

## II

(Nelegislatívne akty)

## NARIADENIA

## NARIADENIE KOMISIE (EÚ) 2023/1803

z 13. augusta 2023,

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

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie,

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

keďže:

- (1) V článku 4 nariadenia (ES) č. 1606/2002 sa vyžaduje, aby verejne obchodované spoločnosti, ktoré sa riadia právom členského štátu, zostavili za každý finančný rok začínajúci sa 1. januára 2005 alebo neskôr konsolidované účtovné závierky v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi podľa článku 2 uvedeného nariadenia, ktoré sa majú prijať prostredníctvom nariadenia Komisie.
- (2) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 <sup>(2)</sup> sa prijali medzinárodné účtovné štandardy a súvisiace interpretácie, ktoré vydala alebo prijala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) do 15. októbra 2008. Uvedené nariadenie bolo zmenené s cieľom zahrnúť štandardy a súvisiace interpretácie vydané alebo prijaté radou IASB a prijaté Komisiou do 8. septembra 2022 v súlade s nariadením (ES) č. 1606/2002.
- (3) Rada IASB 18. mája 2017 uverejnila medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 17 *Poistné zmluvy* („štandard IFRS 17“) a 25. júna 2020 zmeny uvedeného štandardu IFRS 17.
- (4) Štandard IFRS 17 poskytuje komplexný prístup k účtovaniu poistných zmlúv. Cieľom štandardu IFRS 17 je zabezpečiť, aby spoločnosť vo svojej účtovnej závierke poskytovala relevantné informácie, ktoré verne reprezentujú poistné zmluvy. Uvedené informácie poskytujú solídny základ pre používateľov účtovnej závierky na to, aby posúdili účinok, ktorý majú poistné zmluvy na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky danej spoločnosti.

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

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

- (5) Štandard IFRS 17 sa uplatňuje na poistné zmluvy, zaistné zmluvy, ako aj na investičné zmluvy s prvkami voliteľnosti plnenia. V rámci Únie existuje mnoho rôznych zmlúv o životnom poistení a životnom sporení, pri ktorých sa najlepší odhad celkového záväzku pohybuje približne na úrovni 5,9 bilióna EUR (bez zmlúv unit-linked poistenia). V niekoľkých členských štátoch obsahujú niektoré z týchto zmlúv prvky priamej účasti a prvky voliteľnosti plnenia, ktoré umožňujú rozložiť riziká a peňažné toky medzi rôzne generácie poistníkov.
- (6) Vo viacerých členských štátoch sa zmluvy o životnom poistení spravujú aj naprieč generáciami s cieľom zmierniť expozíciu voči úrokovému riziku a riziku dlhovekosti, pričom obsahujú špecializovanú skupinu aktív, ktoré sú podkladovými aktívami pre poistné záväzky, no uvedené zmluvy nemajú prvky priamej účasti v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 17. Pri niektorých z uvedených zmlúv sa v prípade splnenia požiadaviek smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/138/ES <sup>(3)</sup> a po tom, ako boli schválené orgánmi dohľadu nad poisťovníctvom, môže uplatniť na výpočet ich pomeru na základe smernice Solventnosť II párovacia korekcia.
- (7) V poradnom stanovisku Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG) sa dospelo k záveru, že štandard IFRS 17 spĺňa kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002. Skupina EFRAG sa však nedopracovala ku konsenzu o tom, či zoskupovanie medzigeneračne mutualizovaných zmlúv so spárovanými peňažnými tokmi do ročných zostáv spĺňa technické kritériá na schválenie, alebo či prispieva k európskemu verejnému blahu. Je to v súlade s názormi, ktoré vyjadrili zainteresované strany na poradné stanovisko EFRAG-u, a s názormi odborníkov z členských štátov v rámci Výboru pre účtovné predpisy.
- (8) Spoločnosti z Únie by mali mať možnosť uplatňovať štandard IFRS 17 v podobe, v akej ho vydala Rada IASB, s cieľom uľahčiť kótovanie v tretích krajinách alebo splniť očakávania globálnych investorov.
- (9) Požiadavka na ročnú zostavu ako jednotku zúčtovania pre skupiny poistných a investičných zmlúv však nie vždy odzrkadľuje obchodný model ani právne a zmluvné prvky medzigeneračne mutualizovaných zmlúv so spárovanými peňažnými tokmi uvedených v odôvodneniach 5 a 6. Uvedené zmluvy predstavujú viac než 70 % celkových záväzkov v oblasti životného poistenia v Únii. Požiadavkou na ročnú zostavu, ktorá sa uplatňuje na takéto zmluvy, sa nie vždy dosiahne priaznivá rovnováha medzi nákladmi a prínosmi.
- (10) Vzhľadom na globálny kontext štandardov IFRS na kapitálových trhoch by sa odchýlky od IFRS mali obmedzovať na výnimočné okolnosti a ich rozsah by mal byť len malý.
- (11) Bez ohľadu na vymedzenie skupiny poistných zmlúv uvedené v dodatku A k štandardu IFRS 17 v prílohe k tomuto nariadeniu by preto spoločnosti z Únie mali mať možnosť vyňať medzigeneračne mutualizované zmluvy so spárovanými peňažnými tokmi z požiadavky na ročnú zostavu podľa štandardu IFRS 17.
- (12) Investori by mali byť schopní pochopiť, či spoločnosť uplatnila výnimku z požiadavky na ročnú zostavu na skupiny zmlúv. Spoločnosť by preto mala v súlade s medzinárodným účtovným štandardom 1 *Prezentácia účtovnej závierky* zverejniť v poznámkach ku svojej účtovnej závierke použitie výnimky ako významnej účtovnej politiky a poskytnúť ďalšie vysvetľujúce informácie, ako napríklad pri ktorých portfóliách uplatnila túto výnimku. Nemalo by to znamenať kvantitatívne posúdenie vplyvu používania nepovinnnej výnimky z požiadavky na ročnú zostavu.
- (13) Komisia by mala do 31. decembra 2027 preskúmať výnimku z požiadavky na ročnú zostavu pre medzigeneračne mutualizované zmluvy so spárovanými peňažnými tokmi, pričom zohľadní preskúmanie Rady IASB, ku ktorému dôjde po zavedení štandardu IFRS 17.
- (14) Autorské práva, databázové práva a všetky ostatné práva duševného vlastníctva v štandardoch IFRS a súvisiacich interpretáciách, ktoré vydal Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva, vlastní Nadácia IFRS. Do prílohy k tomuto nariadeniu by sa preto malo zahrnúť upozornenie o autorských právach.

<sup>(3)</sup> Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/138/ES z 25. novembra 2009 o začatí a vykonávaní poistenia a zaistenia (Solventnosť II) (Ú. v. EÚ L 335, 17.12.2009, s. 1).

(15) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 bolo mnohokrát zmenené. V snahe zjednodušiť právne predpisy Únie v oblasti medzinárodných účtovných štandardov je v záujme jasnosti a transparentnosti vhodné uvedené nariadenie nahraďiť. Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zrušiť.

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

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

#### Článok 1

Prijímajú sa medzinárodné účtovné štandardy uvedené v prílohe.

#### Článok 2

Spoločnosť sa môže rozhodnúť, že nebude uplatňovať požiadavku stanovenú v odseku 22 medzinárodného štandardu finančného výkazníctva 17 Poistné zmluvy („štandard IFRS 17“) v prílohe k tomuto nariadeniu na:

- a) skupiny poistných zmlúv s prvkami priamej účasti a skupiny investičných zmlúv s prvkami voliteľnosti plnenia v zmysle vymedzenia v dodatku A k štandardu IFRS 17 v prílohe k tomuto nariadeniu a s peňažnými tokmi, ktoré sa navzájom ovplyvňujú sa peňažnými tokmi pre poistníkov iných zmlúv, ako sa stanovuje v odsekoch B67 a B68 dodatku B k štandardu 17 v prílohe k tomuto nariadeniu;
- b) skupiny poistných zmlúv, ktoré sú spravované naprieč generáciami zmlúv a ktoré spĺňajú podmienky stanovené v článku 77b smernice 2009/138/ES a ktoré schválili orgány dohľadu na uplatňovanie párovacej korekcie.

Ak spoločnosť neuplatňuje požiadavku stanovenú v odseku 22 štandardu IFRS 17 v prílohe k tomuto nariadeniu v súlade s písmenom a) alebo b), túto skutočnosť v súlade s medzinárodným účtovným štandardom 1 *Prezentácia účtovnej závierky* zverejní v poznámkach ako významnú účtovnú politiku a poskytne ďalšie vysvetľujúce informácie, ako napríklad pri ktorých portfóliách spoločnosť uplatnila túto výnimku.

#### Článok 3

Komisia preskúma možnosť uvedenú v článku 2 do 31. decembra 2027 a v prípade potreby navrhne jej zmenu alebo ukončenie.

#### Článok 4

Nariadenie (ES) č. 1126/2008 sa zrušuje.

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

#### Článok 5

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

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

V Bruseli 13. augusta 2023

Za Komisiu  
predsedníčka  
Ursula VON DER LEYEN

## PRÍLOHA

## MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

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



---

IAS 40	Investičný nehnuteľný majetok
IAS 41	Poľnohospodárstvo
IFRS 1	Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva
IFRS 2	Platby na základe podielov
IFRS 3	Podnikové kombinácie
IFRS 5	Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností
IFRS 6	Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov
IFRS 7	Finančné nástroje: zverejňovanie
IFRS 8	Prevádzkové segmenty
IFRS 9	Finančné nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účtovná závierka
IFRS 11	Spoločné dohody
IFRS 12	Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách
IFRS 13	Oceňovanie reálnou hodnotou
IFRS 15	Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi
IFRS 16	Lízingy
IFRS 17	Poistné zmluvy
IFRIC 1	Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov
IFRIC 2	Členské podiely v družstvách a podobné nástroje
IFRIC 5	Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia
IFRIC 6	Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení
IFRIC 7	Uplatňovanie metódy prehodnotenia podľa štandardu IAS 29 Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách
IFRIC 10	Priebežné finančné výkazy a zníženie hodnoty

IFRIC 12	Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb
IFRIC 14	IAS 19 – Obmedzenie hodnoty aktív z definovaných požitkov, požiadavky minimálneho financovania a vzťahy medzi nimi
IFRIC 16	Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky
IFRIC 17	Rozdelenia nepenažných aktív vlastníkom
IFRIC 19	Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania
IFRIC 20	Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby
IFRIC 21	Odvody
IFRIC 22	Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku
IFRIC 23	Neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu
SIC-7	Zavedenie meny euro
SIC-10	Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam
SIC-25	Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov
SIC-29	Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb: zverejňovanie
SIC-32	Nehmotný majetok – výdavky na webové sídlo

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

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 1

*Prezentácia účtovnej závierky*

## CIEĽ

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

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 **Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard pri zostavovaní a prezentácii riadnych účtovných závierok v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS).**
- 3 V ostatných štandardoch IFRS sa ustanovujú požiadavky na vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie pri konkrétnych transakciách a iných udalostiach.
- 4 Tento štandard sa nevzťahuje na štruktúru a obsah skrátených priebežných finančných výkazov, ktoré sa zostavujú v súlade so štandardom IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*. Na takúto účtovnú závierku sa však vzťahujú odseky 15 až 35. Tento štandard sa vzťahuje rovnako na všetky účtovné jednotky vrátane tých, ktoré prezentujú konsolidované účtovné závierky v súlade so štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, a tých, ktoré prezentujú individuálne účtovné závierky v súlade so štandardom IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*.
- 5 V tomto štandarde sa používa terminológia, ktorá je vhodná pre účtovné jednotky zamerané na vytváranie zisku vrátane obchodných jednotiek verejného sektora. Ak tento štandard uplatňujú účtovné jednotky vykonávajúce neziskovú činnosť v súkromnom alebo verejnom sektore, možno budú musieť upraviť opisy použité pri niektorých riadkových položkách v účtovných závierkach a pri samotných účtovných závierkach.
- 6 Podobne aj účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné imanie v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* (napríklad niektoré vzájomné fondy), a účtovné jednotky, ktorých základné imanie nie je vlastným imaním (napríklad niektoré družstevné jednotky), možno budú musieť v účtovnej závierke prispôbiť prezentáciu členských alebo vlastníckych podielov.

## DEFINÍCIE

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

**Účtovné politiky** sú vymedzené v odseku 5 štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* a tento pojem sa používa v tomto štandarde s rovnakým významom.

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

**Nevykonaateľný** – Uplatnenie požiadavky je nevykonaateľné, ak ju aj napriek všetkému primeranému úsiliu zo strany účtovnej jednotky nemožno splniť.

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

- a) medzinárodné štandardy finančného výkazníctva;
- b) medzinárodné účtovné štandardy;

c) interpretácie IFRIC; a

d) interpretácie SIC <sup>(1)</sup>.

**Významný:**

**Informácia je významná, ak by sa mohlo odôvodnene očakávať, že jej vynechanie, chybné uvedenie alebo znejasnenie by mohlo ovplyvniť rozhodnutia, ktoré primárni používatelia riadnej účtovnej závierky prijímú na základe tejto účtovnej závierky, ktorá poskytuje finančné informácie o konkrétnej vykazujúcej účtovnej jednotke.**

Významnosť závisí od povahy alebo rozsahu informácií, alebo od oboch. Účtovná jednotka posudzuje, či sú informácie, či už jednotlivo alebo v spojení s inými informáciami, v kontexte jej účtovnej závierky ako celku významné.

Informácie sú nejasné, ak sa oznamujú tak, že by pre primárnych používateľov účtovných závierok mohli mať podobný účinok, ako keby sa vynechali alebo chybné uviedli. Nasledujú príklady okolností, ktoré môžu viesť k znejasneniu významných informácií:

- a) informácie týkajúce sa významnej položky, transakcie alebo inej udalosti sú v účtovnej závierke zverejnené, ale použitý jazyk je vágny alebo nejasný;
- b) informácie týkajúce sa významnej položky, transakcie alebo inej udalosti sú rozptýlené po celej účtovnej závierke;
- c) rozdielne položky, transakcie alebo iné udalosti sa neprimerane agregujú;
- d) podobné položky, transakcie alebo iné udalosti sa neprimerane rozčleňujú; a
- e) zrozumiteľnosť účtovnej závierky je znížená v dôsledku toho, že významná informácia je prekrytá nevýznamnými informáciami v takom rozsahu, že primárny používateľ nedokáže určiť, ktoré informácie sú významné.

Pri posudzovaní toho, či možno odôvodnene očakávať, že informácie ovplyvnia rozhodnutia primárnych používateľov riadnej účtovnej závierky konkrétnej vykazujúcej účtovnej jednotky, sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby posúdila vlastnosti týchto používateľov a zároveň zohľadnila vlastné okolnosti uvedenej účtovnej jednotky.

Mnohí existujúci a prípadní investori, veritelia a iní majitelia pohľadávok nemôžu od vykazujúcich účtovných jednotiek vyžadovať, aby im poskytovali informácie priamo, pričom sa musia v prípade veľkej časti finančných informácií, ktoré potrebujú, spoliehať na riadne účtovné závierky. V dôsledku toho sú riadne účtovné závierky zamerané na primárnych používateľov. Účtové závierky sa zostavujú pre používateľov, ktorí majú primerané znalosti o podnikateľských a hospodárskych činnostiach a ktorí dané informácie preskúmvajú a analyzujú s náležitou starostlivosťou. Niekedy môžu aj dobre informovaní a náležité starostliví používatelia požiadať o pomoc poradcu, aby pochopili informácie o zložitých hospodárskych javoch.

Poznámky obsahujú doplnenie informácií prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii, výkaze/výkazoch ziskov a strát a výkaze o ostatných súčiastiach komplexného výsledku, výkaze zmien vlastného imania a výkaze o peňažných tokoch. V poznámkach sa uvádza slovný opis alebo rozčlenenie položiek, ktoré sú prezentované v týchto výkazoch, a informácie o položkách, ktoré nespĺňajú kritériá na vykazovanie v uvedených výkazoch.

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

<sup>(1)</sup> Definícia štandardov IFRS zmenená po tom, ako došlo k zmene názvu, zavedená v rámci revidovaných stanov Nadácie IFRS z roku 2010.

Medzi zložky ostatných súčastí komplexného výsledku patria:

- a) zmeny prebytku z precenenia (pozri IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* a IAS 38 *Nehmotný majetok*);
- b) precenenie programov so stanovenými požitkami (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);
- c) zisky a straty vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky zahraničnej prevádzky (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*);
- d) zisky a straty z investícií do nástrojov vlastného imania určených za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*;
- da) zisky a straty z finančných aktív oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9;
- e) účinná časť ziskov a strát zo zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečovaní peňažných tokov a zisky a straty zo zabezpečovacích nástrojov, ktorými sa zabezpečujú investície do nástrojov vlastného imania oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9 (pozri kapitolu 6 štandardu IFRS 9);
- f) pre určité záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia výška zmeny reálnej hodnoty, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika záväzku (pozri odsek 5.7.7 štandardu IFRS 9);
- g) zmeny v hodnote časovej hodnoty opcií pri oddelení vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy a určení za zabezpečovací nástroj len zmeny vnútornej hodnoty (pozri kapitolu 6 štandardu IFRS 9);
- h) zmeny hodnoty forwardových prvkov forwardových zmlúv pri oddelení forwardového prvku a spotového prvku forwardovej zmluvy a určení za zabezpečovací nástroj len zmien spotového prvku, a zmeny hodnoty kurzového bázičného rozpätia finančného nástroja pri jeho vylúčení z určenia uvedeného finančného nástroja za zabezpečovací nástroj (pozri kapitolu 6 štandardu IFRS 9);
- i) finančné výnosy a náklady poistenia zo zmlúv vystavených v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy*, vyňatých z výsledku hospodárenia, keď sa celkové finančné výnosy alebo náklady z poistenia rozčleňujú tak, aby vo výsledku hospodárenia bola zahrnutá suma určená systematickou alokáciou pri uplatnení odseku 88 písm. b) štandardu IFRS 17 alebo sumou, ktorá eliminuje účtovné nesúlady s finančnými výnosmi alebo nákladmi vyplývajúce z podkladových položiek, pričom sa uplatňuje odsek 89 písm. b) štandardu IFRS 17; a
- j) finančné výnosy a náklady zo zaistných zmlúv v držbe vyňaté z výsledku hospodárenia, keď sa celkové finančné výnosy alebo náklady zo zaistenia rozčlenia tak, aby zahŕňali vo výsledku hospodárenia sumu určenú systematickou alokáciou pri uplatnení odseku 88 písm. b) štandardu IFRS 17.

Vlastníci sú držiteľia nástrojov klasifikovaných ako vlastné imanie.

Výsledok hospodárenia je celkový výnos znížený o náklady, nezahŕňajúci zložky ostatných súčastí komplexného výsledku.

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

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

Do celkového komplexného výsledku patria všetky zložky „výsledku hospodárenia“ a „ostatných súčastí komplexného výsledku“.

- 8 Aj keď sa v tomto štandarde používajú pojmy „ostatné súčasti komplexného výsledku“, „výsledok hospodárenia“ a „celkový komplexný výsledok“, účtovná jednotka môže používať na opis celkových súm iné pojmy, pokiaľ je ich význam jasný. Účtovná jednotka môže napríklad na označenie „výsledku hospodárenia“ použiť pojem „čistý príjem“.
- 8A Ďalej uvedené pojmy sú opísané v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a v tomto štandarde sa používajú v zmysle spresnenom v štandarde IAS 32:
- finančný nástroj obsahujúci právo predať klasifikovaný ako nástroj vlastného imania (opísaný v odsekoch 16A a 16B štandardu IAS 32);
  - nástroj, ktorý účtovnej jednotke ukladá záväzok dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania (opísaný v odsekoch 16C a 16D štandardu IAS 32).

## ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

### Účel účtovnej závierky

- 9 Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia finančnej situácie a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky. Cieľom účtovnej závierky je poskytnúť informácie o finančnej situácii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch účtovnej jednotky, ktoré sú pre široký okruh používateľov užitočné pri prijímaní ekonomických rozhodnutí. V účtovnej závierke sa takisto uvádzajú výsledky, ktoré manažment dosiahol v oblasti spravovania zdrojov, ktoré sú mu zverené. Na dosiahnutie tohto cieľa poskytuje účtovná závierka informácie o týchto položkách účtovnej jednotky:
- aktíva;
  - záväzky;
  - vlastné imanie;
  - výnosy a náklady vrátane ziskov a strát;
  - vkłady vlastníkov a rozdelenia výnosov vlastníkom v rámci ich právomocí ako vlastníkov; a
  - peňažné toky.

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

### Účtovná závierka v úplnej štruktúre

- 10 **Účtovná závierka v úplnej štruktúre obsahuje:**
- výkaz o finančnej situácii ku koncu obdobia;**
  - výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za dané obdobie;**
  - výkaz zmien vlastného imania za dané obdobie;**
  - výkaz o peňažných tokoch za dané obdobie;**
  - poznámky obsahujúce významné informácie o účtovnej politike a ďalšie vysvetľujúce informácie;**
  - ea) porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie, ako sa uvádza v odsekoch 38 a 38A; a**

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

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

- 10A Účtovná jednotka môže predložiť jeden výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku s tým, že výsledok hospodárenia a iné súčasti komplexného výsledku sú prezentované v dvoch oddieloch. Tieto oddiely sa prezentujú spolu, pričom oddiel týkajúci sa výsledku hospodárenia je na prvom mieste a bezprostredne po ňom nasleduje oddiel týkajúci sa ostatných súčastí komplexného výsledku. Účtovná jednotka môže prezentovať oddiel týkajúci sa výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze ziskov a strát. Ak tak urobí, samostatný výkaz ziskov a strát musí bezprostredne predchádzať výkazu, v ktorom je prezentovaný komplexný výsledok, ktorý musí začínať výsledkom hospodárenia.
- 11 Účtovná jednotka prezentuje s rovnakou dôležitosťou všetky súčasti účtovnej závierky v úplnej štruktúre.
- 12 [Vypúšťa sa.]
- 13 Mnohé účtovné jednotky prezentujú mimo účtovnej závierky aj finančný prehľad vypracovaný manažmentom, v ktorom sa opisujú a vysvetľujú hlavné črty finančnej výkonnosti a finančnej situácie účtovnej jednotky, ako aj hlavné neistoty, ktorým táto jednotka čelí. Takáto správa môže obsahovať prehľad o:
- a) hlavných faktoroch a vplyvoch určujúcich finančnú výkonnosť vrátane zmien v prostredí, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, o reakcii účtovnej jednotky na tieto zmeny a o ich účinkoch, ako aj o investičnej stratégii účtovnej jednotky na udržanie a zlepšenie finančnej výkonnosti vrátane jej dividendovej politiky;
  - b) zdrojoch financovania účtovnej jednotky a o cieľovom pomere záväzkov k vlastnému imaniu; a
  - c) zdrojoch účtovnej jednotky, ktoré nie sú vykázané vo výkaze o finančnej situácii v súlade so štandardmi IFRS.
- 14 Mnohé účtovné jednotky prezentujú mimo účtovnej závierky aj správy a výkazy, ako napríklad environmentálne správy a výkazy o pridanej hodnote, a to najmä v odvetviach, v ktorých sa kladie zvýšený dôraz na environmentálne faktory, a keď sa zamestnanci považujú za dôležitú skupinu používateľov. Správy a výkazy, ktoré sú prezentované mimo účtovnej závierky, nepatria do rozsahu pôsobnosti štandardov IFRS.

### Všeobecné črty

*Verná prezentácia a súlad so štandardmi IFRS*

- 15 Účtovná závierka musí verne prezentovať finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky. Pri vernej prezentácii sa musia vierohodne uviesť účinky transakcií, iné udalosti a podmienky v súlade s definíciami a kritériami vykazovania aktív, záväzkov, výnosov a nákladov, ako sa stanovuje v *Koncepčnom rámci pre finančné výkazníctvo (konceptný rámec)*. Predpokladá sa, že výsledkom uplatňovania štandardov IFRS s prípadnými dodatočnými zverejneniami je účtovná závierka, ktorá podáva verný obraz.
- 16 Účtovná jednotka, ktorej účtovná závierka je v súlade so štandardmi IFRS, musí o takomto súlade uviesť výslovné a bezvýhradné prehlásenie v poznámkach. Účtovná jednotka nesmie o účtovnej závierke uviesť, že je v súlade so štandardmi IFRS, ak táto závierka nie je v súlade so všetkými požiadavkami štandardov IFRS.
- 17 Prakticky za všetkých okolností dosahuje účtovná jednotka vernú prezentáciu tak, že dosiahne súlad s uplatniteľnými štandardmi IFRS. Pri vernej prezentácii účtovná jednotka zároveň musí:
- a) vyberať a uplatňovať účtovné politiky v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. V štandarde IAS 8 sa stanovuje poradie dôležitosti návodov, ktoré manažment zvažuje v prípade, že neexistuje štandard IFRS, ktorý by sa vzťahoval na konkrétnu položku;



- b) prezentovať informácie vrátane účtovných politík spôsobom, ktorý poskytuje relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné informácie;
- c) poskytnúť ďalšie zverejnenia, ak súlad so špecifickými požiadavkami štandardov IFRS nie je dostatočný na to, aby umožňoval používateľom pochopiť účinky konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok finančnej situácie a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky.
- 18** Účtovná jednotka nemôže napraviť nevhodné účtovné politiky ani tak, že zverejní použité účtovné politiky, ani tak, že to uvedie v poznámkach alebo vysvetľujúcich materiáloch.
- 19** Za krajne ojedinelých okolností, pri ktorých manažment dospeje k záveru, že súlad s požiadavkou určitého štandardu IFRS by bol natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *konceptnom rámci*, sa účtovná jednotka odchyli od danej požiadavky spôsobom stanoveným v odseku 20, ak sa v príslušnom regulačnom rámci takéto odchylenie požaduje alebo inak nezakazuje.
- 20** Ak sa účtovná jednotka odchyli od požiadavky určitého štandardu IFRS v súlade s odsekom 19, zverejní:
- a) že manažment dospeje k záveru, že účtovná závierka verne prezentuje finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky danej účtovnej jednotky;
- b) že splnila požiadavky príslušných štandardov IFRS s výnimkou toho, že sa odchyli od určitej požiadavky, aby dosiahla vernú prezentáciu;
- c) názov štandardu IFRS, od ktorého sa účtovná jednotka odchyli, povahu odchylenia vrátane postupu, ktorý by sa na základe daného štandardu IFRS požadoval, dôvod, prečo by bol tento postup za daných okolností natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v *konceptnom rámci*, a prijatý postup; a
- d) pre každé prezentované obdobie finančný vplyv odchylenia sa na každú položku účtovnej závierky, ktorá by bola vykázaná v súlade s danou požiadavkou.
- 21** Ak sa účtovná jednotka v predchádzajúcom období odchyli od požiadavky určitého štandardu IFRS a toto odchylenie má vplyv na sumy vykazované v účtovnej závierke za bežné obdobie, vykoná zverejnenia stanovené v odseku 20 písm. c) a d).
- 22** Odsek 21 sa uplatňuje napríklad vtedy, keď sa účtovná jednotka v predchádzajúcom období odchyli od požiadavky určitého štandardu IFRS v súvislosti s ocenením aktív alebo záväzkov a toto odchylenie má vplyv na ocenenie zmien v aktívach a záväzkoch vykazovaných v účtovnej závierke za bežné obdobie.
- 23** Za krajne ojedinelých okolností, pri ktorých manažment dospeje k záveru, že súlad s požiadavkou určitého štandardu IFRS by bol natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v *konceptnom rámci*, ale príslušný regulačný rámec zakazuje odchyliť sa od tejto požiadavky, účtovná jednotka v čo najvyššej možnej miere obmedzí vnímané zavádzajúce aspekty tohto súladu tak, že zverejní:
- a) názov predmetného štandardu IFRS, povahu požiadavky a dôvod, prečo manažment dospeje k záveru, že súlad s touto požiadavkou je za daných okolností natoľko zavádzajúci, že je v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v *konceptnom rámci*; a
- b) pri každom prezentovanom období všetky úpravy jednotlivých položiek v účtovnej závierke, o ktorých manažment rozhodol, že by boli potrebné na dosiahnutie vernej prezentácie.



- 24 Na účely odsekov 19 až 23 je informácia v rozpore s cieľom účtovnej závierky vtedy, keď verne neprezentuje transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré má byť za cieľ prezentovať, alebo by sa od nej mohlo odôvodnene očakávať, že ich bude prezentovať, a v dôsledku toho by pravdepodobne mala vplyv na ekonomické rozhodnutia, ktoré prijímajú používatelia účtovnej závierky. Pri posudzovaní toho, či by súlad s konkrétnou požiadavkou určitého štandardu IFRS bol natoľko zavádzajúci, až by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v *konceptnom rámci*, manažment zvažuje:
- a) čo je príčinou toho, že za daných okolností nedochádza k splneniu cieľa účtovnej závierky; a
  - b) ako sa okolnosti účtovnej jednotky líšia od okolností iných účtovných jednotiek, ktoré danú požiadavku dodržiavajú. Ak iné účtovné jednotky za podobných okolností danú požiadavku dodržiavajú, existuje vyvrátiteľná domnienka, že dodržanie tejto požiadavky účtovnou jednotkou by nebolo natoľko zavádzajúce, že by bolo v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v *konceptnom rámci*.

*Nepretržité pokračovanie v činnosti*

- 25 **Pri zostavovaní účtovnej závierky manažment posudzuje, či je účtovná jednotka schopná nepretržite pokračovať v činnosti. Účtovná jednotka pri zostavovaní účtovnej závierky uplatňuje predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, okrem prípadov, keď manažment rozhodne buď o zámere zlikvidovať účtovnú jednotku alebo o ukončení jej obchodnej činnosti, prípadne nemá inú reálnu možnosť, než uskutočniť jeden z týchto krokov. Ak si je manažment pri svojom posudzovaní vedomý významných neistôt súvisiacich s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré môžu viesť k závažným pochybnostiam o schopnosti účtovnej jednotky aj naďalej nepretržite pokračovať v činnosti, účtovná jednotka tieto neistoty zverejní. Ak účtovná jednotka nezostavuje účtovnú závierku na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, zverejní túto skutočnosť spolu s predpokladmi, z ktorých sa vychádzalo pri zostavovaní účtovnej závierky, a spolu s príčinou, prečo sa táto účtovná jednotka nepovažuje za podnik s nepretržitou činnosťou.**
- 26 Pri posudzovaní toho, či je predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti vhodný, manažment zohľadňuje všetky dostupné informácie o budúcnosti, ktorá nie je ohraničená, ale predstavuje najmenej dvanásť mesiacov od konca obdobia vykazovania. Dôkladnosť posudzovania závisí od konkrétnych okolností v jednotlivých prípadoch. Keď účtovná jednotka mala v minulosti ziskové prevádzkové činnosti a dobrý prístup k finančným zdrojom, môže aj bez podrobnej analýzy dospieť k záveru, že v účtovníctve je vhodné vychádzať z predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti. V ostatných prípadoch môže manažment považovať za potrebné zvážiť široký rozsah faktorov týkajúcich sa súčasnej a očakávanej ziskovosti, splátkových kalendárov dlhov a potenciálnych zdrojov náhradného financovania predtým, ako získa uistenie o vhodnosti predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti.

*Akruálny princíp účtovníctva*

- 27 **S výnimkou údajov o peňažných tokoch zostavuje účtovná jednotka svoju účtovnú závierku na základe akruálneho princípu účtovníctva.**
- 28 Účtovná jednotka vykazuje pri uplatnení akruálneho princípu účtovníctva položky ako aktíva, záväzky, vlastné imanie, výnosy a náklady (prvky účtovnej závierky) vtedy, keď vyhovujú definíciám a kritériám vykazovania týchto zložiek podľa *konceptného rámca*.

*Významnosť a agregácia*

- 29 **Účtovná jednotka prezentuje každú významnú triedu podobných položiek samostatne. Účtovná jednotka prezentuje položky odlišnej povahy alebo funkcie samostatne, pokiaľ tieto položky nie sú nevýznamné.**
- 30 Účtovná závierka je výsledkom spracovania veľkého množstva transakcií alebo iných udalostí, ktoré sú agregované do tried podľa ich charakteru alebo funkcie. Posledným štádiom v procese agregácie a klasifikácie je prezentácia skrátených a klasifikovaných údajov tvoriacich riadkové položky v účtovnej závierke. Ak riadková položka nie je významná samostatne, agreguje sa s inými položkami buď v týchto výkazoch alebo v poznámkach. Položka, ktorá nie je dostatočne významná na samostatnú prezentáciu v týchto výkazoch, sa môže samostatne prezentovať v poznámkach.
- 30A Pri uplatňovaní tohto štandardu a iných štandardov IFRS rozhoduje účtovná jednotka, berúc do úvahy všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, o spôsobe agregácie informácií v účtovnej závierke, ktorá zahŕňa aj poznámky. Účtovná jednotka nesmie znížiť zrozumiteľnosť svojej účtovnej závierky znejasňovaním významných informácií nevýznamnými informáciami alebo agregáciou významných položiek, ktoré majú odlišnú povahu či funkciu.

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

*Vzájomné započítavanie*

- 32 **Účtovná jednotka nesmie vzájomne započítavať aktíva a záväzky alebo výnosy a náklady, pokiaľ to nepožaduje alebo nepovoľuje určitý štandard IFRS.**

- 33 Účtovná jednotka vykazuje aktíva aj záväzky, ako aj výnosy a náklady, samostatne. Vzájomné započítavanie vo výkaze/výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo vo výkaze o finančnej situácii – s výnimkou prípadov, keď sa do vzájomného započítania premieta podstata danej transakcie alebo inej udalosti – znižuje schopnosť používateľov porozumieť transakciám, iným udalostiam a podmienkam, ktoré nastali, a posúdiť budúce peňažné toky účtovnej jednotky. Oceňovanie aktív po odpočítaní opravných položiek k oceneniu – napríklad opravné položky k zastaraným zásobám a k pochybným pohľadávkam – nepredstavuje vzájomné započítanie.

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

- a) účtovná jednotka prezentuje zisky a straty z vyradenia dlhodobého majetku vrátane investícií a prevádzkového majetku tak, že od sumy protihodnoty z vyradenia odpočíta účtovnú hodnotu aktíva a náklady súvisiace s predajom; a
- b) výdavky spojené s rezervou, ktorá sa vykazuje v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, a nahradené na základe zmluvnej dohody s treťou stranou (napríklad dodávateľská záručná zmluva), môže účtovná jednotka vzájomne kompenzovať oproti príslušnej náhrade.

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

*Frekvencia vykazovania*

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

a) dôvod na uplatňovanie dlhšieho alebo kratšieho obdobia, a

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

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

*Porovnávacie informácie**Minimálne porovnávacie informácie*

- 38** S výnimkou prípadov, keď sa v štandardoch IFRS povoľuje alebo vyžaduje inak, účtovná jednotka ku všetkým sumám vykazovaným v účtovnej závierke za bežné obdobie uvádza porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie. Ak je to relevantné pre pochopenie účtovnej závierky za bežné obdobie, účtovná jednotka uvádza porovnávacie informácie aj k slovným a opisným informáciám.
- 38A** Účtovná jednotka prezentuje minimálne dva výkazy o finančnej situácii, dva výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, dva samostatné výkazy ziskov a strát (ak sa prezentujú), dva výkazy o peňažných tokoch a dva výkazy zmien vlastného imania a súvisiace poznámky.
- 38B V niektorých prípadoch sú opisné informácie, ktoré obsahuje účtovná závierka za predchádzajúce obdobie (obdobia), naďalej relevantné aj pre bežné obdobie. Napríklad účtovná jednotka v bežnom období zverejňuje podrobnosti o právnom spore, ktorého výsledok bol na konci predchádzajúceho obdobia neistý a zatiaľ nie je vyriešený. Používatelia môžu mať úžitok zo zverejnenia informácie, že na konci predchádzajúceho obdobia existovala táto neistota, a zo zverejnenia informácie o krokoch, ktoré sa počas tohto obdobia uskutočnili na odstránenie tejto neistoty.

*Doplňujúce porovnávacie informácie*

- 38C Účtovná jednotka môže okrem minimálnej porovnávacej účtovnej závierky, ktorá sa vyžaduje na základe štandardov IFRS, prezentovať aj porovnávacie informácie, pokiaľ sú tieto informácie zostavené v súlade so štandardmi IFRS. Tieto porovnávacie informácie môžu obsahovať jeden alebo viacero výkazov uvedených v odseku 10, ale nemusia zahŕňať účtovnú závierku v úplnej štruktúre. V takom prípade účtovná jednotka prezentuje pri týchto dodatočných výkazocho príslušné informačné poznámky.
- 38D Účtovná jednotka môže napríklad prezentovať tretí výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (čím prezentuje bežné obdobie, predchádzajúce obdobie a jedno dodatočné porovnávacie obdobie). Od účtovnej jednotky sa však nevyžaduje, aby prezentovala tretí výkaz o finančnej situácii, tretí výkaz o peňažných tokoch alebo tretí výkaz zmien vlastného imania (t. j. dodatočnú účtovnú závierku na účely porovnania). Od účtovnej jednotky sa vyžaduje, aby v poznámkach k účtovnej závierke prezentovala porovnávacie informácie týkajúce sa tohto dodatočného výkazu ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku.

39 – 40 [Vypúšťa sa.]

*Zmena účtovnej politiky, spätné prehodnotenie alebo reklasifikácia*

- 40A** Účtovná jednotka prezentuje popri minimálnej porovnávacej účtovnej závierke, ako sa vyžaduje v odseku 38A, tretí výkaz o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia, ak:
- uplatňuje účtovnú politiku retrospektívne, vykonáva spätné prehodnotenie položiek vo svojej účtovnej závierke alebo ak reklasifikuje položky vo svojej účtovnej závierke; a
  - retrospektívne uplatnenie, spätné prehodnotenie alebo reklasifikácia majú významný vplyv na informácie vo výkaze o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia.
- 40B Za okolností opísaných v odseku 40A prezentuje účtovná jednotka tri výkazy o finančnej situácii:
- ku koncu bežného obdobia;
  - ku koncu predchádzajúceho obdobia; a
  - k začiatku predchádzajúceho obdobia.

- 40C Ak sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby prezentovala dodatočný výkaz o finančnej situácii v súlade s odsekom 40A, musí zverejniť informácie, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 41 až 44 a v štandarde IAS 8. Nemusí však prezentovať príslušné poznámky k otváraciemu výkazu o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia.
- 40D Dátumom tohto otváracieho výkazu o finančnej situácii je dátum k začiatku predchádzajúceho obdobia bez ohľadu na to, či sú v účtovnej závierke účtovnej jednotky prezentované porovnávacie informácie za skoršie obdobia (ako sa povoľuje v odseku 38C).
- 41 **Ak účtovná jednotka zmení spôsob prezentácie alebo klasifikácie položiek vo svojej účtovnej závierke, musí reklasifikovať porovnávacie sumy okrem prípadov, keď je reklasifikácia nevykonateľná. Ak účtovná jednotka reklasifikuje porovnávacie sumy, zverejní (a to aj k začiatku predchádzajúceho obdobia):**
- a) **povahu reklasifikácie;**
  - b) **sumu každej položky alebo triedy položiek, ktoré sú predmetom reklasifikácie; a**
  - c) **dôvod reklasifikácie.**
- 42 **Ak je reklasifikácia porovnávacích súm nevykonateľná, účtovná jednotka zverejní:**
- a) **dôvod nereklasifikácie daných súm; a**
  - b) **povahu úprav, ktoré by sa boli uskutočnili, ak by sumy boli bývali reklasifikované.**
- 43 Zvýšenie vzájomnej porovnateľnosti údajov medzi jednotlivými obdobiami napomáha používateľom pri prijímaní ekonomických rozhodnutí predovšetkým tak, že im umožňuje posúdiť trendy vo finančných informáciách na prediktívne účely. Za určitých okolností je reklasifikácia porovnávacích informácií za určité predchádzajúce obdobie na účely dosiahnutia porovnateľnosti s bežným obdobím nevykonateľná. Napríklad účtovná jednotka možno nezhromaždila údaje za predchádzajúce obdobie (obdobia) spôsobom, ktorý umožňuje ich reklasifikáciu, a opätovné vytváranie informácií by mohlo byť nevykonateľné.
- 44 V štandarde IAS 8 sa stanovujú úpravy porovnávacích informácií, ktoré sa vyžadujú, keď účtovná jednotka zmení účtovnú politiku alebo opraví chybu.
- Konzistentnosť prezentácie*
- 45 **Účtovná jednotka zachováva prezentáciu a klasifikáciu položiek účtovnej závierky medzi jednotlivými obdobiami, s výnimkou týchto prípadov:**
- a) **ak je na základe podstatnej zmeny povahy činnosti účtovnej jednotky alebo preskúmania jej účtovnej závierky zjavné, že vzhľadom na kritériá štandardu IAS 8 týkajúce sa výberu a uplatňovania účtovných politík by bol pre účtovnú jednotku vhodnejší iný spôsob prezentácie alebo klasifikácie; alebo**
  - b) **na základe určitého štandardu IFRS sa vyžaduje zmena spôsobu prezentácie.**
- 46 Potreba prezentovať účtovnú závierku odlišne môže vyplývať napríklad z významného nadobudnutia či vyradenia alebo z preskúmania prezentácie účtovnej závierky. Účtovná jednotka zmení spôsob prezentácie svojej účtovnej závierky iba vtedy, ak zmenená prezentácia poskytuje informácie, ktoré sú spoľahlivé a relevantnejšie pre používateľov účtovnej závierky, a je pravdepodobné, že v revidovanej štruktúre sa bude pokračovať, aby sa nenarušila porovnateľnosť. Pri uskutočňovaní takýchto zmien v prezentácii účtovná jednotka vykoná reklasifikáciu svojich porovnávacích informácií v súlade s odsekmi 41 a 42.

## ŠTRUKTÚRA A OBSAH

**Úvod**

- 47 V tomto štandarde sa vyžadujú konkrétne zverejnenia vo výkaze o finančnej situácii alebo výkaze/výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo vo výkaze zmien vlastného imania a požaduje sa zverejnenie ďalších riadkových položiek buď v týchto výkazoch alebo v poznámkach. V štandarde IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch* sa stanovujú požiadavky na prezentáciu informácií o peňažných tokoch.
- 48 V tomto štandarde sa termín „zverejnenie“ niekedy používa v širokom význame, pričom zahŕňa položky prezentované v účtovnej závierke. Zverejnenia sa požadujú aj v ďalších štandardoch IFRS. Ak nie je v tomto štandarde alebo v inom štandarde IFRS uvedené inak, takéto zverejnenia sa môžu vykonať v účtovnej závierke.

**Identifikácia účtovnej závierky**

- 49 **Účtovná jednotka zreteľne identifikuje účtovnú závierku a odlišuje ju od ostatných informácií v rámci toho istého uverejneného dokumentu.**
- 50 Štandardy IFRS sa uplatňujú len na účtovnú závierku, a teda sa nemusia nevyhnutne vzťahovať na iné informácie prezentované vo výročnej správe, v predpísanej dokumentácii alebo v inom dokumente. Preto je dôležité, aby používatelia dokázali odlíšiť informácie, ktoré sa zostavujú podľa štandardov IFRS, od ostatných informácií, ktoré môžu byť pre používateľov užitočné, no na ktoré sa požiadavky týchto štandardov nevzťahujú.
- 51 **Účtovná jednotka zreteľne identifikuje každý výkaz účtovnej závierky a poznámky. Účtovná jednotka okrem toho zvýrazní ďalej uvedené informácie a v prípade potreby ich zopakuje, ak je to potrebné pre zrozumiteľnosť prezentovaných informácií:**
- a) **názov vykazujúcej účtovnej jednotky alebo iný spôsob identifikácie a prípadné zmeny týchto informácií od konca predchádzajúceho obdobia vykazovania;**
  - b) **či ide o účtovnú závierku individuálnej účtovnej jednotky alebo skupiny účtovných jednotiek;**
  - c) **dátum konca obdobia vykazovania alebo obdobia, ktorého sa týkajú výkazy účtovnej závierky alebo poznámky;**
  - d) **prezentačná mena v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 21 a**
  - e) **úroveň zaokrúhľovania používaná pri prezentácii súm v účtovnej závierke.**
- 52 Účtovná jednotka spĺňa požiadavky uvedené v odseku 51 tak, že prezentuje príslušné nadpisy strán, výkazov, poznámok, stĺpcov a podobne. Pri určovaní najlepšieho spôsobu prezentácie takýchto informácií treba použiť úsudok. Napríklad, keď účtovná jednotka prezentuje účtovnú závierku v elektronickej podobe, nie vždy používa samostatné strany; účtovná jednotka teda prezentuje vyššie uvedené položky tak, aby sa zabezpečilo správne pochopenie informácií obsiahnutých v účtovnej závierke.
- 53 Účtovná jednotka často dosiahne lepšiu zrozumiteľnosť účtovnej závierky tak, že informácie prezentuje v tisícoch alebo miliónoch jednotiek prezentačnej meny. Táto prax je prijateľná, pokiaľ účtovná jednotka zverejní stupeň zaokrúhľovania a nevynechá významné informácie.

**Výkaz o finančnej situácii**

*Informácie, ktoré sa majú prezentovať vo výkaze o finančnej situácii*

- 54 **Výkaz o finančnej situácii musí obsahovať riadkové položky, ktoré prezentujú tieto sumy:**
- a) **nehnutelnosti, stroje a zariadenia;**
  - b) **investičný nehnuteľný majetok;**
  - c) **nehmotný majetok;**

- d) finančné aktíva [s výnimkou súm uvedených v písmenách e), h) a i)];
  - da) portfóliá zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ktoré sú aktívami, rozčlenené podľa požiadavky odseku 78 štandardu IFRS 17;
  - e) investície účtované s použitím metódy vlastného imania;
  - f) biologický majetok v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo*;
  - g) zásoby;
  - h) obchodné a iné pohľadávky;
  - i) peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty;
  - j) celková suma aktív klasifikovaných ako aktíva držané na predaj a aktív zahrnutých do skupín na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*;
  - k) obchodné a iné záväzky;
  - l) rezervy;
  - m) finančné záväzky [s výnimkou súm uvedených v písmenách k) a l)];
  - ma) portfóliá zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ktoré sú záväzkami, rozčlenené podľa požiadavky odseku 78 štandardu IFRS 17;
  - n) záväzky a pohľadávky zo splatnej dane v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 12 *Dane z príjmov*;
  - o) odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 12;
  - p) záväzky zahrnuté v skupinách na vyradenie klasifikovaných ako držané na predaj v súlade so štandardom IFRS 5;
  - q) nekontrolné podiely prezentované v rámci vlastného imania; a
  - r) upísané základné imanie a fondy priraditeľné vlastníkom materskej spoločnosti.
- 55 Účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii dodatočné riadkové položky (a to aj pomocou rozčlenenia riadkových položiek uvedených v odseku 54), nadpisy a medzisúčty vtedy, ak je takáto prezentácia relevantná pre pochopenie finančnej situácie účtovnej jednotky.
- 55A Ak účtovná jednotka prezentuje medzisúčty v súlade s odsekom 55, tieto medzisúčty:
- a) sa skladajú z riadkových položiek, ktoré tvoria sumy vykázané a ocenené v súlade so štandardmi IFRS;
  - b) sa prezentujú a označujú tak, aby riadkové položky, ktoré predstavujú medzisúčet, boli jasné a zrozumiteľné;
  - c) musia byť konzistentné medzi jednotlivými obdobiami v súlade s odsekom 45 a
  - d) nesmú byť zobrazené výraznejšie než medzisúčty a celkové súčty požadované podľa štandardu IFRS pre výkaz o finančnej situácii.



- 56 **Ak účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii krátkodobý a dlhodobý majetok a krátkodobé a dlhodobé záväzky ako oddelené klasifikácie, medzi krátkodobý majetok (záväzky) nesmie zaradiť odložené daňové pohľadávky (záväzky).**
- 57 V tomto štandarde sa nestanovuje poradie alebo formát, v ktorom účtovná jednotka prezentuje položky. V odseku 54 sa iba uvádza zoznam položiek, ktoré sú povahou alebo funkciou dostatočne odlišné na to, aby sa mohli vo výkaze o finančnej situácii prezentovať samostatne. Navyše:
- a) riadkové položky sa zahrnú vtedy, keď je veľkosť, povaha alebo funkcia položky alebo agregácia podobných položiek taká, že vzhľadom na pochopenie finančnej situácie účtovnej jednotky je významná samostatná prezentácia; a
  - b) použité opisy a poradie položiek alebo agregáciu podobných položiek možno zmeniť podľa povahy účtovnej jednotky a jej transakcií tak, aby poskytovali informácie, ktoré sú významné pre pochopenie finančnej situácie účtovnej jednotky. Napríklad finančná inštitúcia môže zmeniť vyššie uvedené opisy s cieľom poskytnúť informácie, ktoré sú významné vzhľadom na činnosti finančnej inštitúcie.
- 58 Účtovná jednotka uplatňuje úsudok v súvislosti s tým, či sa dodatočné položky majú prezentovať samostatne, na základe posúdenia:
- a) povahy a likvidity aktív;
  - b) funkcie aktív v rámci jednotky a
  - c) súm, povahy a načasovania záväzkov.
- 59 Používanie rôznych oceňovacích základov pre rôzne triedy aktív poukazuje na rôznosť ich povahy či funkcie, vzhľadom na čo ich účtovná jednotka prezentuje ako samostatné riadkové položky. Napríklad rôzne triedy nehnuteľností, strojov a zariadení možno v súlade so štandardom IAS 16 účtovať v obstarávacej cene alebo hodnote po precenení.
- Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou*
- 60 **V súlade s odsekmi 66 až 76 účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii krátkodobý a dlhodobý majetok a krátkodobé a dlhodobé záväzky ako oddelené klasifikácie, s výnimkou prípadov, keď by spoľahlivé a relevantnejšie informácie poskytla prezentácia na základe likvidity. Keď sa uplatňuje táto výnimka, účtovná jednotka prezentuje všetky aktíva a záväzky v poradí ich likvidity.**
- 61 **Bez ohľadu na zvolenú metódu prezentácie účtovná jednotka zverejní očakávanú sumu, ktorá sa má spätne získať alebo vyrovať po viac ako dvanástich mesiacoch pri každej riadkovej položke aktíva a záväzkov obsahujúcej kombináciu súm, ktoré sa majú spätne získať alebo vyrovať:**
- a) najneskôr do dvanástich mesiacov po období vykazovania a
  - b) po viac než dvanástich mesiacoch po období vykazovania.
- 62 Ak účtovná jednotka dodáva tovar alebo poskytuje služby v rámci jasne identifikovateľného prevádzkového cyklu, poskytuje oddelená klasifikácia krátkodobého a dlhodobého majetku a záväzkov vo výkaze o finančnej situácii užitočné informácie tak, že sa rozlišuje medzi čistými aktívami, ktoré sú sústavne v obehu v podobe prevádzkového kapitálu, a aktívami, ktoré účtovná jednotka využíva vo svojich dlhodobých činnostiach. Tým sa zároveň zvýrazňujú aktíva, ktorých realizácia sa očakáva v rámci bežného prevádzkového cyklu, a záväzky, ktorých vyrovnanie má nastať v rámci toho istého obdobia.
- 63 V prípade niektorých účtovných jednotiek, ako sú napríklad finančné inštitúcie, poskytuje prezentácia aktív a záväzkov vo vzostupnom alebo zostupnom poradí ich likvidity spoľahlivé a relevantnejšie informácie, než prezentácia podľa krátkodobosti/dlhodobosti, pretože účtovná jednotka nedodáva tovar alebo neposkytuje služby v rámci jasne identifikovateľného prevádzkového cyklu.

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

65 Informácie o očakávaných termínoch realizácie aktív a záväzkov sú užitočné pri posudzovaní likvidity a solventnosti účtovnej jednotky. V štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* sa požaduje zverejňovanie dátumov splatnosti finančných aktív a finančných záväzkov. Finančné aktíva zahŕňajú obchodné a ostatné pohľadávky, a finančné záväzky zahŕňajú obchodné a ostatné záväzky. Užitočné sú aj informácie o očakávaných termínoch spätného získania nepeňažného majetku, ako sú napríklad zásoby, a očakávaný dátum vyrovnania pre záväzky, ako sú napríklad rezervy, či už sa tieto aktíva a záväzky klasifikujú ako krátkodobé alebo dlhodobé. Účtovná jednotka napríklad zverejňuje množstvo zásob, ktorých spätné získanie sa očakáva za viac ako dvanásť mesiacov po období vykazovania.

#### *Krátkodobý majetok*

66 **Účtovná jednotka klasifikuje aktívum ako krátkodobé, keď:**

- a) **očakáva realizáciu aktíva, alebo ho zamýšľa predať alebo spotrebovať, v rámci svojho bežného prevádzkového cyklu;**
- b) **dané aktívum drží primárne na účely obchodovania;**
- c) **očakáva realizáciu aktíva do dvanástich mesiacov po období vykazovania; alebo**
- d) **aktívum predstavuje peňažné prostriedky alebo peňažný ekvivalent (v zmysle definície v štandarde IAS 7) s výnimkou prípadu, keď je zamedzené výmene aktíva alebo jeho použitiu na vyrovanie záväzku počas najmenej dvanástich mesiacov po období vykazovania.**

**Účtovná jednotka klasifikuje všetky ostatné aktíva ako dlhodobé.**

67 V tomto štandarde sa používa termín „dlhodobý“, čo zahŕňa aj hmotné, nehmotné a finančné aktíva dlhodobého charakteru. Nezakazuje sa ním používanie alternatívnych označení, pokiaľ je jasný ich význam.

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

#### *Krátkodobé záväzky*

69 **Účtovná jednotka klasifikuje záväzok ako krátkodobý, ak:**

- a) **očakáva vyrovanie záväzku v rámci svojho bežného prevádzkového cyklu;**
- b) **záväzok drží primárne na účely obchodovania;**
- c) **záväzok sa má vyrovať do dvanástich mesiacov po období vykazovania; alebo**
- d) **účtovná jednotka nemá počas obdobia najmenej dvanástich mesiacov po období vykazovania bezpodmienečné právo odložiť vyrovanie záväzku (pozri odsek 73). Podmienky záväzku, ktorých výsledkom by pri uplatnení opcie protistrany mohlo byť jeho vyrovanie formou emisie nástrojov vlastného imania, neovplyvňujú jeho klasifikáciu.**

**Účtovná jednotka klasifikuje všetky ostatné záväzky ako dlhodobé.**



- 70 Niektoré krátkodobé záväzky, ako napríklad obchodné záväzky a časové rozlíšenie nákladov na zamestnancov a ostatné prevádzkové náklady, tvoria súčasť prevádzkového kapitálu využívaného v bežnom prevádzkovom cykle účtovnej jednotky. Účtovná jednotka klasifikuje takéto prevádzkové položky ako krátkodobé záväzky, a to aj vtedy, ak sa majú vyrovnáť viac než dvanásť mesiacov po období vykazovania. Taký istý bežný prevádzkový cyklus sa uplatňuje pri klasifikácii aktív a záväzkov účtovnej jednotky. Ak bežný prevádzkový cyklus účtovnej jednotky nie je možné jasne identifikovať, predpokladá sa, že predstavuje dvanásť mesiacov.
- 71 Ostatné krátkodobé záväzky sa nevyrovnávajú v rámci bežného prevádzkového cyklu, ale majú sa vyrovnáť do dvanástich mesiacov po období vykazovania, alebo sú primárne držané na účel obchodovania. Ako príklady možno uviesť určité finančné záväzky, ktoré spĺňajú definíciu pojmu „držaný na obchodovanie“ podľa štandardu IFRS 9, kontokorentné úvery, krátkodobú časť dlhodobých finančných záväzkov, splatné dividendy, dane z príjmov a iné neobchodné záväzky. Finančné záväzky, ktoré poskytujú financovanie na dlhodobom základe (t. j. nie sú súčasťou prevádzkového kapitálu používaného v bežnom prevádzkovom cykle účtovnej jednotky) a ktoré sa nemajú vyrovnáť skôr ako dvanásť mesiacov po období vykazovania, predstavujú dlhodobé záväzky, na ktoré sa vzťahujú odseky 74 a 75.
- 72 Účtovná jednotka klasifikuje svoje finančné záväzky ako krátkodobé vtedy, keď sa majú vyrovnáť do dvanástich mesiacov po období vykazovania, a to aj vtedy, keď:
- a) ich pôvodná splatnosť bola dlhšia ako dvanásť mesiacov a
  - b) je dohoda o refinancovaní alebo úprave splatností platieb na dlhodobom základe uzavretá po období vykazovania a pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie.
- 73 Ak účtovná jednotka plánuje, a v rámci existujúceho úverového nástroja má právo vlastnej úvahy, rozhodnúť o refinancovaní alebo posunutí splatnosti záväzku najmenej o dvanásť mesiacov po období vykazovania, klasifikuje tento záväzok ako dlhodobý, a to aj vtedy, ak by bol inak splatný v kratšej lehote. Ak však rozhodnutie o refinancovaní alebo posunutí splatnosti záväzku nezávisí od vlastnej úvahy účtovnej jednotky (napríklad neexistuje dohoda o refinancovaní), účtovná jednotka nezohľadňuje možnosť refinancovania záväzku a klasifikuje záväzok ako krátkodobý.
- 74 Ak účtovná jednotka poruší ustanovenie zmluvy o dlhodobom úvere ku koncu obdobia vykazovania alebo pred ním, čo spôsobí, že sa záväzok stane splatným na požiadanie, tento záväzok klasifikuje ako krátkodobý, a to aj vtedy, ak veriteľ po období vykazovania a pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie súhlasil, že v dôsledku porušenia zmluvy nebude vyžadovať platbu. Účtovná jednotka klasifikuje takýto záväzok ako krátkodobý preto, že ku koncu obdobia vykazovania nemá bezpodmienečné právo odložiť jeho vyrovanie najmenej o dvanásť mesiacov po tomto dátume.
- 75 Účtovná jednotka však klasifikuje záväzok ako dlhodobý, ak veriteľ do konca obdobia vykazovania súhlasil s poskytnutím obdobia odkladu končiacemu sa najmenej dvanásť mesiacov po období vykazovania, v rámci ktorého účtovná jednotka môže napraviť porušenie zmluvy a počas ktorého veriteľ nemôže žiadať okamžité splatenie.
- 76 Ak v súvislosti s úvermi, ktoré sú klasifikované ako krátkodobé záväzky, dôjde medzi koncom obdobia vykazovania a dátumom, kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie, k ďalej uvedeným udalostiam, tieto udalosti sa zverejňujú ako udalosti, ktoré si nevyžadujú úpravu, v súlade so štandardom IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*:
- a) refinancovanie na dlhodobom základe;
  - b) náprava porušenia zmluvy o dlhodobom úvere a
  - c) poskytnutie obdobia odkladu veriteľom na nápravu porušenia zmluvy o dlhodobom úvere, pričom toto obdobie sa končí najmenej dvanásť mesiacov po období vykazovania.

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

- 77 **Účtovná jednotka zverejňuje, či už vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach, ďalšie podrobnejšie klasifikácie prezentovaných riadkových položiek klasifikované spôsobom, ktorý zodpovedá činnostiam účtovnej jednotky.**

- 78 Miera podrobnejšej klasifikácie závisí od požiadaviek štandardov IFRS a od veľkosti, povahy a funkcie príslušných súm. Účtovná jednotka pri rozhodovaní o základe pre podrobnejšiu klasifikáciu vychádza takisto z faktorov uvedených v odseku 58. Zverejnenia sú pre každú položku rôzne, napríklad:
- a) položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa rozčleňujú do tried v súlade so štandardom IAS 16;
  - b) pohľadávky sa rozčleňujú na sumy pohľadávok voči obchodným zákazníkom, pohľadávky voči spriazneným osobám, preddavky a ostatné sumy;
  - c) zásoby sa rozčleňujú v súlade so štandardom IAS 2 *Zásoby* do tried, ako sú tovar, výrobné dodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky;
  - d) rezervy sa rozčleňujú na rezervy na zamestnanecké požitky a ostatné položky a
  - e) vlastné imanie a fondy sa rozčleňujú do rôznych tried, ako napríklad splatený kapitál, emisné ážio a rezervné fondy.
- 79 Účtovná jednotka zverejňuje buď vo výkaze o finančnej situácii alebo vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach tieto informácie:
- a) pre každú triedu základného imania:
    - i) počet schválených akcií;
    - ii) počet akcií emitovaných a plne splatených a emitovaných, ale neúplne splatených;
    - iii) nominálnu hodnotu akcie, alebo skutočnosť, že akcie nemajú nominálnu hodnotu;
    - iv) zosúhlasenie počtu nesplatených akcií na začiatku obdobia a na konci obdobia;
    - v) práva, prednostné práva a obmedzenia vzťahujúce sa na danú triedu vrátane obmedzení týkajúcich sa rozdeľovania dividend a vyplácania kapitálu;
    - vi) akcie v účtovnej jednotke, ktoré má v držbe účtovná jednotka alebo jej dcérske spoločnosti či pridružené podniky; a
    - vii) akcie rezervované na emisiu na základe opcí a zmlúv o predaji akcií vrátane termínov a súm; a
  - b) opis povahy a účelu každého rezervného fondu v rámci vlastného imania.
- 80 Účtovná jednotka bez základného imania, ako napríklad verejná obchodná spoločnosť alebo trust, zverejňuje informácie rovnocenné s informáciami, ktoré sa vyžadujú na základe odseku 79 písm. a) a ktoré ukazujú zmeny počas obdobia v každej kategórii podielov na vlastnom imaní, a tiež práva, prednostné práva a obmedzenia viažuce sa na každú kategóriu podielov na vlastnom imaní.
- 80A Ak účtovná jednotka reklasifikovala
- a) finančný nástroj obsahujúci právo predať klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, alebo
  - b) nástroj, ktorý ukladá účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania
- medzi finančné záväzky a vlastné imanie, zverejní výšku reklasifikácie do každej kategórie a z nej (finančné záväzky alebo vlastné imanie) a načasovanie a dôvod tejto reklasifikácie.

**Výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku**

**81A** Vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (výkaze komplexného účtovného výsledku) sa popri častiach týkajúcich sa výsledku hospodárenia a ostatných súčastí komplexného výsledku prezentuje aj:

- a) výsledok hospodárenia;
- b) ostatné súčasti komplexného výsledku spolu;
- c) komplexný účtovný výsledok za dané obdobie, čo znamená výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku spolu.

Ak účtovná jednotka prezentuje samostatný výkaz ziskov a strát, vo výkaze komplexného účtovného výsledku neprezentuje časť týkajúcu sa výsledku hospodárenia.

**81B** Popri častiach týkajúcich sa výsledku hospodárenia a ostatných súčastí komplexného výsledku prezentuje účtovná jednotka tieto položky ako alokáciu výsledku hospodárenia a ostatných súčastí komplexného výsledku za dané obdobie:

- a) výsledok hospodárenia za obdobie priraditeľné:
  - i) nekontrolným podielom a
  - ii) vlastníkom materskej spoločnosti.
- b) komplexný výsledok za dané obdobie priraditeľný:
  - i) nekontrolným podielom a
  - ii) vlastníkom materskej spoločnosti.

Ak účtovná jednotka prezentuje výsledok hospodárenia v samostatnom výkaze, musí v tomto výkaze prezentovať aj položky uvedené pod písmenom a).

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

**81** [Vypúšťa sa.]

**82** Popri položkách požadovaných v iných štandardoch IFRS musí časť týkajúca sa výsledku hospodárenia alebo výkaz ziskov a strát zahŕňať riadkové položky, ktoré prezentujú tieto sumy za dané obdobie:

- a) výnosy, pričom sa samostatne prezentujú:
  - i) úrokové výnosy vypočítané pomocou metódy efektívnej úrokovej miery; a
  - ii) poisťné výnosy (pozri štandard IFRS 17);
- aa) zisky a straty vznikajúce z ukončenia vykazovania finančných aktív oceňovaných amortizovanou hodnotou;
- ab) náklady na poisťné služby vyplývajúce zo zmlúv vystavených v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 (pozri štandard IFRS 17);
- ac) výnosy alebo náklady zo zaistných zmlúv v držbe (pozri štandard IFRS 17);
- b) finančné náklady;

- ba) straty zo zníženia hodnoty (vrátane zrušení strát zo zníženia hodnoty alebo ziskov zo zníženia hodnoty) stanovené v súlade s oddielom 5.5 štandardu IFRS 9;
- bb) finančné výnosy alebo náklady poistenia zo zmlúv vystavených v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 (pozri štandard IFRS 17);
- bc) výnosy alebo náklady financovania zo zaistných zmlúv v držbe (pozri štandard IFRS 17);
- c) podiel na výsledku hospodárenia pridružených podnikov a spoločných podnikov zaúčtovaný pomocou metódy vlastného imania;
- ca) ak je finančné aktívum reklasifikované z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote tak, aby bolo oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, každý zisk alebo strata vznikajúce z rozdielu medzi predchádzajúcou amortizovanou hodnotou finančného aktíva a jeho reálnou hodnotou k dátumu reklasifikácie (podľa definície v štandarde IFRS 9);
- cb) ak je finančné aktívum reklasifikované z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku tak, aby bolo oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, akýkoľvek kumulovaný zisk alebo strata predtým vykázané v ostatných súčasťach komplexného výsledku, ktoré sú reklasifikované do výsledku hospodárenia;
- d) daňové náklady;
- e) [vypúšťa sa]
- ea) jedinú sumu celkovej výšky ukončených činností (pozri štandard IFRS 5).
- f) – i) [vypúšťa sa]

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

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

- a) položiek ostatných súčastí komplexného výsledku [s výnimkou súm uvedených v písmene b)], ktoré sú klasifikované podľa povahy a zoskupené do skupín, ktoré podľa iných štandardov IFRS:
  - i) nebudú následne reklasifikované do výsledku hospodárenia a
  - ii) budú následne reklasifikované do výsledku hospodárenia po splnení osobitných podmienok;
- b) podielov ostatných súčastí komplexného výsledku pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaných s použitím metódy vlastného imania, v členení na podiely položiek, ktoré podľa iných štandardov IFRS:
  - i) nebudú následne reklasifikované do výsledku hospodárenia a
  - ii) budú následne reklasifikované do výsledku hospodárenia po splnení osobitných podmienok.

**83 – 84** [Vypúšťa sa.]

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

- 85A Ak účtovná jednotka prezentuje medzisúčty v súlade s odsekom 85, tieto medzisúčty:
- a) sa skladajú z riadkových položiek, ktoré tvoria sumy vykázané a ocenené v súlade so štandardmi IFRS;
  - b) sa prezentujú a označujú tak, aby riadkové položky, ktoré predstavujú medzisúčet, boli jasné a zrozumiteľné;
  - c) musia byť konzistentné medzi jednotlivými obdobiami v súlade s odsekom 45 a
  - d) nesmú byť zobrazené výraznejšie než medzisúčty a celkové súčty požadované podľa štandardu IFRS pre výkaz/výkazy, v ktorých sú prezentované výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku.
- 85B Vo výkaze/výkazoch, v ktorých sú prezentované výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku, účtovná jednotka prezentuje riadkové položky, v ktorých sa všetky medzisúčty prezentované v súlade s odsekom 85 zosúhlasujú s medzisúčtami alebo celkovými súčtami požadovanými podľa štandardu IFRS pre takýto výkaz/výkazy.
- 86 Keďže účinky rôznych aktivít, transakcií a iných udalostí účtovnej jednotky sa líšia, pokiaľ ide o ich frekvenciu, potenciál ziskovosti či stratovosti a predvídateľnosť, zverejnenie zložiek finančnej výkonnosti pomáha používateľom pochopiť dosiahnutú finančnú výkonnosť a uskutočniť projekcie budúcej finančnej výkonnosti. Účtovná jednotka zahŕňa do výkazu/výkazov, v ktorých sú prezentované výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku, dodatočné riadkové položky a mení použité opisy a poradie položiek, ak je to potrebné na vysvetlenie prvkov finančnej výkonnosti. Účtovná jednotka pritom zvažuje faktory vrátane významnosti, povahy a funkcie jednotlivých položiek výnosov a nákladov. Finančná inštitúcia napríklad môže zmeniť opisy tak, aby poskytovali informácie, ktoré sú relevantné pre činnosti finančnej inštitúcie. Účtovná jednotka nekompenzuje položky výnosov a nákladov, pokiaľ nie sú splnené kritériá uvedené v odseku 32.
- 87 **Účtovná jednotka nesmie vo výkaze/výkazoch, v ktorých sú prezentované výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku, alebo v poznámkach prezentovať položky výnosov alebo nákladov ako mimoriadne položky.**
- Výsledok hospodárenia za obdobie*
- 88 **Účtovná jednotka vykazuje všetky položky výnosov a nákladov za obdobie vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadov, keď sa v nejakom štandarde IFRS požaduje alebo povoľuje inak.**
- 89 Niektoré štandardy IFRS konkretizujú okolnosti, kedy účtovná jednotka určité položky vykazuje mimo výsledku hospodárenia v bežnom období. V IAS 8 sa konkretizujú dve takéto okolnosti: oprava chýb a vplyv zmien účtovných politík. V ďalších štandardoch IFRS sa požaduje alebo povoľuje, aby zložky ostatných súčastí komplexného výsledku, ktoré vyhovujú definícii výnosov alebo nákladov podľa *konceptného rámca*, boli vylúčené z výsledku hospodárenia (pozri odsek 7).
- Ostatné súčasti komplexného výsledku za obdobie*
- 90 **Účtovná jednotka zverejňuje sumu dane z príjmov vzťahujúcu sa na jednotlivé položky ostatných súčastí komplexného výsledku vrátane reklasifikačných úprav, a to buď vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach.**
- 91 Účtovná jednotka môže prezentovať položky ostatných súčastí komplexného výsledku buď:
- a) po odpočítaní súvisiacich daňových vplyvov; alebo
  - b) pred súvisiacimi daňovými vplyvmi, pričom jedna suma sa zobrazí ako súhrnná výška dane z príjmov súvisiaca s týmito položkami.
- Ak účtovná jednotka zvolí alternatívu pod písmenom b), alokuje daň medzi položky, ktoré by mohli byť následne reklasifikované do časti týkajúcej sa výsledku hospodárenia, a položky, ktoré sa následne do časti týkajúcej sa výsledku hospodárenia reklasifikovať nebudú.
- 92 **Účtovná jednotka zverejňuje reklasifikačné úpravy, ktoré sa týkajú zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku.**

- 93 V iných štandardoch IFRS sa konkretizuje, či a kedy sa sumy, ktoré boli predtým vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, reklasifikujú do výsledku hospodárenia. Takéto reklasifikácie sa v tomto štandarde označujú ako reklasifikačné úpravy. Reklasifikačná úprava je zahrnutá do súvisiacich zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku v období, v ktorom došlo k reklasifikácii úpravy do výsledku hospodárenia. Tieto sumy možno boli v aktuálnom alebo predchádzajúcom období vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku ako nerealizované zisky. Takéto nerealizované zisky sa musia odpočítať od ostatných súčastí komplexného výsledku v období, v ktorom boli realizované zisky reklasifikované do výsledku hospodárenia, aby sa zabránilo ich dvojitému započítaniu do celkového komplexného výsledku.
- 94 Účtovná jednotka môže prezentovať reklasifikačné úpravy vo výkaze/výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach. Účtovná jednotka, ktorá prezentuje reklasifikačné úpravy v poznámkach, prezentuje položky ostatných súčastí komplexného výsledku po všetkých súvisiacich reklasifikačných úpravách.
- 95 Reklasifikačné úpravy sú dôsledkom napríklad vyradenia zahraničnej prevádzky (pozri štandard IAS 21) a prípadu, keď niektorý zabezpečovaný očakávaný peňažný tok má vplyv na výsledok hospodárenia [pozri odsek 6.5.11 písm. d) štandardu IFRS 9 vo vzťahu k zabezpečeniam peňažných tokov].
- 96 Reklasifikačné úpravy nie sú dôsledkom zmien prebytku z precenenia, ktorý bol vykázaný v súlade so štandardom IAS 16 alebo IAS 38, alebo dôsledkom precenenia programov so stanovenými požitkami, ktoré boli vykázané v súlade so štandardom IAS 19. Tieto zložky sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a v nasledujúcich obdobiach nedochádza k ich reklasifikácii do výsledku hospodárenia. Zmeny prebytku z precenenia sa môžu v nasledujúcich obdobiach previesť do nerozdelených ziskov, ak sa dané aktívum používa alebo keď dôjde k ukončeniu jeho vykazovania (pozri štandardy IAS 16 a IAS 38). V súlade so štandardom IFRS 9 k reklasifikačným úpravám nedochádza vtedy, ak zabezpečenie peňažných tokov alebo účtovanie časovej hodnoty opcie (alebo forwardového prvku forwardovej zmluvy alebo kurzového bázičného rozpätia finančného nástroja) majú za následok sumy, ktoré sú odstránené z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov alebo zo samostatnej zložky vlastného imania a zahrnuté priamo do počiatkových nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku. Tieto sumy sú priamo prevedené do aktív alebo záväzkov.
- Informácie, ktoré sa majú prezentovať vo výkaze/výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach*
- 97 **Ak sú položky výnosov alebo nákladov významné, účtovná jednotka zverejňuje ich povahu a sumy samostatne.**
- 98 Medzi okolnosti, v dôsledku ktorých môže byť potrebné samostatné zverejnenie položiek výnosov a nákladov, patria:
- a) zníženia hodnoty zásob na čistú realizovateľnú hodnotu alebo nehnuteľností, strojov a zariadení na spätné získateľnú sumu, ako aj zrušenie týchto znížení hodnoty;
  - b) reštrukturalizácia činností účtovnej jednotky a zrušenie akýchkoľvek rezerv na náklady na reštrukturalizáciu;
  - c) vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - d) vyradenie investícií;
  - e) ukončené činnosti;
  - f) právne vyrovnania; a
  - g) iné zrušenia rezerv.
- 99 **Účtovná jednotka prezentuje analýzu nákladov vykazovaných vo výsledku hospodárenia na základe klasifikácie vychádzajúcej buď z ich povahy alebo ich funkcie v rámci účtovnej jednotky podľa toho, ktorý prístup poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie.**
- 100 Účtovným jednotkám sa vo výkaze/výkazoch, v ktorých sú prezentované výsledok hospodárenia a ostatné súčiasti komplexného výsledku, odporúča prezentovať analýzu uvedenú v odseku 99.
- 101 Náklady sú predmetom podrobnejšej klasifikácie, ktorej cieľom je zvýrazniť tie položky finančnej výkonnosti, ktoré sa môžu líšiť z hľadiska frekvencie, potenciálu ziskovosti alebo stratovosti a predvídateľnosti. Táto analýza sa poskytuje jedným z dvoch spôsobov.



- 102 Prvým spôsobom analýzy je metóda „povahy nákladov“. Účtovná jednotka agreguje náklady v rámci výsledku hospodárenia podľa ich povahy (napríklad odpisy, nákupy materiálov, náklady na dopravu, zamestnanecké požitky a náklady na reklamu) a nealokuje ich medzi funkcie v rámci účtovnej jednotky. Uplatniť túto metódu môže byť jednoduché, pretože pri nej netreba alokovať náklady ku klasifikáciám podľa funkcií. Klasifikácia pomocou metódy povahy nákladov je napríklad takáto:

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

- 103 Druhým spôsobom analýzy je metóda „funkcie nákladov“, prípadne metóda „nákladov na predaj“, ktorou sa klasifikujú náklady podľa ich funkcie ako súčasť nákladov vynaložených na predaj alebo, napríklad, nákladov na distribúciu alebo administratívne činnosti. Pri uplatňovaní tejto metódy zverejňuje účtovná jednotka oddelene od ostatných nákladov aspoň svoje náklady na predaj. Táto metóda môže používateľom poskytovať relevantnejšie informácie než klasifikácia nákladov podľa povahy, ale alokácia nákladov k funkciám si môže vyžadovať arbitrárnu alokáciu a zahŕňa značnú úroveň úsudku. Klasifikácia, pri ktorej sa používa metóda funkcie nákladov, je napríklad takáto:

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

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

- 105 Rozhodovanie medzi metódou funkcie nákladov a metódou povahy nákladov závisí tak od historických a priemyselných faktorov, ako aj od povahy účtovnej jednotky. Obe metódy naznačujú, u ktorých nákladov možno očakávať pohyby v priamej alebo nepriamej závislosti od úrovne predaja alebo výroby účtovnej jednotky. Keďže každá z metód prezentácie má svoje prínosy pre rôzne typy účtovných jednotiek, tento štandard kladie manažmentu povinnosť vybrať spomedzi daných metód tú, ktorá je spoľahlivá a relevantnejšia. Pri používaní klasifikácie podľa funkcie nákladov sa však požaduje dodatočné zverejnenie, pretože pri predpovedaní budúcich peňažných tokov sú užitočné informácie o povahe nákladov. Výraz „zamestnanecké požitky“ v odseku 104 má rovnaký význam ako v štandarde IAS 19.

#### Výkaz zmien vlastného imania

*Informácie, ktoré sa majú prezentovať vo výkaze zmien vlastného imania*

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

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

b) pri každej zložke vlastného imania vplyvy retrospektívneho uplatnenia alebo spätného prehodnotenia, ktoré boli vykázané v súlade so štandardom IAS 8; a

c) [vypúšťa sa]

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

i) výsledku hospodárenia;

ii) ostatných súčastí komplexného výsledku a

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

*Informácie, ktoré sa majú prezentovať vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach*

106A Pri každej zložke vlastného imania účtovná jednotka prezentuje buď vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach analýzu ostatných súčastí komplexného výsledku po jednotlivých položkách [pozri odsek 106 písm. d) bod ii)].

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

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

109 Zmeny vlastného imania účtovnej jednotky v období od začiatku do konca obdobia vykazovania odzrkadľujú zvýšenie alebo zníženie jej čistých aktív počas daného obdobia. S výnimkou zmien vyplývajúcich z transakcií s vlastníkmi, ktorí konajú v rámci svojich právomocí ako vlastníci (ako sú vklady do vlastného imania, spätné nadobudnutie vlastných nástrojov vlastného imania a dividend účtovnej jednotky) a s týmito transakciami priamo súvisiacich transakčných nákladov, predstavuje celková zmena vlastného imania počas obdobia súčet výnosov a nákladov, vrátane ziskov a strát, vytvorených činnosťou účtovnej jednotky v tomto období.

110 V štandarde IAS 8 sa vyžadujú retrospektívne úpravy, aby sa dosiahli zmeny v účtovných politikách, v rozsahu vykonateľnosti, s výnimkou prípadov, keď prechodné ustanovenia iného štandardu IFRS požadujú inak. V štandarde IAS 8 sa takisto vyžaduje retrospektívne prehodnotenie, aby sa v čo najväčšej miere opravili chyby. Retrospektívne úpravy a spätné prehodnotenia nie sú zmenami vlastného imania, ale úpravami počiatočného stavu nerozdeleného zisku s výnimkou prípadov, kedy určitý štandard IFRS vyžaduje retrospektívnu úpravu inej zložky vlastného imania. V odseku 106 písm. b) sa vyžaduje, aby sa vo výkaze zmien vlastného imania zverejnila celková úprava každej zložky vlastného imania vyplývajúca zo zmien účtovných politík a samostatne z opráv chýb. Tieto úpravy sa zverejňujú za každé predchádzajúce obdobie a k začiatku daného obdobia.

### Výkaz o peňažných tokoch

111 Informácie o peňažných tokoch poskytujú používateľom účtovnej závierky základ na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a potrieb účtovnej jednotky tieto peňažné toky využívať. Požiadavky na prezentáciu a zverejňovanie informácií o peňažných tokoch sa stanovujú v štandarde IAS 7.

### Poznámky

Štruktúra

112 Účelom poznámok je:

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



- b) zverejniť informácie, ktoré sa vyžadujú na základe štandardov IFRS a ktoré nie sú prezentované na inom mieste účtovnej závierky; a
- c) poskytnúť informácie, ktoré nie sú prezentované na inom mieste účtovnej závierky, ale sú relevantné pre pochopenie týchto výkazov.

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

114 Medzi príklady systematického usporiadania alebo zoskupovania poznámok patrí:

- a) zvýraznenie oblastí činností, ktoré účtovná jednotka považuje za najrelevantnejšie pre pochopenie jej finančnej výkonnosti a finančnej situácie, ako napríklad zoskupovanie informácií o konkrétnych prevádzkových činnostiach;
- b) zoskupovanie informácií o položkách, ktoré sa oceňujú podobným spôsobom, ako napríklad aktíva oceňované reálnou hodnotou; alebo
- c) dodržiavanie poradia riadkových položiek vo výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčasti komplexného výsledku a vo výkaze o finančnej situácii, ako napríklad:
- i) vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS (pozri odsek 16);
  - ii) významné informácie o účtovnej politike (pozri odsek 117);
  - iii) doplňujúce informácie k položkám prezentovaným vo výkaze o finančnej situácii, výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčasti komplexného výsledku, výkaze zmien vlastného imania a výkaze o peňažných tokoch v poradí, v ktorom je prezentovaný každý výkaz a každá riadková položka; a
  - iv) ostatné zverejnenia vrátane

(1) podmienených záväzkov (pozri štandard IAS 37) a nevykazovaných zmluvných záväzkov; a

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

115 [Vypúšťa sa.]

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

#### *Zverejňovanie účtovných politík*

117 Účtovná jednotka zverejňuje významné informácie o účtovnej politike (pozri odsek 7). Informácie o účtovnej politike sú významné, ak pri posudzovaní spolu s ostatnými informáciami zahrnutými do účtovnej závierky účtovnej jednotky možno odôvodnene očakávať, že ovplyvnia rozhodnutia, ktoré na základe tejto účtovnej závierky prijímajú primárni používatelia riadnej účtovnej závierky.

- 117A Informácie o účtovnej politike, ktoré sa týkajú nevýznamných transakcií, iných udalostí alebo podmienok, sú nevýznamné a nemusia sa zverejňovať. Informácie o účtovnej politike však môžu byť významné z dôvodu povahy súvisiacich transakcií, iných udalostí alebo podmienok, aj keď sú dané sumy nevýznamné. Nie všetky informácie o účtovnej politike týkajúce sa významných transakcií, iných udalostí alebo podmienok sú však samy osebe významné.
- 117B Očakáva sa, že informácie o účtovnej politike budú významné, ak by ich používatelia účtovnej závierky účtovnej jednotky potrebovali na to, aby porozumeli iným významným informáciám uvedeným v účtovnej závierke. Účtovná jednotka napríklad pravdepodobne považuje informácie o účtovnej politike za významné pre svoju účtovnú závierku, ak sa tieto informácie týkajú významných transakcií, iných udalostí alebo podmienok a:
- účtovná jednotka zmenila svoju účtovnú politiku počas obdobia vykazovania a táto zmena viedla k významnej zmene informácií v účtovnej závierke;
  - účtovná jednotka si zvolila účtovnú politiku z jednej alebo viacerých možností, ktoré povoľujú štandardy IFRS – takáto situácia by mohla vzniknúť, ak sa účtovná jednotka rozhodla oceniť investičný nehnuteľný majetok v historickej obstarávacej cene, a nie v reálnej hodnote;
  - účtovná politika bola vypracovaná v súlade so štandardom IAS 8 v prípade, že neexistuje IFRS vzťahujúci sa na konkrétnu politiku;
  - účtovná politika sa týka oblasti, v ktorej sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby pri uplatňovaní účtovnej politiky urobila významné úsudky alebo predpoklady, a účtovná jednotka zverejňuje tieto úsudky alebo predpoklady v súlade s odsekmi 122 a 125; alebo
  - účtovanie, ktoré sa pri nich vyžaduje, je zložitá a používatelia účtovnej závierky účtovnej jednotky by inak neporozumeli týmto významným transakciám, iným udalostiam alebo podmienkam – takáto situácia by mohla vzniknúť, ak účtovná jednotka uplatňuje na triedu významných transakcií viac než jeden štandard IFRS.
- 117C Informácie o účtovnej politike, ktoré sa zameriavajú na spôsob, akým účtovná jednotka uplatnila požiadavky štandardov IFRS na svoje vlastné okolnosti, poskytujú informácie špecifické pre účtovnú jednotku, ktoré sú pre používateľov účtovnej závierky užitočnejšie než štandardizované informácie alebo informácie, ktoré len kopírujú alebo sumarizujú požiadavky štandardov IFRS.
- 117D Ak účtovná jednotka zverejňuje nevýznamné informácie o účtovnej politike, takýmito informáciami sa nesmú zastierať významné informácie o účtovnej politike.
- 117E Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že informácie o účtovnej politike sú nevýznamné, nemá to vplyv na súvisiace požiadavky na zverejňovanie stanovené v iných štandardoch IFRS.
- 118 [Vypúšťa sa]
- 119 [Vypúšťa sa].
- 120 [Vypúšťa sa.]
- 121 [Vypúšťa sa]
- 122 **Účtovná jednotka popri významných informáciách o účtovnej politike alebo iných poznámkach zverejňuje okrem úsudkov zahrňajúcich odhady (pozri odsek 125) aj ďalšie úsudky, ku ktorým sa manažment dopracoval pri uplatňovaní účtovných politík účtovnej jednotky a ktoré majú najvýznamnejší vplyv na sumy vykázané v účtovnej závierke.**

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

a) [vypúšťa sa]

b) kedy sa v podstate všetky významné riziká a odmeny z vlastníctva finančných aktív a, v prípade prenajímateľov, prenajímaných aktív prevedú na iné účtovné jednotky;

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

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

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

*Zdroje neistoty v odhadoch*

125 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie o predpokladoch, ktoré vytvára so zreteľom na budúcnosť, a o ďalších zásadných zdrojoch neistoty v odhadoch, ktorá existuje ku koncu obdobia vykazovania a ktorá sa spája s významným rizikom, že počas nasledujúceho účtovného roka vyústia do významných úprav účtovných hodnôt aktív a záväzkov. Poznámky musia v súvislosti s týmito aktívami a záväzkami obsahovať podrobnosti o:**

a) **ich povaha a**

b) **ich účtovnej hodnote ku koncu obdobia vykazovania.**

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

127 Predpoklady a ostatné zdroje neistoty v odhadoch zverejnené v súlade s odsekom 125 sa týkajú odhadov, v rámci ktorých musí manažment uplatniť najťažšie, subjektívne alebo zložité úsudky. Vzhľadom na rastúci počet premenných a predpokladov ovplyvňujúcich možné budúce vyriešenie neistôt sú tieto úsudky čoraz subjektívnejšie a zložitejšie, s čím zároveň zvyčajne rastie pravdepodobnosť následnej významnej úpravy účtovných hodnôt aktív a záväzkov.

128 Zverejnenia podľa odseku 125 sa nevyžadujú v prípade aktív a záväzkov s významným rizikom, že ich účtovné hodnoty sa môžu v nasledujúcom účtovnom roku významne zmeniť, ak sú na konci obdobia vykazovania ocenené reálnou hodnotou na základe kótovanej ceny na aktívnom trhu pre identické aktívum alebo záväzok. Tieto reálne hodnoty sa môžu v nasledujúcom účtovnom roku významne zmeniť, ale tieto zmeny by nevyplývali z predpokladov alebo iných zdrojov neistoty v odhadoch ku koncu obdobia vykazovania.

- 129 Účtovná jednotka prezentuje zverejnenia na základe odseku 125 spôsobom, ktorý pomáha používateľom účtovnej závierky porozumieť úsudkom manažmentu v súvislosti s budúcim vývojom a s ostatnými zdrojmi neistoty v odhadoch. Povaha a rozsah poskytnutých informácií sa menia v závislosti od povahy predpokladu a iných okolností. Účtovná jednotka uskutočňuje napríklad tieto druhy zverejnení:
- a) povaha predpokladu alebo iného zdroja neistoty v odhadoch;
  - b) citlivosť účtovných hodnôt na metódy, predpoklady a odhady, ktoré sú základom pre ich výpočet, vrátane dôvodov tejto citlivosti;
  - c) očakávané vyriešenie neistoty a rozsah primerane možných výsledkov v budúcom účtovnom roku, pokiaľ ide o účtovné hodnoty príslušných aktív a záväzkov; a
  - d) vysvetlenie zmien vykonaných na minulých predpokladoch týkajúcich sa týchto aktív a záväzkov, ak neistota zostane nevyriešená.
- 130 Tento štandard nevyžaduje od účtovnej jednotky, aby zverejňovala rozpočtové informácie alebo prognózy pri vykonávaní zverejnení uvedených v odseku 125.
- 131 Niekedy je nevykonateľné zverejniť rozsah možných účinkov predpokladov alebo iného zdroja neistoty v odhadoch ku koncu obdobia vykazovania. V takýchto prípadoch účtovná jednotka zverejní informáciu, že na základe existujúcich poznatkov je primerane možné, že výsledky v budúcom účtovnom roku, ktoré budú odlišné od predpokladov, si možno budú vyžadovať významnú úpravu účtovnej hodnoty príslušného aktíva alebo záväzku. Účtovná jednotka vo všetkých prípadoch zverejní povahu a účtovnú hodnotu konkrétneho aktíva alebo záväzku (alebo triedy aktív alebo záväzkov) ovplyvnených daným predpokladom.
- 132 Zverejnenie podľa odseku 122 týkajúce sa konkrétnych úsudkov, ku ktorým sa manažment dopracoval v procese uplatňovania účtovných politík účtovnej jednotky, sa nevzťahuje na zverejnenia zdrojov neistoty v odhadoch uvedených v odseku 125.
- 133 V ostatných štandardoch IFRS sa vyžaduje zverejnenie určitých predpokladov, ktoré by sa inak vyžadovalo v súlade s odsekom 125. Napríklad v štandarde IAS 37 sa vyžaduje, aby sa za presne vymedzených okolností zverejňovali zásadné predpoklady týkajúce sa budúcich udalostí ovplyvňujúcich triedy rezerv. V štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* sa vyžaduje zverejňovanie významných predpokladov (vrátane techniky/techník oceňovania a vstupov), ktoré účtovná jednotka používa pri oceňovaní aktív a záväzkov reálnou hodnotou, ktoré sa účtujú v reálnej hodnote.

#### *Kapitál*

- 134 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť ciele, politiky a procesy riadenia kapitálu účtovnej jednotky.**
- 135 Na splnenie požiadaviek odseku 134 účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:
- a) kvalitatívne informácie o svojich cieľoch, politikách a procesoch riadenia kapitálu, vrátane týchto informácií:
    - i) opis toho, čo riadi ako kapitál;
    - ii) keď jednotka podlieha externe stanoveným kapitálovým požiadavkám, povahu týchto požiadaviek a to, ako sú tieto požiadavky zapracované do riadenia kapitálu; a
    - iii) ako splňa svoje ciele v oblasti riadenia kapitálu;
  - b) zhrnutie kvantitatívnych údajov o tom, čo riadi ako kapitál. Niektoré účtovné jednotky považujú určité finančné záväzky (napríklad určité formy podriadeného dlhu) za súčasť kapitálu. Iné účtovné jednotky nezaraďujú do kapitálu určité zložky vlastného imania (napríklad zložky vznikajúce zo zabezpečenia peňažných tokov);

- c) akékoľvek zmeny v písmene a) a b) oproti predchádzajúcemu obdobiu;
- d) či počas daného obdobia splnila prípadné externe stanovené kapitálové požiadavky, ktorým podlieha;
- e) keď účtovná jednotka nespĺnila takéto externe stanovené kapitálové požiadavky, dôsledky takéhoto nespĺnenia.

Účtovná jednotka vychádza pri týchto zverejneniach z informácií, ktoré sa interne poskytli kľúčovým riadiacim zamestnancom.

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

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

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

- a) **súhrnné kvantitatívne údaje o sume klasifikovanej ako vlastné imanie;**
- b) **svoje ciele, politiky a postupy riadenia svojej povinnosti opätovne alebo spätne odkúpiť nástroje, ak ju o to požiadajú držiteľia nástrojov, vrátane akýchkoľvek zmien oproti predchádzajúcemu obdobiu;**
- c) **očakávaný výdavok peňažných prostriedkov pri spätnom alebo opätovnom odkúpení tejto triedy finančných nástrojov; a**
- d) **informácie o tom, ako sa určil očakávaný výdavok peňažných prostriedkov pri spätnom alebo opätovnom odkúpení.**

*Ďalšie zverejnenia*

- 137 **V poznámkach účtovná jednotka zverejňuje:**

- a) **navrhované alebo deklarované sumy dividend pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, ale nevykázané ako sumy rozdelené počas obdobia medzi vlastníkov, a príslušnú sumu na akciu; a**
- b) **sumu všetkých kumulatívnych prioritných dividend, ktoré neboli vykázané.**

- 138 **Ak nasledujúce informácie nie sú súčasťou iných zverejňovaných informácií publikovaných spolu s účtovnou závierkou, zverejňuje účtovná jednotka:**

- a) **sídlo a právnu formu účtovnej jednotky, jej krajinu založenia a adresu jej registrovaného sídla (alebo hlavného miesta podnikania, ak je iné ako registrované sídlo);**
- b) **opis povahy činností účtovnej jednotky a jej hlavných aktivít;**
- c) **názov materskej spoločnosti a hlavnej materskej spoločnosti skupiny; a**
- d) **ak má účtovná jednotka obmedzenú životnosť, informácie o jej životnosti.**

## PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 139 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 139A Štandardom IAS 27 (v znení zmien z roku 2008) sa zmenil odsek 106. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena sa uplatňuje na toto skoršie obdobie. Zmena sa uplatňuje retrospektívne.
- 139B Dokumentom *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny štandardov IAS 32 a IAS 1), vydaným vo februári 2008, sa zmenil odsek 138 a vložili odseky 8A, 80A a 136A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatňuje súvisiace zmeny štandardov IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a interpretácie IFRIC 2 *Členské podiely v družstvách a podobné nástroje*.
- 139C Odseky 68 a 71 boli zmenené dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 139D Odsek 69 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 139E [Vypúšťa sa.]
- 139F Odseky 106 a 107 boli zmenené a odsek 106A bol doplnený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2010. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 139G [Vypúšťa sa.]
- 139H Štandardmi IFRS 10 a IFRS 12, vydanými v máji 2011, sa zmenili odseky 4, 119, 123 a 124. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 12.
- 139I Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 128 a 133. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 139J Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenili odseky 7, 10, 82, 85 až 87, 90, 91, 94, 100 a 115, doplnili odseky 10A, 81A, 81B a 82A a vypustili odseky 12, 81, 83 a 84. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2012 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 139K Štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky* (v znení zmien z júna 2011) sa zmenila definícia „ostatných súčastí komplexného výsledku“ v odseku 7 a odseku 96. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 19 (v znení zmien z júna 2011).
- 139L Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenili odseky 10, 38 a 41, vypustili odseky 39 až 40 a doplnili odseky 38A až 38D a 40A až 40D. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 139M [Vypúšťa sa.]



- 139N Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 34. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 139O Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 a 123 a vypustili odseky 139E, 139G a 139M. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 139P Dokumentom *Iniciatíva zverejňovania* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 10, 31, 54 až 55, 82A, 85, 113 až 114, 117, 119 a 122, doplnili sa odseky 30A, 55A a 85A až 85B a vypustili sa odseky 115 a 120. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. V súvislosti s týmito zmenami sa od účtovných jednotiek nevyžaduje, aby zverejňovali informácie vyžadované v odsekoch 28 až 30 štandardu IAS 8.
- 139Q Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 123. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 139R Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenili odseky 7, 54 a 82. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa ďalej zmenil odsek 54. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 139S Dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v roku 2018, sa zmenili odseky 7, 15, 19 až 20, 23 až 24, 28 a 89. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne uplatňuje aj všetky ostatné zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny štandardu IAS 1 retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Ak však účtovná jednotka určí, že retrospektívne uplatňovanie by bolo nevykonateľné, alebo by zahŕňalo neprimerané náklady či úsilie, uplatňuje zmenu štandardu IAS 1 odkazom na odseky 23 až 28, 50 až 53 a 54F štandardu IAS 8.
- 139T Dokumentom *Vymedzenie pojmu významný* (Zmeny štandardov IAS 1 a IAS 8), vydaným v októbri 2018, sa zmenil odsek 7 štandardu IAS 1 a odsek 5 štandardu IAS 8 a vypustil sa odsek 6 štandardu IAS 8. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 139V Dokumentom *Zverejňovanie účtovných politík* vydaným vo februári 2021 sa zmenili odseky 7, 10, 114, 117 a 122, doplnili sa odseky 117A až 117E a vypustili sa odseky 118, 119 a 121. Takisto sa ním zmenilo praktické usmernenie 2 o IFRS *Posudzovanie významnosti*. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny štandardu IAS 1 na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 1 (REVIDOVANÉHO V ROKU 2003)

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

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 2

**Zásoby**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania zásob. Kľúčovou otázkou pri účtovaní zásob je výška nákladov, ktoré sa majú vykzázať ako aktívum a prenášať do budúcich období až dovtedy, kým sa vykážu súvisiace výnosy. Tento štandard poskytuje návod na určenie obstarávacej ceny a jej následného zaúčtovania ako nákladu vrátane všetkých znížení hodnoty na čistú realizovateľnú hodnotu. Štandard takisto poskytuje návod na oceňovacie vzorce, ktoré sa používajú na priradovanie nákladov k zásobám.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 **Tento štandard sa vzťahuje na všetky druhy zásob s výnimkou:**
  - a) [vypúšťa sa]
  - b) finančných nástrojov (pozri štandard IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a štandard IFRS 9 *Finančné nástroje*) a
  - c) biologického majetku súvisiaceho s poľnohospodárskou činnosťou a poľnohospodárskou produkciou v okamihu zberu úrody (pozri štandard IAS 41 *Poľnohospodárstvo*).
- 3 **Tento štandard sa nevzťahuje na oceňovanie zásob držaných:**
  - a) výrobcami poľnohospodárskych a lesných produktov, poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody, nerastných surovín a výrobkov z nich, v rozsahu ich oceňovania v čistej realizovateľnej hodnote v súlade so zavedenými postupmi v týchto odvetviach. Ak sa tieto zásoby oceňujú v čistej realizovateľnej hodnote, zmeny tejto hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v období, keď ku zmene došlo;
  - b) maklérimi-obchodníkmi s komoditami, ktorí oceňujú svoje zásoby reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. Ak sa tieto zásoby oceňujú reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, zmeny tejto hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v období, keď ku zmene došlo.
- 4 Zásoby uvedené v odseku 3 písm. a) sú oceňované v čistej realizovateľnej hodnote v určitých fázach výroby. K tomu dochádza napríklad po zbere poľnohospodárskej úrody alebo po vyťažení nerastnej suroviny, keď sa ich predaj zabezpečuje forwardovou zmluvou alebo štátnou zárukou, alebo keď existuje aktívny trh so zanedbateľným rizikom nepredajnosti. Tieto zásoby sú vyňaté len z požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu.
- 5 Ako makléři-obchodníci sa označujú subjekty, ktoré vykonávajú nákup alebo predaj komodít v prospech iných osôb alebo na vlastný účet. Zásoby uvedené v odseku 3 písm. b) sa v zásade obstarávajú s cieľom predaja v blízkej budúcnosti a tvorby zisku z pohybov v cenách alebo marži maklérov-obchodníkov. Ak sa tieto zásoby oceňujú reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, sú vyňaté len z požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu.

## DEFINÍCIE

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

Zásoby sú aktíva:

- a) držané na predaj pri bežnom podnikaní;
- b) vo výrobnom procese s cieľom takéhoto predaja; alebo



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

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

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

- 7 Čistá realizovateľná hodnota je čistá suma, ktorej realizáciu účtovná jednotka očakáva z predaja zásob v bežnom podnikaní. Reálna hodnota odzrkadľuje cenu, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja tých istých zásob na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre tieto zásoby medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. Prvá hodnota je hodnota špecifická pre danú účtovnú jednotku; druhá špecifická pre účtovnú jednotku nie je. Čistá realizovateľná hodnota zásob sa nemusí rovnať reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj.
- 8 Zásoby zahŕňajú tovar nakúpený a držaný na ďalší predaj vrátane, napríklad, tovaru nakúpeného maloobchodníkom a držaného na ďalší predaj alebo pozemkov a iného majetku držaného na ďalší predaj. Zásoby zahŕňajú aj účtovnou jednotkou vyrobené hotové výrobky alebo vyrábanú nedokončenú výrobu a zahŕňajú materiály a dodávky čakajúce na použitie vo výrobnom procese. Náklady vynaložené na plnenie zmluvy so zákazníkom, ktoré nevedú k vytváraniu zásob (alebo aktív v rozsahu pôsobnosti iného štandardu), sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi.

## OCEŇOVANIE ZÁSOB

- 9 **Zásoby sa oceňujú vo výške obstarávacej ceny alebo v čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia.**

**Obstarávacia cena zásob**

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

*Náklady na nákup*

- 11 Náklady na nákup zásob zahŕňajú obstarávaciu cenu, dovoznú clá a ostatné dane (iné ako dane následne spätne získateľné účtovnou jednotkou od daňových úradov), dopravu, manipulačné poplatky a ostatné náklady priamo priraditeľné k obstaraniu hotových výrobkov, materiálov a služieb. Pri určovaní nákladov na nákup sa odpočítajú obchodné zľavy, rabaty a iné podobné položky.

*Náklady na premenu*

- 12 Náklady na zmenu zásob zahŕňajú náklady priamo súvisiace s výrobnými jednotkami, ako napríklad priame mzdové náklady. Zahŕňajú aj systematické rozvrhnutie fixnej a variabilnej výrobnéj réžie, ktoré sú vynaložené pri zmene materiálov na hotové výrobky. Fixná výrobná réžia predstavuje tie nepriame výrobné náklady, ktoré zostávajú relatívne nemenné bez ohľadu na objem výroby, ako sú napríklad odpisy a údržba výrobných budov, zariadenia a aktíva s právom na užívanie použitých vo výrobnom procese a náklady na riadenie výrobných budov a administratívu výroby. Variabilná výrobná réžia predstavuje tie nepriame náklady na výrobu, ktoré sa menia priamo alebo takmer priamo úmerne s objemom výroby, ako sú nepriame materiály a nepriame mzdové náklady.
- 13 Rozvrhnutie fixnej výrobnéj réžie v rámci nákladov na zmenu vychádza z normálnej kapacity výrobných zariadení. Normálna kapacita je očakávaný objem výroby, ktorý sa v priemere dosiahne počas niekoľkých období alebo sezón za bežných okolností so zohľadnením straty kapacity v dôsledku plánovanej údržby. Ak sa skutočná úroveň výroby približuje k normálnej kapacite, môže sa použiť jej objem. Suma fixnej réžie rozvrhnutá na každú výrobnú jednotku sa nezvyšuje v dôsledku nízkej výroby alebo nevyužitého výrobného zariadenia. Nerozvrhnutá réžia sa zaúčtuje ako náklad v období, v ktorom vznikne. V obdobiach neobvykle vysokej výroby sa suma fixnej réžie rozvrhnutej na každú výrobnú jednotku zníži tak, aby ocenenie zásob neprevyšovalo náklady. Variabilná výrobná réžia sa rozvrhne na každú výrobnú jednotku na základe skutočnej miery použitia výrobných zariadení.

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

#### *Ostatné náklady*

- 15 Ostatné náklady sú zahrnuté do obstarávacej ceny zásob len do výšky sumy, ktorá bola vynaložená na premenu zásob do ich súčasnej podoby a na ich presun na súčasné miesto uloženia. Napríklad môže byť vhodné zahrnúť do obstarávacej ceny zásob nevýrobnú réžiu alebo náklady na návrh výrobkov pre konkrétnych zákazníkov.
- 16 Príkladmi nákladov, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny zásob a účtujú sa ako náklad za obdobie, v ktorom sú vynaložené, sú:
- a) neobvyklá suma odpadového materiálu, práce alebo iných výrobných nákladov;
  - b) náklady na skladovanie, pokiaľ nie sú tieto náklady nevyhnutné vo výrobnom procese pred ďalšou fázou výroby;
  - c) správna réžia, ktorá neprispieva k premene zásob do ich súčasnej podoby a k ich presunu na súčasné miesto uloženia; a
  - d) náklady na predaj.
- 17 V štandarde IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* je vymedzený obmedzený počet situácií, v ktorých sú náklady na prijaté úvery a pôžičky zahrnuté do obstarávacej ceny zásob.
- 18 Účtovná jednotka môže zásoby nakupovať aj s odloženým termínom vysporiadania. Ak takáto dohoda skutočne obsahuje finančnú zložku, takáto zložka – napríklad rozdiel medzi obstarávacou cenou za bežných úverových podmienok a zaplatenou sumou – sa vykazuje ako úrokové náklady vzťahujúce sa na dané obdobie financovania.
- 19 [Vypúšťa sa.]

#### *Náklady na poľnohospodársku produkciu získanú z biologického majetku*

- 20 V súlade so štandardom IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa zásoby zahŕňajúce poľnohospodársku produkciu, ktorú účtovná jednotka zozbierala zo svojho biologického majetku, ocenia pri prvotnom zaúčtovaní v ich reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj v mieste zberu úrody. Na účely uplatnenia tohto štandardu ide o náklady na zásoby k uvedenému dátumu.

#### *Techniky stanovovania obstarávacej ceny*

- 21 Ak sa výsledky približne zhodujú s obstarávacími nákladmi, je možné na oceňovanie obstarávacej ceny zásob kvôli zjednodušeniu používať, napríklad, metódu štandardných nákladov alebo maloobchodnú metódu. Pri štandardných nákladoch sa berie do úvahy bežná úroveň materiálu a dodávok, práce, efektívnosti a využitia kapacít. Tieto sa pravidelne preskúmavajú a v prípade potreby sa revidujú podľa súčasných podmienok.
- 22 Maloobchodná metóda sa často používa v maloobchode na oceňovanie zásob veľkého počtu rýchlo sa meniacich položiek, ktoré majú podobné marže a pri ktorých je nevykonateľné použiť iné metódy výpočtu nákladov. Obstarávacia cena zásob sa určuje odpočítaním vhodnej percentuálnej časti hrubej marže od predajnej hodnoty zásob. Pri použitej percentuálnej časti sa zohľadňujú zásoby precenené na hodnotu nižšiu, než bola pôvodná predajná cena. Často sa používa priemerná percentuálna sadzba pre každú maloobchodnú jednotku.

**Oceňovacie vzorce**

- 23** Pri určovaní obstarávacej ceny zásob položiek, ktoré nie sú navzájom bežne zameniteľné, a tovaru alebo služieb vyprodukovaných a vyčlenených na špecifické projekty sa vychádza zo špecifickej identifikácie nákladov na jednotlivé položky.
- 24 Špecifická identifikácia obstarávacej ceny znamená, že zisteným položkám zásob sú priradené konkrétne náklady. Tento postup je vhodný pre položky, ktoré sú vyčlenené pre špecifický projekt bez ohľadu na to, či sa nakúpili alebo vyrobili. Špecifická identifikácia nákladov je však nevhodná vtedy, keď existuje veľký počet položiek zásob, ktoré sú navzájom bežne zameniteľné. Za takýchto okolností možno na dosiahnutie vopred určených vplyvov na výsledok hospodárenia použiť metódu výberu tých položiek, ktoré zostávajú v zásobách.
- 25 Obstarávacia cena zásob okrem tých, ktoré sú predmetom odseku 23, sa určuje s využitím vzorca podľa metódy FIFO (*first-in, first-out*) alebo na základe váženého priemeru obstarávacej ceny. Pre všetky zásoby, ktoré majú podobnú povahu a ktoré účtovná jednotka podobne aj používa, používa účtovná jednotka rovnaký oceňovací vzorec. Pre zásoby odlišnej povahy alebo odlišného použitia môže byť opodstatnené použiť rôzne oceňovacie vzorce.
- 26 Napríklad zásoby používané v jednom prevádzkovom segmente môže účtovná jednotka používať iným spôsobom než zásoby toho istého druhu v inom prevádzkovom segmente. Samotný rozdiel v zemepisnom umiestnení zásob (alebo v príslušných daňových predpisoch) však nestačí na zdôvodnenie použitia rozdielnych oceňovacích vzorcov.
- 27 Pri metóde FIFO sa predpokladá, že prednostne sa predávajú tie položky zásob, ktoré boli nakúpené alebo vyrobené skôr, a teda že položky zostávajúce v rámci zásob ku koncu daného obdobia predstavujú nedávno nakúpené alebo vyrobené položky. Podľa vzorca váženého priemeru obstarávacej ceny sa náklady na každú položku určujú z váženého priemeru obstarávacej ceny podobných položiek na začiatku obdobia a obstarávacej ceny podobných položiek nakúpených alebo vyrobených počas daného obdobia. V závislosti od konkrétnej situácie účtovnej jednotky je možné vypočítavať priemer na periodickej báze alebo vždy pri prijatí ďalšej dodávky.

**Čistá realizovateľná hodnota**

- 28 Obstarávacia cena zásob nemusí byť spätne ziskateľná v prípade ich poškodenia, celkového alebo čiastočného zastarania, alebo ak došlo k poklesu ich predajnej ceny. Obstarávacia cena zásob nemusí byť spätne ziskateľná ani vtedy, ak sa zvýšili odhadované náklady na dokončenie alebo odhadované náklady na uskutočnenie predaja. Prax znižovania hodnoty zásob pod úroveň nákladov na čistú realizovateľnú hodnotu je v súlade s tým, že aktíva by nemali byť zaúčtované v sumách vyšších, než aké sa očakávajú z realizácie ich predaja alebo použitia.
- 29 Zníženie hodnoty zásob na čistú realizovateľnú hodnotu sa obvykle vykonáva po jednotlivých položkách. Za určitých okolností však môže byť vhodné zoskupiť podobné alebo súvisiace položky. Môžu to byť napríklad položky zásob vzťahujúce sa na rovnaký produktový rad, ktoré majú podobný účel alebo konečné použitie a vyrábajú a predávajú sa v rovnakej zemepisnej oblasti a nemôžu byť prakticky ohodnotené oddelene od iných položiek daného produktového radu. Nie je vhodné znižovať hodnotu zásob na základe ich individuálnej klasifikácie, napríklad hotové výrobky alebo všetky zásoby v určitom prevádzkovom segmente.
- 30 Odhady čistej realizovateľnej hodnoty vychádzajú z najspoľahlivejších dôkazov, ktoré sú v čase odhadov k dispozícii, týkajúcich sa súm, ktoré sa očakávajú z realizácie zásob. Pri týchto odhadoch sa berú do úvahy pohyby v cenách alebo nákladoch, ktoré priamo súvisia s udalosťami po skončení daného obdobia v takom rozsahu, že takýmito udalosťami sa potvrdia podmienky existujúce ku koncu daného obdobia.

- 31 V odhadoch čistej realizovateľnej hodnoty sa zohľadňuje aj účel skladovaných zásob. Napríklad čistá realizovateľná hodnota určitého množstva zásob držaného na uspokojenie pevných predajných zmlúv alebo zákaziek na poskytnutie služby vychádza zo zmluvnej ceny. Ak sú tieto zmluvy o predaji na menšie množstvá, než sú skladové zásoby, pri určení čistej realizovateľnej hodnoty zvyšku sa vychádza z bežných predajných cien. Z pevných predajných zmlúv, ktoré presahujú množstvo držaných zásob, alebo z pevných kúpnych zmlúv, môže vyplynúť rezerva. Takýmito rezervami sa zaoberá štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.
- 32 Hodnota materiálu a iného tovaru skladovaného na použitie vo výrobe zásob sa neznižuje pod obstarávaciu cenu, ak sa očakáva, že hotové výrobky, ktorých súčasťou bude tento materiál, sa budú predávať za cenu rovnakú alebo vyššiu ako tieto náklady. Ak však zníženie ceny materiálov naznačuje, že náklady na hotové výrobky prevyšujú čistú realizovateľnú hodnotu, hodnota materiálov sa zníži na čistú realizovateľnú hodnotu. Za takýchto okolností môžu byť reprodukčné náklady materiálu tým najlepším dostupným ocenením ich čistej realizovateľnej hodnoty.
- 33 Čistá realizovateľná hodnota sa prehodnocuje vždy v každom nasledujúcom období. Ak prestanú existovať okolnosti, na základe ktorých sa predtým znížila hodnota zásob pod ich obstarávaciu cenu, alebo ak existujú jednoznačné dôkazy o zvýšení čistej realizovateľnej hodnoty v dôsledku zmenenej hospodárskej situácie, zníženie hodnoty sa zruší (t. j. výška zrušenia je ohraničená na výšku pôvodného zníženia hodnoty) tak, že nová účtovná hodnota sa rovná obstarávacej cene alebo revidovanej čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z nich je nižšia. To môže nastať napríklad vtedy, ak určitá položka zásob, ktorá je z dôvodu zníženia jej predajnej ceny zaúčtovaná v čistej realizovateľnej hodnote, je stále k dispozícii v nasledujúcom období a jej predajná cena sa zvýšila.

#### ZAÚČTOVANIE AKO NÁKLAD

- 34 **V prípade predaja zásob sa účtovná hodnota týchto zásob zaúčtuje ako náklad v období, v ktorom je zaúčtovaný príslušný výnos. Sumy všetkých znížení zásob na čistú realizovateľnú hodnotu a všetky straty zásob sa zaúčtujú ako náklad v období, v ktorom dochádza k danému zníženiu hodnoty či strate. Suma akéhokoľvek zrušenia zníženia hodnoty zásob na základe zvýšenia čistej realizovateľnej hodnoty sa vykazuje ako zníženie sumy zásob zaúčtovanej ako náklad v období, v ktorom sa zrušenie uskutočnilo.**
- 35 Niektoré zásoby je možné alokovať k iným účtom aktív, napríklad zásoby použité ako súčasť nehnuteľností, strojov a zariadení zhotovených vlastnou činnosťou. Zásoby takto alokované k inému aktívu sa účtujú ako náklad počas doby použiteľnosti tohto aktíva.

#### ZVEREJŇOVANIE

- 36 **V účtovnej závierke sa zverejňujú tieto informácie:**
- a) **účtovná politika prijatá na oceňovanie zásob vrátane použitých oceňovacích vzorcov;**
  - b) **celková účtovná hodnota zásob a účtovná hodnota v klasifikáciách vhodných pre účtovnú jednotku;**
  - c) **účtovná hodnota zásob účtovaných v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj;**
  - d) **hodnota zásob zaúčtovaných ako náklad počas obdobia;**
  - e) **suma akéhokoľvek zníženia hodnoty zásob zaúčtovaná ako náklad v danom období v súlade s odsekom 34;**
  - f) **suma akéhokoľvek zrušenia prípadného zníženia hodnoty, ktoré sa vykazuje ako zníženie sumy zásob zaúčtovaných ako náklad v danom období v súlade s odsekom 34;**

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

**h) účtovná hodnota zásob založených ako záruka za záväzky.**

- 37 Informácie o účtovných hodnotách v rôznych klasifikáciách zásob a o rozsahu zmien v týchto aktívach sú užitočné pre používateľov účtovnej závierky. Obvyklými klasifikáciami zásob sú tovar, poddodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky.
- 38 Hodnota zásob zaúčtovaných ako náklad počas obdobia, ktorá sa často označuje aj ako náklady na predaj, pozostáva z nákladov, ktoré boli predtým zahrnuté do ocenenia zásob, ktoré už boli predané, a nealokovaných výrobných režijných nákladov a mimoriadnych výrobných nákladov na zásoby. Okolnosti špecifické pre danú účtovnú jednotku môžu takisto znamenať, že treba zahrnúť iné sumy, ako sú napríklad distribučné náklady.
- 39 Niektoré účtovné jednotky používajú taký formát výsledku hospodárenia, ktorého výsledkom je zverejnenie súm bez obstarávacej ceny zásob zaúčtovanej ako náklad počas daného obdobia. V rámci tohto formátu prezentuje účtovná jednotka analýzu nákladov pomocou klasifikácie na základe povahy nákladov. V tomto prípade účtovná jednotka zverejňuje obstarávacie ceny vykázané ako náklady na suroviny a spotrebný materiál, mzdové náklady a ostatné náklady spolu so sumou čistej zmeny stavu zásob za dané obdobie.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 40 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 40A [Vypúšťa sa.]
- 40B [Vypúšťa sa.]
- 40C Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty uvedená v odseku 6 a zmenil sa odsek 7. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 40D [Vypúšťa sa.]
- 40E Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 2, 8, 29 a 37 a vypustil sa odsek 19. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 40F Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 2 a vypustili sa odseky 40A, 40B a 40D. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 40G Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 12. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

**UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV**

- 41 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 2 *Zásoby* (v znení revízie z roku 1993).
- 42 Týmto štandardom sa nahrádza interpretácia SIC-1 *Konzistentnosť – rôzne oceňovacie vzorce pre zásoby*.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 7

Výkaz o peňažných tokoch <sup>(2)</sup>

## CIEĽ

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

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

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 1 Účtovná jednotka zostavuje výkaz o peňažných tokoch v súlade s požiadavkami tohto štandardu a prezentuje ho ako neoddeliteľnú súčasť svojej účtovnej závierky za každé obdobie, za ktoré sa účtovná závierka predkladá.**
- Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 7 *Výkaz zmien vo finančnej situácii*, schválený v júli 1977.
- Používatelia účtovnej závierky účtovnej jednotky sa zaujímajú o to, ako účtovná jednotka vytvára a používa peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty. Platí to bez ohľadu na povahu činností účtovnej jednotky a bez ohľadu na to, či je možné peňažné prostriedky vnímať ako produkt účtovnej jednotky, ako to môže byť v prípade finančnej inštitúcie. Účtovné jednotky potrebujú peňažné prostriedky v podstate z rovnakých dôvodov, hoci ich hlavné výnosové činnosti môžu byť rozdielne. Peňažné prostriedky potrebujú na uskutočňovanie svojich činností, splácanie svojich záväzkov a zabezpečovanie návratnosti prostriedkov svojim investorom. V tomto štandarde sa preto vyžaduje, aby všetky účtovné jednotky predkladali výkaz o peňažných tokoch.

## UŽITOČNOSŤ INFORMÁCIÍ O PEŇAŽNÝCH TOKOCH

- Vo výkaze o peňažných tokoch, ak je použitý v spojení s ostatnými výkazmi účtovnej závierky, sa poskytujú informácie, ktoré umožňujú používateľom hodnotiť zmeny v čistých aktívach účtovnej jednotky, jej finančnú štruktúru (vrátane jej likvidity a solventnosti) a jej schopnosti ovplyvňovať výšku a načasovanie peňažných tokov, aby sa prispôbili meniacim sa okolnostiam a príležitostiam. Informácie o peňažných tokoch sú užitočné na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a umožňujú používateľom vypracúvať modely na posudzovanie a porovnávanie súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov rôznych účtovných jednotiek. Zvyšuje sa tým takisto porovnateľnosť vykazovania prevádzkovej výkonnosti rôznych účtovných jednotiek, pretože sa tým eliminujú účinky používania rôznych postupov účtovania rovnakých transakcií a udalostí.
- Informácie o minulých peňažných tokoch sa často používajú ako ukazovateľ sumy, načasovania a istoty budúcich peňažných tokov. Zároveň sú užitočné na overovanie presnosti minulých odhadov budúcich peňažných tokov a na preskúmanie vzťahu medzi ziskovosťou a čistým peňažným tokom a účinkom zmeny cien.

## DEFINÍCIE

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

*Peňažné prostriedky* zahŕňajú hotovosť a vklady splatné na požiadanie.

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

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

*Prevádzkové činnosti* sú hlavné výnosové činnosti účtovnej jednotky a ďalšie činnosti, ktoré nepatria medzi investičné a finančné činnosti.

<sup>(2)</sup> V septembri 2007 Rada IASB zmenila názov štandardu IAS 7 *Výkazy peňažných tokov* na *Výkaz o peňažných tokoch* ako dôsledok revízie štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* z roku 2007.



*Investičné činnosti* predstavujú obstaranie a vyradenie dlhodobého majetku a ďalšie investície, ktoré nepatria medzi peňažné ekvivalenty.

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

#### **Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty**

- 7 Peňažné ekvivalenty má účtovná jednotka v držbe nie na investičné alebo iné účely, ale na uspokojovanie krátkodobých peňažných záväzkov. Aby investícia spĺňala podmienky peňažného ekvivalentu, musí byť ľahko zameniteľná za známu sumu peňažných prostriedkov a podliehať nepatrnému riziku zmeny hodnoty. Investícia preto obvykle spĺňa podmienky peňažného ekvivalentu len vtedy, ak má krátku dobu splatnosti, napríklad tri mesiace alebo menej, od dátumu obstarania. Investície do vlastného imania sú vylúčené z peňažných ekvivalentov, ak svojou podstatou nie sú peňažnými ekvivalentmi, napríklad v prípade prioritných akcií obstaraných krátko pred ich splatnosťou a so stanoveným dátumom splatnosti.
- 8 Pôžičky od bánk sa vo všeobecnosti považujú za finančnú činnosť. V niektorých krajinách však tvoria kontokorentné úvery, ktoré sú splatné na požiadanie, neoddeliteľnú súčasť riadenia likvidity účtovnej jednotky. Za týchto okolností sa kontokorentné úvery počítajú za súčasť peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Charakteristickou črtou takýchto vzťahov s bankou je, že zostatok na bankovom účte sa často pohybuje z plusu do mínusu.
- 9 Pohyby medzi položkami predstavujúcimi peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty sú z peňažných tokov vylúčené, pretože tieto zložky sú skôr súčasťou riadenia likvidity účtovnej jednotky než súčasťou jej prevádzkových, investičných a finančných činností. Riadenie likvidity zahŕňa investovanie prebytku peňažných prostriedkov do peňažných ekvivalentov.

#### PREZENTÁCIA VÝKAZU O PEŇAŽNÝCH TOKOCH

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

- 11 Účtovná jednotka prezentuje svoje peňažné toky z prevádzkových, investičných a finančných činností spôsobom, ktorý najlepšie vystihuje jej podnikanie. Klasifikácia podľa činností poskytuje informácie, ktoré umožňujú používateľom posúdiť vplyv týchto činností na finančnú situáciu účtovnej jednotky a na výšku jej peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Tieto informácie je možné využiť aj pri hodnotení vzťahov medzi týmito činnosťami.
- 12 Jedna transakcia môže obsahovať peňažné toky, ktoré sa klasifikujú rôznym spôsobom. Ak napríklad peňažná splátka úveru obsahuje úrok aj istinu, úroková časť môže byť klasifikovaná medzi prevádzkové činnosti a istina je klasifikovaná do finančnej činnosti.

#### **Prevádzkové činnosti**

- 13 Výška peňažných tokov plynúca z prevádzkových činností je kľúčovým ukazovateľom rozsahu, v akom prevádzkové činnosti účtovnej jednotky vytvorili dostatočné peňažné toky na splácanie úverov, udržiavanie prevádzkyschopnosti účtovnej jednotky, platenie dividend a uskutočňovanie nových investícií bez pomoci vonkajších zdrojov financovania. Informácie o historickom vývoji špecifických zložiek peňažných tokov z prevádzkových činností sú užitočné, v spojení s inými informáciami, pri predpokladaní budúcich peňažných tokov z prevádzkových činností.
- 14 Peňažné toky z prevádzkových činností sa v prvom rade odvodzujú z hlavných výnosových činností účtovnej jednotky. Preto vo všeobecnosti pochádzajú z transakcií a iných udalostí, ktoré ovplyvňujú určovanie výsledku hospodárenia. Príkladmi peňažných tokov z prevádzkových činností sú:
  - a) peňažné príjmy z predaja tovaru alebo poskytovania služieb;
  - b) peňažné príjmy z tantiém, poplatkov, provízií a ostatných výnosov;
  - c) peňažné platby dodávateľom za tovary a služby;
  - d) peňažné platby zamestnancom a v mene zamestnancov;



- e) [vypúšťa sa]
- f) peňažné výdavky na daň z príjmov alebo vrátenia preplatkov dane z príjmov, pokiaľ sa nedajú špecificky začleniť do finančných a investičných činností; a
- g) peňažné príjmy a platby zo zmlúv držaných na účely predaja alebo obchodovania s nimi.

Niektoré transakcie, ako je predaj položky výrobného zariadenia, môžu spôsobiť zisk alebo stratu, ktoré sú zahrnuté do vykázaného výsledku hospodárenia. Peňažné toky vzťahujúce sa na takéto transakcie sú peňažné toky z investičných činností. Peňažné platby na výrobu alebo nadobudnutie aktív držaných na prenájom iným osobám a následne držaných na predaj, ako je opísané v odseku 68A štandardu IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, sú však peňažné toky z prevádzkových činností. Peňažné príjmy z prenájmu a následného predaja takýchto aktív sú takisto peňažné toky z prevádzkových činností.

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

### 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 zdroje zabezpečujúce tvorbu budúcich príjmov a peňažných tokov. Kritériá na klasifikáciu ako investičné činnosti spĺňajú iba tie výdavky, ktorých výsledkom je aktívum vykázané vo výkaze o finančnej situácii. Príkladmi peňažných tokov plynúcich z investičných činností sú:
  - a) peňažné platby na účely nadobudnutia nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného majetku a iného dlhodobého majetku. Medzi tieto platby patria také platby, ktoré sa vzťahujú na aktivované náklady na vývoj a na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia zhotovené vlastnou činnosťou;
  - b) peňažné príjmy z predaja nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného majetku a iného dlhodobého majetku;
  - c) peňažné platby na nadobudnutie nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov iných subjektov a podielov na spoločnom podnikaní (iné ako platby za nástroje považované za peňažné ekvivalenty alebo držané na účely predaja alebo obchodovania);
  - d) peňažné príjmy z predaja nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov iných subjektov a podielov na spoločnom podnikaní (iné ako príjmy z nástrojov považovaných za peňažné ekvivalenty a nástrojov držaných na účely predaja alebo obchodovania);
  - e) preddavkové platby a úvery poskytnuté tretím stranám (iné ako preddavky a úvery poskytnuté finančnou inštitúciou);
  - f) peňažné príjmy zo splácania preddavkov a úverov poskytnutých tretím stranám (iné ako preddavky a úvery finančnej inštitúcie);
  - g) peňažné platby za zmluvy o futures, forwardové zmluvy, opčné zmluvy a swapové zmluvy okrem prípadov, keď sú tieto zmluvy držané na účely predaja alebo obchodovania, alebo ak sa dané platby klasifikujú ako finančná činnosť; a
  - h) peňažné príjmy zo zmlúv o futures, forwardových zmlúv, opčných zmlúv a swapových zmlúv okrem prípadov, keď sú tieto zmluvy držané na účely predaja alebo obchodovania, alebo ak sa dané príjmy klasifikujú ako finančné činnosti.

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

**Finančné činnosti**

- 17 Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z finančných činností je dôležité, pretože tieto informácie sú užitočné pri predpokladaní nárokov týkajúcich sa budúcich peňažných tokov osobami, ktoré poskytujú účtovnej jednotke kapitál. Príkladmi peňažných tokov plynúcich z finančných činností sú:
- peňažné príjmy z emisie akcií alebo iných nástrojov vlastného imania;
  - peňažné platby vlastníkom na účely nadobudnutia alebo spätného odkúpenia akcií účtovnej jednotky;
  - peňažné príjmy z emisie dlhopisov, úverov, zmeniek, obligácií, hypoték a iných krátkodobých alebo dlhodobých pôžičiek;
  - peňažné splátky vypožičaných súm; a
  - peňažné platby nájomcu určené na zníženie nezaplatenej časti záväzku v rámci lízingu.

**VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z PREVÁDZKOVÝCH ČINNOSTÍ****18 Účtovná jednotka vykazuje peňažné toky s prevádzkových činností použitím buď:**

- priamej metódy, pomocou ktorej sa vykazujú hlavné triedy hrubých peňažných príjmov a hrubých peňažných výdavkov; alebo**
  - nepriamej metódy, v rámci ktorej sa výsledok hospodárenia upravuje o účinky transakcií nepeňažnej povahy, o vplyvy odloženia alebo časového rozlíšenia minulých alebo budúcich prevádzkových peňažných príjmov alebo výdavkov a o výnosové alebo nákladové položky súvisiace s investičnými alebo finančnými peňažnými tokmi.
- 19 Účtovným jednotkám sa odporúča vykazovať peňažné toky z prevádzkových činností priamou metódou. Priama metóda poskytuje informácie, ktoré môžu byť užitočné pri odhadovaní budúcich peňažných tokov a ktoré nie sú k dispozícii pri použití nepriamej metódy. Pri priamej metóde je možné získať informácie o hlavných triedach hrubých peňažných príjmov a hrubých peňažných výdavkov buď:
- z účtovných záznamov danej účtovnej jednotky; alebo
  - úpravou výnosov z predaja, nákladov na predaj (úrokov a podobných príjmov, úrokových nákladov a podobných výdavkov finančnej inštitúcie) a iných položiek výkazu komplexného účtovného výsledku o:
    - zmeny stavu zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;
    - ostatné nepeňažné položky; a
    - ostatné položky, ktoré majú peňažný vplyv na investičné alebo finančné peňažné toky.
- 20 Na základe nepriamej metódy sa čistý peňažný tok z prevádzkovej činnosti stanovuje úpravou výsledku hospodárenia o účinky:
- zmien stavu zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;
  - nepenažných položiek, ako sú odpisy, rezervy, odložené dane, nerealizované kurzové zisky a straty, a nerozdelených ziskov pridružených podnikov; a
  - všetky ostatné položky, ktorých peňažným vplyvom sú investičné alebo finančné peňažné toky.

Čistý peňažný tok z prevádzkových činností sa môže eventuálne prezentovať pomocou nepriamej metódy tak, že sa vykážu výnosy a náklady zverejnené vo výkaze komplexného účtovného výsledku a zmeny v stave zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia.

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

- 21 Účtovná jednotka vykazuje oddelene hlavné triedy hrubých peňažných príjmov a hrubých peňažných výdavkov, ktoré vyplývajú z investičných a finančných činností, okrem peňažných tokov opísaných v odsekoch 22 a 24, ktoré sa vykazujú na čistom základe.**

#### VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV NA ČISTOM ZÁKLADE

- 22 Peňažné toky vznikajúce z nasledujúcich prevádzkových, investičných alebo finančných činností sa môžu vykazovať na čistom základe:**

- a) **peňažné príjmy a výdavky v mene zákazníkov, keď peňažné toky odzrkadľujú skôr činnosti zákazníka ako činnosti účtovnej jednotky; a**
- b) **peňažné príjmy a výdavky pri položkách s rýchlym obratom, vysokými sumami a krátkou dobou splatnosti.**

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

- a) prevzatie a splatenie vkladov splatných na požiadanie vystavených bankou;
- b) finančné prostriedky zákazníkov, ktoré má v držbe investičná spoločnosť; a
- c) nájomné vyberané v mene vlastníkov nehnuteľností a platené týmto vlastníkom.

- 23A Príkladmi peňažných príjmov a výdavkov uvedených v odseku 22 písm. b) sú preddavky a splátky:

- a) istín vzťahujúcich sa na kreditné karty zákazníkov;
- b) na nákup a predaj investícií; a
- c) ostatných krátkodobých pôžičiek, napríklad s dobou splatnosti tri mesiace alebo menej.

- 24 Peňažné toky vznikajúce z každej z nasledujúcich činností finančnej inštitúcie sa môžu vykazovať na čistom základe:**

- a) **peňažné príjmy a výdavky z prevzatia a splatenia vkladov s pevným dátumom splatnosti;**
- b) **umiestnenie vkladov v iných finančných inštitúciách a ich výber z nich; a**
- c) **preddavkové platby a úvery poskytované zákazníkom a splácanie týchto preddavkových platieb a úverov.**

#### PEŇAŽNÉ TOKY V CUDZÍCH MENÁCH

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

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

- 27 Peňažné toky vyjadrené v cudzej mene sa vykazujú spôsobom zodpovedajúcim štandardu IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*. Povoľuje sa v ňom použitie výmenného kurzu, ktorý sa približuje k skutočnému kurzu. Napríklad na zaúčtovanie transakcií v cudzej mene alebo na prepočet peňažných tokov zahraničnej dcérskej spoločnosti sa môže použiť výmenný kurz stanovený ako vážený priemer za určité obdobie. Pri prepočítavaní peňažných tokov zahraničnej dcérskej spoločnosti sa však v štandarde IAS 21 nepovoľuje použitie výmenného kurzu platného ku koncu obdobia vykazovania.
- 28 Nerealizované zisky a straty vznikajúce zo zmien vo výmenných kurzoch cudzích mien nie sú peňažnými tokmi. Vplyv zmien výmenných kurzov na peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty držané alebo splatné v cudzej mene sa však uvádza vo výkaze o peňažných tokoch, aby sa zosúhlasili peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty na začiatku a na konci daného obdobia. Táto suma sa prezentuje oddelene od peňažných tokov z prevádzkových, investičných a finančných činností a zahŕňa rozdiely, ak nejaké existujú, ktoré by sa boli vyskytli, keby sa tieto peňažné toky vykázali vo výmenných kurzoch ku koncu daného obdobia.
- 29 [Vypúšťa sa.]
- 30 [Vypúšťa sa.]

#### ÚROKY A DIVIDENDY

- 31 **Peňažné toky z prijatých a zaplatených úrokov a dividend sa zverejňujú samostatne. Každý takýto peňažný tok sa počas jednotlivých období klasifikuje konzistentným spôsobom buď v rámci prevádzkových, investičných alebo finančných činností.**
- 32 Celková suma úroku zaplateného počas obdobia sa zverejňuje vo výkaze o peňažných tokoch bez ohľadu na to, či bola zaúčtovaná ako náklad vo výsledku hospodárenia alebo kapitalizovaná v súlade so štandardom IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.
- 33 Vo finančných inštitúciách sa zaplatený úrok, prijatý úrok a prijaté dividendy obvykle klasifikujú ako prevádzkové peňažné toky. V prípade iných účtovných jednotiek však neexistuje konsenzus o spôsobe klasifikácie týchto peňažných tokov. Zaplatené úroky, prijaté úroky a prijaté dividendy možno klasifikovať ako prevádzkové peňažné toky, pretože sa podieľajú na určovaní výsledku hospodárenia. Zaplatené úroky, prijaté úroky a prijaté dividendy možno alternatívne klasifikovať ako finančné peňažné toky, resp. investičné peňažné toky, pretože predstavujú náklady na získanie finančných zdrojov alebo výnosnosť investícií.
- 34 Vyplatené dividendy možno klasifikovať ako finančný peňažný tok, pretože sú nákladom na získanie finančných zdrojov. Vyplatené dividendy možno alternatívne klasifikovať ako súčasť peňažných tokov z prevádzkových činností, aby sa používateľom ľahšie určovala schopnosť účtovnej jednotky vyplácať dividendy z prevádzkových peňažných tokov.

#### DANE Z PRÍJMOV

- 35 **Peňažné toky plynúce z daní z príjmov sa zverejňujú samostatne a klasifikujú sa ako peňažné toky z prevádzkových činností, pokiaľ nie je možné ich špecificky začleniť do finančných a investičných činností.**
- 36 Dane z príjmov vyplývajú z transakcií, v dôsledku ktorých vznikajú peňažné toky, ktoré sa vo výkaze o peňažných tokoch klasifikujú ako prevádzkové, investičné alebo finančné činnosti. Zatiaľ čo daňové náklady sa môžu dať pri investičných alebo finančných činnostiach ľahko identifikovať, peňažné toky súvisiace s daňami je často nevykonateľné rozlíšiť a môžu vzniknúť v inom období než peňažné toky z podkladovej transakcie. Zaplatené dane sa preto obvykle klasifikujú ako peňažné toky z prevádzkových činností. Ak je však možné identifikovať daňové peňažné toky súvisiace s jednotlivou transakciou, v dôsledku ktorej vznikajú peňažné toky, ktoré sa klasifikujú v rámci investičných alebo finančných činností, daňový peňažný tok sa podľa konkrétneho prípadu klasifikuje ako investičná alebo finančná činnosť. Ak sú daňové peňažné toky alokované do viacerých tried činností, zverejňuje sa celková suma zaplatených daní.

#### PODIELY V DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH, PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV A SPOLOČNÝCH PODNIKOV

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

- 38 Účtovná jednotka, ktorá vykazuje svoj podiel v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku pomocou metódy vlastného imania, zahŕňa do svojho výkazu o peňažných tokoch peňažné toky súvisiace s jej investíciami do pridruženého podniku alebo spoločného podniku a so zreteľom na prerozdelenia a ostatné platby či príjmy medzi ňou a pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom.

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

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

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

- a) celkovú zaplatenú alebo prijatú protihodnotu;
- b) podiel z protihodnoty skladajúci sa z peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov;
- c) sumu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov v dcérskych spoločnostiach alebo v iných podnikateľských jednotkách, ktorých ovládanie je dosiahnuté alebo stratené; a
- d) sumu aktív a záväzkov iných než peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty v dcérskych spoločnostiach alebo v iných podnikateľských jednotkách, ktorých ovládanie je dosiahnuté alebo stratené, v zhrnutí za každú hlavnú kategóriu.

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

- 41 Oddelené prezentovanie účinkov peňažných tokov, spôsobených dosiahnutím alebo stratou ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek, ako samostatných riadkových položiek spolu so samostatným zverejňovaním súm nadobudnutých alebo vyradených aktív a záväzkov pomáha odlíšiť tieto peňažné toky od peňažných tokov vznikajúcich z ostatných prevádzkových, investičných a finančných činností. Účinky peňažných tokov spôsobených stratou ovládania sa neodpočítavajú od peňažných tokov z dosiahnutia ovládania.

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

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

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

#### BEZHOTOVOSTNÉ TRANSAKcie

- 43 **Investičné a finančné transakcie, ktoré si nevyžadujú použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, sa do výkazu o peňažných tokoch nezahŕňajú. Takéto transakcie sa zverejňujú na inom mieste účtovnej závierky spôsobom, ktorý poskytuje všetky relevantné informácie o týchto investičných a finančných činnostiach.**

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

- a) nadobudnutie aktív buď prevzatím priamo súvisiacich záväzkov alebo prostredníctvom lízingu;
- b) nadobudnutie účtovnej jednotky prostredníctvom emisie vlastného imania; a
- c) premena dlhu na vlastné imanie.

#### ZMENY ZÁVÄZKOV VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

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

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

- a) zmeny z finančných peňažných tokov;
- b) zmeny vyplývajúce z dosiahnutého alebo zo strateného ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek;
- c) vplyv zmien kurzov cudzích mien;
- d) zmeny reálnych hodnôt; a
- e) ostatné zmeny.

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

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

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

#### SÚČASTI PEŇAŽNÝCH PROSTRIEDKOV A PEŇAŽNÝCH EKVIVALENTOV

**45 Účtovná jednotka zverejňuje súčasti peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov a prezentuje zosúhlasenie medzi sumami vo výkaze o peňažných tokoch a ekvivalentnými položkami vykazovanými vo výkaze o finančnej situácii.**

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



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

#### ĎALŠIE ZVEREJNENIA

- 48 Účtovná jednotka zverejňuje, spoločne s komentárom manažmentu, sumu významných zostatkov peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, ktoré má účtovná jednotka v držbe a ktoré nie sú k dispozícii na použitie v skupine.**
- 49 Existujú rôzne okolnosti, za ktorých nie sú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov držané účtovnou jednotkou k dispozícii na použitie v skupine. Príklady zahŕňajú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov držané dcérskou spoločnosťou, ktorá pôsobí v krajine, kde sa uplatňujú devízové alebo iné právne obmedzenia, keď tieto zostatky nie sú k dispozícii na bežné použitie v materskej spoločnosti alebo v iných dcérskych spoločnostiach.
- 50 Na porozumenie finančnej situácie a likvidity účtovnej jednotky môžu byť pre používateľov dôležité dodatočné informácie. Odporúča sa zverejňovanie takýchto informácií spolu s komentárom manažmentu, pričom takéto informácie môžu zahŕňať:
- sumy nevyčerpaných úverových liniek, ktoré môžu byť k dispozícii na budúce prevádzkové činnosti a na vyrovnanie kapitálových príslubov, naznačujúcich akékoľvek obmedzenia ich použitia;
  - súhrnnú sumu peňažných tokov, ktoré predstavujú zvýšenie prevádzkovej kapacity, samostatne od tých peňažných tokov, ktoré sú nevyhnutné na zachovanie prevádzkovej kapacity; a
  - sumu peňažných tokov vznikajúcich z prevádzkových, investičných a finančných činností každého vykazovateľného segmentu (pozri štandard IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*).
- 51 Osobitné zverejňovanie peňažných tokov, ktoré predstavujú zvýšenie prevádzkovej kapacity, a peňažných tokov, ktoré sú nevyhnutné na zachovanie prevádzkovej kapacity, je užitočné preto, lebo používateľovi umožní určiť, či účtovná jednotka dostatočne investuje do údržby svojej prevádzkovej kapacity. Účtovná jednotka, ktorá dostatočne neinvestuje do údržby svojej prevádzkovej kapacity, môže v záujme dosiahnutia bežnej likvidity a rozdelenia prostriedkov vlastníkom ohrozovať svoju budúcu ziskovosť.
- 52 Zverejnenie segmentových peňažných tokov umožňuje používateľom lepšie pochopiť vzťah medzi peňažnými tokmi podnikateľskej činnosti ako celku a jej súčasťami a dostupnosťou a variabilitou segmentových peňažných tokov.

#### DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- 53 Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1994 alebo neskôr.
- 54 Štandardom IAS 27 (v znení zmien z roku 2008) sa zmenili odseky 39 až 42 a doplnili odseky 42A a 42B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny sa uplatňujú na toto skoršie obdobie. Zmeny sa uplatňujú retrospektívne.
- 55 Odsek 14 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a uplatňuje odsek 68A štandardu IAS 16.
- 56 Odsek 16 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.



- 57 Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili odseky 37, 38 a 42B a vypustil sa odsek 50 písm. b). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 58 Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky 42A a 42B a doplnil sa odsek 40A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 59 Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 17 a 44. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 60 Dokumentom *Iniciatíva týkajúca sa zverejňovania* (zmeny štandardu IAS 7), vydaným v januári 2016, sa doplnili odseky 44A až 44E. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Keď účtovná jednotka po prvýkrát použije uvedené zmeny, nemusí poskytnúť porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobia.
- 61 Štandardom IFRS 17 *Poistné zmluvy*, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 14. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 8****Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť kritériá výberu a zmien v účtovnej politike vrátane postupov účtovania a zverejňovania zmien v účtovnej politike, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Tento štandard má za cieľ zvýšiť relevantnosť a spoľahlivosť účtovnej závierky účtovnej jednotky, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok účtovnej jednotky za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.
- 2 Požiadavky na zverejnenia v súvislosti s účtovnými politikami, s výnimkou zverejnení zmien v účtovných politikách, sú stanovené v štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Tento štandard sa vzťahuje na výber a uplatňovanie účtovnej politiky, ako aj na účtovanie zmien účtovnej politiky, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb predchádzajúcich období.
- 4 Daňové účinky opráv chýb predchádzajúcich období a vykonaných retrospektívnych úprav na základe zmien v účtovných politikách sa účtujú a zverejňujú v súlade so štandardom IAS 12 *Dane z príjmov*.

## DEFINÍCIE

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

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

Účtovné odhady sú peňažné sumy v účtovnej závierke, ktoré sú predmetom neistoty pri oceňovaní.

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

- a) **medzinárodné štandardy finančného výkazníctva;**
- b) **medzinárodné účtovné štandardy;**
- c) **interpretácie IFRIC; a**
- d) **interpretácie SIC <sup>(3)</sup>.**

Pojem *významný* je vymedzený v odseku 7 štandardu IAS 1 a v tomto štandarde sa používa s rovnakým významom.

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

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

<sup>(3)</sup> Definícia štandardov IFRS zmenená po tom, ako došlo k zmene názvu, zavedená v rámci revidovaných stanov Nadácie IFRS z roku 2010.

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

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

*Retrospektívne uplatnenie* je uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti a podmienky tak, ako keby sa táto politika uplatňovala po celý čas.

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

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

- a) **nemožno určiť účinky takéhoto retrospektívneho uplatnenia alebo spätného prehodnotenia;**
- b) retrospektívne uplatnenie alebo spätné prehodnotenie si vyžaduje odhad predpokladaných úmyslov manažmentu pri rozhodovaní v danom období; alebo
- c) **retrospektívne uplatnenie alebo spätné prehodnotenie si do značnej miery vyžaduje odhady súm a pre potreby týchto odhadov nie je možné objektívne odlíšiť informácie, ktoré:**
- i) **poskytujú dôkazy o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu (dátumom), ku ktorému (ktorým) sa tieto sumy majú vykazať, oceniť alebo zverejniť; a**
- ii) by boli dostupné v čase, keď bola účtovná závierka za dané predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie;
- od iných informácií.

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

- a) **uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré nastali po dni, ku ktorému došlo k zmene tejto politiky; a**
- b) **vykázanie účinku zmeny v účtovnom odhade za bežné obdobie a budúce obdobia, ktorých sa táto zmena týka.**

6 [Vypúšťa sa.]

## ÚČTOVNÉ POLITIKY

### Výber a uplatňovanie účtovnej politiky

- 7 **Ak sa na určitú transakciu, inú udalosť alebo podmienku konkrétne vzťahujú ustanovenia niektorého štandardu IFRS, pri určovaní účtovnej politiky alebo politík, ktoré sa uplatňujú na danú položku, sa vychádza z daného štandardu IFRS.**
- 8 V štandardoch IFRS sa stanovujú účtovné politiky, ktoré podľa názoru Rady IASB povedú k tomu, aby účtovná závierka obsahovala relevantné a spoľahlivé informácie o transakciách, iných udalostiach a podmienkach, ktoré sa na ne uplatňujú. Uplatňovanie týchto účtovných politík sa nevyžaduje vtedy, ak účinok uplatnenia nie je významný. Za nevhodné sa však považuje robiť alebo nechávať neopravené nevýznamné odchýlky od požiadaviek štandardov IFRS s cieľom dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej situácie, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov účtovnej jednotky.

- 9 K štandardom IFRS je pripojený návod, ktorého cieľom je pomôcť účtovným jednotkám pri uplatňovaní ich požiadaviek. V každom takomto návode sa stanovuje, či je neoddeliteľnou súčasťou štandardov IFRS. Návod, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou štandardov IFRS, je povinný. Návod, ktorý nie je neoddeliteľnou súčasťou štandardov IFRS, neobsahuje požiadavky týkajúce sa účtovnej závierky.
- 10 **Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku nevzťahuje žiadny štandard IFRS, je povinnosťou manažmentu na základe vlastného úsudku vypracovať a uplatňovať takú účtovnú politiku, ktorej výsledkom sú informácie, ktoré:**
- a) sú relevantné pre potreby ekonomického rozhodovania používateľov; a
  - b) sú spoľahlivé v tom zmysle, že účtovná závierka:
    - i) verne prezentuje finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky danej účtovnej jednotky;
    - ii) odzrkadľuje ekonomickú podstatu transakcií, iných udalostí a podmienok, a nielen ich právnu formu;
    - iii) je neutrálna, t. j. nezaujatá;
    - iv) je v súlade so zásadou opatrnosti; a
    - v) je úplná vo všetkých významných súvislostiach.
- 11 Pri posudzovaní v zmysle odseku 10 sa manažment odvoláva na použiteľnosť nasledujúcich zdrojov a zvažuje ich, a to v zostupnom poradí:
- a) požiadavky tých štandardov IFRS, ktoré sa zaoberajú podobnou alebo súvisiacou problematikou; a
  - b) definície, kritériá vykazovania a koncepcie oceňovania aktív, záväzkov, výnosov a nákladov, ako sú uvedené v *Koncepčnom rámci pre finančné výkazníctvo (koncepčný rámec)* <sup>(4)</sup>.
- 12 Pri posudzovaní v zmysle odseku 10 môže manažment zohľadniť aj aktuálne vyhlásenia iných orgánov zodpovedných za tvorbu štandardov, ktoré uplatňujú podobný koncepčný rámec pri vývoji účtovných štandardov, inú literatúru v oblasti účtovníctva a uznávané postupy daného odvetvia do tej miery, aby neboli v rozpore so zdrojmi uvedenými v odseku 11.

#### Konzistentnosť účtovnej politiky

- 13 Účtovná jednotka svoju účtovnú politiku vyberá a uplatňuje konzistentne na podobné transakcie, iné udalosti a podmienky, ak sa v niektorom štandarde IFRS výslovne nevyžaduje alebo nepovoľuje kategorizácia položiek, pre ktoré môže byť vhodnejšia iná účtovná politika. Ak sa v určitom štandarde IFRS takáto kategorizácia vyžaduje alebo povoľuje, pre každú kategóriu sa vhodná účtovná politika určuje a uplatňuje konzistentným spôsobom.

#### Zmeny v účtovnej politike

- 14 Účtovná jednotka zmení svoju účtovnú politiku len vtedy, ak:
- a) túto zmenu vyžaduje niektorý štandard IFRS; alebo
  - b) výsledkom tejto zmeny je účtovná závierka, ktorá poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie o účinkoch transakcií, iných udalostí alebo podmienok na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky.

<sup>(4)</sup> V odseku 54G sa vysvetľuje, ako sa táto požiadavka zmení pre zostatky na účtoch pri cenovej regulácii.

- 15 Používatelia účtovnej závierky musia mať možnosť porovnávať účtovné závierky účtovnej jednotky v čase, aby dokázali identifikovať trendy v oblasti jej finančnej situácie, finančnej výkonnosti a peňažných tokov. Z tohto dôvodu sa tak v rámci každého obdobia, ako aj medzi jednotlivými obdobiami uplatňuje rovnaká účtovná politika s výnimkou prípadov, keď zmena účtovnej politiky spĺňa niektoré z kritérií uvedených v odseku 14.
- 16 **Za zmeny v účtovných politikách sa nepovažujú:**
- a) **uplatňovanie určitej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa vo svojej podstate líšia od predtým sa vyskytujúcich transakcií, iných udalostí alebo podmienok; a**
  - b) **uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa predtým nevyskytovali alebo boli nevýznamné.**
- 17 Prvotné uplatnenie určitej politiky pri preceňovaní aktív v súlade so štandardom IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* alebo štandardom IAS 38 *Nehmotný majetok* sa nepovažuje za zmenu účtovnej politiky v zmysle tohto štandardu, ale posudzuje sa ako precenenie v zmysle štandardu IAS 16 alebo štandardu IAS 38.
- 18 Na zmenu účtovnej politiky v zmysle odseku 17 sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 19 až 31.

#### *Uplatňovanie zmien účtovnej politiky*

- 19 **V zmysle odseku 23:**
- a) účtovná jednotka účtuje zmenu účtovnej politiky vyplývajúcej z prvotného uplatnenia štandardu IFRS v súlade s osobitnými prechodnými ustanoveniami týchto štandardov IFRS, ak existujú; a
  - b) **ak účtovná jednotka zmení účtovnú politiku na základe prvotného uplatnenia štandardu IFRS bez osobitných prechodných ustanovení týkajúcich sa tejto zmeny, alebo ak účtovnú politiku zmení dobrovoľne, tak danú zmenu uplatňuje retrospektívne.**
- 20 Skoršie uplatnenie určitého štandardu IFRS sa na účely tohto štandardu nepovažuje za dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky.
- 21 Ak sa na danú transakciu, inú udalosť alebo podmienku konkrétne nevzťahuje žiadny štandard IFRS, môže manažment v súlade s odsekom 12 uplatniť účtovnú politiku vychádzajúcu z aktuálnych vyhlásení iných orgánov zodpovedných za tvorbu štandardov, ktoré pri vývoji účtovných štandardov uplatňujú podobný koncepčný rámec. Ak sa na základe zmeny takéhoto vyhlásenia účtovná jednotka rozhodne zmeniť svoju účtovnú politiku, uvedená zmena sa účtuje a zverejňuje ako dobrovoľná zmena účtovnej politiky.

#### *Retrospektívne uplatňovanie*

- 22 **V zmysle odseku 23 je účtovná jednotka pri retrospektívnom uplatnení zmeny účtovnej politiky v súlade s odsekom 19 písm. a) alebo b) povinná upraviť počiatočný stav každej položky vlastného imania, ktorej sa táto zmena týka, za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie, ako aj iné porovnávacie sumy zverejnené za každé predchádzajúce prezentované obdobie, ako keby sa táto nová účtovná politika uplatňovala po celý čas.**

#### *Obmedzenia retrospektívneho uplatňovania*

- 23 Ak sa v zmysle odseku 19 písm. a) alebo b) vyžaduje retrospektívne uplatnenie, zmena účtovnej politiky sa uplatňuje retrospektívne s výnimkou prípadov, ak je nevykonateľné určiť buď účinky špecifické pre dané obdobie alebo kumulatívny účinok tejto zmeny.
- 24 Ak je nevykonateľné určiť účinky zmeny účtovnej politiky špecifické pre dané obdobie na porovnávacie informácie za jedno alebo viacero prezentovaných predchádzajúcich období, uplatňuje účtovná jednotka novú účtovnú politiku na účtovné hodnoty aktív a záväzkov k začiatku najskoršieho obdobia, v ktorom je možné retrospektívne uplatnenie, čo môže byť aj bežné obdobie, a ďalej vykoná za toto obdobie zodpovedajúcu úpravu počiatočného stavu všetkých položiek vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka.

- 25 **Ak je nevykonateľné určiť kumulatívny účinok uplatnenia novej účtovnej politiky na všetky predchádzajúce obdobia k začiatku bežného obdobia, vykonáva účtovná jednotka úpravy porovnávacích informácií tak, aby bolo možné uplatniť novú účtovnú politiku prospektívne od čo najskoršieho možného dátumu.**
- 26 Ak účtovná jednotka retrospektívne uplatňuje novú účtovnú politiku, táto nová účtovná politika sa uplatňuje na porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobia od čo najskoršieho možného obdobia. Retrospektívne uplatnenie na predchádzajúce obdobia je nevykonateľné, ak sa nedá určiť kumulatívny účinok na sumy v počiatočnom a konečnom výkaze o finančnej situácii za toto obdobie. Suma výslednej úpravy za obdobia pred obdobiaami prezentovanými v účtovnej závierke sa zachytí v počiatočnom stave všetkých zložiek vlastného imania, ktorých sa zmena týka, za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie. Zvyčajne sa takto upravuje nerozdelený zisk. Možno však upravovať aj iné zložky vlastného imania (napríklad vtedy, ak je to nevyhnutné na dosiahnutie súladu s určitým štandardom IFRS). K čo najskoršiemu možnému dátumu sa upravujú aj všetky ostatné informácie o predchádzajúcich obdobiach, napríklad historické súhrny finančných údajov.
- 27 Ak je retrospektívne uplatnenie novej účtovnej politiky nevykonateľné z dôvodu, že nie je možné určiť kumulatívny účinok jej uplatnenia na všetky predchádzajúce obdobia, účtovná jednotka túto novú účtovnú politiku uplatňuje v súlade s odsekom 25 prospektívne od začiatku čo najskoršieho možného obdobia. To znamená, že kumulatívna úprava sa neuplatní na tú časť aktív, záväzkov a vlastného imania, ktorá vznikla pred týmto dátumom. Zmena účtovnej politiky je povolená aj vtedy, keď je nevykonateľné uplatňovať danú politiku prospektívne na žiadne predchádzajúce obdobie. Odseky 50 až 53 obsahujú návod týkajúci sa situácií, v ktorých je nevykonateľné uplatniť novú účtovnú politiku na jedno alebo viac predchádzajúcich období.

#### Zverejňovanie

- 28 **Ak má prvotné uplatnenie štandardu IFRS účinok v bežnom období alebo v niektorom z predchádzajúcich období, alebo ak by malo takýto účinok, no je nevykonateľné určiť sumu príslušnej úpravy, alebo ak by mohlo mať účinok na budúce obdobia, účtovná jednotka zverejňuje:**
- názov daného štandardu IFRS;
  - prípadné vyhlásenie, že daná zmena účtovnej politiky sa vykonáva v súlade s prechodnými ustanoveniami;
  - povahu danej zmeny účtovnej politiky;
  - prípadný opis prechodných ustanovení;
  - prechodné ustanovenia, ak existujú, ktoré môžu ovplyvniť budúce obdobia;
  - za bežné obdobie a za každé predchádzajúce prezentované obdobie, v rozsahu uplatniteľnosti, príslušnú výšku úpravy:
    - pre každú riadkovú položku účtovnej závierky, na ktorú sa oprava vzťahuje; a
    - ak sa na účtovnú jednotku vzťahuje štandard IAS 33 *Zisk na akciu*, za základný a zriedený zisk na akciu;
  - výšku úpravy za obdobia pred obdobiaami zahrnutými do prezentácie, v rozsahu uplatniteľnosti; a
  - ak je retrospektívne uplatnenie v zmysle odseku 19 písm. a) alebo b) nevykonateľné na konkrétne predchádzajúce obdobie alebo na obdobia pred obdobiaami zahrnutými do prezentácie, treba uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis toho, ako a odkedy sa daná zmena účtovnej politiky uplatňuje.

Tieto zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

- 29 Ak má dobrovoľná zmena účtovnej politiky účinok v bežnom období alebo v niektorom z predchádzajúcich období, alebo ak by mala takýto účinok, no je nevykonateľné určiť sumu príslušnej úpravy, alebo ak by mohla mať účinok na budúce obdobia, účtovná jednotka zverejňuje:
- a) povahu danej zmeny účtovnej politiky;
  - b) dôvody, prečo vedie uplatňovanie novej účtovnej politiky k spoľahlivým a relevantnejším informáciám;
  - c) za bežné obdobie a za každé predchádzajúce prezentované obdobie, v rozsahu uplatniteľnosti, príslušnú výšku úpravy:
    - i) pre každú riadkovú položku účtovnej závierky, na ktorú sa oprava vzťahuje; a
    - ii) ak sa na účtovnú jednotku vzťahuje štandard IAS 33, za základný a zriadený zisk na akciu;
  - d) výšku úpravy za obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie, v rozsahu uplatniteľnosti; a
  - e) ak je retrospektívne uplatnenie na konkrétne predchádzajúce obdobie alebo na obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie nevykonateľné, treba uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis toho, ako a odkedy sa daná zmena účtovnej politiky uplatňuje.

Tieto zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

- 30 Ak účtovná jednotka neuplatnila nový štandard IFRS, ktorý už bol vydaný, ale zatiaľ nenadobudol účinnosť, účtovná jednotka zverejňuje:
- a) túto skutočnosť; a
  - b) známe alebo primerane odhadnuteľné informácie relevantné pre posúdenie možného vplyvu uplatňovania tohto nového štandardu IFRS na účtovnú závierku účtovnej jednotky v období prvotného uplatnenia.
- 31 V rámci plnenia ustanovení odseku 30 účtovná jednotka zvažuje aj zverejnenie:
- a) názvu nového štandardu IFRS;
  - b) povahy nastávajúcej zmeny alebo zmien účtovnej politiky;
  - c) dátumu, od ktorého sa vyžaduje uplatňovanie nového štandardu IFRS;
  - d) dátumu, od ktorého plánuje začať uplatňovať daný štandard IFRS; a
  - e) buď:
    - i) rozpravy o očakávanom vplyve prvotného uplatnenia tohto štandardu IFRS na účtovnú závierku účtovnej jednotky; alebo
    - ii) ak uvedený vplyv nie je známy ani primerane odhadnuteľný, vyhlásenie v tomto zmysle.



## ÚČTOVNÉ ODHADY

- 32 Účtovná politika si môže vyžadovať, aby sa položky v účtovnej závierke oceňovali spôsobom, ktorý zahŕňa neistotu pri oceňovaní – to znamená, že účtovná politika si môže vyžadovať, aby sa takéto položky oceňovali v peňažných sumách, ktoré sa nedajú pozorovať priamo, a namiesto toho sa musia odhadnúť. V takom prípade účtovná jednotka vypracuje na dosiahnutie cieľa stanoveného v účtovnej politike účtovný odhad. Vypracovanie účtovných odhadov zahŕňa použitie úsudkov alebo predpokladov založených na najnovších dostupných a spoľahlivých informáciách. Medzi príklady účtovných odhadov patria:
- a) opravná položka na stratu pre očakávané úverové straty, pričom sa uplatňuje štandard IFRS 9 *Finančné nástroje*;
  - b) čistá realizovateľná hodnota položky zásob, pričom sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby*;
  - c) reálna hodnota aktíva alebo záväzku, pričom sa uplatňuje štandard IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*;
  - d) náklady na odpisovanie položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pričom sa uplatňuje štandard IAS 16; a
  - e) rezerva na záväzky týkajúce sa záruk, pričom sa uplatňuje štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.
- 32A Účtovná jednotka používa na vypracovanie účtovného odhadu techniky oceňovania a vstupy. Techniky oceňovania zahŕňajú techniky odhadovania (napríklad techniky používané na oceňovanie opravnej položky na stratu pri očakávaných úverových stratách pri uplatňovaní štandardu IFRS 9) a techniky oceňovania (napríklad techniky používané na oceňovanie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou pri uplatňovaní štandardu IFRS 13).
- 32B Pojem „odhad“ v štandardoch IFRS niekedy odkazuje na odhad, ktorý nie je účtovným odhadom, ako je vymedzený v tomto štandarde. Niekedy ide napríklad o vstup, ktorý sa používa pri vypracúvaní účtovných odhadov.
- 33 Používanie primeraných odhadov je podstatnou súčasťou zostavovania účtovnej závierky a neznižuje sa ním jej spoľahlivosť.

**Zmeny v účtovných odhadoch**

- 34 Účtovná jednotka možno bude potrebovať účtovný odhad zmeniť, ak dôjde k zmenám okolností, z ktorých účtovný odhad vychádzal, alebo v dôsledku nových informácií, nového vývoja alebo nadobudnutia ďalších skúseností. Zmena účtovného odhadu sa vzhľadom na svoju podstatu nevzťahuje na predchádzajúce obdobia a nepredstavuje opravu chyby.
- 34A Účinky zmeny vstupu alebo zmeny techniky oceňovania na účtovný odhad sú zmeny v účtovných odhadoch za predpokladu, že nie sú výsledkom opravy chýb za predchádzajúce obdobie.
- 35 Zmena použitého oceňovacieho základu je zmenou účtovnej politiky, a teda nie zmenou účtovného odhadu. Ak je odlišenie zmeny účtovnej politiky od zmeny účtovného odhadu problematické, daná zmena sa považuje za zmenu účtovného odhadu.

*Uplatňovanie zmien v účtovných odhadoch*

- 36 Účinok zmeny účtovného odhadu – s výnimkou zmeny, na ktorú sa vzťahuje odsek 37 – sa vykazuje prospektívne tak, že sa zahrnie do výsledku hospodárenia za:
- a) obdobie, v ktorom k zmene došlo, ak sa zmena týka len tohto obdobia; alebo
  - b) obdobie, v ktorom k zmene došlo, a budúce obdobia, ak sa zmena týka oboch.

- 37 **Ak sú dôsledkom zmeny v účtovnom odhade zmeny v aktívach a záväzkoch, alebo ak sa táto zmena vzťahuje na určitú položku vlastného imania, vykazuje sa úpravou účtovnej hodnoty príslušného aktíva, záväzku alebo vlastného imania v období, v ktorom k zmene došlo.**
- 38 Prospektívne vykazovanie účinku zmeny v účtovnom odhade znamená, že sa daná zmena uplatňuje na transakcie, iné udalosti a podmienky počnúc dátumom tejto zmeny v odhade. Zmena v účtovnom odhade môže ovplyvniť iba výsledok hospodárenia za bežné obdobie, alebo výsledok hospodárenia za bežné obdobie i budúce obdobia. Napríklad zmena opravnej položky na stratu pri očakávaných úverových stratách ovplyvňuje len výsledok hospodárenia za bežné obdobie, a preto sa vykazuje v bežnom období. Zmena odhadovanej doby použiteľnosti alebo predpokladaného režimu spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku však ovplyvňuje odpisové náklady v bežnom aj v každom budúcom období počas zostávajúcej doby použiteľnosti daného aktíva. V oboch prípadoch sa vplyv zmeny súvisiaci s bežným obdobím vykazuje ako výnos alebo náklad v bežnom období. Prípadný vplyv na budúce obdobia sa vykazuje ako výnos alebo náklad v týchto budúcich obdobiach.

#### Zverejňovanie

- 39 **Ak má zmena v účtovnom odhade účinkov v bežnom období, alebo ak sa očakáva jej účinok v budúcich obdobiach, účtovná jednotka zverejňuje povahu tejto zmeny a jej výšku, s výnimkou zverejnenia takých účinkov na budúce obdobia, ktoré je nevykonateľné odhadnúť.**
- 40 Ak výška účinku v budúcich obdobiach nie je zverejnená, lebo jej výšku je nevykonateľné odhadnúť, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.

#### CHYBY

- 41 K chybám môže dochádzať pri vykazovaní, oceňovaní, prezentácii alebo zverejňovaní prvkov účtovnej závierky. Účtovná závierka nie je v súlade so štandardmi IFRS, ak obsahuje buď významné chyby alebo nevýznamné chyby urobené úmyselne s cieľom dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej situácie, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov účtovnej jednotky. Potenciálne chyby bežného obdobia zistené v tomto období sa opravujú pred tým, ako sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Občas sa však môže stať, že k zisteniu významných chýb dôjde až v nasledujúcom období, pričom v takom prípade sú chyby predchádzajúceho obdobia opravené v porovnávacích informáciách, ktoré sú prezentované v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie (pozri odseky 42 až 47).
- 42 **V zmysle odseku 43 vykonáva účtovná jednotka opravu významných chýb predchádzajúceho obdobia v prvej účtovnej závierke schválenej na zverejnenie po zistení týchto chýb, a to:**
- a) prehodnotením porovnávacích súm za predchádzajúce prezentované obdobie (obdobia), v ktorých k týmto chybám došlo; alebo**
  - b) ak k danej chybe došlo pred najskorším predchádzajúcim prezentovaným obdobím, prehodnotením počiatočného stavu aktív, záväzkov a vlastného imania za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie.**

#### Obmedzenia spätného prehodnocovania

- 43 Chyba predchádzajúceho obdobia sa opravuje spätným prehodnotením s výnimkou prípadov, ak je nevykonateľné určiť buď účinky špecifické pre dané obdobie alebo kumulatívny účinok chyby.
- 44 Ak je nevykonateľné určiť účinky chyby špecifické pre dané obdobie na porovnávacie informácie za jedno alebo viacero predchádzajúcich prezentovaných období, účtovná jednotka prehodnotí počiatočný stav aktív, záväzkov a vlastného imania za najskoršie obdobie, za ktoré možno vykonať spätné prehodnotenie (pričom môže ísť aj o bežné obdobie).
- 45 **Ak je nevykonateľné určiť k začiatku bežného obdobia kumulatívny účinok danej chyby na všetky predchádzajúce obdobia, účtovná jednotka prehodnotí porovnávacie informácie na účely opravy chyby prospektívne od čo najskoršieho možného dátumu.**

- 46 Oprava chyby predchádzajúceho obdobia sa nezahŕňa do výsledku hospodárenia za obdobie, v ktorom bola zistená. Akékoľvek prezentované informácie o predchádzajúcich obdobiach vrátane prípadných historických súhrnov finančných údajov sa prehodnotia od čo najskoršieho možného obdobia.
- 47 Ak je nevykonateľné určiť výšku chyby (napríklad chyby pri uplatňovaní účtovnej politiky) za všetky predchádzajúce obdobia, účtovná jednotka prehodnotí v súlade s odsekom 45 porovnávacie informácie prospektívne od čo najskoršieho možného dátumu. To znamená, že kumulatívne prehodnotenie sa neuplatní na tú časť aktív, záväzkov a vlastného imania, ktorá vznikla pred týmto dátumom. Odseky 50 až 53 obsahujú návod týkajúci sa situácií, v ktorých je nevykonateľné opravovať chybu za jedno alebo viac predchádzajúcich období.
- 48 Treba rozlišovať medzi opravami chýb a zmenami v účtovných odhadoch. Účtovné odhady sú v svojej podstate približné hodnoty, ktoré si môžu vyžadovať zmenu, keď sa objavia dodatočné informácie. Napríklad zisk alebo strata vykázaná na základe skutočnosti, ktorej výsledok je podmienený, sa nepovažuje za opravu chyby.

#### Zverejňovanie chýb predchádzajúcich období

**49 Pri uplatňovaní odseku 42 účtovná jednotka zverejňuje:**

a) **povahu chyby predchádzajúceho obdobia;**

b) **za každé predchádzajúce prezentované obdobie, v rozsahu uplatniteľnosti, príslušnú výšku opravy:**

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

ii) **ak sa na účtovnú jednotku vzťahuje štandard IAS 33, za základný a zriadený zisk na akciu;**

c) **sumu opravy k začiatku najskoršieho prezentovaného predchádzajúceho obdobia; a**

d) **ak je spätné prehodnotenie za konkrétne predchádzajúce obdobie nevykonateľné, treba uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis toho, ako a odkedy je daná chyba opravená.**

**Tieto zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.**

#### NEVYKONATEĽNOSŤ V SÚVISLOSTI S RETROSPEKTÍVNYM UPLATNENÍM A SPÄTNÝM PREHODNOTENÍM

- 50 Za určitých okolností sa môže úprava porovnávacích informácií za jedno alebo viac predchádzajúcich období na dosiahnutie porovnateľnosti s bežným obdobím ukázať ako nevykonateľná. Napríklad údaje za predchádzajúce obdobie (obdobia) nemuseli byť zhromaždené spôsobom, ktorý umožňuje či už retrospektívne uplatnenie novej účtovnej politiky (vrátane jej prospektívneho uplatnenia na predchádzajúce obdobia na účely odsekov 51 až 53) alebo spätné prehodnotenie s cieľom opraviť chybu predchádzajúceho obdobia, pričom znovuvytvorenie týchto informácií môže byť nevykonateľné.
- 51 Pri uplatňovaní účtovnej politiky na prvky účtovnej závierky vykazované alebo zverejňované v súvislosti s transakciami, inými udalosťami a podmienkami je často potrebné vykonávať odhady. Odhady sú svojou podstatou subjektívne a možno ich robiť po období vykazovania. Vypracúvanie odhadov je potenciálne náročnejšie pri retrospektívnom uplatňovaní účtovnej politiky, prípadne pri spätnom prehodnocovaní na účely opravy chyby predchádzajúceho obdobia, a síce vzhľadom na dlhšie obdobie, ktoré mohlo uplynúť od času, keď nastali transakcie, iné udalosti alebo podmienky, na ktoré sa vzťahuje daný odhad. Cieľ odhadov vzťahujúcich sa na predchádzajúce obdobia však zostáva rovnaký ako pri odhadoch za bežné obdobie, teda aby odhad odzrkadľoval okolnosti existujúce v čase, keď došlo k príslušnej transakcii, inej udalosti alebo podmienke.

52 Preto je pri retrospektívnom uplatňovaní novej účtovnej politiky alebo oprave chyby predchádzajúceho obdobia potrebné rozlišovať informácie, ktoré:

- a) poskytujú dôkazy o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu (dátumom), keď došlo k danej transakcii, inej udalosti alebo podmienke; a
- b) by boli dostupné v čase, keď bola účtovná závierka za dané predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie;

od iných informácií. Pri niektorých typoch odhadov (napríklad pri oceňovaní reálnou hodnotou, ktorá využíva významné nezistiteľné vstupy) je nevykonateľné tieto druhy informácií odlišiť. Ak by si retrospektívne uplatnenie alebo spätné prehodnotenie vyžadovalo významný odhad, pri ktorom nemožno rozlíšiť tieto dva druhy informácií, retrospektívne uplatnenie novej účtovnej politiky alebo retrospektívna oprava chyby predchádzajúceho obdobia sú v danom prípade nevykonateľné.

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

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

54 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.

54A [Vypúšťa sa.]

54B [Vypúšťa sa.]

54C Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa zmenil odsek 52. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

54D [Vypúšťa sa.]

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

54F Dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v roku 2018, sa zmenil odsek 6 a odsek 11 písm. b). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne uplatňuje aj všetky ostatné zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny odseku 6 a odseku 11 písm. b) retrospektívne v súlade s týmto štandardom. Ak však účtovná jednotka určí, že retrospektívne uplatnenie by bolo nevykonateľné alebo by zahŕňalo neprimerané náklady či úsilie, uplatňuje zmenu odseku 6 a odseku 11 písm. b) odkazom na odseky 23 až 28 tohto štandardu. Ak by retrospektívne uplatnenie akejkoľvek zmeny obsiahnutej v dokumente *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS* zahŕňalo neprimerané náklady či úsilie, účtovná jednotka pri uplatňovaní odsekov 23 až 28 tohto štandardu chápe každý odkaz – s výnimkou poslednej vety odseku 27 – na pojem „nevykonateľný“ ako pojem „zahŕňa neprimerané náklady či úsilie“ a akýkoľvek odkaz na pojem „vykonateľný“ ako pojem „možný bez neprimeraných nákladov či úsilia“.

- 54G Ak účtovná jednotka neuplatňuje štandard IFRS 14 *Účty časového rozlíšenia pri cenovej regulácii*, účtovná jednotka pri uplatňovaní odseku 11 písm. b) na zostatky na účtoch pri cenovej regulácii naďalej odkazuje na definície, kritériá vykazovania a koncepcie oceňovania uvedené v *Rámci zostavovania a prezentácie účtovných závierok* <sup>(5)</sup>, a nie v *konceptnom rámci*, pričom zohľadňuje ich uplatniteľnosť. Zostatok na účte pri cenovej regulácii je zostatok každého výdavkového (alebo príjmového) účtu, ktorý sa nevykazuje ako aktívum alebo záväzok v súlade s inými uplatniteľnými štandardmi IFRS, ale je zahrnutý – alebo sa očakáva, že ho regulátor sadzieb zahrnie – do určovania sadzby (sadzieb), ktoré možno účtovať zákazníkovi. Regulátor sadzieb je oprávnený orgán, ktorý je zákonom alebo iným právnym predpisom splnomocnený stanovovať sadzby alebo rozpätie sadzieb, ktoré sú pre účtovnú jednotku záväzné. Regulátorom sadzieb môže byť tretia strana alebo spriaznená osoba účtovnej jednotky vrátane jej vlastnej správnej rady, ak je uvedený orgán podľa zákona alebo oného právneho predpisu povinný stanovovať sadzby tak v záujme zákazníkov, ako aj s cieľom zabezpečiť celkovú finančnú životaschopnosť účtovnej jednotky.
- 54H Dokumentom *Vymedzenie pojmu významný* (Zmeny štandardov IAS 1 a IAS 8), vydaným v októbri 2018, sa zmenil odsek 7 štandardu IAS 1 a odsek 5 štandardu IAS 8 a vypustil sa odsek 6 štandardu IAS 8. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 54I Dokumentom *Vymedzenie účtovných odhadov*, vydaným vo februári 2021, sa zmenili odseky 5, 32, 34, 38 a 48 a doplnili sa odseky 32A, 32B a 34A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na tie zmeny v účtovných odhadoch a zmeny v účtovných politikách, ku ktorým dôjde na začiatku alebo po začiatku prvého ročného obdobia vykazovania, v ktorom uplatňuje zmeny.

#### UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

- 55 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 8 *Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách*, revidovaný v roku 1993.
- 56 Týmto štandardom sa nahrádzajú nasledujúce interpretácie:
- SIC-2 *Konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky*; a
  - SIC-18: *Konzistentnosť – alternatívne metódy*.

<sup>(5)</sup> Odkaz je na dokument Výboru IASC nazvaný *Rámec zostavovania a prezentácie účtovných závierok*, ktorý Rada prijala v roku 2001. [Pozn. redakcie: Výňatok z dokumentu Výboru IASC *Rámec zostavovania a prezentácie účtovných závierok*, ktorý Rada prijala v roku 2001, je k dispozícii na webovej stránke štandardu IAS 8 v časti „Podpora implementácie“ webového sídla Nadácie v časti „Podpora implementácie podľa štandardov IFRS“.]

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 10*****Udalosti po období vykazovania***

## CIEĽ

1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť:

- a) kedy by mala účtovná jednotka z dôvodu udalostí po období vykazovania upraviť svoju účtovnú závierku; a
- b) informácie, ktoré by účtovná jednotka mala zverejniť o dátume, keď bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, a o udalostiach po období vykazovania.

Týmto štandardom sa zároveň účtovnej jednotke ukladá povinnosť, aby pri zostavovaní svojej účtovnej závierky neuplatňovala predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, ak udalosti po období vykazovania naznačujú, že predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti nie je vhodný.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

**2 Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní a zverejňovaní udalostí po období vykazovania.**

## DEFINÍCIE

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

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

- a) **udalosti poskytujúce dôkaz o stave, ktorý existoval ku koncu obdobia vykazovania (*udalosti po období vykazovania, ktoré si vyžadujú úpravu*); a**
- b) **udalosti naznačujúce stav, ktorý vznikol po období vykazovania (*udalosti po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu*).**

- 4 Proces schvaľovania účtovnej závierky na zverejnenie môže mať rôznu podobu v závislosti od štruktúry riadenia, zákonných požiadaviek a postupov uplatňovaných pri zostavovaní a finalizácii účtovnej závierky.
- 5 V niektorých prípadoch sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby svoju účtovnú závierku po jej zverejnení predložila na schválenie akcionárom. V takýchto prípadoch sa za deň schválenia účtovnej závierky na zverejnenie považuje dátum jej zverejnenia, a nie dátum, keď ju schválili akcionári.

**Príklad**

Manažment účtovnej jednotky dokončí 28. februára 20X2 návrh účtovnej závierky za rok končiaci k 31. decembru 20X1. Účtovnú závierku 18. marca 20X2 preskúma predstavenstvo a schváli ju na zverejnenie. Účtovná jednotka 19. marca 20X2 oznámi svoj zisk a ďalšie vybrané finančné informácie. Účtovná závierka je 1. apríla 20X2 daná k dispozícii akcionárom a iným osobám. Akcionári schvália účtovnú závierku na svojom valnom zhromaždení 15. mája 20X2 a schválenú účtovnú závierku následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačný orgán.

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

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



**Príklad**

Manažment účtovnej jednotky 18. marca 20X2 schváli účtovnú závierku na predloženie dozornej rade. Dozorná rada nemá výkonné právomoci a môžu v nej byť zástupcovia zamestnancov a iných vonkajších záujmov. Dozorná rada schváli účtovnú závierku 26. marca 20X2. Účtovná závierka je 1. apríla 20X2 daná k dispozícii akcionárom a iným osobám. Akcionári schvália účtovnú závierku na svojom valnom zhromaždení 15. mája 20X2 a účtovnú závierku následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačný orgán.

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

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

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

**Udalosti po období vykazovania, ktoré si vyžadujú úpravu**

- 8 **Účtovná jednotka upravuje sumy vykázané v účtovnej závierke tak, aby boli zohľadnené udalosti po období vykazovania, ktoré si vyžadujú úpravu.**
- 9 Príkladmi udalostí po období vykazovania, ktoré si vyžadujú úpravu a v dôsledku ktorých musí účtovná jednotka upraviť sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke alebo vykázať položky, ktoré predtým vykázané neboli, sú:
- a) urovanie súdneho sporu po období vykazovania, ktorým sa potvrdzuje, že účtovná jednotka mala ku koncu obdobia vykazovania súčasnú povinnosť. Účtovná jednotka vykoná v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* úpravu všetkých predtým vykázaných rezerv súvisiacich s daným súdnym sporom, alebo vykáže novú rezervu. Nestačí, aby účtovná jednotka vykázala len podmienený záväzok, pretože urovaním súdneho sporu sa poskytuje ďalší dôkaz, ktorý sa zohľadní v zmysle odseku 16 štandardu IAS 37;
  - b) získanie informácií po období vykazovania, ktorými je naznačené zníženie hodnoty aktíva ku koncu obdobia vykazovania alebo potreba upraviť sumu predtým vykazanej straty zo zníženia hodnoty daného aktíva. Napríklad:
    - i) konkurz zákazníka, ku ktorému dôjde po období vykazovania, zvyčajne potvrdzuje, že zákazník bol ku koncu obdobia vykazovania úverovo znehodnotený; a
    - ii) predaj zásob po období vykazovania môže poskytovať dôkaz o ich čistej realizovateľnej hodnote ku koncu obdobia vykazovania;
  - c) určenie obstarávacej ceny obstaraných aktív po období vykazovania alebo tržieb z predaja aktív pred koncom obdobia vykazovania;
  - d) určenie sumy podielov na zisku alebo výplaty odmien po období vykazovania, ak účtovná jednotka mala ku koncu obdobia vykazovania súčasnú právnu alebo mimozmluvnú povinnosť uskutočniť takéto platby v dôsledku udalostí pred uvedeným dátumom (pozri štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);
  - e) odhalenie podvodu alebo chýb naznačujúcich, že účtovná závierka je nesprávna.

**Udalosti po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu**

- 10 Účtovná jednotka neupravuje sumy vykázané v účtovnej závierke na základe udalostí po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu.



- 11 Príkladom udalosti po období vykazovania, ktorá si nevyžaduje úpravu, je pokles reálnej hodnoty investícií medzi koncom obdobia vykazovania a dňom, keď sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Pokles reálnej hodnoty obvykle nesúvisí so stavom investícií ku koncu obdobia vykazovania, ale odzrkadľuje okolnosti, ktoré vznikli v nasledujúcom období. Účtovná jednotka preto neupravuje sumy príslušných investícií vykázané v účtovnej závierke. Podobne účtovná jednotka neaktualizuje zverejnenú výšku týchto investícií ku koncu obdobia vykazovania, hoci môže byť potrebné zverejnenie dodatočných informácií podľa odseku 21.

### Dividendy

- 12 Ak účtovná jednotka oznámi výplatu dividend držiteľom nástrojov vlastného imania (v zmysle štandardu IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*) po období vykazovania, tieto dividendy účtovná jednotka nevykazuje ku koncu obdobia vykazovania ako záväzok.
- 13 Ak sa výplata dividend oznámi po období vykazovania, no predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie, nevykazujú sa tieto dividendy ako záväzok ku koncu obdobia vykazovania, pretože v tom čase neexistuje žiadny záväzok. Takéto dividendy sa vykážu v poznámkach k účtovnej závierke v súlade so štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

### NEPRETRŽITÉ POKRAČOVANIE V ČINNOSTI

- 14 **Účtovná jednotka pri zostavovaní účtovnej závierky neuplatňuje predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti, ak manažment po období vykazovania rozhodne buď o zámere zlikvidovať účtovnú jednotku alebo o ukončení jej obchodnej činnosti, prípadne nemá inú reálnu možnosť, než uskutočniť jeden z týchto krokov.**
- 15 Zhoršenie prevádzkových výsledkov a finančnej situácie po období vykazovania môže naznačovať potrebu zvážiť, či je predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti ešte vhodný. Ak už predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti nie je vhodný, predstavuje to taký zásadný vplyv, že na základe tohto štandardu sa vyžaduje zásadná zmena základov, na ktorých je postavené účtovníctvo podniku, a nie iba úpravu súm vykazovaných podľa pôvodného základu účtovníctva.
- 16 Štandard IAS 1 stanovuje požadované zverejnenia v prípadoch, ak:
- a) účtovná závierka nie je zostavená na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti; alebo
  - b) manažment účtovnej jednotky si je vedomý významných neistôt súvisiacich s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré môžu viesť k závažným pochybnostiam o schopnosti účtovnej jednotky aj naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Udalosti alebo okolnosti, ktoré si vyžadujú zverejnenie, môžu vzniknúť po období vykazovania.

### ZVEREJŇOVANIE

#### Dátum schválenia na zverejnenie

- 17 **Účtovná jednotka zverejňuje dátum, kedy a kým bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. Ak sú vlastníci účtovnej jednotky alebo iné osoby splnomocnené meniť účtovnú závierku po jej zverejnení, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.**
- 18 Pre používateľov je dôležité vedieť, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, keďže účtovná závierka neodzrkadľuje udalosti po tomto dátume.

#### Aktualizácia zverejnenia o okolnostiach ku koncu obdobia vykazovania

- 19 Ak účtovná jednotka po období vykazovania získa informácie o okolnostiach, ktoré existovali ku koncu obdobia vykazovania, aktualizuje zverejnené údaje súvisiace s týmito okolnosťami na základe týchto nových informácií.

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

#### Udalosti po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu

- 21 Ak sú udalosti po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu, významné, pri ich nezverejnení by sa mohlo odôvodnene očakávať, že by to mohlo ovplyvniť rozhodnutia, ktoré primárni používatelia riadnej účtovnej závierky prijímú na základe tejto účtovnej závierky, ktorá poskytuje finančné informácie o konkrétnej vykazujúcej účtovnej jednotke. Účtovná jednotka preto pre každú významnú kategóriu udalostí po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu, zverejňuje:

a) povahu udalosti; a

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

- 22 Príkladmi udalostí po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu a ktoré obvykle zakladajú povinnosť zverejnenia, sú:

a) významné podnikové kombinácie po období vykazovania (v takýchto prípadoch sú na základe štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie* nevyhnutné osobitné zverejnenia) alebo odpredaj dôležitej dcérskej spoločnosti;

b) oznámenie plánu na ukončenie činnosti;

c) dôležité nákupy aktív, klasifikácia aktív ako aktív držaných na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, iné vyradenie aktív alebo vyvlastnenie dôležitých aktív vládou;

d) zničenie veľkého výrobného závodu požiarom po období vykazovania;

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

f) transakcie s významnými kmeňovými akciami a transakcie s možnými kmeňovými akciami po období vykazovania (v štandarde IAS 33 *Zisk na akciu* sa vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila opis takýchto transakcií okrem transakcií, ktorých súčasťou sú emisie kapitálu alebo bonusov a štiepenie akcií alebo spájanie rozštiepených akcií, pričom na všetky takéto transakcie sa vzťahuje povinnosť úprav podľa štandardu IAS 33);

g) nezvyčajne veľké zmeny cien aktív alebo kurzov cudzích mien po období vykazovania;

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

i) uzavretie významných príslubov alebo vznik podmienených záväzkov, napríklad vydaním významných záruk;

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

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- 23 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 23A Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa zmenil odsek 11. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 23B Štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 9. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 23C Dokumentom *Vymedzenie pojmu významný* (Zmeny štandardov IAS 1 a IAS 8), vydaným v októbri 2018, sa zmenil odsek 21. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní zmeny vymedzenia pojmu významný v odseku 7 štandardu IAS 1 a odsekoch 5 a 6 štandardu IAS 8.

## UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROKU 1999)

- 24 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni* (v znení revízie z roku 1999).

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 12*****Dane z príjmov***

## CIEĽ

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

- a) budúceho spätného získania (vyrovnaní) účtovnej hodnoty aktív (záväzkov), ktoré sú vykázané vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky; a
- b) transakcií a ostatných udalostí bežného obdobia, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke účtovnej jednotky.

Vo vykazovaní aktíva alebo záväzku je prirodzene obsiahnuté, že vykazujúca účtovná jednotka očakáva spätné získanie alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty daného aktíva alebo záväzku. Ak je pravdepodobné, že spätné získanie alebo vyrovnanie tejto účtovnej hodnoty spôsobí vyššie (nižšie) budúce daňové platby, než by boli, keby toto spätné získanie alebo vyrovnanie nemali daňové dôsledky, v tomto štandarde sa vyžaduje, aby účtovná jednotka vykázala odložený daňový záväzok (odloženú daňovú pohľadávku), pričom existujú určité obmedzené výnimky.

V tomto štandarde sa vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, akým účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pokiaľ teda ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané vo výsledku hospodárenia, všetky súvisiace daňové efekty sa takisto vykazujú vo výsledku hospodárenia. Pri transakciách a ostatných udalostiach vykazovaných mimo výsledku hospodárenia (buď v ostatných súčiastiach komplexného výsledku alebo priamo vo vlastnom imaní) sa všetky súvisiace daňové účinky vykazujú takisto mimo výsledku hospodárenia (buď v ostatných súčiastiach komplexného výsledku alebo priamo vo vlastnom imaní, podľa konkrétneho prípadu). Podobne aj vykazovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, k vzniku ktorého dochádza v rámci takejto podnikovej kombinácie, alebo sumu zisku vykázaného z výhodnej kúpy.

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

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

**1 Tento štandard sa uplatňuje 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 napríklad zrážkové dane pri rozdeleniach pre vykazujúcu účtovnú jednotku, ktoré uhrádza dcérska spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločná dohoda.
- 3 [Vypúšťa sa.]
- 4 Tento štandard sa nezaobera spôsobmi účtovania štátnych dotácií (pozri štandard IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*) alebo investičných daňových úľav. Zaoberá sa však účtovaním dočasných rozdielov, ktoré môžu vzniknúť z takýchto dotácií alebo investičných daňových úľav.

## DEFINÍCIE

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

*Účtovný zisk* je výsledok hospodárenia za dané obdobie pred odpočítaním daňových nákladov.

*Zdaniteľný zisk (daňová strata)* je zisk (strata) za dané obdobie určený/á v súlade s predpismi, ktoré stanovujú daňové orgány, z ktorého sú dane z príjmov splatné (spätne získateľné).

*Daňový náklad (daňový výnos)* je celková suma splatnej dane a odloženej dane zahrnutá do určovania výsledku hospodárenia za dané obdobie.

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

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

*Odložené daňové pohľadávky* sú sumy daní z príjmov spätne získateľné v budúcich obdobiach v súvislosti s:

- a) **odpočítateľnými dočasnými rozdielmi;**
- b) **nevyužitými daňovými stratami prevedenými z minulých období; a**
- c) **nevyužitými daňovými úľavami prevedenými do budúcich období.**

*Dočasné rozdiely* sú rozdiely medzi účtovnou hodnotou aktíva alebo záväzku vo výkaze o finančnej situácii a ich základom dane. 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, v ktorých bude účtovná hodnota aktíva alebo záväzku spätne získaná 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, v ktorých bude účtovná hodnota aktíva alebo záväzku spätne získaná alebo vyrovnaná.

*Základ dane* aktíva alebo záväzku je suma priradená tomuto aktívu 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).

#### **Základ dane**

- 7 Základ dane aktíva je suma, ktorá bude na daňové účely odpočítateľná voči každému zdaniteľnému ekonomickému úžitku, ktorý účtovná jednotka získa vtedy, keď spätne získa účtovnú hodnotu daného aktíva. Ak daný ekonomický úžitok nebude zdaniteľný, základ dane tohto aktíva sa rovná jeho účtovnej hodnote.

#### **Príklady**

1. Obstarávacía cena stroja je 100. Na daňové účely sa už odpočítal odpis vo výške 30 v bežnom období a v predchádzajúcich obdobiach a zostatková cena bude odpočítateľná v budúcich obdobiach buď ako odpis alebo formou odpočtu pri vyradení. Výnos vytváraný používaním stroja je zdaniteľný, každý zisk z vyradenia stroja bude zdaniteľný a každá strata z vyradenia bude odpočítateľná na daňové účely. *Základ dane daného stroja je 70.*
2. Úroková pohľadávka má účtovnú hodnotu 100. Príslušný úrokový výnos sa bude zdaňovať na hotovostnom základe. *Základ dane úrokovej pohľadávky je nula.*
3. Obchodné pohľadávky majú účtovnú hodnotu 100. Súvisiace výnosy už boli zahrnuté do zdaniteľného zisku (daňovej straty). *Základ dane obchodných pohľadávok je 100.*
4. Pohľadávka z dividend z dcérskej spoločnosti má účtovnú hodnotu 100. Dividendy nie sú zdaniteľné. V podstate celá účtovná hodnota aktíva je odpočítateľnou položkou oproti ekonomickým úžitkom. *Základ dane pohľadávky z dividend je v dôsledku toho 100<sup>(a)</sup>.*

5. Pohľadávka z úveru má účtovnú hodnotu 100. Splátky úveru nebudú mať žiadne daňové dôsledky. *Základ dane úveru je 100.*

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

- 8 Základom dane záväzku je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely vzhľadom na tento záväzok v budúcich obdobiach. V prípade výnosy budúcich období je základom dane výsledného záväzku jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu výnosov, ktorá nebude zdaniteľná v budúcich obdobiach.

#### Príklady

1. Medzi krátkodobé záväzky patria časovo rozlíšené náklady v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad sa na daňové účely odpočíta na hotovostnom základe. *Základ dane časovo rozlíšených nákladov je nula.*
2. Medzi krátkodobé záväzky patria úrokové výnosy budúcich období v účtovnej hodnote 100. Príslušný úrokový výnos bol zdanený na hotovostnom základe. *Základ dane úrokových výnosov budúcich období je nula.*
3. Medzi krátkodobé záväzky patria časovo rozlíšené náklady v účtovnej hodnote 100. Súvisiace náklady už boli odpočítané na daňové účely. *Základ dane časovo rozlíšených nákladov je 100.*
4. Medzi krátkodobé záväzky patria výdavky na pokuty a penále v účtovnej hodnote 100. Pokuty a penále nie sú odpočítateľnými položkami na daňové účely. *Základ dane záväzkov z titulu výdavkov na pokuty a penále je 100<sup>(a)</sup>.*
5. Záväzok z úveru má účtovnú hodnotu 100. Splátky úveru nebudú mať žiadne daňové dôsledky. *Základ dane úveru je 100.*

<sup>(a)</sup> Podľa tejto analýzy neexistuje odpočítateľný dočasný rozdiel. Alternatívna analýza je, že záväzok z výdavkov na pokuty a penále má nulový základ dane a že nulová sadzba dane platí pre výsledný odpočítateľný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložená daňová pohľadávka.

- 9 Niektoré položky majú základ dane, ale nevykazujú sa ako aktíva alebo záväzky vo výkaze o finančnej situácii. Napríklad náklady na výskum sa zaúčtujú ako náklad pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom sa vynaložili, ale môžu byť uznané ako odpočítateľné položky pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi základom dane nákladov na výskum – čo je suma, ktorú daňové orgány uznajú ako odpočítateľnú položku v budúcich obdobiach – a nulovou účtovnou hodnotou je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je vznik odloženej daňovej pohľadávky.
- 10 Ak nie je základ dane aktíva alebo záväzku okamžite zrejmý, je vhodné zohľadniť základnú zásadu, z ktorej tento štandard vychádza: že účtovná jednotka s určitými obmedzenými výnimkami vykazuje odložený daňový záväzok (pohľadávku) vždy, ak by následkom spätného získania alebo vyrovnania účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku boli vyššie (nižšie) budúce platby daní, než aké by boli, keby takéto spätné získanie alebo vyrovnanie nemali daňové dôsledky. V príklade C nasledujúcom za odsekom 51A sa znázorňujú okolnosti, za ktorých môže byť vhodné zohľadniť túto základnú zásadu, napríklad keď základ dane aktíva alebo záväzku závisí od očakávaného spôsobu spätného získania alebo vyrovnania.
- 11 V konsolidovanej účtovnej závierke sa dočasné rozdiely určujú porovnávaním účtovných hodnôt aktív a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke s príslušným základom dane. Základ dane sa určuje odkazom na konsolidované daňové priznanie v tých jurisdikciách, v ktorých sa toto priznanie podáva. V iných jurisdikciách sa základ dane stanovuje odkazom na daňové priznania každej účtovnej jednotky v skupine.



## VYKAZOVANIE SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

- 12 **Splatná daň za bežné obdobie a predchádzajúce obdobia sa v rozsahu nezaplatenej dane vykazuje ako záväzok. Ak už zaplatená suma dane za bežné obdobie a predchádzajúce obdobia prevyšuje sumu splatnú v týchto obdobiach, prebytok sa vykazuje ako aktívum.**
- 13 **Úžitok súvisiaci s daňovou stratou, ktorá sa môže späťne odpočítať zo splatnej dane za predchádzajúce obdobie, sa vykazuje ako aktívum.**
- 14 Ak sa daňová strata použije na spätné získanie splatnej dane predchádzajúceho obdobia, účtovná jednotka vykáže úžitok ako aktívum v období, v ktorom daňová strata vznikla, pretože je pravdepodobné, že tento úžitok účtovná jednotka získa a možno ho spoľahlivo oceniť.

## VYKAZOVANIE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

**ZDANITEĽNÉ DOČASNÉ ROZDIELY**

- 15 **Odložený daňový záväzok sa vykazuje pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku, ktorý vzniká z:**

a) prvotného zaúčtovania goodwillu; alebo

b) prvotného zaúčtovania aktíva alebo záväzku v transakcii, ktorá:

i) **nie je podnikovou kombináciou;**

ii) **v čase transakcie nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) a**

iii) **v čase transakcie nevedie k rovnakým zdaniteľným a odpočítateľným dočasným rozdielom.**

**V prípade zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločných dohodách sa odložený daňový záväzok vykazuje v súlade s odsekom 39.**

- 16 Vo vykazovaní aktíva je prirodzene obsiahnuté, že jeho účtovná hodnota sa získa späť v podobe ekonomických úžitkov, ktoré účtovnej jednotke budú plynúť v budúcich obdobiach. Ak účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho základ dane, hodnota zdaniteľných ekonomických úžitkov bude prevyšovať sumu, ktorá sa uzná za odpočítateľnú na daňové účely. Tento rozdiel je zdaniteľným dočasným rozdielom a povinnosť zaplatiť výslednú daň z príjmov v budúcich obdobiach je odloženým daňovým záväzkom. Keď účtovná jednotka získa späť účtovnú hodnotu aktíva, zdaniteľný dočasný rozdiel sa zruší a účtovná jednotka bude mať zdaniteľný zisk. V dôsledku toho je pravdepodobné, že ekonomické úžitky budú plynúť preč z účtovnej jednotky formou platieb daní. Tento štandard preto vyžaduje, aby sa vykážali všetky odložené daňové záväzky s výnimkou určitých okolností opísaných v odsekoch 15 a 39.

**Príklad**

Aktívum, ktoré má obstarávaciu cenu 150, má účtovnú hodnotu 100. Oprávky na daňové účely sú 90 a sadzba dane je 25 %.

Základ dane aktíva je 60 (obstarávacía cena 150 znížená o daňové oprávky 90). Na spätné získanie účtovnej hodnoty 100 musí účtovná jednotka dosiahnuť zdaniteľné príjmy 100, ale bude si môcť odpočítať len daňové oprávky vo výške 60. V dôsledku toho bude účtovná jednotka platiť dane z príjmov 10 (25 % zo 40) vtedy, keď sa získa späť účtovná hodnota aktíva. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a základom dane 60 je zdaniteľný dočasný rozdiel 40. Preto účtovná jednotka vykáže odložený daňový záväzok 10 (25 % zo 40) predstavujúci daň z príjmov, ktorú zaplatí, keď získa späť účtovnú hodnotu aktíva.

- 17 Niektoré dočasné rozdiely vznikajú vtedy, keď sú výnosy alebo náklady zahrnuté do účtovného zisku v jednom období, avšak do zdaniteľného zisku v inom období. Takéto dočasné rozdiely sa často označujú ako časové rozdiely. Ďalej sú uvedené príklady dočasných rozdielov tohto druhu, ktoré sú zdaniteľnými dočasnými rozdielmi, a preto spôsobujú vznik odložených daňových záväzkov:
- a) úrokové výnosy sú zahrnuté do účtovného zisku v čase ich vzniku, ale v niektorých jurisdikciách môžu byť pri získaní peňazí zahrnuté do zdaniteľného zisku. Základ dane každej pohľadávky vykázanej vo výkaze o finančnej situácii z takýchto výnosov je nulový, pretože výnosy neovplyvňujú zdaniteľný zisk až dovtedy, dokedy nie sú získané peniaze;
  - b) odpisy používané pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) sa môžu líšiť od tých, ktoré sa používajú pri určovaní účtovného zisku. Dočasný rozdiel je rozdiel medzi účtovnou hodnotou aktíva a jeho základom dane, ktorý sa rovná pôvodnej obstarávacej cene aktíva zníženej o všetky odpočítateľné položky vzhľadom na toto aktívum uznané daňovými orgánmi pri určovaní zdaniteľného zisku za bežné obdobie a predchádzajúce obdobia. Zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká – a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku – vtedy, ak sú daňové odpisy zrýchlené (ak sú daňové odpisy nižšie ako účtovné, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel a spôsobuje vznik odloženej daňovej pohľadávky); a
  - c) náklady na vývoj sa môžu aktivovať a amortizovať počas budúcich období pri určovaní účtovného zisku, ale môžu sa odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku v období, v ktorom sa vynaložili. Takéto náklady na vývoj majú nulový základ dane, pretože už boli odpočítané od zdaniteľného zisku. Dočasným rozdielom je rozdiel medzi účtovnou hodnotou nákladov na vývoj a ich nulovým základom dane.
- 18 Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, keď:
- a) identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky v rámci podnikovej kombinácie sú vykázané v ich reálnych hodnotách v súlade so štandardom IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, ale na daňové účely sa nevykonáva ekvivalentná úprava (pozri odsek 19);
  - b) aktíva sú precenené, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20);
  - c) goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie (pozri odsek 21);
  - d) základ dane aktíva alebo záväzku pri prvotnom zaúčtovaní sa líši od jeho prvotnej účtovnej hodnoty, napríklad ak účtovná hodnota využíva nezdaniteľné štátne dotácie vzťahujúce sa na majetok (pozri odseky 22 a 33); alebo
  - e) účtovná hodnota investícií do dcérskych spoločností, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov na spoločných dohodách sa líši od základu dane danej investície či podielu (pozri odseky 38 až 45).

### Podnikové kombinácie

- 19 Hoci existujú obmedzený počet výnimiek, identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky v rámci podnikovej kombinácie sa vykazujú vo svojich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Dočasné rozdiely vznikajú, ak základ dane identifikovateľných nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov nie je ovplyvnený podnikovou kombináciou, alebo je ovplyvnený inak. Napríklad, ak sa účtovná hodnota aktíva zvýši na reálnu hodnotu, ale základ dane tohto aktíva ostáva na úrovni obstarávacej ceny predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý vedie k vzniku odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok má vplyv na goodwill (pozri odsek 66).

### Aktíva oceňované reálnou hodnotou

- 20 Štandardy IFRS umožňujú alebo požadujú, aby boli určité aktíva účtované v reálnej hodnote, alebo aby boli precenené (pozri napríklad štandardy IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38 *Nehmotný majetok*, IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*, IFRS 9 *Finančné nástroje* a IFRS 16 *Líziny*). V niektorých jurisdikciách má precenenie alebo iné prehodnotenie aktíva na reálnu hodnotu vplyv na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) za bežné obdobie. Výsledkom je, že základ dane aktíva sa upraví a nevzniká dočasný rozdiel. V iných jurisdikciách nemá precenenie alebo prehodnotenie aktíva vplyv na zdaniteľný zisk v období precenenia alebo prehodnotenia a v dôsledku toho

sa základ dane aktíva neupravuje. Napriek tomu bude mať budúce spätné získanie účtovnej hodnoty za následok vznik zdaniteľných ekonomických úžitkov účtovnej jednotke a suma, ktorá bude odpočítateľnou na daňové účely, sa bude líšiť od hodnoty týchto ekonomických úžitkov. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného aktíva a jeho základom dane je dočasným rozdielom a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky. Toto platí dokonca aj vtedy, ak:

- a) účtovná jednotka nemá v úmysle aktívum vyradiť. V takýchto prípadoch sa precenená účtovná hodnota aktíva spätné získa jeho používaním a toto vytvorí zdaniteľný príjem, ktorý prevýši odpis odpočítateľný na daňové účely v budúcich obdobiach; alebo
- b) daň z kapitálových ziskov je odložená, ak sa výnosy z vyradenia aktíva investujú do podobných aktív. V takýchto prípadoch sa daň v konečnom dôsledku stane splatnou pri predaji alebo používaní týchto podobných aktív.

### Goodwill

- 21 Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok sumy podľa písmena a) nad sumou podľa písmena b), uvedených ďalej:

a) súhrn:

- i) prevedenej protihodnoty ocenej v súlade so štandardom IFRS 3, na základe ktorého sa spravidla požaduje reálna hodnota k dátumu nadobudnutia;
- ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade so štandardom IFRS 3; a
- iii) pri podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach, reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým držaného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu;

- b) rozdiel medzi hodnotami identifikovateľných aktív k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade so štandardom IFRS 3.

Mnohé daňové orgány nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Náklady na goodwill navyše v takýchto jurisdikciách často nie odpočítateľné, ak dcérska spoločnosť ukončí svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto jurisdikciách má goodwill nulový základ dane. Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a jeho nulovým základom dane je zdaniteľný dočasný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie výsledného odloženého daňového záväzku, pretože goodwill sa oceňuje ako zostatok a vykázanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwillu.

- 21A Následné zníženia odloženého daňového záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného zaúčtovania goodwillu, sa takisto považujú za vznikajúce z prvotného zaúčtovania goodwillu, a preto sa v súlade s odsekom 15 písm. a) nevykazujú. Ak napríklad v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje goodwill vo výške 100 MJ, ktorý má nulový základ dane, odsekom 15 písm. a) sa tejto účtovnej jednotke zakazuje vykazovať výsledný odložený daňový záväzok. Ak následne táto účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty uvedeného goodwillu vo výške 20 MJ, výška zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 MJ na 80 MJ a dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného odloženého daňového záväzku. Toto zníženie hodnoty nevykázaného odloženého daňového záväzku sa takisto považuje za súvisiace s prvotným zaúčtovaním goodwillu, a preto sa jeho vykazovanie podľa odseku 15 písm. a) zakazuje.
- 21B Odložené daňové záväzky pri zdaniteľných dočasných rozdieloch, ktoré sa týkajú goodwillu, sa však vykazujú za predpokladu, že k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným zaúčtovaním goodwillu. Ak napríklad v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykáže goodwill vo výške 100 MJ, ktorý je odpočítateľnou položkou na daňové účely pri ročnej sadzbe 20 percent počínajúc rokom nadobudnutia, základ dane goodwillu pri prvotnom zaúčtovaní je 100 MJ a ku koncu roku nadobudnutia predstavuje 80 MJ. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roku, v ktorom došlo k nadobudnutiu, ostáva na nezmenenej úrovni 100 MJ, vznikne ku koncu tohto roku zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 MJ. Keďže takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným zaúčtovaním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

**Prvotné zaúčtovanie aktíva alebo záväzku**

- 22 Dočasný rozdiel môže vzniknúť pri prvotnom zaúčtovaní aktíva alebo záväzku, ak napríklad časť alebo celá obstarávacia cena aktíva nebude odpočítateľná na daňové účely. Spôsob účtovania takéhoto dočasného rozdielu závisí od povahy transakcie, ktorá viedla k prvotnému zaúčtovaniu aktíva alebo záväzku:
- a) v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a takéto vykazovanie ovplyvňuje výšku goodwillu alebo výšku zisku z výhodnej kúpy, ktorý vykazuje (pozri odsek 19);
  - b) ak transakcia ovplyvňuje účtovný zisk alebo zdaniteľný zisk alebo vedie k rovnakým zdaniteľným a odpočítateľným dočasným rozdielom, účtovná jednotka vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad alebo výnos v zisku alebo strate (pozri odsek 59);
  - c) ak transakcia nie je podnikovou kombináciou, nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk a nevedie k rovnakým zdaniteľným a odpočítateľným dočasným rozdielom, účtovná jednotka by pri neexistencii výnimky ustanovenej v odsekoch 15 a 24 vykázala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a upravila účtovnú hodnotu aktíva alebo záväzku o rovnakú sumu. Takéto úpravy by mohli spôsobiť, že účtovná závierka by bola menej transparentná. Preto tento štandard nepovoľuje, aby účtovná jednotka vykazovala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku ani pri prvotnom zaúčtovaní, ani následne (pozri príklad ďalej). Okrem toho účtovná jednotka nevykazuje následné zmeny v nevykázanom odloženom daňovom záväzku alebo pohľadávke počas odpisovania aktíva.

**Príklad na ilustráciu odseku 22 písm. c)**

Účtovná jednotka má v úmysle používať aktívum, ktoré bolo obstarané za 1 000, počas jeho päťročnej doby použiteľnosti a potom ho vyradiť za nulovú zostatkovú hodnotu. Sadzba dane je 40 %. Odpisy aktíva nie sú odpočítateľné na daňové účely. Pri vyradení by akýkoľvek kapitálový zisk nebol zdaniteľný a akákoľvek kapitálová strata by nebola odpočítateľná.

*Pri získavaní účtovnej hodnoty aktíva späť má účtovná jednotka zdaniteľný príjem 1 000 a zaplatí daň 400. Účtovná jednotka nevykáže výsledný odložený daňový záväzok 400, pretože je výsledkom prvotného zaúčtovania aktíva.*

*V nasledujúcom roku je účtovná hodnota aktíva 800. Pri získaní zdaniteľného príjmu 800 zaplatí účtovná jednotka daň 320. Účtovná jednotka nevykáže odložený daňový záväzok 320, pretože je výsledkom prvotného zaúčtovania aktíva.*

- 22A Transakcia, ktorá nie je podnikovou kombináciou, môže viesť k prvotnému vykázaniu aktíva a záväzku a v čase transakcie nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk. Napríklad k dátumu začiatku lízingu nájomca obvykle vykazuje lízingsový záväzok a zodpovedajúcu sumu ako súčasť obstarávacej ceny aktíva s právom na užívanie. V závislosti od uplatniteľného daňového práva môžu pri prvotnom vykázaní majetku a záväzku v takejto transakcii vzniknúť rovnaké zdaniteľné a odpočítateľné dočasné rozdiely. Výnimka stanovená v odsekoch 15 a 24 sa nevzťahuje na takéto dočasné rozdiely a účtovná jednotka vykazuje akýkoľvek výsledný odložený daňový záväzok a pohľadávku.
- 23 V súlade so štandardom IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* emitent zloženého finančného nástroja (napríklad konvertibilného dlhopisu) klasifikuje záväzkovú zložku nástroja ako záväzok a zložku vlastného imania nástroja ako vlastné imanie. V niektorých jurisdikciách sa základ dane záväzkovej zložky pri prvotnom zaúčtovaní rovná prvotnej účtovnej hodnote súhrnu záväzkovej zložky a zložky vlastného imania. Výsledný zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká z prvotného zaúčtovania zložky vlastného imania oddelene od záväzkovej zložky. Výnimka ustanovená v odseku 15 písm. b) sa preto neuplatňuje. V dôsledku toho účtovná jednotka vykáže výsledný odložený daňový záväzok. V súlade s odsekom 61A sa odložená daň účtuje priamo do účtovnej hodnoty zložky vlastného imania. V súlade s odsekom 58 sa následné zmeny v odloženom daňovom záväzku vykazujú vo výsledku hospodárenia ako odložený daňový náklad (výnos).

**Odpočítateľné dočasné rozdiely**

- 24 **Odložená daňová pohľadávka sa vykazuje zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, oproti ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel zužitkuje, s výnimkou situácie, keď odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného zaúčtovania aktíva alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:**
- a) **nie je podnikovou kombináciou;**
  - b) **v čase transakcie nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) a**
  - c) **v čase transakcie nevedie k rovnakým zdaniteľným a odpočítateľným dočasným rozdielom.**

**Pri odpočítateľných dočasných rozdieloch spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a s podielmi na spoločných dohodách sa však odložená daňová pohľadávka vykazuje v súlade s odsekom 44.**

- 25 Vo vykazovaní záväzku je prirodzene obsiahnuté, že účtovná hodnota sa vyrovná v budúcich obdobiach prostredníctvom úbytku zdrojov z účtovnej jednotky, ktoré stelesňujú ekonomické úžitky. Keď dochádza k odlevu zdrojov z účtovnej jednotky, ich časť alebo ich celková hodnota môže byť odpočítateľná pri určovaní zdaniteľného zisku v neskoršom období, než je obdobie, v ktorom bol záväzok vykázaný. V takýchto prípadoch existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho základom dane. Podľa toho vzniká odložená daňová pohľadávka vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú spätne získateľné v budúcich obdobiach vtedy, ak je umožnené túto časť záväzku odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku. Podobne, ak je účtovná hodnota aktíva nižšia ako jeho základ dane, rozdiel vedie ku vzniku odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú spätne získateľné v budúcich obdobiach.

**Príklad**

Účtovná jednotka vykazuje záväzok 100 ako časové rozlíšenie nákladov na záruku za výrobok. Tieto náklady na záruku za výrobok nebudú na daňové účely odpočítateľné až dovtedy, kým účtovná jednotka nezaplatí za reklamáciu. Sadzba dane je 25 %.

*Základ dane záväzku je nula (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 účtovná jednotka zníži svoj budúci zdaniteľný zisk o 100 a následne zníži svoje budúce platby dane o 25 (25 % zo 100). Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a jeho nulovým základom dane je odpočítateľný dočasný rozdiel 100. Účtovná jednotka preto vykazuje odloženú daňovú pohľadávku 25 (25 % zo 100) za predpokladu, že je pravdepodobné, že účtovná jednotka dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, aby mohla využiť zníženie platieb daní.*

- 26 Nasledujú príklady odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré majú za následok vznik odložených daňových pohľadávok:
- a) náklady na dôchodkové požitky sa môžu odpočítať pri určovaní účtovného zisku počas poskytovania služieb zamestnancom, avšak sú odpočítateľné pri určovaní zdaniteľného zisku buď v čase, keď účtovná jednotka platí príspevky do fondu, alebo v čase, keď účtovná jednotka vypláca dôchodkové požitky. Existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho základom dane; základ dane záväzku je zvyčajne nula. Takýto odpočítateľný dočasný rozdiel má za následok odloženú daňovú pohľadávku počas plynutia ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky vo forme odpočítateľných položiek od zdaniteľného zisku v čase, keď sa príspevky alebo dôchodkové požitky vyplácajú;
  - b) náklady na výskum sa zaúčtujú ako náklady pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom vznikli, avšak uznanou odpočítateľnou položkou pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) môžu byť až v neskoršom období. Rozdiel medzi základom dane 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) hoci existuje obmedzený počet výnimiek, účtovná jednotka vykazuje identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak je prevzatý záväzok vykázaný k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku odpočítajú až v neskorších obdobiach, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka takisto vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného aktíva je nižšia ako jeho základ dane. V oboch prípadoch má výsledná odložená daňová pohľadávka vplyv na goodwill (pozri odsek 66); a
- d) určité aktíva sa môžu vykazovať v reálnej hodnote alebo sa môžu preceniť bez toho, aby sa uskutočnila ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20). Odpočítateľný dočasný rozdiel vzniká vtedy, ak základ dane aktíva prevyšuje jeho účtovnú hodnotu.

#### Príklad na ilustráciu odseku 26 písm. d)

Identifikácia odpočítateľného dočasného rozdielu ku koncu roka 2:

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

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

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

Základom dane dlhového nástroja je teda jeho pôvodná obstarávací cena.

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

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

- 27 Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Ekonomické úžitky vo forme zníženia platby daní však bude mať účtovná jednotka len vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, oproti ktorým sa môžu odpočítateľné položky kompenzovať. Účtovná jednotka preto vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľné zisky, oproti ktorým bude možno zužitkovať odpočítateľné dočasné rozdiely.
- 27A Keď účtovná jednotka posudzuje, či sa dosiahnu zdaniteľné zisky, oproti ktorým môže zužitkovať odpočítateľný dočasný rozdiel, posudzuje, či daňové predpisy obmedzujú zdroje zdaniteľných ziskov, oproti ktorým môže robiť odpočty pri zrušení uvedeného odpočítateľného dočasného rozdielu. Ak daňové predpisy takéto obmedzenia neukladajú, účtovná jednotka posudzuje odpočítateľný dočasný rozdiel v kombinácii so všetkými svojimi ďalšími odpočítateľnými dočasnými rozdielmi. Ak však daňové predpisy obmedzujú použitie strát na odpočítanie oproti určitému druhu príjmov, odpočítateľný dočasný rozdiel sa posudzuje len v kombinácii s ďalšími odpočítateľnými dočasnými rozdielmi vhodného typu.

28 Je pravdepodobné, že sa dosiahne zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať odpočítateľné dočasné rozdiely, ak existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým orgánom a tým istým daňovým subjektom, v prípade ktorého sa očakáva zrušenie:

- a) v tom istom období ako očakávané zrušenie odpočítateľného dočasného rozdielu; alebo
- b) v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období.

Za takýchto okolností sa odložená daňová pohľadávka vykazuje v období, v ktorom vznikajú odpočítateľné dočasné rozdiely.

29 Ak nie sú zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu dostatočné, odložená daňová pohľadávka sa vykazuje v rozsahu, v akom:

a) je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa zruší 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 vyhodnocovaní toho, či účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, účtovná jednotka:

i) porovnáva odpočítateľné dočasné rozdiely s budúcim zdaniteľným ziskom, ktorý vylučuje daňové odpočty vyplývajúce zo zrušenia týchto odpočítateľných dočasných rozdielov. Toto porovnanie ukazuje rozsah, v akom je budúci zdaniteľný zisk dostatočný na to, aby účtovná jednotka vykonala odpočet súm vyplývajúcich zo zrušenia týchto odpočítateľných dočasných rozdielov. a

ii) ignoruje zdaniteľné sumy, ktoré vznikajú z odpočítateľných dočasných rozdielov, pri ktorých sa očakáva, že sa vyskytnú v budúcich obdobiach, pretože odložená daňová pohľadávka vznikajúca z týchto odpočítateľných dočasných rozdielov bude sama vyžadovať budúci zdaniteľný zisk na to, aby bola využitá; alebo

b) účtovná jednotka má k dispozícii možnosti daňového plánovania, ktoré povedú k vytvoreniu zdaniteľného zisku v príslušných obdobiach.

29A Odhad pravdepodobného budúceho zdaniteľného zisku môže zahŕňať spätné získanie niektorých aktív účtovnej jednotky za vyššiu sumu, než je ich účtovná hodnota, ak existuje dostatočný dôkaz, že je pravdepodobné, že ho účtovná jednotka dosiahne. Keď sa napríklad aktívum oceňuje reálnou hodnotou, účtovná jednotka posudzuje, či existuje dostatočný dôkaz na vyvodenie záveru, že je pravdepodobné, že účtovná jednotka spätne získa aktívum za vyššiu sumu, než je jeho účtovná hodnota. K tomu môže dôjsť napríklad v prípade, keď účtovná jednotka očakáva, že bude držať dlhový nástroj s pevne stanovenou sadzbou a zinkasuje zmluvné peňažné toky.

30 Možnosti daňového plánovania sú opatrenia, ktoré by účtovná jednotka uskutočnila s cieľom vytvoriť alebo zvýšiť zdaniteľné príjmy v určitom období pred uplynutím lehoty na prevedenie daňovej straty alebo daňových úľav do budúcich období. Napríklad v niektorých jurisdikciách sa zdaniteľný zisk môže vytvoriť alebo zvýšiť tak, že sa:

- a) vyberie spôsob zdaňovania úrokových výnosov buď pri prijatí, alebo pri vzniku pohľadávky;
- b) odloží nárok na určité odpočty zo zdaniteľného zisku;
- c) predajú, a potenciálne spätne prenajmú, aktíva, ktorých hodnota sa zvýšila, no pre ktoré základ dane ešte nebol upravený tak, aby zohľadňoval takéto zvýšenie hodnoty; a
- d) predá aktívum, ktoré vytvára nezdaniteľné príjmy (ako je v niektorých jurisdikciách napríklad štátny dlhopis), v snahe nakúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný príjem.

Ak možnosti daňového plánovania presúvajú zdaniteľný zisk z neskoršieho obdobia na skoršie obdobie, využitie prevedenia daňovej straty alebo daňových úľav do budúcich období stále závisí od existencie budúceho zdaniteľného zisku z iných zdrojov než z dočasných rozdielov vzniknutých v budúcnosti.



31 Ak účtovná jednotka v nedávnej minulosti vytvárala straty, postupuje podľa návodu uvedeného v odsekoch 35 a 36.

32 [Vypúšťa sa.]

#### *Goodwill*

32A Ak je účtovná hodnota goodwillu vznikajúceho v rámci podnikovej kombinácie nižšia ako jeho základ dane, na základe tohto rozdielu vzniká odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka vznikajúca z prvotného zaúčtovania goodwillu sa vykazuje ako súčasť zaúčtovania podnikovej kombinácie za predpokladu, že je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, oproti ktorému by sa mohol zužitkovať odpočítateľný dočasný rozdiel.

#### *Prvotné zaúčtovanie aktíva alebo záväzku*

33 Jedným z prípadov, keď vzniká odložená daňová pohľadávka z prvotného zaúčtovania aktíva, je prípad, keď je nezdaniteľná štátna dotácia súvisiaca s daným aktívom odpočítateľnou položkou pri jej prijatí v účtovnej hodnote aktíva, avšak na daňové účely nie je odpočítateľnou položkou od odpisovateľnej hodnoty aktíva (inými slovami, od jej základu dane); účtovná hodnota aktíva je nižšia ako jeho základ dane, a to spôsobuje vznik odpočítateľného dočasného rozdielu. Štátne dotácie sa takisto môžu považovať za výnosy budúcich období, pričom v takomto prípade je rozdiel medzi výnosom budúcich období a jeho nulovým základom dane odpočítateľným dočasným rozdielom. Nezávisle od toho, ktorý spôsob prezentácie účtovná jednotka uplatňuje, nevykazuje výslednú odloženú daňovú pohľadávku z dôvodu uvedeného v odseku 22.

#### **Nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy**

34 **Odložená daňová pohľadávka sa vykazuje pri prevode nevyužitej daňovej straty a nevyužitých daňových úľav do budúcich období v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že sa dosiahne budúci zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať tieto nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy.**

35 Kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich pri prevode nevyužitých daňových strát a daňových úľav do budúceho obdobia sú rovnaké ako kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich z odpočítateľných dočasných rozdielov. Existencia nevyužitých daňových strát je však jednoznačným dôkazom toho, že zdaniteľný zisk sa v budúcnosti možno nedosiahne. Ak preto účtovná jednotka v nedávnej minulosti vytvárala straty, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku vznikajúcu z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav iba v rozsahu, v akom má účtovná jednotka dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely, alebo ak existuje presvedčivý iný dôkaz o tom, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy. Za takýchto okolností sa v odseku 82 vyžaduje zverejnenie výšky odloženej daňovej pohľadávky a povahy dôkazu podporujúceho jej vykázanie.

36 Pri odhade pravdepodobnosti, že bude dosiahnutý zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy, účtovná jednotka zohľadňuje tieto kritériá:

a) či má účtovná jednotka dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu, ktorých výsledkom budú zdaniteľné sumy, oproti ktorým bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy prv, ako sa skončí ich platnosť;

b) či je pravdepodobné, že účtovná jednotka vytvorí zdaniteľné zisky prv, ako sa skončí platnosť nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav;

c) či sú nevyužité daňové straty výsledkom identifikovateľných príčin, ktorých opätovný výskyt je nepravdepodobný; a

d) či sú možnosti daňového plánovania (pozri odsek 30) dostupné pre účtovnú jednotku, ktorá vytvorí zdaniteľný zisk v období, v ktorom možno zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Odložená daňová pohľadávka sa nevykazuje vtedy, keď nie je pravdepodobné, že sa vytvorí zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

**Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok**

- 37 Účtovná jednotka prehodnocuje ku koncu každého obdobia vykazovania nevykázané odložené daňové pohľadávky. Účtovná jednotka vykáže predtým nevykázané odložené daňové pohľadávky v takom rozsahu, v akom je pravdepodobné, že budúci zdaniteľný zisk umožní, aby sa odložená daňová pohľadávka získala späť. Napríklad zlepšením obchodných podmienok sa môže zvýšiť pravdepodobnosť, že účtovná jednotka bude schopná vytvárať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcnosti, aby odložená daňová pohľadávka splnila kritériá vykazovania stanovené v odseku 24 alebo 34. Iným príkladom je, ak účtovná jednotka prehodnotí odložené daňové pohľadávky k dátumu podnikovej kombinácie alebo následne (pozri odseky 67 a 68).

**Investície do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločných dohodách**

- 38 Dočasné rozdiely vznikajú, ak sa účtovná hodnota investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločných dohodách (konkrétne podiel materskej spoločnosti alebo investora na čistých aktívach dcérskej spoločnosti, pobočky, pridruženého podniku alebo subjektu, do ktorého sa investuje, vrátane účtovnej hodnoty goodwillu) stáva odlišnou od základu dane (ktorým je často obstarávacia cena) investície alebo podielu. Takéto rozdiely môžu vzniknúť v dôsledku rôznych okolností, napríklad:
- a) pri existencii nerozdelených ziskov dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a spoločných dohôd;
  - b) pri zmenách v kurzoch cudzích mien, keď sú materská spoločnosť a jej dcérska spoločnosť umiestnené v rôznych krajinách; a
  - c) pri znížení účtovnej hodnoty investície do pridruženého podniku na jej spätne získateľnú sumu.

V konsolidovanej účtovnej závierke sa môže dočasný rozdiel líšiť od dočasného rozdielu spojeného s danou investíciou v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak materská spoločnosť uvádza investíciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke v obstarávacej cene alebo v precenenej výške.

- 39 **Účtovná jednotka vykazuje odložený daňový záväzok pri všetkých zdaniteľných dočasných rozdieloch spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločných dohodách s výnimkou prípadov, keď sú splnené obidve z týchto podmienok:**
- a) **materská spoločnosť, investor, spoločník v rámci spoločného podniku alebo spoločný prevádzkovateľ sú schopní ovládať načasovanie zrušenia dočasného rozdielu; a**
  - b) **je pravdepodobné, že dočasný rozdiel nebude v dohľadnej budúcnosti zrušený.**

- 40 Pretože materská spoločnosť riadi dividendovú politiku vo svojich dcérskych spoločnostiach, je schopná načasovať zrušenie dočasných rozdielov spojených s danou investíciou (vrátane dočasných rozdielov vznikajúcich nielen z nerozdelených ziskov, ale aj z každého prevodu cudzej meny). Okrem toho by často bolo nevykonateľné určiť výšku daní z príjmov, ktoré by boli splatné pri zrušení dočasného rozdielu. Preto keď materská spoločnosť určila, že tieto zisky sa nebudú v dohľadnej budúcnosti rozdeľovať, materská spoločnosť nevykazuje odložený daňový záväzok. Rovnaký postup sa uplatňuje na investície do pobočiek.
- 41 Nepeňažný majetok a záväzky účtovnej jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene (pozri štandard IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata účtovnej jednotky (a teda základ dane jej nepeňažného majetku a záväzkov) určujú v odlišnej mene, zmeny výmenného kurzu spôsobujú vznik dočasných rozdielov, ktorých výsledkom je vykázanie odloženého daňového záväzku alebo (podľa odseku 24) pohľadávky. Výsledná odložená daň sa vykáže na farchu alebo v prospech výsledku hospodárenia (pozri odsek 58).
- 42 Investor v pridruženom podniku neovláda túto účtovnú jednotku a väčšinou nie je v takej pozícii, aby určoval jej dividendovú politiku. Preto pri neexistencii dohody, ktorá by vyžadovala, aby sa zisky pridruženého podniku nerozdeľovali v dohľadnej budúcnosti, investor vykazuje odložený daňový záväzok vznikajúci zo zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s jeho investíciou do pridruženého podniku. V určitých prípadoch investor nemusí byť schopný stanoviť výšku dane, ktorá by bola splatná, ak spätne získa obstarávaciu cenu svojej investície do pridruženého podniku, ale dokáže určiť, že sa bude rovnať minimálnej hodnote alebo ju prevýši. V takýchto prípadoch sa odložený daňový záväzok oceňuje v tejto výške.

- 43 Dohoda medzi stranami spoločnej dohody sa väčšinou zaoberá rozdelením ziskov a stanovuje, či je na rozhodnutia o takýchto záležitostiach potrebný súhlas všetkých strán alebo skupiny strán. Keď môže spoločník v rámci spoločného podniku alebo spoločný prevádzkovateľ ovládať načasovanie rozdelenia svojho podielu na zisku zo spoločnej dohody a je pravdepodobné, že sa jeho podiel na ziskoch nebude rozdeľovať v dohľadnej budúcnosti, odložený daňový záväzok sa nevykáže.
- 44 **Účtovná jednotka vykazuje odloženú daňovú pohľadávku pri všetkých odpočítateľných dočasných rozdieloch, ktoré vznikajú z investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločných dohodách výlučne v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že:**
- a) **dočasný rozdiel sa zruší v dohľadnej budúcnosti; a**
- b) **dosiahne sa zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať dočasný rozdiel.**
- 45 Pri rozhodovaní o tom, či sa odložená daňová pohľadávka vykáže pri odpočítateľných dočasných rozdieloch spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločných dohodách, zohľadňuje účtovná jednotka návod uvedený v odsekoch 28 až 31.

## OCEŇOVANIE

- 46 **Splatné daňové záväzky (pohľadávky) za bežné a predchádzajúce obdobia sa oceňujú v sume, pri ktorej sa očakáva, že sa má zaplatiť daňovým orgánom (alebo od nich späť získať), pričom sa použijú sadzby dane (a daňové predpisy), ktoré sú uzákonené alebo v podstate uzákonené ku koncu obdobia vykazovania.**
- 47 **Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú sadzbami dane, ktorých uplatňovanie sa očakáva v období, v ktorom sa pohľadávka zrealizuje alebo záväzok vyrovná, v závislosti od sadzieb dane (a daňových predpisov), ktoré sú uzákonené alebo v podstate uzákonené ku koncu obdobia vykazovania.**
- 48 Splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky sú obvykle ocenené použitím sadzieb dane (a daňových predpisov), ktoré boli uzákonené. V niektorých jurisdikciách má však vyhlásenie sadzieb dane (a daňových predpisov) vládou rovnaký hmotnoprávny účinok ako samotný zákon, ktorý môže nadobudnúť platnosť v priebehu niekoľkých mesiacov od takéhoto vyhlásenia. Za týchto podmienok sa daňové pohľadávky a záväzky ocenia použitím vyhlásených sadzieb dane (a daňových predpisov).
- 49 Ak platia rôzne sadzby dane pre rôzne úrovne zdaniteľných príjmov, odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú použitím priemerných sadzieb, ktorých platnosť sa očakáva pre zdaniteľný zisk (daňovú stratu) v obdobiach, v ktorých sa očakáva zrušenie dočasných rozdielov.
- 50 [Vypúšťa sa.]
- 51 **Oceňovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok musí zohľadňovať daňové dôsledky, ktoré by vyplynuli zo spôsobu, akým účtovná jednotka očakáva spätné získanie alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty svojich aktív a záväzkov ku koncu obdobia vykazovania.**
- 51A V niektorých jurisdikciách môže spôsob, akým účtovná jednotka spätné získa (vyrovná) účtovnú hodnotu aktíva (záväzku), ovplyvniť jednu z týchto veličín alebo obe tieto veličiny:
- a) sadzbu dane platnú v čase, keď účtovná jednotka spätné získa (vyrovná) účtovnú hodnotu aktíva (záväzku); a
- b) základ dane aktíva (záväzku).

V takýchto prípadoch účtovná jednotka oceňuje odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky použitím sadzby dane a základu dane, ktoré sú v súlade s očakávaným spôsobom spätného získania alebo vyrovnania.

**Príklad A**

Účtovná hodnota položky nehnuteľností, strojov a zariadení je 100 a jej základ dane je 60. Pri predaji položky by sa uplatňovala sadzba dane 20 % a na iné príjmy by sa uplatňovala sadzba dane 30 %.

Účtovná jednotka vykazuje odložený daňový záväzok vo výške 8 (20 % zo 40), ak očakáva predaj položky bez ďalšieho používania, a odložený daňový záväzok vo výške 12 (30 % zo 40), ak očakáva, že si položku ponechá a jej účtovnú hodnotu späťne získa jej používaním.

**Príklad B**

Položka nehnuteľností, strojov a zariadení s obstarávacou cenou 100 a účtovnou hodnotou 80 sa precení na 150. Na daňové účely sa neuskutoční žiadna ekvivalentná úprava. Oprávky na daňové účely predstavujú 30 a sadzba dane je 30 %. Ak sa položka predá za vyššiu cenu, než je obstarávacia cena, daňové oprávky vo výške 30 sa zahrnú do zdaniteľného príjmu, ale tržby z predaja prevyšujúce obstarávaciu cenu nebudú zdaniteľné.

Základ dane danej položky predstavuje 70 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 80. Ak účtovná jednotka očakáva späťne získanie účtovnej hodnoty položky jej používaním, musí vytvoriť zdaniteľný príjem vo výške 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy vo výške 70. To znamená, že vzniká odložený daňový záväzok vo výške 24 (30 % z 80). Ak účtovná jednotka očakáva späťne získanie účtovnej hodnoty položky jej okamžitým predajom s tržbou vo výške 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 61A sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku).

**Príklad C**

Základné údaje sú rovnaké ako v príklade B až na to, že ak sa položka predá za viac, ako je jej obstarávacia cena, daňové oprávky sa zahrnú do zdaniteľného príjmu (zdaneného sadzbou 30 %) a tržby z predaja sa zdania sadzbou 40 % po odpočítaní obstarávacej ceny upravenej o infláciu vo výške 110.

Ak účtovná jednotka očakáva späťne získanie účtovnej hodnoty položky jej používaním, musí vytvoriť zdaniteľný príjem vo výške 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy vo výške 70. To znamená, že základ dane je 70, zdaniteľný dočasný rozdiel je 80 a odložený daňový záväzok je 24 (30 % z 80), tak ako v príklade B.

Ak účtovná jednotka očakáva späťne získanie účtovnej hodnoty položky jej okamžitým predajom s tržbou vo výške 150, bude si môcť odpočítať indexovanú obstarávaciu cenu vo výške 110. Čisté tržby vo výške 40 budú zdanené sadzbou 40 %. Okrem toho sa daňové oprávky vo výške 30 zahrnú do zdaniteľného príjmu a zdania sa sadzbou 30 %. To znamená, že základ dane je 80 (110 mínus 30), zdaniteľný dočasný rozdiel je 70 a odložený daňový záväzok je 25 (40 % zo 40 plus 30 % z 30). Ak základ dane nie je v tomto príklade okamžite zrejmý, môže byť vhodné zohľadniť základnú zásadu uvedenú v odseku 10.

(Poznámka: v súlade s odsekom 61A sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku).

- 51B Ak odložený daňový záväzok alebo odložená daňová pohľadávka vzniká z neodpisovateľného majetku oceneného použitím modelu precenenia podľa štandardu IAS 16, v ocenení odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky sa odzrkadlia daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty neodpisovateľného majetku prostredníctvom predaja nezávisle od základu pre ocenenie účtovnej hodnoty daného aktíva. Ak sa preto v daňových predpisoch pre zdaniteľnú sumu, ktorá vyplýva z predaja aktíva, stanovuje iná platná sadzba dane, než je sadzba dane platná pre zdaniteľnú sumu odvodenú z využívania aktíva, na ocenenie odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky týkajúcich sa neodpisovateľného majetku sa použije prvá spomínaná sadzba dane.
- 51C Ak odložený daňový záväzok alebo pohľadávka vzniknú z investičného nehnuteľného majetku oceneného použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40, existuje vyvrátiteľná domnienka, že účtovná hodnota investičného nehnuteľného majetku sa spätne získa predajom. Platí teda, že pokiaľ sa táto domnienka nevyvráti, v ocenení odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky sa odzrkadlia daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku úplne prostredníctvom predaja. Táto domnienka sa vyvráti, ak je investičný nehnuteľný majetok odpisovateľný a ak tvorí súčasť obchodného modelu, ktorého cieľom je vyčerpať v podstate všetky ekonomické úžitky, ktoré vyplývajú z investičného nehnuteľného majetku, skôr postupom času než prostredníctvom predaja. Ak sa domnienka vyvráti, uplatňujú sa požiadavky odsekov 51 a 51A.

#### Príklad na ilustráciu odseku 51C

Obstarávacia cena investičného nehnuteľného majetku je 100 a jeho reálna hodnota je 150. Oceňuje sa použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40. Zahŕňa pozemok, ktorého obstarávacia cena je 40 a reálna hodnota 60, a budovu, ktorej obstarávacia cena je 60 a reálna hodnota 90. Doba použiteľnosti pozemku je neobmedzená.

Oprávky k budove na daňové účely predstavujú 30. Nerealizované zmeny reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku nemajú vplyv na zdaniteľný zisk. Ak sa investičný nehnuteľný majetok predá za vyššiu cenu, než je jeho obstarávacia cena, zrušenie daňových oprávok vo výške 30 sa zahrnie do zdaniteľného zisku a zdaní sa bežnou sadzbu dane vo výške 30 %. V daňových predpisoch sa pre tržby z predaja prevyšujúce obstarávaciu cenu stanovuje sadzba dane vo výške 25 % v prípade aktív, ktoré sa vo vlastníctve nachádzajú menej ako dva roky, a 20 % v prípade aktív, ktoré sa vo vlastníctve nachádzajú dva roky alebo viac.

Keďže hodnota investičného nehnuteľného majetku sa oceňuje použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40, existuje vyvrátiteľná domnienka, že účtovná jednotka spätne získa účtovnú hodnotu investičného nehnuteľného majetku úplne prostredníctvom predaja. Ak sa táto domnienka nevyvráti, v odloženej dani sa odzrkadlia daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty úplne prostredníctvom predaja, aj keď účtovná jednotka očakáva pred predajom nehnuteľnosti príjem z jej prenájmu.

Základ dane vzťahujúci sa na pozemok je v prípade jeho predaja 40 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 20 (60 – 40). Základ dane vzťahujúci sa na budovu je v prípade jej predaja 30 (60 – 30) a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 60 (90 – 30). Z toho vyplýva, že celkový zdaniteľný dočasný rozdiel vzťahujúci sa na investičný nehnuteľný majetok je 80 (20 + 60).

Sadzbu dane je v súlade s odsekom 47 sadzba, ktorej uplatňovanie sa očakáva na obdobie, keď sa investičný nehnuteľný majetok realizuje. Výsledný odložený daňový záväzok sa teda v prípade, ak účtovná jednotka očakáva, že nehnuteľnosť po viac ako dvojročnej držbe predá, vypočíta takto:

	Zdaniteľný dočasný rozdiel	Sadzba dane	Odložený daňový záväzok
Daňové oprávky	30	30 %	9
Tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu	50	20 %	10
Spolu	80		19

Ak účtovná jednotka očakáva, že nehnuteľnosť predá po menej ako dvojnásobnej držbe, uvedený výpočet by sa zmenil tak, aby sa na tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu uplatňovala sadzba dane 25 %, a nie 20 %.

Ak má účtovná jednotka namiesto toho budovu v držbe v rámci obchodného modelu, ktorého cieľom je vyčerpať v podstate všetky ekonomické úžitky, ktoré vyplývajú z budovy, skôr postupne, a nie prostredníctvom predaja, táto domnienka by bola vzhľadom na budovu vyvrátená. Pozemok sa však nedá odpísať. Domnienka spätného získania prostredníctvom predaja by sa preto vzhľadom na pozemok nevyvrátila. Z toho vyplýva, že v odloženom daňovom záväzku by sa odzrkadľovali daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty budovy prostredníctvom používania a účtovnej hodnoty pozemku prostredníctvom predaja.

Základ dane vzťahujúci sa na budovu je v prípade jej používania 30 (60 – 30) a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 60 (90 – 30), z čoho vyplýva odložený daňový záväzok vo výške 18 (30 % zo 60).

Základ dane vzťahujúci sa na pozemok je v prípade jeho predaja 40 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 20 (60 – 40), z čoho vyplýva odložený daňový záväzok vo výške 4 (20 % z 20).

Z toho vyplýva, že ak sa domnienka spätného získania prostredníctvom predaja vzhľadom na budovu vyvráti, odložený daňový záväzok vzťahujúci sa na investičný nehnuteľný majetok je 22 (18 + 4).

- 51D Vyvrátiteľná domnienka podľa odseku 51C sa uplatňuje aj pri vzniku odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky z ocenenia investičného nehnuteľného majetku pri podnikovej kombinácii, ak účtovná jednotka pri následnom oceňovaní uvedeného investičného nehnuteľného majetku použije model oceňovania reálnou hodnotou.
- 51E Odsekmi 51B až 51D sa nemenia požiadavky uplatňovať pri vykazovaní a oceňovaní odložených daňových pohľadávok zásady odsekov 24 až 33 (odpočítateľné dočasné rozdiely) a odsekov 34 až 36 (nevyužitie daňové straty a nevyužitie daňové úľavy) tohto štandardu.
- 52 [presunutý a prečíslovaný na 51A]
- 52A V niektorých jurisdikciách sú dane z príjmov splatné pri vyššej alebo nižšej sadzbe, ak sa časť čistého zisku alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vyplácajú ako dividenda akcionárom účtovnej jednotky. V niektorých iných jurisdikciách sú dane z príjmov refundovateľné alebo splatné, ak sa časť čistého zisku alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vyplácajú ako dividenda akcionárom účtovnej jednotky. Za týchto okolností sa splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky oceňujú pri sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelené zisky.
- 52B [Vypúšťa sa.]

#### Príklad na ilustráciu odsekov 52A a 57A

V tomto príklade ide o oceňovanie splatných a odložených daňových pohľadávok a záväzkov účtovnej jednotky v jurisdikcii, v ktorej sú dane z príjmov splatné pri vyššej sadzbe uplatniteľnej na nerozdelené zisky (50 %), pričom suma je nahraditeľná, keď sa zisk rozdelí. Sadzba dane uplatniteľná na rozdelený zisk je 35 %. Na konci obdobia vykazovania, 31. decembra 20X1, účtovná jednotka nevykazuje ako záväzok dividendy navrhnuté alebo vyhlásené po období vykazovania. Z toho vyplýva, že v roku 20X1 sa nevykazujú žiadne dividendy. Zdaniteľný príjem za rok 20X1 je 100 000. Čistý zdaniteľný dočasný rozdiel za rok 20X1 je 40 000.

Účtovná jednotka vykazuje splatný daňový záväzok a náklady na splatnú daň z príjmov vo výške 50 000. Žiadne aktívum sa nevykazuje pre potenciálne spätné získateľnú sumu ako výsledok budúcich dividend. Účtovná jednotka takisto vykazuje odložený daňový záväzok a odložený daňový náklad 20 000 (50 % zo 40 000), ktoré predstavujú dane z príjmov, ktoré účtovná jednotka zaplatí, keď získa späť alebo vyrovná účtovné hodnoty svojich aktív a záväzkov založené na sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelené zisky.



V dôsledku toho 15. marca 20X2 účtovná jednotka vykazuje dividendy vo výške 10 000 z predchádzajúceho prevádzkového zisku ako záväzok.

Účtovná jednotka vykazuje 15. marca 20X2 spätné získanie dane z príjmov 1 500 (15 % dividend vykázaných ako záväzok) ako splatnú daňovú pohľadávku a ako zníženie nákladu na splatnú daň z príjmov za rok 20X2.

- 53 Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa nediskontujú.**
- 54 Spoľahlivé stanovenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov na diskontovanom základe si vyžaduje podrobný časový harmonogram zrušenia každého dočasného rozdielu. V mnohých prípadoch je zostavenie takéhoto harmonogramu nevykonateľné alebo vysoko komplikované. Nie je preto vhodné vyžadovať diskontovanie odložených daňových pohľadávok alebo záväzkov. Povolíť diskontovanie, ale ho nevyžadovať, by viedlo k odloženým daňovým pohľadávkam a záväzkom, ktoré by neboli porovnateľné medzi jednotlivými účtovnými jednotkami. Tento štandard preto nevyžaduje, ale ani nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov.
- 55 Dočasné rozdiely sa určujú vo vzťahu k účtovnej hodnote aktíva alebo záväzku. Toto pravidlo sa uplatňuje aj vtedy, keď je účtovná hodnota sama určená na diskontovanom základe, napríklad v prípade povinností z dôchodkových požitkov (pozri štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).
- 56 Účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky sa preskúmava ku koncu každého obdobia vykazovania. Účtovná jednotka zníži účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, ktorý umožní zužitkovať časť alebo celý úžitok tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie sa zruší v rozsahu, v ktorom vzniká pravdepodobnosť, že sa dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk.**

#### VYKAZOVANIE SPLATNEJ A ODLOŽENEJ DANE

- 57 Účtovanie účinkov splatnej a odloženej dane danej transakcie alebo inej udalosti je konzistentné s účtovaním samotnej transakcie alebo udalosti. Odseky 58 až 68C uplatňujú túto zásadu.
- 57A Pri vykazovaní záväzku vyplatiť dividendu účtovná jednotka vykazuje dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 9. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov súvisia viac s minulými transakciami alebo udalosťami, ktorými sa dosiahli rozdeliteľné zisky, než s rozdeľovaním zisku medzi vlastníkov. Účtovná jednotka preto vykazuje dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vo výsledku hospodárenia, v ostatných súčiastiach komplexného výsledku alebo vo vlastnom imaní podľa toho, kde účtovná jednotka pôvodne vykázala tieto minulé transakcie alebo udalosti.

#### **Položky vykazované vo výsledku hospodárenia**

- 58 Splatná a odložená daň sa vykazujú ako výnos alebo náklad a zahrnú sa do výsledku hospodárenia za dané obdobie, ale s výnimkou prípadov, keď daň vzniká z:**
- a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykáže – v tom istom alebo inom období – mimo výsledku hospodárenia buď v ostatných súčiastiach komplexného výsledku alebo priamo vo vlastnom imaní (pozri odseky 61A až 65); alebo**
  - b) podnikovej kombinácie (inej ako nadobudnutie investičnou spoločnosťou, ako je vymedzená v štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, dcérskej spoločnosti, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia) (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) sa zahrnie v inom období. Výsledná odložená daň sa vykáže vo výsledku hospodárenia. Príkladom je, keď:
- a) výnosy z úrokov, tantiém alebo dividend sú prijaté po konci obdobia a zahrnuté do účtovného zisku v súlade so štandardmi IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* alebo IFRS 9 *Finančné nástroje*, podľa konkrétneho prípadu, no do zdaniteľného zisku (daňovej straty) sú zahrnuté na hotovostnom základe; a



b) náklady na obstaranie nehmotného majetku boli aktivované v súlade so štandardom IAS 38 a amortizujú sa vo výsledku hospodárenia, avšak odpočítateľnými na daňové účely sa stali v čase, keď sa vynaložili.

60 Účtovná hodnota odložených daňových pohľadávok a záväzkov sa môže meniť dokonca i vtedy, ak sa nemení výška súvisiaceho dočasného rozdielu. Toto môže byť spôsobené napríklad:

- a) zmenou sadzieb dane alebo daňových predpisov;
- b) prehodnotením spätnej ziskateľnosti odložených daňových pohľadávok; alebo
- c) zmenou v očakávanom spôsobe spätného získania aktíva.

Výsledná odložená daň sa vykáže vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadov, ktoré sa týkajú položiek predtým vykázaných mimo výsledku hospodárenia (pozri odsek 63).

#### **Položky vykazované mimo výsledku hospodárenia**

61 [Vypúšťa sa.]

**61A Splatná daň a odložená daň sa vykazujú mimo výsledku hospodárenia vtedy, keď daň súvisí s položkami, ktoré sa v tom istom alebo inom období vykazujú mimo výsledku hospodárenia. Preto splatná daň a odložená daň, ktorá súvisí s položkami vykazovanými v tom istom alebo inom období:**

- a) **v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku (pozri odsek 62);**
- b) **priamo vo vlastnom imaní sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní (pozri odsek 62A).**

62 Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva požadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky vykazovali v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Príkladmi takýchto položiek sú:

- a) zmena v účtovnej hodnote, ktorá vzniká z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení (pozri štandard IAS 16); a
- b) [vypúšťa sa]
- c) kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky zahraničnej prevádzky (pozri IAS 21).
- d) [vypúšťa sa]

62A Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva požadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky účtovali priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Príkladmi takýchto položiek sú:

- a) úprava počiatočného stavu nerozdelených ziskov spôsobená buď zmenou účtovnej politiky, ktorá sa uplatňuje retrospektívne, alebo opravou chyby (pozri štandard IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*); a
- b) sumy vznikajúce pri prvotnom zaúčtovaní zložky vlastného imania v zloženom finančnom nástroji (pozri odsek 23).

63 Za výnimočných okolností môže byť zložitá stanoviť výšku splatnej a odloženej dane, ktorá súvisí s položkami vykázanými mimo výsledku hospodárenia (buď v ostatných súčiastiach komplexného výsledku alebo priamo vo vlastnom imaní). Môže sa tak stať napríklad v prípade, keď:

- a) existuje progresívna sadzba dane z príjmov a nie je možné stanoviť sadzbu, ktorou je konkrétna zložka zdaniteľného zisku (daňovej straty) zdanená;
- b) zmena sadzby dane alebo iných daňových predpisov má vplyv na odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok súvisiaci (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým vykázaná mimo výsledku hospodárenia; alebo
- c) účtovná jednotka určí, že odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať, alebo by sa nemala ďalej úplne vykazovať a táto odložená daňová pohľadávka súvisí (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým vykázaná mimo výsledku hospodárenia.

V takýchto prípadoch sa splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sa vykazujú mimo výsledku hospodárenia, stanoví z primeraného pomerného priradenia splatnej a odloženej dane účtovnej jednotky v daňovej jurisdikcii alebo inou metódou, ktorou sa dosiahne presnejšia alokácia za daných okolností.

- 64 V štandarde IAS 16 sa nespresňuje, či by účtovná jednotka mala previesť každý rok z prebytku z precenenia do nerozdelených ziskov sumu rovnajúcu sa rozdielu medzi odpismi alebo amortizáciou preceňovaného aktíva a odpismi alebo amortizáciou vychádzajúcimi z obstarávacej ceny tohto aktíva. Ak účtovná jednotka uskutoční takýto prevod, prevedená suma sa znižuje o akúkoľvek súvisiacu odloženú daň. Podobné postupy platia pre prevody uskutočňované pri vyradovaní položky nehnuteľností, strojov alebo zariadení.
- 65 Keď sa aktívum preceňuje na daňové účely a toto precenenie súvisí s účtovným precenením týkajúcim sa skoršieho obdobia alebo s účtovným precenením, ktoré sa podľa očakávaní uskutoční v budúcom období, daňové vplyvy tak precenenia aktíva, ako aj úpravy základu dane sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v obdobiach, v ktorých k nim dochádza. Ak však precenenie na daňové účely nesúvisí s účtovným precenením v skoršom období alebo s účtovným precenením, ktoré sa podľa očakávaní uskutoční v budúcom období, daňové vplyvy úpravy základu dane sa vykazujú vo výsledku hospodárenia.
- 65A Ak účtovná jednotka platí dividendy svojim akcionárom, môže sa od nej vyžadovať, aby vyplatila časť dividend daňovým orgánom v mene akcionárov. V mnohých jurisdikciách sa táto suma označuje ako zrážková daň. Takáto suma platená alebo splatná daňovým orgánom sa účtuje do vlastného imania ako časť dividend.

#### **Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii**

- 66 Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26 písm. c), dočasné rozdiely môžu vznikáť pri podnikovej kombinácii. V súlade so štandardom IFRS 3 účtovná jednotka vykazuje všetky výsledné odložené daňové pohľadávky (za predpokladu, že spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 24) alebo odložené daňové záväzky ako identifikovateľné aktíva a záväzky k dátumu nadobudnutia. Tieto odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky následne ovplyvňujú výšku goodwillu alebo zisk z výhodnej kúpy, ktorý účtovná jednotka vykazuje. V súlade s odsekom 15 písm. a) však účtovná jednotka nevykazuje odložené daňové záväzky vznikajúce pri prvotnom zaúčtovaní goodwillu.
- 67 V dôsledku podnikovej kombinácie by sa mohla zmeniť pravdepodobnosť realizácie odloženej daňovej pohľadávky nadobúdateľa pred nadobudnutím. Nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou. Napríklad nadobúdateľ môže byť schopný uplatniť úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného subjektu. Alternatívne v dôsledku podnikovej kombinácie by už nemuselo byť pravdepodobné, že dosiahnutie budúceho zdaniteľného zisku umožní spätne získať odloženú daňovú pohľadávku. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže zmenu odloženej daňovej pohľadávky v období podnikovej kombinácie, avšak nezahrnie ju ako súčasť účtovania podnikovej kombinácie. Preto ju nadobúdateľ neberie do úvahy pri oceňovaní goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy, ktorý vykazuje v rámci podnikovej kombinácie.
- 68 Potenciálny úžitok z prenosu daňovej straty nadobúdaného subjektu do budúcich období alebo iné odložené daňové pohľadávky by nemuseli spĺňať kritériá na samostatné vykávanie v čase prvotného zaúčtovania podnikovej kombinácie, ale mohli by sa uplatniť následne.

Účtovná jednotka vykazuje nadobudnuté odložené daňové úžitky, ktoré uplatňuje po podnikovej kombinácii, takto:

- a) Nadobudnuté odložené daňové úžitky vykázané v rámci obdobia oceňovania, ktoré sú výsledkom nových informácií o skutočnostiach alebo okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, sa použijú na zníženie účtovnej hodnoty každého goodwillu súvisiaceho s týmto nadobudnutím. Ak je účtovná hodnota tohto goodwillu nulová, všetky zostávajúce odložené daňové úžitky sa vykazujú vo výsledku hospodárenia.
- b) Všetky ostatné nadobudnuté odložené daňové úžitky, ktoré sú uplatnené, sa vykazujú vo výsledku hospodárenia (alebo, ak sa to požaduje v tomto štandarde, mimo výsledku hospodárenia).

**Splatná a odložená daň vyplývajúca z transakcií s platbou na základe podielov**

- 68A V niektorých daňových jurisdikciách účtovná jednotka získa daňový odpočet (t. j. sumu, ktorú možno odpočítať pri stanovovaní zdaniteľného zisku), ktorý sa týka odmeny vyplatené v akciách, opciách na akcie alebo iných nástrojoch vlastného imania účtovnej jednotky. Výška takehoto daňového odpočtu sa môže odlišovať od súvisiaceho kumulatívneho nákladu na odmeňovanie a môže k nej dôjsť v neskoršom účtovnom období. Napríklad v niektorých jurisdikciách môže účtovná jednotka vykázať náklad za spotrebu prijatých služieb od zamestnancov ako protihodnotu za poskytnuté opcie na akcie v súlade so štandardom IFRS 2 *Platby na základe podielov* a nezíska daňový odpočet dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcií na akcie, pričom ocenenie daňového odpočtu vychádza z ceny akcie účtovnej jednotky k dátumu realizácie.
- 68B Tak, ako v prípade nákladov na výskum, ktorými sa zaoberajú odseky 9 a 26 písm. b) tohto štandardu, rozdiel medzi základom dane služieb prijatých od zamestnancov k danému dátumu (ide o sumu, ktorú daňové orgány umožňujú považovať za odpočítateľnú v budúcich obdobiach) a nulovou účtovnou hodnotou predstavuje odpočítateľný dočasný rozdiel, z ktorého vzniká odložená daňová pohľadávka. Ak suma, ktorú daňové orgány umožnia odpočítať v budúcich obdobiach, nie je na konci daného obdobia známa, odhadne sa na základe informácií dostupných ku koncu daného obdobia. Ak napríklad suma, ktorú daňové orgány umožňujú odpočítať v budúcich obdobiach, závisí od ceny akcie účtovnej jednotky k určitému dátumu v budúcnosti, ocenenie odpočítateľného dočasného rozdielu by malo vychádzať z ceny akcie účtovnej jednotky ku koncu daného obdobia.
- 68C Ako sa uvádza v odseku 68A, suma daňového odpočtu (alebo odhadnutého budúceho daňového odpočtu oceneného v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Podľa odseku 58 tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovali ako výnos alebo náklad a zahrnuli do výsledku hospodárenia za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období mimo výsledku hospodárenia, alebo b) podnikovej kombinácie (inej ako nadobudnutie dcérskej spoločnosti investičnou spoločnosťou, ktoré musí byť ocenené reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia). Ak suma daňového odpočtu (alebo odhadnutého budúceho daňového odpočtu) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že daňový odpočet nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takej situácii by sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane mal vykázať priamo vo vlastnom imaní.

## PREZENTÁCIA

**Daňové pohľadávky a daňové záväzky**

69 [Vypúšťa sa.]

70 [Vypúšťa sa.]

*Vzájomné započítavanie*

71 **Účtovná jednotka vzájomne započítava splatné daňové pohľadávky a splatné daňové záväzky výlučne vtedy, ak:**

**a) má zo zákona vymožiteľné právo vzájomne započítavať vykázané sumy; a**

**b) má zámer buď vyrovnáť aktívum a záväzok na čistom základe alebo realizovať aktívum a vyrovnáť záväzok súbežne.**

72 Hoci splatné daňové pohľadávky a záväzky sa vykazujú a oceňujú oddelene, ich vzájomné započítavanie vo výkaze o finančnej situácii sa uskutočňuje na základe kritérií, ktoré sú podobné kritériám, ktoré sú stanovené pre finančné nástroje v štandarde IAS 32. Účtovná jednotka má zvyčajne zo zákona vymožiteľné právo vzájomne započítavať splatnú daňovú pohľadávku oproti splatnému daňovému záväzku, ak súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a daný daňový orgán povolí účtovnej jednotke zaplatiť alebo prijať výslednú sumu v čistom.

73 V konsolidovanej účtovnej závierke sa splatná daňová pohľadávka jednej účtovnej jednotky v skupine vzájomne započítava so splatným daňovým záväzkom druhej účtovnej jednotky v skupine výlučne vtedy, ak uvedené účtovné jednotky majú zo zákona vymožiteľné právo zaplatiť alebo prijať jedinú výslednú sumu v čistom a tieto účtovné jednotky majú v úmysle zaplatiť alebo prijať takúto výslednú sumu v čistom alebo spätne získať pohľadávku a vyrovnáť záväzok súbežne.

74 **Účtovná jednotka vzájomne započítava odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky výlučne vtedy, ak:**

**a) má zo zákona vymožiteľné právo vzájomne započítavať splatné daňové pohľadávky oproti splatným daňovým záväzkom; a**

b) **odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom buď:**

i) **v tom istom daňovom subjekte; alebo**

ii) **v rôznych daňových subjektoch, ktoré majú v úmysle vyrovnať splatné daňové záväzky a pohľadávky v čistom alebo realizovať pohľadávky a vyrovnať záväzky súbežne v každom z budúcich období, v ktorom sa očakáva vyrovnanie alebo spätné získanie významných súm odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok.**

75 Aby sa nemusel vypracovať podrobný harmonogram rušenia každého dočasného rozdielu, v tomto štandarde sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby vzájomne započítala odloženú daňovú pohľadávku oproti odloženému daňovému záväzku toho istého daňového subjektu výlučne vtedy, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a účtovná jednotka má zo zákona vymožitelné právo vzájomne započítavať splatné daňové pohľadávky oproti splatným daňovým záväzkom.

76 Za ojedinelých okolností môže mať účtovná jednotka zo zákona vymožitelné právo vzájomne započítavať a zámer vyrovnať v čistom iba v niektorých obdobiach, nie však vo všetkých. Za takýchto ojedinelých okolností sa môže vyžadovať podrobný harmonogram na spoľahlivé určenie toho, či odložený daňový záväzok jedného daňového subjektu spôsobí zvýšenie daňových platieb v rovnakom období, v ktorom odložená daňová pohľadávka iného daňového subjektu spôsobí zníženie platieb v prípade tohto druhého daňového subjektu.

#### **Daňový náklad**

*Daňový náklad (výnos) súvisiaci s výsledkom hospodárenia z bežných činností*

77 **Daňový náklad (výnos) vzťahujúci sa na výsledok hospodárenia z bežnej činnosti sa prezentuje ako súčasť výsledku hospodárenia vo výkaze/výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku.**

77A [Vypúšťa sa.]

*Kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam*

78 V štandarde IAS 21 sa vyžaduje, aby sa určité kurzové rozdiely vykazovali ako výnos alebo náklad, ale konkrétne sa neuvádza, kde vo výkaze komplexného účtovného výsledku by sa tieto rozdiely mali prezentovať. Preto, ak sa kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam vykazujú vo výkaze komplexného účtovného výsledku, sa takéto rozdiely môžu klasifikovať ako odložený daňový náklad (výnos), ak sa takáto prezentácia považuje za najužitočnejšiu pre používateľov účtovnej závierky.

#### ZVEREJŇOVANIE

79 **Hlavné zložky daňových nákladov (výnosov) sa zverejňujú oddelene.**

80 Zložky daňových nákladov (výnosov) môžu zahŕňať:

a) splatný daňový náklad (výnos);

b) všetky úpravy vykázané v období pre splatnú daň predchádzajúcich období;

c) sumu odloženého daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so vznikom a zrušením dočasných rozdielov;

d) sumu odloženého daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so zmenami v sadzbách dane alebo s uložením nových daní;

e) sumu úžitku vznikajúceho z predtým nevykázanéj daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúceho obdobia, ktorá sa využije na zníženie splatného daňového nákladu;

f) sumu úžitku z predtým nevykázanéj daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúceho obdobia, ktorá sa využije na zníženie odloženého daňového nákladu;

- g) odložený daňový náklad vznikajúci zo zníženia hodnoty alebo zrušenia predtým zníženej hodnoty odloženej daňovej pohľadávky v súlade s odsekom 56; a
- h) sumu daňových nákladov (výnosov) v súvislosti s tými zmenami v účtovnej politike a chybami, ktoré sú obsiahnuté vo výsledku hospodárenia v súlade so štandardom IAS 8, pretože ich nie je možné účtovať retrospektívne.

**81 Oddelene sa takisto zverejňujú:**

- a) súhrnná splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sa zaúčtovali priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania (pozri odsek 62A);
- ab) suma dane z príjmov, ktorá súvisí s každou zložkou ostatných súčastí komplexného výsledku [pozri odsek 62 a štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)];
- b) [vypúšťa sa];
- c) vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom v jednej alebo oboch z týchto foriem:
  - i) číselným zosúhlasením daňových nákladov (výnosov) s účtovným ziskom vynásobeným platnou sadzbou/sadzbami dane, so súčasným zverejnením základu, z ktorého je/sú platné sadzby dane vypočítané; alebo
  - ii) číselným zosúhlasením priemernej efektívnej sadzby dane s platnou sadzbou dane, so súčasným zverejnením základu, podľa ktorého je vypočítaná platná sadzba dane;
- d) vysvetlenie zmien v platnej sadzbe/sadzbách dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím;
- e) suma (a ak existuje, aj obdobie platnosti) odpočítateľných dočasných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav, pre ktoré sa vo výkaze o finančnej situácii nevykazuje odložená daňová pohľadávka;
- f) súhrnná výška dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločných dohodách, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky (pozri odsek 39);
- g) pre každý typ dočasného rozdielu a každý typ nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:
  - i) suma odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykázaných vo výkaze o finančnej situácii za každé prezentované obdobie;
  - ii) suma odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykázaného vo výsledku hospodárenia, ak nie je zjavný zo zmien v sumách vykazovaných vo výkaze o finančnej situácii;
- h) v súvislosti s ukončenými činnosťami daňový náklad vzťahujúci sa na:
  - i) zisk alebo stratu z ukončenia; a
  - ii) výsledok hospodárenia z bežných činností ukončenej činnosti za obdobie, spolu s príslušnými sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie;
- i) výška dôsledkov dane z príjmov vyplývajúcich z dividend pre akcionárov účtovnej jednotky, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, no v účtovnej závierke sa nevykázali ako záväzok;

- j) ak podniková kombinácia, v rámci ktorej je účtovná jednotka nadobúdateľom, spôsobí zmenu vo vykázanej hodnote svojej odloženej daňovej pohľadávky pred nadobudnutím (pozri odsek 67), výška tejto zmeny; a
- k) ak odložené daňové úžitky nadobudnuté v podnikovej kombinácii nie sú vykázané k dátumu nadobudnutia, ale sú vykázané po dátume nadobudnutia (pozri odsek 68), opis udalosti alebo zmeny okolností, ktoré spôsobili vykázanie odložených daňových úžitkov.
- 82 Účtovná jednotka zverejňuje sumu odloženej daňovej pohľadávky a povahu dôkazu podporujúceho jej vykázanie, ak:
- a) zužitkovanie odloženej daňovej pohľadávky závisí od prebytkov budúcich zdaniteľných ziskov nad ziskom, ktorý vzniká zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov; a
- b) účtovná jednotka dosiahla stratu buď v bežnom alebo predchádzajúcom období v daňovej jurisdikcii, s ktorou daná odložená daňová pohľadávka súvisí.
- 82A Za okolností opísaných v odseku 52A účtovná jednotka zverejňuje povahu potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jej akcionárom. Okrem toho účtovná jednotka zverejňuje sumy potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré sú prakticky stanoviteľné, a to, či existujú nejaké prakticky nestanoviteľné potenciálne dôsledky týkajúce sa dane z príjmov.
- 83 [Vypúšťa sa.]
- 84 Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú v odseku 81 písm. c), umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť, či vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom je neobvyklý, a porozumieť významným faktorom, ktoré by mohli vplývať na tento vzťah v budúcnosti. Vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom môžu ovplyvniť také faktory, ako sú výnosy, ktoré sú oslobodené od dane, náklady, ktoré nie sú odpočítateľné pri stanovovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty), účinky daňových strát a účinky zahraničných sadzieb dane.
- 85 Pri vysvetľovaní vzťahu medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom používa účtovná jednotka platnú sadzbu dane, ktorá používateľom jej účtovnej závierky poskytuje najzmysluplnejšie informácie. Často je najzmysluplnejšou sadzbou domáca sadzba dane krajiny, v ktorej má účtovná jednotka sídlo, pričom táto sadzba agreguje sadzbu dane platnú pre celoštátne dane so sadzbami pre každú miestnu daň, ktorá sa vypočítava v podstate na podobnej úrovni zdaniteľného zisku (daňovej straty). Pre účtovnú jednotku vykonávajúcu činnosť vo viacerých jurisdikciách však môže mať väčší význam agregovať oddelené zosúhlasenia vypracované použitím domácej sadzby v každej jednotlivej jurisdikcii. Ďalej uvedený príklad je ilustráciou toho, ako voľba platnej sadzby dane ovplyvňuje prezentáciu číselného zosúhlasenia.

#### Príklad na ilustráciu odseku 85

V roku 19X2 vykázala účtovná jednotka účtovný zisk vo svojej vlastnej jurisdikcii (krajine A) vo výške 1500 (v roku 19X1: 2000) a v krajine B vo výške 1500 (v roku 19X1: 500). Sadzba dane je 30 % v krajine A 20 % v krajine B. V krajine A nie sú náklady vo výške 100 (v roku 19X1: 200) odpočítateľné na daňové účely.

Nasleduje príklad zosúhlasenia s domácou sadzbou dane.

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



V ďalej uvedenom príklade je zosúhlasenie vypracované agregáciou oddelených zosúhlasení v každej národnej jurisdikcii. Podľa tejto metódy sa vplyv rozdielov medzi vlastnou domácou sadzbou dane vykazujúcej účtovnej jednotky a domácou sadzbou dane v ostatných jurisdikciách neprejavuje ako samostatná položka pri zosúhlasovaní. Účtovná jednotka môže prediskutovať vplyvy významných zmien na každú zo sadzieb dane alebo na zlúčenie ziskov dosiahnutých v rôznych jurisdikciách, v snahe vysvetliť zmeny platnej sadzby/sadzieb dane tak, ako sa vyžaduje v odseku 81 písm. d).

Účtovný zisk	2 500	3 000
Daň podľa domácej sadzby uplatniteľná na zisk dosiahnutý v dotknutej krajine	700	750
Daňový vplyv nákladov, ktoré nie sú odpočítateľné na daňové účely	60	30
Daňový náklad	760	780

- 86 Priemerná efektívna sadzba dane je daňový náklad (výnos) vydelený účtovným ziskom.
- 87 Často môže byť nevykonateľné vypočítať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov vznikajúcich z investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločných dohodách (pozri odsek 39). V tomto štandarde sa preto vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila súhrnnú výšku podkladových dočasných rozdielov, ale nevyžaduje sa zverejniť odložené daňové záväzky. Aj napriek tomu sa účtovnej jednotke odporúča, ak je to vykonateľné, aby zverejnila výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov, pretože používatelia účtovnej závierky môžu takúto informáciu považovať za užitočnú.
- 87A V odseku 82A sa vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila povahu potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jej akcionárom. Účtovná jednotka zverejňuje dôležité črty systému dane z príjmov a faktory, ktoré budú ovplyvňovať výšku potenciálnych dôsledkov na daň z príjmov vyplývajúcu z dividend.
- 87B Niekedy môže byť nevykonateľné vypočítať celkovú výšku potenciálnych dôsledkov na daň z príjmov, ktoré by mohli vyplynúť z vyplatenia dividend akcionárom. Tento prípad môže nastať napríklad vtedy, keď účtovná jednotka má veľa zahraničných dcérskych spoločností. Aj za týchto okolností sú však niektoré časti celkovej výšky ľahko stanoviteľné. Napríklad v konsolidovanej skupine mohli materská spoločnosť a niektoré jej dcérske spoločnosti platiť dane z príjmov z nerozdeleného zisku pri vyššej sadzbe a mohli si byť vedomé sumy, ktorá by bola refundovaná, keď sa z konsolidovaného nerozdeleného zisku vyplatia akcionárom budúce dividendy. V tomto prípade sa refundovateľná suma zverejní. Ak je to vhodné, účtovná jednotka takisto zverejní, že existujú ďalšie potenciálne dôsledky dane z príjmov, ktoré nie sú prakticky stanoviteľné. V individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak existuje, sa zverejnenie potenciálnych dôsledkov dane z príjmov týka nerozdeleného zisku materskej spoločnosti.
- 87C Od účtovnej jednotky, od ktorej sa vyžadovalo zverejnenie podľa odseku 82A, sa môže takisto vyžadovať zverejnenie súvisiace s dočasnými rozdielmi spojenými s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov alebo do podielov na spoločných dohodách. V takýchto prípadoch to účtovná jednotka zvažuje pri určovaní údajov, ktoré sa majú zverejniť podľa odseku 82A. Od účtovnej jednotky sa môže napríklad vyžadovať, aby zverejnila súhrnnú sumu dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pre ktoré neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky [pozri odsek 81 písm. f)]. Ak je nevykonateľné vypočítať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov (pozri odsek 87), môžu existovať sumy potenciálnych dôsledkov dividend týkajúce sa dane z príjmov, ktoré sa týkajú týchto dcérskych spoločností a ktoré sú v skutočnosti nestanoviteľné.
- 88 Účtovná jednotka zverejňuje všetky daňovo súvisiace podmienené záväzky a podmienené aktíva v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky a podmienené aktíva môžu vzniknúť napríklad z nevyriešených sporov s daňovými orgánmi. Podobne, ak sú zmeny v sadzbách dane alebo daňových predpisoch uzákonené alebo ohlásené po období vykazovania, účtovná jednotka zverejňuje každý významný vplyv týchto zmien na jej splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri štandard IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*).



## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- 89 S výnimkou uvedenou v odseku 91 sa tento štandard stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1998 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 1998, zverejní skutočnosť, že uplatňovala tento štandard namiesto štandardu IAS 12 *Účtovanie daní z príjmov*, schváleného v roku 1979.
- 90 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 12 *Účtovanie daní z príjmov*, schválený v roku 1979.
- 91 Odseky 52A, 52B, 65A, odsek 81 písm. i), odseky 82A, 87A, 87B, 87C a vypustenie odsekov 3 a 50 sa stávajú účinnými pre ročné účtovné závierky<sup>(6)</sup> zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2001 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak má skoršie uplatnenie vplyv na účtovnú závierku, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.
- 92 Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho zmenili odseky 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 a 81, vypustil odsek 61 a doplnili odseky 61A, 62A a 77A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 93 Na vykázanie odložených daňových pohľadávok nadobudnutých v podnikových kombináciách sa odsek 68 uplatňuje prospektívne od dátumu nadobudnutia účinnosti štandardu IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008).
- 94 Preto účtovné jednotky neupravujú účtovanie predchádzajúcich podnikových kombinácií, ak daňové úžitky nezodpovedajú kritériám na samostatné vykázanie k dátumu nadobudnutia a sú vykázané po dátume nadobudnutia, s výnimkou prípadov, keď sú úžitky vykázané v rámci obdobia oceňovania a sú výsledkom nových informácií o skutočnostiach alebo okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia. Ostatné vykázané daňové úžitky sa vykazujú vo výsledku hospodárenia (alebo, ak to tento štandard požaduje, mimo výsledku hospodárenia).
- 95 Štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa zmenili odseky 21 a 67 a doplnili odsek 32A a odsek 81 písm. j) a k). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.
- 96 [Vypúšťa sa.]
- 97 [Vypúšťa sa.]
- 98 Dokumentom *Odložená daň: Návratnosť podkladových aktív*, vydaným v decembri 2010, sa zmenilo číslovanie odseku 52 na 51A, odsek 10 a príklady nasledujúce za odsekom 51A sa zmenili a doplnil sa odsek 51B, odsek 51C a príklad nasledujúci za ním a odseky 51D, 51E a 99. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2012 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 98A Štandardom IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 2, 15, 18 písm. e), 24, 38, 39, 43 až 45, 81 písm. f), 87 a 87C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 11.
- 98B Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 77 a vypustil odsek 77A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 98C Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky 58 a 68C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 98D [Vypúšťa sa.]
- 98E Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 59. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

<sup>(6)</sup> V súlade s jazykovo presnejším stanovovaním dátumov nadobudnutia účinnosti prijatým v roku 1998 sa v odseku 91 spomínajú „ročné účtovné závierky“. Odsek 89 odkazuje na „účtovnú závierku“.

- 98F Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 20 a vypustili sa odseky 96, 97 a 98D. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 98G Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 20. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 98H Dokumentom *Vykazovanie odložených daňových pohľadávok z nerealizovaných strát* (zmeny štandardu IAS 12), vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 29 a doplnili sa odseky 27A, 29A a príklad nasledujúci po odseku 26. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Pri prvotnom uplatnení zmeny sa však zmena v počiatočnom stave vlastného imania najskoršieho porovnávacieho obdobia môže vykázať v počiatočných nerozdelených ziskoch (prípadne v inej zložke vlastného imania), bez alokácie zmeny medzi počiatočné nerozdelené zisky a iné zložky vlastného imania. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto úľavu, túto skutočnosť zverejní.
- 98I Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2015 – 2017*, vydaným v decembri 2017, sa doplnil odsek 57A a vypustil odsek 52B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní. Keď účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny po prvýkrát, uplatňuje ich na dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vykázané na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo neskôr.
- 98J Dokumentom *Odložená daň súvisiaca s aktívami a záväzkami vznikajúcimi z jednej transakcie*, vydaným v máji 2021, sa zmenili odseky 15, 22 a 24 a doplnil sa odsek 22A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny v súlade s odsekmi 98K až 98L na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 98K Účtovná jednotka uplatňuje dokument *Odložená daň súvisiaca s aktívami a záväzkami vznikajúcimi z jednej transakcie* na transakcie, ku ktorým dôjde na začiatku najskoršieho prezentovaného porovnávacieho obdobia alebo po jeho začiatku.
- 98L Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje dokument *Odložená daň súvisiaca s aktívami a záväzkami vznikajúcimi z jednej transakcie*, na začiatku najskoršieho prezentovaného porovnávacieho obdobia takisto:
- a) vykazuje odloženú daňovú pohľadávku – v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že bude k dispozícii zdaniiteľný zisk, oproti ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel môže použiť – a odložený daňový záväzok pre všetky odpočítateľné a zdaniiteľné dočasné rozdiely spojené s:
    - i) majetkom s právom na užívanie a lízingovými záväzkami; a
    - ii) ukončením prevádzky, obnovou prostredia a podobnými záväzkami a zodpovedajúcimi sumami vykázanými ako súčasť obstarávacej ceny súvisiaceho majetku; a
  - b) vykazuje kumulatívny účinok prvotného uplatnenia zmien ako úpravu počiatočného zostatku nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej zložky vlastného imania) k uvedenému dátumu.

## UKONČENIE PLATNOSTI INTERPRETÁCIE SIC-21

- 99 Zmenami vykonanými dokumentom *Odložená daň: Návravnosť podkladových aktív*, vydaným v decembri 2010, sa nahrádza interpretácia SIC-21 *Dane z príjmov – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku*.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 16

**Nehnutelnosti, stroje a zariadenia**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je predpísať postup účtovania pri nehnuteľnostiach, strojoch a zariadeniach, aby používatelia účtovnej závierky mohli rozlíšiť informácie o investíciách účtovnej jednotky do svojich nehnuteľností, strojov a zariadení, ako aj o zmenách v takýchto investíciách. Základnými otázkami pri účtovaní nehnuteľností, strojov a zariadení je vykazovanie týchto aktív, určenie ich účtovných hodnôt a výšky odpisov a strát zo zníženia hodnoty, ktoré sa v súvislosti s nimi vykazujú.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 **Tento štandard sa uplatňuje na účtovanie nehnuteľností, strojov a zariadení s výnimkou prípadov, keď sa iným štandardom požaduje alebo povoľuje odlišný postup účtovania.**

- 3 Tento štandard sa nevzťahuje na:

- a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia klasifikované ako držané na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*;
- b) biologický majetok týkajúci sa poľnohospodárskej činnosti iný než plodiace rastliny (pozri štandard IAS 41 *Poľnohospodárstvo*). Tento štandard sa vzťahuje na plodiace rastliny, ale nevzťahuje sa na produkciu plodiacich rastlín;
- c) vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania (pozri štandard IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov*);
- d) ťažobné práva a zdroje nerastných surovín, ako napríklad ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje.

Tento štandard sa však vzťahuje na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sa používajú na vyvinutie alebo údržbu aktív opísaných v písmenách b) až d).

- 4 [Vypúšťa sa.]

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

## DEFINÍCIE

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

*Plodiaca rastlina* je živá rastlina:

- a) ktorá sa používa pri výrobe alebo dodávkach poľnohospodárskej produkcie;
- b) ktorá bude podľa očakávaní prinášať produkciu dlhšie než jedno obdobie; a
- c) v prípade ktorej je málo pravdepodobné, že sa bude predávať ako poľnohospodárska produkcia, s výnimkou príležitostného predaja odpadu.

(Táto definícia plodiacej rastliny je bližšie rozvinutá v odsekoch 5A až 5B štandardu IAS 41.)

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa vykazuje aktívum po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

*Obstarávacia cena* je uhradená suma peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej protihodnoty vynaloženej na účely nadobudnutia aktíva v čase jeho obstarania alebo zhotovovania, alebo prípadne suma priradená tomuto aktívu pri prvotnom zaúčtovaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných štandardov IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

*Odpisovateľná hodnota* je obstarávacia cena aktíva alebo iná suma, ktorou sa nahrádza obstarávacia cena aktíva, po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty.

*Odpisovanie* je systematické rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty aktíva počas doby jeho použiteľnosti.

*Hodnota špecifická pre účtovnú jednotku* je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik účtovná jednotka očakáva v súvislosti s ďalším využívaním aktíva a jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, prípadne v súvislosti s vyrovaním záväzku.

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

*Strata zo zníženia hodnoty* je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho spätné ziskateľnú sumu.

*Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* sú hmotné položky:

**a) ktoré sú držané na účely použitia vo výrobe alebo na účely dodávok tovaru alebo poskytovania služieb, prenájmu iným subjektom alebo na administratívne účely; a**

**b) pri ktorých sa očakáva, že sa budú používať počas viac než jedného obdobia.**

*Spätné ziskateľná suma* je buď reálna hodnota aktíva po odpočítaní nákladov na vyradenie alebo jeho hodnota z používania podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je vyššia.

*Zostatková hodnota* aktíva je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti získala z vyradenia aktíva po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie, keby už aktívum dosahovalo vek a stav, ktorý sa očakáva na konci jeho doby použiteľnosti.

*Doba použiteľnosti* je:

**a) obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude mať dané aktívum k dispozícii na používanie; alebo**

**b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie účtovná jednotka z daného aktíva očakáva.**

#### VYKAZOVANIE

**7 Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazuje ako aktívum len vtedy, ak:**

**a) je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z danej položky plynúť budúce ekonomické úžitky; a**

**b) obstarávaciu cenu tejto položky je možné spoľahlivo určiť.**

**8** Položky ako náhradné diely, prídavné zariadenia a servisné zariadenia sa vykazujú v súlade s týmto štandardom IFRS vtedy, ak vyhovujú definícii nehnuteľností, strojov a zariadení. V opačnom prípade sa takéto položky klasifikujú ako zásoby.

**9** Tento štandard nestanovuje jednotku oceňovania pre vykazovanie, t. j. kedy možno určitú položku klasifikovať ako položku nehnuteľností, strojov a zariadení. Pri uplatňovaní kritérií vykazovania preto treba uplatňovať úsudok týkajúci sa konkrétnych okolností danej účtovnej jednotky. Môže byť vhodné agregovať jednotlivé nevýznamné položky, ako sú formy, nástroje a matrice, a uplatniť tieto kritériá na súhrnnú hodnotu.

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

#### Počiatkové náklady

- 11 Dôvodom obstarania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môže byť bezpečnosť alebo požiadavky ochrany životného prostredia. Nadobudnutie takýchto nehnuteľností, strojov a zariadení – hoci priamo nezvyšujú budúce ekonomické úžitky zo žiadnej konkrétnej existujúcej položky nehnuteľností, strojov a zariadení – môže byť potrebné na to, aby účtovná jednotka získala budúce ekonomické úžitky z iných svojich aktív. Takéto položky nehnuteľností, strojov a zariadení spĺňajú kritériá vykazovania ako aktíva, pretože umožňujú účtovnej jednotke získavať budúce ekonomické úžitky zo súvisiacich aktív nad rámec toho, čo by mohla získavať, ak by nedošlo k obstaraniu týchto položiek. Napríklad výrobca v chemickom priemysle môže na splnenie požiadaviek ochrany životného prostredia zaviesť pri výrobe a skladovaní nebezpečných chemikálií nové procesy manipulácie s chemikáliami; súvisiace rozšírenie funkcií strojov sa vykazuje ako aktívum, pretože bez nich by účtovná jednotka nedokázala vyrábať a predávať chemikálie. Výsledná účtovná hodnota takéhoto aktíva a súvisiacich aktív sa však následne preverí na zníženie hodnoty v zmysle štandardu IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

#### Následné náklady

- 12 V zmysle zásady vykazovania uvedenej v odseku 7 účtovná jednotka v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení nevykazuje náklady na bežnú údržbu danej položky. Namiesto toho sa takéto náklady vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku. Náklady na bežnú údržbu zahŕňajú predovšetkým mzdové náklady a náklady na spotrebný materiál, pričom môžu zahŕňať aj náklady na drobné náhradné diely. Účel týchto výdavkov sa často označuje ako „opravy a údržba“ položky nehnuteľností, strojov a zariadení.
- 13 Súčasťou niektorých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení si môžu vyžadovať výmenu v pravidelných intervaloch. Napríklad pec si po určitom počte hodín prevádzky môže vyžadovať nové obloženie, alebo vnútorné vybavenie lietadla, ako sú sedadlá a kuchynka, si môže počas životnosti kostry lietadla vyžadovať aj niekoľkonásobnú výmenu. Účelom obstarania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môže byť aj menej často sa opakujúca výmena, napríklad výmena vnútorných stien budov alebo uskutočnenie jednorazovej výmeny. Podľa zásady vykazovania uvedenej v odseku 7 účtovná jednotka vykazuje v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení náklady na výmenu časti takejto položky v čase ich vzniku, ak sú splnené kritériá vykazovania. Vykazovanie účtovnej hodnoty týchto vymenených častí sa ukončí v súlade ustanoveniami o ukončení vykazovania tohto štandardu (pozri odseky 67 až 72).
- 14 Podmienka pokračujúceho prevádzkovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení (napríklad lietadla) sa môže spájať s pravidelnými rozsiahlymi kontrolami za účely zistenia prípadných závad nezávisle od toho, či dochádza k výmene častí. Po uskutočnení každej rozsiahlej kontroly sa jej náklady vykážu v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení ako náklady na výmenu častí, ak sú splnené kritériá vykazovania. Súčasne dochádza k ukončeniu vykazovania zostávajúcej účtovnej hodnoty nákladov na predchádzajúcu kontrolu (odlišenej od fyzických náhradných dielov). K tomu dochádza bez ohľadu na to, či boli v transakcii nadobudnutia alebo zhotovenia danej položky identifikované náklady na predchádzajúcu kontrolu. V prípade potreby sa môže odhadovaný náklad na podobnú kontrolu použiť ako ukazovateľ toho, aká mohla byť obstarávacia cena zložky vzťahujúcej sa na kontrolu v čase, keď bola položka nadobudnutá alebo zhotovená.

#### OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

- 15 **Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá spĺňa kritériá na vykazovanie ako aktívum, sa oceňuje vo výške obstarávacej ceny.**

#### Zložky obstarávacej ceny

- 16 Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení zahŕňa:
- a) jej obstarávaciu cenu vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;
  - b) všetky náklady priamo priraditeľné k doprave majetku na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment;

c) prvotný odhad nákladov na demontáž a odstránenie danej položky a na uvedenie miesta jej umiestnenia do pôvodného stavu, čo je povinnosť, ktorá účtovnej jednotke vzniká buď pri obstaraní položky majetku alebo v dôsledku jej používania počas určitého obdobia na iné účely, než je výroba zásob počas tohto obdobia.

17 Príkladmi priamo priraditeľných nákladov sú:

a) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle štandardu IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vzniknuté v priamej súvislosti so zhotovením alebo nadobudnutím položky nehnuteľností, strojov a zariadení;

b) náklady na prípravu miesta určenia;

c) počiatočné náklady na doručenie a manipuláciu;

d) náklady na inštaláciu a montáž;

e) náklady na skúšky správnej funkčnosti aktíva (t. j. posudzovanie toho, či je technická a fyzická výkonnosť aktíva taká, aby aktívum bolo možné používať pri výrobe alebo dodávaní tovaru alebo služieb, na prenájom iným osobám alebo na administratívne účely); a

f) poplatky za odborné služby.

18 Na náklady na záväzok v súvislosti s demontážou, odstránením a sanáciou miesta umiestnenia položky, ktoré vzniknú v určitom období v dôsledku využívania tejto položky na výrobu zásob počas tohto obdobia, účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby*. Tieto záväzky za náklady, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IAS 2 alebo IAS 16, sa vykazujú a oceňujú podľa štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

19 Príkladmi nákladov, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, sú:

a) náklady na zriadenie novej prevádzky;

b) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a podporu predaja);

c) náklady na realizáciu podnikania v novej lokalite alebo s novou triedou zákazníkov (vrátane nákladov na školenia zamestnancov); a

d) administratívne a iné všeobecné režijné náklady.

20 Vykazovanie obstarávacej ceny v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení končí, keď sa položka dostane na miesto určenia a do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Preto sa do účtovnej hodnoty tejto položky nezahŕňajú náklady vzniknuté pri jej používaní alebo ďalšom presune. Do účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa napríklad nezahŕňajú tieto náklady:

a) náklady vzniknuté počas obdobia, keď sa položka, ktorá je už schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment, nezačne využívať alebo sa nevyužíva na plnú kapacitu;

b) počiatočné prevádzkové straty, napríklad dovtedy, kým sa nezvýši dopyt po produkcii položky; a

c) náklady na čiastočný alebo úplný presun alebo reorganizáciu činností účtovnej jednotky.



- 20A Určité položky možno vyrobiť tak, že sa položka nehnuteľností, strojov a zariadení dopraví na miesto určenia a uvedie do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment (ako napríklad vzorky vyrobené pri skúšaní správnej funkčnosti aktíva). Účtovná jednotka vykazuje príjmy z predaja takýchto položiek a náklady na takéto položky vo výsledku hospodárenia v súlade s uplatniteľnými štandardmi. Účtovná jednotka oceňuje náklady na takéto položky tak, že uplatní požiadavky na oceňovanie uvedené v štandarde IAS 2.
- 21 V súvislosti so zhotovením alebo vývojom položky nehnuteľností, strojov a zariadení dochádza aj k určitým činnostiam, ktoré nie sú nevyhnutné v súvislosti s presunom položky na miesto určenia a jej premenou do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Tieto vedľajšie činnosti sa môžu vyskytovať pred činnosťami vzťahujúcimi sa na zhotovenie alebo úpravu alebo počas nich. Napríklad prostredníctvom používania staveniska ako parkoviska, kým sa nezačnú stavebné práce, sa môžu získať výnosy. Keďže vedľajšie činnosti nie sú nevyhnutné na dopravu položky na miesto určenia a uvedenie do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment, výnosy a súvisiace náklady z vedľajších činností sa vykazujú vo výsledku hospodárenia a sú zahrnuté do príslušných klasifikácií výnosov a nákladov.
- 22 Obstarávacia cena aktíva zhotoveného vlastnou činnosťou sa určuje použitím rovnakých zásad ako pre nadobudnuté aktívum. Ak účtovná jednotka zhotovuje podobné aktíva určené na predaj v rámci bežného chodu podnikania, obstarávacia cena aktíva sa zvyčajne rovná nákladom na zhotovenie aktíva určeného na predaj (pozri štandard IAS 2). Všetky interné zisky sa preto pri výpočte tohto ocenenia vylučujú. Podobne sa do obstarávacej ceny aktíva nezahŕňajú náklady na neobvyklú hodnotu materiálového odpadu, mzdových nákladov a iných zdrojov vynaložených na aktívum zhotovené vlastnou činnosťou. Štandard IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* stanovuje kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá bola zhotovená vlastnou činnosťou.
- 22A Plodiace rastliny sa účtujú rovnakým spôsobom ako položky nehnuteľností, strojov a zariadení zhotovené vlastnou činnosťou pred dopravou na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom sú schopné prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. V dôsledku toho by sa odkazy na „zhotovenie“ v tomto štandarde mali chápať ako vzťahujúce sa na činnosti, ktoré sú potrebné na pestovanie plodiacich rastlín pred dopravou na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom sú schopné prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment.

#### Určenie obstarávacej ceny

- 23 Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení je ekvivalentom hotovostnej ceny ku dňu vykázania. Ak sa platba odloží na neskorší čas, než sú bežné úverové podmienky, rozdiel medzi ekvivalentom hotovostnej ceny a celkovou sumou platby sa vykazuje ako úrok za obdobie trvania úveru, pokiaľ taký úrok nie je kapitalizovaný v súlade so štandardom IAS 23.
- 24 Jednu alebo viac položiek nehnuteľností, strojov a zariadení je možné obstaráť výmenou za nepeňažný majetok alebo majetky alebo za kombináciu položiek peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúce pojednanie sa jednoducho týka výmeny jednej položky nepeňažného majetku za inú, platí však aj pre všetky výmeny podľa predchádzajúcej vety. Obstarávacia cena takejto položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa oceňuje reálnou hodnotou okrem prípadov, ak a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata, alebo b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu ani prijatého, ani odovzdaného majetku. Obstaraná položka sa takto oceňuje aj vtedy, ak účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa obstaraná položka neoceňuje reálnou hodnotou, jej obstarávacia cena sa určí vo výške účtovnej hodnoty odovzdaného majetku.
- 25 Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu tak, že zväží rozsah, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:
- a) konfigurácia peňažných tokov (ich riziko, načasovanie a sumy) získaného majetku sa líši od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku; alebo
  - b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene hodnoty špecifickej pre účtovnú jednotku týkajúcej sa tej časti aktivít účtovnej jednotky, ktorá je ovplyvnená výmenou; a
- c) rozdiel uvedený v písmenách a) alebo b) je významný vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív.



Na určenie toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, hodnota špecifická pre účtovnú jednotku týkajúca sa tej časti aktív, ktorá je ovplyvnená transakciou, odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.

- 26 Reálnu hodnotu aktíva možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre toto aktívum významná alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu možno primerane posúdiť a používať pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu buď prijatého alebo odovzdaného aktíva, použije sa na ocenenie obstarávacej ceny prijatého aktíva reálna hodnota odovzdaného aktíva, pokiaľ nie je reálna hodnota prijatého aktíva jednoznačnejšie zrejma.
- 27 [Vypúšťa sa.]
- 28 Účtovnú hodnotu položky nehnuteľností, strojov a zariadení možno znížiť štátnymi dotáciami v súlade so štandardom IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*.

#### OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

- 29 **Účtovná jednotka si zvolí ako svoju účtovnú politiku buď model ocenenia obstarávacou cenou v zmysle odseku 30 alebo model precenenia v zmysle odseku 31, pričom zvolenú politiku uplatňuje na celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení.**
- 29A Niektoré účtovné jednotky prevádzkujú – buď interne alebo externe – investičný fond, ktorý poskytuje investorom výnosy určené jednotkami v tomto fonde. Niektoré účtovné jednotky podobne vystavujú skupiny poisťných zmlúv s prvkami priamej účasti a majú v držbe podkladové položky. Niektoré takéto fondy alebo podkladové položky zahŕňajú nehnuteľnosti užívané vlastníkom. Účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 16 na nehnuteľnosti užívané vlastníkom, ktoré sú zahrnuté v takomto fonde alebo ktoré sú podkladovými položkami. Napriek odseku 29 sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že bude takéto nehnuteľnosti oceňovať pomocou modelu oceňovania reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 40. Na účely tohto rozhodnutia poisťné zmluvy zahŕňajú investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku. (Pozri štandard IFRS 17 *Poisťné zmluvy*, kde sú vymedzené pojmy, ktoré sa používajú v tomto odseku.)
- 29B Účtovná jednotka zaobchádza s nehnuteľnosťami užívanými vlastníkom oceňovanými pomocou modelu oceňovania reálnou hodnotou investičného nehnuteľného majetku pri uplatnení odseku 29A ako s oddelenou triedou nehnuteľností, strojov a zariadení.

#### Model ocenenia obstarávacou cenou

- 30 **Položka nehnuteľností, strojov a zariadení sa po vykázaní ako majetok účtuje vo svojej obstarávacej cene zníženej o prípadné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.**

#### Model precenenia

- 31 **Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorých reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť, sa po vykázaní ako majetok účtuje v precenenej hodnote, ktorá zodpovedá jej reálnej hodnote k dátumu precenenia zníženej o všetky následné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Precenenia sa vykonávajú dostatočne pravidelne s cieľom zabezpečiť, aby sa ku koncu obdobia vykazovania účtovná hodnota významne nelíšila od hodnoty, ktorá by bola stanovená na základe reálnej hodnoty.**
- 32 [Vypúšťa sa.]
- 33 [Vypúšťa sa.]
- 34 Intervaly, v ktorých treba vykonávať precenenia, závisia od zmien reálnych hodnôt preceňovaných položiek nehnuteľností, strojov a zariadení. Ak sa reálna hodnota preceneného aktíva významne líši od jeho účtovnej hodnoty, treba uskutočniť ďalšie precenenie. Pre niektoré položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu byť typické významné a náhle zmeny reálnej hodnoty, v dôsledku čoho môže byť potrebné vykonávať každoročné precenenie. Takéto časté precenenia nie sú potrebné pre tie položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri ktorých dochádza len k nevýznamným zmenám reálnej hodnoty. Namiesto toho môže byť potrebné preceniť položku iba raz za tri až päť rokov.

- 35 Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa účtovná hodnota daného aktíva prispôsobí jeho precenenej hodnote. K dátumu precenenia sa k aktívu pristupuje jedným z týchto spôsobov:
- hrubá účtovná hodnota aktíva sa upraví tak, aby zodpovedala jeho precenenej účtovnej hodnote. Napríklad hrubá účtovná hodnota môže byť prehodnotená na základe zistiteľných trhových údajov alebo môže byť prehodnotená úmerne k zmene účtovnej hodnoty. Akumulované odpisy k dátumu precenenia sa upravujú tak, aby sa rovnali rozdielu medzi hrubou účtovnou hodnotou aktíva a jeho účtovnou hodnotou po zohľadnení akumulovaných strát zo zníženia hodnoty; alebo
  - akumulované odpisy sa odúčtujú oproti hrubej účtovnej hodnote aktíva.
- Suma úpravy akumulovaných odpisov tvorí súčasť zvýšenia alebo zníženia účtovnej hodnoty, ktorá sa účtuje v súlade s odsekmi 39 a 40.
- 36 **Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa preceňuje celá trieda nehnuteľností, strojov a zariadení, do ktorej dané aktívum patrí.**
- 37 Trieda nehnuteľností, strojov a zariadení je zoskupenie aktív podobnej povahy a použitia pri činnostiach účtovnej jednotky. Samostatnými triedami sú napríklad:
- pozemky;
  - pozemky a budovy;
  - strojové zariadenia;
  - lode;
  - lietadlá;
  - motorové vozidlá;
  - nábytok a inventár;
  - vybavenie kancelárií; a
  - plodiace rastliny.
- 38 Položky v danej triede nehnuteľností, strojov a zariadení sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo selektívnemu preceňovaniu aktív a vykazovaniu takých súm v účtovnej závierke, ktoré predstavujú zmes obstarávacích cien a hodnôt k rôznym dátumom. Trieda aktíva sa však môže preceňovať aj na pohyblivom základe za predpokladu, že precenenie triedy aktív sa uskutoční v krátkom období a že sa precenenia pravidelne aktualizujú.
- 39 **Ak sa účtovná hodnota aktíva zvýši v dôsledku precenenia, toto zvýšenie sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a kumuluje sa vo vlastnom imaní pod nadpisom prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však vykazuje vo výsledku hospodárenia do tej miery, do akej sa ním ruší zníženie hodnoty z precenenia toho istého aktíva, ktoré bolo predtým vykázané vo výsledku hospodárenia.**
- 40 **Ak sa účtovná hodnota aktíva v dôsledku precenenia zníži, toto zníženie sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Toto zníženie sa však vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku do výšky prípadného pasívneho zostatku existujúceho v prebytku z precenenia tohto aktíva. Znížením vykázaným v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa znižuje suma kumulovaná vo vlastnom imaní pod nadpisom prebytok z precenenia.**

41 Prebytok z precenenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorý je zahrnutý do vlastného imania, možno previesť priamo do nerozdelených ziskov po ukončení vykazovania daného aktíva. To môže znamenať prevedenie prebytku v plnej výške pri ukončení používania alebo vyradení aktíva. Časť tohto prebytku však možno previesť aj vtedy, ak účtovná jednotka dané aktívum používa. V takom prípade by suma prevedeného prebytku zodpovedala rozdielu medzi odpisom vychádzajúcim z precenenej účtovnej hodnoty aktíva a odpisom vychádzajúcim z pôvodnej obstarávacej ceny aktíva. Prevody prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňujú cez výsledok hospodárenia.

42 Účinky daní na prípadný zisk z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazujú a zverejňujú v súlade so štandardom IAS 12 *Dane z príjmov*.

### Odpisovanie

43 **Všetky súčasti položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorej obstarávacia cena tvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky, sa odpisujú samostatne.**

44 Sumu, v ktorej bola pôvodne vykázaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení, rozvrhne jednotka na jej významné časti a tieto časti následne odpisuje samostatne. Napríklad môže byť vhodné samostatne odpisovať trup lietadla a motory lietadla. Podobne ak účtovná jednotka nadobudne nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu, v ktorom je účtovná jednotka prenajímateľom, môže byť vhodné samostatne odpisovať sumy zohľadnené v obstarávacej cene tejto položky, ktoré sú priraditeľné priaznivým alebo nepriaznivým lízingovým podmienkam vzhľadom na trhové podmienky.

45 Významná časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže mať rovnakú dobu použiteľnosti a môže sa na ňu vzťahovať rovnaká metóda odpisovania ako na inú významnú časť tej istej položky. Pri určovaní odpisových nákladov možno takéto časti zoskupovať.

46 Ak účtovná jednotka odpisuje určité časti položky nehnuteľností, strojov a zariadení samostatne, samostatne odpisuje aj zvyšok danej položky. Tieto zvyšné časti pozostávajú z tých častí položky, ktoré sú jednotlivo nevýznamné. Ak sa zo strany účtovnej jednotky vzťahujú na tieto časti rôzne očakávania, na odpisovanie týchto zvyšných častí spôsobom, ktorý čo najvernejšie vyjadruje predpokladaný režim spotreby a/alebo dobu použiteľnosti týchto častí, môže byť potrebné použiť aproximačné techniky.

47 Účtovná jednotka môže samostatne odpisovať aj tú časť položky, ktorej obstarávacia cena netvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky.

48 **Odpisové náklady za každé obdobie sa vykazujú vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadov, ak sú zahrnuté do účtovnej hodnoty iného aktíva.**

49 Odpisový náklad za obdobie sa zvyčajne vyказuje vo výsledku hospodárenia. Niekedy sú však budúce ekonomické úžitky, ktoré sú zahrnuté v aktíve, spotrebúvané pri výrobe iných aktív. V takom prípade predstavujú odpisové náklady súčasť obstarávacej ceny iného aktíva a sú zahrnuté do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad, odpisovanie výrobných strojov a zariadení sa zahrnie do nákladov na premenu zásob (pozri štandard IAS 2). Podobne odpis nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa využívajú pri vývojových činnostiach, možno zahrnúť do obstarávacej ceny nehmotného majetku, ktorý sa vyказuje v súlade so štandardom IAS 38 *Nehmotný majetok*.

### *Odpisovateľná hodnota a doba odpisovania*

50 **Odpisovateľná hodnota aktíva sa alokuje na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe.**

51 Zostatková hodnota a doba použiteľnosti aktíva by sa mali preverovať najmenej na konci každého účtovného roka a ak sa očakávané hodnoty líšia od predchádzajúcich odhadov, účtuje sa suma/sumy rozdielu ako zmena v účtovnom odhade v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

52 Odpisy sa vyказujú aj vtedy, ak reálna hodnota aktíva prevyšuje jeho účtovnú hodnotu, pokiaľ jeho zostatková hodnota neprevyšuje jeho účtovnú hodnotu. Opravy a udržiavanie aktíva nevyučujú potrebu odpisovať ho.

- 53 Odpisovateľná hodnota aktíva sa stanoví po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty. V praxi je zostatková hodnota aktíva často nevýznamná, a preto nie je významná pri výpočte odpisovateľnej hodnoty.
- 54 Zostatková hodnota aktíva sa môže zvýšiť na sumu, ktorá sa rovná jeho účtovnej hodnote alebo je vyššia. V takom prípade sa odpisový náklad aktíva rovná nule, okrem prípadu a dovedty, kým sa jeho zostatková hodnota následne nezníži na sumu nižšiu, ako je účtovná hodnota aktíva.
- 55 Odpisovanie aktíva sa začína vtedy, keď je k dispozícii na používanie, t. j. keď je na mieste určenia a v stave, v ktorom je schopné prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Odpisovanie aktíva sa ukončí buď k dátumu, keď sa aktívum klasifikuje ako držané na predaj (alebo zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5 alebo k dátumu, ku ktorému sa vykazovanie aktíva ukončí, podľa toho, ktorý z nich nastane skôr. Preto, pokiaľ dôjde k situácii, že sa preruší používanie aktíva alebo sa jeho aktívne používanie ukončí, odpisovanie aktíva sa neukončí, ak nie je aktívum úplne odpísané. Pri používaní výkonových metód odpisovania sa však môže odpisový náklad rovnať nule, ak nedochádza k výrobe.
- 56 Budúce ekonomické úžitky spájajúce sa s aktívom sú založené predovšetkým na využívaní tohto aktíva účtovnou jednotkou. Iné faktory, ako je technické alebo obchodné zastaranie a fyzické opotrebenie počas obdobia, keď sa aktívum nevyužíva, však často majú za následok pokles ekonomických úžitkov, ktoré by sa mohli získať z aktíva. Z toho vyplýva, že pri určovaní doby použiteľnosti aktíva sa zohľadňujú všetky tieto faktory:
- a) očakávané používanie aktíva. Používanie sa posudzuje so zreteľom na očakávanú kapacitu alebo fyzické výstupy z aktíva;
  - b) očakávané fyzické opotrebenie, ktoré závisí od prevádzkových faktorov, ako je počet pracovných zmien, počas ktorých sa aktívum má používať, a plán opráv a údržby, ako aj úroveň udržiavania a starostlivosti o aktívum v čase, keď sa nepoužíva;
  - c) technické alebo obchodné zastaranie vyplývajúce zo zmien alebo vylepšení vo výrobe alebo zo zmeny v dopyte po výrobku na trhu alebo z výstupu servisu aktíva. Očakávané budúce zníženia predajnej ceny položky vyrobenej s použitím aktíva by mohli naznačovať, že možno očakávať technické alebo obchodné zastaranie aktíva, čo by sa následne mohlo prejaviť v znížení budúcich ekonomických úžitkov z aktíva;
  - d) zákonné alebo podobné obmedzenia týkajúce sa používania aktíva, ako napríklad dátum ukončenia súvisiacich lízingov.
- 57 Doba použiteľnosti aktíva sa vymedzuje na základe očakávanej užitočnosti aktíva pre účtovnú jednotku. Zásady spravovania aktív účtovnej jednotky môžu zahŕňať jeho vyradenie po stanovenej dobe alebo po spotrebovaní určitej časti budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v aktíve. Doba použiteľnosti aktíva preto môže byť kratšia ako jeho ekonomická životnosť. Odhad doby použiteľnosti aktíva je vecou úsudku, ktorý je založený na skúsenostiach účtovnej jednotky s podobnými aktívami.
- 58 Pozemky a budovy predstavujú samostatné aktíva a účtujú sa samostatne – a to aj vtedy, ak boli nadobudnuté spolu. Okrem niekoľkých výnimiek, ako sú kameňolomy a plochy používané ako skládky odpadov, majú pozemky neobmedzenú dobu použiteľnosti, a preto sa neodpisujú. Budovy majú obmedzenú dobu použiteľnosti, a preto predstavujú odpisovateľný majetok. Zvýšenie hodnoty pozemku, na ktorom stojí budova, nemá vplyv na stanovenie odpisovateľnej hodnoty budovy.
- 59 Ak obstarávací cena pozemkov zahŕňa náklady na demontáž, odstránenie a rekultiváciu plôch, odpisuje sa táto časť pozemkového aktíva počas doby získavania úžitkov vzniknutých na základe vynaloženia týchto nákladov. V niektorých prípadoch môže mať obmedzenú dobu použiteľnosti aj samotný pozemok a v takých prípadoch sa odpisuje spôsobom, ktorý odzrkadľuje očakávané úžitky z tohto pozemku.

#### *Metóda odpisovania*

- 60 Použitá metóda odpisovania musí odzrkadľovať očakávaný spôsob, ktorým účtovná jednotka spotrebuje budúce ekonomické úžitky z aktíva.
- 61 Použitá metóda odpisovania daného aktíva sa preveruje minimálne na konci každého účtovného roka, a pokiaľ sa výrazne zmenil očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z aktíva, metóda sa zmení tak, aby odzrkadľovala túto zmenu režimu spotreby. Takáto zmena sa účtuje ako zmena v účtovnom odhade v súlade so štandardom IAS 8.

- 62 Na rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty aktíva na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe existujú rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Pri lineárnej metóde odpisovania sú náklady počas doby použiteľnosti konštantné za predpokladu, že sa nemení zostatková hodnota aktíva. Pri metóde zrýchleného odpisovania sa odpisové náklady počas doby použiteľnosti aktíva postupne znižujú. Pri metóde odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek je výška odpisových nákladov založená na očakávanom využití alebo výstupoch. Účtovná jednotka si zvolí takú metódu, ktorá najlepšie odzrkadľuje očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v aktíve. Zvolená metóda sa v jednotlivých obdobiach uplatňuje konzistentne s výnimkou prípadov, keď sa zmení očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov.
- 62A Metóda odpisovania, ktorá je založená na výnose vytvorenom činnosťou zahŕňajúcou použitie aktíva, nie je vhodnou metódou. Výnos vytvorený činnosťou zahŕňajúcou použitie aktíva vo všeobecnosti zohľadňuje aj iné činitele než len spotrebu budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v aktíve. Výnos napríklad ovplyvňujú aj iné vstupy a procesy, predajná činnosť a zmeny v objeme predaja a cenách. Prvok ceny ako súčasti výnosu môže ovplyvniť aj inflácia, ktorá nemá žiadny vplyv na to, ako sa aktívum spotrebúva.

#### Zníženie hodnoty

- 63 Pri analýze toho, či došlo k zníženiu hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení, účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Uvedený štandard vysvetľuje, ako účtovná jednotka preveruje účtovnú hodnotu svojich aktív, ako určuje spätné ziskateľnú sumu aktíva a kedy vykazuje alebo zruší vykazovanie straty zo zníženia hodnoty.
- 64 [Vypúšťa sa.]

#### Kompenzácia za zníženie hodnoty

- 65 **Kompenzácia od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, u ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, sa zahŕňa do výsledku hospodárenia ku dňu, kedy sa táto kompenzácia stane pohľadávkou.**
- 66 Zníženie hodnoty alebo strata položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, súvisiace reklamácie alebo kompenzačné platby od tretích osôb a následné nákupy alebo zhotovenie náhradných aktív sa považujú za samostatné hospodárske udalosti a účtujú sa samostatne takto:
- zníženia hodnoty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazujú v súlade so štandardom IAS 36;
  - ukončenie vykazovania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorých používanie sa ukončilo alebo boli vyradené, sa určuje v súlade s týmto štandardom;
  - kompenzácie od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, u ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, sa zahrnú do výsledku hospodárenia ku dňu, kedy sa daná kompenzácia stane pohľadávkou; a
  - obstarávací cena položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré boli obnovené, zakúpené alebo zhotovené ako náhrada, sa určuje v súlade s týmto štandardom.

#### UKONČENIE VYKAZOVANIA

- 67 **U položky nehnuteľností, strojov a zariadení dôjde k ukončeniu vykazovania v jej účtovnej hodnote za týchto okolností:**
- pri vyradení; alebo
  - ak sa z využívania ani vyradenia neočakávajú žiadne budúce ekonomické úžitky.
- 68 Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa zahrnie do výsledku hospodárenia k dátumu ukončenia vykazovania položky (okrem prípadov, ak sa v štandarde IFRS 16 *Lízingy* v súvislosti s predajom a spätným lízingom vyžaduje inak). Zisky sa neklasifikujú ako výnosy.

- 68A Účtovná jednotka, ktorá v rámci svojich bežných činností bežne predáva položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré držala na prenájom iným osobám, však takéto aktíva prevedie do zásob v ich účtovnej hodnote, keď sa prestanú prenajímať a začnú byť držané na predaj. Tržby z predaja takýchto aktív sa vykazujú ako výnos v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*. Štandard IFRS 5 sa neuplatňuje, ak sa aktíva, ktoré sú držané na predaj v rámci bežného podnikania, prevedú do zásob.
- 69 Položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa môžu vyradiť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, finančným lízingom alebo darovaním). Dátumom vyradenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení je dátum, keď príjemca začne ovládať danú položku v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy podľa štandardu IFRS 15. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia štandardu IFRS 16.
- 70 Ak účtovná jednotka v zmysle zásady vykazovania podľa odseku 7 vykazuje náklady na náhradu častí položky nehnuteľností, strojov a zariadení v rámci účtovnej hodnoty tejto položky, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradených častí nezávisle od toho, či boli tieto nahradené časti odpisované samostatne alebo nie. Ak účtovná jednotka nedokáže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako ukazovateľ toho, aká bola obstarávacía cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená.
- 71 Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa určuje ako rozdiel medzi prípadnými čistými výnosmi z vyradenia a účtovnou hodnotou danej položky.**
- 72 Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty vyplývajúcej z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení, sa stanovuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej výšky protihodnoty zahrnutej do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.

## ZVEREJŇOVANIE

- 73 Pre každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení sa v účtovnej závierke zverejňujú:**
- a) oceňovacie základy použité pri určovaní hrubej účtovnej hodnoty;
  - b) použité metódy odpisovania;
  - c) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;
  - d) hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia; a
  - e) zosúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, z ktorého sú zjavné:
    - i) prírastky;
    - ii) aktíva klasifikované ako držané na predaj alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 a iné vyradenia;
    - iii) nadobudnutia prostredníctvom podnikových kombinácií;
    - iv) zvýšenia alebo zníženia vyplývajúce z precenení v zmysle odsekov 31, 39 a 40 a zo strát zo zníženia hodnoty, ktoré boli vykázané alebo zrušené v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade so štandardom IAS 36;
    - v) straty zo zníženia hodnoty vykázané vo výsledku hospodárenia v súlade so štandardom IAS 36;
    - vi) straty zo zníženia hodnoty zrušené vo výsledku hospodárenia v súlade so štandardom IAS 36;



- vii) odpisy;
- viii) čisté kurzové rozdiely vyplývajúce z prevodu účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny vrátane prevodu zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky; a
- ix) ostatné zmeny.
- 74 V účtovnej závierke sa zverejňuje aj:
- existencia a sumy obmedzení vlastníckeho práva a nehnuteľností, stroje a zariadenia zložené ako zábezpeka za záväzky;
  - suma výdavkov vykázaných v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení počas jej zhotovovania; a
  - suma zmluvných záväzkov na nadobudnutie nehnuteľností, strojov a zariadení.
- 74A Ak nasledujúce položky nie sú vo výkaze komplexného účtovného výsledku prezentované oddelene, v účtovnej závierke sa zverejňujú aj tieto položky:
- suma kompenzácie poskytnutej tretími osobami za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, ktorá je zahrnutá vo výsledku hospodárenia; a
  - sumy príjmov a nákladov zahrnutých do výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 20A, ktoré sa týkajú vyrobených položiek, ktoré nie sú výstupom bežných činností účtovnej jednotky, a ktoré riadkové položky vo výkaze komplexného účtovného výsledku zahrňajú takéto príjmy a náklady.
- 75 Voľba metódy odpisovania a odhad doby použiteľnosti aktív sú vecou úsudku. Zverejnenie zvolených metód a odhadovaných dôb použiteľnosti alebo odpisových sadzieb preto poskytuje používateľom účtovnej závierky informácie, ktoré im umožňujú preskúmať manažmentom uplatňované politiky a vypracovať porovnania s inými účtovnými jednotkami. Z podobných dôvodov je nevyhnutné zverejniť:
- odpisovanie za obdobie, či už sa vykazuje vo výsledku hospodárenia alebo ako súčasť obstarávacej ceny iných aktív; a
  - akumulované odpisy ku koncu obdobia.
- 76 V zmysle štandardu IAS 8 účtovná jednotka zverejní povahu a účinok zmeny v účtovnom odhade, ktorá má vplyv v bežnom období alebo pri ktorej sa očakáva, že bude mať vplyv v nasledujúcich obdobiach. V prípade nehnuteľností, strojov a zariadení takéto zverejnenie môže vyplývať zo zmien v odhadoch týkajúcich sa:
- zostatkových hodnôt;
  - odhadovaných nákladov na demontáž, odstránenie alebo obnovu položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - doby použiteľnosti; a
  - metód odpisovania.
- 77 Ak sa položky nehnuteľností, strojov a zariadení vykazujú v precenených hodnotách, popri zverejneniach, ktoré sa vyžadujú v štandarde IFRS 13, sa zverejňujú aj tieto údaje:
- dátum nadobudnutia účinnosti precenenia;

**b) či bol do preceňovania zapojený nezávislý odhadca;**

c) [vypúšťa sa]

d) [vypúšťa sa]

**e) účtovná hodnota každej precenenej triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá by bola vykázaná, ak by sa dané aktívum účtovalo v súlade s modelom ocenenia obstarávacou cenou; a**

**f) prebytok z precenenia, ktorý naznačuje zmenu za obdobie a prípadné obmedzenia týkajúce sa rozdelenia zostatku akcionárom.**

78 Popri informáciách požadovaných v odseku 73 písm. e) bodoch iv) až vi) zverejňuje účtovná jednotka v súlade so štandardom IAS 36 aj informácie o znížení hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení.

79 Pre používateľov účtovnej závierky môžu byť re ich potreby relevantné aj tieto informácie:

a) účtovná hodnota dočasne nevyužitých nehnuteľností, strojov a zariadení;

b) hrubá účtovná hodnota všetkých plne odpísaných nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa ešte používajú;

c) účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení vyradených z aktívneho používania, ktoré neboli klasifikované ako držané na predaj v súlade so štandardom IFRS 5; a

d) ak sa používa model ocenenia obstarávacou cenou, reálna hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, ak sa významne líši od účtovnej hodnoty.

Účtovným jednotkám sa preto odporúča, aby tieto sumy zverejňovali.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

**80** Požiadavky odsekov 24 až 26 týkajúce sa prvotného ocenenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení získanej transakciou výmeny aktív sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.

80A Odsek 35 bol zmenený na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na všetky precenenia vykazované v ročných obdobiach, ktoré sa začínajú dátumom prvotného uplatnenia tejto zmeny alebo neskôr, a v bezprostredne predchádzajúcom ročnom období. Účtovná jednotka môže takisto prezentovať upravené porovnávacie informácie za všetky predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná tak urobiť. Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne označí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli prezentované na odlišnom základe, a uvedený základ vysvetlí.

80B V období vykazovania, v ktorom sa dokument *Poľnohospodárstvo: plodiace rastliny* (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 41) použije po prvýkrát, nemusí účtovná jednotka zverejniť kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za bežné obdobie. Účtovná jednotka však zverejňuje kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za každé predchádzajúce prezentované obdobie.

80C Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že položku plodiacich rastlín ocení v jej reálnej hodnote na začiatku najskoršieho obdobia prezentovaného v účtovnej závierke za obdobie vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje dokument *Poľnohospodárstvo: plodiace rastliny* (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 41) a použije túto reálnu hodnotu ako reprodukčnú cenu k tomuto dátumu. Prípadný rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykazuje v počiatočných nerozdelených ziskoch na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia.

80D Dokumentom *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – Výnosy, pred plánovaným použitím*, vydaným v máji 2020, sa zmenili odseky 17 a 74 a doplnili odseky 20A a 74A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne, no len na tie položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sú dopravené na miesto určenia a uvedené do stavu, v ktorom sú schopné prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment, v deň alebo po dni začiatku najskoršieho obdobia prezentovaného v účtovnej závierke, v ktorej účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje tieto zmeny. Účtovná jednotka vykazuje kumulatívny účinok prvotného uplatnenia týchto zmien ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej zložky vlastného imania) k začiatku uvedeného najskoršieho prezentovaného obdobia.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 81 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 81A Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedené v odseku 3 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 6 na skoršie obdobie, uplatňuje na toto skoršie obdobie aj tieto zmeny.
- 81B Štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenili odseky 39, 40 a 73 písm. e) bod iv). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 81C Štandardom IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008) sa zmenil odsek 44. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.
- 81D Odseky 6 a 69 boli zmenené a odsek 68A bol doplnený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatňuje súvisiace zmeny štandardu IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch*.
- 81E Odsek 5 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka uplatňuje súčasne aj zmeny odsekov 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 a 85B štandardu IAS 40. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 81F Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty a definícia spätne získateľnej sumy v odseku 6, zmenili sa odseky 26, 35 a 77 a vypustili sa odseky 32 a 33. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 81G Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenil odsek 8. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 81H Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenil odsek 35 a doplnil odsek 80A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 81I Dokumentom *Ozrejmienie prípustných spôsobov odpisovania a amortizácie* (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 38), vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 56 a doplnil odsek 62A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

- 81J Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 68A, 69 a 72. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 81K Dokumentom *Poľnohospodárstvo: plodiace rastliny* (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 41), vydaným v júni 2014, sa zmenili odseky 3, 6 a 37 a doplnili sa odseky 22A a 80B až 80C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8, s výnimkou prípadov uvedených v odseku 80C.
- 81L Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa vypustili odseky 4 a 27 a zmenili sa odseky 5, 10, 44 a 68 až 69. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 81M Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa doplnili odseky 29A a 29B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 81N Dokumentom *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – Výnosy pred plánovaným použitím*, vydaným v máji 2020, sa zmenili odseky 17 a 74 a doplnili odseky 20A, 74A a 80D. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2022 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

- 82 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 1998).
- 83 Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:
- SIC-6 *Náklady na modifikáciu existujúceho softvéru*;
  - SIC-14 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek*; a
  - SIC-23 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – náklady na rozsiahlu kontrolu alebo generálnu opravu*.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 19*****Zamestnanecké požitky***

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohoto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. V tomto štandarde sa požaduje, aby účtovná jednotka vykazovala:
  - a) záväzok, keď zamestnanec poskytol službu výmenou za zamestnanecké požitky, ktoré budú zaplatené v budúcnosti; a
  - b) náklad, keď účtovná jednotka spotrebúva ekonomický úžitok plynúci zo služby poskytovanej zamestnancom výmenou za zamestnanecké požitky.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Zamestnávateľ uplatňuje tento štandard pri účtovaní všetkých zamestnaneckých požitkov s výnimkou tých, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*.
- 3 Tento štandard sa nezaobera vykazovaním programov zamestnaneckých požitkov (pozri štandard IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*).
- 4 Zamestnanecké požitky, na ktoré sa tento štandard vzťahuje, zahŕňajú požitky poskytované:
  - a) v rámci formálnych programov alebo iných formálnych dohôd medzi účtovnou jednotkou a jednotlivými zamestnancami, skupinami zamestnancov alebo ich zástupcami;
  - b) na základe požiadaviek právnych predpisov alebo na základe dohôd uzavretých pre jednotlivé odvetvia, v ktorých sa požaduje, aby účtovné jednotky prispievali do národných, štátnych alebo odvetvových programov alebo do iných programov viacerých zamestnávateľov; alebo
  - c) na základe neformálnych zvyklostí, ktoré vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti, ak účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu, než zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom mimozmluvnej povinnosti je situácia, keď by zmena neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky mohla zapríčiniť neprijateľné poškodenie jej vzťahov so zamestnancami.
- 5 Zamestnanecké požitky zahŕňajú:
  - a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako sú ďalej uvedené zamestnanecké požitky, ak sa očakáva, že budú úplne vysporiadané do dvanástich mesiacov po konci ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanec poskytoval súvisiace služby:
    - i) mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie;
    - ii) platená ročná dovolenka a platená dočasná pracovná neschopnosť;
    - iii) podiely na zisku a odmeny; a
    - iv) nepeňažné požitky (ako napríklad zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie automobilov, bezplatné poskytovanie tovarov alebo služieb alebo ich poskytovanie so zľavou) pre súčasných zamestnancov;
  - b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad:
    - i) dôchodkové požitky (napríklad dôchodky a jednorazové sumy pri odchode do dôchodku); a
    - ii) ostatné požitky po skončení zamestnania, ako napríklad životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;

- c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad:
- i) dlhodobé platené voľná, ako napríklad dovolenka za dlhodobú službu alebo akademické voľno;
  - ii) odmeny pri výročiach alebo iné požitky za dlhoročnú službu; a
  - iii) požitky pri dlhodobej pracovnej neschopnosti; a
- d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru.
- 6 Medzi zamestnanecké požitky patria požitky poskytované buď zamestnancom alebo ich závislým osobám alebo príjemcom a môžu sa vysporiadať peňažnými úhradami (alebo poskytnutím tovaru alebo služieb), a to buď priamo v prospech zamestnancov, ich manželských partnerov, detí alebo iných závislých osôb alebo iným stranám, ako napríklad poisťovniam.
- 7 Zamestnanec môže poskytovať služby účtovnej jednotke na plný pracovný úväzok, na čiastočný úväzok, v rámci trvalého alebo príležitostného pracovného pomeru alebo v rámci pracovného pomeru na dobu určitú. Na účely tohto štandardu pojem zamestnanci zahŕňa aj riaditeľov a iných riadiacich zamestnancov.

#### DEFINÍCIE

#### 8 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

##### Definície zamestnaneckých požitkov

*Zamestnanecké požitky* sú všetky formy protihodnot poskytovaných účtovnou jednotkou výmenou za služby poskytované zamestnancami alebo za ukončenie pracovného pomeru.

*Krátkodobé zamestnanecké požitky* sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru), pri ktorých sa očakáva, že budú úplne vyrovnané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali príslušnú službu.

*Požitky po skončení zamestnania* sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a krátkodobé zamestnanecké požitky), ktoré sú splatné po skončení pracovného pomeru.

*Ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky* sú všetky zamestnanecké požitky iné ako krátkodobé zamestnanecké požitky, požitky po skončení zamestnania a požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru.

*Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru* sú zamestnanecké požitky, ktoré sa poskytujú výmenou za ukončenie pracovného pomeru zamestnanca, buď v dôsledku:

- a) **rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer zamestnanca pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku; alebo**
- b) **rozhodnutia zamestnanca prijať ponúknuté požitky výmenou za ukončenie pracovného pomeru.**

##### Definície súvisiace s klasifikáciou programov

*Programy požitkov po skončení zamestnania* sú formálne alebo neformálne dohody, na základe ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky po skončení zamestnania jednému alebo viacerým zamestnancom.

*Programy so stanovenými príspevkami* sú programy požitkov po skončení zamestnania, pri ktorých účtovná jednotka platí pevne stanovené príspevky samostatnej účtovnej jednotke (fonde) a nebude mať žiadnu zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť platiť ďalšie príspevky, ak fond nemá dostatok aktív na vyplácanie všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnancov v bežnom období a predchádzajúcich obdobiach.

*Programy so stanovenými požitkami* sú programy požitkov po skončení zamestnania iné ako programy so stanovenými príspevkami.



Programy viacerých zamestnávateľov sú programy so stanovenými príspevkami (iné ako štátne programy) alebo programy so stanovenými požitkami (iné ako štátne programy), ktoré:

- a) združujú aktíva poskytnuté viacerými účtovnými jednotkami, ktoré nie sú spoločne ovládané; a
- b) používajú tieto aktíva na poskytovanie požitkov zamestnancom viac ako jednej účtovnej jednotky, pričom úroveň príspevkov a požitkov sa určuje bez ohľadu na identitu účtovnej jednotky, ktorá príslušných zamestnancov zamestnáva.

#### Definície súvisiace s čistým záväzkom (aktívom) zo stanovených požitkov

Čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov je deficit alebo prebytok upravený o akýkoľvek účinok obmedzujúci čisté aktívum zo stanovených požitkov na strop aktív.

Deficit alebo prebytok je:

- a) súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov mínus
- b) reálna hodnota (prípadných) aktív programu.

Strop aktív je súčasná hodnota akýchkoľvek ekonomických úžitkov dostupných vo forme náhrad z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu.

Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je súčasná hodnota očakávaných budúcich platieb potrebných na vyrovnanie záväzku vyplývajúceho zo služby zamestnancov v bežnom období a predchádzajúcich obdobiach, bez odpočítania akýchkoľvek aktív programu.

Aktíva programu zahŕňajú:

- a) aktíva v držbe fondu dlhodobých zamestnaneckých požitkov; a
- b) poisťné zmluvy spĺňajúce kritériá.

Aktíva v držbe fondu dlhodobých zamestnaneckých požitkov sú aktíva (iné ako neprevoditeľné finančné nástroje emitované vykazujúcou účtovnou jednotkou), ktoré:

- a) sú v držbe účtovnej jednotky (fondu), ktorá je z právneho hľadiska oddelená od vykazujúcej účtovnej jednotky a existuje výlučne na vyplácanie alebo financovanie zamestnaneckých požitkov; a
- b) sú k dispozícii len na vyplácanie alebo financovanie zamestnaneckých požitkov, nie sú však k dispozícii vlastným veriteľom vykazujúcej účtovnej jednotky (ani v prípade konkurzného konania) a nemôžu sa vrátiť vykazujúcej účtovnej jednotke, okrem týchto prípadov:
  - i) aktíva zostávajúce vo fonde postačujú na vyrovnanie všetkých príslušných záväzkov vyplývajúcich zo zamestnaneckých požitkov programu alebo vykazujúcej účtovnej jednotky; alebo
  - ii) aktíva sa vrátia vykazujúcej účtovnej jednotke ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Poisťná zmluva spĺňajúca kritériá je poisťná zmluva <sup>(7)</sup> vystavená poisťovateľom, ktorý nie je spriaznenou osobou (ako je vymedzená v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*) vykazujúcej účtovnej jednotky, keď plnenia z poisťnej zmluvy:

<sup>(7)</sup> Poisťná zmluva spĺňajúca kritériá nemusí byť nevyhnutne poisťnou zmluvou, ako je vymedzená v štandarde IFRS 17 *Poisťné zmluvy*.

- a) môžu byť použité len na výplatu alebo financovanie zamestnaneckých požitkov v rámci programu so stanovenými požitkami; a
- b) nie sú k dispozícii vlastným veriteľom vykazujúcej účtovnej jednotky (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu sa vyplatiť vykazujúcej účtovnej jednotke, okrem týchto prípadov:
  - i) buď výnosy predstavujú prebytkové aktíva, ktoré nie sú potrebné na splnenie všetkých záväzkov zo zamestnaneckých požitkov súvisiacich s poisťou; alebo
  - ii) plnenia sa vrátia vykazujúcej účtovnej jednotke ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

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

#### Definície súvisiace s nákladmi na stanovené požitky

Náklady na službu zahŕňajú:

- a) náklady na súčasnú službu, ktoré sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúceho zo služby zamestnancov v bežnom období;
- b) náklady na minulé služby, ktoré sú zmenou súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov za službu zamestnancov v predchádzajúcich obdobiach v dôsledku zmeny programu (zavedenia, ukončenia alebo zmien programu so stanovenými požitkami) alebo krátenia (významného zníženia počtu zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje, účtovnou jednotkou); a
- c) akýkoľvek zisk alebo strata pri vyrovaní.

Čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov sú zmena čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov počas daného obdobia, ku ktorej dochádza v dôsledku plynutia času.

Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov zahŕňajú:

- a) poisťno-matematické zisky a straty;
- b) výnosy z aktív programu s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov; a
- c) akúkoľvek zmenu účinku stropu aktív s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

Poisťno-matematické zisky a straty sú zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúce z:

- a) úprav vyplývajúcich z praxe (účinky rozdielov medzi predchádzajúcimi poisťno-matematickými predpokladmi a tým, čo sa skutočne stalo); a
- b) účinkov vplyvu zmien poisťno-matematických predpokladov.

Výnosy z aktív programu sú úroky, dividendy a iné výnosy plynúce z aktív programu, spolu s realizovanými a nerealizovanými ziskmi alebo stratami z aktív programu po odpočítaní:

- a) akýchkoľvek nákladov na správu aktív programu; a

**b) akejkoľvek dane splatnej samotným programom, inej ako je daň zahrnutá v poistno-matematických predpokladoch a použitej na ocenenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov.**

Vyrovnanie je transakcia, ktorá vylučuje všetky ďalšie zákonné alebo mimozmluvné povinnosti za niektoré alebo všetky požitky poskytované v rámci programu so stanovenými požitkami, iné ako platby požitkov zamestnancom alebo v mene zamestnancov, ktoré sú stanovené v podmienkach programu a zahrnuté v poistno-matematických predpokladoch.

**KRÁTKODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY**

- 9 Krátkodobé zamestnanecké požitky zahŕňajú ďalej uvedené položky, ak sa očakáva ich úplné vysporiadanie do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiace služby:
- a) mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie;
  - b) platená ročná dovolenka a platená dočasná pracovná neschopnosť;
  - c) podiely na zisku a odmeny; a
  - d) nepeňažné požitky (ako napríklad zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie automobilov, bezplatné poskytovanie tovarov alebo služieb alebo ich poskytovanie so zľavou) pre súčasných zamestnancov.
- 10 Účtovná jednotka nemusí reklasifikovať krátkodobé zamestnanecké požitky, ak sa dočasne zmenia očakávania účtovnej jednotky, pokiaľ ide o načasovanie vyrovnania. Ak sa však zmenia vlastnosti požitkov (ako je zmena formy neakumulovateľných požitkov na akumulovateľné požitky) alebo ak zmena očakávaní týkajúcich sa načasovania vyrovnania nie je dočasná, potom účtovná jednotka posúdi, či požitky stále spĺňajú definíciu krátkodobých zamestnaneckých požitkov.

**Vykazovanie a oceňovanie**

*Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky*

- 11 Ak zamestnanec poskytuje účtovnej jednotke službu počas účtovného obdobia, táto účtovná jednotka vykazuje nediskontovanú sumu krátkodobých zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú uhradené výmenou za túto službu:
- a) **ako záväzok (časovo rozlíšený náklad), po odpočítaní akejkoľvek už uhradenej sumy. Ak už uhradená suma presiahne nediskontovanú sumu požitkov, účtovná jednotka zaúčtuje tento prebytok ako aktívum (náklad budúcich období) v rozsahu, v akom bude platba viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k vráteniu peňažných prostriedkov;**
  - b) ako náklad, pokiaľ iný štandard IFRS nepožaduje alebo nepovoľuje zahrnutie týchto požitkov do nákladov na aktíva (pozri napríklad štandard IAS 2 *Zásoby* a štandard IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*).
- 12 V odsekoch 13, 16 a 19 sa vysvetľuje, ako účtovná jednotka uplatňuje odsek 11 na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna a programov podielov na zisku a programov odmien.

*Krátkodobé platené voľno*

- 13 Účtovná jednotka vykazuje očakávané náklady na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna podľa odseku 11 takto:
- a) **v prípade akumulovateľného plateného voľna, keď zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje ich nárok na platené voľno v budúcnosti;**
  - b) v prípade neakumulovateľného plateného voľna, keď dôjde k uplatneniu nároku na voľno.
- 14 Účtovná jednotka môže dať zamestnancom platené voľno z rôznych dôvodov vrátane sviatkov, choroby a krátkodobej pracovnej neschopnosti, materskej alebo rodičovskej dovolenky, účasti v súdnej porote a vojenskej služby. Nároky na platené voľno patria do dvoch kategórií:

- a) akumulovateľné; a
- b) neakumulovateľné.
- 15 Akumulovateľné platené voľno je to, ktoré sa prenáša do ďalšieho obdobia a môže sa použiť v budúcich obdobiach, ak sa nárok naň v bežnom období v plnom rozsahu nevyužil. Akumulovateľné platené voľno môže byť buď nárokovateľné (inými slovami, zamestnanci majú nárok na peňažnú platbu za nevyužitie nároku na voľno pri odchode z účtovnej jednotky) alebo nenárokovateľné (keď zamestnanci nemajú nárok na peňažnú platbu za nevyužitie nároku na voľno pri odchode z účtovnej jednotky). Závazok vzniká, keď zamestnanci poskytnú službu, ktorá zvyšuje ich nárok na budúce platené voľno. Závazok existuje a vykáže sa aj vtedy, keď je platené voľno nenárokovateľné, hoci možnosť, že zamestnanci môžu odísť pred využitím nenárokovateľného akumulovateľného nároku, má vplyv na ocenenie tohto záväzku.
- 16 **Účtovná jednotka oceňuje očakávané náklady na akumulovateľné platené voľno ako dodatočnú sumu, ktorú účtovná jednotka očakáva, že bude musieť zaplatiť v dôsledku nevyužitého nároku, ktorý sa naakumuloval ku koncu obdobia vykazovania.**
- 17 Pomocou metódy uvedenej v predchádzajúcom odseku sa oceňuje záväzok sumou dodatočných platieb, pri ktorých sa očakáva, že vzniknú výhradne z akumulácie nárokov. Účtovná jednotka nemusí v mnohých prípadoch vykonávať podrobné výpočty, aby mohla odhadnúť, či neexistuje významný záväzok vyplývajúci z nevyužitého plateného voľna. Napríklad záväzok z titulu dočasnej pracovnej neschopnosti bude pravdepodobne významný len vtedy, ak existuje formálna alebo neformálna dohoda, že nevyužitá platená dočasná pracovná neschopnosť sa môže využiť ako platená ročná dovolenka.

**Príklad na ilustráciu odsekov 16 a 17**

Účtovná jednotka má 100 zamestnancov, z ktorých každý má každoročne nárok na päť pracovných dní platenej dočasnej pracovnej neschopnosti. Nevyužitý nárok na dočasnú pracovnú neschopnosť sa môže preniesť do nasledujúceho kalendárneho roku. Dočasná pracovná neschopnosť sa najprv čerpá z nároku za bežný rok a potom z akéhokoľvek zostatku preneseného z predchádzajúceho roka (na základe princípu LIFO). K 31. decembru 20X1 predstavuje priemerná hodnota nevyužitého nároku dva dni na jedného zamestnanca. Účtovná jednotka na základe skúseností, o ktorých predpokladá, že budú pokračovať, očakáva, že 92 zamestnancov si v roku 20X2 nezoberie viac ako päť dní platenej dočasnej pracovnej neschopnosti a že zo zostávajúcich ôsmich zamestnancov si každý zoberie v priemere šesť a pol dňa.

*Účtovná jednotka očakáva, že zaplatí ďalších dvanásť dní dočasnej pracovnej neschopnosti v dôsledku nevyužitého nároku naakumulovaného k 31. decembru 20X1 (jeden a pol dňa za každého z ôsmich zamestnancov). Účtovná jednotka preto vykáže záväzok, ktorý sa rovná platu za dvanásť dní dočasnej pracovnej neschopnosti.*

- 18 Neakumulovateľné platené voľná sa neprenášajú. Zanikajú vtedy, keď sa nárok súčasného obdobia v plnom rozsahu nevyužije a zamestnancom pri odchode z účtovnej jednotky nevzniká nárok na peňažnú náhradu za nevyužitý nárok na voľno. Toto je bežné v prípade platieb za práceneschopnosť (v rozsahu, v akom nevyužitie minulé nároky nezvyšujú budúce nároky), materskú alebo rodičovskú dovolenku a platené voľná za účasť v súdnej porote alebo za vojenskú službu. Účtovná jednotka nevykazuje žiadny záväzok alebo náklad až do doby čerpania voľna, pretože služba zamestnancov nezvyšuje výšku požitku.

*Programy podielov na zisku a programy odmien*

- 19 Účtovná jednotka vykazuje očakávané náklady na vyplácanie podielov na zisku a odmien podľa odseku 11 výlučne vtedy, ak:
- a) **účtovná jednotka má súčasnú zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť vykonať takéto platby v dôsledku minulých udalostí; a**
- b) **dokáže urobiť spoľahlivý odhad daného záväzku.**

**Súčasná povinnosť existuje výlučne vtedy, keď účtovná jednotka nemá reálne inú možnosť, než platby vykonať.**

- 20 V rámci niektorých programov podielov na zisku dostávajú zamestnanci podiel na zisku len vtedy, ak zostanú v účtovnej jednotke počas stanoveného obdobia. Takéto programy vytvárajú mimozmluvnú povinnosť, pretože zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje sumu, ktorá sa má vyplatiť, ak zamestnanci zostanú v zamestnaní do konca stanoveného obdobia. Pri oceňovaní takýchto mimozmluvných povinností sa zohľadňuje možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez prijatia platieb podielov na zisku.

#### Príklad na ilustráciu odseku 20

V rámci programu podielov na zisku sa požaduje, aby účtovná jednotka vyplácala stanovený podiel zo svojho ročného zisku zamestnancom, ktorí pracovali počas celého roku. Ak žiaden zo zamestnancov počas roku neodíde, celkové platby podielov na zisku za daný rok budú 3 percentá zisku. Účtovná jednotka odhaduje, že fluktuácia zamestnancov zníži platby na 2,5 percenta zisku.

*Účtovná jednotka vykáže záväzok a náklad vo výške 2,5 percenta zisku.*

- 21 Účtovná jednotka nemusí mať zákonnú povinnosť vyplatiť odmeny. Napriek tomu má účtovná jednotka vo zvyku v niektorých prípadoch odmeny vyplácať. V takýchto prípadoch má účtovná jednotka mimozmluvnú povinnosť, pretože nemá inú reálnu alternatívu, než odmeny vyplatiť. Pri oceňovaní mimozmluvnej povinnosti sa zohľadňuje možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť zo zamestnania bez vyplatenia odmeny.
- 22 Účtovná jednotka môže vykonať spoľahlivý odhad svojej zákonnej alebo mimozmluvnej povinnosti vyplývajúcej z programu podielov na zisku alebo programu odmien výlučne vtedy, ak:
- oficiálne podmienky programu obsahujú vzorec na určenie výšky požitku;
  - účtovná jednotka stanovuje sumy, ktoré sa vyplatia pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie; alebo
  - skúsenosti z minulosti jasne preukazujú výšku mimozmluvnej povinnosti účtovnej jednotky.
- 23 Záväzok z programov podielov na zisku a programov odmien vyplýva zo služby zamestnancov, a nie z transakcie s vlastníckmi účtovnej jednotky. Preto účtovná jednotka zaúčtuje náklady na programy podielov na zisku a programy odmien nie ako rozdelenie zisku, ale ako náklad.
- 24 Ak sa očakáva, že platby podielov na zisku a odmien nebudú v plnej miere vyrovnané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiacu službu, tieto platby sa považujú za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky (pozri odseky 153 až 158).

#### Zverejňovanie

- 25 Hoci sa v tomto štandarde nepožadujú osobitné zverejnenia o krátkodobých zamestnaneckých požitkoch, v iných štandardoch IFRS sa môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad v štandarde IAS 24 sa vyžaduje zverejňovanie zamestnaneckých požitkov pre kľúčových riadiacich zamestnancov. V štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* sa vyžaduje zverejňovanie nákladov na zamestnanecké požitky.

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

- 26 Medzi požitky po skončení zamestnania patria napríklad:
- dôchodkové požitky (napríklad dôchodky a jednorazové sumy pri odchode do dôchodku); a
  - ostatné požitky po skončení zamestnania, ako napríklad životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania.

Dohody, na základe ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky po skončení zamestnania, sú programy požitkov po skončení zamestnania. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na všetky takéto dohody bez ohľadu na to, či ich súčasťou je alebo nie je založenie samostatnej účtovnej jednotky na prijímanie príspevkov a vyplácanie požitkov.

- 27 Programy požitkov po skončení zamestnania sú klasifikované buď ako programy so stanovenými príspevkami alebo ako programy so stanovenými požitkami, a to v závislosti od ekonomickej podstaty programu, tak ako to vyplýva z jeho základných podmienok.
- 28 V programoch so stanovenými príspevkami sú zákonná alebo mimozmluvná povinnosť účtovnej jednotky obmedzené sumou, ktorou sa účtovná jednotka rozhodla prispievať do fondu. Výška požitkov po skončení zamestnania, ktorú zamestnanec dostane, sa teda určuje na základe sumy príspevkov platených účtovnou jednotkou (a možno aj zamestnancom) do programu požitkov po skončení zamestnania alebo do poisťovne, spolu s investičnými výnosmi z týchto príspevkov. V dôsledku uvedeného bude poisťno-matematické riziko (že požitky budú nižšie, než sa očakávalo) a investičné riziko (že investované aktíva nebudú stačiť na dosiahnutie očakávaných požitkov) v podstate znášať zamestnanec.
- 29 Medzi príklady prípadov, pri ktorých záväzok účtovnej jednotky nie je obmedzený sumou, ktorou sa účtovná jednotka rozhodla prispievať do fondu, patria prípady, keď má účtovná jednotka zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť na základe:
- vzorca na výpočet požitkov, ktorý nesúvisí výhradne s výškou príspevkov a podľa ktorého sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby poskytla ďalšie príspevky, ak aktíva nestačia na dosiahnutie výšky požitkov podľa vzorca na výpočet požitkov programu;
  - záruky stanovenej výnosnosti investovaných príspevkov, danej buď nepriamo prostredníctvom programu alebo priamo; alebo
  - tých neformálnych zvyklostí, z ktorých vzniká mimozmluvná povinnosť. Mimozmluvná povinnosť môže napríklad vzniknúť, keď účtovná jednotka v predchádzajúcich obdobiach zvyšovala požitky pre bývalých zamestnancov, aby tieto požitky sledovali vývoj inflácie, aj keď nejestvuje zákonná povinnosť, aby tak účtovná jednotka robila.
- 30 Podľa programov so stanovenými požitkami:
- spočíva záväzok účtovnej jednotky v poskytovaní dohodnutých požitkov súčasným i bývalým zamestnancom; a
  - poisťno-matematické riziko (že požitky budú nákladnejšie, než sa očakávalo) a investičné riziko znáša v podstate účtovná jednotka. Ak sú poisťno-matematické alebo investičné výsledky horšie, než sa očakávalo, môže sa záväzok účtovnej jednotky zvýšiť.
- 31 V odsekoch 32 až 49 sa vysvetľuje rozdiel medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami v kontexte programov viacerých zamestnávateľov, programami so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi rôzne, spoločne ovládané účtovné jednotky, štátnymi programami a poisťovnými požitkami.

#### **Programy viacerých zamestnávateľov**

- 32 Účtovná jednotka klasifikuje program viacerých zamestnávateľov ako program so stanovenými príspevkami alebo ako program so stanovenými požitkami, a to podľa podmienok programu (vrátane každej mimozmluvnej povinnosti, ktorá presahuje rámec oficiálnych podmienok).
- 33 Ak sa účtovná jednotka zúčastňuje na programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, pokiaľ sa neuplatňuje odsek 34, účtovná jednotka:
- účtuje svoj pomerný podiel na záväzku zo stanovených požitkov, aktívach programu a nákladoch súvisiacich s programom tým istým spôsobom ako pri každom inom programe so stanovenými požitkami; a**
  - zverejňuje informácie požadované v odsekoch 135 až 148 [s výnimkou odseku 148 d)].**
- 34 Ak nie sú dostupné dostatočné informácie na účtovanie stanovených požitkov z programu viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, účtovná jednotka:
- účtuje o programe v súlade s odsekmi 51 a 52, akoby to bol program so stanovenými príspevkami; a**
  - zverejňuje informácie požadované v odseku 148.**



35 Jedným z príkladov programu viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami je program, v rámci ktorého:

- a) sa program financuje priebežným spôsobom: príspevky sú stanovené na úrovni, ktorej výška bude podľa očakávaní postačovať na zaplatenie požitkov splatných v rovnakom období; a budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas bežného obdobia, budú zaplatené z budúcich príspevkov; a
- b) zamestnanecké požitky sú stanovené na základe dĺžky služby zamestnancov a zúčastnené účtovné jednotky nemajú reálne prostriedky na zrušenie účasti na programe bez toho, aby zaplatili príspevky za požitky, na ktoré zamestnancom vznikol nárok ku dňu zrušenia účasti. Takýto program vytvára pre účtovnú jednotku poistno-matematické riziko: ak sú celkové náklady na požitky, na ktoré už vznikol nárok ku koncu obdobia vykazovania, vyššie, než sa očakávalo, účtovná jednotka bude musieť buď zvýšiť svoje príspevky alebo presvedčiť zamestnancov, aby súhlasili so znížením požitkov. Preto je takýto program programom so stanovenými požitkami.

36 Ak sú dostupné dostatočné informácie o programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, účtovná jednotka účtuje svoj pomerný podiel na záväzku zo stanovených požitkov, aktívach programu a nákladoch na požitky po skončení zamestnania súvisiacich s programom rovnakým spôsobom, ako pri každom inom programe so stanovenými požitkami. Účtovná jednotka však nemusí byť schopná určiť na účtovné účely svoj podiel na základnej finančnej situácii a výkonnosti programu s dostatočnou spoľahlivosťou. Môže sa tak stať v prípade, ak:

- a) program vystavuje zúčastnené účtovné jednotky poistno-matematickým rizikám spojeným so súčasnými alebo bývalými zamestnancami iných účtovných jednotiek, v dôsledku čoho nejestvuje konzistentný a spoľahlivý základ pre rozdelenie záväzku, aktív programu a nákladov medzi jednotlivé účtovné jednotky zúčastnené na programe; alebo
- b) účtovná jednotka nemá prístup k dostatočným informáciám o programe, aby splnila požiadavky tohto štandardu.

V takýchto prípadoch účtovná jednotka účtuje o programe tak, akoby to bol program so stanovenými príspevkami, a zverejňuje informácie požadované v odseku 148.

37 Môže existovať zmluvná dohoda medzi programom viacerých zamestnávateľov a jeho účastníkmi, ktorá stanovuje spôsob rozdelenia prebytku (alebo financovania deficitu) v programe medzi účastníkov. Účastník programu viacerých zamestnávateľov s takouto dohodou, ktorý účtuje o tomto programe ako o programe so stanovenými príspevkami v súlade s odsekom 34, vykazuje vo výsledku hospodárenia aktívum alebo záväzok, ktoré vzniknú zo zmluvnej dohody, a z toho vyplývajúce výnosy alebo náklady.

#### **Príklad na ilustráciu odseku 37**

Účtovná jednotka sa zúčastňuje na programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami a tento program nerealizuje oceňovanie programu na základe štandardu IAS 19. O programe preto účtuje tak, akoby to bol program so stanovenými príspevkami. Na základe ocenenia finančných zdrojov, ktoré nie je v súlade so štandardom IAS 19, sa vykazuje deficit programu vo výške 100 miliónov MJ<sup>(8)</sup>. Program sa na základe zmluvy so zúčastnenými zamestnávateľmi dohodol na časovom harmonograme príspevkov, ktoré vyrovnajú deficit v priebehu nasledujúcich piatich rokov. Celková hodnota zmluvne dohodnutých príspevkov účtovnej jednotky je 8 miliónov MJ.

*Účtovná jednotka vo výsledku hospodárenia vykáže záväzok z príspevkov upravený o časovú hodnotu peňazí a rovnaký náklad.*

<sup>(8)</sup> V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách“ (MJ).

- 38 Programy viacerých zamestnávateľov sú odlišné od programov so skupinovú správou. Program so skupinovú správou je len agregáciou programov jednotlivých zamestnávateľov spojených do jedného celku, aby umožnil zúčastneným zamestnávateľom združovať ich aktíva na účely investovania a zníženia nákladov na riadenie a správu investícií, ale nároky jednotlivých zamestnávateľov sú oddelené výhradne na uspokojovanie pozitívov ich vlastných zamestnancov. Programy so skupinovú správou nepredstavujú žiadne vážne účtovné problémy, pretože informácie sú ľahko dostupné, takže je možné s nimi zaobchádzať rovnako ako v prípade akéhokoľvek iného programu jedného zamestnávateľa, a pretože takéto programy nevystavujú zúčastnené účtovné jednotky poisťno-matematickým rizikám súvisiacim so súčasnými a bývalými zamestnancami iných účtovných jednotiek. Podľa definícií uvedených v tomto štandarde je účtovná jednotka povinná klasifikovať program so skupinovú správou ako program so stanovenými príspevkami alebo program so stanovenými pozitívkami podľa konkrétnych podmienok programu (vrátane každej mimozmluvnej povinnosti presahujúcej rámec oficiálnych podmienok).
- 39 Účtovná jednotka pri určovaní, kedy má vykazovať a ako má oceňovať záväzok súvisiaci so zrušením programu viacerých zamestnávateľov so stanovenými pozitívkami alebo pri zrušení účasti účtovnej jednotky v programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými pozitívkami, uplatňuje štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

#### **Programy so stanovenými pozitívkami, ktorých riziká sa delia medzi spoločne ovládané účtovné jednotky**

- 40 Programy so stanovenými pozitívkami, ktorých riziká sa delia medzi spoločne ovládané účtovné jednotky, napríklad medzi materskú spoločnosť a dcérske spoločnosti, nie sú programami viacerých zamestnávateľov.
- 41 Účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje na takomto programe, získava informácie o programe ako o celku ocenenom v súlade s týmto štandardom na základe predpokladov, ktoré sa uplatňujú na program ako celok. Ak existuje zmluvná dohoda alebo stanovená politika na účtovanie čistého nákladu na stanovené pozitívky pre program ocenený ako celok v súlade s týmto štandardom jednotlivým účtovným jednotkám v skupine, účtovná jednotka vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke vykazuje čistý náklad na stanovené pozitívky. Ak takáto dohoda alebo politika neexistuje, čistý náklad na stanovené pozitívky sa vykazuje v samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky skupiny, ktorá je právne garantujúcim zamestnávateľom programu. Ostatné účtovné jednotky zo skupiny vo svojich samostatných alebo individuálnych účtovných závierkach vykazujú náklad rovnajúci sa ich príspevku splatnému za dané obdobie.
- 42 Účast' na takomto programe predstavuje pre každú jednotlivú účtovnú jednotku v skupine transakciu medzi spriaznenými osobami. Účtovná jednotka preto vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke zverejňuje informácie, ktoré sa vyžadujú v odseku 149.

#### **Štátne programy**

- 43 Účtovná jednotka účtuje o štátnom programe rovnako ako o programe viacerých zamestnávateľov (pozri odseky 32 až 39).
- 44 Štátne programy sú zriadené právnymi predpismi a vzťahujú sa na všetky účtovné jednotky (alebo všetky účtovné jednotky nachádzajúce sa v konkrétnej kategórii, napríklad v určitom odvetví) a prevádzkuje ich vláda alebo miestna samospráva alebo iný orgán (napríklad nezávislá agentúra vytvorená osobitne na tento účel), ktorý nepodlieha ovládaniu alebo vplyvu vykazujúcej účtovnej jednotky. Niektoré programy zriadené účtovnou jednotkou poskytujú tak povinné pozitívky nahrádzajúce pozitívky, na ktoré by sa inak vzťahoval štátny program, ako aj dodatočné dobrovoľné pozitívky. Takéto programy sa nepovažujú za štátne programy.
- 45 Štátne programy sú charakterizované ako programy so stanovenými pozitívkami alebo so stanovenými príspevkami v závislosti od záväzku účtovnej jednotky v rámci programu. Mnoho štátnych programov sa financuje priebežným spôsobom: príspevky sú stanovené na úrovni, ktorej výška bude podľa očakávaní postačovať na zaplatenie požadovaných pozitívov splatných v rovnakom období; budúce pozitívky, na ktoré vznikol nárok počas bežného obdobia, budú zaplatené z budúcich príspevkov. Napriek tomu v mnohých štátnych programoch účtovná jednotka nemá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť platiť tieto budúce pozitívky: jej jediný záväzok je zaplatiť príspevky vtedy, keď sú splatné, a ak účtovná jednotka prestane zamestnávať osoby zúčastnené na štátnom programe, nebude mať povinnosť zaplatiť pozitívky, na ktoré vznikol nárok jej vlastným zamestnancom v predchádzajúcich rokoch. Z tohto dôvodu sú štátne programy obvykle programami so stanovenými príspevkami. Keď je však štátny program programom so stanovenými pozitívkami, účtovná jednotka uplatňuje odseky 32 až 39.

**Poistené požitky**

46 Účtovná jednotka môže platiť poistné, aby zaistila financovanie programu požitkov po skončení zamestnania. Účtovná jednotka účtuje o takomto programe ako o programe so stanovenými príspevkami, pokiaľ táto účtovná jednotka nebude mať (buď priamo alebo nepriamo prostredníctvom programu) zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť byť:

a) platiť zamestnanecké požitky priamo v čase ich splatnosti; alebo

b) platiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ neuhradí všetky budúce zamestnanecké požitky súvisiace so službou zamestnancov v bežnom období i predchádzajúcich obdobiach.

**Ak si účtovná jednotka ponechá takúto zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť, účtuje o takomto programe ako o programe so stanovenými požitkami.**

47 Požitky poistené poistnou zmluvou nemusia mať priamy alebo automatický vzťah k záväzku účtovnej jednotky týkajúcejmu sa zamestnaneckých požitkov. Programy požitkov po skončení zamestnania, ktoré zahŕňajú aj poistné zmluvy, sa líšia, pokiaľ ide o účtovanie a financovanie, rovnako ako ostatné financované programy.

48 Ak účtovná jednotka financuje záväzok z požitkov po skončení zamestnania prispievaním na poistnú zmluvu, podľa ktorej si účtovná jednotka ponechá (buď priamo alebo nepriamo prostredníctvom programu, prostredníctvom mechanizmu na stanovenie poistného v budúcnosti alebo na základe vzťahu spriaznenej osoby s poisťovateľom) zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť, platba poistného nie je súčasťou dohody so stanovenými príspevkami. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka:

a) účtuje poistnú zmluvu spĺňajúcu kritériá ako aktívum programu (pozri odsek 8); a

b) vykazuje ostatné poistné zmluvy ako nároky na náhradu (ak poistky spĺňajú kritériá uvedené v odseku 116).

49 Ak poistná zmluva znie na meno určitého účastníka programu alebo skupiny účastníkov programu a účtovná jednotka nemá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť kryť akékoľvek straty vyplývajúce zo zmluvy, účtovná jednotka nie je povinná zaplatiť požitky zamestnancom a za vyplatenie požitkov je výhradne zodpovedný poisťovateľ. Platba pevne stanoveného poistného na základe týchto zmlúv je v podstate vyrovnaním záväzku zo zamestnaneckých požitkov, a nie investíciou na splnenie záväzku. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka už nemá ani aktívum, ani záväzok. Účtovná jednotka preto s takýmito platbami zaobchádza ako s príspevkami do programu so stanovenými príspevkami.

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

50 Účtovanie o programoch so stanovenými príspevkami je jednoduché, pretože záväzok vykazujúcej účtovnej jednotky za každé obdobie sa určuje na základe sumy, ktorou má za toto obdobie do programu prispieť. Z toho vyplýva, že na ocenenie záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie poistno-matematických predpokladov a nejestvuje možnosť vzniku poistno-matematického zisku alebo straty. Pri oceňovaní záväzku sa navyše nepoužíva diskontovanie, s výnimkou tých záväzkov, pri ktorých sa neočakáva, že budú úplne vyrovnané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiacu službu.

**Vykazovanie a oceňovanie**

51 Ak zamestnanec poskytoval účtovnej jednotke počas určitého obdobia službu, účtovná jednotka vykazuje príspevok splatný do programu so stanovenými príspevkami výmenou za túto službu:

a) ako záväzok (časovo rozlíšený náklad), znížený o sumu každého už zaplateného príspevku. Ak suma už zaplateného príspevku presiahne príspevok, ktorý je splatný za službu pred koncom obdobia vykazovania, účtovná jednotka zaúčtuje takýto prebytok ako aktívum (náklad budúcich období) v takej výške, v akej bude toto predplatenie viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k vráteniu peňažných prostriedkov;

b) ako náklad, pokiaľ sa v inom štandarde IFRS nepožaduje alebo nepovoľuje zahrnutie tohto príspevku do nákladov na aktívum (pozri napríklad štandardy IAS 2 a IAS 16).

52 Ak sa neočakáva, že príspevky do programu so stanovenými príspevkami budú úplne vysporiadané do dvanástich mesiacov po konci ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiacu službu, diskontujú sa použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 83.

**Zverejňovanie****53 Účtovná jednotka zverejňuje sumu zaúčtovaných ako náklad na programy so stanovenými príspevkami.**

54 Ak sa to požaduje v štandarde IAS 24, účtovná jednotka zverejňuje informácie o príspevkoch do programov so stanovenými príspevkami pre kľúčových riadiacich zamestnancov.

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

55 Účtovanie programov so stanovenými požitkami je komplexné, pretože na oceňovanie záväzku a nákladov sa vyžaduje použitie poistno-matematických predpokladov a existuje možnosť vzniku poistno-matematických ziskov a strát. Okrem toho sa záväzky oceňujú na diskontovanej báze, pretože sa môžu vyrovnávať až mnoho rokov po tom, ako zamestnanec poskytol súvisiacu službu.

**Vykazovanie a oceňovanie**

56 Programy so stanovenými požitkami môžu byť nefinancované z fondu alebo môžu byť úplne alebo čiastočne financované príspevkami účtovnej jednotky a niekedy aj jej zamestnancov, platenými účtovnej jednotke alebo fondu, ktorý je právne oddelený od vykazujúcej účtovnej jednotky a z ktorého sa vyplácajú zamestnanecké požitky. Platba požitkov financovaných z fondu v čase ich splatnosti závisí nielen od finančnej situácie a investičnej výkonnosti fondu, ale aj od schopnosti a ochoty účtovnej jednotky vyrovnávať prípadný nedostatok aktív fondu. Preto účtovná jednotka v podstate poskytuje záruku za poistno-matematické a investičné riziká súvisiace s programom. Z toho vyplýva, že náklady vykázané v súvislosti s programom so stanovenými požitkami nemusia nevyhnutne zodpovedať sume príspevku splatného za dané obdobie.

57 Účtovanie o programoch so stanovenými požitkami účtovnou jednotkou zahŕňa tieto kroky:

a) určenie deficitu alebo prebytku. To zahŕňa:

- i) použitie postupov poistnej matematiky, metódy plánovaného ročného zhodnotenia požitkov na vykonanie spoľahlivého odhadu konečných nákladov účtovnej jednotky na požitok, na ktorý vznikol zamestnancom nárok výmenou za ich službu v bežnom období i predchádzajúcich obdobiach (pozri odseky 67 až 69). Tento postup si vyžaduje, aby účtovná jednotka určila výšku požitkov priraditeľných bežnému obdobiu a predchádzajúcim obdobiám (pozri odseky 70 až 74) a vykonala odhady (poistno-matematické predpoklady) o demografických premenných (ako napríklad fluktuácie zamestnancov a úmrtnosti) a finančných premenných (ako napríklad budúceho zvýšenia platiev a nákladov na zdravotnú starostlivosť), ktoré budú mať vplyv na náklady na požitok (pozri odseky 75 až 98);
- ii) diskontovanie takéhoto požitku na určenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov a nákladov na súčasnú službu (pozri odseky 67 až 69 a 83 až 86);
- iii) odpočítanie reálnej hodnoty akýchkoľvek aktív program (pozri odseky 113 až 115) od súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov;

b) určenie výšky čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov ako výšky deficitu alebo prebytku určeného podľa písmena a) a upraveného o akýkoľvek účinok obmedzujúci čisté aktívum zo stanovených požitkov na strop aktív (pozri odsek 64);

c) určenie výšky ďalej uvedených položiek, ktoré sa vykážu vo výsledku hospodárenia:

- i) nákladov na súčasnú službu (pozri odseky 70 až 74 a odsek 122A);
- ii) akýchkoľvek nákladov na minulú službu a zisku alebo straty pri vyrovaní (pozri odseky 99 až 112);
- iii) čistých úrokov z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 123 až 126);

d) určenie precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov, ktoré sa majú vykázať v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, ktoré zahŕňa:

- i) poisťno-matematické zisky a straty (pozri odseky 128 a 129);
- ii) výnosy z aktív programu s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odsek 130); a
- iii) akékoľvek zmeny účinku stropu aktív (pozri odsek 64) s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

Ak má účtovná jednotka viac ako jeden program so stanovenými požitkami, použije tento postup pri každom významnom programe osobitne.

**58 Účtová jednotka stanovuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov s dostatočnou pravidelnosťou, aby sa sumy vykázané v účtovných závierkach podstatne nelíšili od súm, ktoré by boli vykázané ku koncu obdobia vykazovania.**

59 V tomto štandarde sa odporúča, ale nevyžaduje, aby účtovná jednotka pri oceňovaní všetkých podstatných záväzkov z požitkov po skončení zamestnania využila služby kvalifikovaného poisťného matematika. Účtovná jednotka môže z praktických dôvodov požiadať kvalifikovaného poisťného matematika, aby vykonal podrobné ocenenie záväzku pred koncom obdobia vykazovania. Napriek tomu sa výsledky takéhoto ocenenia aktualizujú pri všetkých významných transakciách a iných významných zmenách okolností (vrátane zmien trhových cien a úrokových sadzieb), a to až do konca obdobia vykazovania.

60 V niektorých prípadoch môžu poskytnúť spoľahlivú aproximáciu podrobných výpočtov opísaných v tomto štandarde odhady, priemery a zjednodušené výpočty.

#### Účtovanie mimozmluvnej povinnosti

**61 Účtovná jednotka účtuje nielen o svojej zákonnej povinnosti vyplývajúcej z oficiálnych podmienok programov so stanovenými požitkami, ale aj o každej mimozmluvnej povinnosti, ktorá vzniká z neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti, ak účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu, než zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom mimozmluvnej povinnosti je situácia, keď by zmena neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky mohla zapríčiniť neprijateľné poškodenie jej vzťahov so zamestnancami.**

62 Oficiálne podmienky programu so stanovenými požitkami môžu umožňovať, aby účtovná jednotka vypovedala svoje záväzky vyplývajúce z programu. Napriek tomu je pre účtovnú jednotku zvyčajne ťažké vypovedať jej záväzok v rámci programu (bez jeho uhradenia), ak si chce udržať zamestnancov. Preto, pokiaľ nejestvuje dôkaz potvrdzujúci opak, pri účtovaní požitkov po skončení zamestnania sa predpokladá, že účtovná jednotka, ktorá v súčasnosti poskytuje takéto požitky, bude pokračovať v tejto praxi počas obdobia, v ktorom zostanú zamestnanci v pracovnom pomere.

#### Výkaz o finančnej situácii

**63 Účtovná jednotka vykazuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov vo výkaze o finančnej situácii.**

**64 Keď účtovná jednotka zaznamená v programe so stanovenými požitkami prebytok, oceňuje aktívum zo stanovených požitkov nižšou z týchto hodnôt:**

a) prebytkom programu so stanovenými požitkami; a

b) stropom aktív, určeným použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 83.

65 Čisté aktívum zo stanovených požitkov môže vzniknúť, keď bol program so stanovenými požitkami financovaný vo vyššej miere, než bolo potrebné, alebo keď vznikli poisťno-matematické zisky. Účtovná jednotka v takých prípadoch vykáže čisté aktívum zo stanovených požitkov, pretože:

a) účtovná jednotka ovláda zdroj, čo predstavuje jej schopnosť použiť prebytok na tvorbu budúcich požitkov;

b) toto ovládanie je výsledkom minulých udalostí (príspevkov platených účtovnou jednotkou a služieb poskytovaných zamestnancami); a

- c) budúce ekonomické úžitky sú pre účtovnú jednotku dostupné vo forme zníženia budúcich príspevkov alebo vráteniu peňažných prostriedkov, a to buď priamo účtovnej jednotke alebo nepriamo do iného programu, ktorý sa nachádza v deficite. Strop aktív je súčasná hodnota týchto budúcich požitkov.

**Vykazovanie a oceňovanie: súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov a náklady na súčasnú službu**

- 66 Na konečné náklady na programy so stanovenými požitkami môže mať vplyv mnoho premenných, ako sú napríklad konečné platy, fluktuácia zamestnancov a úmrtnosť, príspevky zamestnancov a trendy nákladov na zdravotnú starostlivosť. Konečné náklady na program sú neisté a táto neistota pravdepodobne pretrvá počas dlhšieho časového obdobia. Na účely oceňovania súčasnej hodnoty záväzkov z požitkov po skončení zamestnania a súvisiacich nákladov na súčasnú službu je potrebné:
- uplatniť poistno-matematickú metódu oceňovania (pozri odseky 67 až 69);
  - priradiť požitky k obdobiam služby (pozri odseky 70 až 74); a
  - urobiť poistno-matematické predpoklady (pozri odseky 75 až 98).

*Poistno-matematická metóda oceňovania*

- 67 **Účtovná jednotka použije metódu plánovaného ročného zhodnotenia požitkov na určenie súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a príslušných nákladov na súčasnú službu, a keď to prichádza do úvahy, aj nákladov na minulé služby.**
- 68 Metóda plánovaného ročného zhodnotenia požitkov (niekedy známa ako metóda akumulovaných požitkov rozvrhnutých na službu alebo aj ako metóda pomeru požitkov a rokov služby) pristupuje ku každému obdobiu služby tak, akoby viedlo k dodatočnej jednotke nároku na požitky (pozri odseky 70 až 74) a oceňuje každú jednotku osobitne, až kým sa nedospeje ku konečnému záväzku (pozri odseky 75 až 98).

**Príklad na ilustráciu odseku 68**

Jednorazová suma požitkov je splatná pri skončení pracovného pomeru a rovná sa 1 % výšky platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby. Plat v roku 1 je 10 000 MJ a predpokladá sa jeho rast o 7 percent ročne (použitím zloženého rastu). Použitá diskontná sadzba je 10 percent ročne. V nasledujúcej tabuľke je zobrazené, ako rastie záväzok za zamestnanca, u ktorého sa očakáva skončenie pracovného pomeru na konci piateho roku, za predpokladu, že nedôjde k zmenám poistno-matematických predpokladov. Na zjednodušenie sa v tomto príklade neberie do úvahy dodatočná úprava potrebná na zohľadnenie pravdepodobnosti, že zamestnanec môže skončiť pracovný pomer s účtovnou jednotkou k skoršiemu alebo neskoršiemu dňu.

Rok	1	2	3	4	5
	MJ	MJ	MJ	MJ	MJ
Požitky prislúchajúce k:					
— predchádzajúcim rokom	0	131	262	393	524
— súčasnému roku (1 % posledného platu pred odchodom zo zamestnania)	131	131	131	131	131
— súčasnému roku i predchádzajúcim rokom	131	262	393	524	655
Počiatočný záväzok	—	89	196	324	476
Úroky vo výške 10 %	—	9	20	33	48
Náklady na súčasnú službu	89	98	108	119	131
Záverečný záväzok	89	196	324	476	655



**Poznámka:**

- 1 Počiatočný záväzok sa rovná súčasnej hodnote požitkov prislúchajúcich predchádzajúcim rokom.
- 2 Náklady na súčasnú službu sa rovnajú súčasnej hodnote požitku prislúchajúceho bežnému roku.
- 3 Záverečný záväzok sa rovná súčasnej hodnote požitkov prislúchajúcich bežnému a predchádzajúcim rokom.

- 69 Účtovná jednotka diskontuje celý záväzok požitkov po skončení zamestnania, a to aj vtedy, keď je časť záväzku podľa očakávaní splatná do dvanástich mesiacov po období vykazovania.

**Priradenie požitkov jednotlivým obdobiam služby**

- 70 Pri určovaní súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a príslušných nákladov na súčasnú službu – a keď je to potrebné, aj nákladov na minulé službu – účtovná jednotka priraduje požitky obdobiam služby podľa vzorca na výpočet požitkov daného programu. Ak však bude mať služba zamestnanca v neskorších rokoch za následok podstatne vyššiu úroveň požitkov než v predchádzajúcich rokoch, účtovná jednotka priraduje požitky jednotlivým obdobiam rovnomerne:

- a) **odo dňa, keď služba zamestnanca po prvýkrát viedla k nároku na požitok z programu (bez ohľadu na to, či požitky boli alebo neboli podmienené ďalšou službou);**
- b) **do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude mať za následok podstatné zvýšenie ďalších požitkov na základe programu, iných než sú požitky, ktoré vyplývajú z ďalších zvýšení platu.**

- 71 Metóda plánovaného ročného zhodnotenia požitkov si vyžaduje, aby účtovná jednotka priradila požitky bežnému obdobiu (aby sa mohli určiť náklady na súčasnú službu) a bežnému i predchádzajúcim obdobiam (aby sa mohla určiť súčasná hodnota záväzkov zo stanovených požitkov). Účtovná jednotka priraduje požitky obdobiam, v ktorých vzniká záväzok poskytovať požitky po skončení zamestnania. Takýto záväzok vzniká, keď zamestnanec poskytuje službu výmenou za požitky po skončení zamestnania, ktoré účtovná jednotka očakáva, že uhradí v budúcich obdobiach vykazovania. Postupy poisťovnej matematiky účtovnej jednotke umožňujú oceniť takýto záväzok s dostatočnou spoľahlivosťou oprávňujúcou vykázanie záväzku.

**Príklady na ilustráciu odseku 71**

- 1 Z programu so stanovenými požitkami sa poskytuje jednorazová suma požitku 100 MJ splatná pri odchode do dôchodku za každý rok služby.

*Každému roku sa priradí požitok 100 MJ. Náklady na súčasnú službu predstavujú súčasnú hodnotu 100 MJ. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je súčasnou hodnotou 100 MJ, násobenou počtom rokov služby až do skončenia obdobia vykazovania.*

*Ak je požitok splatný hneď, ako sa zamestnancovi skončí pracovný pomer v účtovnej jednotke, náklady na súčasnú službu a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov zohľadnia dátum, ku ktorému sa očakáva, že zamestnanec ukončí pracovný pomer. V dôsledku účinku diskontovania sú preto tieto sumy nižšie než sumy, ktoré by boli určené, ak by zamestnanec ukončil pracovný pomer na konci obdobia vykazovania.*

- 2 Z programu sa za každý rok služby poskytuje mesačný dôchodok vo výške 0,2 percenta posledného platu pred odchodom zo zamestnania. Dôchodok je splatný od veku 65 rokov.

*Každému roku služby sa priradí požitok rovnajúci sa súčasnej hodnote, vypočítanej k očakávanému dňu odchodu do dôchodku, mesačného dôchodku predstavujúceho 0,2 percenta odhadnutej výšky posledného platu pred očakávaným zo zamestnania splatného od očakávaného dňa odchodu do dôchodku až do predpokladaného dňa úmrtia. Náklady na súčasnú službu sa rovnajú súčasnej hodnote tohto požitku. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov sa rovná súčasnej hodnote mesačných platieb dôchodku predstavujúcich 0,2 percenta posledného platu pred odchodom zo zamestnania vynásobenej počtom rokov služby počítaných až do konca obdobia vykazovania. Náklady na súčasnú službu a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov sa diskontujú, pretože dôchodok sa začína vyplácať vo veku 65 rokov.*

- 72 Služba zamestnancov vytvára záväzok týkajúci sa programu so stanovenými požitkami, aj keď sú požitky podmienené budúcim zamestnaním (inými slovami, nie je na ne ešte záväzný nárok). Služba zamestnancov pred dátumom vzniku záväzného nároku vytvára mimozmluvnú povinnosť, pretože ku koncu každého nasledujúceho obdobia vykazovania sa znižuje rozsah budúcej služby, ktorú zamestnanec bude musieť poskytnúť pred nadobudnutím nároku na požitky. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených požitkov berie účtovná jednotka do úvahy pravdepodobnosť, že niektorí zamestnanci nemusia splniť požiadavky na vznik nároku. Podobne platí, že hoci sa určité požitky po skončení zamestnania, napríklad zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania, stanú splatnými len vtedy, ak daná udalosť nastane v období, keď už zamestnanec nie je zamestnaný, záväzok vzniká už vtedy, keď zamestnanec poskytuje službu, na základe ktorej v prípade výskytu tejto udalosti vzniká nárok na poskytnutie požitkov. Pravdepodobnosť, že táto určitá udalosť nastane, má vplyv na oceňovanie záväzku, ale nerozhoduje o tom, či záväzok existuje.

#### Príklady na ilustráciu odseku 72

- 1 V rámci programu sa vypláca požitok vo výške 100 MJ za každý rok služby. Nárok na požitky vzniká po desiatich rokoch služby.

*Každému roku sa priradí požitok 100 MJ. V každom z prvých desiatich rokov sa v nákladoch na súčasnú službu i súčasnej hodnote záväzku zohľadňuje pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť desať rokov služby.*

- 2 V rámci programu sa vypláca požitok vo výške 100 MJ za každý rok služby, okrem služby pred 25. rokom života. Nárok na požitky vzniká okamžite.

*Službe pred 25. rokom života sa nepriraduje žiadny požitok, pretože za službu pred týmto dátumom nevzniká nárok na požitky (či už podmienené alebo nepodmienené). Každému nasledujúcemu roku sa priradí požitok 100 MJ.*

- 73 Záväzok narastá až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude vytvárať nárok na podstatné zvýšenie ďalších požitkov. Preto sa všetky požitky priradia obdobiam, ktoré sa končia k tomuto dňu alebo pred týmto dňom. Požitky sa priradia k jednotlivým účtovným obdobiam podľa vzorca na výpočet požitkov programu. Ak však služba zamestnanca bude v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov než v skorších rokoch, účtovná jednotka priradí požitok rovnomerne, a to až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca už nebude mať za následok vznik podstatnej sumy ďalších požitkov. Je to tak preto, lebo služba zamestnanca počas celého obdobia vedie v konečnom dôsledku k požitku na tejto vyššej úrovni.

#### Príklady na ilustráciu odseku 73

- 1 V rámci programu sa vypláca jednorazová suma požitku vo výške 1 000 MJ, na ktorú vzniká záväzný nárok po desiatich rokoch služby. Z programu sa neposkytujú žiadne ďalšie požitky za službu v ďalších obdobiach.

*Každému z prvých desiatich rokov sa priradí požitok 100 MJ (1 000 MJ delené desiatimi).*

*Náklady na súčasnú službu v každom z prvých desiatich rokov zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť desať rokov služby. Nasledujúcim rokom sa nepriradia žiadne požitky.*

- 2 Z programu sa vypláca jednorazová suma dôchodkového požitku vo výške 2 000 MJ všetkým zamestnancom, ktorí sú vo veku 55 rokov po dvadsiatich rokoch služby ešte stále zamestnaní alebo ktorí sú vo veku 65 rokov ešte stále zamestnaní bez ohľadu na dĺžku ich služby.

*Pre zamestnancov, ktorí nastúpili do zamestnania pred 35. rokom života, vedie služba najprv k požitkom podľa programu k 35. roku života (zamestnanec teda mohol opustiť zamestnanie vo veku 30 rokov a vrátiť sa vo veku 33 rokov bez toho, aby to malo vplyv na výšku alebo načasovanie vyplácania požitkov). Tieto požitky sú podmienené ďalšou službou. Služba po dosiahnutí veku 55 rokov takisto nebude mať za následok žiadne podstatné zvýšenie sumy budúcich požitkov. V prípade týchto zamestnancov účtovná jednotka priradí každému roku od veku 35 rokov do veku 55 rokov požitok 100 MJ (2 000 MJ delené dvadsiatimi).*

V prípade zamestnanca, ktorý nastúpi do zamestnania vo veku 55 rokov, nebude viesť služba po desiatich rokoch k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy budúcich požitkov. V prípade tohto zamestnanca priradí účtovná jednotka každému z prvých desiatich rokov požitok 200 MJ (2 000 delené desiatimi).

*V prípade všetkých zamestnancov zohľadňujú náklady na súčasnú službu a súčasná hodnota záväzkov pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby.*

- 3 Z programu zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania sa uhradí 40 percent nákladov na zdravotnú starostlivosť zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako desiatich a menej ako dvadsiatich rokoch služby a 50 percent týchto nákladov, ak zamestnanec odíde po dvadsiatich alebo viacerých rokoch služby.

*Podľa vzorca na výpočet požitkov z programu účtovná jednotka priradí 4 percentá súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť (40 percent delené desiatimi) každému z prvých desiatich rokov a 1 percento (10 percent delené desiatimi) každému z druhých desiatich rokov. Náklady na súčasnú službu v každom roku odzrkadľujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby na získanie nároku na časť požitkov alebo všetky požitky. Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu počas desiatich rokov, sa žiadny požitok nepriraduje.*

- 4 Z programu zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania sa uhradí 10 percent nákladov na zdravotnú starostlivosť zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako desiatich a menej ako dvadsiatich rokoch služby a 50 percent týchto nákladov, ak zamestnanec odíde po dvadsiatich alebo viacerých rokoch služby.

*Služba v neskorších rokoch bude mať za následok podstatne vyššiu úroveň požitkov než služba v skorších rokoch. Preto v prípade zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu po dvadsiatich alebo viacerých rokoch, účtovná jednotka priradí požitok rovnomerne podľa odseku 71. Služba presahujúca dvadsať rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy budúcich požitkov. Preto požitky priradené každému z prvých dvadsiatich rokov sú 2,5 percenta zo súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť (50 percent delené dvadsiatimi).*

*V prípade zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu medzi desiatym a dvadsiatym rokom, predstavuje požitok priradený každému z prvých desiatich rokov 1 percento súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť.*

*V prípade týchto zamestnancov sa službe medzi koncom desiateho roku a odhadovaným dátumom odchodu zo zamestnania požitok nepriraduje.*

*Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu počas desiatich rokov, sa žiadny požitok nepriraduje.*

- 74 Ak je suma požitku za každý rok služby vyjadrená ako konštantný podiel z posledného platu pred odchodom zo zamestnania, budúce zvyšovanie platu ovplyvní sumu potrebnú na vyrovnanie záväzku, ktorý existuje za službu poskytnutú pred koncom obdobia vykazovania, ale nevytvára dodatočný záväzok. Preto:

- a) na účely odseku 70 písm. b) zvýšenia platu nevedú k ďalším požitkom, dokonca ani keď je suma požitkov závislá od výšky posledného platu pred odchodom zo zamestnania; a
- b) suma požitku priradeného ku každému obdobiu je vyjadrená ako konštantný podiel platu, s ktorým je požitok spojený.

#### **Príklad na ilustráciu odseku 74**

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

Požitek 3 percentá z odhadnutého posledného platu pred odchodom zo zamestnania sa priradí každému roku, a to až do veku 55 rokov. Je to dátum, keď ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy budúcich požitkov poskytovaných v rámci programu. Po tomto veku sa službe nepriradí žiadny požitok.

*Poistno-matematické predpoklady*

**75 Poistno-matematické predpoklady musia byť nezaujaté a navzájom zlučiteľné.**

76 Poistno-matematické predpoklady sú najlepšimi odhadmi účtovnej jednotky týkajúcimi sa premenných, ktoré určujú konečné náklady na poskytovanie požitkov po skončení zamestnania. Poistno-matematické predpoklady zahŕňajú:

a) demografické predpoklady o budúcich charakteristikách súčasných a bývalých zamestnancov (a od nich závislých osôb), ktorí majú nárok na požitky. Demografické predpoklady sa zaoberajú otázkami, ako sú:

i) úmrtnosť (pozri odseky 81 a 82);

ii) miera fluktuácie zamestnancov, zdravotné postihnutie a predčasný odchod do dôchodku;

iii) percentuálny podiel účastníkov programu a závislých osôb, ktoré budú mať nárok na požitky;

iv) percentuálny podiel účastníkov programu, ktorí si zvolia každú z dostupných možností vyplácania požitkov podľa podmienok programu; a

v) miery nárokov na požitky vyplácané z nemocenských programov;

b) finančné predpoklady týkajúce sa položiek, ako sú napríklad:

i) diskontná sadzba (pozri odseky 83 až 86);

ii) úrovne požitkov, s výnimkou akýchkoľvek nákladov na požitky, ktoré majú zamestnanci dosiahnuť, a budúce platy (pozri odseky 87 až 95);

iii) v prípade nemocenských požitkov, budúce nemocenské náklady vrátane nákladov na správu nárokov (t. j. náklady, ktoré vzniknú pri spracovaní a riešení nárokov, vrátane právnych poplatkov a poplatkov likvidátora nárokov) (pozri odseky 96 až 98); a

iv) dane splatné v rámci programu z príspevkov súvisiacich so službou pred dátumom vykazovania alebo z požitkov vyplývajúcich z tejto služby.

77 Poistno-matematické predpoklady sú nezaujaté, ak nie sú ani neprimerané ani nadmieru konzervatívne.

78 Poistno-matematické predpoklady sú navzájom zlučiteľné, ak zohľadňujú hospodársky vzťah medzi faktormi, ako sú napríklad inflácia, miera rastu platov a diskontné sadzby. Napríklad všetky predpoklady, ktoré závisia od určitej úrovne inflácie (ako sú predpoklady o úrokových sadzbách a raste platov a požitkov) v danom budúcom období predpokladajú v tom istom období tú istú úroveň inflácie.

79 Účtovná jednotka určuje diskontnú sadzbu a ďalšie finančné predpoklady v nominálnych (stanovených) hodnotách, pokiaľ nie sú odhady v reálnych hodnotách (očistených o vplyv inflácie) spoľahlivejšie, napríklad v hyperinflačnej ekonomike (pozri štandard IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*), alebo v prípadoch, keď je požitok viazaný na index a zároveň existuje rozvinutý trh dlhopisov viazaných na index vyjadrených v rovnakej mene a viazucich sa na rovnaké obdobie.

**80 Finančné predpoklady musia byť založené na trhových očakávaniach ku koncu obdobia vykazovania za obdobie, počas ktorého sa majú záväzky vyrovnávať.**

*Poistno-matematické predpoklady: úmrtnosť*

- 81 **Účtovná jednotka určuje predpoklady týkajúce sa úmrtnosti odkazom na svoje najlepšie odhady úmrtnosti účastníkov programu počas trvania zamestnania i po jeho skončení.**
- 82 Na účely odhadu konečných nákladov na požitky berie účtovná jednotka do úvahy očakávané zmeny úmrtnosti, napríklad úpravou štandardných tabuliek úmrtnosti pomocou odhadov poklesu úmrtnosti.

*Poistno-matematické predpoklady: diskontná sadzba*

- 83 **Sadzba použitá na diskontovanie záväzkov za požitky po skončení zamestnania (financovaných alebo nefinancovaných z fondu) sa určuje ku koncu obdobia vykazovania odkazom na trhové výnosy z vysokokvalitných podnikových dlhopisov. Pri menách, pre ktoré neexistuje rozvinutý trh s takýmito vysokokvalitnými podnikovými dlhopismi, sa použijú trhové výnosy (existujúce ku koncu obdobia vykazovania) zo štátnych dlhopisov denominovaných v uvedených menách. Mena a splatnosť podnikových dlhopisov alebo štátnych dlhopisov musia byť v súlade s menou a odhadovanou dobou do splatnosti záväzkov na požitky po skončení zamestnania.**
- 84 Jedným poistno-matematickým predpokladom, ktorý má podstatný vplyv, je diskontná sadzba. Diskontná sadzba zohľadňuje časovú hodnotu peňazí, ale nie poistno-matematické alebo investičné riziko. Okrem toho diskontná sadzba nezohľadňuje úverové riziko špecifické pre danú účtovnú jednotku, ktoré znášajú veritelia účtovnej jednotky, a zároveň nezohľadňuje ani riziko, že sa skutočnosť v budúcnosti môže líšiť od poistno-matematických predpokladov.
- 85 Diskontná sadzba zohľadňuje odhadnuté načasovanie platieb požitkov. V praxi to účtovná jednotka často dosahuje tak, že použije jednoduchý vážený priemer diskontnej sadzby, ktorý odzrkadľuje odhadnuté načasovanie a sumu platieb požitkov, ako aj menu, v ktorej sa majú požitky vyplatiť.
- 86 V niektorých prípadoch nemusia existovať rozvinuté trhy s dlhopismi s dostatočne dlhou splatnosťou, ktorá by zodpovedala odhadovanej splatnosti všetkých platieb požitkov. V týchto prípadoch účtovná jednotka použije súčasné trhové sadzby platné pre príslušné splatnosti na diskontovanie platieb s kratšou splatnosťou a odhaduje diskontnú sadzbu pre platby s dlhšími splatnosťami na základe extrapolácie súčasných trhových sadzieb podľa výnosovej krivky. Nie je pravdepodobné, že celková súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov bude obzvlášť citlivá na diskontnú sadzbu použitú na tú časť požitkov, ktorá je splatná po konečnej splatnosti dostupných podnikových alebo štátnych dlhopisov.

*Poistno-matematické predpoklady: platy, požitky a náklady na zdravotnú starostlivosť*

- 87 **Účtovná jednotka oceňuje svoje záväzky zo stanovených požitkov tak, aby zohľadňovali:**
- a) **požitky stanovené v podmienkach programu (alebo vyplývajúce z akejkoľvek mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok) ku koncu obdobia vykazovania;**
  - b) **akýkoľvek odhad budúceho rastu plátov, ktorý má vplyv na splatné požitky;**
  - c) **vplyv akéhokoľvek obmedzenia podielu zamestnávateľa na nákladoch na budúce požitky;**
  - d) **príspevky od zamestnancov alebo tretích strán, ktoré znížia konečné náklady účtovnej jednotky na tieto požitky; a**
  - e) **odhadované budúce zmeny úrovne akýchkoľvek štátnych požitkov, ktoré majú vplyv na požitky splatné podľa programu so stanovenými požitkami, a to výlučne vtedy, ak budú:**
    - i) **tieto zmeny boli uzákonené pred koncom obdobia vykazovania; alebo**
    - ii) **údaje z minulosti alebo iný spoľahlivý dôkaz naznačujú, že tieto štátne požitky sa zmenia predvídateľným spôsobom, napríklad v súlade s budúcimi zmenami všeobecných úrovní cien alebo všeobecných úrovní plátov.**

- 88 Poistno-matematické predpoklady odzrkadľujú budúce zmeny požitkov, ktoré sú stanovené v oficiálnych podmienkach programu (alebo vyplývajúce z mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok) ku koncu obdobia vykazovania. To platí napríklad vtedy, keď:
- účtovná jednotka v minulosti zvyšovala požitky, napríklad aby zmiernila účinky inflácie a neexistuje žiaden náznak, že sa táto prax v budúcnosti zmení;
  - účtovná jednotka má buď na základe oficiálnych podmienok programu (alebo na základe mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok), alebo zo zákona povinnosť použiť každý prebytok v programe v prospech účastníkov programu [pozri odsek 108 písm. c)]; alebo
  - požitky sa menia v reakcii na cieľ výkonnosti alebo iné kritériá. V podmienkach programu môže byť napríklad stanovené, že sa z neho budú vyplácať znížené požitky alebo sa budú vyžadovať ďalšie príspevky od zamestnancov, ak v programe nie je dostatok aktív. Ocenenie záväzku je zohľadnením najlepšieho odhadu vplyvu cieľa výkonnosti alebo iných kritérií.
- 89 V poistno-matematických predpokladoch sa nezohľadňujú zmeny budúcich požitkov, ktoré nie sú stanovené v oficiálnych podmienkach programu (alebo nemajú povahu mimozmluvnej povinnosti) ku koncu obdobia vykazovania. Takéto zmeny budú mať za následok:
- náklady na minulú službu do výšky, v ktorej sa menia požitky za službu poskytované pred touto zmenou; a
  - náklady na súčasnú službu za obdobia po zmene vo výške, v akej sa zmenia požitky za službu po uvedenej zmene.
- 90 Odhady budúceho zvyšovanie platov zohľadňujú infláciu, služobný vek, povýšenia a iné relevantné faktory, ako napríklad ponuka a dopyt na trhu práce.
- 91 V niektorých programoch so stanovenými požitkami sú príspevky, ktoré je účtovná jednotka povinná platiť, obmedzené. Konečné náklady na požitky berú do úvahy vplyv obmedzenia príspevkov. Účinok obmedzenia príspevkov sa určuje za kratšie z týchto období:
- odhadovanú dobu trvania účtovnej jednotky; a
  - odhadovanú dobu trvania programu.
- 92 V niektorých programoch so stanovenými požitkami sa od zamestnancov alebo tretích strán vyžaduje, aby prispievali na náklady programu. Príspevky zamestnancov znižujú náklady účtovnej jednotky na požitky. Účtovná jednotka posúdi, či príspevky tretích strán znižujú náklady účtovnej jednotky na požitky alebo predstavujú nárok na náhradu, ako je opísané v odseku 116. Príspevky zamestnancov alebo tretích strán sú stanovené buď v oficiálnych podmienkach programu (alebo vyplývajú z mimozmluvnej povinnosti, ktorá je nad rámec týchto podmienok) alebo sú dobrovoľné. Dobrovoľnými príspevkami zamestnancov alebo tretích strán sa znižujú náklady na službu po zaplatení týchto príspevkov do programu.
- 93 Príspevkami zamestnancov alebo tretích strán stanovenými v oficiálnych podmienkach programu sa buď znižujú náklady na službu (ak sú naviazané na službu), alebo ovplyvňujú precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (ak nie sú naviazané na službu). Príkladom príspevkov, ktoré nie sú naviazané na službu, je, ak sa príspevky vyžadujú na zníženie deficitu spôsobeného stratami aktív programu alebo poistno-matematickými stratami. Ak sú príspevky zamestnancov alebo tretích strán naviazané na službu, takýmito príspevkami sa znižujú náklady na službu takto:
- ak výška príspevkov závisí od počtu rokov služby, účtovná jednotka priraduje príspevky obdobiam služby použitím rovnakej metódy priradovania, aká sa vyžaduje v odseku 70 pre hrubý požitok (t. j. buď použitím vzorca na výpočet príspevkov daného programu alebo rovnomerne); alebo
  - ak výška príspevkov nezávisí od počtu rokov služby, účtovná jednotka smie takéto príspevky vykázat ako zníženie nákladov na službu v období, v ktorom sa príslušná služba poskytuje. Príkladmi príspevkov, ktoré nezávisia od počtu rokov služby, sú napríklad pevne stanovený percentuálny podiel platu zamestnanca, pevne stanovená suma počas obdobia služby alebo príspevok závislý od veku zamestnanca.



Príslušný návod na uplatňovanie je uvedený v odseku A1.

- 94 V prípade príspevkov zamestnancov alebo tretích strán, ktoré sú priradené obdobiam služby v súlade s odsekom 93 písm. a), výsledkom zmien príspevkov sú:
- a) náklady na súčasnú a minulú službu (ak tieto zmeny nie sú stanovené v oficiálnych podmienkach programu a nevyplývajú z mimozmluvnej povinnosti); alebo
  - b) poisťno-matematické zisky a straty (ak sú tieto zmeny stanovené v oficiálnych podmienkach programu alebo vyplývajú z mimozmluvnej povinnosti).
- 95 Niektoré požitky po skončení zamestnania sú viazané na premenné, akými sú napríklad úroveň štátom stanovených dôchodkových požitkov alebo štátnej zdravotnej starostlivosti. Oceňovanie výšky takýchto požitkov odrzkadľuje najlepšie odhady týchto premenných na základe historických údajov a iných spoľahlivých dôkazov.
- 96 V predpokladoch týkajúcich sa nákladov na zdravotnú starostlivosť sa zohľadňujú odhadované budúce zmeny nákladov na zdravotné služby vyplývajúce tak z inflácie, ako aj zo špecifických zmien nákladov na zdravotnú starostlivosť.**
- 97 Stanovenie výšky nemocenských požitkov po skončení zamestnania si vyžaduje predpoklad úrovne a frekvencie budúcich nárokov a nákladov na splnenie týchto nárokov. Účtovná jednotka odhaduje budúce náklady na zdravotnú starostlivosť na základe historických údajov z vlastnej praxe účtovnej jednotky, doplnené v prípade potreby o historické údaje iných účtovných jednotiek, poisťovní, poskytovateľov zdravotnej starostlivosti alebo iných zdrojov. Odhady budúcich nákladov na zdravotnú starostlivosť berú do úvahy účinkov technologického pokroku, zmeny vo využívaní zdravotnej starostlivosti alebo v podmienkach poskytovania tejto starostlivosti a zmeny zdravotného stavu účastníkov programu.
- 98 Výška a frekvencia nárokov sú obzvlášť závislé od veku, zdravotného stavu a pohlavia zamestnancov (a osôb na nich závislých) a môžu ich ovplyvňovať aj iné faktory, ako je napríklad zemepisná poloha. Historické údaje sa preto upravujú v rozsahu, v akom sa demografické zloženie populácie líši od zloženia populácie použitej ako základ pre tieto údaje. Historické údaje sa upravujú aj v prípade, keď existuje spoľahlivý dôkaz o tom, že historické trendy nebudú pokračovať.

#### Náklady na minulú službu a zisky a straty pri vyrovnaní

- 99 Pri určovaní nákladov na minulú službu alebo ziskov a strát pri vyrovnaní účtovná jednotka preceňuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov použitím súčasnej reálnej hodnoty aktív programu a súčasných poisťno-matematických predpokladov (vrátane aktuálnych trhových úrokových sadzieb a iných aktuálnych trhových cien), zohľadňujúc pri tom:**
- a) požitky ponúkané v rámci programu a aktíva programu pred zmenou, krátením alebo vyrovnaním programu; a
  - b) požitky ponúkané v rámci programu a aktíva programu po zmene, krátení alebo vyrovnaní programu.
- 100 Účtovná jednotka nemusí rozlišovať medzi nákladmi na minulú službu vyplývajúcimi zo zmeny programu a nákladmi na minulú službu vyplývajúcimi z krátenia a ziskom a stratou pri vyrovnaní, ak sa tieto transakcie vyskytujú spolu. V niektorých prípadoch dôjde k zmene programu pred vyrovnaním, napríklad keď účtovná jednotka zmení požitky vyplácané z programu a neskôr vyrovná zmenené požitky. V takých prípadoch účtovná jednotka vykáže náklady na minulú službu pred vyrovnaním akéhokoľvek zisku alebo straty.
- 101 K vyrovnaní dôjde spolu so zmenou alebo krátením programu, ak je program ukončený tak, že záväzok sa vyrovná a program prestáva existovať. Ukončenie programu však nie je vyrovnaním, ak sa program nahradí novým programom, ktorý ponúka v podstate rovnaké požitky.

101A Keď dôjde k zmene, kráteniu alebo vyrovnaniu programu, účtovná jednotka vykazuje a oceňuje akékoľvek náklady na minulé služby alebo zisk či stratu pri vyrovaní v súlade s odsekmi 99 až 101 a odsekmi 102 až 112. Keď tak urobí, účtovná jednotka nezohľadňuje účinok stropu aktív. Účtovná jednotka následne určuje účinok stropu aktív po zmene, krátení alebo vyrovaní programu a vykazuje akúkoľvek zmenu tohto účinku v súlade s odsekom 57 písm. d).

*Náklady na minulé služby*

102 Náklady na minulé služby predstavujú zmenu súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených pozitívok vyplývajúcu zo zmeny alebo krátenia programu.

**103 Účtovná jednotka zaúčtuje náklady na minulé služby ako náklad ku skoršiemu z týchto dátumov:**

**a) keď dôjde k zmene alebo kráteniu programu; a**

**b) keď účtovná jednotka vykáže súvisiace náklady na reštrukturalizáciu (pozri štandard IAS 37) alebo pozitívky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru (pozri odsek 165).**

104 K zmene programu dôjde, keď účtovná jednotka zavedie alebo zruší program so stanovenými pozitívami alebo zmení pozitívky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými pozitívami.

105 Ku kráteniu dôjde, keď účtovná jednotka podstatne zníži počet zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje. Krátenie môže vzniknúť z izolovanej udalosti, ako je napríklad uzatvorenie závodu, prerušenie prevádzky, ukončenie alebo pozastavenie programu.

106 Náklady na minulé služby môžu byť buď kladné (keď sa pozitívky zavedú alebo zmenia tak, že sa zvýši súčasná hodnota záväzku zo stanovených pozitívok) alebo záporné (keď sa pozitívky zrušia alebo zmenia tak, že sa zníži súčasná hodnota záväzku zo stanovených pozitívok).

107 Ak účtovná jednotka zníži pozitívky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými pozitívami a súčasne zvýši iné pozitívky splatné tým istým zamestnancom v rámci programu, účtovná jednotka zaobchádza s touto zmenou ako s jednoduchou čistou zmenou.

108 K nákladom na minulé služby nepatria:

a) vplyv rozdielov medzi skutočným a predtým predpokladaným rastom plátov na záväzok platiť pozitívky za služby v predchádzajúcich rokoch (nejde o náklad na minulé služby, pretože poistno-matematické predpoklady počítajú s plánovaným rastom plátov);

b) podhodnotenie a nadhodnotenie výšky zvýšenia dôchodkov, ktoré sú v kompetencii účtovnej jednotky, ak účtovná jednotka má mimozmluvnú povinnosť poskytnúť takéto zvýšenia (nejde o náklad na minulé služby, pretože poistno-matematické predpoklady počítajú s takýmito zvýšeniami);

c) odhady zvýšení pozitívok, ktoré vyplývajú z poistno-matematických ziskov alebo z výnosov z aktív programu, ktoré už boli vykázané v účtovných závierkach, ak je účtovná jednotka viazaná buď oficiálnymi podmienkami programu (alebo existuje mimozmluvná povinnosť nad rámec týchto podmienok) alebo právnymi predpismi použiť akýkoľvek prebytok programu v prospech účastníkov programu, aj keď zvýšenie pozitívku nebolo ešte oficiálne priznané (nevznikajú žiadne náklady na minulé služby, pretože výsledné zvýšenie záväzku je poistno-matematická strata, pozri odsek 88); a

d) zvýšenia nárokovateľných pozitívok (t. j. pozitívok, ktoré nie sú podmienené pokračovaním zamestnania, pozri odsek 72), ak pri neexistencii nových alebo zvýšených pozitívok zamestnanci splnia požiadavky na vznik nároku na pozitívky (neexistujú žiadne náklady na minulé služby, pretože účtovná jednotka vykázala odhadované náklady na pozitívky v čase poskytnutia služby ako náklady na súčasnú službu).

*Zisky a straty pri vyrovnaní*

- 109 Zisk alebo strata pri vyrovnaní je rozdiel medzi:
- a) súčasnou hodnotou vyrovnávaného záväzku zo stanovených požitkov, vo výške určenej k dátumu vyrovnania; a
  - b) cenou vyrovnania vrátane akýchkoľvek aktív programu prevedených účtovnou jednotkou v súvislosti s vyrovnaním a akýchkoľvek platieb vykonaných priamo účtovnou jednotkou v súvislosti s vyrovnaním.
- 110 **Účtovná jednotka vykazuje zisk alebo stratu pri vyrovnaní programu so stanovenými požitkami vtedy, keď dôjde k vyrovnaniu.**
- 111 K vyrovnaniu dôjde, keď účtovná jednotka uskutoční transakciu, ktorá eliminuje všetky ďalšie zákonné alebo mimozmluvné povinnosti za niektoré alebo všetky požitky poskytované v rámci programu so stanovenými požitkami (iné ako platby požitkov zamestnanom alebo v ich mene v súlade s podmienkami programu a zahrnuté v poistno-matematických predpokladoch). Napríklad jednorazový prevod významných záväzkov zamestnávateľa v rámci programu na poisťovňu prostredníctvom zakúpenia poisťovnej zmluvy je vyrovnanie; vyplatenie jednorazovej peňažnej platby podľa podmienok programu účastníkom programu výmenou za ich práva dostávať stanovené požitky po skončení zamestnania vyrovnaním nie je.
- 112 V niektorých prípadoch účtovná jednotka nadobudne poisťnú zmluvu na financovanie niektorých alebo všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnancov v súčasnom období a v predchádzajúcich obdobiach. Nadobudnutie takejto zmluvy nie je vyrovnaním, ak si účtovná jednotka ponechá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť (pozri odsek 46) zaplatiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ nezaplatí zamestnanecké požitky uvedené v poisťovnej zmluve. Odseky 116 až 119 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním nárokov na náhradu podľa poisťovnej zmluvy, ktoré nie sú aktívami programu.

**Vykazovanie a oceňovanie: aktíva programu***Reálna hodnota aktív programu*

- 113 Reálna hodnota akýchkoľvek aktív programu sa pri určovaní deficitu alebo prebytku odpočíta od súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov.
- 114 Do aktív programu nepatria nezaplatené príspevky splatné od vykazujúcej účtovnej jednotky do fondu, ani akékoľvek neprevoditeľné finančné nástroje vydané účtovnou jednotkou a držané fondom. Aktíva programu sa znížia o akékoľvek záväzky fondu, ktoré nesúvisia so zamestnaneckými požitkami, ako napríklad záväzky z obchodného styku a iné záväzky vyplývajúce z derivátových finančných nástrojov.
- 115 Ak aktíva programu zahŕňajú také poisťné zmluvy spĺňajúce kritériá, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu, reálna hodnota týchto poisťných zmlúv sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiacich záväzkov (s výhradou akéhokoľvek zníženia požadovaného v prípade, ak sumy nárokovateľné podľa poisťných zmlúv nie sú v plnom rozsahu vymožitelné).

*Náhrady*

- 116 **Výlučne vtedy, keď je takmer isté, že iná strana čiastočne alebo úplne uhradí výdavky požadované na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov, účtovná jednotka:**
- a) **vykazuje svoj nárok na náhradu ako samostatné aktívum. Účtovná jednotka toto aktívum oceňuje reálnou hodnotou;**
  - b) **rozčlení alebo vykáže zmeny reálnej hodnoty svojho nároku na náhradu rovnako, ako pri zmenách reálnej hodnoty aktív programu (pozri odseky 124 a 125). Zložky nákladov na stanovené požitky vykázané v súlade s odsekom 120 sa môžu vykázat po odpočítaní súm týkajúcich sa zmien účtovnej hodnoty práva na náhradu.**

- 117 Účtovná jednotka môže v niektorých prípadoch očakávať od inej strany, napríklad od poisťovateľa, že uhradí časť výdavkov potrebných na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov alebo všetky tieto výdavky. Poistné zmluvy spĺňajúce kritériá vymedzené v odseku 8 sú aktívami programu. Účtovná jednotka účtuje o poistných zmluvách spĺňajúcich kritériá rovnako ako o všetkých ostatných aktívach programu a odsek 116 sa neuplatní (pozri odseky 46 až 49 a odsek 115).
- 118 Ak poistná zmluva v držbe účtovnej jednotky nie je poistnou zmluvou spĺňajúcou kritériá, nie je ani aktívom programu. Odsek 116 je relevantný v týchto prípadoch: účtovná jednotka vykazuje svoje právo na náhradu v súlade s poistnou zmluvou ako samostatné aktívum, a nie ako odpočet pri určovaní deficitu alebo prebytku stanovených požitkov. V odseku 140 písm. b) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejnila krátky opis súvislosti medzi nárokom na náhradu a súvisiacim záväzkom.
- 119 Ak nárok na náhradu vzniká z poistnej zmluvy, ktorá presne zodpovedá sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu so stanovenými požitkami, reálna hodnota nároku na náhradu sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiaceho záväzku (s výhradou akéhokoľvek zníženia požadovaného v prípade, ak nárok na náhradu nie je v plnom rozsahu vymožitelný).

#### Zložky nákladov na stanovené požitky

- 120 Účtovná jednotka vykazuje zložky nákladov na stanovené požitky s výnimkou prípadov, že v inom štandarde IFRS sa požaduje alebo povoľuje ich zahrnutie do nákladov na aktívum, a to takto:
- náklady na službu (pozri odseky 66 až 112 a odsek 122A) vo výsledku hospodárenia;
  - čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 123 až 126) vo výsledku hospodárenia; a
  - precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 127 až 130) v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- 121 V iných štandardoch IFRS sa požaduje zahrnutie určitých nákladov na zamestnanecké požitky do nákladov na aktíva, akými sú zásoby a nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (pozri štandardy IAS 2 a IAS 16). Akékoľvek náklady na požitky po skončení zamestnania zahrnuté do nákladov na takéto aktíva zahŕňajú príslušný percentuálny podiel zložiek uvedených v odseku 120.
- 122 Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa v nasledujúcom období nereklasifikujú do výsledku hospodárenia. Účtovná jednotka však môže previesť tieto sumy vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku do vlastného imania.

#### Náklady na súčasnú službu

- 122A Účtovná jednotka určuje náklady na súčasnú službu pomocou poistno-matematických predpokladov určených na začiatku ročného obdobia vykazovania. Ak však účtovná jednotka preceňuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99, náklady na súčasnú službu určuje pre zvyšok ročného obdobia vykazovania po zmene, krátení alebo vyrovnaní programu pomocou poistno-matematických predpokladov použitých na precenenie čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99 písm. b).

#### Čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov

- 123 Účtovná jednotka určuje čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov tak, že čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov vynásobí diskontnou sadzbou uvedenou v odseku 83.
- 123A S cieľom určiť čistý úrok v súlade s odsekom 123 účtovná jednotka používa čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov a diskontnú sadzbu určenú na začiatku ročného obdobia vykazovania. Ak však účtovná jednotka preceňuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99, účtovná jednotka určuje čistý úrok pre zvyšok ročného obdobia vykazovania po zmene, krátení alebo vyrovnaní programu pomocou:

a) čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov určeného v súlade s odsekom 99 písm. b); a

b) diskontnej sadzby použitej na precenenie čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99 písm. b).

**Pri uplatňovaní odseku 123A účtovná jednotka zároveň zohľadňuje aj prípadné zmeny čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov počas obdobia, ktoré vyplývajú z príspevkov alebo platieb požitkov.**

- 124 Čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov sa môžu považovať za úrok pozostávajúci z úrokových výnosov z aktív programu, úrokových nákladov na záväzok zo stanoveného požitku a podiel účinku stropu aktív uvedeného v odseku 64.
- 125 Úrokové výnosy z aktív programu predstavujú zložku výnosov z aktív programu a určujú sa tak, že sa reálna hodnota aktív programu vynásobí diskontnou sadzbou uvedenou v odseku 123A. Účtovná jednotka určuje reálnu hodnotu aktív programu na začiatku ročného obdobia vykazovania. Ak však účtovná jednotka preceňuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99, účtovná jednotka určuje úrokové výnosy pre zvyšok ročného obdobia vykazovania po zmene, krátení alebo vyrovnaní programu pomocou aktív programu použitých na precenenie čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99 písm. b). Pri uplatňovaní odseku 125 účtovná jednotka zároveň zohľadňuje aj prípadné zmeny aktív programu držaných počas obdobia, ktoré vyplývajú z príspevkov alebo platieb požitkov. Rozdiel medzi úrokovými výnosmi z aktív programu a výnosmi z aktív programu sa zahrnie do precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.
- 126 Podiel účinku stropu aktív je súčasťou celkovej zmeny účinku stropu aktív a určuje sa tak, že sa účinok stropu aktív vynásobí diskontnou sadzbou uvedenou v odseku 123A. Účtovná jednotka určuje účinok stropu aktív na začiatku ročného obdobia vykazovania. Ak však účtovná jednotka preceňuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 99, účtovná jednotka určuje podiel účinku stropu aktív pre zvyšok ročného obdobia vykazovania po zmene, krátení alebo vyrovnaní programu tak, že zohľadní akékoľvek zmeny účinku stropu aktív určeného v súlade s odsekom 101A. Rozdiel medzi podielom účinku stropu aktív a celkovou zmenou účinku stropu aktív sa zahrnie do precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

*Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov*

- 127 Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov zahŕňajú:
- a) poisťno-matematické zisky a straty (pozri odseky 128 a 129);
  - b) výnosy z aktív programu (pozri odsek 130) s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odsek 125); a
  - c) akékoľvek zmeny účinku stropu aktív s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odsek 126).
- 128 Poisťno-matematické zisky a straty vyplývajú zo zvýšenia alebo zníženia súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov v dôsledku zmeny poisťno-matematických predpokladov a úprav vyplývajúcich z praxe. Medzi príčiny poisťno-matematických ziskov a strát patria napríklad:
- a) neočakávané vysoké alebo nízke miery fluktuácie zamestnancov, predčasných odchodov do dôchodku alebo úmrtí alebo zvýšení platieb, požitkov (ak oficiálne alebo mimozmluvné podmienky programu ustanovujú aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nákladov na zdravotnú starostlivosť;
  - b) účinok zmien predpokladov týkajúcich sa možností vyplácania požitkov;

c) účinok zmien odhadov budúcej fluktuácie zamestnancov, predčasných odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení plátov, požitkov (ak oficiálne alebo mimozmluvné podmienky programu ustanovujú aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nákladov na zdravotnú starostlivosť; a

d) účinok zmien diskontnej sadzby.

129 Poistno-matematické zisky a straty nezahŕňajú zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov v dôsledku zavedenia, zmeny, krátenia alebo vyrovnania programu so stanovenými požitkami alebo zmien požitkov splatných z programu so stanovenými požitkami. Takéto zmeny majú za následok vznik nákladov na minulé služby alebo zisky alebo straty pri vyrovnaní.

130 Pri určovaní výnosov z aktív programu účtovná jednotka odpočíta náklady na správu aktív programu a akékoľvek dane splatné zo samotného programu iné, než sú dane zahrnuté do poistno-matematických predpokladov použitých pri oceňovaní záväzku zo stanovených požitkov (pozri odsek 76). Ostatné správne náklady sa od výnosov z aktív programu neodpočítavajú.

### Prezentácia

#### *Vzájomné započítavanie*

131 **Účtovná jednotka vzájomne započítava aktívum súvisiace s jedným programom so záväzkom súvisiacim s iným programom výlučne vtedy, keď účtovná jednotka:**

a) **má právne vymožitelné právo použiť prebytok jedného programu na vysporiadanie záväzkov iného programu; a**

b) **má v úmysle buď vyrovať záväzky v čistom alebo dosiahnuť prebytok v jednom programe a súbežne vyrovať svoj záväzok vyplývajúci z iného programu.**

132 Kritériá na vzájomné započítanie sú podobné kritériám, ktoré sú stanovené pre finančné nástroje v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*.

#### *Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou*

133 Niektoré účtovné jednotky rozlišujú medzi krátkodobým majetkom a záväzkami a dlhodobým majetkom a záväzkami. V tomto štandarde sa nestanovuje, či by účtovná jednotka mala rozlišovať medzi krátkodobými a dlhodobými časťami aktív a záväzkov vznikajúcimi z požitkov po skončení zamestnania.

#### *Zložky nákladov na stanovené požitky*

134 V odseku 120 sa požaduje, aby účtovná jednotka náklady na službu a čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov vykazovala vo výsledku hospodárenia. V tomto štandarde sa nestanovuje, ako by mala účtovná jednotka prezentovať náklady na službu a čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov. Účtovná jednotka prezentuje tieto zložky v súlade so štandardom IAS 1.

### Zverejňovanie

135 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré:**

a) **vysvetľujú vlastnosti jej programov so stanovenými požitkami a riziká s nimi spojené (pozri odsek 139);**

b) **identifikujú a vysvetľujú sumy v jej účtovnej závierke vyplývajúce z jej programov so stanovenými požitkami (pozri odseky 140 až 144); a**

c) **opisujú, ako môžu jej programy so stanovenými požitkami ovplyvniť výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky (pozri odseky 145 až 147).**



- 136 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 135 účtovná jednotka zohľadňuje všetky tieto faktory:
- a) úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie požiadaviek na zverejňovanie;
  - b) dôraz, aký je potrebné klásť na jednotlivé požiadavky;
  - c) do akej miery agregovať alebo rozčleňovať údaje; a
  - d) či používatelia účtovnej závierky potrebujú dodatočné informácie na zhodnotenie zverejnených kvantitatívnych informácií.
- 137 Ak zverejnenia poskytnuté v súlade s požiadavkami v tomto štandarde a ostatnými štandardmi IFRS nestačia na splnenie cieľov uvedených v odseku 135, účtovná jednotka zverejňuje dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov. Účtovná jednotka napríklad prezentuje analýzu súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov s rozlíšením povahy, vlastností a rizík záväzku. V takomto zverejnení sa môže rozlišovať:
- a) medzi sumami splatnými aktívnym účastníkom, čakaťom na dôchodok a dôchodcom;
  - b) medzi nárokovateľnými požitkami a vzniknutými, ale nenárokovateľnými požitkami;
  - c) medzi podmienenými požitkami, sumami priraditeľnými budúceму rastu plátov a ostatnými požitkami.
- 138 Účtovná jednotka posudzuje, či by mala uvádzať všetky alebo len niektoré zverejnené údaje v členení, aby bolo možné rozlišovať medzi programami alebo skupinami programov s podstatne odlišnými rizikami. Účtovná jednotka môže napríklad uviesť zverejnené informácie o programoch v členení obsahujúcom jednu alebo viaceré z týchto vlastností:
- a) rozdielne zemepisné lokality;
  - b) rozdielne vlastnosti, ako sú dôchodkové programy odvodené z paušálnych plátov, dôchodkové programy odvodené z posledných plátov pred odchodom do dôchodku alebo od programov zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania;
  - c) rozličné regulačné prostredia;
  - d) rozličné segmenty vykazovania;
  - e) rozličné spôsoby financovania (napríklad vôbec nefinancované, v plnom rozsahu financované alebo čiastočne financované).

*Vlastnosti programov so stanovenými požitkami a riziká s nimi spojené*

- 139 Účtovná jednotka zverejňuje:
- a) informácie o vlastnostiach svojich programov so stanovenými požitkami vrátane:
    - i) povahy požitkov poskytovaných z programu (napríklad dôchodkový program odvodený z posledných plátov pred odchodom do dôchodku so stanovenými požitkami alebo program založený na príspevkoch so zárukou);
    - ii) opisu regulačného rámca, v ktorom program funguje, napríklad úroveň akýchkoľvek minimálnych požiadaviek na financovanie a akýchkoľvek účinkov regulačného rámca programu, ako je strop aktív (pozri odsek 64);
    - iii) opisu akýchkoľvek zodpovedností inej účtovnej jednotky za riadenie programu, napríklad zodpovednosti správcov alebo členov správnej rady programu;

- b) opis rizík, ktorým je účtovná jednotka vďaka programu vystavená, zameraný na akékoľvek neobvyklé riziká špecifické pre účtovnú jednotku alebo program a akékoľvek významné koncentrácie rizík. Ak sa napríklad aktíva programu investujú primárne do jednej triedy investícií, napríklad nehnuteľností, program môže účtovnú jednotku vystavovať koncentracii rizík na trhu s nehnuteľnosťami;
- c) opis akýchkoľvek zmien, krátení a vyrovnaní programu.

*Vysvetlenie súm v účtovnej závierke*

140 Účtovná jednotka poskytuje, ak je to relevantné, zosúhlasenie počiatočného stavu a konečného stavu každej z týchto zložiek:

- a) čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov s uvedením osobitného zosúhlasenia:
  - i) aktív programu;
  - ii) súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov;
  - iii) účinku stropu aktív;
- b) akýchkoľvek nárokov na náhradu. Účtovná jednotka opíše aj vzťah medzi akýmkoľvek nárokom na náhradu a súvisiacim záväzkom.

141 V každom zosúhlasení uvedenom v odseku 140 sa, ak je to relevantné, uvádzajú všetky tieto zložky:

- a) náklady na súčasnú službu;
- b) úrokové výnosy alebo náklady;
- c) precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov, pričom sa oddelene uvedú:
  - i) výnosy z aktív programu presahujúce sumy zahrnuté v úrokoch podľa písmena b);
  - ii) poisťno-matematické zisky a straty vyplývajúce zo zmien demografických predpokladov [pozri odsek 76 písm. a)];
  - iii) poisťno-matematické zisky a straty vyplývajúce zo zmien finančných predpokladov [pozri odsek 76 písm. b)];
  - iv) zmeny účinku obmedzenia čistého aktíva zo stanovených požitkov na strop aktív, s výnimkou súm zahrnutých v úrokoch podľa písmena b). Účtovná jednotka zverejňuje aj spôsob určenia maximálnej hodnoty dostupných ekonomických úžitkov, t. j. či by boli tieto úžitky vo forme náhrady, zníženia budúcich príspevkov alebo kombinácie oboch;
- d) náklady na minulú službu a zisky a straty vyplývajúce z vyrovnaní. Ako je povolené v odseku 100, náklady na minulú službu a zisky a straty vyplývajúce z vyrovnaní sa nemusia rozlišovať, ak sa vyskytujú spolu;
- e) účinok zmien kurzov cudzích mien;
- f) príspevky do programu, pričom sa osobitne uvedú príspevky zamestnávateľa a príspevky účastníkov;
- g) platby z programu, pričom sa osobitne uvedie suma zaplatená v súvislosti s akýmkoľvek vyrovnaním;
- h) účinky podnikových kombinácií a vyradení.

- 142 Účtovná jednotka uvádza reálnu hodnotu aktív programu v členení na triedy, v ktorých sa rozlišuje medzi povahou a rizikami vyplývajúcimi z týchto aktív, s ďalším delením každej triedy programu na aktíva, ktoré majú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu (ako je vymedzená v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*) a tými, ktoré takú cenu nemajú. Účtovná jednotka môže napríklad po zvážení úrovne zverejňovania uvedenej v odseku 136 rozlišovať medzi:
- a) peňažnými prostriedkami a peňažnými ekvivalentmi;
  - b) nástrojmi vlastného imania (v členení podľa typu odvetvia, veľkosti spoločnosti, zemepisnej polohy atď.);
  - c) dlhovými nástrojmi (v členení podľa typu emitenta, úverovej kvality, zemepisnej polohy atď.);
  - d) nehnuteľnosťami (v členení podľa zemepisnej polohy atď.);
  - e) derivátmi (v členení podľa typu podkladového rizika vyplývajúceho zo zmluvy, napríklad úrokové zmluvy, devízové zmluvy, akciové zmluvy, úverové zmluvy, dlhodobé swapy atď.);
  - f) investičnými fondmi (v členení podľa typu fondu);
  - g) cennými papiermi zabezpečenými aktívami; a
  - h) štruktúrovaným dlhom.
- 143 Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu svojich vlastných prevoditeľných finančných nástrojov, ktoré má v držbe ako aktíva programu, a reálnu hodnotu aktív programu, ktoré tvoria nehnuteľnosti alebo iné aktíva užívané účtovnou jednotkou.
- 144 Účtovná jednotka zverejňuje významné poistno-matematické predpoklady použité na určenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov (pozri odsek 76). Takéto údaje sa zverejňujú v absolútnom vyjadrení (napríklad ako absolútna percentuálna hodnota a nielen ako marža medzi rozličnými percentuálnymi hodnotami alebo inými premennými). Ak účtovná jednotka zverejňuje údaje v súhrne za skupinu programov, poskytuje takéto zverejnenia formou vážených priemerov alebo relatívne úzkych rozpätí.

*Výška, načasovanie a neistota budúcich peňažných tokov*

- 145 Účtovná jednotka zverejňuje:
- a) analýzu citlivosti za každý významný poistno-matematický predpoklad (zverejnený podľa odseku 144) ku koncu obdobia vykazovania, pričom uvedie, aký vplyv by mali zmeny príslušného poistno-matematického predpokladu, ktorý bolo možné odôvodnene urobiť k uvedenému dátumu, na záväzok zo stanovených požitkov;
  - b) metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti vyžadovanej v písmene a) a obmedzenia týchto metód;
  - c) zmeny metód a predpokladov použitých na prípravu analýzy citlivosti oproti predchádzajúcemu obdobiu a dôvody takýchto zmien.
- 146 Účtovná jednotka zverejňuje opis všetkých prípadných stratégií zosúladenia aktív a záväzkov používaných v rámci programu alebo účtovnou jednotkou vrátane používania anuity a iných techník, ako sú dlhodobé swapy, na riadenie rizík.

- 147 Na ilustráciu účinku programu so stanovenými požitkami na budúce peňažné toky účtovnej jednotky účtovná jednotka zverejňuje:
- opis všetkých prípadných spôsobov financovania a politiky financovania, ktoré majú vplyv na budúce príspevky;
  - očakávané príspevky do programu na nasledujúce ročné obdobie vykazovania;
  - informácie o profile splatností záväzku zo stanovených požitkov. Tieto informácie zahŕňajú vážené priemerné trvanie záväzku zo stanovených požitkov a môžu zahŕňať ďalšie informácie o rozložení načasovania platieb požitkov, ako je analýza splatností platieb požitkov.

*Programy viacerých zamestnávateľov*

- 148 Ak sa účtovná jednotka zúčastňuje na programe so stanovenými požitkami viacerých zamestnávateľov, zverejňuje:
- opis spôsobov financovania vrátane metódy použitej na určenie podielu účtovnej jednotky na príspevkoch a všetkých minimálnych finančných požiadaviek;
  - opis rozsahu, do akého môže byť účtovná jednotka zodpovedná za program záväzkov ostatných účtovných jednotiek podľa podmienok programu viacerých zamestnávateľov;
  - opis akéhokoľvek dohodnutého prerozdelenia deficitu alebo prebytku pri:
    - zrušení programu; alebo
    - odstúpení účtovnej jednotky od programu;
  - ak účtovná jednotka účtuje o tomto programe, akoby to bol program so stanovenými príspevkami v súlade s odsekom 34, popri informáciách, ktoré sa vyžadujú v písmenách a) až c) a namiesto informácií, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 139 až 147, zverejňuje:
    - skutočnosť, že program je programom so stanovenými požitkami;
    - dôvod, prečo nie sú k dispozícii dostatočné informácie potrebné na to, aby účtovná jednotka mohla účtovať o programe ako o programe so stanovenými požitkami;
    - očakávané príspevky do programu na nasledujúce ročné obdobie vykazovania;
    - informácie o akomkoľvek deficite alebo prebytku programu, ktorý môže ovplyvniť výšku budúcich príspevkov vrátane základu použitého na určenie tohto deficitu alebo prebytku a prípadné dôsledky pre účtovnú jednotku;
    - ukazovateľ úrovne účasti účtovnej jednotky na programe v porovnaní s ostatnými zúčastnenými účtovnými jednotkami. Príkladmi takýchto ukazovateľov by mohli byť podiel účtovnej jednotky na celkových príspevkoch do programu alebo jej podiel na celkovom počte aktívnych účastníkov, účastníkov na dôchodku a bývalých účastníkov oprávnených na požitky, ak sú tieto informácie k dispozícii.

*Programy so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi spoločne ovládané účtovné jednotky*

- 149 Ak sa účtovná jednotka zúčastňuje na programe so stanovenými požitkami, v rámci ktorého riziká spoločne znášajú spoločne ovládané účtovné jednotky, zverejňuje:

- a) zmluvnú dohodu alebo stanovenú politiku prispievania na čisté náklady na stanovené požitky alebo skutočnosť, že žiadna takáto politika neexistuje;
  - b) politika určovania výšky príspevkov platených účtovnou jednotkou;
  - c) ak účtovná jednotka účtuje rozdelenie čistých nákladov na stanovené požitky v súlade s odsekom 41, všetky informácie o programe ako celku požadované v odsekoch 135 až 147;
  - d) ak účtovná jednotka účtuje príspevky splatné za obdobie, ako je uvedené v odseku 41, informácie o programe ako celku požadované v odsekoch 135 až 137, 139, 142 až 144 a 147 písm. a) a b).
- 150 Informácie požadované v odseku 149 písm. c) a d) sa môžu zverejňovať krížovým odkazom na údaje zverejnené v účtovnej závierke inej účtovnej jednotky zo skupiny, ak:
- a) sa v účtovnej závierke tejto účtovnej jednotky zo skupiny osobitne uvádzajú a zverejňujú požadované informácie o programe; a
  - b) účtovná závierka tejto účtovnej jednotky zo skupiny je k dispozícii používateľom účtovnej závierky za rovnakých podmienok ako účtovná závierka účtovnej jednotky a v rovnakom čase alebo skôr ako účtovná závierka účtovnej jednotky.

*Požiadavky na zverejňovanie v ostatných štandardoch IFRS*

- 151 Ak sa to vyžaduje v štandarde IAS 24, účtovná jednotka zverejňuje informácie o:
- a) transakciách medzi spriaznenými osobami s programami požitkov po skončení zamestnania; a
  - b) požitkoch po skončení zamestnania pre kľúčových riadiacich zamestnancov.
- 152 Ak sa to vyžaduje v štandarde IAS 37, účtovná jednotka zverejňuje informácie o podmienených záväzkoch vznikajúcich zo záväzkov z požitkov po skončení zamestnania.

**OSTATNÉ DLHODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY**

- 153 Ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky zahŕňajú ďalej uvedené položky, ak sa neočakáva, že budú v plnej miere vyrovnané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytnú súvisiace služby:
- a) dlhodobé platené voľná, ako napríklad dovolenka za dlhodobú službu alebo akademické voľno;
  - b) odmeny pri výročiach alebo iné požitky za dlhoročnú službu;
  - c) požitky pri dlhodobej pracovnej neschopnosti;
  - d) podiely na zisku a odmeny; a
  - e) odložená zložka odmeňovania.
- 154 Na oceňovanie ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov sa obyčajne nevzťahuje rovnaký stupeň neistoty ako na oceňovanie požitkov po skončení zamestnania. Z týchto dôvodov sa v tomto štandarde požaduje zjednodušený spôsob účtovania ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Na rozdiel od účtovania, ktoré sa vyžaduje pri požitkoch po skončení zamestnania, pri tomto spôsobe sa precenenia nevykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

**Vykazovanie a oceňovanie**

- 155 Pri vykazovaní a oceňovaní prebytku alebo deficitu v inom dlhodobom programe zamestnaneckých požitkov účtovná jednotka uplatňuje odseky 56 až 98 a 113 až 115. Pri vykazovaní a oceňovaní akéhokoľvek nároku na náhradu účtovná jednotka uplatňuje odseky 116 až 119.
- 156 **V prípade ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia čistý súčet ďalej uvedených súm s výnimkou prípadov, keď sa v inom štandarde IFRS požaduje alebo povoľuje ich zahrnutie do nákladov na aktíva:**
- a) **náklady na službu (pozri odseky 66 až 112 a odsek 122A);**
  - b) **čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 123 až 126); a**
  - c) **precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 127 až 130).**
- 157 Jednou z foriem ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov sú požitky pri dlhobodej pracovnej neschopnosti. Ak úroveň požitku závisí od dĺžky služby, záväzok vzniká poskytovaním služby. Oceňovanie takéhoto záväzku odzrkadľuje pravdepodobnosť, že platba sa bude požadovať, a dĺžku obdobia, počas ktorého sa očakáva jej vyplácanie. Ak je úroveň požitku rovnaká pre akéhokoľvek práceneschopného zamestnanca bez ohľadu na odpracované roky služby, očakávané náklady na tieto požitky sa vykážu vtedy, keď nastane udalosť, ktorá spôsobí dlhodobú práceneschopnosť.

**Zverejňovanie**

- 158 Hoci sa v tomto štandarde nepožaduje osobitné zverejňovanie údajov o ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch, v iných štandardoch IFRS sa môže ich zverejňovanie požadovať. Napríklad v štandarde IAS 24 sa vyžaduje zverejňovanie zamestnaneckých požitkov pre kľúčových riadiacich zamestnancov. V štandarde IAS 1 sa vyžaduje zverejňovanie nákladov na zamestnanecké požitky.

**POŽITKY VYPLÝVAJÚCE Z UKONČENIA PRACOVNÉHO POMERU**

- 159 Tento štandard sa zaoberá požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru oddelene od ostatných zamestnaneckých požitkov, pretože udalosťou, ktorá vedie k vzniku záväzku, je ukončenie pracovného pomeru, a nie služba zamestnancov. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru vyplývajú buď z rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer alebo z rozhodnutia zamestnanca prijať požitok ponúkaný účtovnou jednotkou výmenou za ukončenie pracovného pomeru.
- 160 Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru nezahŕňajú zamestnanecké požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru na žiadosť zamestnanca bez ponuky účtovnej jednotky alebo v dôsledku záväzných požiadaviek na odchod do dôchodku, pretože tieto požitky sú požitkami po skončení zamestnania. Niektoré účtovné jednotky poskytujú nižšiu úroveň požitkov pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť zamestnanca (v podstate požitok po skončení zamestnania) než pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť účtovnej jednotky. Rozdiel medzi požitkom poskytovaným pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť zamestnanca a vyšším požitkom poskytovaným pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť účtovnej jednotky je požitok vyplývajúci z ukončenia pracovného pomeru.
- 161 Forma zamestnaneckého požitku nerozhoduje o tom, či je požitok poskytnutý výmenou za službu alebo výmenou za ukončenie pracovného pomeru zamestnanca. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú obvykle jednorazové sumy, ale niekedy zahŕňajú aj:
- a) zvýšenie hodnoty požitkov po skončení zamestnania, a to buď nepriamo prostredníctvom programu zamestnaneckých požitkov alebo priamo;
  - b) plat až do konca presne stanovenej výpovednej lehoty, ak zamestnanec neposkytuje ďalšiu službu, z ktorej by účtovná jednotka mala ekonomický úžitok.
- 162 Medzi ukazovatele, že zamestnanecký požitok sa poskytuje výmenou za služby, patria tieto situácie:



- a) požitok je podmienený poskytovaním budúcej služby (vrátane požitkov, ktoré sú vyššie, keď sa poskytuje budúca služba);
- b) požitok sa poskytuje v súlade s podmienkami programu zamestnaneckých požitkov.
- 163 Niektoré požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sa poskytujú v súlade s podmienkami existujúceho programu zamestnaneckých požitkov. Môžu byť napríklad uvedené v štatúte, pracovnej zmluve alebo kolektívnej zmluve alebo vyplývať z minulých skúseností zamestnávateľa s poskytovaním podobných požitkov. Ďalším príkladom je situácia, keď účtovná jednotka ponúka požitky dlhšie ako len počas krátko obdobia, alebo ak medzi ponukou a očakávaným dátumom skutočného ukončenia pracovného pomeru uplynie viac času ako len krátke obdobie, účtovná jednotka zväží, či zaviedla nový program zamestnaneckých požitkov, a teda či požitky ponúkané v rámci tohto programu sú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru alebo požitky po skončení zamestnania. Požitky zamestnanca poskytované v súlade s podmienkami programu zamestnaneckých požitkov sú požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru, ak sú dôsledkom rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer zamestnanca a zároveň nie sú podmienené poskytovaním budúcej služby.
- 164 Niektoré zamestnanecké požitky sa poskytujú bez ohľadu na dôvod odchodu zamestnanca zo zamestnania. Vypĺcanie takýchto požitkov je isté (s výhradou akýchkoľvek požiadaviek potrebných na vznik nároku alebo požiadaviek na minimálnu službu), ale načasovanie platieb týchto požitkov je neisté. Aj keď sú takéto požitky v niektorých jurisdikciách opisované ako odstupné alebo odmeny pri ukončení pracovného pomeru, sú to požitky po skončení zamestnania, a nie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a účtovná jednotka ich účtuje ako požitky po skončení zamestnania.

#### Vykazovanie

- 165 **Účtovná jednotka vykazuje záväzok a náklady na požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ku skoršiemu z týchto dátumov:**
- a) keď už účtovná jednotka nemôže stiahnuť ponuku na tieto požitky; a
- b) keď účtovná jednotka vykazuje náklady na reštrukturalizáciu, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 37 a zahŕňa vyplatenie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru.
- 166 V prípade požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru splatných v dôsledku rozhodnutia zamestnanca prijať ponúkané požitky výmenou za ukončenie pracovného pomeru, čas, keď už účtovná jednotka nemôže stiahnuť ponuku na vyplatenie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, je skorší z týchto dátumov:
- a) keď zamestnanec prijme ponuku; a
- b) keď nadobudne účinnosť obmedzenie (napríklad zákonná, regulačná alebo zmluvná požiadavka alebo iné obmedzenie) možnosti účtovnej jednotky stiahnuť ponuku. Pri predloženej ponuke by k tejto eventualite došlo vtedy, ak toto obmedzenie existovalo v čase predloženia ponuky.
- 167 V prípade požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru splatných v dôsledku rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer zamestnanca účtovná jednotka už nemôže stiahnuť ponuku, keď príslušným zamestnancom už oznámila program ukončenia pracovného pomeru spĺňajúci všetky tieto kritéria:
- a) úkony potrebné na ukončenie programu naznačujú, že nie je pravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám programu;
- b) v programe sa uvádza počet zamestnancov, ktorých pracovný pomer sa má ukončiť, ich pracovné zaradenie alebo funkcie a miesto výkonu ich práce (ale v programe sa nemusí uvádzať každý jednotlivý zamestnanec) a očakávaný dátum ukončenia;
- c) v programe sa uvádzajú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, ktoré zamestnanci dostanú, a to v dostatočne podrobnom vyjadrení na to, aby mohli zamestnanci určiť typ a výšku požitku, ktorý dostanú pri ukončení pracovného pomeru.
- 168 Keď účtovná jednotka vykazuje požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, môže jej vzniknúť aj povinnosť účtovať o zmenách programu alebo krátení iných zamestnaneckých požitkov (pozri odsek 103).

**Oceňovanie**

- 169** Účtovná jednotka oceňuje požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru pri prvotnom zaúčtovaní a oceňuje a vykazuje následné zmeny v súlade s povahou zamestnaneckého požitku pod podmienkou, že ak požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru predstavujú zvýšenie požitkov po skončení zamestnania, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na požitky po skončení zamestnania. V opačnom prípade:
- a) ak sa očakáva, že požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru budú úplne vyrovnané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom sa požitok vyplývajúci z ukončenia pracovného pomeru vykazuje, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na krátkodobé zamestnanecké požitky;
  - b) ak sa neočakáva, že požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru budú úplne vyrovnané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky.
- 170** Keďže požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sa neposkytujú výmenou za službu, odseky 70 až 74 týkajúce sa pridelovania požitkov obdobiam služby nie sú relevantné.

**Príklad na ilustráciu odsekov 159 až 170****Kontext**

V dôsledku nedávneho nadobudnutia účtovná jednotka plánuje o desať mesiacov zatvoriť jeden závod a v tom istom čase rozviazať pracovný pomer so všetkými zvyšnými zamestnancami v závode. Keďže účtovná jednotka potrebuje odborné znalosti zamestnancov závodu na dokončenie niektorých zákaziek, oznámi tento program ukončenia pracovného pomeru:

Každý zamestnanec, ktorý zostane a bude poskytovať služby až do zatvorenia závodu, dostane ku dňu ukončenia pracovného pomeru peňažnú platbu vo výške 30 000 MJ. Zamestnanci, ktorí odídu zo zamestnania pre zatvorením závodu, dostanú 10 000 MJ.

V závode je 120 zamestnancov. V čase ohlásenia programu účtovná jednotka očakáva, že 20 zamestnancov odíde pred zatvorením závodu. Preto je celkový očakávaný výdavok peňažných prostriedkov v rámci programu 3 200 000 MJ (t. j.  $20 \times 10\,000\text{ MJ} + 100 \times 30\,000\text{ MJ}$ ). Ako sa vyžaduje v odseku 160, účtovná jednotka účtuje požitky poskytnuté výmenou za ukončenie pracovného pomeru ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a požitky poskytnuté výmenou za služby účtuje ako krátkodobé zamestnanecké požitky.

**Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru**

Požitok poskytnutý výmenou za ukončenie pracovného pomeru je 10 000 MJ. Je to suma, ktorú by účtovná jednotka musela zaplatiť za ukončenie pracovného pomeru bez ohľadu na to, či zamestnanec zostane a bude poskytovať služby až do zatvorenia závodu alebo či odíde pred jeho zatvorením. Dokonca aj keď zamestnanci môžu odísť pred zatvorením závodu, ukončenie pracovného pomeru so všetkými zamestnancami je výsledkom rozhodnutia účtovnej jednotky zatvoriť závod a ukončiť ich pracovný pomer (t. j. keď sa závod zatvorí, všetci zamestnanci odídu zo zamestnania). Účtovná jednotka preto vykáže záväzok 1 200 000 MJ (t. j.  $120 \times 10\,000\text{ MJ}$ ) ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru v súlade s programom zamestnaneckých požitkov v čase oznámenia programu o ukončení pracovného pomeru alebo keď účtovná jednotka vykáže náklady na reštrukturalizáciu spojené so zatvorením závodu podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane skôr.

**Požitky poskytnuté výmenou za službu**

Vyššie požitky, ktoré zamestnanci dostanú, keď budú poskytovať služby počas celého desaťmesačného obdobia, sú výmenou za služby poskytované počas tohto obdobia. Účtovná jednotka ich zaúčtuje ako krátkodobé zamestnanecké požitky, pretože účtovná jednotka očakáva, že ich vyrovná do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania. V tomto príklade sa nevyžaduje diskontovanie, takže sa v každom mesiaci počas obdobia desiatich mesiacov poskytovania služby vykáže náklad vo výške 200 000 MJ (t. j.  $2\,000\,000\text{ MJ} \div 10$ ) spolu so zodpovedajúcim zvýšením účtovnej hodnoty záväzku.

**Zverejňovanie**

- 171 Hoci tento štandard nepožaduje osobitné zverejnenia o požitkoch vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, iné štandardy IFRS môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad v štandarde IAS 24 sa vyžaduje zverejňovanie zamestnaneckých požitkov pre kľúčových riadiacich zamestnancov. V štandarde IAS 1 sa vyžaduje zverejňovanie nákladov na zamestnanecké požitky.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

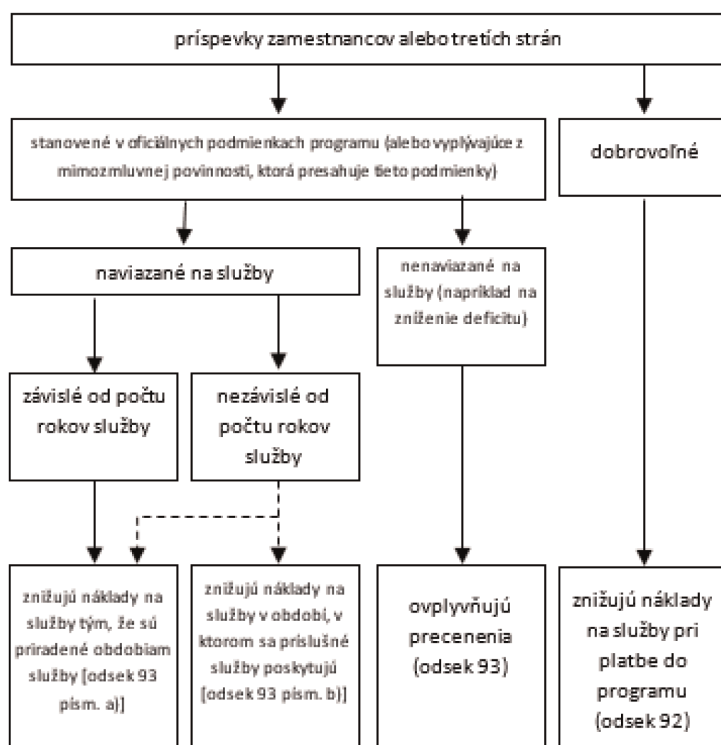
- 172 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 173 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* s výnimkou prípadov, keď:
- a) účtovná jednotka nemusí upravovať účtovnú hodnotu aktív mimo rozsahu pôsobnosti tohto štandardu o zmeny nákladov na zamestnanecké požitky, ktoré boli zahrnuté do účtovnej hodnoty pred dátumom prvotného uplatnenia. Dátumom prvotného uplatnenia je začiatok najskoršieho predchádzajúceho obdobia prezentovaného v prvej účtovej závierke, v ktorom účtovná jednotka prijala tento štandard;
  - b) v účtovných závierkach za obdobia začínajúce sa po 1. januári 2014 účtovná jednotka nemusí prezentovať porovnávacie informácie na účely zverejnení, ktoré sa vyžadujú v odseku 145, o citlivosti záväzku zo stanovených požitkov.
- 174 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty uvedená v odseku 8 a zmenil sa odsek 113. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 175 Dokumentom *Programy so stanovenými požitkami: príspevky zamestnancov* (zmeny štandardu IAS 19), vydaným v novembri 2013, sa zmenili odseky 93 až 94. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr, a to v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 176 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenil odsek 83 a doplnil odsek 177. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 177 Účtovná jednotka uplatňuje zmenu podľa odseku 176 od začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia prezentovaného v prvej účtovej závierke, v ktorej účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu. Akákoľvek úvodná úprava vyplývajúca z uplatňovania zmeny sa vykazuje v nerozdelených ziskoch na začiatku tohto obdobia.
- 178 Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenila poznámka pod čiarou k odseku 8. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 179 Dokumentom *Zmena, krátenie alebo vyrovnanie programu* (zmeny štandardu IAS 19), vydaným vo februári 2018, sa doplnili odseky 101A, 122A a 123A a zmenili odseky 57, 99, 120, 123, 125, 126 a 156. Účtovná jednotka tieto zmeny uplatňuje na zmeny, krátenie alebo vyrovnanie programu, ku ktorým dôjde k začiatku alebo po začiatku prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní.

## Dodatok A

**Návod na uplatňovanie**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 92 až 93 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu IFRS.

A1 Účtovné požiadavky na príspevky zamestnancov alebo tretích strán sú znázornené v ďalej uvedenom diagrame.



1. Prerušovaná šípka znamená, že účtovná jednotka si môže vybrať ktorékoľvek účtovníctvo.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 20

*Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* <sup>(9)</sup>

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 1 **Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní a zverejňovaní štátnych dotácií a pri zverejňovaní iných foriem štátnej pomoci.**
- 2 Tento štandard sa nezaobera:
  - a) osobitnými problémami, ktoré vznikajú pri účtovaní štátnych dotácií v účtovných závierkach odzrkadľujúcich účinky zmeny cien alebo v doplňujúcich informáciách podobnej povahy;
  - b) štátnou pomocou, ktorá sa účtovnej jednotke poskytuje v podobe výhod, ktoré sú k dispozícii pri určovaní zdaniteľného zisku alebo daňovej straty, alebo sú určené alebo limitované na základe záväzku dane z príjmov. Medzi takéto výhody patria napríklad daňové prázdny, investičné daňové úľavy, sadzby pre zrýchlené odpisy a znížené sadzby dane;
  - c) štátnou účasťou na vlastníctve účtovnej jednotky;
  - d) štátnymi dotáciami, na ktoré sa vzťahuje štandard IAS 41 *Poľnohospodárstvo*.

## DEFINÍCIE

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

Vláda znamená vládu, vládne inštitúcie a podobné orgány bez ohľadu na to, či sú miestne, národné alebo medzinárodné.

Štátna pomoc je opatrenie vlády určené na poskytovanie ekonomického úžitku špecifického pre danú účtovnú jednotku alebo skupinu účtovných jednotiek spĺňajúcich určité kritériá. Štátna pomoc na účely tohto štandardu nezahŕňa požitky poskytované len nepriamo prostredníctvom činnosti ovplyvňujúcej všeobecné obchodné podmienky, ako je zabezpečovanie infraštruktúry v rozvojových oblastiach alebo zavedenie obchodných obmedzení voči konkurentom.

**Štátne dotácie sú pomoc vlády vo forme prevodu zdrojov účtovnej jednotke ako odplata za minulé alebo budúce splnenie určitých podmienok týkajúcich sa prevádzkových činností účtovnej jednotky. Sú z nich vylúčené tie formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú primerane ohodnotiť, a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky** <sup>(10)</sup>.

Dotácie vzťahujúce sa na majetok sú štátne dotácie, ktorých hlavnou podmienkou je, že účtovná jednotka oprávnená na ich získanie by mala kúpiť, zhotoviť alebo inak nadobudnúť dlhodobý majetok. Môžu byť takisto určené doplňujúce podmienky obmedzujúce typ alebo umiestnenie majetku alebo obdobia, počas ktorých má byť majetok nadobudnutý alebo držaný.

<sup>(9)</sup> V rámci dokumentu *Vylepšenia IFRS*, vydaného v máji 2008, Rada zmenila terminológiu použitú v tomto štandarde, aby bola v súlade s ostatnými štandardmi IFRS, takto:

- a) „zdaniteľný príjem“ bol zmenený na „zdaniteľný zisk alebo daňová strata“;
- b) „vykázaný ako výnosy/náklady“ bol zmenený na „vykázaný vo výsledku hospodárenia“;
- c) „prípísaný priamo v prospech podielov/vlastného imania akcionárov“ bol zmenený na „vykázaný mimo výsledku hospodárenia“;
- d) „revízia účtovného odhadu“ bola zmenená na „zmena v účtovnom odhade“.

<sup>(10)</sup> Pozri aj interpretáciu SIC-10 *Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam*.

*Dotácie vzťahujúce sa na výnos* sú štátne dotácie iné než tie, ktoré sa vzťahujú na majetok.

*Odpustiteľné pôžičky* sú pôžičky, pri ktorých sa poskytovateľ pôžičky zaviazal vzdať sa nároku na splatenie za určitých vopred stanovených podmienok.

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

- 4 Štátna pomoc nadobúda mnoho foriem, ktoré sa líšia povahou poskytovanej pomoci, ako aj podmienkami, ktoré sú s ňou zvyčajne spojené. Účelom pomoci môže byť motivovať účtovnú jednotku, aby začala činnosť, ktorú by za bežných okolností nevykonávala, ak by sa jej pomoc neposkytla.
- 5 Príjem štátnej pomoci účtovnou jednotkou môže byť pri zostavovaní účtovnej závierky významný z dvoch dôvodov. Po prvé, ak došlo k prevodu prostriedkov, musí sa nájsť vhodný spôsob účtovania prevodu. Po druhé, je žiaduce uviesť, v akom rozsahu mala účtovná jednotka z takejto pomoci úžitok počas obdobia vykazovania. Tým sa zjednoduší porovnanie účtovnej závierky účtovnej jednotky s účtovnými závierkami za predchádzajúce obdobia a s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.
- 6 Štátne dotácie majú niekedy iný názov, ako napríklad príspevky, subvencie alebo prémie.

#### ŠTÁTNE DOTÁCIE

- 7 Štátne dotácie vrátane nepenažných dotácií v reálnej hodnote sa nevykazujú, kým neexistuje primeraná istota, že:

**a) účtovná jednotka bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené; a**

**b) dotácie budú prijaté.**

- 8 Štátna dotácia sa nevykazuje dovtedy, kým neexistuje primeraná istota, že účtovná jednotka bude spĺňať podmienky, ktoré sú s dotáciou spojené, a že dotácia bude prijatá. Prijatie dotácie samo osebe neposkytuje presvedčivý dôkaz o tom, že podmienky spojené s dotáciou boli alebo budú splnené.
- 9 Spôsob, ktorým je dotácia prijatá, neovplyvňuje účtovnú metódu, ktorá sa má uplatniť v súvislosti s dotáciou. Preto sa dotácia účtuje rovnakým spôsobom, či už je prijatá v hotovosti alebo v podobe zníženia záväzku voči štátu.
- 10 S odpustiteľnou pôžičkou od štátu sa zaobchádza ako so štátnou dotáciou, ak existuje primeraná istota, že účtovná jednotka splní podmienky na odpustenie pôžičky.
- 10A Prínos zo štátneho úveru za nižšiu ako trhovú úrokovú sadzbu sa účtuje ako štátna dotácia. Úver sa vykazuje a oceňuje v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*. Prínos zo štátneho úveru za nižšiu ako trhovú úrokovú sadzbu sa oceňuje ako rozdiel medzi pôvodnou účtovnou hodnotou úveru určenou v súlade so štandardom IFRS 9 a prijatými príjmami. Prínos sa účtuje v súlade s týmto štandardom. Pri zisťovaní nákladov, na kompenzáciu ktorých je prínos z úveru určený, účtovná jednotka skúma podmienky a povinnosti, ktoré sa splnili alebo musia splniť.
- 11 Len čo sa štátna dotácia vykáže, s akýmkoľvek súvisiacim podmieneným záväzkom alebo podmienenou pohľadávkou sa zaobchádza v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.
- 12 Štátne dotácie sa vykazujú na systematickej báze vo výsledku hospodárenia počas období, v ktorých účtovná jednotka zaúčtuje ako náklad súvisiace náklady, na kompenzáciu ktorých sú dotácie určené.



- 13 Existujú dva všeobecné prístupy k účtovnému zaobchádzaniu so štátnymi dotáciami: kapitálová metóda, v rámci ktorej sa dotácia vykazuje mimo výsledku hospodárenia, a výnosová metóda, v rámci ktorej sa dotácia vykazuje vo výsledku hospodárenia počas jedného alebo viacerých období.
- 14 Zástancovia kapitálovej metódy argumentujú takto:
  - a) štátne dotácie sú finančným prostriedkom a ako také by mali byť zachytené skôr vo výkaze o finančnej situácii, než vykázané vo výsledku hospodárenia, kde by sa vzájomne započítavali s položkami nákladov, ktoré financujú. Pretože sa neočakáva žiadne splatenie, takéto dotácie by sa mali vykazovať mimo výsledku hospodárenia;
  - b) štátne dotácie nie je vhodné vykazovať vo výsledku hospodárenia, pretože nie sú výsledkom činností, ale predstavujú štátom poskytnutý stimul bez súvisiacich nákladov.
- 15 Argumenty na podporu výnosovej metódy sú:
  - a) pretože štátne dotácie sú prijaté z iného zdroja než od akcionárov, nemali by sa priamo vykazovať vo vlastnom imaní, ale mali by sa vykazovať vo výsledku hospodárenia v príslušných obdobiach;
  - b) štátne dotácie sa zriedkavo poskytujú zadarmo. Účtovná jednotka ich získa splnením podmienok na ich poskytnutie a dodržaním stanovených povinností. Mali by sa preto vykazovať vo výsledku hospodárenia počas období, v ktorých účtovná jednotka zaúčtuje ako náklad súvisiace náklady, na kompenzáciu ktorých sa dotácia poskytnula;
  - c) keďže daň z príjmov a iné dane sú náklady, je logické zachytávať aj štátne dotácie, ktoré sú rozšírením fiškálnych politík, vo výsledku hospodárenia.
- 16 Pre výnosovú metódu je zásadné, aby sa štátne dotácie vykazovali vo výsledku hospodárenia na systematickej báze počas období, v ktorých účtovná jednotka zaúčtuje ako náklad súvisiace náklady, na kompenzáciu ktorých sa dotácia poskytla. Vykázanie štátnych dotácií vo výsledku hospodárenia na základe ich prijatia nie je v súlade s predpokladom akruálneho účtovníctva (pozri štandard IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*), a bolo by to prijateľné len vtedy, ak by neexistoval základ na priradenie dotácie k obdobiam iným, než je obdobie, v ktorom bola dotácia prijatá.
- 17 Vo väčšine prípadov sú obdobia, počas ktorých účtovná jednotka vykazuje náklady súvisiace so štátnou dotáciou, ľahko zistiteľné. Dotácie z titulu uznania osobitných nákladov sa preto vykazujú vo výsledku hospodárenia v tom istom období ako príslušné náklady. Podobne sa dotácie súvisiace s odpisovateľným majetkom zvyčajne vykazujú vo výsledku hospodárenia počas období a v podieloch, v ktorých sa vykazujú odpisy týchto aktív.
- 18 Dotácie týkajúce sa neodpisovateľného majetku si môžu takisto vyžadovať splnenie určitých povinností a následne by sa vykazovali vo výsledku hospodárenia počas období, v ktorých sa znášajú náklady na splnenie týchto povinností. Príkladom je dotácia v podobe pozemku s podmienkou postaviť na tomto mieste budovu, pričom môže byť vhodné vykazovať dotáciu vo výsledku hospodárenia počas životnosti budovy.
- 19 Dotácie sú niekedy prijaté ako časť balíka finančnej alebo fiškálnej pomoci, s ktorým je spojené množstvo podmienok. V takých prípadoch treba pri identifikácii podmienok spôsobujúcich nárast nákladov a iných výdavkov, ktoré určujú obdobia, počas ktorých sa dotácia bude prijímať, postupovať opatrne. Môže byť primerané prideliť časť dotácie na jednom základe a časť na inom.
- 20 **Štátna dotácia, ktorá sa stane pohľadávkou ako kompenzácia za už vzniknuté náklady alebo straty, alebo štátna dotácia poskytnutá s cieľom ihneď finančne pomôcť účtovnej jednotke bez budúcich súvisiacich nákladov, sa vykazuje vo výsledku hospodárenia v období, v ktorom sa stala pohľadávkou.**

- 21 Za určitých okolností môže byť štátna dotácia udelená na účely poskytnutia okamžitej finančnej pomoci účtovnej jednotke, a nie ako stimul na vynaloženie určitých nákladov. Takéto dotácie sa môžu vzťahovať na individuálnu účtovnú jednotku a nemusia byť dostupné celej skupine príjemcov. Tieto okolnosti môžu viesť k vykázaniu dotácie vo výsledku hospodárenia v období, v ktorom účtovná jednotka spĺňa podmienky na prijatie dotácie, pričom sa zverejní aj uistenie, že jej účinok je jasne pochopený.
- 22 Štátna dotácia sa môže stať pohľadávkou účtovnej jednotky ako kompenzácia za náklady alebo straty, ktoré vznikli v predchádzajúcom období. Takáto dotácia sa vykazuje vo výsledku hospodárenia v období, v ktorom sa stala pohľadávkou, pričom sa zverejní aj uistenie, že jej účinok je jasne pochopený.

#### **Nepeňažné štátne dotácie**

- 23 Štátna dotácia môže mať formu prevodu nepeňažného majetku, ako napríklad pozemky alebo iné zdroje, ktoré má účtovná jednotka využívať. Za týchto okolností je obvyklé stanoviť reálnu hodnotu nepeňažného majetku a účtovať tak dotáciu, ako aj majetok v tejto reálnej hodnote. Niekedy sa používa alternatívny postup, ktorým je zaúčtovanie majetku aj dotácie v nominálnej hodnote.

#### **Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na majetok**

- 24 **Štátne dotácie vzťahujúce sa na majetok vrátane nepeňažných dotácií v reálnej hodnote sa prezentujú vo výkaze o finančnej situácii buď vykázaním dotácie ako výnosov budúcich období, alebo odpočítaním dotácie pri vyčíslňovaní účtovnej hodnoty majetku.**
- 25 Za prijateľné alternatívy prezentácie dotácií (alebo príslušných častí dotácií) vzťahujúcich sa na majetok v účtovnej závierke sa považujú dve metódy.
- 26 V rámci prvej metódy sa dotácia vykazuje ako výnos budúcich období, ktorý sa na systematickom základe vykazuje vo výsledku hospodárenia počas doby použiteľnosti majetku.
- 27 V rámci druhej metódy sa dotácia odpočítava pri výpočte účtovnej hodnoty majetku. Dotácia sa vykazuje vo výsledku hospodárenia počas doby životnosti odpisovateľného majetku ako znížený odpis.
- 28 V dôsledku nákupu aktív a prijatia súvisiacich dotácií môže dôjsť k zásadným pohybom v peňažných tokoch účtovnej jednotky. Z tohto dôvodu a takisto preto, aby sa zobrazila hrubá investícia do majetku, sa takéto pohyby často zverejňujú ako samostatné položky vo výkaze o peňažných tokoch bez ohľadu na to, či dotácia je alebo nie je odpočítaná od hodnoty súvisiaceho majetku na účely prezentácie vo výkaze o finančnej situácii.

#### **Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos**

- 29 Dotácie vzťahujúce sa na výnos sa prezentujú ako časť výsledku hospodárenia buď samostatne alebo pod všeobecným názvom, napríklad „ostatné výnosy“; alternatívou je ich odpočítanie pri vykazovaní súvisiacich nákladov.
- 29A [Vypúšťa sa.]
- 30 Zástancovia prvej metódy tvrdia, že je neprimerané kompenzovať výnosové a nákladové položky a že oddelenie dotácie od nákladu uľahčuje porovnanie s inými nákladmi, na ktoré dotácia nemá vplyv. Zástancovia druhej metódy argumentujú, že keby dotácia nebola dostupná, účtovnej jednotke by náklady nevznikli, a že prezentácia nákladov bez vzájomného započítania dotácie tak môže byť zavádzajúca.
- 31 Obe metódy sa považujú za prijateľné pre prezentáciu dotácií vzťahujúcich sa na výnos. Zverejňovanie dotácie môže byť nevyhnutné pre správne pochopenie účtovnej závierky. Obvykle je vhodné zverejňovať účinok dotácií na každú položku výnosu alebo nákladu, pričom sa vyžaduje samostatné zverejňovanie.

**Vrátenie štátnych dotácií**

- 32 Štátna dotácia, ktorá sa stane splatnou, sa zaúčtuje ako zmena v účtovnom odhade (pozri štandard IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*). Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na výnos sa najprv uplatní oproti akémukoľvek neamortizovanému výnosu budúcich období vykázanému v súvislosti s dotáciou. V rozsahu, v akom návratná suma prevyšuje takéto výnosy budúcich období, alebo v prípadoch, keď neexistujú výnosy budúcich období, vrátenie sa zaúčtuje ihneď vo výsledku hospodárenia. Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok sa zaúčtuje ako zvýšenie účtovnej hodnoty majetku alebo zníženie zostatku výnosov budúcich období o splatnú sumu. Ďalšie kumulované dodatočné odpisy, ktoré by boli bývali vykázané vo výsledku hospodárenia k danému dňu pri neexistencii dotácie, sa ihneď vykážu vo výsledku hospodárenia.
- 33 Okolnosti, ktoré spôsobili vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok, si môžu vyžadovať, aby sa zvažilo možné zníženie novej účtovnej hodnoty majetku.

**ŠTÁTNA POMOC**

- 34 Z definície štátnych dotácií uvedenej v odseku 3 sú vylúčené určité formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú primerane ohodnotiť, a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky.
- 35 Príkladmi pomoci, ktoré sa nedajú primerane ohodnotiť, sú bezplatné technické alebo marketingové poradenstvo a poskytnutie záruk. Príkladom pomoci, ktorú nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky, je štátna politika verejného obstarávania, ktorá zabezpečuje časť odbytu účtovnej jednotky. Existencia úžitku môže byť nesporná, ale akýkoľvek pokus oddeliť obchodné činnosti od štátnej pomoci môže byť v skutočnosti svojvoľný.
- 36 Význam úžitku v uvedených príkladoch môže byť taký, že zverejňovanie povahy, rozsahu a trvania pomoci je potrebné na to, aby účtovné závierky neboli zavádzajúce.
- 37 [Vypúšťa sa.]
- 38 V tomto štandarde štátna pomoc nezahŕňa zabezpečenie infraštruktúry zlepšením všeobecnej dopravnej a komunikačnej siete a zabezpečenie zlepšených zariadení, ako sú systémy zavlažovania alebo vodovodná sieť, ktoré sú dostupné na pretrvávajúcom neurčenom základe v prospech celej miestnej komunity.

**ZVEREJŇOVANIE****39 Zverejňujú sa tieto skutočnosti:**

- a) **účtovná politika prijatá pre štátne dotácie vrátane metód prezentácie uplatnených v účtovnej závierke;**
- b) **povaha a rozsah štátnych dotácií vykazovaných v účtovnej závierke a označenie iných foriem štátnej pomoci, z ktorých má účtovná jednotka priamy úžitok; a**
- c) **nesplnené podmienky a iné eventuality spojené so štátnou pomocou, ktorá sa vykazovala.**

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

**40 Účtovná jednotka, ktorá tento štandard uplatňuje po prvýkrát, je povinná:**

- a) splniť požiadavky na zverejnenie, keď je to vhodné; a
- b) buď:
  - i) upraviť svoju účtovnú závierku o zmeny v účtovnej politike v súlade so štandardom IAS 8; alebo
  - ii) uplatniť účtovné ustanovenia štandardu len na dotácie alebo časti dotácií, ktoré sa stávajú pohľadávkou alebo splatnou dotáciou po dátume nadobudnutia účinnosti tohto štandardu.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 41 Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1984 alebo neskôr.
- 42 Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním doplnil odsek 29A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 43 Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa vypustil odsek 37 a doplnil odsek 10A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na štátne úvery prijaté v obdobiach, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 44 [Vypúšťa sa.]
- 45 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty uvedená v odseku 3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 46 Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 29 a vypustil odsek 29A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 47 [Vypúšťa sa.]
- 48 Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 10A a vypustili sa odseky 44 a 47. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 21

## Vplyvy zmien kurzov cudzích mien

## CIEĽ

- 1 Účtovná jednotka môže uskutočňovať zahraničnú činnosť dvoma spôsobmi. Môže uskutočňovať transakcie v cudzích menách alebo môže mať zahraničné prevádzky. Okrem toho môže účtovná jednotka prezentovať svoju účtovnú závierku v cudzej mene. Cieľom tohto štandardu je predpísať, ako zahrnúť transakcie v cudzích menách a zahraničné prevádzky do účtovnej závierky účtovnej jednotky a ako prepočítať účtovné závierky do prezentačnej meny.
- 2 Hlavnými otázkami sú, ktorý výmenný kurz/kurzy používať a ako vykazovať vplyvy zmien vo výmenných kurzoch v účtovnej závierke.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

**3 Tento štandard sa uplatňuje <sup>(1)</sup>:**

- a) pri účtovaní transakcií a zostatkov v cudzích menách, s výnimkou tých derivátových transakcií a zostatkov, ktoré sú v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*;
  - b) pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničných prevádzok, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke účtovnej jednotky konsolidáciou alebo metódou vlastného imania; a**
  - c) pri prepočte výsledkov a finančnej situácie účtovnej jednotky do prezentačnej meny.**
- 4 Na mnohé deriváty v cudzej mene sa uplatňuje štandard IFRS 9, vzhľadom na čo sú takéto deriváty vyňaté z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Tie deriváty v cudzej mene, ktoré neopatria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 (napríklad niektoré deriváty v cudzej mene, ktoré sú vložené do iných zmlúv), však patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard uplatňuje vtedy, keď účtovná jednotka prepočítava sumy týkajúce sa derivátov z ich funkčnej meny do prezentačnej meny.
  - 5 Tento štandard sa neuplatňuje na účtovanie zabezpečenia pre položky v cudzej mene vrátane zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky. Na účtovanie zabezpečenia sa uplatňuje štandard IFRS 9.
  - 6 Tento štandard sa uplatňuje na prezentáciu účtovnej závierky účtovnej jednotky v cudzej mene a ustanovuje požiadavky pre výsledné účtovné závierky, o ktorých má byť uvedené, že sú v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS). Pre prepočty finančných informácií do cudzej meny, ktoré nespĺňajú tieto požiadavky, sa v tomto štandarde špecifikujú informácie, ktoré sa majú zverejniť.
  - 7 Tento štandard sa neuplatňuje pri prezentácii peňažných tokov vznikajúcich z transakcií v cudzej mene vo výkaze o peňažných tokoch, ani na transakcie peňažných tokov zahraničnej prevádzky (pozri štandard IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch*).

## DEFINÍCIE

**8** Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

*Záverečný kurz* je aktuálny výmenný kurz ku koncu obdobia vykazovania.

*Kurzový rozdiel* je rozdiel vznikajúci pri prepočte daného počtu jednotiek jednej meny do inej meny pri rozdielnych výmenných kurzoch.

<sup>(1)</sup> Pozri aj interpretáciu SIC-7 *Zavedenie meny euro*.

Výmenný kurz je výmenný pomer dvoch mien.

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

Cudzia mena je iná mena, než je funkčná mena účtovnej jednotky.

Zahraničná prevádzka je účtovná jednotka, ktorá je dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločnou dohodou alebo pobočkou vykazujúcej účtovnej jednotky a ktorej činnosti sú založené alebo uskutočňované v inej krajine alebo mene, než je krajina alebo mena vykazujúcej účtovnej jednotky.

Funkčná mena je mena hlavného ekonomického prostredia, v ktorom účtovná jednotka uskutočňuje svoju činnosť.

Skupina je materská spoločnosť a všetky jej dcérske spoločnosti.

Peňažné položky sú držané jednotky meny, aktíva a záväzky, ktoré sa majú prijať alebo vyplatiť v pevnom alebo stanoviteľnom počte menových jednotiek.

Čistá investícia do zahraničnej prevádzky je suma podielu vykazujúcej účtovnej jednotky na čistom majetku tejto prevádzky.

Prezentačná mena je mena, v ktorej sa prezentuje účtovná závierka.

Aktuálny výmenný kurz je výmenný kurz pre okamžitú dodávku.

### Spresnenie definícií

*Funkčná mena*

- 9 Primárnym ekonomickým prostredím, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, je zvyčajne to prostredie, v ktorom primárne vytvára a vynakladá peňažné prostriedky. Pri stanovovaní svojej funkčnej meny zvažuje účtovná jednotka tieto faktory:

a) mena:

i) ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb (často pôjde o menu, v ktorej sú predajné ceny za jej tovary a služby vyjadrené a vyrovnávané); a

ii) tej krajiny, ktorej konkurenčné sily a predpisy najviac ovplyvňujú predajné ceny jej tovarov a služieb;

b) mena, ktorá najviac ovplyvňuje náklady na prácu, materiál a ostatné náklady na dodávku tovarov a poskytovanie služieb (často pôjde o menu, v ktorej sú náklady vyjadrené a vyrovnávané).

- 10 O funkčnej mene účtovnej jednotky môžu poskytnúť dôkaz aj tieto faktory:

a) mena, v ktorej sú generované finančné prostriedky z finančných činností (t. j. emisia dlhových nástrojov a nástrojov vlastného imania);

b) mena, v ktorej sú zvyčajne kumulované príjmy z prevádzkových činností.



- 11 Pri stanovení funkčnej meny zahraničnej prevádzky a toho, či je jej funkčná mena rovnaká ako funkčná mena vykazujúcej účtovnej jednotky (vykazujúca účtovná jednotka je v tomto kontexte tá účtovná jednotka, ktorá má zahraničnú prevádzku ako svoju dcérsku spoločnosť, pobočku, pridružený podnik alebo spoločnú dohodu), sa zvažujú tieto ďalšie faktory:
- a) či sa činnosť zahraničnej prevádzky vykonáva ako rozšírenie činnosti vykazujúcej účtovnej jednotky, alebo sa skôr vykonáva s významným stupňom autonómie. Príkladom prvého variantu je, keď zahraničná prevádzka iba predáva tovary dovezené od vykazujúcej účtovnej jednotky a odvádza jej výnosy. Príkladom druhého variantu je, keď prevádzka kumuluje peňažné prostriedky a iné peňažné položky, vznikajú jej náklady, tvorí výnosy a zabezpečuje pôžičky, a to všetko v podstate vo svojej miestnej mene;
  - b) či transakcie s vykazujúcou účtovnou jednotkou tvoria veľký alebo malý podiel činností zahraničnej prevádzky;
  - c) či peňažné toky z činností zahraničnej prevádzky majú priamy vplyv na peňažné toky vykazujúcej účtovnej jednotky a sú ihneď k dispozícii, aby sa jej odvedli;
  - d) či sú peňažné toky z činností zahraničnej prevádzky dostatočné na to, aby pokryli existujúce a bežne očakávané dlhové záväzky bez toho, aby vykazujúca účtovná jednotka poskytovala finančné prostriedky na ich pokrytie.
- 12 Ak sa skombinujú uvedené ukazovatele a funkčná mena nie je zjavná, manažment použije svoj úsudok na určenie tej funkčnej meny, ktorá najvernejšie zobrazuje ekonomické účinky podkladových transakcií, udalostí a podmienok. V rámci tohto prístupu manažment uprednostní primárne ukazovatele uvedené v odseku 9 prv, ako zväží ukazovatele uvedené v odsekoch 10 a 11, ktoré sú určené ako ďalší podporný prostriedok na stanovenie funkčnej meny účtovnej jednotky.
- 13 Funkčná mena účtovnej jednotky odzrkadľuje podkladové transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre ňu relevantné. Preto v prípade, keď je funkčná mena už stanovená, nemení sa, pokiaľ nenastane zmena v týchto podkladových transakciách, udalostiach a podmienkach.
- 14 Ak je funkčná mena menou hyperinflačnej ekonomiky, účtovná závierka účtovnej jednotky sa prepočíta v súlade so štandardom IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*. Účtovná jednotka sa nemôže vyhnúť prehodnocovaniu v súlade so štandardom IAS 29 napríklad tak, že si za svoju funkčnú menu stanoví inú menu, než je funkčná mena stanovená v súlade s týmto štandardom (ako napríklad funkčná mena jej materskej spoločnosti).

*Čistá investícia do zahraničnej prevádzky*

- 15 Účtovná jednotka môže mať peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnej prevádzke. Položka, pre ktorú nie je vyrovnanie ani plánované, ani nie je pravdepodobné, že nastane v dohľadnej budúcnosti, je v podstate súčasťou čistej investície účtovnej jednotky do danej zahraničnej prevádzky a účtuje sa v súlade s odsekmi 32 a 33. Takéto peňažné položky môžu zahŕňať dlhodobé pohľadávky alebo pôžičky. Nezahŕňajú obchodné pohľadávky ani obchodné záväzky.
- 15A Účtovnou jednotkou, ktorá má peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnej prevádzke opísanú v odseku 15, môže byť akákoľvek dcérska spoločnosť v skupine. Napríklad, účtovná jednotka má dve dcérske spoločnosti, A a B. Dcérska spoločnosť B je zahraničnou prevádzkou. Dcérska spoločnosť A poskytne úver dcérskej spoločnosti B. Pohľadávka z úveru poskytnutého dcérskou spoločnosťou A voči dcérskej spoločnosti B by bola súčasťou čistej investície účtovnej jednotky do dcérskej spoločnosti B, ak sa vyrovnanie tohto úveru ani neplánuje, ani nie je pravdepodobné, že nastane v dohľadnej budúcnosti. Toto by tak isto platilo aj vtedy, ak by dcérska spoločnosť A bola sama zahraničnou prevádzkou.

*Peňažné položky*

- 16 Základnou črtou peňažnej položky je právo prijať (alebo povinnosť dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Medzi príklady patria: dôchodkové a iné zamestnanecké požitky vyplácané v hotovosti; rezervy, ktoré sa majú vysporiadať v hotovosti; lízingové záväzky; a peňažné dividendy vykazované ako záväzok. Podobne, zmluva o prijatí (alebo dodaní) premenlivého množstva vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky alebo premenlivého množstva aktív, ktorých reálna hodnota, ktorá má byť získaná (alebo dodaná), sa rovná pevnému alebo stanoviteľnému množstvu menových jednotiek, je peňažná položka. Naopak, základnou črtou nepeňažnej položky je absencia práva prijať (alebo povinnosti dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Medzi príklady patria: sumy predplatené za tovar a služby; goodwill; nehmotný majetok; zásoby; nehnuteľnosti, stroje a zariadenia; aktíva s právom na užívanie; a rezervy, ktoré sa majú vysporiadať dodaním nepeňažného majetku.

## ZHRNUTIE PRÍSTUPU VYŽADOVANÉHO PODĽA TOHTO ŠTANDARDU

- 17 Pri zostavovaní účtovnej závierky si každá účtovná jednotka – či už samostatná účtovná jednotka, účtovná jednotka so zahraničnými prevádzkami (akou je materská spoločnosť) alebo zahraničná prevádzka (akou je dcérska spoločnosť alebo pobočka) – určí svoju funkčnú menu v súlade s odsekmi 9 až 14. Účtovná jednotka prepočíta položky v cudzej mene do svojej funkčnej meny a vykáže vplyvy takejto transakcie v súlade s odsekmi 20 až 37 a odsekom 50.
- 18 Mnohé vykazujúce účtovné jednotky sú zložené z viacerých samostatných účtovných jednotiek (napríklad skupinu tvorí materská spoločnosť a jedna alebo viaceré dcérske spoločnosti). Rôzne typy účtovných jednotiek, či už sú členovia skupiny alebo nie, môžu mať investície v pridružených podnikoch alebo spoločných dohodách. Môžu mať aj pobočky. Je nevyhnutné, aby sa výsledky a finančná situácia jednotlivých účtovných jednotiek zahrnutých do vykazujúcej účtovnej jednotky prepočítali do meny, v ktorej vykazujúca účtovná jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku. Tento štandard umožňuje, aby prezentačnou menou vykazujúcej účtovnej jednotky bola akákoľvek mena (alebo meny). Výsledky a finančná situácia ktorejkoľvek jednotlivej účtovnej jednotky v rámci vykazujúcej účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena sa líši od prezentačnej meny, sa prepočítavajú v súlade s odsekmi 38 až 50.
- 19 Tento štandard zároveň povoľuje samostatnej účtovnej jednotke zostavujúcej účtovnú závierku alebo účtovnej jednotke zostavujúcej individuálnu účtovnú závierku v súlade so štandardom IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*, aby svoju účtovnú závierku prezentovali v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa prezentačná mena účtovnej jednotky líši od jej funkčnej meny, jej výsledky a finančná situácia sa takisto prepočítajú do prezentačnej meny v súlade s odsekmi 38 až 50.

## VYKAZOVANIE TRANSAKCIÍ V CUDZÍCH MENÁCH VO FUNKČNEJ MENE

**Prvotné zaúčtovanie**

- 20 Transakcia v cudzej mene je transakcia, ktorá je uvedená v cudzej mene alebo si vyžaduje vyrovnanie v cudzej mene, vrátane transakcií, ktoré vznikajú, keď účtovná jednotka:
- a) kúpi alebo predá tovar alebo služby, ktorých cena je uvedená v cudzej mene;
  - b) vypožičia si alebo požičia peňažné prostriedky, ak sú splatné sumy alebo pohľadávky uvedené v cudzej mene; alebo
  - c) inak nadobudne alebo vyradí aktíva alebo jej vzniknú alebo vysporiada záväzky uvedené v cudzej mene.
- 21 **Transakcia v cudzej mene sa pri prvotnom zaúčtovaní zaznamená vo funkčnej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije aktuálny výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu transakcie.**

- 22 Dátumom transakcie je dátum, kedy transakcia po prvýkrát splní kritériá na vykázanie v súlade so štandardmi IFRS. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje skutočnému kurzu k dátumu transakcie, napríklad pri všetkých transakciách v každej cudzej mene, ku ktorým dôjde počas daného obdobia, sa môže použiť priemerný kurz za týždeň alebo mesiac. Ak však výmenný kurz výrazne kolíše, použitie priemerného kurzu za dané obdobie je nevhodné.

#### Vykazovanie ku koncu následných období vykazovania

- 23 Na konci každého obdobia vykazovania:

a) peňažné položky v cudzej mene sa prepočítajú záverečným kurzom;

b) nepeňažné položky, ktoré sa oceňujú s ohľadom na historickú obstarávaciu cenu v cudzej mene, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu transakcie; a

c) nepeňažné položky, ktoré sú ocenené reálnou hodnotou v cudzej mene, sa prepočítajú výmennými kurzmi k dátumu, keď bola reálna hodnota ocenená.

- 24 Účtovná hodnota položky sa určuje v spojení s ostatnými príslušnými štandardmi. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môžu byť ocenené reálnou hodnotou alebo historickou obstarávacou cenou v súlade so štandardom IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*. Či už je účtovná hodnota určená na základe historickej obstarávacej ceny alebo na základe reálnej hodnoty, ak je suma určená v cudzej mene, následne sa prepočíta do funkčnej meny v súlade s týmto štandardom.

- 25 Účtovná hodnota niektorých položiek sa určuje porovnaním dvoch alebo viacerých hodnôt. Napríklad účtovná hodnota zásob je vyjadrená buď v obstarávacej cene alebo v čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z nich je nižšia, v súlade so štandardom IAS 2 *Zásoby*. Podobne, v súlade so štandardom IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* je účtovná hodnota majetku, pri ktorom je náznak zníženia hodnoty, buď účtovná hodnota pred zohľadnením možných strát zo zníženia hodnoty alebo jeho spätne získateľná suma podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. Keď je takýto majetok nepeňažný a je ocenený v cudzej mene, účtovná hodnota sa určuje porovnaním:

a) obstarávacej ceny alebo prípadne účtovnej hodnoty prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, keď sa táto hodnota stanovila (t. j. kurzom k dátumu transakcie pre položku ocenenú s ohľadom na historickú obstarávaciu cenu); a

b) čistej realizovateľnej hodnoty alebo prípadne spätne získateľnej sumy prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, keď sa táto hodnota stanovila (napríklad záverečným kurzom ku koncu obdobia vykazovania).

Účinkom tohto porovnania môže byť, že sa zistí strata zo zníženia hodnoty vo funkčnej mene, ktorá by sa však v cudzej mene nezistila, alebo naopak.

- 26 Keď je k dispozícii niekoľko výmenných kurzov, použije sa ten, pri ktorom mohli byť budúce peňažné toky reprezentované transakciou alebo zostatok vyrované, ak by tieto peňažné toky nastali k dátumu ocenenia. Ak dve meny nie sú dočasne medzi sebou vymeniteľné, použije sa prvý následný kurz, pri ktorom by sa mohla výmena uskutočniť.

#### Vykazovanie kurzových rozdielov

- 27 Ako sa uvádza v odseku 3 písm. a) a v odseku 5, štandard IFRS 9 sa uplatňuje na účtovanie zabezpečenia pri položkách v cudzích menách. Uplatňovanie účtovania zabezpečenia si vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala niektoré kurzové rozdiely odlišne od postupov pre kurzové rozdiely vyžadovaných v tomto štandarde. V štandarde IFRS 9 sa napríklad vyžaduje, aby kurzové rozdiely boli pri peňažných položkách, ktoré spĺňajú kritériá zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečení peňažných tokov, prvotne zaúčtované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v rozsahu, v akom je zabezpečenie efektívne.

- 28 **Kurzové rozdiely vznikajúce pri vyrovnaní peňažných položiek alebo pri prepočte peňažných položiek v kurzoch odlišných od tých, v ktorých boli prepočítané pri prvotnom zaúčtovaní počas obdobia alebo v predchádzajúcej účtovnej závierke, sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v období, v ktorom vzniknú, pričom výnimku tvorí situácia opísaná v odseku 32.**
- 29 Keď vzniknú peňažné položky z transakcie v cudzej mene a nastane zmena vo výmennom kurze medzi dátumom transakcie a dátumom vyrovnania, vzniká kurzový rozdiel. Ak je transakcia vysporiadaná v rámci toho istého účtovného obdobia, v ktorom sa uskutočnila, celý kurzový rozdiel sa vykáže v danom účtovnom období. Ak je však transakcia vysporiadaná v nasledujúcom účtovnom období, kurzový rozdiel vykazaný v každom období až do dátumu vysporiadania je určený zmenou vo výmenných kurzoch počas každého obdobia.
- 30 **Keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, každá kurzová zložka tohto zisku alebo straty sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Naopak, keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje vo výsledku hospodárenia, každá kurzová zložka tohto zisku alebo straty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**
- 31 V iných štandardoch IFRS sa vyžaduje, aby sa určité zisky a straty vykazovali v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Napríklad v štandarde IAS 16 sa vyžaduje, aby sa určité zisky a straty vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení vykazovali v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Keď sa takýto majetok oceňuje v cudzej mene, odsekom 23 písm. c) tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa precenená hodnota prepočítala použitím kurzu ku dňu stanovenia hodnoty, výsledkom čoho bude kurzový rozdiel, ktorý sa takisto vykáže v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- 32 **Kurzové rozdiely vznikajúce pri peňažnej položke, ktorá tvorí časť čistej investície vykazujúcej účtovnej jednotky do zahraničnej prevádzky (pozri odsek 15) sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky alebo prípadne v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky. V účtovnej závierke, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku a vykazujúcu účtovnú jednotku (napríklad konsolidovaná účtovná závierka, keď je zahraničná prevádzka dcérskou spoločnosťou), sa takéto kurzové rozdiely vykazujú prvotne v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia pri vyradení čistej investície v súlade s odsekom 48.**
- 33 Keď peňažná položka tvorí časť čistej investície vykazujúcej účtovnej jednotky do zahraničnej prevádzky a je vyjadrená vo funkčnej mene vykazujúcej účtovnej jednotky, vzniká v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Ak je takáto položka vyjadrená vo funkčnej mene zahraničnej prevádzky, vzniká v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Ak je takáto položka vyjadrená v inej mene, než je funkčná mena buď vykazujúcej účtovnej jednotky alebo zahraničnej prevádzky, vzniká v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky a v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Takéto kurzové rozdiely sa vykážu v ostatných súčiastiach komplexného výsledku účtovnej závierky, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku a vykazujúcu účtovnú jednotku (t. j. účtovná závierka, v ktorej je zahraničná prevádzka konsolidovaná alebo účtovaná metódou vlastného imania).

- 34 Keď účtovná jednotka vedie svoje účtovné knihy a záznamy v mene inej, než je jej funkčná mena, všetky sumy v čase, keď účtovná jednotka zostavuje svoju účtovnú závierku, sa prepočítavajú do funkčnej meny v súlade s odsekmi 20 až 26. Takto sa získajú rovnaké sumy vo funkčnej mene, ako by boli vznikli, ak by sa položky boli prvotne zaznamenali vo funkčnej mene. Napríklad peňažné položky sa prepočítajú do funkčnej meny záverečným kurzom a nepeňažné položky, ktoré sú ocenené na základe historickej obstarávacej ceny, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu transakcie, z ktorej vyplynulo ich vykázanie.

#### **Zmena funkčnej meny**

- 35 Pri zmene funkčnej meny účtovnej jednotky táto účtovná jednotka uplatňuje postupy prepočtu uplatniteľné na novú funkčnú menu prospektívne od dátumu zmeny.
- 36 Ako sa uvádza v odseku 13, funkčná mena účtovnej jednotky odzrkadľuje podkladové transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre účtovnú jednotku relevantné. Ak je preto funkčná mena už stanovená, môže sa meniť iba vtedy, keď dôjde k zmene týchto podkladových transakcií, udalostí a podmienok. Napríklad zmena meny, ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb, môže viesť k zmene funkčnej meny účtovnej jednotky.
- 37 Vplyv zmeny funkčnej meny sa účtuje prospektívne. Inými slovami, účtovná jednotka prepočíta všetky položky na novú funkčnú menu, pričom sa použije výmenný kurz ku dňu zmeny. Výsledné prepočítané sumy nepeňažných položiek sa považujú za ich historické obstarávacie ceny. Kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu zahraničnej prevádzky, predtým vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekmi 32 a 39 písm. c), sa nereklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia až do vyradenia prevádzky.

#### **POUŽITIE PREZENTAČNEJ MENY INEJ, NEŽ JE FUNKČNÁ MENA**

##### **Prepočet na prezentačnú menu**

- 38 Účtovná jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa prezentačná mena líši od funkčnej meny účtovnej jednotky, účtovná jednotka prepočíta výsledky a finančnú situáciu na prezentačnú menu. Napríklad, keď skupina obsahuje individuálne účtovné jednotky s rôznymi funkčnými menami, výsledky a finančná situácia každej účtovnej jednotky sa vyjadrujú v spoločnej mene, aby sa mohla prezentovať konsolidovaná účtovná závierka.
- 39 **Výsledky a finančná situácia účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačnej ekonomiky, sa prepočítavajú do inej prezentačnej meny použitím týchto postupov:**
- a) **aktíva a záväzky pre každý prezentovaný výkaz o finančnej situácii (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítavajú záverečným kurzom ku dňu tohto výkazu o finančnej situácii;**
- b) **výnosy a náklady pre každý výkaz predstavujúci výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítavajú výmennými kurzami k dátumu transakcie; a**
- c) všetky vyplývajúce kurzové rozdiely sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- 40 Z praktických dôvodov sa pri prepočte výnosových a nákladových položiek často používa kurz, ktorý sa približuje výmenným kurzom k dátumom transakcií, napríklad priemerný kurz za obdobie. Ak však výmenný kurz výrazne kolíše, použitie priemerného kurzu za dané obdobie je nevhodné.

41 Kurzové rozdiely uvedené v odseku 39 písm. c) vyplývajú z:

- a) prepočtu výnosov a nákladov účtovaných výmenným kurzom k dátumom transakcií a aktív a záväzkov záverečným kurzom;
- b) prepočtu začiatkových čistých aktív záverečným kurzom, ktorý sa líši od predchádzajúceho záverečného kurzu.

Tieto kurzové rozdiely sa nevykazujú vo výsledku hospodárenia, pretože zmeny vo výmenných kurzoch majú malý alebo nemajú žiadny priamy účinok na súčasné a budúce peňažné toky z prevádzok. Kumulovaná suma kurzových rozdielov sa prezentuje v samostatnej zložke vlastného imania až do vyradenia zahraničnej prevádzky. Keď sa kurzové rozdiely týkajú zahraničnej prevádzky, ktorá je konsolidovaná, ale nie je úplne vlastnená, kumulované kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu a priraditeľné nekontrolným podielom sa alokujú a vykazujú ako časť nekontrolných podielov v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii.

42 **Výsledky a finančná situácia účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky, sa prepočítavajú do inej prezentačnej meny použitím týchto postupov:**

- a) **všetky sumy (t. j. aktíva, záväzky, položky vlastného imania, výnosy a náklady vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítavajú záverečným kurzom k dátumu najnovšieho výkazu o finančnej situácii; s výnimkou prípadov:**
- b) **keď sa sumy prepočítavajú do meny nehyperinflačnej ekonomiky, porovnávacie informácie sú tie informácie, ktoré boli prezentované ako sumy bežného roka v príslušnej účtovnej závierke predchádzajúceho roka (t. j. neupravené o následné zmeny cenovej hladiny alebo následné zmeny výmenných kurzov).**

43 **Keď je funkčná mena účtovnej jednotky menou hyperinflačnej ekonomiky, účtovná jednotka prehodnotí svoju účtovnú závierku v súlade so štandardom IAS 29 prv, ako uplatní metódu prepočtu uvedenú v odseku 42, pričom výnimku tvoria porovnávacie sumy, ktoré sa prepočítajú do meny nehyperinflačnej ekonomiky [pozri odsek 42 písm. b)]. Keď ekonomika prestane byť hyperinflačná a účtovná jednotka už neprehodnocuje svoju účtovnú závierku v súlade so štandardom IAS 29, na prepočet do prezentačnej meny sa ako historická obstarávacía cena používajú údaje prehodnotené na cenovú hladinu k dátumu, keď účtovná jednotka prestala prehodnocovať svoju účtovnú závierku.**

#### **Prepočet zahraničnej prevádzky**

44 Odseky 45 až 47, navyše k odsekom 38 až 43, sa uplatnia vtedy, keď sa výsledky a finančná situácia zahraničnej prevádzky prepočítavajú do prezentačnej meny, aby zahraničná prevádzka mohla byť zahrnutá do účtovnej závierky vykazujúcej účtovnej jednotky formou konsolidácie alebo metódou vlastného imania.



- 45 Zahrnutie výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky do výsledkov a finančnej situácie vykazujúcej účtovnej jednotky sa riadi bežnými konsolidačnými postupmi, ako je eliminácia vnútrogrupinových zostatkov a vnútrogrupinových transakcií dcérskej spoločnosti (pozri štandard IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*). Vnútrogrupinový peňažný majetok (alebo záväzok), či už krátkodobý alebo dlhodobý, nemôže však byť eliminovaný oproti zodpovedajúcemu vnútrogrupinovému záväzku (alebo majetku) bez toho, aby došlo k uvedeniu výsledkov menových výkyvov v konsolidovanej účtovnej závierke. Je to preto, že peňažná položka predstavuje záväzok konvertovať jednu menu na inú a vystavuje vykazujúcu účtovnú jednotku zisku alebo stratu z výkyvov meny. V súlade s tým sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky takýto kurzový rozdiel vyказuje vo výsledku hospodárenia, alebo ak vzniká z okolností opísaných v odseku 32, vyказuje sa v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a kumuluje sa v samostatnej zložke vlastného imania až do vyradenia danej zahraničnej prevádzky.
- 46 Ak je účtovná závierka zahraničnej prevádzky zostavená k odlišnému dátumu, než je dátum vykazujúcej účtovnej jednotky, zahraničná prevádzka často zostavuje dodatočné výkazy k rovnakému dátumu, ako je dátum účtovnej závierky vykazujúcej účtovnej jednotky. Keď sa tak nestane, štandard IFRS 10 umožňuje použiť iný dátum za predpokladu, že rozdiel nie väčší ako tri mesiace a vykonajú sa úpravy zohľadňujúce účinky všetkých významných transakcií alebo iných udalostí, ku ktorým dôjde medzi jednotlivými dátumami. V takom prípade sa aktíva a záväzky zahraničnej prevádzky prepočítajú výmenným kurzom ku koncu obdobia vykazovania zahraničnej prevádzky. Úpravy so zreteľom na podstatné zmeny výmenných kurzov sa vykonajú až do konca obdobia vykazovania vykazujúcej účtovnej jednotky v súlade so štandardom IFRS 10. Rovnaký prístup sa použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania na pridružené podniky a spoločné podniky v súlade so štandardom IAS 28 (v znení zmien z roku 2011).
- 47 Akýkoľvek goodwill vznikajúci pri nadobudnutí zahraničnej prevádzky a akékoľvek úpravy reálnej hodnoty na účtovné hodnoty aktív a záväzkov pri nadobudnutí tejto zahraničnej prevádzky sa považujú za aktíva a záväzky tejto zahraničnej prevádzky. Preto sa vyjadrujú vo funkčnej mene zahraničnej prevádzky a prepočítavajú sa záverečným kurzom v súlade s odsekmi 39 a 42.

#### Vyradenie alebo čiastočné vyradenie zahraničnej prevádzky

- 48 Pri vyradení zahraničnej prevádzky sa kumulovaná suma kurzových rozdielov vzťahujúcich sa na danú zahraničnú prevádzku, vykazovaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a kumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, reklasifikuje z vlastného imania do výsledku hospodárenia (ako reklasifikačná úprava), keď sa vykáže zisk alebo strata z vyradenia [pozri štandard IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)].
- 48A Popri vyradení celého podielu účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke sa ďalej uvedené čiastočné vyradenia účtujú ako vyradenia:
- a) keď je s čiastočným vyradením spojená strata ovládania dcérskej spoločnosti, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku, bez ohľadu na to, či si účtovná jednotka po čiastočnom vyradení ponechá nekontrolný podiel vo svojej bývalej dcérskej spoločnosti; a
  - b) keď ponechaný podiel po čiastočnom vyradení podielu v spoločnej dohode alebo čiastočné vyradenie podielu v pridruženom podniku, ktorý zahŕňa zahraničnú prevádzku, je finančným aktívom, ktoré zahŕňa zahraničnú prevádzku.

- 48B Pri vyradení dcérskej spoločnosti, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku, sa vykazovanie kumulovanej sumy kurzových rozdielov, ktorá sa vzťahuje na túto zahraničnú prevádzku a ktorá bola priradená nekontrolným podielom, ukončí, no nereklasifikuje sa do výsledku hospodárenia.
- 48C Pri čiastočnom vyradení dcérskej spoločnosti, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku, účtovná jednotka opätovne určí pomerný podiel kumulovanej sumy kurzových rozdielov, ktorá sa vyказuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, nekontrolným podielom v tejto zahraničnej prevádzke. Pri akomkoľvek inom čiastočnom vyradení zahraničnej prevádzky účtovná jednotka reklasifikuje do výsledku hospodárenia len pomerný podiel kumulovanej sumy kurzových rozdielov, ktorá sa vyказuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- 48D Čiastočným vyradením podielu účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke je akékoľvek zníženie vlastníckeho podielu účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke, s výnimkou tých znížení podľa odseku 48A, ktoré sa zaúčtujú ako vyradenia.
- 49 Účtovná jednotka môže vyradiť alebo čiastočne vyradiť svoj podiel v zahraničnej prevádzke predajom, likvidáciou, vyplatením základného imania alebo vzdaním sa celej tejto účtovnej jednotky alebo jej časti. Zníženie účtovnej hodnoty zahraničnej prevádzky, buď z dôvodu jej vlastných strát alebo z dôvodu zníženia hodnoty vykázaného investorom, nepredstavuje čiastočné vyradenie. V čase zníženia hodnoty sa preto do výsledku hospodárenia nereklasifikuje žiadna časť kurzového zisku alebo straty vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

#### DAŇOVÉ VPLYVY VŠETKÝCH KURZOVÝCH ROZDIELOV

- 50 Zisky a straty z transakcií v cudzích menách a kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu výsledkov a finančnej situácie účtovnej jednotky (vrátane zahraničnej prevádzky) do inej meny môžu mať daňové vplyvy. Na tieto daňové vplyvy sa uplatňuje štandard IAS 12 *Dane z príjmov*.

#### ZVEREJŇOVANIE

- 51 V odsekoch 53 a 55 až 57 sa odkazy na „funkčnú menu“ vzťahujú v prípade skupiny na funkčnú menu materskej spoločnosti.
- 52 Účtovná jednotka zverejňuje:
- a) sumu kurzových rozdielov vykázaných vo výsledku hospodárenia okrem tých, ktoré vznikajú z finančných nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9; a
  - b) čisté kurzové rozdiely vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a kumulované v samostatnej zložke vlastného imania a zosúhlasenie sumy takýchto kurzových rozdielov k začiatku a koncu obdobia.
- 53 Keď je prezentačná mena odlišná od funkčnej meny, táto skutočnosť sa uvedie spolu so zverejnením funkčnej meny a dôvodu pre používanie inej prezentačnej meny.
- 54 Keď dôjde k zmene funkčnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky alebo významnej zahraničnej prevádzky, táto skutočnosť sa zverejňuje spolu s dôvodom zmeny funkčnej meny.

- 55 **Keď účtovná jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny, uvedie, že účtovná závierka je v súlade so štandardmi IFRS, iba ak je v súlade so všetkými požiadavkami štandardov IFRS vrátane metódy prepočtu ustanovenej v odsekoch 39 a 42.**
- 56 Účtovná jednotka niekedy prezentuje svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá nie je jej funkčnou menou, bez toho, aby spĺňala požiadavky odseku 55. Účtovná jednotka môže napríklad na inú menu konvertovať iba vybrané položky zo svojej účtovnej závierky. Alebo účtovná jednotka, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačnej ekonomiky, môže konvertovať svoju účtovnú závierku na inú menu tak, že všetky položky prepočíta najnovším záverečným kurzom. Takéto konverzie nie sú v súlade so štandardmi IFRS a vyžadujú sa zverejnenia ustanovené v odseku 57.
- 57 **Keď účtovná jednotka uvádza svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny alebo jej prezentačnej meny a nie sú splnené požiadavky podľa odseku 55, účtovná jednotka:**
- a) **jasne označí informáciu ako doplňujúcu informáciu, aby ju odlišila od informácie, ktorá je v súlade so štandardmi IFRS;**
- b) **zverejní menu, v ktorej je uvedená doplňujúca informácia; a**
- c) zverejní funkčnú menu účtovnej jednotky a metódu prepočtu použitú na určenie doplňujúcej informácie.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 58 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 58A Dokumentom *Čistá investícia do zahraničnej prevádzky* (zmena štandardu IAS 21), vydaným v decembri 2005, sa doplnil odsek 15A a zmenil odsek 33. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.
- 59 Účtovná jednotka uplatňuje odsek 47 prospektívne na všetky nadobudnutia, ku ktorým dôjde po začiatku obdobia finančného vykazovania, v ktorom je tento štandard uplatnený po prvýkrát. Retrospektívne uplatnenie odseku 47 na skoršie nadobudnutia je povolené. Pri nadobudnutí zahraničnej prevádzky, ku ktorej sa pristupuje prospektívne, ale ktorá nastala pred dátumom, keď bol tento štandard uplatnený po prvýkrát, účtovná jednotka neprehodnocuje predchádzajúce roky, a preto môže, keď je to vhodné, považovať goodwill a úpravy reálnej hodnoty vznikajúce pri danom nadobudnutí skôr za aktíva a záväzky účtovnej jednotky, než za aktíva a záväzky zahraničnej prevádzky. Preto sú goodwill a úpravy reálnej hodnoty buď už vyjadrené vo funkčnej mene účtovnej jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sa vykazujú použitím výmenného kurzu k dátumu nadobudnutia.
- 60 Všetky ostatné zmeny vyplývajúce z uplatňovania tohto štandardu sa účtujú v súlade s požiadavkami štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

- 60A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho zmenil aj odseky 27, 30 až 33, 37, 39, 41, 45, 48 a 52. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 60B Štandardom IAS 27 (v znení zmien z roku 2008) sa doplnili odseky 48A až 48D a zmenil sa odsek 49. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny sa uplatňujú na toto skoršie obdobie.
- 60C [Vypúšťa sa.]
- 60D Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa zmenil odsek 60B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 60E [Vypúšťa sa.]
- 60F Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili odsek 3 písm. b) a odseky 8, 11, 18, 19, 33, 44 až 46 a 48A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 60G Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty uvedená v odseku 8 a zmenil sa odsek 23. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 60H Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 39. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 60I [Vypúšťa sa.]
- 60J Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 3, 4, 5, 27 a 52 a vypustili sa odseky 60C, 60E a 60I. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 60K Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 16. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

## UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

- 61 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (v znení revízie z roku 1993).
- 62 Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:
- SIC-11 *Cudzia mena – Kapitalizácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií mien*;
  - SIC-19 *Mena vykazovania – Oceňovanie a prezentácia účtovnej závierky podľa štandardov IAS 21 a IAS 29*; a
  - SIC-30 *Mena vykazovania – Prevod z meny oceňovania na prezentačnú menu*.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 23

*Náklady na prijaté úvery a pôžičky*

## ZÁKLADNÁ ZÁSADA

- 1 **Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, tvoria súčasť nákladov na toto aktívum. Ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky sa zaúčtujú ako náklad.**

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 **Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard pri účtovaní nákladov na prijaté úvery a pôžičky.**
- 3 Tento štandard sa nezaobera skutočnými ani imputovanými nákladmi vynaloženými v súvislosti s vlastným imaním, vrátane preferenčného kapitálu, ktorý sa neklasifikuje ako záväzok.
- 4 Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby uplatňovala tento štandard na tie náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, zhotoveniu alebo výrobe:
  - a) kvalifikovateľného aktíva oceňovaného reálnou hodnotou, napríklad biologického majetku v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo*; alebo
  - b) zásob, ktoré sa priemyselne alebo inak vyrábajú opakovane vo veľkých množstvách.

## DEFINÍCIE

- 5 **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch**

*Náklady na prijaté úvery a pôžičky* sú úrok a ostatné náklady, ktoré účtovná jednotka vynaloží v spojení s vypožičaním si finančných prostriedkov.

*Kvalifikovateľné aktívum* je aktívum, ktoré si nevyhnutne vyžaduje značný čas na to, aby bolo pripravené na zamýšľané použitie alebo na predaj.

- 6 Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu zahŕňať:
  - a) úrokové náklady vypočítané pomocou metódy efektívnej úrokovej miery opísanej v štandarde IFRS 9;
  - b) [vypúšťa sa]
  - c) [vypúšťa sa]
  - d) úroky súvisiace s lízingovými záväzkami vykázanými v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*; a
  - e) kurzové rozdiely vznikajúce z prijatých úverov a pôžičiek v cudzej mene v rozsahu, v akom sa považujú za úpravu úrokových nákladov.
- 7 Kvalifikovateľnými aktívami môžu byť v závislosti od konkrétnych okolností všetky tieto aktíva:
  - a) zásoby;
  - b) výrobné závody;

- c) zariadenia na výrobu energie;
- d) nehmotný majetok;
- e) investičné nehnuteľné majetky;
- f) plodiace rastliny.

Finančné aktíva a zásoby, ktoré sa priemyselne alebo inak vyrábajú počas krátkočasového obdobia, nie sú kvalifikovateľné aktíva. Aktíva, ktoré sú pripravené na svoje zamýšľané použitie alebo na predaj, keď boli nadobudnuté, nie sú kvalifikovateľné aktíva.

#### VYKAZOVANIE

- 8 Účtovná jednotka kapitalizuje náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, ako súčasť obstarávacej ceny tohto aktíva. Účtovná jednotka zaúčtuje ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky ako náklad v období, v ktorom ich vynakladá.**
- 9 Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, sú zahrnuté v obstarávacej cene tohto aktíva. Takéto náklady na prijaté úvery a pôžičky sú kapitalizované ako súčasť obstarávacej ceny aktíva, keď je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú v dôsledku nich plynúť budúce ekonomické úžitky, a keď túto obstarávaciu cenu možno spoľahlivo stanoviť. Keď účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*, zaúčtuje ako náklad tú časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorou sa kompenzuje inflácia počas toho istého obdobia v súlade s odsekom 21 uvedeného štandardu.

#### Náklady na prijaté úvery a pôžičky prípustné na kapitalizáciu

- 10 Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, sú takými nákladmi na prijaté úvery a pôžičky, ktoré by nevznikli, ak by neboli vynaložené výdavky na dané kvalifikovateľné aktívum. Ak si účtovná jednotka vypožičia finančné prostriedky konkrétne s cieľom získať konkrétne kvalifikovateľné aktívum, tie náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa priamo vzťahujú na toto kvalifikovateľné aktívum, možno ľahko identifikovať.
- 11 Môže byť zložitá identifikovať priamy vzťah medzi konkrétnymi úvermi a pôžičkami a kvalifikovateľným aktívom a tiež určiť úvery a pôžičky, ktorým by sa inak dalo vyhnúť. Takéto ťažkosti vznikajú napríklad vtedy, keď sa finančná činnosť účtovnej jednotky centrálnie koordinuje. Ťažkosti vznikajú aj vtedy, keď nejaká skupina používa rôzne dlhové nástroje na vypožičanie si finančných prostriedkov za rozdielne úrokové miery a požičiava tieto finančné prostriedky rozličným spôsobom iným účtovným jednotkám v skupine. Iné komplikácie vznikajú pri používaní úverov a pôžičiek denominovaných v cudzích menách alebo naviazaných na ne, keď skupina uskutočňuje svoju činnosť v krajinách s vysokou mierou inflácie, a pri kolísaní výmenných kurzov. Výsledkom je, že stanovenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu kvalifikovateľného aktíva, je náročné a vyžaduje uplatnenie úsudku.
- 12 V rozsahu, v akom si účtovná jednotka vypožičiava finančné prostriedky, konkrétne s cieľom obstaráť kvalifikovateľné aktívum, táto účtovná jednotka určuje sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky prípustných na kapitalizáciu ako skutočné náklady na prijaté úvery a pôžičky spôsobené týmito úvermi a pôžičkami počas daného obdobia znížené o všetok investičný výnos z dočasného investovania týchto úverov a pôžičiek.**
- 13 Finančné dohody pre kvalifikovateľné aktívum môžu mať za následok, že účtovná jednotka získa vypožičané finančné prostriedky a vzniknú jej súvisiace náklady na prijaté úvery a pôžičky skôr, než sa finančné prostriedky čiastočne alebo úplne použijú ako výdavky na kvalifikovateľné aktívum. Za takýchto okolností sa finančné prostriedky často dočasne investujú, až kým sa nevynaložia na kvalifikovateľné aktívum. Pri určovaní sumy tých nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú prípustné na kapitalizáciu počas obdobia, sa každý investičný výnos získaný z týchto finančných prostriedkov odpočíta od vzniknutých nákladov na prijaté úvery a pôžičky.



- 14 Za predpokladu, že účtovná jednotka si vypožičiava finančné prostriedky bezúčelovo a použije ich s cieľom získať kvalifikovateľné aktívum, účtovná jednotka stanoví sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú prípustné na kapitalizáciu tak, že uplatní mieru kapitalizácie na výdavky na toto aktívum. Miera kapitalizácie predstavuje vážený priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky vzťahujúcich sa na všetky prijaté úvery a pôžičky, ktoré účtovná jednotka v priebehu obdobia nesplatila. Z tohto výpočtu však účtovná jednotka musí vyňať náklady na prijaté úvery a pôžičky týkajúce sa úverov a pôžičiek prijatých osobitne s cieľom získať kvalifikovateľné aktívum, pokiaľ nie sú v podstatnej miere ukončené všetky činnosti nevyhnutné na prípravu tohto aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj. Suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorú účtovná jednotka kapitalizuje v priebehu obdobia, nesmie presiahnuť sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré jej vznikli počas tohto obdobia.
- 15 Za určitých okolností je vhodné zahrnúť všetky úvery a pôžičky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností pri výpočte váženého priemeru nákladov na prijaté úvery a pôžičky; v iných prípadoch je vhodné použiť pre každú dcérsku spoločnosť vážený priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky vzťahujúci sa na jej vlastné prijaté úvery a pôžičky.

#### **Prebytok účtovnej hodnoty kvalifikovateľného aktíva nad spätne získateľnou sumou**

- 16 Ak účtovná hodnota alebo očakávaný konečný náklad na kvalifikovateľné aktívum prevyší jeho spätne získateľnú sumu alebo čistú realizovateľnú hodnotu, daná účtovná hodnota sa zníži alebo odpíše v súlade s požiadavkami iných štandardov. Za určitých okolností sa suma zníženia hodnoty alebo odpísania stornuje v súlade s týmito inými štandardmi.

#### **Začatie kapitalizácie**

- 17 Účtovná jednotka začne kapitalizovať náklady na prijaté úvery a pôžičky ako súčasť obstarávacej ceny kvalifikovateľného aktíva k dátumu začiatku. Dátumom začiatku kapitalizácie je deň, keď účtovná jednotka po prvýkrát splní všetky tieto podmienky:

a) vynaloží výdavky na dané aktívum;

b) vynaloží náklady na prijaté úvery a pôžičky; a

c) uskutoční činnosti, ktoré sú nevyhnutné na prípravu daného aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

- 18 Výdavky na kvalifikovateľné aktívum zahŕňajú len tie výdavky, ktorých výsledkom boli platby peňažných prostriedkov, prevody iných aktív alebo prevzatie úročených záväzkov. Výdavky sú znížené o akékoľvek postupné platby a dotácie prijaté v súvislosti s aktívom (pozri štandard IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*). Priemerná účtovná hodnota aktíva počas obdobia vrátane predtým kapitalizovaných nákladov na prijaté úvery a pôžičky je spravidla primeranou aproximáciou výdavkov, na ktoré sa v danom období používa miera kapitalizácie.
- 19 Činnosti nevyhnutné na prípravu aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj obsahujú viac než fyzické zhotovenie aktíva. Zahŕňajú technické a administratívne práce uskutočnené pred začiatkom fyzického zhotovenia, ako napríklad činnosti spojené so získaním povolenia pred začatím fyzického zhotovovania. Takéto činnosti však nezahŕňajú držbu aktíva, keď sa neuskutočňuje žiadna výroba alebo vývoj, ktoré menia stav aktíva. Napríklad náklady na prijaté úvery a pôžičky vynaložené v priebehu úpravy pozemku sú kapitalizované počas obdobia, v ktorom sa uskutočnili činnosti súvisiace s úpravou. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vzniknú, pokiaľ je pozemok, ktorý sa získal na stavebné účely, v držbe bez akejkoľvek súvisiacej prípravnej činnosti, však nespĺňajú podmienky na kapitalizáciu.

**Prerušenie kapitalizácie**

- 20 **Účtovná jednotka preruší kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky počas dlhších období, v ktorých preruší aktívnu prípravu kvalifikovateľného aktíva.**
- 21 Účtovnej jednotke môžu vzniknúť náklady na prijaté úvery a pôžičky počas dlhšieho obdobia, počas ktorého preruší činnosti nevyhnutné na prípravu aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj. Takéto náklady sú nákladmi na držbu čiastočne dokončených aktív a nespĺňajú podmienky na kapitalizáciu. Kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky však účtovná jednotka zvyčajne nepreruší počas obdobia, keď vykonáva podstatné technické a administratívne práce. Kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky účtovná jednotka takisto nepreruší, ak je dočasné omeškanie prác nevyhnutnou súčasťou procesu prípravy aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj. Kapitalizácia napríklad pokračuje v priebehu dlhšieho obdobia, počas ktorého vysoká hladina vody bráni výstavbe mosta, ak je takáto vysoká hladina vody bežná počas obdobia výstavby v príslušnej zemepisnej oblasti.

**Ukončenie kapitalizácie**

- 22 **Účtovná jednotka ukončí kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, keď sú dokončené v podstate všetky činnosti nevyhnutné na prípravu kvalifikovateľného aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.**
- 23 Aktívum je zvyčajne pripravené na jeho zamýšľané použitie alebo predaj vtedy, keď je fyzické zhotovenie aktíva ukončené, hoci bežná administratívna práca môže ešte pokračovať. Ak nie sú dokončené len menšie úpravy, ako je výzdoba majetku podľa špecifikácií kupujúceho alebo používateľa, naznačuje to, že všetky činnosti sú v podstate dokončené.
- 24 **Ak účtovná jednotka dokončuje zhotovenie kvalifikovateľného aktíva po častiach a každá časť sa môže používať, zatiaľ čo zhotovovanie ostatných častí pokračuje, účtovná jednotka ukončí kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, keď dokončí v podstate všetky činnosti nevyhnutné na prípravu príslušnej časti na jej zamýšľané použitie alebo predaj.**
- 25 Podnikateľský park zahŕňajúci niekoľko budov, z ktorých každá sa môže používať samostatne, je príkladom kvalifikovateľného aktíva, ktorého každá časť je spôsobilá na používanie, kým zhotovovanie ostatných častí pokračuje. Príkladom kvalifikovateľného aktíva, ktoré sa musí dokončiť skôr, ako sa akákoľvek jeho časť môže používať, je priemyselné zariadenie, v ktorom sa niekoľko procesov vykonáva postupne v rôznych častiach toho istého areálu priemyselného zariadenia, ako napríklad oceľiareň.

**ZVEREJŇOVANIE**

- 26 **Účtovná jednotka zverejňuje:**

a) **sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky kapitalizovaných v priebehu obdobia; a**

b) **mieru kapitalizácie použitú na určenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky prípustných na kapitalizáciu.**

**PRECHODNÉ USTANOVENIA**

- 27 **Ak uplatňovanie tohto štandardu spôsobí zmenu v účtovných politikách, účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na náklady na prijaté úvery a pôžičky vzťahujúce sa na kvalifikovateľné aktíva, pre ktoré je dátumom začiatku kapitalizácie dátum nadobudnutia účinnosti alebo neskorší dátum.**

**28 Účtovná jednotka však môže určiť akýkoľvek dátum pred dátumom nadobudnutia účinnosti a uplatňovať tento štandard na náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa vzťahujú na všetky kvalifikovateľné aktíva, pre ktoré je dátumom začiatku kapitalizácie daný deň alebo neskorší deň.**

28A Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2015 – 2017*, vydaným v decembri 2017, sa doplnil odsek 14. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré jej vznikli na začiatku ročného obdobia vykazovania, počas ktorého účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tieto zmeny, alebo neskôr.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

29 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard počas ročných období, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard pred 1. januárom 2009, túto skutočnosť zverejní.

29A Odsek 6 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

29B Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

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

29D Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2015 – 2017*, vydaným v decembri 2017, sa zmenil odsek 14 a doplnil odsek 28A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní.

#### UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 23 (REVIDOVANÉHO V ROKU 1993)

30 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*, revidovaný v roku 1993.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 24****Zverejnenia o spriaznených osobách**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je zaistiť, aby účtovná závierka účtovnej jednotky obsahovala zverejnenia nevyhnutné na zameranie pozornosti na možnosť, že jej finančná situácia a výsledok hospodárenia mohli byť ovplyvnené existenciou spriaznených osôb a transakciami a neuhradenými zostatkami vrátane záväzkov, ktoré súvisia s takýmito osobami.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

**2 Tento štandard sa uplatňuje pri:**

- a) **identifikácii vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami;**
- b) **identifikácii neuhradených zostatkov, vrátane záväzkov, medzi účtovnou jednotkou a jej spriaznenými osobami;**
- c) **identifikácii okolností, za ktorých sa vyžaduje zverejnenie položiek podľa písmen a) alebo b); a**
- d) **rozhodovaní o zverejnení týchto položiek.**

- 3 Na základe tohto štandardu sa vyžaduje zverejňovanie vzťahov, transakcií a neuhradených zostatkov so spriaznenými osobami vrátane záväzkov, v konsolidovanej a individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti alebo investorov, ktorí spoločne ovládajú alebo majú podstatný vplyv na subjekt, do ktorého sa investuje, prezentovanej v súlade so štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*. Tento štandard sa uplatňuje aj na individuálne účtovné závierky.

- 4 Transakcie medzi spriaznenými osobami a neuhradené zostatky s ostatnými účtovnými jednotkami v skupine sa zverejňujú v účtovnej závierke účtovnej jednotky. Vnútroskupinové transakcie a neuhradené zostatky medzi spriaznenými osobami sú pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky skupiny eliminované, pričom výnimku tvoria tie transakcie a zostatky, ktoré sú medzi investičnou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

## ÚČEL ZVEREJNENÍ O SPRIAZNENÝCH OSOBÁCH

- 5 Vzťahy medzi spriaznenými osobami sú bežnou črtou obchodu a podnikania. Účtovné jednotky napríklad často vykonávajú časť svojich činností prostredníctvom dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov. Za týchto okolností má účtovná jednotka možnosť ovplyvňovať finančné a prevádzkové politiky subjektu, do ktorého sa investuje, prostredníctvom existencie ovládania, spoluovládania alebo podstatného vplyvu.
- 6 Vzťahy medzi spriaznenými osobami môžu mať vplyv na výsledok hospodárenia a finančnú situáciu účtovnej jednotky. Spriaznené osoby sa môžu zapájať do transakcií, do ktorých by sa nespriaznené osoby nezapojili. Napríklad účtovná jednotka, ktorá predáva tovar svojej materskej spoločnosti za obstarávaciu cenu, by ho za takýchto podmienok nemohla predávať inému zákazníkovi. Transakcie medzi spriaznenými osobami sa zároveň nesmú uskutočňovať za rovnaké sumy ako medzi nespriaznenými osobami.
- 7 Výsledok hospodárenia a finančná situácia účtovnej jednotky môžu byť ovplyvnené vzťahom spriaznenej osoby, aj keď k transakciám medzi spriaznenými osobami nedochádza. Samotná existencia tohto vzťahu môže byť dostatočná na to, aby ovplyvňovala transakcie účtovnej jednotky s inými stranami. Napríklad dcérska spoločnosť môže ukončiť vzťahy s obchodným partnerom, ak materská spoločnosť nadobudne sesterskú spoločnosť vykonávajúcu rovnakú činnosť ako predchádzajúci obchodný partner. Podobne sa môže jedna strana zdržať konania z dôvodu podstatného vplyvu iného subjektu – napríklad materská spoločnosť môže dať dcérskej spoločnosti pokyn, aby sa nezaoberala výskumom a vývojom.

- 8 Z týchto dôvodov môžu mať vedomosti o transakciách, neuhradených zostatkoch vrátane záväzkov a vzťahov so spriaznenými osobami účtovnej jednotky vplyv na posúdenie jej činností používateľmi účtovnej závierky vrátane posúdenia rizík a príležitostí, ktorým účtovná jednotka čelí.

## DEFINÍCIE

**9 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

*Spriaznená osoba* je osoba alebo účtovná jednotka, ktoré sú spriaznené s účtovnou jednotkou, ktorá zostavuje svoju účtovnú závierku (a ktorá sa v tomto štandarde označuje ako „vykazujúca účtovná jednotka“).

**a) Osoba alebo blízky rodinný príslušník tejto osoby sú spriaznené vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke, ak táto osoba:**

- i) ovláda alebo spoluovláda vykazujúcu účtovnú jednotku;
- ii) má podstatný vplyv na vykazujúcu účtovnú jednotku; alebo
- iii) patrí medzi kľúčových riadiacich zamestnancov vykazujúcej účtovnej jednotky alebo jej materskej spoločnosti.

**b) Účtovná jednotka je spriaznená s vykazujúcou účtovnou jednotkou, ak platí ktorákoľvek z týchto podmienok:**

- i) Účtovná jednotka a vykazujúca účtovná jednotka sú členmi tej istej skupiny (to znamená, že každá materská spoločnosť, dcérska spoločnosť a sesterská spoločnosť sú navzájom spriaznené).
- ii) Jedna účtovná jednotka je pridruženou spoločnosťou alebo spoločným podnikom druhej účtovnej jednotky (alebo pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom člena skupiny, ktorej členom je druhá účtovná jednotka).
- iii) Obe účtovné jednotky sú spoločnými podnikmi tej istej tretej strany.
- iv) Jedna účtovná jednotka je spoločným podnikom tretej účtovnej jednotky a druhá účtovná jednotka je pridruženým podnikom tretej účtovnej jednotky.
- v) Účtovná jednotka je programom požitkov po skončení zamestnania pre zamestnancov buď vykazujúcej účtovnej jednotky alebo účtovnej jednotky, ktorá je spriaznená s vykazujúcou účtovnou jednotkou. Ak je vykazujúca účtovná jednotka sama takýmto programom, sponzorujúci zamestnávateľia sú takisto spriaznení s vykazujúcou účtovnou jednotkou.
- vi) Účtovnú jednotku ovláda alebo spoluovláda osoba uvedená v písmene a).
- vii) Osoba uvedená v písmene a) bode i) má podstatný vplyv na účtovnú jednotku alebo patrí medzi kľúčových riadiacich zamestnancov účtovnej jednotky (alebo materskej spoločnosti tejto účtovnej jednotky).
- viii) Účtovná jednotka alebo ktorýkoľvek člen skupiny, ktorej je súčasťou, poskytuje služby kľúčových riadiacich zamestnancov vykazujúcej účtovnej jednotke alebo materskej spoločnosti vykazujúcej účtovnej jednotky.

*Transakcia medzi spriaznenými osobami* je prevod zdrojov, služieb alebo záväzkov medzi vykazujúcou účtovnou jednotkou a spriaznenou osobou bez ohľadu na to, či sa účtuje cena.

Blízki rodinní príslušníci osoby sú tí členovia rodiny, od ktorých sa môže očakávať, že ovplyvnia túto osobu alebo budú ovplyvnení touto osobou pri svojich aktivitách s účtovnou jednotkou, pričom k nim patria:

- a) **deti tejto osoby a jej manžel/manželka alebo druh/družka;**
- b) **deti manžela/manželky alebo druha/družky tejto osoby; a**
- c) **závislé osoby tejto osoby alebo manžela/manželky či druha/družky tejto osoby.**

Kompensácia zahŕňa všetky zamestnanecké požitky (ako sú definované v štandarde IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vrátane zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*. Zamestnaneckými požitkami sú všetky formy protihodnoty platené, splatné alebo poskytnuté účtovnou jednotkou, alebo v mene účtovnej jednotky, výmenou za služby poskytnuté účtovnej jednotke. Zahŕňa aj takúto protihodnotu platenú v mene materskej spoločnosti účtovnej jednotky vo vzťahu k účtovnej jednotke. Kompensácia zahŕňa:

- a) **krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platenú ročnú dovolenku a poskytovanie náhrady príjmu počas dočasnej pracovnej neschopnosti, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňazné požitky (ako napríklad zdravotnú starostlivosť, poskytovanie bývania, služobných áut a bezplatných alebo dotovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov;**
- b) **požitky po skončení zamestnania, ako napríklad dôchodky, iné dôchodkové požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotnú starostlivosť po skončení zamestnania;**
- c) **ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky vrátane dovolenky za dlhodobú službu a akademického voľna, požitky z dôvodu výročia alebo za dlhodobú službu, požitky pri dlhobnej práceneschopnosti a, ak nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení daného obdobia, podiely na zisku, prémie a odložená kompensácia;**
- d) **požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru; a**
- e) **platby na základe podielov.**

Kľúčoví riadiaci zamestnanci sú tie osoby, ktoré majú právomoc a zodpovednosť za plánovanie, riadenie a ovládanie činností účtovnej jednotky, priamo alebo nepriamo, vrátane každého riaditeľa (či už výkonného alebo iného) tejto účtovnej jednotky.

Vláda znamená vládu, vládne inštitúcie a podobné orgány bez ohľadu na to, či sú miestne, národné alebo medzinárodné.

Účtovná jednotka blízka vláde je účtovná jednotka, ktorú ovláda, spoluovláda alebo podstatne ovplyvňuje vláda.

Pojmy „ovládanie“, „investičná spoločnosť“, „spoločné ovládanie“, „spoluovládanie“ a „podstatný vplyv“ sú vymedzené v štandardoch IFRS 10, IFRS 11 *Spoločné dohody* a IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* a v tomto štandarde sa používajú v zmysle vymedzenom v uvedených štandardoch IFRS.



- 10 Pri posudzovaní každého možného vzťahu spriaznenej osoby sa pozornosť upriamuje na podstatu vzťahu, a nie len na právnu formu.
- 11 V kontexte tohto štandardu spriaznenými osobami nie sú:
- a) dve účtovné jednotky len preto, že majú spoločného riaditeľa alebo iného člena kľúčových riadiacich zamestnancov alebo len preto, že člen kľúčových riadiacich zamestnancov jednej účtovnej jednotky má podstatný vplyv na druhú účtovnú jednotku;
  - b) dvaja spoločníci v rámci spoločného podniku iba preto, že spoluovládajú spoločný podnik;
  - c) i) poskytovatelia finančných prostriedkov;  
ii) odborové zväzy;  
iii) verejnoprospešné podniky; a  
iv) vládne ministerstvá a agentúry, ktoré neovládajú, nespoluovládajú alebo podstatne neovplyvňujú vykazujúcu účtovnú jednotku;  
  
iba na základe svojich bežných kontaktov s účtovnou jednotkou (hoci môžu ovplyvňovať slobodu konania účtovnej jednotky alebo sa zúčastňovať na jej rozhodovacom procese);
  - d) jednotlivý zákazník, dodávateľ, franšízor, distribútor alebo obchodný zástupca, s ktorým účtovná jednotka realizuje významný objem obchodov, len na základe výslednej hospodárskej závislosti.
- 12 Vo vymedzení spriaznenej osoby patria k pridruženému podniku aj dcérske spoločnosti tohto pridruženého podniku a k spoločnému podniku patria aj jeho dcérske spoločnosti. Preto napríklad dcérska spoločnosť pridruženého podniku a investor, ktorý má podstatný vplyv na pridružený podnik, sú navzájom spriaznené.

#### ZVEREJŇOVANIE

##### Všetky účtovné jednotky

- 13 **Vzťahy medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami sa zverejňujú bez ohľadu na to, či medzi nimi došlo k transakciám. Účtovná jednotka zverejňuje názov svojej materskej spoločnosti a názov najvyššej ovládajúcej strany, ak je odlišný. Ak materská spoločnosť účtovnej jednotky ani najvyššia ovládajúca strana nezostavujú konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii na verejné použitie, zverejňuje sa aj názov v poradí ďalšej najvyššej materskej spoločnosti, ktorá konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje.**
- 14 Aby mali používatelia účtovnej závierky možnosť vytvoriť si názor na účinky vzťahov spriaznených osôb na účtovnú jednotku, je vhodné tam, kde existuje ovládanie, zverejniť vzťah spriaznených osôb bez ohľadu na to, či medzi spriaznenými osobami došlo k transakciám.
- 15 Požiadavka zverejniť vzťahy spriaznených osôb medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami je dodatočnou požiadavkou popri požiadavkách na zverejňovanie uvedených v štandardoch IAS 27 a IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*.

- 16 Odsek 13 odkazuje na v poradí ďalšiu najvyššiu materskú spoločnosť. Touto je prvá materská spoločnosť v skupine nad bezprostrednou materskou spoločnosťou, ktorá zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii na verejné použitie.
- 17 Účtovná jednotka zverejňuje kompenzácie kľúčových riadiacich zamestnancov v súhrne a osobitne za každú z týchto kategórií:
- krátkodobé zamestnanecké požitky;
  - požitky po skončení zamestnania;
  - ostatné dlhodobé požitky;
  - požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru; a
  - platby na základe podielov.
- 17A Ak účtovná jednotka získava služby kľúčových riadiacich zamestnancov od inej účtovnej jednotky (ďalej len „riadiaca účtovná jednotka“), nemusí na náhrady, ktoré riadiaca účtovná jednotka vyplatila alebo má vyplatiť svojim zamestnancom alebo riadiacim pracovníkom, uplatňovať požiadavky odseku 17.
- 18 Ak v účtovnej jednotke došlo počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, k transakciám medzi spriaznenými osobami, účtovná jednotka zverejňuje povahu vzťahu medzi spriaznenými osobami, ako aj informácie o týchto transakciách a neuhradených zostatkoch, vrátane záväzkov, ktoré sú nevyhnutné pre používateľov, aby pochopili potenciálny vplyv tohto vzťahu na účtovnú závierku. Tieto požiadavky na zverejnenia sú dodatočnými požiadavkami popri požiadavkách odseku 17. Zverejnenia musia obsahovať minimálne:
- sumu transakcií;
  - sumu neuhradených zostatkov vrátane záväzkov a:
    - ich termíny a podmienky vrátane toho, či sú zabezpečené, a povahu protihodnoty, ktorá sa poskytne pri vyrovaní; a
    - podrobnosti o akýchkoľvek poskytnutých alebo prijatých zárukách;
  - rezervy na pochybné pohľadávky súvisiace so sumou neuhradených zostatkov; a
  - náklady vykázané za dané obdobie vo vzťahu k nevyhnutným alebo pochybným pohľadávkam splatným od spriaznených osôb.
- 18A Sumy, ktoré účtovnej jednotke vznikajú v súvislosti s poskytovaním služieb kľúčových riadiacich zamestnancov, ktoré jej poskytuje samostatná riadiaca účtovná jednotka, sa zverejňujú.
- 19 Zverejnenia požadované v odseku 18 sa vykonávajú osobitne za každú z týchto kategórií:
- materská spoločnosť;
  - účtovné jednotky spoluovládajúce účtovnú jednotku alebo účtovné jednotky s podstatným vplyvom na účtovnú jednotku;

- c) **dcérske spoločnosti;**
  - d) **pridružené podniky;**
  - e) spoločné podniky, v ktorých je účtovná jednotka spoločníkom;
  - f) **kľúčoví riadiaci zamestnanci účtovnej jednotky alebo jej materskej spoločnosti; a**
  - g) **iné spriaznené osoby.**
- 20 Klasifikácia súm záväzkov a pohľadávok voči spriazneným osobám v jednotlivých kategóriách podľa požiadaviek odseku 19 je rozšírením požiadaviek na zverejňovanie uvedených v štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* o informácie, ktoré sa majú prezentovať buď vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach. Kategórie sú rozšírené, aby umožňovali komplexnejšiu analýzu zostatkov účtov spriaznených osôb a platia pre transakcie medzi spriaznenými osobami.
- 21 Nasledujú príklady transakcií, ktoré sa zverejňujú, ak sú so spriaznenou osobou:
- a) nákupy alebo predaje tovaru (dokončeného alebo nedokončeného);
  - b) nákupy alebo predaje nehnuteľností a iných aktív;
  - c) poskytovanie alebo prijímanie služieb;
  - d) lízinky;
  - e) prevody výskumu a vývoja;
  - f) prevody na základe licenčných zmlúv;
  - g) prevody na základe dohôd o financovaní (vrátane úverov a vkladov do vlastného imania v peňažných prostriedkoch alebo v naturáliách);
  - h) poskytovanie záruk alebo kolaterálu;
  - i) záväzky vykonať niečo, ak v budúcnosti dôjde k určitej udalosti alebo k určitej udalosti nedôjde, vrátane nesplnených zmlúv <sup>(12)</sup> (vykázané i nevykázané); a
  - j) vysporiadanie záväzkov v mene účtovnej jednotky alebo účtovnou jednotkou v mene tejto spriaznenej osoby.
- 22 Účasť materskej alebo dcérskej spoločnosti na programe so stanovenými požitkami s rozložením rizika medzi účtovné jednotky v skupine sa považuje za transakciu medzi spriaznenými osobami [pozri odsek 42 štandardu IAS 19 (v znení zmien z roku 2011)].
- 23 Zverejnenia, že transakcie medzi spriaznenými osobami boli uskutočnené za rovnakých podmienok, aké prevládajú pri nezávislých transakciách, sa vykonajú iba vtedy, ak je možné takéto podmienky dokázať.

<sup>(12)</sup> V štandarde IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* sú nesplnené zmluvy definované ako zmluvy, v rámci ktorých žiadna zo zmluvných strán nespĺnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne splnili svoje povinnosti v rovnakom rozsahu.

- 24 Položky podobnej povahy sa môžu zverejňovať v súhrne s výnimkou prípadu, keď je potrebné jednotlivé zverejnenie na pochopenie účinkov transakcií medzi spriaznenými osobami na účtovnú závierku účtovnej jednotky.

Účtovná jednotka blízka vláde

- 25 Vykazujúca účtovná jednotka je oslobodená od požiadaviek na zverejňovanie podľa odseku 18 vo vzťahu k transakciám a neuhradeným zostatkom so spriaznenou osobou, vrátane záväzkov, pri:

a) vláde, ktorá ovláda, spoluovláda alebo má podstatný vplyv na vykazujúcu účtovnú jednotku; a

b) inej účtovnej jednotke, ktorá je spriaznenou osobou, pretože tá istá vláda ovláda, spoluovláda alebo má podstatný vplyv tak na vykazujúcu účtovnú jednotku, ako aj na túto inú účtovnú jednotku.

- 26 Ak vykazujúca účtovná jednotka uplatní oslobodenie podľa odseku 25, zverejňuje o transakciách a súvisiacich neuhradených zostatkoch uvedených v odseku 25 tieto skutočnosti:

a) názov vládneho orgánu a povahu jeho vzťahu s vykazujúcou účtovnou jednotkou (t. j. ovládanie, spoluovládanie alebo podstatný vplyv);

b) ďalej uvedené informácie v dostatočne podrobnej miere na to, aby umožňovali používateľom účtovnej závierky účtovnej jednotky pochopiť účinok transakcií medzi spriaznenými osobami na jej účtovnú závierku:

i) povahu a sumu každej jednotlivy významnej transakcie; a

ii) kvalitatívny alebo kvantitatívny opis rozsahu pri iných transakciách, ktoré sú významné úhrne, ale nie jednotlivy. Medzi druhy transakcií patria tie, ktoré sú uvedené v odseku 21.

- 27 Pri uplatňovaní svojho úsudku s cieľom stanoviť úroveň podrobností, ktorá sa má zverejniť v súlade s požiadavkami odseku 26 písm. b), vykazujúca účtovná jednotka zvažuje blízkosť vzťahu so spriaznenou osobou a iné faktory relevantné pre stanovenie úrovne závažnosti transakcie, ako napríklad to, či:

a) je významná z pohľadu veľkosti;

b) k nej dochádza za netrhových podmienok;

c) k nej dochádza mimo obvyklej každodennej obchodnej prevádzky, ako napríklad nákup alebo predaj podnikov;

d) sa o nej informujú regulačné orgány alebo orgány dohľadu;

e) sa oznamuje vrcholovému manažmentu;

f) podlieha schvaľovaniu akcionárov.

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 28 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, a to buď celého štandardu alebo čiastočného oslobodenia podľa odsekov 25 až 27 pre účtovné jednotky blízke vláde. Ak účtovná jednotka uplatňuje buď celý štandard alebo toto čiastočné oslobodenie na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2011, túto skutočnosť zverejní.
- 28A Štandardmi IFRS 10, IFRS 11 *Spoločné dohody* a IFRS 12, vydanými v máji 2011, sa zmenili odseky 3, 9, 11 písm. b), 15, 19 písm. b) a e) a 25. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.
- 28B Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky 4 a 9. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 28C Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenil odsek 9 a doplnili odseky 17A a 18A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 24 (2003)

- 29 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* (v znení revízie z roku 2003).

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 26

## Účtovanie a vykazovanie penzijných programov

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 1 Tento štandard sa uplatňuje v účtovných závierkach penzijných programov, ak sa takéto účtovné závierky zostavujú.
- 2 Penzijné programy sa niekedy označujú rozličnými inými názvami, ako sú „penzijné schémy“, „dôchodkové schémy“ alebo „schémy podpory v starobe“. V tomto štandarde sa penzijný program považuje za vykazujúcu účtovnú jednotku, ktorá je oddelená od zamestnávateľov účastníkov programu. Na účtovné závierky penzijných programov sa uplatňujú všetky ostatné štandardy s výnimkou prípadov, ak ich tento štandard nahrádza.
- 3 Tento štandard sa zaoberá účtovaním a vykazovaním programu všetkých účastníkov ako skupiny. Nezaobera sa vykazovaním pre jednotlivých účastníkov, pokiaľ ide o ich dôchodkové práva.
- 4 Štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa týka určenia nákladov dôchodkových požitkov v účtovných závierkach zamestnávateľov, ktorí majú takéto programy. Týmto štandardom sa teda dopĺňa štandard IAS 19.
- 5 Penzijné programy môžu predstavovať programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami. Mnohé požadujú vytvoriť oddelené fondy, ktoré môžu alebo nemusia mať samostatnú právnu subjektivitu a môžu alebo nemusia mať správcov, ktorým sa platia príspevky a z ktorých sa dôchodkové požitky vyplácajú. Tento štandard sa uplatňuje bez ohľadu na to, či je takýto fond vytvorený, a bez ohľadu na to, či existujú správcovia.
- 6 Penzijné programy s aktívami investovanými u poisťných spoločností sú predmetom rovnakých požiadaviek účtovníctva a finančného zabezpečenia ako investície formou súkromných dohôd. Preto patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, pokiaľ zmluva s poisťovňou nie je na meno konkrétneho účastníka alebo skupiny účastníkov a penzijný záväzok nie je výhradne zodpovednosťou poisťovne.
- 7 Tento štandard sa nezaobera inými formami zamestnaneckých požitkov, ako je odstupné pri ukončení zamestnania, dohody o odloženom odmeňovaní, dovolenky za dlhodobú službu, špeciálne programy predčasného odchodu do dôchodku alebo pri znižovaní stavu zamestnancov, zdravotné a sociálne programy alebo programy odmien. Zmluvy typu štátneho sociálneho zabezpečenia sú takisto vylúčené z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

## DEFINÍCIE

**8 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

*Penzijné programy* sú dohody, pomocou ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky svojim zamestnancom pri alebo po skončení pracovného pomeru (buď vo forme ročného príjmu alebo ako jednorazovú sumu), keď takéto požitky alebo príspevky na ne možno určiť alebo odhadnúť pred odchodom do dôchodku na základe ustanovení dokumentu alebo zaužívanej praxe účtovnej jednotky.

*Programy so stanovenými príspevkami* sú penzijné programy, v rámci ktorých sa sumy, ktoré sa majú vyplácať ako dôchodkové požitky, určujú na základe príspevkov do fondu spolu s investičnými výnosmi z nich.

*Programy so stanovenými požitkami* sú penzijné programy, v rámci ktorých sa sumy, ktoré sa majú vyplácať ako dôchodkové požitky, určujú odkazom na vzorec, ktorého základ obvykle tvoria zárobky zamestnancov a/alebo počet odpracovaných rokov.



*Financovanie* je prevod aktív do účtovnej jednotky (*fondu*) oddelenej od účtovnej jednotky zamestnávateľa, s cieľom splniť budúce povinnosti úhrady dôchodkových požitkov.

**Na účely tohto štandardu sa používajú aj tieto termíny:**

*Účastníci* sú členovia penzijného programu a ostatné osoby, ktoré podľa programu majú nárok na požitky.

*Čistý majetok k dispozícii pre požitky* sú aktíva programu mínus záväzky iné než poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov.

*Poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov* je súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom súčasným a minulým zamestnancom priraditeľná k už poskytnutej službe.

*Nárokovateľné požitky* sú požitky, na ktoré práva, podľa podmienok penzijného programu, nie sú podmienené pokračovaním zamestnania.

- 9 Niektoré penzijné programy majú ručiteľov iných ako zamestnávateľov; tento štandard sa uplatňuje aj na účtovné závierky takýchto programov.
- 10 Väčšina penzijných programov je založená na formálnych dohodách. Niektoré programy sú neformálne, no v dôsledku etablovanej praxe zamestnávateľa sa stali do určitej miery povinnosťou. Hoci niektoré programy povoľujú zamestnávateľom obmedziť ich povinnosti vyplývajúce z programov, pre zamestnávateľa je obvykle zložité program zrušiť, ak si chce udržať zamestnancov. Rovnaký základ účtovania a vykazovania platí tak pre neformálny program, ako aj pre formálny program.
- 11 V mnohých penzijných programoch sa stanovuje vytvorenie oddelených fondov, do ktorých sú platené príspevky a z ktorých sú vyplácané požitky. Takéto fondy môžu spravovať strany, ktoré pri riadení aktív fondu konajú nezávisle. Tieto strany sú v niektorých krajinách nazývané správcami. Termín správca sa v tomto štandarde používa na opis takýchto strán bez ohľadu na to, či bola ustanovená správa aktív.
- 12 Penzijné programy sú bežne opísané buď ako programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami, pričom každý má svoje vlastné charakteristické znaky. Príležitostne existujú programy, ktoré majú charakteristiky oboch. Takéto hybridné programy sa na účely tohto štandardu považujú za programy so stanovenými požitkami.

#### PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

- 13 **Účtovná závierka programu so stanovenými príspevkami musí obsahovať výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a opis politiky financovania.**
- 14 V rámci programu so stanovenými príspevkami sa suma budúcich požitkov účastníka určuje na základe príspevkov, ktoré platí zamestnávateľ, účastník alebo obaja, a na základe prevádzkovej účinnosti a investičných výnosov fondu. Povinnosť zamestnávateľa sa zvyčajne plní formou príspevkov do fondu. Poradenstvo poistného matematika sa obvykle nevyžaduje, hoci niekedy sa takéto poradenstvo využíva pri odhade budúcich požitkov, ktoré sa môžu dosiahnuť na základe súčasných príspevkov a meniacich sa úrovni budúcich príspevkov a investičných výnosov.
- 15 Účastníci sa zaujímajú o činnosti programu, pretože priamo ovplyvňujú úroveň svojich budúcich požitkov. Účastníci majú záujem vedieť, či príspevky boli prijaté a či sa vykonala vhodná kontrola na ochranu práv príjemcov. Záujmom zamestnávateľa je efektívne a spravodlivé fungovanie programu.

16 Cieľom vykazovania v rámci programu so stanovenými príspevkami je pravidelne poskytovať informácie o programe a výnosnosti jeho investícií. Tento cieľ sa zvyčajne dosiahne predložením účtovných závierok, ktoré obsahujú tieto informácie:

- a) opis významných činností za obdobie a vplyv všetkých zmien týkajúcich sa programu, členstva v ňom a podmienok viažucich sa naň;
- b) výkazy obsahujúce informácie o transakciách a investičnej výnosnosti za obdobie a finančnej situácii programu na konci tohto obdobia; a
- c) opis investičných politík.

#### PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

17 **Účtovná závierka programu so stanovenými požitkami musí obsahovať buď:**

a) **výkaz, v ktorom sa uvádza:**

i) **čistý majetok k dispozícii pre požitky;**

ii) **poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov, v ktorej sa rozlišuje medzi nárokovateľnými požitkami a nenárokovateľnými požitkami; a**

iii) **výsledný prebytok alebo deficit; alebo**

b) **výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky zahŕňajúci buď:**

i) **poznámku, v ktorej sa zverejňuje poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov, rozlišujúc medzi nárokovateľnými požitkami a nenárokovateľnými požitkami; alebo**

ii) **odkaz na tieto informácie v sprievodnej poistno-matematickej správe.**

**Ak sa poistno-matematické ocenenie nevypracovalo k dátumu účtovnej závierky, ako východisko sa použije posledné ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.**

18 **Na účely odseku 17 sú pre poistno-matematickú súčasnú hodnotu prisľúbených dôchodkových požitkov základom požitky prisľúbené podľa podmienok programu na doposiaľ poskytnutú službu s použitím buď súčasnej platovej úrovne alebo projektovanej platovej úrovne so zverejnením použitého východiska. Zverejňuje sa aj vplyv akejkoľvek zmeny v poistno-matematických predpokladoch, ktorá mala významný účinok na poistno-matematickú súčasnú hodnotu prisľúbených dôchodkových požitkov.**

19 **Účtovná závierka musí vysvetľovať vzťah medzi poistno-matematickou súčasnou hodnotou prisľúbených dôchodkových požitkov a čistým majetkom k dispozícii pre požitky, ako aj politiku financovania prisľúbených požitkov.**

20 **V rámci programu so stanovenými požitkami platba sľúbených dôchodkových požitkov závisí od finančnej situácie programu a schopnosti prispievateľov platiť budúce príspevky do programu, ako aj od investičnej výnosnosti a prevádzkovej účinnosti programu.**

- 21 Program so stanovenými požitkami potrebuje pravidelné poradenstvo poistného matematika, aby sa určil finančný stav programu, preskúmali predpoklady a odporučili budúce úrovne príspevkov.
- 22 Cieľom vykazovania programu so stanovenými požitkami je pravidelne poskytovať informácie o finančných zdrojoch a činnostiach programu, ktoré sú užitočné pri posudzovaní vzťahov medzi akumuláciou zdrojov a požitkami programu postupom času. Tento cieľ sa zvyčajne dosiahne predložením účtovných závierok, ktoré obsahujú tieto informácie:
- a) opis významných činností za obdobie a vplyv všetkých zmien týkajúcich sa programu, členstva v ňom a podmienok viažucich sa naň;
  - b) výkazy obsahujúce informácie o transakciách a investičnej výnosnosti za obdobie a finančnej situácii programu na konci tohto obdobia;
  - c) poistno-matematické informácie, a to buď ako súčasť výkazov alebo formou samostatnej správy; a
  - d) opis investičných politík.

#### **Poistno-matematická súčasná hodnota prislúbených dôchodkových požitkov**

- 23 Súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom sa môže vypočítať a vykazovať použitím súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní až do času odchodu účastníkov do dôchodku.
- 24 Dôvody na prijatie metódy súčasného platu zahŕňajú:
- a) poistno-matematická súčasná hodnota prislúbených dôchodkových požitkov, čo je súhrn súm v súčasnosti priraditeľných každému účastníkovi v programe, sa môže vypočítať objektívnejšie než projektované platové úrovne, pretože si vyžaduje menej predpokladov;
  - b) zvýšenia v požitkoch priraditeľných k zvýšeniu platu sa stanú povinnosťou programu v čase daného zvýšenia platu; a
  - c) suma poistno-matematickej súčasnej hodnoty prislúbených dôchodkových požitkov použitím súčasnej platovej úrovne je vo všeobecnosti v užšom vzťahu so splatnou sumou v prípade ukončenia alebo prerušenia programu.
- 25 Dôvody na prijatie metódy projektovaného platu zahŕňajú:
- a) finančné informácie by sa mali zostavovať na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti bez ohľadu na predpoklady a odhady, ktoré sa musia urobiť;
  - b) v prípade programov posledných výplat sa požitky určujú v závislosti od plátov v čase odchodu do dôchodku alebo tesne pred ním; preto sa musia projektovať platy, úrovne príspevkov a miery výnosnosti; a
  - c) nezohľadnenie projekcií plátov, keď je väčšina financovania založená na projekciách plátov, môže mať za následok vykázanie zdanlivého nadmerného financovania, keď program nadmerne financovaný nie je, alebo naopak vykázanie adekvátneho financovania, keď program nie je adekvátne financovaný.

26 Poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov založená na súčasných platoch sa v účtovnej závierke programu zverejňuje s cieľom naznačiť povinnosť týkajúcu sa požitkov zarobených k dátumu účtovnej závierky. Poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov založená na projektovaných platoch sa zverejní s cieľom naznačiť veľkosť potenciálnej povinnosti na základe predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti, čo je vo všeobecnosti aj základom pre financovanie. Popri zverejnení poistno-matematickej súčasnej hodnoty prisľúbených dôchodkových požitkov možno bude potrebné poskytnúť dostatočné vysvetlenie tak, aby sa jasne uviedol kontext, v ktorom by sa mala poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov chápať. Takéto vysvetlenie môže byť vo forme informácií o adekvátnosti plánovaného budúceho financovania a politiky financovania založenej na projekciách plátov. Toto môže byť zahrnuté v účtovnej závierke alebo v správe poistného matematika.

#### Frekvencia poistno-matematických ocenení

27 V mnohých krajinách sa poistno-matematické ocenenia nerobia častejšie než raz za tri roky. Ak poistno-matematické ocenenie nebolo vypracované k dátumu účtovnej závierky, ako východisko sa použije predchádzajúce ocenenie a zverejní sa dátum ocenenia.

#### Obsah účtovnej závierky

28 V prípade programov so stanovenými požitkami sa informácie prezentujú jedným z nasledujúcich formátov, ktoré odzrkadľujú rozdielne praktiky pri zverejňovaní a prezentácii poistno-matematických informácií:

a) do účtovnej závierky sa zahrnie výkaz, v ktorom sa uvádza čistý majetok k dispozícii pre požitky, poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov a výsledný prebytok alebo deficit. Účtovná závierka programu obsahuje aj výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v poistno-matematickej súčasnej hodnote prisľúbených dôchodkových požitkov. K účtovnej závierke môže byť pripojená samostatná správa poistného matematika, z ktorej vychádza poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov;

b) účtovná závierka, ktorá zahŕňa výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky. Poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov sa zverejňuje v poznámke k výkazom. K účtovnej závierke sa môže pripojiť správa poistného matematika, z ktorej vychádza poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov; a

c) účtovná závierka, ktorá zahŕňa výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky, pričom poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov je obsiahnutá v samostatnej správe poistného matematika.

V každom formáte môže byť k účtovnej závierke pripojená aj správa správcov, ktorá má povahu správy manažmentu alebo predstavenstva, a správa o investičnej činnosti.

29 Zástancovia formátov opísaných v odseku 28 písm. a) a b) sa domnievajú, že kvantifikácia prisľúbených dôchodkových požitkov a iné informácie poskytnuté podľa týchto prístupov pomáhajú používateľom posúdiť súčasný stav programu a pravdepodobnosť, že povinnosti v rámci programu sa budú plniť. Takisto sa domnievajú, že účtovné závierky by mali byť úplné samy osebe a nemali by sa spoliehať na sprievodné výkazy. Niektorí sa však domnievajú, že formát opísaný v odseku 28 písm. a) by mohol budiť dojem, že existuje záväzok, zatiaľ čo poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov podľa ich názoru nemá všetky charakteristické znaky záväzku.

- 30 Zástancovia formátu opísaného v odseku 28 písm. c) sa domnievajú, že poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov by nemala byť zahrnutá do výkazu čistého majetku k dispozícii pre požitky, ako je to pri formáte opísanom v odseku 28 písm. a), alebo dokonca by nemala byť zverejnená v poznámke, ako sa uvádza v odseku 28 písm. b), pretože sa bude priamo porovnávať s aktívami programu a takéto porovnanie nemusí byť platné. Tvrdia, že poistní matematici neporovnávajú nevyhnutne poistno-matematickú súčasnú hodnotu prisľúbených dôchodkových požitkov s trhovými hodnotami investícií, ale môžu namiesto toho stanoviť súčasnú hodnotu peňažných tokov očakávaných z investícií. Zástancovia tohto formátu sa preto domnievajú, že je nepravdepodobné, aby takéto porovnanie odzrkadľovalo celkové posúdenie programu poistným matematikom a že posúdenie sa môže nesprávne pochopiť. Niektorí sa takisto domnievajú, že bez ohľadu na to, či informácie o prisľúbených dôchodkových požitkoch sú kvantifikované, mali by byť obsiahnuté výhradne v samostatnej správe poistného matematika, v ktorej možno poskytnúť náležité vysvetlenie.
- 31 Tento štandard akceptuje názory v prospech povolenia zverejňovania informácií týkajúcich sa prisľúbených dôchodkových požitkov v samostatnej správe poistného matematika. Odmieťa argumenty proti kvantifikácii poistno-matematickej súčasnej hodnoty prisľúbených dôchodkových požitkov. Formáty opísané v odseku 28 písm. a) a b) sa teda podľa tohto štandardu považujú za prijateľné, rovnako ako formát opísaný v odseku 28 písm. c) za podmienky, že účtovná závierka obsahuje odkaz na správu poistného matematika, ktorá je k účtovnej závierke pripojená, pričom táto správa zahŕňa poistno-matematickú súčasnú hodnotu prisľúbených dôchodkových požitkov.

#### VŠETKY PROGRAMY

##### Oceňovanie aktív programu

- 32 **Investície penzijného programu sa vykazujú v reálnej hodnote. V prípade obchodovateľných cenných papierov je reálnou hodnotou trhovú hodnotu. Ak sú v držbe investície programu, pre ktoré nie je možný odhad reálnej hodnoty, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila reálna hodnota.**
- 33 V prípade obchodovateľných cenných papierov je reálnou hodnotou obvykle trhovú hodnotu, pretože práve táto hodnota sa považuje za najužitočnejšie ocenenie cenných papierov k dátumu správy, ako aj investičnej výnosnosti za dané obdobie. Tie cenné papiere, ktoré majú pevnú výkupnú hodnotu a ktoré sa nadobudli s cieľom pokryť povinnosti programu alebo jeho špecifických častí, môžu byť vykázané v sumách založených na ich konečnej výkupnej hodnote za predpokladu konštantnej miery výnosnosti do splatnosti. Ak sú v držbe investície programu, pre ktoré nie je možný odhad reálnej hodnoty, napríklad celkové vlastníctvo účtovnej jednotky, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila reálna hodnota. V rozsahu, v akom sú investície vykazované v sumách iných, než je trhovú hodnotu alebo reálna hodnota, sa vo všeobecnosti zverejňuje aj reálna hodnota. Aktíva používané pri aktivitách fondu sa účtujú v súlade s uplatniteľnými štandardmi.

##### Zverejňovanie

- 34 **Účtovná závierka penzijného programu – či už so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami – musí obsahovať aj tieto informácie:**

a) výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky;

b) významné informácie o účtovnej politike a

c) opis programu a vplyv všetkých zmien v programe počas daného obdobia.

35 Ak je to vhodné, účtovné závierky poskytované penzijnými programami zahŕňajú aj tieto informácie:

- a) výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky s uvedením týchto informácií:
  - i) náležite klasifikované aktíva ku koncu obdobia;
  - ii) základ pre ocenenie aktív;
  - iii) podrobnosti o každej jednotlivej investícii presahujúcej buď 5 % čistého majetku k dispozícii pre požitky alebo 5 % každej triedy alebo typu cenného papiera;
  - iv) podrobnosti o každej investícii do zamestnávateľa; a
  - v) záväzky iné ako poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov;
- b) výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky s uvedením týchto informácií:
  - i) príspevky zamestnávateľa;
  - ii) príspevky zamestnancov;
  - iii) investičný výnos, ako sú úroky a dividendy;
  - iv) iné výnosy;
  - v) požitky zaplatené alebo splatné (v členení napríklad na dôchodkové požitky, dávky pri úmrtí a pri zdravotnom postihnutí a jednorazové platby);
  - vi) administratívne náklady;
  - vii) iné náklady;
  - viii) dane z príjmov;
  - ix) zisky a straty z vyradenia investícií a zmeny v hodnote investícií; a
  - x) prevody z alebo do iných programov;
- c) opis politiky financovania;
- d) v prípade programov so stanovenými požitkami poistno-matematická súčasná hodnota prisľúbených dôchodkových požitkov (prípadne v rozlíšení medzi nárokovateľnými a nenárokovateľnými požitkami) založená na požitkoch prisľúbených podľa podmienok programu, na doposiaľ poskytnutej službe a s použitím buď súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní; tieto informácie môžu byť zahrnuté v pripojenej správe poistného matematika, ktorá sa vykladá v spojení so súvisiacou účtovnou závierkou; a



- e) v prípade programov so stanovenými požitkami opis podstatných použitých poistno-matematických predpokladov a metóda použitá na výpočet poistno-matematickej súčasnej hodnoty prisľúbených dôchodkových požitkov.
- 36 Správa penzijného programu obsahuje opis programu buď ako súčasť účtovnej závierky, alebo v samostatnej správe. Môže obsahovať:
- a) mená zúčastnených zamestnávateľov a skupín zamestnancov zaradených do programu;
  - b) počet účastníkov, ktorí prijímajú požitky, a počet iných účastníkov, v náležitej klasifikácii;
  - c) typ programu – program so stanovenými príspevkami alebo so stanovenými požitkami;
  - d) oznámenie, či účastníci prispievajú do programu;
  - e) opis dôchodkových požitkov prisľúbených účastníkom;
  - f) opis všetkých podmienok ukončenia programu; a
  - g) zmeny v položkách podľa písmen a) až f) počas obdobia, na ktoré sa správa vzťahuje.

Nebýva nezvyčajné odkazovať na iné dokumenty, ktoré sú používateľom bežne k dispozícii a v ktorých je program opísaný, ako aj zahrnúť len informácie o následných zmenách.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 37 Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky penzijných programov zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1988 alebo neskôr.
- 38 Dokumentom *Zverejňovanie účtovných politík*, ktorým sa mení štandard IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* a praktické usmernenie 2 o IFRS *Posudzovanie významnosti* a ktorý bol vydaný vo februári 2021, sa zmenil odsek 34. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 27

**Individuálna účtovná zvierka**

## CIEĽ

- 1 Účelom tohto štandardu je predpísať požiadavky na účtovanie a zverejňovanie investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú zvierku.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 **Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, keď sa účtovná jednotka rozhodne – alebo je podľa miestnych právnych predpisov povinná – prezentovať individuálnu účtovnú zvierku.**
- 3 V tomto štandarde sa neurčuje, ktoré účtovné jednotky zostavujú individuálnu účtovnú zvierku. Tento štandard sa uplatňuje, keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú zvierku, ktorá je v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

## DEFINÍCIE

- 4 **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

*Konsolidovaná účtovná zvierka* je účtovná zvierka skupiny, v ktorej sú aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností prezentované ako aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky jedného hospodárskeho subjektu.

*Individuálna účtovná zvierka* je účtovná zvierka, ktorú predkladá účtovná jednotka, v ktorej sa táto účtovná jednotka môže v súlade s požiadavkami tohto štandardu rozhodnúť účtovať svoje investície do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, a to buď v obstarávacej cene v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje* alebo s použitím metódy vlastného imania, ako je opísaná v štandarde IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*.

- 5 V dodatku A štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná zvierka*, dodatku A štandardu IFRS 11 *Spoločné dohody* a odseku 3 štandardu IAS 28 sú vymedzené tieto pojmy:

- pridružený podnik
- ovládanie subjektu, do ktorého sa investuje
- metóda vlastného imania
- skupina
- investičná spoločnosť
- spoluovládanie/spoločné ovládanie
- spoločný podnik
- spoločník v rámci spoločného podniku
- materská spoločnosť
- podstatný vplyv
- dcérska spoločnosť.

- 6 Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka, ktorá sa prezentuje popri konsolidovanej účtovnej závierke alebo popri účtovnej závierke investora, ktorý nemá investície do dcérskych spoločností, ale má investície do pridružených podnikov alebo spoločných podnikov, v ktorých sa podľa štandardu IAS 28 vyžaduje, aby sa investície do pridružených podnikov alebo spoločných podnikov účtovali s použitím metódy vlastného imania, s výnimkou okolností stanovených v odsekoch 8 až 8A.
- 7 Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel v spoločnom podniku, nie je individuálnou účtovnou závierkou.
- 8 Účtovná jednotka, ktorá je v súlade s odsekom 4 písm. a) štandardu IFRS 10 vyňatá z konsolidácie alebo ktorá je v súlade s odsekom 17 štandardu IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) vyňatá z uplatňovania metódy vlastného imania, môže individuálnu účtovnú závierku prezentovať ako svoju jedinú účtovnú závierku.
- 8A Investičná spoločnosť, ktorá musí počas celého bežného obdobia a všetkých prezentovaných porovnávacích období uplatňovať výnimku z konsolidácie pre všetky svoje dcérske spoločnosti podľa odseku 31 štandardu IFRS 10, prezentuje individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku.

#### ZOSTAVENIE INDIVIDUÁLNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

- 9 **Individuálna účtovná závierka sa zostavuje v súlade so všetkými uplatniteľnými štandardmi IFRS s výnimkou ustanovení odseku 10.**
- 10 **Keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku, investície do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov účtuje buď:**
  - a) **v obstarávacej cene;**
  - b) **v súlade so štandardom IFRS 9; alebo**
  - c) **s použitím metódy vlastného imania, ako sa opisuje v štandarde IAS 28.**

Účtovná jednotka uplatňuje rovnaké účtovanie pri každej kategórii investícií. Investície účtované v obstarávacej cene alebo s použitím metódy vlastného imania sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, keď sú klasifikované ako držané na predaj alebo na rozdelenie (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj alebo na rozdelenie). Oceňovanie investícií účtovaných v súlade so štandardom IFRS 9 sa za týchto okolností nemení.

- 11 Ak sa účtovná jednotka rozhodne v súlade s odsekom 18 štandardu IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) oceňovať svoje investície do pridružených podnikov alebo spoločných podnikov reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9, takéto investície zaúčtuje rovnako aj v individuálnej účtovnej závierke.
- 11A Ak musí materská spoločnosť podľa odseku 31 štandardu IFRS 10 oceňovať svoju investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9, svoju investíciu do dcérskej spoločnosti zaúčtuje rovnako aj vo svojej individuálnej účtovnej závierke.
- 11B Keď materská spoločnosť prestane byť investičnou spoločnosťou alebo keď sa stane investičnou spoločnosťou, účtuje zmenu od dátumu, keď došlo k zmene štatútu, takto:
  - a) keď účtovná jednotka prestane byť investičnou spoločnosťou, účtovná jednotka účtuje investíciu do dcérskej spoločnosti v súlade s odsekom 10. Dátumom zmeny štatútu je predpokladaný dátum nadobudnutia. Reálna hodnota dcérskej spoločnosti k predpokladanému dátumu nadobudnutia predstavuje prevedenú predpokladanú protihodnotu pri účtovaní investície v súlade s odsekom 10.

i) [vypúšťa sa]

ii) [vypúšťa sa]

b) keď sa účtovná jednotka stane investičnou spoločnosťou, účtuje investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9. Rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou dcérskej spoločnosti a jej reálnou hodnotou k dátumu zmeny štatútu investora sa vykazuje ako zisk alebo strata vo výsledku hospodárenia. S kumulatívnou výškou akéhokoľvek zisku alebo straty predtým vykázaných v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, pokiaľ ide o uvedené dcérske spoločnosti, sa zaobchádza tak, akoby investičná spoločnosť uvedené dcérske spoločnosti vyradila k dátumu zmeny štatútu.

12 Dividendy z dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku sa vykazujú v individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky, keď je ustanovené jej právo dostávať tieto dividendy. Dividenda sa vykazuje vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, keď sa účtovná jednotka rozhodne použiť metódu vlastného imania, pričom v takomto prípade sa dividenda vykazuje ako zníženie účtovnej hodnoty investície.

13 Keď materská spoločnosť reorganizuje štruktúru svojej skupiny ustanovením novej účtovnej jednotky za svoju materskú spoločnosť spôsobom, ktorý spĺňa tieto kritéria:

a) nová materská spoločnosť začne ovládať pôvodnú materskú spoločnosť tak, že emituje nástroje vlastného imania výmenou za existujúce nástroje vlastného imania pôvodnej materskej spoločnosti;

b) aktíva a záväzky novej skupiny a pôvodnej skupiny sú tie isté bezprostredne pred reorganizáciou a po nej; a

c) vlastníci pôvodnej materskej spoločnosti pred reorganizáciou majú tie isté absolútne a relatívne podiely na čistých aktívach pôvodnej skupiny a novej skupiny bezprostredne pred reorganizáciou a po nej;

a nová materská spoločnosť účtuje svoju investíciu do pôvodnej materskej spoločnosti v súlade s odsekom 10 písm. a) vo svojej individuálnej účtovnej závierke, nová materská spoločnosť stanovuje obstarávaciu cenu v účtovnej hodnote svojho podielu na položkách vlastného imania vykázaných v individuálnej účtovnej závierke pôvodnej materskej spoločnosti k dátumu reorganizácie.

14 Podobne platí, že účtovná jednotka, ktorá nie je materskou spoločnosťou, môže ustanoviť novú účtovnú jednotku za svoju materskú spoločnosť spôsobom, ktorý spĺňa kritériá uvedené v odseku 13. Požiadavky stanovené v odseku 13 sa rovnakým spôsobom uplatňujú na takéto reorganizácie. V takýchto prípadoch sú odkazy na „pôvodnú materskú spoločnosť“ a „pôvodnú skupinu“ odkazmi na „pôvodnú účtovnú jednotku“.

#### ZVEREJŇOVANIE

15 **Účtovná jednotka uplatňuje pri zverejňovaní vo svojej individuálnej účtovnej závierke všetky uplatniteľné štandardy IFRS vrátane požiadaviek uvedených v odsekoch 16 a 17.**

16 **Keď sa materská spoločnosť v súlade s odsekom 4 písm. a) štandardu IFRS 10 rozhodne nezostavovať konsolidovanú účtovnú závierku a namiesto toho zostaví individuálnu účtovnú závierku, v tejto individuálnej účtovnej závierke zverejňuje:**

a) **skutočnosť, že účtovná závierka je individuálnou účtovnou závierkou; že bola použitá výnimka z konsolidácie; názov a hlavné miesto podnikania (a krajinu založenia, ak nejde o to isté miesto) účtovnej jednotky, ktorej konsolidovaná účtovná závierka zostavená v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva je k dispozícii na verejné použitie; a adresu, kde možno túto konsolidovanú účtovnú závierku získať;**

b) **zoznam významných investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov vrátane:**

- i) **názvov daných subjektov, do ktorých sa investuje;**
  - ii) **hlavného miesta podnikania (a krajiny založenia, ak nejde o to isté miesto) daných subjektov, do ktorých sa investuje;**
  - iii) **pomeru svojho vlastnickeho podielu (a pomeru na hlasovacích právach, ak sa odlišuje od pomeru vlastnickeho podielu) držaného v daných subjektoch, do ktorých sa investuje;**
- c) **opisu metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v písmene b).**

**16A** Keď investičná spoločnosť, ktorá je materskou spoločnosťou (inou než materská spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje odsek 16), zostavuje podľa odseku 8A individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku, túto skutočnosť zverejní. Investičná spoločnosť prezentuje aj zverejnenia týkajúce sa investičných spoločností vyžadované v štandarde IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*.

**17** Keď materská spoločnosť (iná než materská spoločnosť, na ktorú sa vzťahujú odseky 16 až 16A) alebo investor so spoluovládaním alebo podstatným vplyvom na subjekt, do ktorého sa investuje, zostavuje individuálnu účtovnú závierku, materská spoločnosť alebo investor identifikujú účtovnú závierku zostavenú v súlade so štandardmi IFRS 10, IFRS 11 alebo IAS 28 (v znení zmien z roku 2011), na ktorú sa vzťahuje. Materská spoločnosť alebo investor vo svojej individuálnej účtovnej závierke zverejňujú aj:

- a) **skutočnosť, že daná účtovná závierka je individuálnou účtovnou závierkou, a dôvody, prečo sa zostavuje, ak to nevyžadujú právne predpisy;**
  - b) **zoznam významných investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov vrátane:**
    - i) **názvov daných subjektov, do ktorých sa investuje;**
    - ii) **hlavného miesta podnikania (a krajiny založenia, ak nejde o to isté miesto) daných subjektov, do ktorých sa investuje;**
    - iii) **pomeru svojho vlastnickeho podielu (a pomeru na hlasovacích právach, ak sa odlišuje od pomeru vlastnickeho podielu) držaného v daných subjektoch, do ktorých sa investuje;**
- c) **opisu metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v písmene b).**

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

**18** Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní a uplatňuje zároveň štandardy IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a IAS 28 (v znení zmien z roku 2011).

**18A** Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky 5, 6, 17 a 18 a doplnili sa odseky 8A, 11A až 11B, 16A a 18B až 18I. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní a uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.

**18B** Ak k dátumu prvotného uplatnenia zmien dokumentu *Investičné spoločnosti* (ktorým je na účely tohto štandardu IFRS začiatok ročného obdobia vykazovania, v ktorom sa uvedené zmeny uplatňujú po prvý raz), materská spoločnosť dospeje k záveru, že je investičnou spoločnosťou, uplatňuje na svoju investíciu do dcérskej spoločnosti odseky 18C až 18I.

18C K dátumu prvotného uplatnenia investičná spoločnosť, ktorá predtým oceňovala svoju investíciu do dcérskej spoločnosti obstarávacou cenou, namiesto toho uvedenú investíciu oceňuje reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, akoby boli požiadavky tohto štandardu IFRS vždy účinné. Investičná spoločnosť retrospektívne upravuje ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia a upravuje nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho obdobia o akýkoľvek rozdiel medzi:

- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou investície; a
- b) reálnou hodnotou investície investora v dcérskej spoločnosti.

18D K dátumu prvotného uplatnenia investičná spoločnosť, ktorá predtým oceňovala svoju investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, naďalej oceňuje uvedenú investíciu reálnou hodnotou. Kumulatívna výška akejkoľvek úpravy reálnej hodnoty predtým vykazovanej v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa presunie do nerozdelených ziskov na začiatku ročného obdobia bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia.

18E K dátumu prvotného uplatnenia investičná spoločnosť nevykonáva úpravy predchádzajúceho účtovania podielu v dcérskej spoločnosti, pre ktorý si predtým zvolila oceňovanie reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9, ako to je povolené na základe odseku 10.

18F Pred dátumom prijatia štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* investičná spoločnosť používa sumy reálnej hodnoty predtým vykázané investorom alebo manažmentu, ak uvedené sumy predstavujú sumu, za ktorú by sa investícia mohla vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami k dátumu ocenenia.

18G Ak je ocenenie investície v dcérskej spoločnosti podľa odsekov 18C až 18F nevykonateľné (ako je vymedzené v štandarde IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*), investičná spoločnosť uplatňuje požiadavky tohto štandardu IFRS na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré je uplatňovanie odsekov 18C až 18F vykonateľné, pričom takýmto obdobím môže byť bežné obdobie. Investor retrospektívne upravuje účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď začiatkom najskoršieho obdobia, na ktoré je možné uplatniť tento odsek, je bežné obdobie. Keď dátum, ktorý je realizovateľný na to, aby investičná spoločnosť ocenila reálnu hodnotu dcérskej spoločnosti, je skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho obdobia, investor upraví vlastné imanie na začiatku bezprostredne predchádzajúceho obdobia o akýkoľvek rozdiel medzi:

- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou investície; a
- b) reálnou hodnotou investície investora v dcérskej spoločnosti.

Ak najskorším obdobím, na ktoré sa môže uplatniť tento odsek, je bežné obdobie, úprava vlastného imania sa vykazuje k začiatku bežného obdobia.

18H Ak investičná spoločnosť vyradila investíciu v dcérskej spoločnosti alebo prestala ovládať investíciu v dcérskej spoločnosti pred dátumom prvotného uplatnenia zmien dokumentu *Investičné spoločnosti*, investičná spoločnosť nemusí vykonávať úpravy predchádzajúceho účtovania danej investície.

18I Bez toho, aby boli dotknuté odkazy na ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia (ďalej len „bezprostredne predchádzajúce obdobie“) v odsekoch 18C až 18G, účtovná jednotka môže tiež prezentovať upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich prezentovať. Ak účtovná jednotka prezentuje upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, všetky odkazy na „bezprostredne predchádzajúce obdobie“ v odsekoch 18C až 18G sa vykladajú ako „najskoršie upravené prezentované porovnávacie obdobie“. Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne určí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli vypracované na odlišnom základe a vysvetlí uvedený základ.



- 18J Dokumentom *Metóda vlastného imania v individuálnej účtovnej závierke* (zmeny štandardu IAS 27), vydaným v auguste 2014, sa zmenili odseky 4 až 7, 10, 11B a 12. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr, a to v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

**Odkazy na štandard IFRS 9**

- 19 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa chápe ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

**UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 27 (2008)**

- 20 Tento štandard sa vydáva súčasne so štandardom IFRS 10. Týmto dvoma štandardmi IFRS spoločne sa nahrádza štandard IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* (v znení zmien z roku 2008).

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 28

*Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania investícií do pridružených podnikov a stanoviť požiadavky na uplatňovanie metódy vlastného imania pri účtovaní investícií do pridružených podnikov a spoločných podnikov.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky, ktoré sú investormi so spoločným ovládaním subjektu, do ktorého sa investuje, alebo s podstatným vplyvom na takýto subjekt.

## DEFINÍCIE

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

*Pridružený podnik* je účtovná jednotka, na ktorú má investor podstatný vplyv.

*Konsolidovaná účtovná závierka* je účtovná závierka skupiny, v ktorej sú aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností prezentované ako aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky jedného hospodárskeho subjektu.

*Metóda vlastného imania* je spôsob účtovania, pomocou ktorého sa investícia prvotne zaúčtuje v obstarávacej cene a následne sa upraví o investorov podiel na zmene čistých aktív subjektu, do ktorého sa investuje, po dátume jeho nadobudnutia. Výsledok hospodárenia investora zahŕňa jeho podiel na výsledku hospodárenia subjektu, do ktorého sa investuje, a ostatné súčasti komplexného výsledku investora zahŕňajú jeho podiel na ostatných súčastiach komplexného výsledku subjektu, do ktorého sa investuje.

*Spoločná dohoda* je dohoda, ktorú spoluovládajú dve alebo viaceré strany.

*Spoluovládanie* alebo *spoločné ovládanie* je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní dohody, ktoré existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyselný súhlas strán, ktoré sa na tomto spoluovládaní podieľajú.

*Spoločný podnik* je spoločná dohoda, pri ktorej strany, ktoré dohodu spoluovládajú, majú práva na čisté aktíva súvisiace s dohodou.

*Spoločník v rámci spoločného podniku* je strana v spoločnom podniku, ktorý spoločne ovláda daný spoločný podnik.

*Podstatný vplyv* je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch subjektu, do ktorého sa investuje, ale nie je to ovládanie alebo spoluovládanie daných zámerov.

- 4 V odseku 4 štandardu IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* a dodatku A k štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* sa vymedzujú tieto pojmy, ktoré sa v tomto štandarde používajú vo význame, ktorý je spresnený v štandardoch IFRS, v ktorých sa vymedzujú:

— ovládanie subjektu, do ktorého sa investuje

— skupina

— materská spoločnosť

— individuálna účtovná závierka

— dcérska spoločnosť.

## PODSTATNÝ VPLYV

- 5 Ak má účtovná jednotka v držbe priamo alebo nepriamo (napríklad prostredníctvom dcérskych spoločností) 20 percent alebo viac hlasovacích práv subjektu, do ktorého sa investuje, predpokladá sa, že účtovná jednotka má podstatný vplyv, pričom výnimku tvoria prípady, keď môže byť jasne preukázané, že to tak nie je. Naopak platí, že ak má účtovná jednotka v držbe priamo alebo nepriamo (napríklad prostredníctvom dcérskych spoločností) menej ako 20 percent hlasovacích práv subjektu, do ktorého sa investuje, predpokladá sa, že účtovná jednotka nemá podstatný vplyv, pričom výnimku tvoria prípady, keď takýto vplyv môže byť jasne preukázaný. Podstatné alebo väčšinové vlastníctvo iným investorom nutne neznamená, že účtovnej jednotke mať podstatný vplyv.
- 6 Existencia podstatného vplyvu účtovnej jednotky sa obvykle dokazuje jedným alebo viacerými z týchto spôsobov:
- a) zastúpením v predstavenstve alebo v rovnocennom riadiacom orgáne subjektu, do ktorého sa investuje;
  - b) účasťou na rozhodovacích procesoch vrátane účasti na rozhodnutiach o dividendách alebo iných rozdeleniach;
  - c) významnými transakciami medzi účtovnou jednotkou a subjektom, do ktorého sa investuje;
  - d) vzájomnou výmenou manažérskeho personálu; alebo
  - e) poskytovaním dôležitých technických informácií.
- 7 Účtovná jednotka môže vlastniť warranty na akcie, kúpne opcie na akcie, dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie, alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, pokiaľ sú uplatnené alebo konvertované, dať účtovnej jednotke ďalšiu právomoc hlasovať alebo obmedziť právomoc inej strany hlasovať o finančných a prevádzkových politikách inej účtovnej jednotky (t. j. potenciálne hlasovacie práva). Pri posudzovaní toho, či má účtovná jednotka podstatný vplyv, sa zvažuje existencia a vplyv potenciálnych hlasovacích práv, ktoré sú aktuálne uplatniteľné alebo konvertibilné, vrátane potenciálnych hlasovacích práv iných účtovných jednotiek. Potenciálne hlasovacie práva nie sú aktuálne uplatniteľné alebo konvertibilné, ak sa napríklad nemôžu uplatniť alebo konvertovať až do určitého budúceho dátumu alebo až do okamihu, keď nastane určitá budúca udalosť.
- 8 Pri posudzovaní toho, či potenciálne hlasovacie práva prispievajú k podstatnému vplyvu, účtovná jednotka skúma všetky skutočnosti a okolnosti (vrátane podmienok uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a iných zmluvných dojednaní posudzovaných individuálne alebo v kombinácii), ktoré ovplyvňujú potenciálne práva, s výnimkou zámerov manažmentu a finančnej schopnosti uplatniť alebo konvertovať dané potenciálne práva.
- 9 Účtovná jednotka stratí podstatný vplyv na subjekt, do ktorého sa investuje, keď stratí právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových politikách tohto subjektu, do ktorého sa investuje. Strata podstatného vplyvu môže nastať so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva. Môže k nej dôjsť napríklad vtedy, keď pridružený podnik začne byť ovládaný vládou, súdom, správnym alebo regulačným orgánom. Môže byť aj výsledkom zmluvnej dohody.

## METÓDA VLASTNÉHO IMANIA

- 10 Podľa metódy vlastného imania sa investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku pri prvotnom zaúčtovaní vykazuje v obstarávacej cene a účtovná hodnota sa zvýši alebo zníži tak, aby sa vykázal podiel investora na výsledku hospodárenia subjektu, do ktorého sa investuje, po dátume jeho obstarania. Podiel investora na výsledku hospodárenia subjektu, do ktorého sa investuje, sa vykazuje v rámci výsledku hospodárenia investora. Rozdelenia prostriedkov prijaté od subjektu, do ktorého sa investuje, znižujú účtovnú hodnotu investície. Úpravy účtovnej hodnoty môžu byť nevyhnutné aj pri zmenách v pomernom podiele investora v subjekte, do ktorého sa investuje, ktoré vznikli v dôsledku zmien v ostatných súčiastiach komplexného výsledku subjektu, do ktorého sa investuje. Medzi tieto zmeny patria zmeny vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení a z rozdielov z prepočtu cudzích mien. Podiel investora na týchto zmenách sa vykazuje v jeho ostatných súčiastiach komplexného výsledku (pozri štandard IAS 1 *Prezentácia účtovnej zvierky*).

- 11 Vykazovanie výnosov na základe prijatých rozdelení nemusí byť adekvátnym ocenením výnosu investora z investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, pretože prijaté rozdelenia môžu nedostatočne vyjadrovať výkonnosť pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Keďže investor spoluovláda subjekt, do ktorého sa investuje, alebo má naň podstatný vplyv, investor má podiel na výkonnosti pridruženého podniku alebo spoločného podniku a v dôsledku toho na výnosnosti svojej investície. Investor účtuje tento podiel tak, že rozšíri rozsah svojej účtovnej závierky tak, aby obsahovala jeho podiel na výsledku hospodárenia takéhoto subjektu, do ktorého sa investuje. Výsledkom je, že uplatnením metódy vlastného imania sa pri vykazovaní čistých aktív a výsledku hospodárenia investora poskytujú viac informácií.
- 12 Ak existujú potenciálne hlasovacie práva alebo iné deriváty obsahujúce potenciálne hlasovacie práva, podiel účtovnej jednotky v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku sa určuje výlučne na základe existujúcich vlastníckych podielov a neodzrkadľuje sa v ňom možné uplatnenie alebo konverzia potenciálnych hlasovacích práv alebo derivátových nástrojov, pričom výnimku tvoria prípady, keď sa uplatňuje odsek 13.
- 13 Účtovná jednotka má za určitých okolností v podstate existujúce vlastníctvo v dôsledku transakcie, ktorá jej aktuálne umožňuje prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom. Za týchto okolností sa pomer pridelený účtovnej jednotke určuje zohľadnením prípadného uplatnenia daných potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátových nástrojov, ktoré účtovnej jednotke aktuálne umožňujú prístup k výnosom.
- 14 Štandard IFRS 9 *Finančné nástroje* sa neuplatňuje na podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú metódou vlastného imania. Keď nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v podstate aktuálne umožňujú prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, tieto nástroje nepodliehajú štandardu IFRS 9. Nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch sa vo všetkých ostatných prípadoch účtujú v súlade so štandardom IFRS 9.
- 14A Účtovná jednotka takisto uplatňuje štandard IFRS 9 na iné finančné nástroje v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, na ktorý sa neuplatňuje metóda vlastného imania. Patria sem dlhodobé podiely, ktoré v podstate tvoria súčasť čistej investície účtovnej jednotky do pridruženého podniku alebo spoločného podniku (pozri odsek 38). Účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 9 na takéto dlhodobé podiely pred tým, ako uplatní odsek 38 a odseky 40 až 43 tohto štandardu. Pri uplatňovaní štandardu IFRS 9 účtovná jednotka nezohľadňuje nijaké úpravy účtovnej hodnoty dlhodobých podielov, ktoré vyplývajú z uplatnenia tohto štandardu.
- 15 Pokiaľ investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku alebo časť takejto investície nie sú klasifikované ako držané na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*, investícia neklasifikovaná ako držaná na predaj alebo akýkoľvek ponechaný podiel v rámci takejto investície sa klasifikuje ako dlhodobý majetok.

#### UPLATŇOVANIE METÓDY VLASTNÉHO IMANIA

- 16 Účtovná jednotka, ktorá spoluovláda subjekt, do ktorého sa investuje, alebo s podstatným vplyvom na takýto subjekt účtuje svoje investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku metódou vlastného imania s výnimkou prípadov, keď investícia spĺňa podmienky na udelenie výnimky v súlade s odsekmi 17 – 19.

#### Výnimky z uplatňovania metódy vlastného imania

- 17 Účtovná jednotka nemusí na svoju investíciu do pridruženého podniku alebo spoločného podniku uplatňovať metódu vlastného imania, ak je materskou spoločnosťou, ktorá je oslobodená od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky na základe rozsahovej výnimky podľa odseku 4 písm. a) štandardu IFRS 10 alebo ak sú splnené všetky tieto podmienky:
  - a) účtovná jednotka je stopercentnou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej ostatní vlastníci vrátane tých, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní o tom, že účtovná jednotka neuplatňuje metódu vlastného imania, a nemajú proti tomu žiadne námietky;
  - b) s dlhovými nástrojmi alebo nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky sa neobchoduje na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na mimoburzovom trhu vrátane miestnych a regionálnych trhov);
  - c) účtovná jednotka nepredložila a ani práve nepredkladá svoju účtovnú závierku komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu;

d) hlavná alebo akákoľvek medzistupňová materská spoločnosť účtovnej jednotky zostavuje účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii na verejné použitie a ktorá je v súlade so štandardmi IFRS, v ktorých sú dcérske spoločnosti konsolidované alebo oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 10.

- 18 Keď investíciu do pridruženého podniku alebo spoločného podniku drží alebo nepriamo drží účtovná jednotka, ktorá je organizáciou rizikového kapitálu alebo vzájomným fondom, podielovým fondom a podobnou účtovnou jednotkou vrátane poisťných fondov viazaných na investície, účtovná jednotka sa môže rozhodnúť oceňovať uvedenú investíciu reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9. Príkladom poisťného fondu viazaného na investície je fond držaný účtovnou jednotkou ako podkladové položky pre skupinu poisťných zmlúv s prvkami priamej účasti. Na účely tohto rozhodnutia poisťné zmluvy zahŕňajú investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku. Účtovná jednotka prijíma toto rozhodnutie samostatne pre každý pridružený podnik alebo spoločný podnik pri prvotnom zaúčtovaní pridruženého podniku alebo spoločného podniku. (Pozri štandard IFRS 17 *Poisťné zmluvy*, kde sú vymedzené pojmy, ktoré sa používajú v tomto odseku.)
- 19 Keď má účtovná jednotka investíciu v pridruženom podniku, ktorej časť je držaná nepriamo prostredníctvom organizácie rizikového kapitálu alebo vzájomným fondom, podielovým fondom alebo podobnou účtovnou jednotkou vrátane poisťných fondov viazaných na investície, účtovná jednotka sa môže rozhodnúť oceňovať danú časť investície do pridruženého podniku reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9 bez ohľadu na to, či má organizácia rizikového kapitálu alebo vzájomný fond, podielový fond a podobné účtovné jednotky vrátane poisťných fondov viazaných na investície podstatný vplyv na danú časť investície. Ak sa účtovná jednotka rozhodne takto postupovať, metódu vlastného imania uplatňuje na akúkoľvek zostávajúcu časť svojej investície do pridruženého podniku, ktorá nie je držaná prostredníctvom organizácie rizikového kapitálu alebo vzájomného fondu, podielového fondu alebo podobných účtovných jednotiek vrátane poisťných fondov viazaných na investície.

#### **Klasifikácia na aktívum držané na predaj**

- 20 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 5 na investíciu alebo časť investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktorá spĺňa kritériá na klasifikovanie ako aktíva držané na predaj. Akákoľvek ponechaná časť investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktorá nebola klasifikovaná ako držaná na predaj, sa účtuje použitím metódy vlastného imania, až pokiaľ sa neuskutoční vyradenie časti, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj. Po vyradení účtovná jednotka účtuje akékoľvek ponechané podiely v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku v súlade so štandardom IFRS 9 s výnimkou prípadov, keď ponechaný podiel naďalej zostáva pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, pričom v takomto prípade účtovná jednotka používa metódu vlastného imania.
- 21 Keď investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktorá bola predtým klasifikovaná ale držaná na predaj, alebo časť takejto investície už ďalej nespĺňajú kritériá takejto klasifikácie, účtuje sa použitím metódy vlastného imania, a to retrospektívne odo dňa, keď bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovné závierky za obdobia od klasifikácie ako držanej na predaj sa príslušne upravujú.

#### **Ukončenie používania metódy vlastného imania**

- 22 Účtovná jednotka ukončí používanie metódy vlastného imania odo dňa, keď jej investícia prestane byť pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, a to takto:

a) ak sa investícia stane dcérskou spoločnosťou, účtovná jednotka účtuje svoju investíciu v súlade so štandardmi IFRS 3 *Podnikové kombinácie* a IFRS 10;

b) ak je ponechaný podiel v rámci bývalého pridruženého podniku alebo spoločného podniku finančným aktívom, účtovná jednotka tento ponechaný podiel oceňuje reálnou hodnotou. Reálna hodnota ponechaného podielu sa považuje za jeho reálnu hodnotu pri prvotnom zaúčtovaní ako finančného aktíva v súlade so štandardom IFRS 9. Účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia akýkoľvek rozdiel medzi:

i) reálnou hodnotou akéhokoľvek ponechaného podielu a akýmikoľvek príjmami z vyradenia časti podielu v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku; a

ii) účtovnou hodnotou investície ku dňu ukončenia používania metódy vlastného imania;

c) keď účtovná jednotka prestane používať metódu vlastného imania, zaúčtuje všetky sumy predtým vykázané v ostatných súčiastkach komplexného výsledku vo vzťahu k tejto investícii na rovnakom základe, ako by sa požadovalo, ak by subjekt, do ktorého sa investuje, priamo vyradil súvisiace aktíva alebo záväzky.

- 23 Ak by preto zisk alebo strata, ktoré subjekt, do ktorého sa investuje, predtým vykázal v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, boli reklasifikované do výsledku hospodárenia z vyradenia súvisiacich aktív alebo záväzkov, účtovná jednotka by reklasifikovala zisk alebo stratu z vlastného imania do výsledku hospodárenia (ako reklasifikačnú úpravu), keď prestane používať metódu vlastného imania. Ak má, napríklad, pridružený podnik alebo spoločný podnik kumulatívne kurzové rozdiely vzťahujúce sa na zahraničnú prevádzku a účtovná jednotka prestane používať metódu vlastného imania, účtovná jednotka reklasifikuje zisk alebo stratu, ktoré sa predtým vykázali v ostatných súčiastiach komplexného výsledku vo vzťahu k danej zahraničnej prevádzke, do výsledku hospodárenia.
- 24 **Ak sa investícia do pridruženého podniku stane investíciou do spoločného podniku alebo investícia do spoločného podniku sa stane investíciou do pridruženého podniku, účtovná jednotka naďalej používa metódu vlastného imania a neprečeneje ponechaný podiel.**

#### Zmeny vlastníckeho podielu

- 25 Ak sa zmenší vlastnícky podiel účtovnej jednotky v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ale investícia sa naďalej klasifikuje buď ako pridružený podnik alebo ako spoločný podnik, účtovná jednotka reklasifikuje do výsledku hospodárenia tú časť zisku alebo straty, ktorá sa predtým vykazovala v ostatných súčiastiach komplexného výsledku vo vzťahu k danému zmenšeniu vlastníckeho podielu, ak by sa v prípade vyradenia súvisiacich aktív alebo záväzkov vyžadovalo, aby sa daný zisk alebo strata reklasifikovali do výsledku hospodárenia.

#### Postupy metódy vlastného imania

- 26 Mnohé postupy vhodné pri uplatňovaní metódy vlastného imania sú podobné ako postupy konsolidácie opísané v štandarde IFRS 10. Pri účtovaní nadobudnutia investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku sa navyše zároveň uplatňujú aj základné koncepcie postupov použitých pri účtovaní nadobudnutia dcérskej spoločnosti.
- 27 Podiel skupiny v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku je súhrnom držaných podielov materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností v tomto pridruženom podniku alebo spoločnom podniku. Držané podiely ostatných pridružených podnikov alebo spoločných podnikov patriacich do skupiny sa na tento účel neberú do úvahy. Keď má pridružený podnik alebo spoločný podnik dcérske spoločnosti, pridružené podniky alebo spoločné podniky, pri uplatňovaní metódy vlastného imania sa berú do úvahy výsledok hospodárenia, ostatné súčiasti komplexného výsledku a čisté aktíva, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke pridruženého podniku alebo spoločného podniku (vrátane podielu tohto pridruženého podniku alebo spoločného podniku na výsledku hospodárenia, ostatných súčiastiach komplexného výsledku a čistých aktívach jeho pridružených podnikov a spoločných podnikov) po akýchkoľvek úpravách nevyhnutných na zjednotenie účtovných politík (pozri odseky 35 až 36A).
- 28 Zisky a straty vyplývajúce z transakcií „po vlastníckej osi nahor“ a „po vlastníckej osi nadol“ medzi účtovnou jednotkou (vrátane jej konsolidovaných dcérskych spoločností) a jej pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom sa vykazujú v účtovnej závierke účtovnej jednotky iba v rozsahu podielov nespriaznených investorov v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku. Transakciou „po vlastníckej osi nahor“ je napríklad predaj aktív pridruženého podniku alebo spoločného podniku investorovi. Transakciou „po vlastníckej osi nadol“ je napríklad predaj aktív investora jeho pridruženému podniku alebo spoločnému podniku alebo vklad aktív investora do takéhoto podniku. Podiel investora na ziskoch alebo stratách pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktoré sú výsledkom týchto transakcií, sa odúčtuje.
- 29 Keď transakcie „po vlastníckej osi nadol“ poskytujú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré sa majú predať alebo vložiť, alebo o strate zo zníženia hodnoty týchto aktív, investor tieto straty vykazuje v plnej miere. Keď transakcie „po vlastníckej osi nahor“ poskytujú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré sa majú kúpiť, alebo o strate zo zníženia hodnoty týchto aktív, investor vykazuje svoj podiel na týchto stratách.
- 30 Vklad nepenažného majetku pridruženého podniku alebo spoločného podniku výmenou za podiel na vlastnom imaní daného pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa účtuje v súlade s odsekom 28 s výnimkou prípadov, keď takémuto vkladu chýba obchodná podstata v súlade s vymedzením tohto pojmu v štandarde IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*. Ak takémuto vkladu chýba obchodná podstata, zisk alebo strata sa považujú za nerealizované a nevykazujú sa s výnimkou prípadov, keď sa uplatňuje aj odsek 31. Takéto nerealizované zisky a straty sa odúčtujú proti investícii zaúčtovanej použitím metódy vlastného imania a nevykazujú sa ako odložené zisky alebo straty v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky alebo vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky, v ktorom sa investície účtujú použitím metódy vlastného imania.
- 31 Ak účtovná jednotka popri podiele na vlastnom imaní pridruženého podniku alebo spoločného podniku dostane aj peňažný alebo nepenažný majetok, vo výsledku hospodárenia v plnej miere vykáže tú časť zisku alebo straty z nepenažného vkladu, ktorá sa týka prijatého peňažného alebo nepenažného majetku.



- 32 Investícia sa účtuje použitím metódy vlastného imania odo dňa, ku ktorému sa stáva pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom. Pri nadobudnutí investície sa každý rozdiel medzi obstarávacou cenou investície a podielom účtovnej jednotky na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív a záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje, účtuje takto:
- a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa zahrňa do účtovnej hodnoty investície. Amortizácia tohto goodwillu nie je povolená;
  - b) akýkoľvek prebytok podielu účtovnej jednotky na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív a záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje, nad obstarávacou cenou investície sa zahrnie ako výnos pri určovaní podielu účtovnej jednotky na výsledku hospodárenia pridruženého podniku alebo spoločného podniku za obdobie, v ktorom sa investícia nadobudla.
- Príslušné úpravy podielu účtovnej jednotky na výsledku hospodárenia pridruženého podniku alebo spoločného podniku po nadobudnutí sa vykonávajú s cieľom zohľadniť napríklad odpisovanie odpisovateľného majetku vychádzajúce z jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia. Podobne platí, že príslušné úpravy podielu účtovnej jednotky na výsledku hospodárenia pridruženého podniku alebo spoločného podniku po nadobudnutí sa vykonávajú vzhľadom na straty zo zníženia hodnoty, napríklad pokiaľ ide o goodwill alebo nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.
- 33 **Pri uplatňovaní metódy vlastného imania účtovná jednotka používa posledné dostupné účtovné závierky pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Ak je koniec obdobia vykazovania účtovnej jednotky odlišný od konca obdobia vykazovania pridruženého podniku alebo spoločného podniku, pridružený podnik alebo spoločný podnik zostaví na účely použitia účtovnou jednotkou účtovnú závierku k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka účtovnej jednotky, s výnimkou prípadov, keď je to nevykonateľné.**
- 34 **Keď je v súlade s odsekom 33 pri uplatňovaní metódy vlastného imania použitá účtovná závierka pridruženého podniku alebo spoločného podniku zostavená k inému dátumu, než je dátum, ktorý použila účtovná jednotka, vykonajú sa úpravy o účinky podstatných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky účtovnej jednotky. V každom prípade nesmie byť rozdiel medzi koncom obdobia vykazovania pridruženého podniku alebo spoločného podniku a koncom obdobia vykazovania účtovnej jednotky dlhší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel medzi koncami období vykazovania musia byť v jednotlivých obdobiach rovnaké.**
- 35 **Pri zostavovaní účtovnej závierky účtovnej jednotky sa na podobné transakcie a udalosti za podobných okolností používajú rovnaké účtovné politiky.**
- 36 S výnimkou situácie opísanej v odseku 36A, ak pridružený podnik alebo spoločný podnik používa na podobné transakcie a udalosti za podobných okolností iné účtovné politiky ako účtovná jednotka, vykonajú sa úpravy, aby účtovné politiky pridruženého podniku alebo spoločného podniku boli v súlade s účtovnými politikami účtovnej jednotky vtedy, keď účtovná jednotka použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania účtovnú závierku pridruženého podniku alebo spoločného podniku.
- 36A Bez ohľadu na požiadavku uvedenú v odseku 36, ak má účtovná jednotka, ktorá sama nie je investičnou spoločnosťou, podiel v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ktorý je investičnou spoločnosťou, účtovná jednotka sa pri uplatňovaní metódy vlastného imania môže rozhodnúť, že zachová oceňovanie reálnou hodnotou, ktoré tento investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik uplatňuje na podiely investičného pridruženého podniku alebo spoločného podniku v dcérskych spoločnostiach. Toto rozhodnutie sa prijíma samostatne pre každý investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik k neskoršiemu z týchto dátumov: a) k dátumu, ku ktorému je tento investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik prvotne zaúčtovaný; b) k dátumu, ku ktorému sa pridružený podnik alebo spoločný podnik stane investičnou spoločnosťou; a c) k dátumu, ku ktorému sa investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik po prvýkrát stane materskou spoločnosťou.
- 37 Ak má pridružený podnik alebo spoločný podnik nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú držané tretími stranami inými ako účtovná jednotka a klasifikované ako vlastné imanie, účtovná jednotka vypočítava svoj podiel na výsledku hospodárenia po tom, ako vykoná úpravu o dividendy z takýchto akcií, bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované.
- 38 Ak sa podiel účtovnej jednotky na stratách pridruženého podniku alebo spoločného podniku rovná jeho podielu v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku alebo ho prevyšuje, účtovná jednotka prestane vykazovať svoj podiel na ďalších stratách. Podiel v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku je účtovnou hodnotou investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku určenou podľa metódy vlastného imania spolu s akýmikoľvek dlhodobými podielmi, ktoré v podstate tvoria súčasť čistej investície účtovnej jednotky do daného pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Napríklad položka, ktorej vyrovnanie nie je ani plánované, ani nie je pravdepodobné v dohľadnej budúcnosti, je v podstate zvýšením investície účtovnej jednotky do tohto

pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Takéto položky môžu zahŕňať prioritné akcie a dlhodobé pohľadávky alebo úvery, ale nezahŕňajú obchodné pohľadávky, obchodné záväzky alebo akékoľvek dlhodobé pohľadávky, pre ktoré existuje primeraný kolaterál, ako napríklad zabezpečené úvery. Straty vykázané podľa metódy vlastného imania, ktoré prevyšujú investíciu účtovnej jednotky do kmeňových akcií, sa uplatnia voči iným zložkám podielu účtovnej jednotky v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku v opačnom poradí ich nadradenosti (t. j. priority pri likvidácii).

- 39 Po znížení podielu účtovnej jednotky na nulu sa ďalšie straty zabezpečujú a záväzok sa vykazuje iba v takom rozsahu, v akom účtovnej jednotke vznikli právne alebo mimozmluvné povinnosti, alebo boli vykonané platby v mene pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Ak pridružený podnik alebo spoločný podnik následne vykazuje zisky, účtovná jednotka znova začne vykazovať svoj podiel na týchto ziskoch až odvtedy, keď sa jej podiel na týchto ziskoch vyrovná jej nevykázanému podielu na stratách.

#### Straty zo zníženia hodnoty

- 40 Po uplatnení metódy vlastného imania vrátane vykázania strát pridruženého podniku alebo spoločného podniku v súlade s odsekom 38 účtovná jednotka uplatňuje odseky 41A až 41C na určenie toho, či existuje nejaký objektívny dôkaz o tom, že došlo k zníženiu hodnoty jej čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku.

- 41 [Vypúšťa sa.]

41A K zníženiu hodnoty čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku a ku stratám zo zníženia hodnoty dochádza výlučne v prípade, keď existuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty v dôsledku jednej alebo viacerých udalostí, ku ktorým došlo po prvotnom zaúčtovaní čistej investície („stratová udalosť“), a táto stratová udalosť (alebo udalosti) má vplyv na odhadované budúce peňažné toky z čistej investície, ktoré možno spoľahlivo odhadnúť. Jednotlivá diskretná udalosť, ktorá spôsobila zníženie hodnoty, sa nemusí dať identifikovať. Zníženie hodnoty mohlo byť namiesto toho spôsobené skôr kombináciou vplyvov viacerých udalostí. Straty očakávané v dôsledku budúcich udalostí, bez ohľadu na ich pravdepodobnosť, sa nevykazujú. Objektívny dôkaz, že došlo k zníženiu hodnoty čistej investície, zahŕňa zistiteľné údaje, ktoré sa dostanú do pozornosti účtovnej jednotky o týchto stratových udalostiach:

- a) významné finančné ťažkosti pridruženého podniku alebo spoločného podniku;
- b) porušenie zmluvy, akým je zlyhanie (default) alebo neplatenie platieb zo strany pridruženého podniku alebo spoločného podniku;
- c) účtovná jednotka z ekonomických alebo právnych dôvodov, ktoré sa týkajú finančných ťažkostí jej pridruženého podniku alebo spoločného podniku, poskytne pridruženému alebo spoločnému podniku úľavu, o ktorej by účtovná jednotka za iných okolností neuvažovala;
- d) začína byť pravdepodobné, že pridružený podnik alebo spoločný podnik vyhlási konkurz alebo inú formu finančnej reorganizácie; alebo
- e) zánik aktívneho trhu pre čistú investíciu v dôsledku finančných ťažkostí pridruženého podniku alebo spoločného podniku.

41B Zánik aktívneho trhu v dôsledku toho, že nástroje vlastného imania alebo finančné nástroje spoločného podniku alebo pridruženého podniku už nie sú predmetom verejného obchodovania, nie je dôkazom zníženia hodnoty. Zníženie úverového ratingu pridruženého podniku alebo spoločného podniku alebo pokles reálnej hodnoty pridruženého podniku alebo spoločného podniku ako také nie sú dôkazom zníženia hodnoty, hoci môžu byť dôkazom zníženia hodnoty, ak sa posudzujú s ďalšími dostupnými informáciami.

41C Popri typoch udalostí uvedených v odseku 41A zahŕňajú objektívne dôkazy zníženia hodnoty pre čistú investíciu do nástrojov vlastného imania pridruženého podniku alebo spoločného podniku informácie o významných zmenách s nepriaznivým vplyvom, ku ktorým došlo v rámci technologického, trhového, ekonomického alebo právneho prostredia, v ktorom pridružený podnik alebo spoločný podnik pôsobí, a naznačujú, že nemusí dôjsť k spätnému získaniu obstarávacej ceny investície do nástroja vlastného imania. Objektívnym dôkazom zníženia hodnoty je aj významný alebo dlhotrvajúci pokles reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania pod jej obstarávaciu hodnotu.

- 42 Keďže goodwill, ktorý je súčasťou účtovnej hodnoty čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, sa nevykazuje samostatne, nevykonáva sa osobitne ani jeho testovanie na zníženie hodnoty podľa požiadaviek na testovanie na zníženie hodnoty goodwillu podľa štandardu IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Namiesto toho sa celá účtovná hodnota investície testuje na zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36 ako jedno aktívum, a to porovnaním jej spätne získateľnej sumy (hodnota z používania alebo reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie podľa toho, ktorá je vyššia) s jej účtovnou hodnotou, a to vždy, keď uplatňovanie odsekov 41A až 41C naznačí, že mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty čistej investície. Strata zo zníženia hodnoty vykázaná za takýchto okolností nie je priradená k žiadnemu aktívu (vrátane goodwillu), ktoré je súčasťou účtovnej hodnoty čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Akékoľvek zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty sa preto vykazuje v súlade so štandardom IAS 36 v rozsahu, v akom sa následne zvýši spätne získateľná suma čistej investície. Pri určovaní hodnoty z používania čistej investície účtovná jednotka odhaduje:
- a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, pri ktorých sa očakáva, že budú vytvorené pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku alebo spoločného podniku a tržieb z konečného vyradenia investície; alebo
  - b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov očakávaných z dividend, ktoré sa prijímú z tejto investície a z jej konečného vyradenia.

Ak sa použijú správne predpoklady, obe metódy vedú k rovnakému výsledku.

- 43 Spätne získateľná suma investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa posudzuje pre každý pridružený podnik alebo spoločný podnik s výnimkou prípadov, keď pridružený podnik alebo spoločný podnik nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov z iných aktív účtovnej jednotky.

#### INDIVIDUÁLNA ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

- 44 Investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa účtuje v individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky v súlade s odsekom 10 štandardu IAS 27 (v znení zmien z roku 2011).

#### DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 45 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní a zároveň uplatňuje aj štandardy IFRS 10, IFRS 11 *Spoločné dohody*, IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách* a IAS 27 (v znení zmien z roku 2011).
- 45A Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 40 až 42 a doplnili sa odseky 41A až 41C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 45B Dokumentom *Metóda vlastného imania v individuálnej účtovnej závierke* (zmeny štandardu IAS 27), vydaným v auguste 2014, sa zmenil odsek 25. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr, a to v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 45D Dokumentom *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 17, 27 a 36 a doplnil sa odsek 36A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 45E Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2014 – 2016*, vydaným v decembri 2016, sa zmenili odseky 18 a 36A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

- 45F Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 18. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 45G Dokumentom *Dlhodobé podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch*, vydaným v októbri 2017, sa doplnil odsek 14A a vypustil odsek 41. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2019 alebo neskôr, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 45H až 45K. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní.
- 45H Účtovná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatní zmeny uvedené v odseku 45G v čase, keď zároveň po prvýkrát uplatňuje štandard IFRS 9, uplatní prechodné požiadavky uvedené v štandarde IFRS 9 na dlhodobé podiely uvedené v odseku 14A.
- 45I Účtovná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatní zmeny uvedené v odseku 45G po tom, ako po prvýkrát uplatní štandard IFRS 9, uplatní prechodné požiadavky uvedené v štandarde IFRS 9 nevyhnutné na uplatnenie požiadaviek stanovených v odseku 14A na dlhodobé podiely. Na tento účel sa odkazy na dátum prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9 vykladajú ako odkazy na začiatok ročného obdobia vykazovania, v ktorom daná účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje uvedené zmeny (dátum prvotného uplatnenia uvedených zmien). Účtovná jednotka nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby odzrkadlila uplatnenie uvedených zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne vtedy, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu.
- 45J Pri prvom uplatnení zmien uvedených v odseku 45G účtovná jednotka, ktorá v súlade so štandardom IFRS 4 *Poistné zmluvy* uplatňuje dočasnú výnimku zo štandardu IFRS 9, nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby zohľadnila uplatnenie uvedených zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne vtedy, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu.
- 45K Ak účtovná jednotka na základe odseku 45I alebo odseku 45J neprehodnotí predchádzajúce obdobia k dátumu prvotného uplatnenia uvedených zmien, vykazuje v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo prípadne v inej zložke vlastného imania) akýkoľvek rozdiel medzi:
- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou dlhodobých podielov uvedených v odseku 14A k uvedenému dátumu; a
  - b) účtovnou hodnotou uvedených dlhodobých podielov k uvedenému dátumu.

#### **Odkazy na štandard IFRS 9**

- 46 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa chápe ako odkaz na štandard IAS 39.
- UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 28 (2003)
- 47 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* (v znení revízie z roku 2003).

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 29

*Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách* <sup>(13)</sup>

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 1 **Tento štandard sa uplatňuje na účtovnú závierku – vrátane konsolidovanej účtovnej závierky – každej účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky.**
- 2 V hyperinflačných ekonomikách vykazovanie prevádzkových výsledkov a finančnej situácie v miestnej mene nie je užitočné bez prehodnotenia. Peniaze strácajú kúpnu silu takým tempom, že porovnanie súm z transakcií a iných udalostí, ktoré sa stali v rozdielnych obdobiach – dokonca aj v rovnakom účtovnom období – je zavádzajúce.
- 3 Tento štandard nestanovuje absolútne tempo, pri výskyte ktorého sa usudzuje, že vzniká hyperinflácia. Je vecou úsudku, kedy sa prehodnotenie účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom stáva potrebným. Medzi charakteristické znaky hospodárskeho prostredia krajiny, ktoré naznačujú hyperinfláciu, patria – nie však výlučne – faktory:
  - a) všeobecná verejnosť uprednostňuje ukladanie majetku do nepeňažných aktív alebo relatívne stabilnej cudzej meny. Držané sumy miestnej meny sú okamžite investované s cieľom zachovať kúpnu silu;
  - b) všeobecná verejnosť nevyjadruje peňažné sumy v miestnej mene, ale v relatívne stabilnej cudzej mene. V tejto mene môžu byť ceny dokonca aj uvádzané;
  - c) predaje a nákupy na úver sa uskutočňujú v cenách, ktoré kompenzujú očakávanú stratu kúpnej sily počas obdobia úveru, dokonca aj vtedy, ak je toto obdobie krátke;
  - d) úrokové sadzby, mzdy a ceny sú naviazané na cenový index; a
  - e) kumulatívna miera inflácie počas troch rokov sa približuje k 100 % alebo túto hodnotu presahuje.
- 4 Uprednostňuje sa, aby všetky účtovné jednotky, ktoré na vykazovanie používajú menu rovnakej hyperinflačnej ekonomiky, používali tento štandard od rovnakého dátumu. Napriek tomu sa tento štandard uplatňuje na účtovnú závierku každej účtovnej jednotky od začiatku obdobia vykazovania, v ktorom sa identifikuje existencia hyperinflácie v krajine, ktorej mena sa na vykazovanie použije.

## PREHODNOTENIE ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

- 5 Ceny sa časom menia v dôsledku rôznych špecifických alebo všeobecných politických, hospodárskych a sociálnych síl. Špecifické príčiny, akými sú napríklad zmeny v ponuke a dopyte a technologické zmeny, môžu spôsobiť podstatný a navzájom od seba nezávislý rast alebo pokles jednotlivých cien. Navyše existujú všeobecné príčiny, ktoré môžu mať za následok zmeny vo všeobecnej úrovni cien, a teda aj vo všeobecnej kúpnej sile peňazí.
- 6 Účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovné závierky na základe historických obstarávacích cien, toto zostavovanie robia bez ohľadu na zmeny všeobecnej úrovne cien alebo na zvyšovanie špecifických cien vykazovaných aktív alebo záväzkov. Výnimkou z toho sú tie aktíva a záväzky, ktoré je účtovná jednotka povinná oceňovať – alebo ktoré sa rozhodne oceňovať – reálnou hodnotou. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sa môžu preceňovať na reálnu hodnotu a vo všeobecnosti sa požaduje, aby sa biologický majetok oceňoval reálnou hodnotou. Niektoré účtovné jednotky však prezentujú účtovné závierky zostavené metódou bežných cien, ktorá odzrkadľuje účinky zmien špecifických cien držaných aktív.

<sup>(13)</sup> V rámci dokumentu *Vylepšenia IFRS*, vydaného v máji 2008, Rada zmenila termíny použité v štandarde IAS 29, aby boli v súlade s ostatnými štandardmi IFRS, taktो: a) „trhová hodnota“ bola zmenená na „reálnu hodnotu“ a b) „výsledky činnosti“ a „čistý príjem“ boli zmenené na „výsledok hospodárenia“.



- 7 V hyperinflačnej ekonomike sú účtovné závierky – či už sú zostavené na základe historických obstarávacích cien alebo na základe metódy bežných cien – užitočné len vtedy, ak sa vyjadria v mernej jednotke, ktorá je bežná ku koncu obdobia vykazovania. Výsledkom toho je, že tento štandard sa používa pre účtovné závierky účtovných jednotiek, ktoré na vykazovanie používajú menu hyperinflačnej ekonomiky. Prezentácia informácií požadovaných týmto štandardom ako dodatku k neupraveným účtovným závierkam nie je povolená. Okrem toho sa neodporúča oddelená prezentácia účtovnej závierky pred jej prehodnotením.
- 8 Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky – či už je zostavená na základe historických obstarávacích cien alebo na základe metódy bežných cien – sa uvádza v mernej jednotke, ktorá je bežná ku koncu obdobia vykazovania. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie, požadované v štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sa takisto uvádzajú v mernej jednotke, ktorá je bežná ku koncu obdobia vykazovania. Na účely prezentácie porovnávacích hodnôt v odlišnej prezentačnej mene sa uplatňuje odsek 42 písm. b) a odsek 43 štandardu IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*.
- 9 **Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa zahŕňajú do výsledku hospodárenia a zverejňujú sa oddelene.**
- 10 Pri prehodnocovaní účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom sa vyžaduje použitie určitých postupov, ako aj úsudku. Konzistentné uplatňovanie týchto postupov a úsudkov na jednotlivé obdobia je dôležitejšie, než striktná správnosť výsledných súm zahrnutých v upravenej účtovnej závierke.

#### Účtovná závierka zostavená v historických obstarávacích cenách

##### *Výkaz o finančnej situácii*

- 11 Sumy z výkazu o finančnej situácii, ktoré už nie sú vyjadrené v mernej jednotke bežnej ku koncu obdobia vykazovania, sa prehodnotia s použitím všeobecného cenového indexu.
- 12 Peňažné položky sa neprehodnocujú, pretože už sú vyjadrené v peňažnej jednotke bežnej ku koncu obdobia vykazovania. Peňažné položky sú peniaze v držbe a položky, ktoré sa majú prijať alebo zaplatiť peniazmi.
- 13 Aktíva a záväzky zmluvne závislé od zmien cien, ako sú indexované dlhopisy a úvery, sa upravujú podľa zmluvy tak, aby sa zistila nezaplatená suma ku koncu obdobia vykazovania. Tieto položky sa vykazujú v prehodnotenom výkaze o finančnej situácii v tejto upravenej sume.
- 14 Všetky ostatné aktíva a záväzky sú nepeňažné. Niektoré nepeňažné položky, ako je čistá realizovateľná hodnota a reálna hodnota, sa vykazujú v sumách bežných ku koncu obdobia vykazovania, takže sa neprehodnocujú. Všetok ostatný nepeňažný majetok a záväzky sa prehodnotia.
- 15 Väčšina nepeňažných položiek sa vyказuje v obstarávacej cene alebo v obstarávacej cene zníženej o odpisy; preto sa vyjadrujú v sumách bežných k dátumu ich obstarania. Prehodnotená obstarávacia cena alebo obstarávacia cena znížená o odpisy sa pri každej položke určuje uplatnením zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumu obstarania ku koncu obdobia vykazovania na historickú obstarávaciu cenu a akumulované odpisy. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, zásoby surovín a tovaru, goodwill, patenty, ochranné známky a podobné aktíva sa prehodnocujú od dátumu ich nákupu. Zásoby čiastočne dokončených a hotových výrobkov sa prehodnocujú od dátumov, ku ktorým sa náklady na nákup a zmenu vynaložili.
- 16 Podrobné záznamy o dátumoch nadobudnutia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení nemusia byť dostupné alebo je nemožné ich odhadnúť. Za týchto zriedkavých okolností môže byť v prvom období uplatňovania tohto štandardu nutné stanoviť základ na prehodnotenie týchto položiek na základe nezávislého odborného posudku.



- 17 Všeobecný cenový index nemusí byť dostupný za obdobia, pre ktoré sa v tomto štandarde vyžaduje prehodnotenie nehnuteľností, strojov a zariadení. Za týchto okolností môže byť nutné použiť odhad založený napríklad na pohyboch výmenného kurzu medzi funkčnou menou a relatívne stabilnou cudzou menou.
- 18 Niektoré nepeňažné položky sa vykazujú v sumách bežných k iným dátumom, než k dátumu nadobudnutia, alebo k dátumu výkazu o finančnej situácii, napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré boli precenené k určitému skoršiemu dátumu. V týchto prípadoch sa účtovné hodnoty prehodnocujú od dátumu precenenia.
- 19 Prehodnotená suma nepeňažnej položky sa v súlade s príslušnými štandardmi IFRS zníži, ak prevyšuje jej spätne ziskateľnú sumu. Napríklad prehodnotené sumy nehnuteľností, strojov a zariadení, goodwillu, patentov a ochranných známok sa znížia na spätne ziskateľnú sumu a prehodnotené sumy zásob sa znížia na čistú realizovateľnú hodnotu.
- 20 Subjekt, do ktorého sa investuje, ktorý je účtovaný metódou vlastného imania, môže vykazovať v mene hyperinflačnej ekonomiky. Výkaz o finančnej situácii a výkaz komplexného účtovného výsledku takéhoto subjektu, do ktorého sa investuje, sa prehodnotia v súlade s týmto štandardom s cieľom vypočítať investorov podiel na čistých aktívach a výsledku hospodárenia. Ak sú prehodnotené účtovné závierky subjektu, do ktorého sa investuje, vyjadrené v cudzej mene, prepočítajú sa záverečnými kurzmi.
- 21 Vplyv inflácie je obvykle vykázaný v nákladoch na prijaté úvery a pôžičky. Nie je vhodné prehodnotiť aj kapitálové výdavky financované pôžičkou aj kapitalizovať tú časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorou sa kompenzuje inflácia počas rovnakého obdobia. Táto časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa zaúčtuje ako náklad v období, v ktorom boli dané náklady vynaložené.
- 22 Účtovná jednotka môže nadobudnúť aktíva na základe dohody, ktorá jej povoľuje odložiť platbu bez vynaloženia explicitného úrokového nákladu. Ak je výpočet hodnoty úroku nevykonateľný, také aktíva sa prehodnocujú od dátumu platby, a nie od dátumu obstarania.
- 23 [Vypúšťa sa.]
- 24 Na začiatku prvého obdobia uplatňovania tohto štandardu sa zložky vlastného imania vlastníkov – s výnimkou nerozdelených ziskov a akéhokoľvek prebytku z precenenia – prehodnocujú s použitím všeobecného cenového indexu od dátumov, ku ktorým boli vložené alebo inak vznikli. Akýkoľvek prebytok z precenenia, ktorý vznikol v predchádzajúcich obdobiach, sa odúčtuje. Prehodnotené nerozdelené zisky sa odvodzujú od všetkých ostatných súm v prehodnotenom výkaze o finančnej situácii.
- 25 Ku koncu prvého obdobia a v nasledujúcich obdobiach sa všetky zložky vlastného imania vlastníkov prehodnocujú použitím všeobecného cenového indexu od začiatku obdobia alebo od dátumu príspevku, ak k nemu došlo neskôr. Pohyby vlastného imania vlastníkov za dané obdobie sa zverejňujú v súlade so štandardom IAS 1.

#### *Výkaz komplexného účtovného výsledku*

- 26 V tomto štandarde sa vyžaduje, aby sa všetky položky výkazu komplexného účtovného výsledku vyjadrovali v mernej jednotke bežnej ku koncu obdobia vykazovania. Preto sa všetky sumy musia prehodnotiť s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumov, keď sa položky výnosov a nákladov prvotne zaznamenali v účtovnej závierke.

#### *Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície*

- 27 V období inflácie účtovná jednotka, ktorá drží prebytok peňažného majetku nad peňažnými záväzkami, stráca kúpnu silu a účtovná jednotka s prebytkom peňažných záväzkov nad peňažným majetkom získava kúpnu silu do takej miery, do akej aktíva a záväzky nie sú naviazané na cenovú úroveň. Tento zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa môžu odvodiť ako výsledný rozdiel z prehodnotenia nepeňažného majetku, vlastného imania vlastníkov a položiek vo výkaze komplexného účtovného výsledku a úpravy indexovaných aktív a záväzkov. Zisk alebo strata sa môžu odhadnúť uplatnením zmeny vo všeobecnom cenovom indexe na vážený priemer rozdielu medzi peňažným majetkom a peňažnými záväzkami vzniknutý za dané obdobie.

- 28 Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa zahrnú do výsledku hospodárenia. Úprava týchto aktív a záväzkov zmluvne naviazaných na cenové zmeny, realizovaná v súlade s odsekom 13, sa vzájomne započítava so ziskom alebo stratou v čistej peňažnej pozícii. Ostatné výnosové a nákladové položky, ako sú úrokové výnosy a náklady a kurzové rozdiely súvisiace s investovanými alebo vypožičanými finančnými prostriedkami, takisto súvisia s čistou peňažnou pozíciou. Hoci sa takéto položky zverejňujú oddelene, ich prezentácia spolu so ziskom alebo stratou z čistej peňažnej pozície vo výkaze komplexného účtovného výsledku môže byť užitočná.

### Účtovná závierka zostavená metódou bežných cien

#### *Výkaz o finančnej situácii*

- 29 Položky uvedené v bežných cenách sa neprehodnocujú, pretože už sú vyjadrené v mernej jednotke bežnej ku koncu obdobia vykazovania. Ostatné položky vo výkaze o finančnej situácii sa prehodnocujú v súlade s odsekmi 11 až 25.

#### *Výkaz komplexného účtovného výsledku*

- 30 Vo výkaze komplexného účtovného výsledku, zostavenom metódou bežných cien pred prehodnotením, sa vo všeobecnosti vykazujú náklady bežné v čase, keď sa podkladové transakcie alebo udalosti vyskytli. Náklady na predaj a odpisy sa zaznamenajú v bežných cenách v čase spotreby; predaje a ostatné náklady sa zaznamenajú v ich peňažných sumách, keď boli vynaložené. Všetky sumy sa preto musia prehodnotiť na mernú jednotku bežnú ku koncu obdobia vykazovania s použitím všeobecného cenového indexu.

#### *Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície*

- 31 Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa účtuje v súlade s odsekmi 27 a 28.

### Dane

- 32 Prehodnotením účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom môžu vzniknúť rozdiely medzi účtovnou hodnotou jednotlivých aktív a záväzkov vo výkaze o finančnej situácii a ich základom dane. Tieto rozdiely sa účtujú v súlade so štandardom IAS 12 *Dane z príjmov*.

### Výkaz o peňažných tokoch

- 33 V tomto štandarde sa vyžaduje, aby sa všetky položky vo výkaze o peňažných tokoch vyjadrovali v mernej jednotke, ktorá je bežná ku koncu obdobia vykazovania.

### Zodpovedajúce údaje

- 34 Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie vykazovania – či už boli založené na prístupe historických obstarávacích cien alebo na nákladovej metóde – sa prehodnocujú s použitím všeobecného cenového indexu tak, aby boli porovnávacie účtovné závierky prezentované v mernej jednotke, ktorá je bežná ku koncu obdobia vykazovania. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sa takisto vyjadrujú v mernej jednotke bežnej ku koncu obdobia vykazovania. Na účely prezentácie porovnávacích hodnôt v odlišnej prezentačnej mene sa uplatňuje štandard IAS 21 odsek 42 písm. b) a odsek 43.

### Konsolidovaná účtovná závierka

- 35 Materská spoločnosť, ktorá vykazuje v mene hyperinflačnej ekonomiky, môže mať dcérske spoločnosti, ktoré tiež vykazujú v menách hyperinflačných ekonomík. Účtovné závierky akejkoľvek takejto dcérskej spoločnosti sa musia prehodnotiť s použitím všeobecného cenového indexu krajiny, v ktorej mene spoločnosť vykazuje, pred tým, ako sa zahrnú do konsolidovanej účtovnej závierky materskej spoločnosti. Ak je takáto dcérska spoločnosť zahraničnou dcérskou spoločnosťou, jej prehodnotenú účtovnú závierku sa prepočítajú záverečnými kurzmi. Účtovné závierky dcérskych spoločností, ktoré nevykazujú v menách hyperinflačných ekonomík, sa zostavujú v súlade so štandardom IAS 21.

- 36 Ak sú účtovné závierky s rozdielnymi koncami období vykazovania konsolidované, všetky položky – či už nepeňažné alebo peňažné – sa musia prehodnotiť na mernú jednotku bežnú k dátumu konsolidovaných účtovných závierok.

**Výber a používanie všeobecného cenového indexu**

- 37 Pri prehodnocovaní účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom sa vyžaduje použitie všeobecného cenového indexu, ktorý odzrkadľuje zmeny vo všeobecnej kúpnej sile. Uprednostňuje sa, aby všetky účtovné jednotky, ktoré na vykazovanie používajú menu rovnakej ekonomiky, používali rovnaký index.

**EKONOMIKY, KTORÉ PRESTÁVAJÚ BYŤ HYPERINFLAČNÝMI**

- 38 Ak ekonomika prestáva byť hyperinflačná a účtovná jednotka prestane zostavovať a prezentovať účtovnú závierku v súlade s týmto štandardom, so sumami vyjadrenými v mernej jednotke bežnej ku koncu predchádzajúceho obdobia vykazovania zaobchádza ako so základom pre účtovné hodnoty v jej nasledujúcej účtovnej závierke.

**ZVEREJŇOVANIE**

**39 Zverejňujú sa tieto informácie:**

- a) **skutočnosť, že účtovné závierky a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia sa prehodnotili o zmeny všeobecnej kúpnej sily funkčnej meny a že výsledkom toho sú výkazy vyjadrené v mernej jednotke bežnej ku koncu obdobia vykazovania;**
  - b) **či sú účtovné závierky zostavené na základe metódy historickej obstarávacej ceny alebo na základe metódy bežných cien; a**
  - c) **identifikácia a úroveň cenového indexu ku koncu obdobia vykazovania a pohyb v indexe počas bežného a predchádzajúceho obdobia vykazovania.**
- 40 Zverejnenia vyžadované týmto štandardom sú potrebné na objasnenie základu pre zaobchádzanie s účinkami inflácie v účtovnej závierke. Ich zámerom je aj poskytovať ďalšie informácie potrebné na pochopenie tohto základu a výsledných súm.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 41 Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1990 alebo neskôr.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 32

*Finančné nástroje: prezentácia*

## CIEĽ

- 1 [Vypúšťa sa.]
- 2 Cieľom tohto štandardu je zaviesť zásady prezentovania finančných nástrojov ako záväzkov alebo vlastného imania a zásady vzájomného započítavania finančných aktív a finančných záväzkov. Uplatňuje sa na klasifikáciu finančných nástrojov z pohľadu emitenta na finančné aktíva, finančné záväzky a nástroje vlastného imania; na klasifikáciu súvisiacich úrokov, dividend, strát a ziskov; a okolností, za ktorých by sa finančné aktíva a finančné záväzky mali vzájomne započítavať.
- 3 Zásadami tohto štandardu sa dopĺňajú zásady vykazovania a oceňovania finančných aktív a finančných záväzkov uvedené v štandarde IFRS 9 *Finančné nástroje* a zásady zverejňovania informácií o nich uvedené v štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 4 **Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky typy finančných nástrojov s výnimkou:**
  - a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade so štandardmi IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* alebo IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*. Štandardy IFRS 10, IAS 27 alebo IAS 28 si však v niektorých prípadoch vyžadujú alebo povoľujú účtovnej jednotke zaúčtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo spoločnom podniku s použitím štandardu IFRS 9; v týchto prípadoch účtovné jednotky uplatňujú požiadavky tohto štandardu. Účtovné jednotky takisto uplatňujú tento štandard na všetky deriváty týkajúce sa podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch;
  - b) práv a povinností zamestnávateľov v rámci programov zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;
  - c) [vypúšťa sa]
  - d) poisťných zmlúv vymedzených v štandarde IFRS 17 *Poisťné zmluvy*, alebo investičných zmlúv s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Tento štandard sa však uplatňuje na:
    - i) deriváty, ktoré sú vložené v zmluvách patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak sa od účtovnej jednotky na základe štandardu IFRS 9 vyžaduje, aby o nich účtovala oddelene;
    - ii) investičné zložky, ktoré sú oddelené od zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak sa v štandarde IFRS 17 takéto oddelenie vyžaduje, s výnimkou prípadu, keď oddelenou investičnou zložkou je investičná zmluva s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriaca do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17;
    - iii) práva a povinnosti emitenta vyplývajúce z poisťných zmlúv, ktoré spĺňajú definíciu zmlúv o finančných zárukách, ak emitent pri vykazovaní a oceňovaní zmlúv uplatňuje štandard IFRS 9. Ak sa však emitent v súlade s odsekom 7 písm. e) štandardu IFRS 17 rozhodne uplatňovať pri vykazovaní a oceňovaní zmlúv štandard IFRS 17, uplatňuje štandard IFRS 17;
    - iv) práva a povinnosti účtovnej jednotky, ktoré sú finančnými nástrojmi vyplývajúcimi zo zmlúv o kreditných kartách alebo podobných zmlúv poskytujúcich úverové alebo platobné dohody, ktoré účtovná jednotka vystavuje a ktoré spĺňajú definíciu poisťnej zmluvy, ak účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 9 na uvedené práva a povinnosti v súlade s odsekom 7 písm. h) štandardu IFRS 17 a odsekom 2.1 písm. e) bodom iv) štandardu IFRS 9;

v) **práva a povinnosti účtovnej jednotky, ktoré sú finančnými nástrojmi vyplývajúcimi z poistných zmlúv, ktoré účtovná jednotka vystavuje a ktoré obmedzujú kompenzáciu za poistené udalosti na sumu, ktorá je inak požadovaná na vyrovnanie záväzku poistníka vytvoreného na základe zmluvy, ak sa účtovná jednotka rozhodne v súlade s odsekom 8A štandardu IFRS 17 uplatňovať štandard IFRS 9 namiesto štandardu IFRS 17 na takéto zmluvy;**

e) [vypúšťa sa]

f) finančných nástrojov, zmlúv a záväzkov v rámci transakcií s platbou na základe podielov, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, s výnimkou:

i) **zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 8 až 10 tohto štandardu, na ktoré sa vzťahuje tento štandard;**

ii) **odsekov 33 a 34 tohto štandardu, ktoré sa uplatňujú na nakúpené, predané, emitované alebo zrušené vlastné akcie v súvislosti s plánmi zamestnaneckých opcií na akcie, s plánmi nákupu akcií zamestnancami a všetkými ostatnými dohodami o platbe na základe podielov.**

5 – 7 [Vypúšťa sa.]

**8** Tento štandard sa uplatňuje na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, akoby tieto zmluvy boli finančnými nástrojmi, s výnimkou zmlúv, ktoré sa uzatvorili a naďalej sú v držbe na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie. Tento štandard sa však uplatňuje na tie zmluvy, ktoré účtovná jednotka určí za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 2.5 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*.

**9** Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvu o nákupe alebo predaji nefinančnej položky vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov. Patria medzi ne:

a) stav, keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vykonať vysporiadanie v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;

b) stav, keď možnosť vysporiadania v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov nie je výslovne stanovená v podmienkach zmluvy, ale účtovná jednotka bežne vykonáva vysporiadanie podobných zmlúv v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, uzatvorením zmlúv o vzájomnom započítaní alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou či uplynutím platnosti);

c) stav, keď účtovná jednotka pri podobných zmluvách bežne postupuje tak, že prevezme dodávky podkladového aktíva a krátko po dodaní ho predá s cieľom vytvoriť zisk z krátkodobých fluktuácií cien alebo marže obchodníka; a

d) stav, keď je nefinančná položka, ktorá je predmetom zmluvy, jednoducho konvertibilná na peňažné prostriedky.

Zmluva, na ktorú sa uplatňuje písmeno b) alebo c), sa neuzatvára na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie, a preto patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Iné zmluvy, na ktoré sa uplatňuje odsek 8, sa vyhodnocujú s cieľom určiť, či sa uzatvorili a pokračujú s cieľom prijať alebo dodať nefinančnú položku v súlade s očakávanou požiadavkou účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie, a preto sa vyhodnocuje, či patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

- 10 Vypísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov v súlade s odsekom 9 písm. a) alebo d), patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie.

DEFINÍCIE (POZRI AJ ODSEKY AG3 AŽ AG23)

- 11 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

*Finančný nástroj* je každá zmluva, ktorá má za následok vznik finančného aktíva pre jednu účtovnú jednotku a finančného záväzku alebo nástroja vlastného imania pre druhú účtovnú jednotku.

*Finančné aktívum* je každé aktívum, ktoré je:

- a) **peňažnými prostriedkami;**
- b) **nástrojom vlastného imania inej účtovnej jednotky;**
- c) **zmluvným právom:**
  - i) **na príjem peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva od inej účtovnej jednotky; alebo**
  - ii) **na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou účtovnou jednotkou v súlade s podmienkami, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne priaznivé; alebo**
- d) **zmluvou, ktorej vyrovnanie sa uskutoční alebo môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky a ktorá je:**
  - i) **nederivátovým nástrojom, vo vzťahu ku ktorému účtovná jednotka je alebo môže byť viazaná prijať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky; alebo**
  - ii) **derivátom, ktorého vyrovnanie sa uskutoční alebo môže uskutočniť inak než výmenou pevnej sumy peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva za pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Na tento účel medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepatria finančné nástroje obsahujúce právo predať, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B, nástroje, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16C a 16D, ani nástroje, ktoré sú zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.**

*Finančný záväzok* je každý záväzok, ktorý je:

- a) **zmluvným záväzkom:**
  - i) **dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke; alebo**
  - ii) **vymeniť finančné aktíva alebo finančné záväzky s inou účtovnou jednotkou v súlade s podmienkami, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne nevýhodné; alebo**
- b) **zmluvou, ktorej vyrovnanie sa uskutoční alebo môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky a ktorá je:**



- i) **nederivátovým nástrojom, vo vzťahu ku ktorému účtovná jednotka je alebo môže byť viazaná dodať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky; alebo**
- ii) **derivátom, ktorého vyrovnanie sa uskutoční alebo môže uskutočniť inak než výmenou pevnej sumy peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva za pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Na tento účel sú nástrojmi vlastného imania práva, opcie alebo warranty na nadobudnutie pevného počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky za pevnú sumu akejkoľvek meny, ak táto účtovná jednotka ponúka práva, opcie alebo warranty na pomernom základe všetkým svojim existujúcim vlastníkom rovnakej triedy svojich vlastných nederivátových nástrojov vlastného imania. Na tieto účely zároveň medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepatria finančné nástroje obsahujúce právo predať, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B, nástroje, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16C a 16D, ani nástroje, ktoré sú zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.**

Výnimkou je, že nástroj, ktorý vyhovuje definícii finančného záväzku, je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania vtedy, ak má všetky charakteristické črty a spĺňa podmienky uvedené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D.

*Nástroj vlastného imania* je akákoľvek zmluva, ktorá vyjadruje zostatkový podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

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

*Nástroj obsahujúci právo predať* je finančný nástroj, ktorý poskytuje držiteľovi právo spätne predať nástroj emitentovi za peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum, alebo je automaticky spätne predaný emitentovi pri výskyte neistej budúcej udalosti alebo pri úmrtí držiteľa nástroja alebo jeho odchode do dôchodku.

- 12 Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v dodatku A k štandardu IFRS 9 alebo v odseku 9 štandardu 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* a používajú sa v tomto štandarde v zmysle spresnenom v štandardoch IAS 39 a IFRS 9.

- amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku
- ukončenie vykazovania
- derivát
- metóda efektívnej úrokovej miery
- zmluva o finančnej záruke
- finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia
- nepodmienený záväzok
- očakávaná transakcia
- účinnosť zabezpečenia
- zabezpečená položka

- zabezpečovací nástroj
  - držaný na obchodovanie
  - bežný nákup alebo predaj
  - transakčné náklady.
- 13 V tomto štandarde sa výrazmi „zmluva“ a „zmluvný“ označuje dohoda medzi dvoma alebo viacerými stranami, ktorá má jasné ekonomické dôsledky, že strany majú malú alebo žiadnu možnosť zvážiť, že sa jej vyhnú, zvyčajne preto, že dohoda je zo zákona vynútiteľná. Zmluvy, a teda aj finančné nástroje, môžu mať množstvo foriem a nemusia byť písomné.
- 14 V tomto štandarde pojem „účtovná jednotka“ zahŕňa jednotlivcov, verejné obchodné spoločnosti, akciové spoločnosti, trusty a vládne agentúry.

#### PREZENTÁCIA

##### **Záväzky a vlastné imanie (pozri aj odseky AG13 až AG14J a AG25 až AG29A)**

- 15 **Emitent finančného nástroja klasifikuje nástroj alebo jeho zložky pri prvotnom zaúčtovaní ako finančný záväzok, finančné aktívum alebo nástroj vlastného imania v súlade s podstatou zmluvnej dohody a definíciami finančného záväzku, finančného aktíva a nástroja vlastného imania.**
- 16 Ak emitent uplatňuje definície uvedené v odseku 11 s cieľom určiť, či finančný nástroj predstavuje skôr nástroj vlastného imania ako finančný záväzok, nástroj sa stáva nástrojom vlastného imania výlučne vtedy, keď sú splnené obidve ďalej uvedené podmienky písmen a) a b).
- a) Nástroj neobsahuje zmluvnú povinnosť:
- i) dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke; alebo
  - ii) vymeniť finančné aktíva alebo finančné záväzky s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nevýhodné.
- b) Ak sa vysporiadanie nástroja uskutoční alebo môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania emitenta, je to:
- i) nederivátový nástroj, ktorý neobsahuje zmluvný záväzok emitenta dodať premenlivé množstvo svojich vlastných nástrojov vlastného imania; alebo
  - ii) derivát, ktorého vysporiadanie sa uskutoční výlučne tak, že emitent vymení pevnú sumu peňažných prostriedkov alebo iné finančné aktívum za pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Na tento účel sú nástrojmi vlastného imania práva, opcie alebo warranty na nadobudnutie pevného počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky za pevnú sumu akejkoľvek meny, ak táto účtovná jednotka ponúka práva, opcie alebo warranty na pomernom základe všetkým svojim existujúcim vlastníkom rovnakej triedy svojich vlastných nederivátových nástrojov vlastného imania. Na tento účel zároveň medzi vlastné nástroje vlastného imania emitenta nepatria nástroje, ktoré majú všetky charakteristické črty a spĺňajú podmienky opísané v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D, ani nástroje, ktoré sú zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania emitenta.

Zmluvný záväzok vrátane povinnosti vyplývajúcej z derivátového finančného nástroja, ktorý bude alebo môže mať za následok budúce prijatie alebo dodanie vlastných nástrojov vlastného imania emitenta, ale ktorý nespĺňa vyššie uvedené podmienky písmena a) a b), nie je nástrojom vlastného imania. Výnimku tvorí prípad, keď nástroj, ktorý vyhovuje definícii finančného záväzku, je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, ak má všetky charakteristické črty a spĺňa podmienky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D.

*Nástroje obsahujúce právo predať*

- 16A Finančný nástroj obsahujúci právo predať obsahuje zmluvný záväzok emitenta opätovne alebo spätne odkúpiť tento nástroj za peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum pri realizácii práva predať. Výnimkou z definície finančného záväzku je, že nástroj, ktorý obsahuje takýto záväzok, sa klasifikuje ako nástroj vlastného imania, ak sa vyznačuje všetkými týmito charakteristickými črtami:
- a) Oprávňuje držiteľa na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky v prípade likvidácie účtovnej jednotky. Čisté aktíva účtovnej jednotky sú tie aktíva, ktoré zostanú po odpočítaní všetkých ostatných nárokov na jej aktíva. Pomerný podiel sa určuje:
    - i) rozdelením čistých aktív účtovnej jednotky pri likvidácii na jednotky rovnakej hodnoty; a
    - ii) vynásobením tejto hodnoty počtom jednotiek držaných držiteľom finančného nástroja.
  - b) Nástroj tvorí súčasť triedy nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov. Na to, aby bol v takejto triede, nástroj:
    - i) nemá prednosť pred ostatnými nárokmi na aktíva účtovnej jednotky pri likvidácii; a
    - ii) nie je potrebné prevádzať na iný nástroj predtým, ako sa dostane do triedy nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov.
  - c) Všetky finančné nástroje v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov, majú zhodné charakteristické črty. Všetky musia napríklad obsahovať právo predať a vzorec alebo inú metódu použitú na výpočet ceny opätovného alebo spätného odkúpenia sú rovnaké pre všetky nástroje v tejto triede.
  - d) Okrem zmluvného záväzku emitenta opätovne alebo spätne odkúpiť nástroj za peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum nástroj neobsahuje žiadny zmluvný záväzok dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke, ani vymeniť finančné aktíva alebo finančné záväzky s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne nevýhodné, a nie je zmluvou, ktorej vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ako je stanovené v písmene b) definície finančného záväzku.
  - e) Celkové očakávané peňažné toky priraditeľné k nástroju počas životnosti nástroja sú v podstatnej miere založené na výsledku hospodárenia, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky počas životnosti nástroja (bez zahrnutia účinkov nástroja).
- 16B Aby nástroj mohol byť klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, musí mať všetky uvedené charakteristické črty a emitent nesmie mať žiadny ďalší finančný nástroj alebo zmluvu, ktoré majú:
- a) celkové peňažné toky založené v podstatnej miere na výsledku hospodárenia, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky (bez zahrnutia účinkov takehoto nástroja alebo zmluvy) a
  - b) účinok v podstatnej miere obmedzujúci alebo pevne stanovujúci zostatkovú návratnosť pre držiteľov nástroja obsahujúceho právo predať.

Na účely uplatnenia tejto podmienky účtovná jednotka neberie do úvahy nefinančné zmluvy s držiteľom nástroja uvedeného v odseku 16A, ktorých zmluvné podmienky sú podobné so zmluvnými podmienkami rovnocennej zmluvy, ktorá sa môže uzatvoriť medzi osobou inou než držiteľ nástroja a emitujúcou účtovnou jednotkou. Ak účtovná jednotka nedokáže určiť, že táto podmienka je splnená, neklasifikuje nástroj obsahujúci právo predať ako nástroj vlastného imania.

*Nástroje alebo zložky nástrojov, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie*

16C Niektoré finančné nástroje obsahujú zmluvnú povinnosť emitujúcej účtovnej jednotky dodať inej účtovnej jednotke pomerný podiel na jej čistých aktívach len v prípade likvidácie. Táto povinnosť vzniká buď preto, že likvidácia určite nastane a nastane bez toho, aby to účtovná jednotka mohla ovplyvniť (napríklad účtovná jednotka s obmedzenou dobou trvania), alebo nie je isté, či nastane, ale je vecou rozhodnutia držiteľa nástroja. Výnimkou z definície finančného záväzku je, že nástroj, ktorý obsahuje takýto záväzok, sa klasifikuje ako nástroj vlastného imania, ak sa vyznačuje všetkými týmito charakteristickými črtami:

a) Oprávňuje držiteľa na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky v prípade likvidácie účtovnej jednotky. Čisté aktíva účtovnej jednotky sú tie aktíva, ktoré zostanú po odpočítaní všetkých ostatných nárokov na jej aktíva. Pomerný podiel sa určuje:

i) rozdelením čistých aktív účtovnej jednotky pri likvidácii na jednotky rovnakej hodnoty; a

ii) vynásobením tejto hodnoty počtom jednotiek držaných držiteľom finančného nástroja.

b) Nástroj tvorí súčasť triedy nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov. Na to, aby bol v takejto triede, nástroj:

i) nemá prednosť pred ostatnými nárokmi na aktíva účtovnej jednotky pri likvidácii; a

ii) nie je potrebné prevádzať na iný nástroj predtým, ako sa dostane do triedy nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov.

c) Všetky finančné nástroje v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov, musia mať zhodný zmluvný záväzok emitujúcej účtovnej jednotky dodať pomerný podiel na jej čistých aktívach pri likvidácii.

16D Aby nástroj mohol byť klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, musí mať všetky uvedené charakteristické črty a emitent nesmie mať žiadny ďalší finančný nástroj alebo zmluvu, ktoré majú:

a) celkové peňažné toky založené v podstatnej miere na výsledku hospodárenia, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky (bez zahrnutia účinkov takéhoto nástroja alebo zmluvy) a

b) účinok v podstatnej miere obmedzujúci alebo stanovujúci zostatkovú návratnosť pre držiteľov nástroja.

Na účely uplatnenia tejto podmienky účtovná jednotka neberie do úvahy nefinančné zmluvy s držiteľom nástroja uvedeného v odseku 16C, ktorých zmluvné podmienky sú podobné so zmluvnými podmienkami rovnocennej zmluvy, ktorá sa môže uzatvoriť medzi osobou inou než držiteľ nástroja a emitujúcou účtovnou jednotkou. Ak účtovná jednotka nedokáže určiť, že táto podmienka je splnená, neklasifikuje nástroj ako nástroj vlastného imania.

*Reklasifikácia nástrojov obsahujúcich právo predať a nástrojov, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie*

16E Účtovná jednotka klasifikuje finančný nástroj ako nástroj vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D od dátumu, keď nástroj má všetky charakteristické črty ustanovené v týchto odsekoch a spĺňa tam uvedené podmienky. Účtovná jednotka reklasifikuje finančný nástroj od dátumu, keď nástroj prestane mať všetky charakteristické črty alebo spĺňať všetky podmienky ustanovené v týchto odsekoch. Ak napríklad účtovná jednotka spätne odkúpi všetky svoje emitované nástroje neobsahujúce právo predať a akékoľvek nástroje obsahujúce právo predať, ktoré zostávajú nesplatené, majú všetky charakteristické črty ustanovené v odsekoch 16A a 16B a spĺňajú všetky tam uvedené podmienky, účtovná jednotka reklasifikuje nástroje obsahujúce právo predať ako nástroje vlastného imania od dátumu, keď spätne odkúpi nástroje neobsahujúce právo predať.

16F Účtovná jednotka zaúčtuje reklasifikáciu nástroja v súlade s odsekom 16E takto:

a) Reklasifikuje nástroj vlastného imania ako finančný záväzok od dátumu, keď nástroj prestane mať všetky charakteristické črty stanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D alebo prestane spĺňať tam uvedené podmienky. Finančný záväzok sa oceňuje reálnou hodnotou nástroja k dátumu reklasifikácie. Účtovná jednotka vykazuje vo vlastnom imaní akýkoľvek rozdiel medzi účtovnou hodnotou nástroja vlastného imania a reálnou hodnotou finančného záväzku k dátumu reklasifikácie.

b) Reklasifikuje finančný záväzok ako vlastné imanie od dátumu, keď nástroj má všetky charakteristické črty ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D a spĺňa tam uvedené podmienky. Nástroj vlastného imania sa oceňuje v účtovnej hodnote finančného záväzku k dátumu reklasifikácie.

*Neexistencia zmluvného záväzku dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum [odsek 16 písm. a)]*

17 S výnimkou okolností uvedených v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D je pri rozlišovaní finančného záväzku od nástroja vlastného imania rozhodujúcim znakom existencia zmluvného záväzku jednej strany finančného nástroja (emitenta) buď dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum druhej strane (držiteľovi), alebo vymeniť si finančné aktíva alebo finančné záväzky s držiteľom za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nevýhodné. Hoci držiteľ nástroja vlastného imania môže byť oprávnený na prijatie pomerného podielu dividend alebo ostatných rozdelení vlastného imania, emitent nemá zmluvný záväzok uskutočniť takéto rozdelenia, pretože od neho nemožno požadovať dodanie peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva druhej strane.

18 Klasifikáciu finančného nástroja vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky určuje skôr podstata daného nástroja než jeho právna forma. Podstata a právna forma sú zvyčajne konzistentné, ale nie vždy. Niektoré finančné nástroje majú právnu formu vlastného imania, ale svojou podstatou sú záväzkami, a v iných sa charakteristické črty nástrojov vlastného imania môžu kombinovať s črtami finančných záväzkov. Napríklad:

a) prioritná akcia, ktorá obsahuje povinnosť emitenta spätne ju odkúpiť za pevnú alebo stanoviteľnú sumu k pevnému alebo stanoviteľnému budúcemu dátumu, alebo dáva držiteľovi právo vyžadovať od emitenta spätne odkúpenie nástroja ku konkrétnemu dátumu alebo po ňom za pevnú alebo stanoviteľnú sumu, je finančným záväzkom;

- b) finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktívum („nástroj obsahujúci právo predat“), je finančným záväzkom, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Finančný nástroj je finančným záväzkom aj v prípade, keď sa suma peňažných prostriedkov alebo iných finančných aktív stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca vrátiť nástroj emitentovi späť za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktíva znamená, že nástroj obsahujúci právo predat je v súlade s definíciou finančného záväzku, okrem tých nástrojov, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Napríklad otvorené vzájomné fondy, podielové fondy, verejné obchodné spoločnosti a niektoré družstevné jednotky môžu poskytovať svojim držiteľom alebo členom právo na odkúpenie ich podielov v emitentovi kedykoľvek výmenou za peňažné prostriedky, čo má za následok, že podiely držiteľov alebo členov sú klasifikované ako finančné záväzky, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Klasifikácia ako finančný záväzok však nebráni používať opisné charakteristiky, akými sú napríklad „hodnota čistých aktív priraditeľná držiteľom podielov“ a „zmena v hodnote čistých aktív priraditeľná držiteľom podielov“ v účtovnej závierke účtovnej jednotky, ktorá nemá vložené vlastné imanie (ako napríklad niektoré vzájomné fondy a podielové fondy, pozri názorný príklad 7) alebo používať dodatočné zverejnenia, aby sa ukázalo, že celkové členské podiely zahŕňajú položky, ako sú fondy zodpovedajúce definícii vlastného imania a nástroje obsahujúce právo predat, ktoré tejto definícii nezodpovedajú (pozri názorný príklad 8).
- 19 Ak účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva na vysporiadanie zmluvného záväzku, záväzok zodpovedá definícii finančného záväzku, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Napríklad:
- a) obmedzením schopnosti účtovnej jednotky splniť zmluvný záväzok, ako je napríklad nedostatočný prístup k cudzej mene alebo potreba získať schválenie na zaplatenie od regulačného orgánu, sa neruší zmluvný záväzok účtovnej jednotky alebo zmluvné právo držiteľa daného nástroja;
- b) zmluvný záväzok, ktorý je podmienený tým, že si protistrana musí uplatniť svoje práva na vyplatenie, je finančným záväzkom, pretože účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva.
- 20 Finančný nástroj, ktorý explicitne neustanovuje zmluvný záväzok dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum, môže ustanovovať povinnosť nepriamo prostredníctvom svojich zmluvných podmienok. Napríklad:
- a) finančný nástroj môže obsahovať nefinančný záväzok, ktorý sa musí vysporiadať výlučne v tom prípade, ak účtovná jednotka nie je schopná realizovať rozdelenia alebo späťne odkúpiť nástroj. Ak sa účtovná jednotka môže vyhnúť prevodu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva len tak, že vysporiada nefinančný záväzok, daný finančný nástroj je finančným záväzkom;
- b) finančný nástroj je finančným záväzkom v prípade, ak sa ustanovuje, že pri vysporiadaní účtovná jednotka dodá buď:
- i) peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum; alebo
- ii) svoje vlastné akcie, ktorých hodnota je určená tak, že významne presahuje hodnotu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva.

Hoci účtovná jednotka nemá vyslovene stanovený zmluvný záväzok dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum, hodnota možnosti úhrady akciami je taká, že účtovná jednotka zrealizuje vysporiadanie peňažnými prostriedkami. V každom prípade má držiteľ v podstate zaručený príjem sumy, ktorá sa minimálne rovná možnosti vysporiadania formou peňažných prostriedkov (pozri odsek 21).



*Vysporiadanie vlastnými nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky [odsek 16 písm. b)]*

- 21 Zmluva ako taká nie je nástrojom vlastného imania, nakoľko môže vyústiť do príjmu alebo dodania vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Účtovná jednotka môže mať zmluvné právo alebo povinnosť prijať alebo dodať určitý počet vlastných akcií alebo iných nástrojov vlastného imania, ktoré sa mení tak, že reálna hodnota vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktoré sa majú prijať alebo dodať, sa rovná výške zmluvného práva alebo záväzku. Takéto zmluvné právo alebo záväzok sa môžu týkať pevnej sumy alebo sumy, ktorá kolíše čiastočne alebo ako celok v závislosti od zmien premenných iných, než je trhová cena vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad úroková miera, cena komodity alebo cena finančného nástroja). Ako dva príklady môžu slúžiť a) zmluva na dodanie takého počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná 100 MJ<sup>(14)</sup>, a b) zmluva na dodanie takého počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata. Takáto zmluva predstavuje finančný záväzok účtovnej jednotky aj napriek tomu, že ho účtovná jednotka musí alebo môže vysporiadať dodaním svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Nejde o nástroj vlastného imania, pretože účtovná jednotka používa na účely vysporiadania zmluvy premenlivé množstvo svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Preto zmluva nevyjadruje zostatkový podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.
- 22 S výnimkou ustanovenia uvedeného v odseku 22A je zmluva, ktorú účtovná jednotka vysporiada (prijatím alebo dodaním pevného počtu svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za pevnú sumu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, nástrojom vlastného imania. Napríklad emitovaná opcia na akciu, ktorá dáva protistrane právo na nákup pevného počtu akcií účtovnej jednotky za pevnú cenu alebo za pevne stanovený objem istiny dlhopisu, je nástrojom vlastného imania. Zmeny v reálnej hodnote zmluvy vyplývajúce zo zmien trhových úrokových sadzieb, ktoré nemajú vplyv na výšku peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, ktoré sa má zaplatiť alebo prijať, alebo počet nástrojov vlastného imania, ktoré sa majú prijať alebo dodať, pri vysporiadaní zmluvy nebránia tomu, aby daná zmluva bola nástrojom vlastného imania. Akákoľvek prijatá protihodnota (napríklad prémia prijatá za vypísanú opciu alebo warrant na vlastné akcie účtovnej jednotky) sa pripočítava priamo do vlastného imania. Akákoľvek zaplatená protihodnota (napríklad prémia zaplatená za nakúpenú opciu) sa odpočítava priamo z vlastného imania. Zmeny v reálnej hodnote nástroja vlastného imania sa v účtovnej závierke nevykazujú.
- 22A Ak vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky, ktoré má účtovná jednotka prijať alebo dodať pri vysporiadaní zmluvy, sú finančnými nástrojmi obsahujúcimi právo predať, ktoré majú všetky charakteristické črty ustanovené v odsekoch 16A a 16B a spĺňajú tam uvedené podmienky, alebo nástrojmi, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a majú všetky charakteristické črty ustanovené v odsekoch 16C a 16D a spĺňajú tam uvedené podmienky, zmluva je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Patrí sem aj zmluva, ktorú účtovná jednotka vysporiada prijatím alebo dodaním pevného počtu takýchto nástrojov výmenou za pevnú sumu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva.
- 23 S výnimkou okolností opísaných v odsekoch 16A a 16B alebo v odsekoch 16C a 16D zmluva, ktorá obsahuje záväzok účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné nástroje vlastného imania za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktívum, dáva základ vzniku finančného záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia (napríklad vo výške súčasnej hodnoty forwardovej ceny spätného odkúpenia, opčnej realizačnej ceny alebo inej sumy spätného odkúpenia). Platí to aj v prípade, keď je samotná zmluva nástrojom vlastného imania. Príkladom môže byť záväzok účtovnej jednotky nakúpiť v rámci forwardovej zmluvy svoje vlastné nástroje vlastného imania za peňažné prostriedky. Finančný záväzok sa prvotne zaúčtuje v súčasnej hodnote sumy spätného odkúpenia a reklasifikuje sa z vlastného imania. Následne sa finančný záväzok ocení v súlade so štandardom IFRS 9. Ak platnosť zmluvy uplynie bez dodania, účtovná hodnota finančného záväzku sa reklasifikuje do vlastného imania. Zmluvný záväzok účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné nástroje vlastného imania spôsobuje vznik finančného záväzku na súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia, aj keď je povinnosť nákupu podmienená tým, že si právo na spätné odkúpenie uplatní protistrana (napríklad ide o vypísanú predajnú opciu, ktorá dáva protistrane právo predať vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky tejto účtovnej jednotke za pevnú cenu).
- 24 Zmluva, ktorej vyrovnanie bude účtovná jednotka realizovať príjmom alebo dodaním pevného počtu svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou na premenlivú sumu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Príkladom je zmluva na dodanie 100 vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky výmenou za sumu peňažných prostriedkov, ktorej hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata.

<sup>(14)</sup> V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách“ (MJ).

*Ustanovenia o podmienenom vysporiadaní*

- 25 Finančný nástroj si môže od účtovnej jednotky vyžadovať, aby dodala peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum alebo aby ho inak vyrovnala takým spôsobom, ktorého uplatnením by sa nástroj stal finančným záväzkom, a to v prípade nastania alebo nenastania neistých budúcich udalostí (alebo pri výsledku neistých okolností), na ktoré nemá dosah emitent ani držiteľ nástroja, akými sú napríklad zmena indexu akciového trhu, indexu spotrebiteľských cien, úrokovej sadzby alebo daňových požiadaviek alebo budúce výnosy emitenta, jeho čistý príjem alebo pomer dlhu k vlastnému imaniu. Emitent takéhoto nástroja nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva (alebo inak ho vysporiadať takým spôsobom, aby sa stal finančným záväzkom). Preto ide o finančný záväzok emitenta s výnimkou prípadov, keď:
- a) tá časť ustanovenia o podmienenom vysporiadaní, ktorá by mohla vyžadovať vysporiadanie formou peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva (alebo inak takým spôsobom, aby sa stal finančným záväzkom), nie je reálna;
  - b) od emitenta možno vyžadovať vysporiadanie záväzku peňažnými prostriedkami alebo iným finančným aktívom (alebo iné vysporiadanie takým spôsobom, aby sa stal finančným záväzkom) len v prípade likvidácie emitenta; alebo
  - c) nástroj má všetky charakteristické črty a spĺňa podmienky uvedené v odsekoch 16A a 16B.

*Možnosti vysporiadania*

- 26 **Ak derivátový finančný nástroj dáva jednej strane možnosť vybrať si jeho vysporiadanie (napríklad emitent alebo držiteľ si môžu zvoliť vysporiadanie v čistom formou peňažných prostriedkov alebo formou výmeny akcií za peňažné prostriedky), ide o finančné aktívum alebo finančný záväzok okrem prípadov, ak by všetky alternatívy vysporiadania vyústili do jeho zaradenia medzi nástroje vlastného imania.**
- 27 Príkladom derivátového finančného nástroja s možnosťou vyrovnania tvoriacou finančný záväzok je opcia na akcie, ktorej vyrovnanie môže emitent vykonať peňažnými prostriedkami alebo výmenou vlastných akcií za peňažné prostriedky. Podobne aj niektoré zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančnej položky výmenou za vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky patria do pôsobnosti tohto štandardu, pretože ich možno vysporiadať buď dodaním nefinančnej položky alebo v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom (pozri odseky 8 až 10). Takéto zmluvy sú finančnými aktívami alebo finančnými záväzkami, a nie nástrojmi vlastného imania.

**Zložené finančné nástroje (pozri aj odseky AG30 až AG35 a názorné príklady 9 až 12)**

- 28 **Emitent nederivátového finančného nástroja zhodnotí podmienky finančného nástroja s cieľom zistiť, či takýto nástroj obsahuje záväzkovú zložku aj zložku vlastného imania. Tieto zložky sa klasifikujú oddelene ako finančné záväzky, finančné aktíva alebo nástroje vlastného imania v súlade s odsekom 15.**
- 29 Účtovná jednotka oddelene vykazuje tie zložky finančného nástroja, ktoré a) tvoria finančný záväzok účtovnej jednotky a b) udeľujú držiteľovi nástroja možnosť konvertovať ho na nástroj vlastného imania účtovnej jednotky. Napríklad dlhopis alebo podobný nástroj konvertibilný držiteľom na pevný počet kmeňových akcií účtovnej jednotky je zloženým finančným nástrojom. Z pohľadu účtovnej jednotky je takýto nástroj zložený z dvoch zložiek: finančného záväzku (zmluvná dohoda na dodanie peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva) a nástroja vlastného imania (kúpna opcia poskytujúca držiteľovi nástroja právo v určitom špecifikovanom časovom období konvertovať ho na pevný počet kmeňových akcií účtovnej jednotky). Hospodársky vplyv emisie takéhoto nástroja je v podstate taký istý ako súčasna emisia dlhového nástroja s ustanovením o skoršom vysporiadaní a warrantov na kúpu kmeňových akcií, alebo emisia dlhového nástroja s odlučiteľnými warrantmi na nákup akcií. Emitent preto vo všetkých prípadoch prezentuje vo svojom výkaze o finančnej situácii záväzkovú zložku a zložku vlastného imania oddelene.

- 30 Klasifikácia záväzkovej zložky a zložky vlastného imania konvertibilného nástroja nie je revidovaná v dôsledku zmeny v pravdepodobnosti, že možnosť konverzie opcie sa uplatní, dokonca ani vtedy, keď sa uplatnenie možnosti môže zdať pre niektorých držiteľov ekonomicky výhodné. Držitelia nemusia vždy konať spôsobom, ktorý by bolo možné očakávať, pretože napríklad daňové dôsledky vyplývajúce z konverzie môžu byť rôzne pre jednotlivých držiteľov. Navyše pravdepodobnosť konverzie sa bude z času na čas meniť. Zmluvný záväzok účtovnej jednotky uskutočniť budúce platby zostáva nesplatený, až kým nie je zrušený v dôsledku konverzie, v dôsledku splatnosti nástroja alebo nejakej inej transakcie.
- 31 Štandard IFRS 9 sa zaoberá oceňovaním finančných aktív a finančných záväzkov. Nástroje vlastného imania sú nástroje, ktoré vyjadrujú zostatkový podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov. Preto platí, že keď sa prvotná účtovná hodnota zloženého finančného nástroja priraduje k jeho zložke vlastného imania a záväzkovej zložke, zložke vlastného imania sa priraduje suma, ktorá zostane po odpočítaní sumy samostatne určenej pre záväzkovú zložku od reálnej hodnoty nástroja ako celku. Hodnota akýchkoľvek derivátových prvkov (napríklad kúpna opcia) vložených do zloženého finančného nástroja iných ako zložka vlastného imania (napríklad možnosť konverzie na vlastné imanie) sa zahŕňa do záväzkovej zložky. Súčet účtovných hodnôt priradených záväzkovej zložke a zložke vlastného imania pri prvotnom zaúčtovaní sa vždy rovná reálnej hodnote, ktorá by bola pripísaná nástroju ako celku. Z prvotného oddeleného zaúčtovania zložiek nástroja nevzniká zisk ani strata.
- 32 Podľa prístupu uvedeného v odseku 31 emitent dlhopisu konvertibilného na kmeňové akcie najskôr stanoví účtovnú hodnotu záväzkovej zložky tak, že ocení reálnu hodnotu podobného záväzku (vrátane akýchkoľvek vložených nekapitálových derivátových vlastností), ktorý nedisponuje pridruženou zložkou vlastného imania. Účtovná hodnota nástroja vlastného imania reprezentovaná možnosťou konverzie nástroja na kmeňové akcie sa potom určí odpočítaním reálnej hodnoty finančného záväzku od reálnej hodnoty zloženého finančného nástroja ako celku.

#### **Vlastné akcie (pozri aj odsek AG36)**

- 33 Ak účtovná jednotka znovunadobudne svoje vlastné nástroje vlastného imania, tieto nástroje („vlastné akcie“) sa odpočítajú od vlastného imania. Z nákupu, predaja, emisie alebo zrušenia vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky sa zisk alebo strata vo výsledku hospodárenia nevykazujú. Takéto vlastné akcie môže kúpiť a držať účtovná jednotka alebo iný člen konsolidovanej skupiny. Zaplatená alebo prijatá protihodnota sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní.
- 33A Niektoré účtovné jednotky prevádzkujú – buď interne alebo externe – investičný fond, ktorý poskytuje investorom výnosy určené jednotkami v tomto fonde, a vykazujú finančné záväzky za sumy, ktoré majú uvedeným investorom zaplatiť. Niektoré účtovné jednotky podobne vystavujú skupiny poisťných zmlúv s prvkami priamej účasti a takéto účtovné jednotky majú v držbe podkladové položky. Niektoré takéto fondy alebo podkladové položky zahŕňajú vlastné akcie účtovnej jednotky. Napriek odseku 33 sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že neodpočíta od vlastného imania vlastnú akciu, ktorá je zahrnutá v takomto fonde alebo ktorá je podkladovou položkou, a to výlučne vtedy, keď účtovná jednotka na takéto účely znovunadobudne svoj vlastný nástroj vlastného imania. Namiesto toho sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že bude pokračovať v účtovaní uvedenej vlastnej akcie ako vlastného imania a že o znovunadobudnutom nástroji bude účtovať, akoby tento nástroj bol finančným aktívom, a ocení ho reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9. Takéto rozhodnutie nemožno neskôr meniť a prijíma sa pre jednotlivé nástroje. Na účely tohto rozhodnutia poisťné zmluvy zahŕňajú investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku. (Pozri štandard IFRS 17, kde sú vymedzené termíny, ktoré sa používajú v tomto odseku.)
- 34 Suma držaných vlastných akcií sa zverejní oddelene buď vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach, a to v súlade so štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Účtovná jednotka uvedie zverejnenie v súlade so štandardom IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* vtedy, keď od spriaznených osôb znovu nadobudne svoje vlastné nástroje vlastného imania.

**Úroky, dividendy, straty a zisky (pozri aj odsek AG37)**

- 35 Úroky, dividendy, straty a zisky týkajúce sa finančného nástroja alebo zložky, ktorá je finančným záväzkom, sa vykazujú ako výnos alebo náklad vo výsledku hospodárenia. Rozdelenia držiteľom nástroja vlastného imania vykazuje účtovná jednotka priamo vo vlastnom imaní. Transakčné náklady z transakcie s vlastným imaním sa zaúčtujú ako zníženie vlastného imania.**
- 35A Daň z príjmov súvisiaca s rozdeleniami držiteľom nástroja vlastného imania a s transakčnými nákladmi z transakcie s vlastným imaním sa zaúčtuje v súlade so štandardom IAS 12 *Dane z príjmov*.
- 36 Klasifikácia finančného nástroja ako finančného záväzku alebo ako nástroja vlastného imania určuje, či sa úroky, dividendy, straty a zisky týkajúce sa tohto nástroja vykazujú ako výnos alebo náklad vo výsledku hospodárenia. Platby dividend z akcií, ktoré sa celkovo vykazujú ako záväzky, sa preto zaúčtujú ako náklad takisto ako úroky z dlhopisu. Podobne sa aj zisky a straty súvisiace so spätným odkúpením alebo refinancovaním finančných záväzkov vykazujú vo výsledku hospodárenia, zatiaľ čo spätné odkúpenie alebo refinancovanie nástrojov vlastného imania sa vykazuje ako zmeny vo vlastnom imaní. Zmeny v reálnej hodnote nástroja vlastného imania sa v účtovnej závierke nevykazujú.
- 37 Účtovnej jednotke pri emisii alebo nadobudnutí svojich vlastných nástrojov vlastného imania obvykle vznikajú rôzne náklady. Tieto náklady môžu zahŕňať registračné a iné povinné poplatky, sumy platené právnym, odborným a iným odborným poradcom, náklady na tlač a kolky. Transakčné náklady z transakcie s vlastným imaním sa účtujú ako zníženie vlastného imania v rozsahu, v akom ide o prírastkové náklady priamo priraditeľné k transakcii s vlastným imaním, ktorým by sa inak dalo vyhnúť. Náklady z transakcie s vlastným imaním, od ktorej sa odstúpilo, sa zaúčtujú ako náklad.
- 38 Transakčné náklady týkajúce sa emisie zloženého finančného nástroja sa priradia záväzkovej zložke a zložke vlastného imania nástroja v pomere k alokácii výnosov. Transakčné náklady, ktoré sa týkajú zároveň viac ako jednej transakcie (napríklad náklady súbežnej ponuky určitých akcií a kótovania iných akcií na burze), sa priradia k týmto transakciám použitím základu alokácie, ktorý je racionálny a konzistentný s podobnými transakciami.
- 39 Suma transakčných nákladov zaúčtovaných ako zníženie vlastného imania počas obdobia sa v súlade so štandardom IAS 1 zverejňuje samostatne.
- 40 Dividendy klasifikované ako náklady môžu byť uvedené vo výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku buď spolu s úrokmi z ostatných záväzkov alebo ako samostatná položka. Popri požiadavkách tohto štandardu podlieha zverejňovanie podielu a dividend aj požiadavkám štandardu IAS 1 a štandardu IFRS 7. Za určitých okolností, v dôsledku rozdielov medzi úrokmi a dividendami s ohľadom na záležitosti, ako je daňová odpočítateľnosť, je vhodné ich zverejniť oddelene vo výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku. Zverejnenia vplyvu dane sa vykonávajú v súlade so štandardom IAS 12.
- 41 Zisky a straty súvisiace so zmenami účtovnej hodnoty finančného záväzku sa vykazujú ako výnos alebo náklad vo výsledku hospodárenia aj napriek tomu, že sa týkajú nástroja obsahujúceho právo na zostatkový podiel na aktívach účtovnej jednotky výmenou za peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum [pozri odsek 18 písm. b)]. V súlade so štandardom IAS 1 účtovná jednotka prezentuje akýkoľvek zisk alebo stratu vyplývajúce z preceňovania takéhoto nástroja oddelene vo výkaze komplexného účtovného výsledku, ak je to relevantné pre vysvetlenie výkonnosti účtovnej jednotky.

**Vzájomné započítavanie finančného aktíva a finančného záväzku (pozri aj odseky AG38A až AG38F a AG39)**

- 42 Finančné aktívum a finančný záväzok sa vzájomne započítavajú a vo výkaze o finančnej situácii sa vykazuje čistá hodnota výlučne vtedy, ak účtovná jednotka:**
- a) má v súčasnosti zo zákona vymožitelné právo vzájomne započítavať vykazované sumy; a
- b) má zámer buď vyrovnáť aktívum a záväzok na čistom základe alebo realizovať aktívum a vyrovnáť záväzok súbežne.

**Pri účtovaní prevodu finančného aktíva, ktoré nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, účtovná jednotka vzájomne nezapočítava prevedené aktívum a súvisiaci záväzok (pozri štandard IFRS 9 odsek 3.2.22).**

- 43 Tento štandard si vyžaduje prezentáciu finančných aktív a finančných záväzkov na čistom základe, ak takáto prezentácia odzrkadľuje očakávané budúce peňažné toky účtovnej jednotky z vyrovnania dvoch alebo viacerých samostatných finančných nástrojov. Keď má účtovná jednotka právo prijať alebo zaplatiť jedinú čistú sumu a má zámer tak urobiť, v konečnom dôsledku má iba jediné finančné aktívum alebo finančný záväzok. Za iných okolností sa finančné aktíva a finančné záväzky prezentujú oddelene jeden od druhého v súlade s ich charakteristickými vlastnosťami ako zdroje alebo záväzky účtovnej jednotky. Účtovná jednotka zverejňuje informácie vyžadované na základe odsekov 13B až 13E štandardu IFRS 7 za vykazované finančné nástroje, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A štandardu IFRS 7.
- 44 Vzájomné započítanie vykázaného finančného aktíva a vykázaného finančného záväzku a prezentácia čistej sumy nie je to isté ako ukončenie vykazovania finančného aktíva alebo finančného záväzku. Hoci vzájomné započítanie nespôsobuje vykazovanie zisku alebo straty, ukončenie vykazovania finančného nástroja nevýúsťuje len do odstránenia predtým vykazanej položky z výkazu o finančnej situácii, ale zároveň môže mať za následok aj vykávanie zisku alebo straty.
- 45 Právo na vzájomné započítanie je dlžníkovým zákonným právom, vyplývajúcim zo zmluvy alebo iným spôsobom, vysporiadať alebo inak eliminovať celú sumu splatnú veriteľovi alebo jej časť, a to tak, že oproti tejto sume sa použije suma splatná od veriteľa. Za mimoriadnych okolností môže mať dlžník zákonné právo použiť sumu splatnú od tretej strany oproti sume splatnej veriteľovi za predpokladu, že existuje dohoda medzi tromi účastníkmi, v ktorej sa jasne stanovuje dlžníkové právo na vzájomné započítanie. Keďže právo na vzájomné započítanie je zákonné právo, podmienky podporujúce toto právo sa môžu v jednotlivých jurisdikciách odlišovať a pozornosť sa musí venovať právnym predpisom uplatniteľným na vzťah medzi zmluvnými stranami.
- 46 Existencia vymožiteľného práva na vzájomné započítanie finančného aktíva a finančného záväzku má vplyv na práva a povinnosti spojené s finančným aktívom a finančným záväzkom a môže vplyvať na expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku a riziku likvidity. Existencia tohto práva sama osebe však nie je dostatočným základom na vzájomné započítanie. Ak neexistuje zámer uplatniť právo alebo vysporiadať súbežne, veľkosť a načasovanie budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky nie sú ovplyvnené. Keď účtovná jednotka zamýšľa uplatniť právo alebo vysporiadať súbežne, prezentácia aktíva a záväzku v čistom vhodnejšie odzrkadľuje veľkosť a načasovanie očakávaných budúcich peňažných tokov, ako aj riziká, ktorým sú tieto peňažné toky vystavené. Zámer jednej alebo oboch strán vysporiadať v čistom bez zákonného práva tak konať nepostačuje na to, aby sa opodstatnilo vzájomné započítanie, pretože práva a povinnosti spojené s individuálnym finančným aktívom a finančným záväzkom zostávajú nezmenené.
- 47 Zámery účtovnej jednotky v súvislosti s vysporiadaním konkrétnych aktív a záväzkov môžu byť ovplyvnené jej bežnými podnikateľskými praktikami, požiadavkami finančných trhov a ďalšími okolnosťami, ktoré môžu obmedzovať schopnosť vysporiadania v čistom alebo súbežne. Ak má účtovná jednotka právo na vzájomné započítanie, ale nemá záujem o vysporiadanie v čistom alebo o realizáciu aktíva a súčasné vysporiadanie záväzku, vplyv tohto práva na expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku sa zverejňuje v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.
- 48 Súbežné vyrovnanie dvoch finančných nástrojov sa môže uskutočniť napríklad prostredníctvom činnosti clearingového ústavu na organizovanom finančnom trhu alebo prostredníctvom priamej výmeny. Za takýchto okolností sú peňažné toky v konečnom dôsledku rovnocenné s jedinou čistou sumou a neexistuje žiadna expozícia voči úverovému riziku alebo riziku likvidity. Za iných okolností môže účtovná jednotka vysporiadať dva nástroje prijatím a zaplatením samostatných súm, pričom sa vystavuje úverovému riziku v celom rozsahu hodnoty aktíva alebo riziku likvidity v celom rozsahu hodnoty záväzku. Takéto expozície voči riziku môžu byť významné, hoci len pomerne krátkodobé. Preto sa realizácia finančného aktíva a vysporiadanie finančného záväzku považujú za súbežné len vtedy, ak sa transakcie uskutočnia v ten istý okamih.



- 49 Podmienky stanovené v odseku 42 vo všeobecnosti nie sú splnené a vzájomné započítanie je zvyčajne nevhodné, keď:
- a) niekoľko odlišných finančných nástrojov sa používa na napodobnenie charakteristických črt jediného finančného nástroja („syntetický nástroj“);
  - b) finančné aktíva a finančné záväzky vznikajú z finančných nástrojov, ktoré majú rovnakú expozíciu voči prvotnému riziku (napríklad aktíva a záväzky v rámci portfólia forwardových zmlúv alebo iných derivátových nástrojov), ale zahŕňajú rôzne protistrany;
  - c) finančné alebo iné aktíva sú založené ako kolaterál za finančné záväzky bez regresu;
  - d) finančné aktíva sú uložené do správcovstva dlžníkom na účely splnenia záväzku bez akceptovania týchto aktív veriteľom pri vysporiadaní záväzku (napríklad dohoda o umorovanom fonde); alebo
  - e) očakáva sa, že záväzky vznikajúce v dôsledku udalostí spôsobujúcich straty sa spätne získajú od tretej strany na základe nároku uplatneného v rámci poistnej zmluvy.
- 50 Účtovná jednotka, ktorá uskutočňuje viacero transakcií s finančným nástrojom s jedinou protistranou, môže s touto protistranou uzavrieť „rámcovú dohodu o vzájomnom započítavaní“. Takáto dohoda poskytuje jediné vyrovnanie v čistom všetkých finančných nástrojov, na ktoré sa dohoda vzťahuje, v prípade neplnenia si povinnosti alebo ukončenia ktorejkoľvek zmluvy. Takéto dohody bežne používajú finančné inštitúcie s cieľom poskytnúť ochranu pred stratou v prípade konkurzu alebo iných okolností, ktorých výsledkom je neschopnosť protistrany plniť si záväzky. Rámcová dohoda o vzájomnom započítavaní bežne vytvára právo vzájomného započítania, ktoré sa stáva vymožiteľné a ovplyvňuje realizáciu alebo vysporiadanie jednotlivých finančných aktív a finančných záväzkov len následkom špecifikovanej udalosti neplnenia si povinnosti alebo za iných okolností, ktorých vznik sa neočakáva pri bežnom podnikaní. Rámcová dohoda o vzájomnom započítavaní nevytvára základ na vzájomné započítanie dovtedy, kým nie sú splnené obe kritériá uvedené v odseku 42. Keď finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú predmetom rámcovej dohody o vzájomnom započítavaní, nie sú vzájomne započítané, vplyv dohody na expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku sa zverejňuje v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.

51-95 [Vypúšťa sa.]

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 96 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka neuplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005, pokiaľ takisto neuplatňuje štandard IAS 39 (vydaný v decembri 2003) vrátane zmien vydaných v marci 2004. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 96A Dokumentom *Finančné nástroje obsahujúce právo predat a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny štandardov IAS 32 a IAS 1), vydaným vo februári 2008, sa vyžadovalo, aby sa finančné nástroje, ktoré obsahujú všetky charakteristické črty stanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D a spĺňajú tam uvedené podmienky, klasifikovali ako nástroj vlastného imania, ďalej sa zmenili odseky 11, 16, 17 až 19, 22, 23, 25, AG13, AG14 a AG27 a vložili sa odseky 16A až 16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A až AG14J a AG29A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatňuje súvisiace zmeny štandardov IAS 1, IAS 39, IFRS 7 a interpretácie IFRIC 2.



- 96B Dokumentom *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* sa zaviedla výnimka v podobe obmedzeného rozsahu pôsobnosti; účtovná jednotka preto neuplatňuje túto výnimku analogicky.
- 96C Klasifikácia nástrojov, na ktoré sa vzťahuje táto výnimka, sa obmedzuje na zaúčtovanie takéhoto nástroja podľa štandardov IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9. Takýto nástroj sa nepovažuje za nástroj vlastného imania podľa iného návodu, napríklad podľa štandardu IFRS 2.
- 97 Tento štandard sa uplatňuje retrospektívne.
- 97A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 40. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 97B Štandardom IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008) sa vypustil odsek 4 písm. c). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie. Táto zmena sa však neuplatňuje na podmienené plnenie, ktoré vznikne z podnikovej kombinácie, pri ktorej dátum nadobudnutia predchádza uplatneniu štandardu IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008). Účtovná jednotka namiesto toho takéto plnenie zaúčtuje v súlade s odsekmi 65A až 65E štandardu IFRS 3 (v znení zmien z roku 2010).
- 97C Keď účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedené v odseku 96A, je povinná rozdeliť zložený finančný nástroj, ktorý obsahuje povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie, na samostatnú záväzkovú zložku a zložku vlastného imania. Ak záväzková zložka už nie je nesplatená, retrospektívne uplatnenie týchto zmien štandardu IAS 32 by znamenalo oddeliť tieto dve zložky vlastného imania. Prvou zložkou by boli nerozdelené zisky, ktoré by predstavovali súhrnný úrok naakumulovaný zo záväzkovej zložky. Druhú zložku by predstavovala zložka pôvodného vlastného imania. Účtovná jednotka preto nemusí oddeľovať tieto dve zložky, ak záväzková zložka už nie je nesplatená k dátumu uplatnenia týchto zmien.
- 97D Odsek 4 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a uplatní na toto skoršie obdobie aj zmeny odseku 3 štandardu IFRS 7, odseku 1 štandardu IAS 28 a odseku 1 štandardu IAS 31, vydané v máji 2008. Účtovná jednotka má povolené uplatňovať túto zmenu prospektívne.
- 97E Dokumentom *Klasifikácia predkupných práv pri emisii*, vydaným v októbri 2009, sa zmenili odseky 11 a 16. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. februára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 97F [Vypúšťa sa.]
- 97G Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa zmenil odsek 97B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.

- 97H [Vypúšťa sa.]
- 97I Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili odsek 4 písm. a) a odsek AG29. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 97J Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty uvedená v odseku 11 a zmenili sa odseky 23 a AG31. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 97K Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 40. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 97L Dokumentom *Vzájomné započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny štandardu IAS 32), vydaným v decembri 2011, sa vypustil odsek AG38 a doplnili odseky AG38A až AG38F. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny od skoršieho dátumu, túto skutočnosť zverejní a uskutoční aj zverejnenia vyžadované podľa dokumentu *Zverejnenia – Vzájomné započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny štandardu IFRS 7), vydaného v decembri 2011.
- 97M Dokumentom *Zverejnenia – Vzájomné započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny štandardu IFRS 7), vydaným v decembri 2011, sa zmenil odsek 43 tak, že sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejňovala informácie vyžadované v odsekoch 13B až 13E štandardu IFRS 7 v prípade tých vykazovaných finančných aktív, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A štandardu IFRS 7. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr, a na obdobia priebežného vykázania v rámci týchto ročných období. Účtovná jednotka poskytuje zverejnenia vyžadované touto zmenou retrospektívne.
- 97N Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenili odseky 35, 37 a 39 a doplnil odsek 35A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 97O Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil odsek 4. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 97P [Vypúšťa sa.]
- 97Q Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek AG21. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 97R Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 a AG30 a vypustili sa odseky 97F, 97H a 97P. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 97S Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky AG9 a AG10. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 97T Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenili odseky 4, AG8 a AG36 a doplnil sa odsek 33A. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa ďalej zmenil odsek 4. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

## UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

- 98 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 32 *Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia*, revidovaný v roku 2000 <sup>(15)</sup>.
- 99 Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:
- a) SIC-5 *Klasifikácia finančných nástrojov – Rezervy na podmienené vyrovnanie*;
  - b) SIC-16 *Základné imanie – Znovunadobudnuté vlastné nástroje vlastného imania (vlastné akcie)*; a
  - c) SIC-17 *Vlastné imanie – Náklady na transakciu s vlastným imaním*.
- 100 Týmto štandardom sa ruší návrh interpretácie SIC-D34 *Finančné nástroje – Nástroje alebo práva spätne odkúpiteľné držiteľom*.

---

<sup>(15)</sup> V auguste 2005 Rada IASB presunula všetky zverejnenia týkajúce sa finančných nástrojov do štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*.

## Dodatok

## NÁVOD NA UPLATŇOVANIE

## IAS 32 Finančné nástroje: prezentácia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

AG1 V tomto návode na uplatňovanie sa vysvetľuje uplatňovanie konkrétnych aspektov tohto štandardu.

AG2 Tento štandard sa nezaobrá vykazovaním ani oceňovaním finančných nástrojov. Požiadavky na vykazovanie a oceňovanie finančných aktív a finančných záväzkov sú uvedené v štandarde IFRS 9.

## DEFINÍCIE (ODSEKY 11 AŽ 14)

**Finančné aktíva a finančné záväzky**

AG3 Mena (peňažné prostriedky) je finančné aktívum, pretože predstavuje prostriedok výmeny, a je preto základom, podľa ktorého sú všetky transakcie oceňované a vykazované v účtovnej závierke. Vklad peňažných prostriedkov v banke alebo podobnej finančnej inštitúcii je finančným aktívom, pretože predstavuje zmluvné právo vkladateľa na získanie peňažných prostriedkov z inštitúcie, alebo na vystavenie šeku alebo podobného nástroja oproti zostatku v prospech veriteľa pri úhrade finančného záväzku.

AG4 Bežnými príkladmi finančných aktív predstavujúcich zmluvné právo na prijatie peňažných prostriedkov v budúcnosti a príslušných finančných záväzkov predstavujúcich zmluvný záväzok na dodanie peňažných prostriedkov v budúcnosti sú:

- a) pohľadávky a záväzky z obchodného styku;
- b) zmenky k inkasu a splatné zmenky;
- c) úverové pohľadávky a záväzky; a
- d) pohľadávky a záväzky z dlhopisov.

V každom prípade zmluvné právo jednej strany na prijatie (alebo povinnosti na zaplatenie) peňažných prostriedkov sa spája so zodpovedajúcou povinnosťou druhej zmluvnej strany na zaplatenie (alebo práva na prijatie).

AG5 Iným typom finančného nástroja je taký nástroj, pri ktorom je ekonomický úžitok, ktorý sa má prijať alebo odovzdať, finančným aktívom iným než peňažné prostriedky. Napríklad zmenka splatná štátnymi dlhopismi dáva držiteľovi zmluvné právo na prijatie a emitentovi zmluvný záväzok dodať štátne dlhopisy, a nie peňažné prostriedky. Dlhopisy sú finančným aktívom, pretože predstavujú záväzky vydávajúcej vlády zaplatiť peňažné prostriedky. Zmenka je z tohto dôvodu finančným aktívom držiteľa zmenky a finančným záväzkom emitenta zmenky.

AG6 „Večné“ dlhové nástroje (ako sú „večné“ dlhopisy, dlhové cenné papiere a kapitálové zmenky) obyčajne poskytujú držiteľovi zmluvné právo na získanie platieb na účet úrokov k stanoveným dátumom, ktoré siahajú do neurčitej budúcnosti, buď bez práva na získanie splátky istiny, alebo s právom na vrátenie istiny podľa podmienok, ktoré spôsobujú, že je to veľmi nepravdepodobné, alebo vo veľmi vzdialenej budúcnosti. Účtovná jednotka môže napríklad emitovať finančný nástroj, ktorý vyžaduje večné ročné splátky rovnajúce sa stanovenej úrokovej sadzbe 8 percent uplatňovanej na nominálnu hodnotu alebo istinu 1 000 MJ<sup>(16)</sup>. Za predpokladu, že 8 percent je trhová úroková sadzba týkajúca sa nástroja pri jeho emisii, emitent preberá zmluvný záväzok realizovať budúce úrokové platby, ktorých reálna hodnota (súčasná hodnota) pri prvotnom zaúčtovaní je 1 000 MJ. Držiteľ nástroja má finančné aktívum a emitent má finančný záväzok.

<sup>(16)</sup> V tomto návode sa peňažné sumy uvádzajú v „menových jednotkách“ (MJ).

- AG7 Zmluvné právo alebo zmluvný záväzok na prijatie, dodanie alebo výmenu finančných nástrojov je samo osebe finančným nástrojom. Reťazec zmluvných práv alebo zmluvných záväzkov zodpovedá definícii finančného nástroja v prípade, ak nakoniec povedie k príjmu alebo platbe peňažných prostriedkov alebo k nadobudnutiu alebo emisii nástroja vlastného imania.
- AG8 Schopnosť uplatniť zmluvné právo alebo požiadavka na splnenie zmluvného záväzku môžu byť absolútne, alebo môžu byť podmienené výskytom budúcej udalosti. Napríklad finančná záruka je zmluvné právo veriteľa prijať peňažné prostriedky od ručiteľa a zodpovedajúci zmluvný záväzok ručiteľa zaplatiť veriteľovi, ak dlžník zlyhá v plnení povinností. Zmluvné právo a záväzok existujú v dôsledku minulých transakcií alebo udalostí (prevzatie záruky), aj keď veriteľova schopnosť uplatniť svoje právo a požiadavka na ručiteľa, aby konal v zmysle svojho záväzku, sú obe podmienené tým, že dlžník v budúcnosti svoje povinnosti nesplní. Podmienené právo a záväzok zodpovedajú definícii finančného aktíva a finančného záväzku, aj keď sa takéto aktíva a záväzky nie vždy vykazujú v účtovnej závierke. Niektoré z týchto podmienených práv alebo záväzkov môžu byť poisťovacími zmluvami v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17.
- AG9 Lízing zvyčajne vytvára nárok prenajímateľa na príjem toku platieb a povinnosť nájomcu platiť tok platieb, ktoré sú v podstate rovnaké ako zmiešané splátky istiny a úrokov podľa úverovej zmluvy. Prenajímateľ začítuje svoju investíciu ako sumu pohľadávky podľa finančného lízingu, a nie ako samotné podkladové aktívum, na ktoré sa vzťahuje finančný lízing. Preto prenajímateľ považuje finančný lízing za finančný nástroj. Podľa štandardu IFRS 16 prenajímateľ nevykazuje svoj nárok na prijímanie lízingových splátok v rámci operatívneho lízingu. Prenajímateľ pokračuje v účtovaní samotného podkladového aktíva, a nie v účtovaní akejkoľvek sumy splatnej v budúcnosti podľa zmluvy. Preto prenajímateľ nepovažuje operatívny lízing za finančný nástroj s výnimkou jednotlivých splátok, ktoré sú aktuálne splatné a ktoré ma splatiť nájomca.
- AG10 Hmotné aktíva (napríklad zásoby, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia), aktíva s právom na užívanie a nehmotný majetok (napríklad patenty a ochranné známky) nie sú finančnými aktívami. Ovládanie takýchto hmotných aktív, aktív s právom na užívanie a nehmotného majetku vytvára príležitosť na vytváranie príjmov peňažných prostriedkov alebo iného aktíva, ale nespôsobuje vznik súčasného práva na príjem peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva.
- AG11 Aktíva (napríklad náklady budúcich období), pre ktoré je budúcim ekonomickým úžitkom príjem tovarov alebo služieb skôr než právo na prijatie peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, nie sú finančným aktívom. Podobne aj položky, ako napríklad výnosy budúcich období a väčšina záručných záväzkov, nie sú finančnými záväzkami, pretože odliv s nimi súvisiacich ekonomických úžitkov predstavuje dodanie tovarov alebo služieb skôr než zmluvný záväzok platiť peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum.
- AG12 Záväzky alebo aktíva, ktoré nie sú zmluvné (napríklad dane z príjmov, ktoré vznikli ako výsledok zákonných požiadaviek uložených vládami), nie sú finančnými záväzkami lebo finančnými aktívami. Účtovníctvom daní z príjmov sa zaoberá štandard IAS 12. Podobne aj mimozmluvné povinnosti definované v štandarde IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* nevyplývajú zo zmlúv a nie sú finančnými záväzkami.

### **Nástroje vlastného imania**

- AG13 Nástrojmi vlastného imania sú napríklad kmeňové akcie neobsahujúce právo predať, niektoré nástroje obsahujúce právo predať (pozri odseky 16A a 16B), niektoré nástroje, ktoré ukládajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie (pozri odseky 16C a 16D), niektoré typy prioritných akcií (pozri odseky AG25 a AG26) a warranty alebo vypísané kúpne opcie, ktoré umožňujú držiteľovi upísať alebo nakúpiť pevný počet kmeňových akcií bez práva predať od emitujúcej účtovnej jednotky výmenou za pevnú sumu peňažných prostriedkov alebo iné finančné aktívum. Povinnosť účtovnej jednotky emitovať alebo kúpiť pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za pevnú sumu peňažných prostriedkov alebo iné finančné aktívum predstavuje nástroj vlastného imania účtovnej jednotky (s výnimkou ustanovenia odseku 22A). Ak však takáto zmluva obsahuje povinnosť účtovnej jednotky zaplatiť peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum (iné než zmluva klasifikovaná ako vlastné imanie v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D), zároveň spôsobuje vznik záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia [pozri odsek AG27 písm. a)]. Emitent kmeňových akcií neobsahujúcich právo predať preberá záväzok vtedy, keď formálne realizuje rozdelenie a stáva sa právne viazaným vo vzťahu k akcionárom tak urobí. Toto môže byť prípad vznikajúci v dôsledku deklarovania dividend, alebo keď sa účtovná jednotka likviduje a všetky aktíva zostávajúce po splnení záväzkov sa majú rozdeliť akcionárom.

AG14 Nakúpená kúpna opcia alebo iná podobná zmluva nadobudnutá účtovnou jednotkou, ktorá jej dáva právo znovunadobudnúť pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za dodanie peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, nie je finančným aktívom účtovnej jednotky (s výnimkou ustanovenia odseku 22A). Namiesto toho sa protihodnota zaplatená za takúto zmluvu odpočíta od vlastného imania.

*Trieda nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam [odseky 16A písm. b) a 16C písm. b)]*

AG14A Jednou z charakteristických črt uvedených v odsekoch 16A a 16C je, že finančný nástroj je v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam.

AG14B Pri určovaní, či je nástroj v podriadenej triede, účtovná jednotka vyhodnocuje nárok vyplývajúci z nástroja pri likvidácii tak, akoby sa mal likvidovať k dátumu, keď klasifikuje nástroj. Účtovná jednotka opätovne posúdi klasifikáciu, ak nastane zmena príslušných okolností. Ak napríklad účtovná jednotka emituje alebo spätne odkúpi iný finančný nástroj, môže to mať vplyv na to, či príslušný nástroj je v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam.

AG14C Nástroj, ktorý má prednostné právo pri likvidácii účtovnej jednotky, nie je nástrojom oprávneným na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky. Nástroj má napríklad prednostné právo pri likvidácii, ak oprávňuje držiteľa na pevnú dividendu pri likvidácii navyše k podielu na čistých aktívach účtovnej jednotky, keď ostatné nástroje v podriadenej triede s právom na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky nemajú rovnaké právo pri likvidácii.

AG14D Ak účtovná jednotka má len jednu triedu finančných nástrojov, s touto triedou sa zaobchádza, akoby bola podriadená všetkým ostatným triedam.

*Celkové očakávané peňažné toky priraditeľné k nástroju počas životnosti nástroja [odsek 16A písm. e)]*

AG14E Celkové očakávané peňažné toky nástroja počas životnosti nástroja musia byť v podstatnej miere založené na výsledku hospodárenia, zmene vo vykazovaných čistých aktívach alebo zmene reálnej hodnoty vykazovaných a nevykazovaných čistých aktív účtovnej jednotky počas životnosti nástroja. Výsledok hospodárenia a zmena vo vykazovaných čistých aktívach sa oceňujú v súlade s príslušnými štandardmi IFRS.

*Transakcie, do ktorých vstúpil držiteľ nástroja iný než vlastník účtovnej jednotky (odseky 16A a 16C)*

AG14F Držiteľ finančného nástroja obsahujúceho právo predať alebo nástroja, ktorý ukladá účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie, môže vstupovať do transakcií s účtovnou jednotkou v úlohe inej než v úlohe vlastníka. Držiteľ nástroja môže napríklad byť aj zamestnancom účtovnej jednotky. Pri posudzovaní toho, či by sa nástroj mal klasifikovať ako vlastné imanie podľa odsekov 16A alebo 16C, sa berú do úvahy len peňažné toky a zmluvné podmienky nástroja, ktoré sa týkajú držiteľa nástroja ako vlastníka účtovnej jednotky.

AG14G Príkladom je komanditná spoločnosť, ktorá má komanditistov a komplementárov. Niektorí komplementári môžu poskytnúť účtovnej jednotke záruku a môžu byť odmenení za poskytnutie tejto záruky. V takýchto situáciách sa záruka a súvisiace peňažné toky vzťahujú na držiteľov nástrojov v ich úlohe ručiteľov, a nie v ich úlohe vlastníkov účtovnej jednotky. Preto by takáto záruka a súvisiace peňažné toky neboli dôvodom na to, aby komplementári boli považovaní za podriadených komanditistov, a pri posudzovaní toho, či zmluvné podmienky nástrojov komanditnej spoločnosti a nástrojov verejnej obchodnej spoločnosti sú totožné, by sa nezohľadňovali.



AG14H Ďalším príkladom je režim podieľania sa na výsledku hospodárenia, pri ktorom sa výsledok hospodárenia priraduje držiteľom nástrojov na základe poskytnutých služieb alebo dosiahnutých obchodov počas bežného roka a predchádzajúceho roka. Takýmito režimami sú transakcie s držiteľmi nástrojov, ktorí sú v postavení nevlastníkov, a nemali by sa brať do úvahy pri posudzovaní charakteristických črt uvedených v odseku 16A alebo odseku 16C. Režimy podieľania sa na výsledku hospodárenia, ktoré pridelujú výsledok hospodárenia držiteľom nástrojov na základe nominálnej hodnoty ich nástrojov v porovnaní s ostatnými držiteľmi v skupine, však predstavujú transakcie s držiteľmi nástrojov v úlohe vlastníkov a mali by sa brať do úvahy pri posudzovaní charakteristických črt uvedených v odseku 16A alebo odseku 16C.

AG14I Peňažné toky a zmluvné podmienky transakcie medzi držiteľom nástroja (v postavení nevlastníka) a emitujúcou účtovnou jednotkou musia byť podobné rovnocennej transakcii, ktorá by sa mohla uskutočniť medzi nedržiteľom nástroja a emitujúcou účtovnou jednotkou.

*Neexistencia ďalšieho finančného nástroja alebo zmluvy s celkovými peňažnými tokmi, ktoré v podstatnej miere pevne stanovujú alebo obmedzujú zostatkovú návratnosť pre držiteľa nástroja (odseky 16B a 16D)*

AG14J Podmienkou pri klasifikácii finančného nástroja, ktorý inak spĺňa kritériá uvedené v odseku 16A alebo odseku 16C, ako vlastné imanie je, že účtovná jednotka nemá ďalší finančný nástroj alebo zmluvu, ktoré majú a) celkové peňažné toky založené v podstatnej miere na výsledku hospodárenia, zmene vykázanych čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázanych a nevykázanych čistých aktív účtovnej jednotky, a b) účinok v podstatnej miere obmedzujúci alebo pevne stanovujúci zostatkovú návratnosť. Nie je pravdepodobné, aby ďalej uvedené nástroje, keď sú uzatvárané v rámci bežných komerčných vzťahov s nespriaznenými osobami, zabránili, aby nástroje, ktoré inak spĺňajú kritériá uvedené v odseku 16A alebo 16C, boli klasifikované ako vlastné imanie:

a) nástroje, ktorých celkové peňažné toky sú v podstatnej miere založené na konkrétnych aktívach účtovnej jednotky;

b) nástroje, ktorých celkové peňažné toky sú založené na percentuálnom podiele z výnosov;

c) zmluvy určené na odmenenie individuálnych zamestnancov za služby poskytnuté účtovnej jednotke

d) zmluvy vyžadujúce platbu nevýznamného percentuálneho podielu zisku za poskytnuté služby alebo dodaný tovar.

### **Derivátové finančné nástroje**

AG15 Finančné nástroje zahŕňajú primárne nástroje (napríklad pohľadávky, záväzky a nástroje vlastného imania) a derivátové finančné nástroje (napríklad finančné opcie, futures a forwardy, úrokové swapy a menové swapy). Derivátové finančné nástroje zodpovedajú definícii finančného nástroja, a preto patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

AG16 Derivátové finančné nástroje vytvárajú práva a povinnosti, ktorých účinkom je prevod jedného alebo viacerých finančných rizík medzi stranami daného nástroja odvodených od podkladového primárneho finančného nástroja. Pri vzniku dávajú derivátové finančné nástroje jednej strane zmluvné právo na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou stranou podľa podmienok, ktoré sú potenciálne výhodné, alebo zmluvnú povinnosť na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou stranou za podmienok, ktoré sú potenciálne nevýhodné. Vo všeobecnosti <sup>(17)</sup> však nemajú za následok prevod podkladového primárneho finančného nástroja pri vzniku zmluvy, ani sa takéto prevod neuskutočňuje nevyhnutne pri splatnosti zmluvy. Niektoré nástroje stelesňujú aj právo aj povinnosť uskutočniť výmenu. Keďže podmienky výmeny sú stanovené pri vzniku derivátového nástroja, tieto podmienky sa môžu stať buď výhodnými alebo nevýhodnými v závislosti od toho, ako sa menia ceny na finančných trhoch.

<sup>(17)</sup> Toto je pravda pri väčšine, nie však pri všetkých derivátoch, napríklad pri niektorých krížových menových úrokových swapoch dochádza k výmene istiny na začiatku transakcie (a k jej opätovnej výmene pri splatnosti)

- AG17 Predajná alebo kúpna opcia na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov (t. j. finančných nástrojov iných, než sú vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky) dáva držiteľovi právo získať potenciálne budúce ekonomické úžitky spojené so zmenami reálnej hodnoty finančného nástroja, ktorý je v zmluve podkladovým aktívom. Naopak, vypisovateľ opcie preberá povinnosť vzdať sa potenciálnych ekonomických úžitkov alebo znášať potenciálne straty ekonomických úžitkov spojené so zmenami reálnej hodnoty podkladového finančného nástroja. Zmluvné právo držiteľa zodpovedá definícii finančného aktíva a povinnosť vypisovateľa zodpovedá definícii finančného záväzku. Podkladovým finančným nástrojom opčnej zmluvy môže byť akékoľvek finančné aktívum vrátane akcií v iných účtovných jednotkách a úročených nástrojov. Pri opcii môže vyplynúť požiadavka, aby vypisovateľ emitoval dlhový nástroj namiesto toho, aby previedol finančné aktívum, ale podkladový nástroj opcie by predstavoval finančné aktívum pre držiteľa, ak by opcia bola uplatnená. Právo držiteľa opcie na výmenu finančného aktíva za potenciálne nevýhodných podmienok a povinnosť vypisovateľa na výmenu finančného aktíva za potenciálne nevýhodných podmienok sú odlišné od podkladového finančného aktíva, ktoré sa má vymeniť pri uplatnení opcie. Povaha práva držiteľa a povinnosti vypisovateľa nie je ovplyvnená pravdepodobnosťou, že opcia bude uplatnená.
- AG18 Iným príkladom derivátového finančného nástroja je forwardová zmluva, ktorá sa má vysporiadať o šesť mesiacov a v rámci ktorej sa jedna strana (kupujúci) zaviazuje dodať peňažné prostriedky vo výške 1 000 000 MJ výmenou za štátne dlhopisy s pevnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 MJ a druhá strana (predávajúci) sa zaviazuje dodať štátne dlhopisy s pevnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 MJ výmenou za peňažné prostriedky v hodnote 1 000 000 MJ. Počas šiestich mesiacov majú obe strany zmluvné právo a zmluvný záväzok vymeniť si finančné nástroje. Ak trhová cena štátnych dlhopisov narastie nad 1 000 000 MJ, podmienky sa stanú výhodné pre kupujúceho a nevýhodné pre predávajúceho; ak trhová cena klesne pod 1 000 000 MJ, účinok bude opačný. Kupujúci má zmluvné právo (finančné aktívum) podobné právu podľa držanej kúpnej opcie a zmluvný záväzok (finančný záväzok) podobný povinnosti podľa vypísanej predajnej opcie; predávajúci má zmluvné právo (finančné aktívum) podobné právu podľa držanej predajnej opcie a zmluvný záväzok (finančný záväzok) podobný povinnosti podľa vypísanej kúpnej opcie. Podobne ako pri opciách, tieto zmluvné práva a povinnosti predstavujú finančné aktíva a finančné záväzky samostatné a odlišné od podkladových finančných nástrojov (dlhopisy a peňažné prostriedky, ktoré sa majú vymieňať). Obe strany forwardovej zmluvy majú povinnosť realizácie v dohodnutom čase, zatiaľ čo realizácia v rámci opčnej zmluvy sa uskutoční len vtedy, ak sa držiteľ opcie rozhodne ju uplatniť.
- AG19 Mnoho ďalších typov derivátových nástrojov stelesňuje právo alebo povinnosť uskutočniť budúcu výmenu vrátane úrokových a menových swapov, úrokových capov, collarov a floorov, úverových príslužob, možnosti vydania zmenky a akreditívov. Zmluva o úrokovom swape sa môže považovať za variant forwardovej zmluvy, v ktorej strany súhlasia uskutočniť sériu budúcich výmen súm peňažných prostriedkov, pričom jedna suma je vypočítaná na základe pohyblivej úrokovej sadzby a druhá na základe pevnej úrokovej miery. Zmluvy o futures sú ďalším variantom forwardových zmlúv odlišujúce sa primárne v tom, že tieto zmluvy sú štandardizované a obchoduje sa s nimi na burze.

### **Zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančných položiek (odseky 8 až 10)**

- AG20 Zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančných položiek nezodpovedajú definícii finančného nástroja, pretože zmluvné právo jednej strany na príjem nefinančného aktíva alebo služby a zodpovedajúca povinnosť druhej strany neustanovujú súčasné právo alebo povinnosť žiadnej strany prijať, dodať alebo vymeniť finančné aktívum. Napríklad zmluvy, ktorých vysporiadanie nastane len prijatím alebo dodaním nefinančnej položky (napríklad opčnej zmluvy, zmluvy o futures alebo forwardové zmluvy týkajúce sa striebra), nie sú finančnými nástrojmi. Tohto typu sú mnohé komoditné zmluvy. Niektoré sú svojou formou štandardizované a obchoduje sa s nimi na organizovaných trhoch v podstate tak isto, ako s určitými derivátovými finančnými nástrojmi. Napríklad komoditná zmluva o futures môže byť za peňažné prostriedky kúpená a predaná okamžite, pretože je kótovaná pre obchodovanie na burze a môže mnohokrát meniť vlastníka. Zmluvné strany kupujúce a predávajúce zmluvu však v konečnom dôsledku obchodujú s podkladovou komoditou. Schopnosť kúpiť alebo predáť komoditnú zmluvu za peňažné prostriedky, jednoduchosť, s akou sa môže kúpiť alebo predáť, a možnosť rokovania o peňažnom vysporiadaní povinnosti prijať alebo dodať komoditu nenia základný charakter zmluvy takým spôsobom, ktorým sa vytvára finančný nástroj. Bez ohľadu na vyššie uvedené však niektoré zmluvy na nákup alebo predaj nefinančných položiek, ktoré možno vysporiadať v čistom alebo výmenou finančných nástrojov alebo v rámci ktorých je možné nefinančnú položku okamžite konvertovať na peňažné prostriedky, patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu tak, akoby boli finančnými nástrojmi (pozri odsek 8).

- AG21 S výnimkou prípadov, keď sa to vyžaduje v štandarde IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, zmluva, ktorá zahŕňa príjem alebo dodanie hmotných aktív, nespôsobuje vznik finančného aktíva jednej strany a finančného záväzku druhej strany s výnimkou prípadu, keď je akákoľvek zodpovedajúca platba odložená na neskôr ako deň, ku ktorému sú hmotné aktíva prevedené. Tak je to v prípade nákupu alebo predaja tovaru na základe obchodného úveru.
- AG22 Niektoré zmluvy sú viazané na komodity, ale neobsahujú vysporiadanie prostredníctvom fyzického prijatia alebo dodania komodity. Konkretizujú vysporiadanie skôr prostredníctvom peňažných platieb, ktoré sú stanovené podľa vzorca v zmluve, než prostredníctvom platieb pevných súm. Napríklad istina dlhopisu sa môže vypočítať uplatnením trhovej ceny ropy prevládajúcej pri splatnosti dlhopisu vo vzťahu k pevnému množstvu ropy. Istina je indexovaná odkazom na cenu komodity, ale vysporiada sa iba peňažnými prostriedkami. Takáto zmluva predstavuje finančný nástroj.
- AG23 Definícia finančného nástroja obsahuje aj zmluvu, ktorá spôsobuje vznik nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku dodatočne k finančnému aktívu alebo finančnému záväzku. Takéto finančné nástroje často dávajú jednej strane možnosť vymeniť finančné aktívum za nefinančné aktívum. Napríklad dlhopis viazaný na ropu môže dávať držiteľovi právo prijať tok pevne stanovených pravidelných splátok úrokov a pevnú sumu peňažných prostriedkov k dátumu splatnosti s možnosťou vymeniť istinu za pevne stanovené množstvo ropy. Vhodnosť uplatnenia tejto opcie sa bude z času na čas meniť v závislosti od reálnej hodnoty ropy vo vzťahu k výmennému pomeru peňažných prostriedkov za ropu (výmenná cena), ktorý je obsiahnutý v dlhopise. Zámer držiteľa dlhopisu týkajúci sa uplatnenia opcie neovplyvňuje podstatu jednotlivých aktív. Finančné aktívum držiteľa a finančný záväzok emitenta tvoria z dlhopisu finančný nástroj bez ohľadu na ostatné typy aktív a záväzkov, ktoré sa tiež vytvárajú.
- AG24 [Vypúšťa sa.]

#### PREZENTÁCIA

##### **Záväzky a vlastné imanie (odseky 15 až 27)**

*Neexistencia zmluvného záväzku dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum (odseky 17 až 20)*

- AG25 Prioritné akcie sa môžu emitovať s rôznymi právami. Pri stanovovaní toho, či je prioritná akcia finančným záväzkom alebo nástrojom vlastného imania, emitent posudzuje konkrétne práva pripojené k danej akcii s cieľom určiť, či akcia vykazuje základné charakteristické znaky finančného záväzku. Napríklad prioritná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo na základe rozhodnutia držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože emitent má povinnosť previesť finančné aktíva držiteľovi akcie. Potenciálna neschopnosť emitenta splniť povinnosť spätného odkúpenia prioritnej akcie, keď sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku či fondov, záväzok neruší. Možnosť voľby emitenta odkúpiť akcie za peňažné prostriedky nezodpovedá definícii finančného záväzku, pretože emitent nemá súčasnú povinnosť previesť finančné aktíva na akcionárov. V takomto prípade možnosť spätného odkúpenia závisí výlučne od rozhodnutia emitenta. Povinnosť však môže vzniknúť, ak si emitent akcií uplatní opciu, zvyčajne formálnym oznámením zámeru akcionárom spätné odkúpiť akcie.
- AG26 Ak prioritné akcie nie sú spätné odkúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami, ktoré sa spájajú s akciami. Klasifikácia vychádza z posúdenia podstaty zmluvných dojednaní a definícií finančného záväzku a nástroja vlastného imania. Keď sú rozdelenia držiteľom prioritných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, na voľnom rozhodnutí emitenta, akcie sú nástrojmi vlastného imania. Na klasifikáciu prioritnej akcie ako nástroja vlastného imania alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:
- história realizácie rozdelení;
  - zámer realizovať rozdelenia v budúcnosti;
  - možný negatívny vplyv na cenu kmeňových akcií emitenta, ak rozdelenia nie sú realizované (v dôsledku obmedzení na výplatu dividend z kmeňových akcií, ak nie sú dividendy vyplácané z prioritných akcií);

- d) suma rezervných fondov emitenta;
- e) očakávania emitenta týkajúce sa výsledku hospodárenia za dané obdobie; alebo
- f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho výsledku hospodárenia za dané obdobie.

Vysporiadanie vlastnými nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky (odseky 21 až 24)

AG27 Ďalej uvedené príklady obsahujú ilustráciu spôsobu klasifikácie rozličných typov zmlúv o vlastných nástrojoch vlastného imania účtovnej jednotky:

- a) Zmluva, ktorú účtovná jednotka vysporiada prijatím alebo dodaním pevného počtu svojich vlastných akcií bez protihodnoty v budúcnosti, alebo výmenou pevného počtu svojich vlastných akcií za pevnú sumu peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, je nástrojom vlastného imania (s výnimkou ustanovenia odseku 22A). Preto sa prijatá alebo zaplatená protihodnota pre takúto zmluvu priamo pripočíta k vlastnému imaniu alebo sa od neho priamo odpočíta. Príkladom je emitovaná opcia na akcie, ktorá protistrane dáva právo na nákup pevného počtu akcií účtovnej jednotky za pevnú sumu peňažných prostriedkov. Ak však zmluva vyžaduje od účtovnej jednotky, aby nakúpila (spätne odkúpila) svoje vlastné akcie za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktívum k pevne stanovenému dátumu alebo na požiadanie, účtovná jednotka takisto vykazuje finančný záväzok vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia (s výnimkou nástrojov, ktoré majú všetky charakteristické črty a spĺňajú podmienky stanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D). Príkladom je povinnosť účtovnej jednotky podľa forwardovej zmluvy spätne nakúpiť pevný počet svojich vlastných akcií za pevnú sumu peňažných prostriedkov.
- b) Povinnosť účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné akcie za peňažné prostriedky dáva základ vzniku finančného záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia, aj keď počet akcií, ktoré účtovná jednotka musí spätne odkúpiť, nie je pevne stanovený alebo ak je povinnosť podmienená uplatnením práva na spätné odkúpenie protistranou (s výnimkou ustanovení odsekov 16A a 16B alebo odsekov 16C a 16D). Príkladom podmieneného záväzku je emitovaná opcia, pri ktorej sa od účtovnej jednotky vyžaduje spätné odkúpenie jej vlastných akcií za peňažné prostriedky v prípade, ak protistrana opciu uplatní.
- c) Zmluva, ktorá bude vysporiadaná peňažnými prostriedkami alebo iným finančným aktívom, je finančným aktívom alebo finančným záväzkom, aj keď suma peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva, ktorá sa prijme alebo dodá, vychádza zo zmien v trhovej cene vlastného imania účtovnej jednotky (s výnimkou ustanovení odsekov 16A a 16B alebo odsekov 16C a 16D). Jedným z príkladov je opcia na akciu s čistým vysporiadaním peňažnými prostriedkami.
- d) Zmluva, ktorej vysporiadanie sa uskutoční formou premenlivého počtu vlastných akcií účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej (napríklad cena komodity), je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Príkladom je vypísaná opcia na nákup zlata, ktorá – ak sa realizuje – sa vysporiada v čistom prostredníctvom vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a to dodaním takého počtu týchto nástrojov, ktorých hodnota sa rovná hodnote opčnej zmluvy. Takáto zmluva je finančným aktívom alebo finančným záväzkom, aj keď podkladová premenná predstavuje skôr cenu vlastných akcií účtovnej jednotky než zlata. Podobne zmluva, ktorej vysporiadanie sa uskutoční prostredníctvom pevného počtu vlastných akcií účtovnej jednotky, avšak práva priradené k týmto akciám sa budú meniť tak, že hodnota vysporiadania sa bude rovnáť pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej, predstavuje finančné aktívum alebo finančný záväzok.

Ustanovenia o podmienenom vysporiadaní (odsek 25)

AG28 V odseku 25 sa vyžaduje, že ak časť ustanovenia o podmienenom vysporiadaní, podľa ktorej by sa mohlo vyžadovať vysporiadanie vo forme peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva (alebo iným spôsobom, ktorý by vyústil do zaradenia nástroja do kategórie finančných záväzkov), nie je reálna, ustanovenie o vysporiadaní nemá vplyv na klasifikáciu finančného nástroja. Preto zmluva, ktorá vyžaduje vysporiadanie vo forme peňažných prostriedkov alebo prostredníctvom premenlivého počtu vlastných akcií účtovnej jednotky len v prípade výskytu udalosti, ktorá je krajne ojedinelá, veľmi nezvyčajná a veľmi nepravdepodobná, je nástrojom vlastného imania. Podobne vysporiadanie formou pevného počtu vlastných akcií účtovnej jednotky možno zmluvne vylúčiť za okolností, ktoré účtovná jednotka nemôže ovplyvniť, ale ak tieto okolnosti nemôžu reálne nastať, klasifikácia ako nástroj vlastného imania je vhodná.

*Spôsob zaobchádzania v konsolidovanej účtovnej závierke*

AG29 V konsolidovanej účtovnej závierke účtovná jednotka prezentuje nekontrolné podiely – t. j. podiely iných strán na vlastnom imaní a príjme jej dcérskych spoločností – v súlade so štandardmi IAS 1 a IFRS 10. Pri klasifikácii finančného nástroja (alebo jeho zložky) v rámci konsolidovanej účtovnej závierky účtovná jednotka zväzí všetky podmienky dohodnuté medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja, aby určila, či skupina ako celok má povinnosť dodať peňažné prostriedky alebo iné finančné aktívum vo vzťahu k nástroju alebo ho vysporiadať spôsobom, ktorý vyústi do klasifikácie ako záväzku. Ak dcérska spoločnosť v rámci skupiny emituje finančný nástroj a materská spoločnosť alebo iná účtovná jednotka v skupine dohodne dodatočné podmienky priamo s držiteľmi nástroja (napríklad záruka), skupina nemusí mať možnosť voľnej úvahy pri rozhodovaní o rozdeleniach alebo spätnom odkúpení. Aj keď dcérska spoločnosť môže vhodne klasifikovať nástroj bez ohľadu na tieto dodatočné podmienky v rámci svojej individuálnej účtovnej závierky, zvažuje sa vplyv iných dohôd medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja s cieľom zaistiť, aby sa do konsolidovanej účtovnej závierky premietli zmluvy a transakcie, do ktorých vstúpila skupina ako celok. V rozsahu, v akom existuje takýto záväzok alebo ustanovenie o vysporiadaní, nástroj (alebo jeho zložka, ktorá je predmetom záväzku) sa v konsolidovanej účtovnej závierke klasifikuje ako finančný záväzok.

AG29A Niektoré druhy nástrojov, ktoré účtovnej jednotke ukladajú zmluvný záväzok, sa klasifikujú ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Klasifikácia podľa týchto odsekov predstavuje výnimku zo zásad, ktoré sa inak uplatňujú v tomto štandarde na klasifikáciu nástroja. Táto výnimka sa nevzťahuje na klasifikáciu nekontrolných podielov v konsolidovanej účtovnej závierke. Nástroje klasifikované v samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke ako nástroje vlastného imania buď v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D, ktoré predstavujú nekontrolné podiely, sa preto v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny klasifikujú ako záväzky.

**Zložené finančné nástroje (odseky 28 až 32)**

AG30 Odsek 28 sa uplatňuje len na emitentov nederivátových zložených finančných nástrojov. Odsek 28 sa nezaobrá zloženými finančnými nástrojmi z pohľadu ich držiteľov. Klasifikáciou a oceňovaním finančných aktív, ktoré sú zloženými finančnými nástrojmi z pohľadu ich držiteľov, sa zaoberá štandard IFRS 9.

AG31 Bežnou formou zloženého finančného nástroja je dlhový nástroj s vloženou výmennou opciou, ako je napríklad dlhopis konvertibilný na kmeňové akcie emitenta a bez iných vložených derivátových prvkov. V odseku 28 tohto štandardu sa od emitenta takéhoto finančného nástroja vyžaduje, aby vo výkaze o finančnej situácii prezentoval záväzkovú zložku a zložku vlastného imania oddelene, a to takto:

a) povinnosť emitenta vykonávať plánované splátky úrokov a istiny je finančným záväzkom, ktorý existuje dovtedy, kým nie je nástroj konvertovaný. Pri prvotnom zaúčtovaní je reálnou hodnotou záväzkovej zložky súčasná hodnota zmluvne stanovených budúcich peňažných tokov diskontovaných úrokovou mierou platnou na trhu v danom čase pre nástroje, ktoré majú porovnateľný úverový stav a poskytujú v podstate tie isté peňažné toky a za tých istých podmienok, ale bez výmennej opcie;

b) nástroj vlastného imania predstavuje vloženú opciu na konverziu záväzku na vlastné imanie emitenta. Táto opcia má hodnotu pri prvotnom zaúčtovaní, aj keď je mimo peňazí.

AG32 Pri konverzii konvertibilného nástroja pri splatnosti účtovná jednotka ukončí vykazovanie záväzkovej zložky a vykáže ju ako vlastné imanie. Pôvodná zložka vlastného imania zostáva ako vlastné imanie (aj keď sa môže previesť z jednej riadkovej položky v rámci vlastného imania do inej). Pri konverzii v deň splatnosti nevzniká zisk ani strata.



- AG33 Ak účtovná jednotka zruší konvertibilný nástroj pred splatnosťou prostredníctvom predčasného splatenia alebo spätného odkúpenia, v rámci ktorého nedôjde k zmene pôvodných konverzných výhod, účtovná jednotka priradí zaplatenú protihodnotu a všetky transakčné náklady na opätovné alebo spätné odkúpenie k záväzkovej zložke a zložke vlastného imania nástroja v deň uskutočnenia transakcie. Metóda používaná pri priradení zaplatenej protihodnoty a transakčných nákladov k jednotlivým zložkám je konzistentná s metódou používanou pri pôvodnom priradení príjmov získaných účtovnou jednotkou pri emisii konvertibilného nástroja k jednotlivými zložkám v súlade s odsekmi 28 až 32.
- AG34 Po priradení protihodnoty sa s výsledným ziskom alebo stratou zaobchádza v súlade s účtovnými zásadami uplatniteľnými na predmetnú zložku takto:
- a) suma zisku alebo straty týkajúca sa záväzkovej zložky sa vykazuje vo výsledku hospodárenia; a
- b) suma protihodnoty týkajúca sa zložky vlastného imania sa vykazuje vo vlastnom imaní.
- AG35 Účtovná jednotka môže upraviť podmienky konvertibilného nástroja tak, aby podporila predčasnú konverziu, napríklad formou ponuky výhodnejšieho pomeru konverzie alebo zaplacením ďalšej dodatočnej protihodnoty v prípade konverzie pred stanoveným dátumom. Rozdiel vzniknutý k dátumu zmeny podmienok medzi reálnou hodnotou protihodnoty, ktorú držiteľ prijme pri konverzii nástroja v rámci revidovaných podmienok a reálnou hodnotou protihodnoty, ktorú by držiteľ nástroja dostal v prípade, ak by nedošlo k zmenám pôvodných podmienok, sa vykazuje ako strata vo výsledku hospodárenia.

#### **Vlastné akcie (odseky 33 a 34)**

- AG36 Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky sa nevykazujú ako finančné aktívum bez ohľadu na dôvod ich znovunadobudnutia. V odseku 33 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka, ktorá znovunadobudla svoje vlastné nástroje vlastného imania, tieto nástroje vlastného imania odpočítala z vlastného imania (pozri však aj odsek 33A). Ak má však účtovná jednotka v držbe svoje vlastné imanie v mene iných osôb, napríklad v prípade finančnej inštitúcie, ktorá drží svoje vlastné imanie v mene klienta, došlo k vytvoreniu zastupovania tretej strany a výsledkom je, že takáto držba sa nezahŕňa do výkazu o finančnej situácii účtovnej jednotky.

#### **Úroky, dividendy, straty a zisky (odseky 35 až 41)**

- AG37 Ďalej uvedený príklad je ilustráciou uplatnenia odseku 35 na zložený finančný nástroj. Predpokladajme, že nekumulatívna prioritná akcia sa musí za päť rokov povinne spätné odkúpiť za peňažné prostriedky, ale dividendy sú splatné v závislosti od rozhodnutia účtovnej jednotky pred dátumom spätného odkúpenia. Takýto finančný nástroj je zloženým finančným nástrojom, pričom záväzková zložka predstavuje súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia. Časové rozlišovanie diskontu z tejto zložky sa vykáže vo výsledku hospodárenia a klasifikuje sa ako úrokový náklad. Akékoľvek zaplatené dividendy súvisia so zložkou vlastného imania, a preto sa vykazujú ako rozdelenie výsledku hospodárenia. Podobný spôsob zaobchádzania by sa uplatňoval v prípade, ak by spätné odkúpenie nebolo povinné, ale záviselo by od rozhodnutia držiteľa, alebo ak by akcia bola povinne konvertibilná na premenlivý počet kmeňových akcií, ktorých hodnota by sa vypočítala tak, aby sa rovnala pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej (napríklad komodity). Ak sa však akékoľvek nezaplatené dividendy pripočítajú k sume spätného odkúpenia, celý nástroj je záväzkom. V takomto prípade sa akékoľvek dividendy klasifikujú ako úrokový náklad.

#### **Vzájomné započítavanie finančného aktíva a finančného záväzku (odseky 42 až 50)**

- AG 38 [Vypúšťa sa.]

*Kritérium toho, že účtovná jednotka „má v súčasnosti zo zákona vymožiteľné právo vzájomne započítavať vykázané sumy“ [odsek 42 písm. a)]*

- AG38A Právo na vzájomné započítanie môže byť v súčasnosti dostupné alebo môže byť podmienené budúcou udalosťou (právo sa môže začať uplatňovať alebo byť vykonateľné, napríklad, pri výskyte nejakej budúcej udalosti, akou je zlyhanie, platobná neschopnosť alebo konkurz jednej z protistrán). Aj keď právo na vzájomné započítanie nie je podmienené budúcou udalosťou, môže byť zo zákona vymožiteľné len pri bežnom chode podnikania alebo v prípade zlyhania, alebo v prípade platobnej neschopnosti či konkurzu jednej alebo všetkých protistrán.



AG38B Aby účtovná jednotka splnila kritérium odseku 42 písm. a), musí mať v súčasnosti zo zákona vymožitelné právo na vzájomné započítanie. To znamená, že právo na vzájomné započítanie:

- a) nesmie byť podmienené budúcou udalosťou; a
- b) musí byť zo zákona vymožitelné za všetkých týchto okolností:
  - i) pri bežnom chode podnikania;
  - ii) v prípade zlyhania; a
  - iii) v prípade platobnej neschopnosti alebo konkurzu účtovnej jednotky a všetkých protistrán.

AG38C Povaha a rozsah práva na vzájomné započítanie vrátane prípadných podmienok súvisiacich s jeho uplatňovaním a toho, či by toto právo bolo zachované v prípade zlyhania, platobnej neschopnosti alebo konkurzu, sa môže v jednotlivých právnych jurisdikciách líšiť. Následne nemožno predpokladať, že právo na vzájomné započítanie je automaticky k dispozícii mimo bežného chodu podnikania. Napríklad zákony o konkurze alebo platobnej neschopnosti určitej jurisdikcie môžu za určitých okolností zakazovať alebo obmedzovať právo na vzájomné započítanie v prípade konkurzu alebo platobnej neschopnosti.

AG38D Aby sa zistilo, či je za bežného chodu podnikania, v prípade zlyhania a v prípade platobnej neschopnosti alebo konkurzu vymožitelné právo na vzájomné započítanie, pokiaľ ide o účtovnú jednotku a všetky protistrany [ako je stanovené v odseku AG38B písm. b)], treba posúdiť právne predpisy uplatniteľné na vzťahy medzi stranami (napríklad zmluvné ustanovenia, zákony upravujúce zmluvu alebo zlyhanie, zákony o platobnej neschopnosti alebo konkurze uplatniteľné na zmluvné strany).

*Kritérium, že účtovná jednotka „má zámer buď vysporiadať aktívum a záväzok v čistom alebo realizovať aktívum a vysporiadať záväzok súbežne“ [odsek 42 písm. b)]*

AG38E Aby účtovná jednotka splnila kritérium odseku 42 písm. b), musí mať zámer buď vysporiadať aktívum a záväzok v čistom alebo realizovať aktívum a vysporiadať záväzok súbežne. Aj keď účtovná jednotka môže mať právo vysporiadať aktívum a záväzok v čistom, môže napriek tomu realizovať aktívum a vysporiadať záväzok oddelene.

AG38F Ak účtovná jednotka môže vysporiadať sumy takým spôsobom, aby výsledok bol v podstate rovnocenný s čistým vysporiadaním, účtovná jednotka splní kritérium čistého vysporiadania podľa odseku 42 písm. b). Stane sa tak výlučne vtedy, keď mechanizmus hrubého vysporiadania disponuje vlastnosťami, ktorými sa eliminuje úverové riziko a riziko likvidity alebo ktorými sa toto riziko redukuje na nevýznamnú mieru, a ktorými sa pohľadávky a záväzky spracujú v jedinom zúčtovacom procese alebo cykle. Kritérium čistého vysporiadania podľa odseku 42 písm. b), by splňal napríklad systém hrubého vysporiadania, ktorý disponuje všetkými týmito vlastnosťami:

- a) finančné aktíva a finančné záväzky prípustné na vzájomné započítanie sa predkladajú na spracovanie v rovnakom čase;
- b) keď sa finančné aktíva a finančné záväzky už predložia na spracovanie, zmluvné strany sú viazané splniť povinnosť vysporiadať ich;
- c) neexistuje možnosť, že peňažné toky vyplývajúce z aktíva a záväzkov by sa zmenili, keď už boli predložené na spracovanie [ak nezlyhá spracovanie – pozri písmeno d) ďalej];
- d) aktíva a záväzky, ktoré sú zabezpečené kolaterálom vo forme cenných papierov, sa vysporiadajú systémom prevodu cenných papierov alebo podobným systémom (napríklad dodanie proti platbe), takže ak by prevod cenných papierov zlyhal, spracovanie súvisiacej pohľadávky alebo záväzku, pre ktoré sú cenné papiere kolaterálom, takisto zlyhá (a naopak);
- e) akékoľvek transakcie, ktoré zlyhajú, ako je uvedené v písmene d), sa opätovne zadajú na spracovanie, až kým sa nevysporiadajú;

- f) vysporiadanie sa uskutoční prostredníctvom tej istej zúčtovacej inštitúcie (napríklad zúčtovacej banky, centrálnej banky alebo centrálneho depozitára cenných papierov); a
- g) zavedený je vnútrodenný úverový nástroj, ktorý poskytne dostatočné debetné sumy na to, aby sa umožnilo spracovanie platieb ku dňu vysporiadania pre každú zo strán, pričom je takmer isté, že tento vnútrodenný úverový nástroj bude k dispozícii, ak sa vznesie požiadavka na jeho využitie.

AG39 Tento štandard neponúka špeciálny spôsob zaobchádzania s takzvanými „syntetickými nástrojmi“, ktoré sú skupinami samostatných finančných nástrojov nadobudnutých a držaných s cieľom napodobniť charakteristické znaky iného nástroja. Napríklad dlhodobý úver s pohyblivou úrokovou mierou kombinovaný s úrokovým swapom, ktorý obsahuje prijatie pohyblivých splátok a realizáciu fixných splátok, sa zlučujú do dlhodobého úveru s pevne stanovenou mierou. Každý zo samostatných finančných nástrojov, ktoré spolu vytvárajú „syntetický nástroj“, predstavuje zmluvné právo alebo povinnosť so svojimi vlastnými zmluvnými podmienkami, a každý sa môže previesť alebo vysporiadať samostatne. Každý finančný nástroj je vystavený rizikám, ktoré sa môžu odlišovať od rizík, ktorým sú vystavené iné finančné nástroje. Preto v prípade, keď jedným z finančných nástrojov v „syntetickom nástroji“ je aktívum a iným je záväzok, navzájom sa nezapočítavajú a neprezentujú sa vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky v čistom, pokiaľ nespĺňajú kritériá na vzájomné započítanie uvedené v odseku 42.

AG40 [Vypúšťa sa.]

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 33

**Zisk na akciu**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je predpísať zásady na stanovenie a prezentáciu zisku na akciu, aby došlo k zlepšeniu porovnania výkonnosti medzi rôznymi účtovnými jednotkami počas toho istého obdobia vykazovania a medzi rôznymi obdobiami vykazovania v rovnakej účtovnej jednotke. Hoci údaje o zisku na akciu sú limitované z dôvodu rôznych účtovných politík, ktoré sa môžu použiť pri určovaní „zisku“, dôsledným určením menovateľa sa pomôže finančnému vykazovaniu. Tento štandard je zameraný na menovateľa pri výpočte zisku na akciu.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Tento štandard sa uplatňuje na:

**a) samostatnú alebo individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky:**

- i) ktorej kmeňové akcie alebo možné kmeňové akcie sú obchodované na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na mimoburzovom trhu vrátane miestnych a regionálnych trhov); alebo
- ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie kmeňových akcií na verejnom trhu; a

**b) konsolidovanú účtovnú závierku skupiny s materskou spoločnosťou:**

- i) ktorej kmeňové akcie alebo možné kmeňové akcie sú obchodované na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na mimoburzovom trhu vrátane miestnych a regionálnych trhov); alebo
- ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie kmeňových akcií na verejnom trhu.

- 3 Účtovná jednotka, ktorá zverejňuje zisk na akciu, vypočítava a zverejňuje zisk na akciu v súlade s týmto štandardom.

- 4 Ak účtovná jednotka prezentuje aj konsolidovanú účtovnú závierku aj individuálnu účtovnú závierku zostavené v súlade so štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, resp. štandardom IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*, zverejnenia požadované týmto štandardom sa musia prezentovať len na základe konsolidovaných informácií. Účtovná jednotka, ktorá si zvolí možnosť zverejniť zisk na akciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke, prezentuje túto informáciu o zisku na akciu len vo svojom výkaze komplexného účtovného výsledku. Účtovná jednotka nezverejňuje takúto informáciu o zisku na akciu v konsolidovanej účtovnej závierke.

- 4A Ak účtovná jednotka prezentuje položky výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze podľa opisu uvedeného v odseku 10A štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení zmien z roku 2011), zisk na akciu prezentuje iba v tomto samostatnom výkaze.

## DEFINÍCIE

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

*Protizriedenie* je zvýšenie zisku na akciu alebo zníženie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warrantov alebo že kmeňové akcie sú emitované po splnení stanovených podmienok.

*Dohoda o podmienených akciách* je dohodou o emisii akcií, ktorá závisí od splnenia stanovených podmienok.

*Podmienené emitovateľné kmeňové akcie* sú kmeňové akcie emitovateľné za malú alebo žiadnu sumu peňažných prostriedkov alebo inej protihodnoty po splnení podmienok stanovených v dohode o podmienených akciách.

*Zriedenie* predstavuje zníženie zisku na akciu alebo zvýšenie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warrantov, alebo že kmeňové akcie sú emitované po splnení stanovených podmienok.

*Opcie, warranty a ich ekvivalenty* sú finančné nástroje, ktoré dávajú držiteľovi právo kúpiť kmeňové akcie.

*Kmeňová akcia* je nástroj vlastného imania, ktorý je podriadený všetkým ostatným triedam nástrojov vlastného imania.

*Možná kmeňová akcia* je finančný nástroj alebo iná zmluva, ktorá môže dať svojmu držiteľovi oprávnenie získať kmeňové akcie.

*Predajné opcie* na kmeňové akcie sú zmluvy, ktoré dávajú držiteľovi právo predať kmeňové akcie za cenu stanovenú pre dané obdobie.

- 6 Kmeňové akcie sa podieľajú na zisku za obdobie až po ostatných typoch akcií, ako sú napríklad prioritné akcie. Účtovná jednotka môže mať viac než jednu triedu kmeňových akcií. Kmeňové akcie tej istej triedy majú rovnaké práva na získanie dividend.
- 7 Príkladmi možných kmeňových akcií sú:
  - a) finančné záväzky alebo nástroje vlastného imania, vrátane prioritných akcií, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie;
  - b) opcie a warranty;
  - c) akcie, ktoré by sa emitovali na základe splnenia podmienok vyplývajúcich zo zmluvných dojednaní, ako je napríklad kúpa obchodných alebo iných aktív.
- 8 Pojmy vymedzené v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* sa v tomto štandarde používajú vo významoch špecifikovaných v odseku 11 štandardu IAS 32, pokiaľ nie je uvedené inak. V štandarde IAS 32 sa vymedzujú pojmy finančný nástroj, finančné aktívum, finančný záväzok a nástroj vlastného imania a poskytuje sa návod na uplatňovanie týchto definícií. V štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* sa vymedzuje reálna hodnota a stanovujú sa požiadavky na uplatňovanie tejto definície.

#### OCEŇOVANIE

##### **Základný zisk na akciu**

- 9 **Účtovná jednotka vypočítava základný zisk na akciu pre výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a, ak sa prezentuje, pre výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností priraditeľný uvedeným kmeňovým akcionárom.**
- 10 **Základný zisk na akciu sa vypočítava tak, že sa výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti (čitateľ) vydelí váženým priemerom počtu nesplatených kmeňových akcií (menovateľ) počas obdobia.**
- 11 Cieľom informácie o základnom zisku na akciu je umožniť ocenenie podielu každej kmeňovej akcie materskej spoločnosti na výkonnosti účtovnej jednotky počas obdobia vykazovania.

## Zisky

**12 Na účely výpočtu základného zisku na akciu sumy priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti vo vzťahu k:**

**a) výsledku hospodárenia z pokračujúcich činností priraditeľných materskej spoločnosti; a**

**b) výsledku hospodárenia priraditeľnému materskej spoločnosti;**

sú sumy uvedené v písmenách a) a b), upravené o sumy prioritných dividend po zdanení, rozdiely vyplývajúce z vysporiadania prioritných akcií a iné podobné vplyvy prioritných akcií klasifikovaných ako vlastné imanie.

13 Všetky položky výnosov a nákladov priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti, ktoré sú vykazované v danom období, vrátane daňového nákladu a dividend z prioritných akcií klasifikovaných ako záväzky, sa zahrnú do stanovenia výsledku hospodárenia za obdobie priraditeľného kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti (pozri štandard IAS 1).

14 Sumou prioritných dividend po zdanení, ktorá sa odpočíta od výsledku hospodárenia, je:

a) suma akýchkoľvek prioritných dividend po zdanení z nekumulatívnych prioritných akcií deklarovaných za dané obdobie; a

b) suma prioritných dividend po zdanení z kumulatívnych prioritných akcií vyžadovaných za obdobie bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované. Suma prioritných dividend za obdobie nezahŕňa sumu akýchkoľvek prioritných dividend z kumulatívnych prioritných akcií vyplatenú alebo deklarovanú počas bežného obdobia a viažucu sa k predchádzajúcim obdobiam.

15 Prioritné akcie, ktoré umožňujú nízkej počiatocnej dividende kompenzovať účtovnej jednotke predaj prioritných akcií s diskontom, alebo dividende nad trhovými cenami kompenzovať investorom nákup prioritných akcií s prémieou, sa niekedy označujú ako prioritné akcie s rastúcimi úrokovými mierami. Akýkoľvek pôvodný emisný diskont alebo prémiea prioritných akcií s rastúcimi úrokovými mierami sa odpisujú do nerozdelených ziskov metódou efektívnej úrokovej miery a na účely výpočtu zisku na akciu sa považujú za prioritnú dividendu.

16 Prioritné akcie možno späť odkúpiť na základe ponuky na odkúpenie akcií od účtovnej jednotky pre držiteľov. Prebytok reálnej hodnoty protihodnoty zaplatenej prioritným akcionárom nad účtovnou hodnotou prioritných akcií predstavuje výnos prioritných akcionárov a náklad účtovnej jednotky účtovaný do nerozdelených ziskov. Táto suma sa odpočítava pri výpočte výsledku hospodárenia priraditeľného kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

17 Účtovná jednotka môže spôsobiť predčasnú konverziu konvertibilných prioritných akcií prostredníctvom priaznivých zmien pôvodných konverzných podmienok alebo prostredníctvom platby dodatočnej protihodnoty. Prebytok reálnej hodnoty kmeňových akcií alebo inej protihodnoty nad reálnou hodnotou kmeňových akcií emitovateľných podľa pôvodných konverzných podmienok je výnosom pre prioritných akcionárov a odpočítava sa pri výpočte výsledku hospodárenia priraditeľného kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

18 Akýkoľvek prebytok účtovnej hodnoty prioritných akcií nad reálnou hodnotou protihodnoty zaplatenej za ich vyrovnanie sa pripočítava pri výpočte výsledku hospodárenia priraditeľného kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

## Akcie

**19 Na účely výpočtu základného zisku na akciu je počet kmeňových akcií váženým priemerom počtu nesplatených kmeňových akcií počas obdobia.**

- 20 Použitie váženého priemeru počtu kmeňových akcií nesplatených za dané obdobie odzrkadľuje skutočnosť, že množstvo akciového kapitálu sa v priebehu obdobia rôznilo, čo je dôsledkom väčšieho alebo menšieho počtu akcií nesplatených počas akéhokoľvek obdobia. Vážený priemer počtu kmeňových akcií nesplatených za dané obdobie je počet nesplatených kmeňových akcií na začiatku obdobia upravený o počet kmeňových akcií spätne odkúpených alebo emitovaných v priebehu obdobia vynásobený faktorom časovej váhy. Faktor časovej váhy je počet dní, počas ktorých sú dané akcie nesplatené, ako podiel na celkovom počte dní obdobia; v mnohých situáciách postačuje primeraná aproximácia váženého priemeru.
- 21 Akcie sú obvykle započítané do váženého priemeru počtu akcií od dátumu, v ktorom je splatná protihodnota (čo je vo všeobecnosti dátum ich emisie), napríklad:
- a) kmeňové akcie emitované výmenou za peňažné prostriedky sa zahrnú vtedy, keď sú peňažné prostriedky splatné;
  - b) kmeňové akcie emitované za dobrovoľné reinvestovanie dividend z kmeňových alebo prioritných akcií sa zahrnú vtedy, keď sa reinvestujú dividendy;
  - c) kmeňové akcie emitované v dôsledku konverzie dlhového nástroja na kmeňové akcie sa zahrnú odo dňa ukončenia narastania úrokov;
  - d) kmeňové akcie emitované namiesto úroku alebo istiny iných finančných nástrojov sa zahrnú odo dňa ukončenia narastania úrokov;
  - e) kmeňové akcie emitované výmenou za vysporiadanie záväzku účtovnej jednotky sa zahrnú od dátumu vysporiadania;
  - f) kmeňové akcie emitované ako protihodnota za nadobudnutie aktíva iného, než sú peňažné prostriedky, sa zahrnú ku dňu vykázania nadobudnutia; a
  - g) kmeňové akcie emitované za poskytovanie služieb účtovnej jednotke sa zahrnú ku dňu poskytnutia služieb.

Načasovanie zahrnutia kmeňových akcií sa stanovuje na základe zmluvných podmienok, ktoré tvoria súčasť ich emisie. Primerane posúdiť treba podstatu každej zmluvy spojenej s emisiou.

- 22 Kmeňové akcie emitované ako súčasť protihodnoty prevedenej v podnikovej kombinácii sa zahŕňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je to preto, že od tohto dátumu nadobúdateľ do svojho výkazu komplexného účtovného výsledku zahŕňa zisky a straty nadobúdaného subjektu.
- 23 Kmeňové akcie, ktoré budú emitované po konverzii povinne konvertibilného nástroja, sa zahrnú do výpočtu základného zisku na akciu od dátumu uzatvorenia zmluvy.
- 24 Podmienene emitovateľné akcie sa považujú za nesplatené a zahrnú sa do výpočtu základného zisku na akciu až od dátumu splnenia všetkých nevyhnutných podmienok (t. j. udalosti sa vyskytli). Akcie emitovateľné výhradne po uplynutí času nie sú podmienene emitovateľnými akciami, pretože plynutie času predstavuje istotu. Nesplatené kmeňové akcie, ktoré sú podmienene návratné (t. j. sú predmetom stiahnutia z trhu), sa nepovažujú za nesplatené a nezahŕňajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až do dátumu, od ktorého sa na ne nebude vzťahovať stiahnutie z trhu.
- 25 [Vypúšťa sa.]
- 26 **Vážený priemer počtu nesplatených kmeňových akcií za obdobie a za všetky prezentované obdobia sa upravuje o udalosti iné než konverzia možných kmeňových akcií, na základe ktorých došlo k zmene počtu nesplatených kmeňových akcií bez zodpovedajúcej zmeny zdrojov.**



- 27 Kmeňové akcie možno emitovať – alebo počet kmeňových akcií v obehu možno znížiť – bez zodpovedajúcej zmeny zdrojov. Medzi príklady patria:
- a) kapitalizácia alebo bonusová emisia (niekedy označovaná ako akciová dividenda);
  - b) bonusový prvok vo všetkých iných emisiách, napríklad bonusový prvok pri predkupnom práve pri emisii existujúcich akcionárov;
  - c) štiepenie akcií; a
  - d) spájanie rozštiepených akcií (konsolidácia akcií).
- 28 Pri kapitalizácii, bonusovej emisii alebo štiepení akcií sa kmeňové akcie pre existujúcich akcionárov emitujú bez dodatočnej protihodnoty. Počet nesplatených kmeňových akcií sa preto zvýši bez zvýšenia zdrojov. Počet nesplatených kmeňových akcií pred udalosťou sa upraví o pomernú zmenu v počte nesplatených kmeňových akcií, akoby k udalosti došlo na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia. Napríklad pri bonusovej emisii formou „dve za jednu“ sa počet nesplatených kmeňových akcií pred emisiou vynásobí tromi, ak chceme získať nový celkový počet kmeňových akcií, alebo dvoma, ak chceme získať počet dodatočných kmeňových akcií.
- 29 Konsolidácia kmeňových akcií zvyčajne znižuje počet nesplatených kmeňových akcií bez zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ak je však celkovým účinkom spätný výkup akcií za reálnu hodnotu, zníženie počtu nesplatených kmeňových akcií je výsledkom zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ako príklad možno uviesť konsolidáciu akcií kombinovanú so špeciálnou dividendou. Vážený priemer počtu nesplatených kmeňových akcií za obdobie, v ktorom dôjde ku kombinovanej transakcii, sa upraví o zníženie počtu kmeňových akcií od dátumu, od ktorého sa vykazuje špeciálna dividenda.

#### Zriadený zisk na akciu

- 30 **Účtovná jednotka vypočítava zriadený zisk na akciu pre výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a – v prípade prezentácie – výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností priraditeľný uvedeným kmeňovým akcionárom.**
- 31 **Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu upravuje účtovná jednotka výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a vážený priemer počtu nesplatených akcií o účinky všetkých zriedujúcich možných kmeňových akcií.**
- 32 Cieľ zriadeného zisku na akciu je konzistentný s cieľom základného zisku na akciu – umožniť ocenenie podielu každej kmeňovej akcie na výkonnosti účtovnej jednotky – pričom sa zohľadnia všetky nesplatené zriedujúce možné kmeňové akcie počas obdobia. V dôsledku toho:
- a) výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti sa zvýši o sumu dividend a úrokov po zdanení vykázaných v danom období v súvislosti s zriedujúcimi možnými kmeňovými akciami a je upravený o akékoľvek zmeny vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by vyplývali z konverzie zriedujúcich možných kmeňových akcií; a
  - b) vážený priemer počtu nesplatených kmeňových akcií sa zvýši o vážený priemer počtu dodatočných kmeňových akcií, ktoré by zostali nesplatené za predpokladu konverzie všetkých zriedujúcich možných kmeňových akcií.

#### Zisky

- 33 Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu upravuje účtovná jednotka výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12 o vplyv po zdanení:
- a) **všetkých dividend alebo iných položiek týkajúcich sa zriedujúcich možných kmeňových akcií odpočítaných pri výpočte výsledku hospodárenia priraditeľného kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12;**

**b) všetkých úrokov vykázanych za obdobie a súvisiacich so zriedujúcimi možnými kmeňovými akciami; a**

**c) akýchkoľvek iných zmien vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie zriedujúcich možných kmeňových akcií.**

- 34 Po konverzii možných kmeňových akcií na kmeňové akcie už nevznikajú položky vymedzené v odseku 33 písm. a) až c). Namiesto toho sa môžu nové kmeňové akcie podieľať na výsledku hospodárenia priraditeľným kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti. Výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti vypočítaný v súlade s odsekom 12 sa preto upraví o položky vymedzené v odseku 33 písm. a) až c) a o akékoľvek súvisiace dane. Náklady súvisiace s možnými kmeňovými akciami zahŕňajú transakčné náklady a diskonty účtované v súlade s metódou efektívnej úrokovej miery (pozri štandard IFRS 9).
- 35 Konverzia možných kmeňových akcií môže viesť k následným zmenám vo výnosoch alebo nákladoch. Napríklad zníženie úrokových nákladov v súvislosti s možnými kmeňovými akciami a z toho vyplývajúci nárast zisku alebo zníženie straty môže viesť k zvýšeniu nákladov súvisiacich s programom povinných podielov zamestnancov na zisku. Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu sa výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti upraví o akékoľvek takéto následné zmeny vo výnosoch alebo nákladoch.

#### *Akcie*

- 36 **Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu je počet kmeňových akcií váženým priemerom počtu kmeňových akcií vypočítaným v súlade s odsekmi 19 a 26, plus vážený priemer počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii všetkých zriedujúcich možných kmeňových akcií na kmeňové akcie. Zriedujúce možné kmeňové akcie sa považujú za konvertované na kmeňové akcie buď na začiatku obdobia alebo – ak tento dátum nastane neskôr – k dátumu emisie možných kmeňových akcií.**
- 37 Zriedujúce možné kmeňové akcie sa určujú nezávisle za každé prezentované obdobie. Počet zriedujúcich možných kmeňových akcií zahrnutý za obdobie od začiatku roka do dňa priebežného vykázania nepredstavuje vážený priemer zriedujúcich možných kmeňových akcií zahrnutých v každom priebežnom výpočte.
- 38 Možné kmeňové akcie sú vážené za obdobie, v ktorom sú nesplatené. Možné kmeňové akcie, ktoré boli zrušené alebo ktorým bolo umožnené, aby ich platnosť skončila v danom období, sa zahrnú so výpočtu zriadeného zisku na akciu iba pomernou časťou za to obdobie, v ktorom sú nesplatené. Možné kmeňové akcie, ktoré sú konvertované na kmeňové akcie počas obdobia, sa zahrnú do výpočtu zriadeného zisku na akciu od začiatku obdobia do dátumu konverzie; od dátumu konverzie sa výsledné kmeňové akcie zahrnú do základného i zriadeného zisku na akciu.
- 39 Počet kmeňových akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii zriedujúcich možných kmeňových akcií, sa určuje na základe podmienok možných kmeňových akcií. Ak existuje viac než jeden základ na konverziu, pri výpočte sa predpokladá najvýhodnejšia miera konverzie alebo realizačná cena z hľadiska držiteľa možných kmeňových akcií.
- 40 Dcérska spoločnosť, spoločný podnik alebo pridružený podnik môžu emitovať aj iným stranám, než je materská spoločnosť alebo investori spoluovládajúci alebo majúci podstatný vplyv na subjekt, do ktorého sa investuje, možné kmeňové akcie, ktoré sú konvertibilné buď na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo na kmeňové akcie materskej spoločnosti alebo investorov, ktorí spoluovládajú alebo majú podstatný vplyv (vykazujúca účtovná jednotka) na subjekt, do ktorého sa investuje. Ak tieto možné kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku majú na základný zisk na akciu vykazujúcej účtovnej jednotky zriedujúci účinok, zahŕňajú sa do výpočtu zriadeného zisku na akciu.

#### *Zriedujúce možné kmeňové akcie*

- 41 **Možné kmeňové akcie sa považujú za zriedujúce výlučne vtedy, ak by sa ich konverziou na kmeňové akcie znížil zisk na akciu alebo zvýšila strata na akciu z pokračujúcich činností.**

- 42 Účtovná jednotka použije výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností priraditeľný materskej spoločnosti ako kontrolné číslo na určenie toho, či sú možné kmeňové akcie zriedňujúce alebo protizriedňujúce. Výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností priradený materskej spoločnosti sa upraví v súlade s odsekom 12, pričom nezahŕňa položky súvisiace s ukončenými činnosťami.
- 43 Možné kmeňové akcie sa považujú za protizriedňujúce vtedy, ak by ich konverzia vyústila do zvýšenia zisku na akciu alebo zníženia straty na akciu z pokračujúcich činností. Pri výpočte zriadeného zisku na akciu sa nepredpokladá konverzia, realizácia alebo iná emisia možných kmeňových akcií s protizriedňujúcim účinkom na zisk na akciu.
- 44 Pri stanovovaní, či sú možné kmeňové akcie zriedňujúce alebo protizriedňujúce, sa každá emisia alebo séria možných kmeňových akcií zvažuje skôr samostatne než v súhrne. Poradie, v akom sa zvažujú možné kmeňové akcie, môže vplývať na to, či sú alebo nie sú zriedňujúce. Preto sa s cieľom maximalizovať zriadenie základného zisku na akciu každá emisia alebo séria možných kmeňových akcií zvažuje v poradí od najviac zriedňujúcich po najmenej zriedňujúce, t. j. zriedňujúce možné kmeňové akcie s najnižším „ziskom na prírastkovú akciu“ sa zahŕňajú do výpočtu zriadeného zisku na akciu pred akciami s vyššími ziskom na prírastkovú akciu. Opcie a warranty sa vo všeobecnosti zahŕňajú ako prvé, pretože tieto nástroje nemajú vplyv na čitateľa výpočtu.

#### Opcie, warranty a ich ekvivalenty

- 45 **Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu účtovná jednotka predpokladá, že dôjde k realizácii zriedňujúcich opcií a warrantov účtovnej jednotky. Predpokladané výnosy z týchto nástrojov sa považujú za prijaté z emisie kmeňových akcií pri priemernej trhovej cene kmeňových akcií za dané obdobie. Rozdiel medzi počtom emitovaných kmeňových akcií a počtom kmeňových akcií, ktoré by sa emitovali pri priemernej trhovej cene kmeňových akcií za dané obdobie, sa považuje za emisiu kmeňových akcií bez protihodnoty.**
- 46 Opcie a warranty sú zriedňujúce, ak by vyústili do emisie kmeňových akcií za nižšiu než priemernú trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia. Suma zriadenia predstavuje priemernú trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia, mínus emisná cena. Preto sa na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu možné kmeňové akcie považujú za akcie pozostávajúce zo:
- a) zmluvy na emisiu určitého počtu kmeňových akcií za ich priemernú trhovú cenu počas obdobia. Takéto kmeňové akcie sa považujú za reálne ocenené a nie sú ani zriedňujúce, ani protizriedňujúce. Pri výpočte zriadeného zisku na akciu sa na ne neprihliada;
- b) zmluvy na emisiu zostávajúcich kmeňových akcií bez protihodnoty. Takéto kmeňové akcie nevytvárajú výnosy a nemajú vplyv na výsledok hospodárenia priraditeľný nesplateným kmeňovým akciám. Takéto akcie sú preto zriedňujúce a pri výpočte zriadeného zisku na akciu sa započítajú do počtu nesplatených kmeňových akcií.
- 47 Opcie a warranty majú zriedňujúci účinok len v prípade, keď priemerná trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia presiahne realizačnú cenu opcií alebo warrantov (t. j. sú „v peniazoch“ – „in the money“). Predtým vykazované zisky na akciu sa retroaktívne neupravujú, aby sa zohľadnili zmeny cien kmeňových akcií.
- 47A Pokiaľ ide o opcie na akcie a iné dohody o platbe na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, emisná cena uvedená v odseku 46 a realizačná cena uvedená v odseku 47 zahŕňajú reálnu hodnotu (ocenenú v súlade so štandardom IFRS 2) všetkých tovarov alebo služieb, ktoré sa majú účtovnej jednotke dodať v budúcnosti v rámci opcie na akcie alebo inej dohody o platbe na základe podielov.
- 48 Opcie na zamestnanecké akcie s fixnými alebo stanoviteľnými podmienkami a kmeňové akcie, na ktoré ešte nevznikol nárok, sa pri výpočte zriadeného zisku na akciu považujú za opcie aj napriek tomu, že môžu byť podmienené vznikom nároku. K dátumu poskytnutia sa považujú za nesplatené. Výkonom podmienené opcie na zamestnanecké akcie sa považujú za podmienené emitovateľné kmeňové akcie, pretože ich emisia je – popri uplynutí času – podmienená aj splnením stanovených podmienok.

### Konvertibilné nástroje

- 49 Zriedujúci účinok konvertibilných nástrojov sa zohľadňuje v zriedenom zisku na akciu v súlade s odsekmi 33 a 36.
- 50 Konvertibilné prioritné akcie sú protizriedujúce kedykoľvek, keď suma dividend z takýchto akcií deklarovaná v rámci bežného obdobia alebo akumulovaná v bežnom období na kmeňovú akciu a ziskateľná pri konverzii presiahne základný zisk na akciu. Podobne aj konvertibilný dlh má protizriedujúci účinok vždy, keď úrok (po odpočítaní dane a iných zmien vo výnosoch alebo nákladoch) z kmeňovej akcie ziskateľný pri konverzii presiahne základný zisk na akciu.
- 51 Vykúpenie alebo vyvolaná konverzia konvertibilných prioritných akcií môže mať vplyv len na časť predtým nesplatených konvertibilných prioritných akcií. V takýchto prípadoch sa akákoľvek prebytočná protihodnota uvedená v odseku 17 priradí tým akciám, ktoré sú vykúpené alebo konvertované s cieľom stanoviť, či sú zostávajúce nesplatené prioritné akcie zriedujúce. Vykúpené alebo konvertované akcie sa posudzujú oddelene od tých akcií, ktoré nie sú vykúpené alebo konvertované.

### Podmienene emitovateľné akcie

- 52 Tak, ako pri výpočte základného zisku na akciu, sa podmienene emitovateľné kmeňové akcie považujú za nesplatené a zahrnú sa do výpočtu zriedeného zisku na akciu v prípade, ak dôjde k splneniu podmienok (t. j. udalosti sa vyskytli). Podmienene emitovateľné akcie sa zahrnú od začiatku obdobia (alebo od dátumu dohody o podmienených akciách, ak tento nastane neskôr). Ak sa podmienky nesplnili, počet podmienene emitovateľných akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na akciu vychádza z počtu akcií, ktoré by boli emitovateľné, ak by koniec obdobia bol koncom podmieneného obdobia. Prehodnotenie nie je povolené, ak po ukončení podmieneného obdobia nie sú splnené podmienky.
- 53 Ak je získanie alebo uchovávanie špecifickej sumy zisku za obdobie podmienkou podmienenej emisie a ak bola táto suma získaná na konci obdobia vykazovania, avšak musí byť uchovaná aj po ukončení obdobia vykazovania pre ďalšie obdobie, potom sa dodatočné kmeňové akcie pri výpočte zriedeného zisku na akciu považujú za nesplatené, ak je účinok zriedujúci. V takom prípade vychádza výpočet zriedeného zisku na akciu z počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola hodnota zisku na konci obdobia vykazovania hodnotou zisku na konci podmieneného obdobia. Keďže zisky sa môžu v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezohľadňuje takéto podmienene emitovateľné kmeňové akcie až do konca podmieneného obdobia, pretože sa nesplnili všetky stanovené podmienky.
- 54 Počet podmienene emitovateľných kmeňových akcií môže závisieť od budúcej trhovej ceny kmeňových akcií. V takom prípade, ak dochádza k zriedujúcej účinku, vychádza výpočet zriedeného zisku na akciu z počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola trhovú cenu na konci obdobia vykazovania trhovou cenou na konci podmieneného obdobia. Ak podmienka vychádza z priemeru trhovými cenami počas časového obdobia, ktoré presahuje koniec obdobia vykazovania, použije sa priemer za to časové obdobie, ktoré uplynulo. Pretože sa trhovú cena môže v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezahŕňa takéto podmienene emitovateľné kmeňové akcie až do konca podmieneného obdobia, pretože sa nesplnili všetky stanovené podmienky.
- 55 Počet podmienene emitovateľných kmeňových akcií môže závisieť od budúcich ziskov a budúcich cien kmeňových akcií. V takých prípadoch vychádza počet kmeňových akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na akciu z oboch podmienok (t. j. zisky k aktuálnemu dátumu a aktuálna trhovú cena na konci obdobia vykazovania). Podmienene emitovateľné kmeňové akcie sa nezahrnú do výpočtu zriedeného zisku na akciu, kým nie sú splnené obidve podmienky.
- 56 V iných prípadoch závisí počet podmienene emitovateľných kmeňových akcií od iných podmienok, než je zisk alebo trhovú cena (napríklad môže ísť o otvorenie špecifického počtu maloobchodov). V takýchto prípadoch, ak sa aktuálny stav podmienok do konca podmieneného obdobia nezmení, podmienene emitovateľné kmeňové akcie sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na akciu v súlade so stavom na konci obdobia vykazovania.

57 Podmienene emitovateľné možné kmeňové akcie (iné než akcie obsiahnuté v rámci dohody o podmienených akciách, napríklad podmienene emitovateľné konvertibilné nástroje) sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na akciu takto:

- a) účtovná jednotka stanoví, či možno uvažovať o emisii možných kmeňových akcií na základe podmienok stanovených pre ich emisiu v súlade s ustanoveniami dohody o podmienených akciách uvedenými v odsekoch 52 až 56; a
- b) ak by sa takéto možné kmeňové akcie mali zohľadňovať v zriedenom zisku na akciu, účtovná jednotka stanoví ich vplyv na výpočet zriedeného zisku na akciu tak, že sa riadi ustanoveniami platnými pre opcie a warrants uvedenými v odsekoch 45 až 48, ustanoveniami platnými pre konvertibilné nástroje uvedenými v odsekoch 49 až 51, ustanoveniami platnými pre zmluvy, ktorých vyrovnanie sa môže realizovať formou kmeňových akcií alebo peňažných prostriedkov, uvedenými v odsekoch 58 až 61 alebo prípadne inými ustanoveniami.

Uplatnenie alebo konverzia sa však predpokladajú na účely výpočtu zriedeného zisku na akciu až po tom, ako sa uplatní predpoklad uplatnenia alebo konverzie podobných nesplatených možných kmeňových akcií, ktoré nie sú podmienene emitovateľné.

Zmluvy, ktoré sa môžu vyrovnávať kmeňovými akciami alebo peňažnými prostriedkami

- 58 Ak účtovná jednotka emitovala zmluvu, ktorú možno na základe voľby účtovnej jednotky vyrovnávať kmeňovými akciami alebo peňažnými prostriedkami, účtovná jednotka musí predpokladať, že zmluva bude vyrovnaná kmeňovými akciami a výsledné možné kmeňové akcie sa v prípade zriedujúceho účinku zahrnú do zriedeného zisku na akciu.
- 59 Ak sa takáto zmluva na účtovné účely prezentuje ako aktívum alebo záväzok, alebo ak obsahuje zložku vlastného imania a záväzkovú zložku, účtovníctvo upraví čitateľ o akékoľvek zmeny výsledku hospodárenia, ku ktorým by počas obdobia došlo, ak by zmluva ako celok bola klasifikovaná ako nástroj vlastného imania. Takáto úprava je podobná úpravám vyžadovaným podľa odseku 33.
- 60 Pokiaľ ide o zmluvy, ktoré možno na základe voľby držiteľa vyrovnávať kmeňovými akciami alebo peňažnými prostriedkami, pri výpočte zriedeného zisku na akciu sa použije tá z uvedených dvoch možností vyrovnania, ktorá má väčší zriedujúci účinok.
- 61 Príkladom zmluvy, ktorú možno vyrovnávať kmeňovými akciami alebo peňažnými prostriedkami, je dlhový nástroj, ktorý v deň splatnosti udeľuje účtovnej jednotke neobmedzené právo na vyrovnanie sumy istiny peňažnými prostriedkami alebo jej vlastnými kmeňovými akciami. Ďalším príkladom je vypísaná predajná opcia, ktorá udeľuje držiteľovi možnosť vybrať si vyrovnanie kmeňovými akciami alebo peňažnými prostriedkami.

Nakúpené opcie

- 62 Zmluvy, akými sú napríklad nakúpené predajné opcie a nakúpené kúpne opcie (t. j. opcie v držbe účtovnej jednotky na jej vlastné kmeňové akcie), sa do výpočtu zriedeného zisku na akciu nezahŕňajú, pretože ich zahrnutie by malo protizriedujúci účinok. Predajná opcia by sa uplatnila len v prípade, ak by bola realizačná cena vyššia než tržová cena, a kúpna opcia by sa uplatnila len v prípade, ak by bola realizačná cena nižšia než tržová cena.

Vypísané predajné opcie

- 63 Zmluvy, ktoré od účtovnej jednotky vyžadujú spätné odkúpenie jej vlastných akcií, akými sú napríklad vypísané predajné opcie a forwardové nákupné zmluvy, sa v prípade zriedujúceho účinku zohľadnia pri výpočte zriedeného zisku na akciu. Ak sú tieto zmluvy počas obdobia „v peniazoch“ (t. j. realizačná cena alebo cena vysporiadania sa počas daného obdobia nachádza nad priemernou tržovou cenou), potenciálny zriedujúci účinok na zisk na akciu sa vypočítava takto:

- a) **predpokladá sa, že na začiatku obdobia dôjde k emisii dostatočného množstva kmeňových akcií (pri priemernej trhovej cene za obdobie), s cieľom získať výnosy potrebné na splnenie podmienok zmluvy;**
- b) predpokladá sa, že výnosy z emisie sa použijú na splnenie podmienok zmluvy (t. j. na odkúpenie kmeňových akcií); a

- c) **prírastkové kmeňové akcie (rozdiel medzi počtom kmeňových akcií považovaných za emitované a počtom kmeňových akcií prijatých v dôsledku splnenia podmienok zmluvy) sa zahrnú do výpočtu zriadeného zisku na akciu.**

#### RETROSPEKTÍVNE ÚPRAVY

- 64 **Ak sa počet nesplatených kmeňových alebo možných kmeňových akcií zvýši následkom kapitalizácie, bonusovej emisie alebo štiepenia akcií, alebo ak sa zníži následkom spájania rozštiepených akcií, výpočet základného a zriadeného zisku na akciu za všetky prezentované obdobia sa retrospektívne upraví. Ak k týmto zmenám dôjde po období vykazovania, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, výpočty na akciu pre túto a každú prezentovanú účtovnú závierku za predchádzajúce obdobia musia byť založené na novom počte akcií. Ak výpočty na akciu odzrkadľujú takéto zmeny v počte akcií, táto skutočnosť sa zverejní. Základné a zriadené zisky na akciu za všetky prezentované obdobia sa navyše upravia o vplyvy chýb a úpravy vyplývajúce zo zmien účtovnej politiky, ktoré sa účtujú retrospektívne.**
- 65 Účtovná jednotka neprehodnocuje zriadený zisk na akciu vykazaný za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia o zmeny v predpokladoch použitých na výpočet zisku na akciu alebo o konverziu možných kmeňových akcií na kmeňové akcie.

#### PREZENTÁCIA

- 66 **Účtovná jednotka prezentuje vo výkaze komplexného účtovného výsledku základný a zriadený zisk na akciu pre výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a pre výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti za obdobie za každú triedu kmeňových akcií, na ktorú sa viaže rozdielne právo na podiel na zisku za dané obdobie. Základný a zriadený zisk na akciu účtovná jednotka prezentuje s rovnakým dôrazom za všetky prezentované obdobia.**
- 67 Zisk na akciu sa prezentuje za každé obdobie, za ktoré sa prezentuje výkaz komplexného účtovného výsledku. Ak sa zriadený zisk na akciu vyказuje aspoň za jedno obdobie, vyказuje sa za všetky prezentované obdobia, a to aj vtedy, keď sa jeho hodnota rovná základnému zisku na akciu. Ak je hodnota základného a zriadeného zisku na akciu rovnaká, možno v rámci výkazu komplexného účtovného výsledku realizovať dvojitú prezentáciu v jednom riadku.
- 67A Ak účtovná jednotka prezentuje položky výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze prezentuje základný a zriadený zisk na akciu, ako sa požaduje v odsekoch 66 a 67.
- 68 **Účtovná jednotka, ktorá vyказuje ukončené činnosti, zverejňuje základný a zriadený zisk na akciu pre ukončené činnosti buď vo výkaze komplexného účtovného výsledku alebo v poznámkach.**
- 68A Ak účtovná jednotka prezentuje položky výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze alebo v poznámkach prezentuje základný a zriadený zisk na akciu týkajúci sa ukončenej činnosti, ako sa požaduje v odseku 68.
- 69 Účtovná jednotka prezentuje základný a zriadený zisk na akciu aj v prípade, ak sú sumy záporné (t. j. strata na akciu).

#### ZVEREJŇOVANIE

- 70 **Účtovná jednotka zverejňuje:**

- a) **sumy, ktoré sú použité v čitateli výpočtu základného a zriadeného zisku na akciu, a ich zosúhlasenie so sumami výsledku hospodárenia priraditeľného materskej spoločnosti za dané obdobie. Toto zosúhlasenie musí zahŕňať individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá ovplyvňuje zisk na akciu;**



- b) **vážený priemer počtu kmeňových akcií použitý v menovateli výpočtu základného a zriedeného zisku na akciu a vzájomné zosúhlasenie týchto menovateľov. Toto zosúhlasenie musí zahŕňať individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá ovplyvňuje zisk na akciu;**
- c) **nástroje (vrátane podmienene emitovateľných akcií), ktoré by mohli potenciálne v budúcnosti zriediť základný zisk na akciu, ale ktoré neboli zahrnuté vo výpočte zriedeného zisku na akciu, pretože v prezentovanom období/obdobiach majú protizriedňujúci účinok;**
- d) **opis transakcií s kmeňovými akciami alebo transakcií s možnými kmeňovými akciami, ktoré sú iné než transakcie účtované v súlade s odsekom 64, ktoré sa vyskytli po období vykazovania a ktoré by významne zmenili počet nesplatených kmeňových akcií alebo možných kmeňových akcií na konci obdobia, ak by sa tieto transakcie boli vyskytli pred koncom obdobia vykazovania.**

71 Príklady transakcií uvedených v odseku 70 písm. d) zahŕňajú:

- a) emisiu akcií za peňažné prostriedky;
- b) emisiu akcií v prípade, že výnosy sa použijú na splatenie dlhu alebo prioritných akcií nesplatených ku koncu obdobia vykazovania;
- c) vykúpenie nesplatených kmeňových akcií;
- d) konverziu alebo uplatnenie možných kmeňových akcií nesplatených ku koncu obdobia vykazovania na kmeňové akcie;
- e) emisiu opcií, warrantov alebo konvertibilných nástrojov; a
- f) dosiahnutie podmienok, ktorých výsledkom by bola emisia podmienene emitovateľných akcií.

Zisky na akciu sa neupravujú o tie transakcie, ku ktorým dochádza po období vykazovania, pretože takéto transakcie neovplyvňujú množstvo kapitálu použitého na tvorbu výsledku hospodárenia za obdobie.

72 Finančné nástroje a iné zmluvy vytvárajúce možné kmeňové akcie môžu zahŕňať zmluvné podmienky, ktoré ovplyvňujú ocenenie základného a zriedeného zisku na akciu. Tieto zmluvné podmienky môžu určovať, či sú alebo nie sú možné kmeňové akcie zriedňujúce, a ak áno, ich vplyv na vážený priemer počtu nesplatených akcií a akékoľvek následné úpravy výsledku hospodárenia priraditeľného kmeňovým akcionárom. Zverejnenie zmluvných podmienok takýchto finančných nástrojov a iných zmlúv sa odporúča, ak sa nepožaduje inak (pozri štandard IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*).

73 Ak účtovná jednotka zverejní popri základnom a zriedenom zisku na akciu aj sumy na akciu v inej zložke výkazu komplexného účtovného výsledku, než je tá, ktorá sa vyžaduje v tomto štandarde, takéto sumy sa vypočítajú s použitím váženého priemeru počtu kmeňových akcií stanovených v súlade s týmto štandardom. Výška základného a zriedeného zisku na akciu týkajúca sa takejto zložky sa zverejňuje s rovnakým významom a prezentuje sa v poznámkach. Účtovná jednotka uvedie základ, z ktorého sa vychádza pri stanovovaní čitateľa/čitateľov, vrátane toho, či sú sumy na akciu pred zdanením alebo po ňom. Ak sa použije taká zložka výkazu komplexného účtovného výsledku, ktorá sa v tomto výkaze nevykazuje ako riadková položka, uvedie sa zosúhlasenie medzi použitou zložkou a riadkovou položkou vykázanou vo výkaze komplexného účtovného výsledku.

73A Odsek 73 sa uplatňuje aj na účtovnú jednotku, ktorá popri základnom a zriedenom zisku na akciu zverejňuje aj sumy na akciu s použitím vykázananej položky výsledku hospodárenia, ktorá je iná než položka vyžadovaná na základe tohto štandardu.

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- 74 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 74A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním doplnili odseky 4A, 67A, 68A a 73A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 74B Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili odseky 4, 40 a A11. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 74C Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 8, 47A a A2. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 74D Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenili odseky 4A, 67A, 68A a 73A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 74E Štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 34. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

## UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

- 75 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 33 *Zisk na akciu* (vydaný v roku 1997).
- 76 Týmto štandardom sa nahrádza interpretácia SIC-24 *Zisk na akciu – finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré možno vysporiadať akciami*.

## Dodatok A

## NÁVOD NA UPLATŇOVANIE

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

**Výsledok hospodárenia priraditeľný materskej spoločnosti**

- A1 Pri výpočte zisku na akciu vychádzajúceho z konsolidovanej účtovnej závierky výsledok hospodárenia priraditeľný materskej spoločnosti znamená výsledok hospodárenia konsolidovanej účtovnej jednotky po úprave o nekontrolné podiely.

**Predkupné práva pri emisii**

- A2 Emisia kmeňových akcií v čase realizácie alebo konverzie možných kmeňových akcií obvykle nespôsobuje vznik bonusového prvku. Je to tak preto, lebo možné kmeňové akcie sa obvykle emitujú v reálnej hodnote, čo má za následok proporcionálnu zmenu zdrojov, ktoré má účtovná jednotka k dispozícii. V prípade predkupného práva pri emisii je však realizačná cena často nižšia než reálna hodnota akcií. Preto, ako sa uvádza v odseku 27 písm. b), takéto predkupné právo pri emisii obsahuje bonusový prvok. Ak je predkupné právo pri emisii ponúknuté všetkým existujúcim akcionárom, počet kmeňových akcií použitých pri výpočte základného a zriadeného zisku na akciu za všetky obdobia pred predkupným právom pri emisii predstavuje počet nesplatených kmeňových akcií pred emisiou, vynásobený týmto koeficientom:

$$\frac{\text{Reálna hodnota na akciu bezprostredne pred uplatnením práv}}{\text{Teoretická reálna hodnota na akciu pred uplatnením predkupných práv}}$$

Teoretická reálna hodnota na akciu pred uplatnením predkupných práv sa vypočíta prirátaním súhrnnej reálnej hodnoty akcií bezprostredne pred uplatnením práv k výnosom z uplatnenia práv a vydelením počtom nesplatených akcií po uplatnení práv. Keď sa so samotnými právami má verejne obchodovať nezávisle od akcií pred dátumom ich uplatnenia, reálna hodnota sa ocení k uzávierke posledného dňa, počas ktorého sa s akciami obchoduje spoločne s právami.

**Kontrolné číslo**

- A3 Na ilustráciu uplatňovania koncepcie kontrolného čísla uvedenej v odsekoch 42 a 43 predpokladajme, že účtovná jednotka dosiahla zisk z pokračujúcich činností priraditeľnú materskej spoločnosti vo výške 4800 MJ<sup>(18)</sup>, stratu z ukončených činností priraditeľnú materskej spoločnosti (7200 MJ), stratu priraditeľnú materskej spoločnosti (2400 MJ) a má 2000 kmeňových akcií a 400 možných kmeňových akcií v nesplatenom stave. Základný zisk účtovnej jednotky na akciu je 2,40 MJ z pokračujúcich činností, -3,60 MJ z ukončených činností a -1,20 MJ zo straty. 400 možných kmeňových akcií sa zahrnie do výpočtu zriadeného zisku na akciu, pretože výsledný zisk na akciu vo výške 2,00 MJ z pokračujúcich činností má zriedujúci účinok za predpokladu nulového vplyvu týchto 400 možných kmeňových akcií na výsledok hospodárenia. Keďže zisk z pokračujúcich činností priraditeľný materskej spoločnosti predstavuje kontrolné číslo, účtovná jednotka zahrnie aj uvedených 400 možných kmeňových akcií do výpočtu iných súm zisku na akciu aj napriek tomu, že výsledné sumy zisku na akciu majú protizriedujúci účinok v porovnaní so sumami základného zisku na akciu, t. j. strata na akciu je nižšia (-3,00 MJ na akciu za straty z ukončených činností a -1,00 MJ na akciu za stratu).

**Priemerná trhovú cena kmeňových akcií**

- A4 Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu sa priemerná trhovú cena kmeňových akcií, nad ktorých emisiou sa uvažuje, vypočítava na základe priemernej trhovej ceny kmeňových akcií počas daného obdobia. Teoreticky by bolo možné zahrnúť do určenia priemernej trhovej ceny každú trhovú transakciu s kmeňovými akciami účtovnej jednotky. Z praktického hľadiska však zvyčajne postačuje jednoduchý priemer týždenných alebo mesačných cien.

<sup>(18)</sup> V tomto návode sa peňažné sumy uvádzajú v „menových jednotkách“ (MJ).

- A5 Na výpočet priemernej trhovej ceny vo všeobecnosti postačujú zatváracie trhové ceny. Ak sú však cenové výkyvy príliš výrazné, reprezentatívnejšiu cenu možno zvyčajne vypočítať ako priemer najvyšších a najnižších cien. Metóda používaná na výpočet priemernej trhovej ceny sa používa konzistentne, až kým v dôsledku zmenených podmienok nestratí priemerná cena reprezentatívnosť. Ak účtovná jednotka napríklad používa záverečné trhové ceny na výpočet priemernej trhovej ceny počas niekoľkých rokov s relatívne stabilnými cenami, môže zmeniť metódu výpočtu na priemer najvyššej a najnižšej ceny v prípade, ak ceny začnú príliš kolísat a ak výsledkom použitia záverečnej trhovej ceny je priemerná cena, ktorá už nie je reprezentatívna.

#### **Opcie, warranty a ich ekvivalenty**

- A6 Predpokladá sa, že opcie alebo warranty na nákup konvertibilných nástrojov sa budú uplatňovať na nákup konvertibilného nástroja v prípade, ak sú priemerné ceny konvertibilného nástroja aj kmeňových akcií získateľných po konverzii nad realizačnou cenou opcií alebo warrantov. Uplatnenie sa však nepredpokladá, kým sa takisto nepredpokladá aj konverzia podobných nesplatených konvertibilných nástrojov, ak existujú.
- A7 Opcie alebo warranty môžu umožňovať alebo vyžadovať vyhlásenie ponuky na dlh alebo iný nástroj účtovnej jednotky (alebo jej materskej spoločnosti či dcérskej spoločnosti) formou platby celej realizačnej ceny alebo jej časti. Pri výpočte zriedeného zisku na akciu majú takéto opcie alebo warranty zriedňujúci účinok, ak a) priemerná trhovacia cena súvisiacich kmeňových akcií v danom období presiahne realizačnú cenu, alebo b) predajná cena nástroja, ktorý je predmetom ponuky, sa nachádza pod cenou, za ktorú by bolo možné nástroj ponúknuť v rámci opčnej zmluvy alebo zmluvy o warrante a výsledný diskont spôsobuje, že platná realizačná cena je nižšia ako trhovacia cena kmeňových akcií získateľných ich uplatnením. Pri výpočte zriedeného zisku na akciu sa takéto opcie alebo warranty pokladajú za uplatnené a súčasne sa predpokladá, že dlhové alebo iné nástroje budú predmetom ponuky. Ak je pre držiteľa opcie alebo warrantu výhodnejšia ponuka na peňažné prostriedky a zmluva takúto možnosť pripúšťa, predpokladá sa ponuka na peňažné prostriedky. Úrok (po odpočítaní dane) z akéhokoľvek dlhu, o ktorom sa predpokladá, že bude predmetom ponuky, sa pripočíta späť ako úprava čitateľa.
- A8 Podobne sa riešia prioritné akcie disponujúce podobnými ustanoveniami alebo iné nástroje disponujúce výmennými opciami, ktoré umožňujú vyplatiť investora formou peňažných prostriedkov pri priaznivejšom konverznom pomere.
- A9 Súvisiace podmienky niektorých opcií alebo warrantov si môžu vyžadovať, aby sa výnosy získané z realizácie týchto nástrojov uplatnili na odkúpenie dlhu alebo iných nástrojov účtovnej jednotky (alebo jej materskej či dcérskej spoločnosti). Pri výpočte zriedeného zisku na akciu sa predpokladá uplatnenie týchto opcií alebo warrantov a použitie výnosov na nákup dlhu za priemernú trhovú cenu, a nie na nákup kmeňových akcií. Prebytok výnosov prijatých z predpokladaného uplatnenia, ktoré prevýši sumu použitú na predpokladaný nákup dlhu, sa však zohľadní (t. j. predpokladá sa, že sa použijú na spätný nákup kmeňových akcií) pri výpočte zriedeného zisku na akciu. Úrok (po odpočítaní dane) z akéhokoľvek dlhu, o ktorom sa predpokladá, že bude nakúpený, sa pripočíta späť ako úprava čitateľa.

#### **Vypísané predajné opcie**

- A10 Na účely ilustrácie uplatňovania odseku 63 predpokladajme, že účtovná jednotka disponuje 120 nesplatenými vypísanými predajnými opciami na svoje kmeňové akcie s realizačnou cenou 35 MJ. Priemerná trhovacia cena jej kmeňových akcií za obdobie je 28 MJ. Pri výpočte zriedeného zisku na akciu účtovná jednotka predpokladá, že emituje 150 akcií za 28 MJ na akciu na začiatku obdobia, aby splnila svoju povinnosť predat' za 4200 MJ. Rozdiel medzi 150 emitovanými kmeňovými akciami a 120 kmeňovými akciami prijatými za splnenie predajnej opcie (30 prírastkových kmeňových akcií) sa pripočíta do menovateľa pri výpočte zriedeného zisku na akciu.

#### **Nástroje dcérskych spoločností, spoločných podnikov alebo pridružených podnikov**

- A11 Možné kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré sú konvertibilné buď na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo na kmeňové akcie materskej spoločnosti alebo investorov, ktorí spoluovládajú alebo majú podstatný vplyv (vykazujúca účtovná jednotka) na subjekt, do ktorého sa investuje, sa do výpočtu zriedených ziskov na akciu zahŕňajú takto:
- a) nástroje emitované dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom, ktoré umožňujú ich držiteľom získať kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, sa zahŕňajú do výpočtu údaju o zriedenom zisku na akciu dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku. Tento zisk za akciu sa následne zahrnie do výpočtov zriedeného zisku na akciu vykazujúcej účtovnej jednotky na základe držby nástrojov dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku vykazujúcou účtovnou jednotkou;

b) nástroje dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré možno konvertovať na kmeňové akcie vykazujúcej účtovnej jednotky, sa spolu s možnými kmeňovými akciami vykazujúcej účtovnej jednotky zvažujú na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu. Podobne aj opcie alebo warranty emitované dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom na nákup kmeňových akcií vykazujúcej účtovnej jednotky sa spolu s možnými kmeňovými akciami vykazujúcej účtovnej jednotky zohľadňujú pri výpočte konsolidovaného zriadeného zisku na akciu.

A12 Na účely stanovenia vplyvu zisku na akciu nástrojov emitovaných vykazujúcou účtovnou jednotkou, ktoré možno konvertovať na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, sa predpokladá, že dôjde ku konverzii a čitateľ (výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti) sa podľa potreby upraví v súlade s odsekom 33. Popri týchto úpravách sa čitateľ upraví o každú zmenu výsledku hospodárenia zaznamenanú vykazujúcou účtovnou jednotkou (ako je výnos z dividend alebo výnos vykázaný metódou vlastného imania), ktorý je priraditeľný zvýšenému počtu nesplatených kmeňových akcií dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré sú výsledkom predpokladanej konverzie. Na menovateľ výpočtu zriadeného zisku na akciu to vplyv nemá, pretože počet nesplatených kmeňových akcií vykazujúcej účtovnej jednotky by sa po predpokladanej konverzii nezmenil.

#### **Zúčastnené nástroje vlastného imania a kmeňové akcie dvoch tried**

A13 Vlastné imanie niektorých účtovných jednotiek zahŕňa:

- a) nástroje, ktoré sa podieľajú na dividendách s kmeňovými akciami v súlade s vopred určeným vzorcom (napríklad dve za jednu), niekedy s horným limitom rozsahu účasti (napríklad až do stanovenej sumy na akciu, ale nie nad ňu);
- b) triedu kmeňových akcií s odlišnou mierou dividend od inej triedy kmeňových akcií, avšak bez prednostných alebo nadradených práv.

A14 Na účely výpočtu zriadeného zisku na akciu sa predpokladá konverzia tých nástrojov, ktoré sú uvedené v odseku A13, ktoré možno konvertovať na kmeňové akcie v prípade zriedujúceho účinku. Pokiaľ ide o tie nástroje, ktoré nie sú konvertibilné na triedu kmeňových akcií, výsledok hospodárenia za obdobie sa priradí rôznym triedam akcií a zúčastneným nástrojom vlastného imania v súlade s ich dividendovými právami alebo inými právami na podiel na nerozdelených ziskoch. Výpočet základného a zriadeného zisku na akciu:

- a) Výsledok hospodárenia priraditeľný kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti sa upraví (znížený zisk a zvýšená strata) o sumu dividend deklarovaných v priebehu obdobia pre každú triedu akcií a o zmluvnú sumu dividend (alebo úroku zo zúčastnených dlhopisov), ktorá sa musí zaplatiť za obdobie (napríklad nezaplatené kumulatívne dividendy);
- b) zostávajúci výsledok hospodárenia sa alokuje kmeňovým akciám a zúčastneným nástrojom vlastného imania v takom rozsahu, v akom sa každý nástroj podieľa na zisku tak, akoby celý výsledok hospodárenia za obdobie bol rozdelený. Celkový výsledok hospodárenia alokovaný každej triede nástroja vlastného imania sa stanoví spočítaním sumy alokovanej dividendám a sumy alokovanej z titulu vlastníctva podielu;
- c) celková suma výsledku hospodárenia alokovaná každej triede nástroja vlastného imania sa delí počtom nesplatených nástrojov, ktorým sú alokované zisky na účely určenia zisku na akciu pre daný nástroj.

Na výpočet zriadeného zisku na akciu sa všetky možné kmeňové akcie, ktorých emisia sa predpokladá, zahrnú do nesplatených kmeňových akcií.

#### **Čiastočne splatené akcie**

A15 Ak dôjde k emisii kmeňových akcií, no tieto nie sú úplne splatené, pri výpočte základného zisku na akciu sa považujú za zlomok kmeňovej akcie v takom rozsahu, v akom by mali nárok na účasť na dividendách počas obdobia vo vzťahu k plne splatenej kmeňovej akcii.

A16 Ak čiastočne splatené akcie nemajú nárok na účasť na dividendách počas obdobia, považujú sa pri výpočte zriadeného zisku na akciu za ekvivalent warrantov alebo opcií. Nesplatený zostatok sa považuje za výnosy použité na nákup kmeňových akcií. Počet akcií zahrnutých do výpočtu zriadeného zisku na akciu je rozdielom medzi počtom upísaných akcií a počtom akcií, o ktorých sa predpokladá, že dôjde k ich nákupu.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 34****Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka**

## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť minimálny obsah priebežných finančných výkazov a stanoviť zásady vykazovania a oceňovania v úplnej alebo skrátenej účtovnej závierke pre obdobia priebežného vykázania. Včasným a spoľahlivým priebežným finančným vykazovaním sa zlepšuje schopnosť investorov, veriteľov a iných strán pochopiť schopnosť účtovnej jednotky vytvárať zisky a peňažné toky a jej finančný stav a likviditu.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 1 Týmto štandardom sa nestanovuje, od ktorých účtovných jednotiek by sa malo vyžadovať zverejňovanie priebežných finančných výkazov, s akou frekvenciou alebo v akom čase intervale po skončení obdobia priebežného vykázania. Vlády, regulačné orgány cenných papierov, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie však od účtovných jednotiek, s ktorých dlhovými alebo majetkovými cennými papiermi sa verejne obchoduje, často vyžadujú, aby zverejňovali priebežné finančné výkazy. Tento štandard sa uplatňuje, ak účtovná jednotka má povinnosť – alebo sa rozhodne – uverejniť priebežné finančné výkazy v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS). Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy <sup>(19)</sup> odporúča účtovným jednotkám, s ktorých cennými papiermi sa verejne obchoduje, aby poskytovali priebežné finančné výkazy, ktoré sú v súlade so zásadami vykazovania, oceňovania a zverejňovania stanovenými v tomto štandarde. Účtovným jednotkám, s ktorých cennými papiermi sa verejne obchoduje, sa konkrétne odporúča:
  - a) poskytovať priebežné finančné výkazy najneskôr ku koncu prvej polovice ich účtovného roka; a
  - b) dať svoje priebežné finančné výkazy k dispozícii najneskôr 60 dní po skončení obdobia priebežného vykázania.
- 2 Každý finančný výkaz – ročný alebo priebežný – je z hľadiska súladu so štandardmi IFRS posudzovaný samostatne. Skutočnosť, že účtovná jednotka neposkytla priebežné finančné výkazy počas konkrétneho účtovného roka alebo poskytla priebežné finančné výkazy, ktoré nie sú v súlade s týmto štandardom, nebráni účtovnej jednotke zostaviť svoju ročnú účtovnú závierku v súlade so štandardmi IFRS, ak ju v súlade so štandardmi IFRS bežne zostavuje.
- 3 Ak je uvedené, že priebežný finančný výkaz účtovnej jednotky je v súlade so štandardmi IFRS, musí spĺňať všetky požiadavky tohto štandardu. V tejto súvislosti sa v odseku 19 vyžadujú určité zverejnenia.

## DEFINÍCIE

**4 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

*Obdobie priebežného vykázania* je obdobie finančného vykazovania kratšie ako celý účtovný rok.

*Priebežný finančný výkaz* je finančný výkaz, ktorý obsahuje buď účtovnú závierku v úplnej štruktúre [ako je opísaná v štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)], alebo skrátenú účtovnú závierku (opísanú v tomto štandarde) za obdobie priebežného vykázania.

## OBSAH PRIEBEŽNÉHO FINANČNÉHO VÝKAZU

- 5 Štandard IAS 1 vymedzuje účtovnú závierku v úplnej štruktúre ako výkaz, ktorý obsahuje tieto zložky:
  - a) výkaz o finančnej situácii ku koncu obdobia;
  - b) výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za dané obdobie;
  - c) výkaz zmien vlastného imania za dané obdobie;

<sup>(19)</sup> Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy bol nahradený Radou pre medzinárodné účtovné štandardy, ktorá začala pôsobiť v roku 2001.



- d) výkaz o peňažných tokoch za dané obdobie;
- e) poznámky obsahujúce významné informácie o účtovnej politike a ďalšie vysvetľujúce informácie;
- ea) porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie, ako sa uvádza v odsekoch 38 a 38A štandardu IAS 1;  
a
- f) výkaz o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia, ak účtovná jednotka uplatňuje účtovnú politiku retrospektívne alebo spätne prehodnocuje položky vo svojej účtovnej závierke, alebo ak reklasifikuje položky vo svojej účtovnej závierke v súlade s odsekmi 40A až 40D štandardu IAS 1.

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

- 6 V záujme včasnosti a so zreteľom na náklady a predchádzanie opakovanému vykazovaniu už vykázaných informácií môže byť účtovná jednotka povinná – alebo sa môže rozhodnúť – poskytovať k dátumom v priebehu účtovného roka menej informácií v porovnaní s ročnou účtovnou závierkou. Týmto štandardom sa definuje minimálny obsah priebežných finančných výkazov, ktorý tvoria skrátená účtovná závierka a vybrané vysvetľujúce poznámky. Zámerom priebežných finančných výkazov je aktualizovať poslednú ročnú účtovnú závierku v úplnej štruktúre. Preto sú zamerané na nové činnosti, udalosti a okolnosti a neduplikujú už predtým vykázané informácie.
- 7 Nie je zámerom tohto štandardu zakazovať alebo odrádzať účtovnú jednotku od zverejňovania účtovnej závierky v úplnej štruktúre (ako je opísaná v štandarde IAS 1) vo svojich priebežných finančných výkazoch namiesto skrátenej účtovnej závierky a vybraných vysvetľujúcich poznámok. Týmto štandardom sa zároveň účtovným jednotkám nezakazuje, ani sa neodrádzajú od toho, aby zaradili do skrátených priebežných finančných výkazov viac než len minimum riadkových položiek alebo viac vybraných vysvetľujúcich poznámok, než sa stanovuje v tomto štandarde. Na účtovnú závierku v úplnej štruktúre za obdobie priebežného vykázania sa tiež vzťahujú postupy vykazovania a oceňovania uvedené v tomto štandarde, pričom tieto výkazy by mali obsahovať všetky zverejnenia vyžadované týmto štandardom (najmä vybrané poznámky uvedené v odseku 16A), ako aj zverejnenia, ktoré sa vyžadujú na základe ostatných štandardov IFRS.

#### **Minimálne zložky priebežných finančných výkazov**

- 8 **Priebežný finančný výkaz musí obsahovať minimálne tieto zložky:**

- a) skrátený výkaz o finančnej situácii;
- b) skrátený výkaz alebo skrátené výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku;
- c) skrátený výkaz zmien vlastného imania;
- d) skrátený výkaz o peňažných tokoch; a
- e) vybrané vysvetľujúce poznámky.

- 8A Ak účtovná jednotka prezentuje položky výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien z roku 2011), prezentuje z tohto samostatného výkazu skrátené priebežné informácie.

#### **Forma a obsah priebežných finančných výkazov**

- 9 Ak účtovná jednotka uverejňuje v rámci svojich priebežných finančných výkazov svoju účtovnú závierku v úplnej štruktúre, forma a obsah tejto závierky podliehajú požiadavkám štandardu IAS 1 o účtovnej závierke v úplnej štruktúre.

- 10 Ak účtovná jednotka uverejňuje v rámci svojich priebežných finančných výkazov svoju skrátenú účtovnú závierku, táto skrátená závierka musí obsahovať minimálne každý názov a medzisúčet, ktoré boli zahrnuté v jej poslednej ročnej účtovnej závierke, a vybrané vysvetľujúce poznámky podľa požiadaviek tohto štandardu. Ak by vynechanie dodatočných riadkových položiek alebo poznámok v skrátených priebežných finančných výkazoch bolo zavádzajúce, zaradia sa do týchto výkazov.
- 11 **Vo výkaze, ktorý prezentuje zložky výsledku hospodárenia za obdobie priebežného vykázania, účtovná jednotka prezentuje základný a zriedený zisk na akciu za toto obdobie, ak účtovná jednotka patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 33 *Zisk na akciu* <sup>(20)</sup>.**
- 11A **Ak účtovná jednotka prezentuje položky výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze prezentuje základný a zriedený zisk na akciu.**
- 12 Štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) poskytuje návod na štruktúru účtovnej závierky. V návode na implementáciu štandardu IAS 1 sa ilustrujú možné spôsoby prezentácie výkazu o finančnej situácii, výkazu komplexného účtovného výsledku a výkazu zmien vlastného imania.
- 14 Ak bola posledná ročná účtovná závierka účtovnej jednotky konsolidovanou závierkou, priebežné finančné výkazy sa zostavujú na konsolidovanom základe. Individuálna účtovná závierka materskej spoločnosti nie je konzistentná ani porovnateľná s konsolidovanou závierkou uvedenou v posledných ročných finančných výkazoch. Ak ročné finančné výkazy účtovnej jednotky zahŕňali popri konsolidovanej účtovnej závierke aj individuálnu účtovnú závierku materskej spoločnosti, tento štandard nevyžaduje ani nezakazuje zahrnutie individuálnej účtovnej závierky materskej spoločnosti do priebežných finančných výkazov účtovnej jednotky.

#### **Významné udalosti a transakcie**

- 15 Účtovná jednotka zahrnie do svojho priebežného finančného výkazu vysvetlenie udalostí a transakcií, ktoré sú významné pre pochopenie zmien vo finančnej situácii a výkonnosti účtovnej jednotky od konca posledného ročného obdobia vykazovania. Informáciami zverejnenými v súvislosti s týmito udalosťami a transakciami sa aktualizujú relevantné informácie prezentované v najaktuálnejšom ročnom finančnom výkaze.
- 15A Používateľ priebežných finančných výkazov účtovnej jednotky bude mať prístup k najaktuálnejším ročným finančným výkazom danej účtovnej jednotky. Preto nie je potrebné, aby sa v poznámkach k priebežným finančným výkazom poskytovali relatívne nevýznamné aktualizácie údajov, ktoré už boli uvedené v poznámkach k najaktuálnejšiemu ročnému finančnému výkazu.
- 15B Nasleduje zoznam udalostí a transakcií, ktoré by sa museli zverejniť, ak sú významné (zoznam nie je vyčerpávajúci):
- zníženie hodnoty zásob na čistú realizovateľnú hodnotu a zrušenie takéhoto zníženia hodnoty;
  - vykázanie straty zo zníženia hodnoty finančných aktív, nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného majetku, aktív vznikajúcich zo zmlúv so zákazníkmi alebo iných aktív a zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty;
  - zrušenie všetkých rezerv na náklady reštrukturalizácie;
  - nadobudnutie a vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - záväzky z titulu nákupu nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - právne vyrovnania;
  - opravy chýb predchádzajúceho obdobia;

<sup>(20)</sup> Tento odsek bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, aby sa objasnil rozsah pôsobnosti štandardu IAS 34.

- h) zmeny obchodných či hospodárskych okolností, ktoré ovplyvňujú reálnu hodnotu finančných aktív alebo finančných záväzkov účtovnej jednotky bez ohľadu na to, či sú tieto aktíva alebo záväzky vykázané v reálnej hodnote alebo v amortizovanej hodnote;
  - i) akékoľvek nesplácanie úveru alebo porušenie úverovej zmluvy, k náprave ktorých nedošlo pred koncom alebo ku koncu obdobia vykazovania;
  - j) transakcie medzi spriaznenými osobami;
  - k) prevody medzi úrovňami hierarchie reálnej hodnoty použitými pri oceňovaní reálnej hodnoty finančných nástrojov;
  - l) zmeny klasifikácie finančných aktív z dôvodu zmeny účelu alebo použitia uvedených aktív; a
  - m) zmeny v podmienených záväzkoch alebo podmienených aktívach.
- 15C V jednotlivých štandardoch IFRS sa uvádzajú návody týkajúce sa požiadaviek na zverejňovanie mnohých položiek uvedených v odseku 15B. Ak je udalosť alebo transakcia významná pre pochopenie zmien vo finančnej situácii alebo výkonnosti účtovnej jednotky od posledného ročného obdobia vykazovania, jej priebežný finančný výkaz by mal poskytovať vysvetlenie a aktualizáciu relevantných informácií zahrnutých do účtovnej závierky za posledné ročné obdobie vykazovania.
- 16 [Vypúšťa sa.]

#### Ostatné zverejnenia

- 16A Popri zverejňovaní významných udalostí a transakcií v súlade s odsekmi 15 až 15C účtovná jednotka zahrnie do poznámok k priebežným finančným výkazom alebo inde do priebežných finančných výkazov aj nasledujúce informácie. Nasledujúce zverejnenia sa uvádzajú buď v priebežnom finančnom výkaze alebo sa uvedú prostredníctvom krízového odkazu z priebežného finančného výkazu na nejaký iný výkaz (ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku), ktorý je používateľom účtovnej závierky dostupný za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako priebežný finančný výkaz. Ak používatelia účtovnej závierky nemajú prístup k informáciám uvedeným prostredníctvom krízového odkazu za rovnakých podmienok a v rovnakom čase, priebežný finančný výkaz je neúplný. Informácie sa zvyčajne vykazujú na základe obdobia od začiatku účtovného roka do dňa priebežného vykázania:**
- a) vyhlásenie, že v priebežných finančných výkazoch sa v porovnaní s poslednou ročnou účtovnou závierkou použili rovnaké účtovné politiky a metódy výpočtu, resp. ak došlo k zmene politik a metód, opis povahy a vplyvu danej zmeny;
  - b) vysvetľujúce komentáre o sezónnosti alebo cyklickosti činnosti v priebehu účtovného roka;
  - c) povahu a sumu položiek ovplyvňujúcich aktíva, záväzky, vlastné imanie, čisté príjmy alebo peňažné toky, ktoré sú mimoriadne svojou povahou, rozsahom alebo výskytom;
  - d) povahu a sumu zmien pri odhadovaných sumách vykázanych v predchádzajúcich obdobiach priebežného vykázania v priebehu bežného účtovného roka, resp. zmeny v odhadoch vykázanych v predchádzajúcich účtovných rokoch;
  - e) emisie, spätné odkúpenia a splatenia dlhových a majetkových cenných papierov;
  - f) vyplatené dividendy (súhrnne alebo na akciu) osobitne pre kmeňové akcie a pre ostatné akcie;

- g) ďalej uvedené informácie o segmentoch (zverejnenie informácií o segmentoch sa vyžaduje v priebežných finančných výkazoch účtovnej jednotky iba vtedy, ak sa v štandarde IFRS 8 *Prevádzkové segmenty* vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejňovala informácie o segmentoch vo svojej ročnej účtovnej závierke):
- i) výnosy od externých zákazníkov, ak sú zahrnuté do ocenenia výsledku hospodárenia segmentu, preverované prevádzkovým riaditeľom s rozhodovacími právomocami alebo tomuto riaditeľovi inak pravidelne poskytované;
  - ii) výnosy medzi segmentmi, ak sú zahrnuté do ocenenia výsledku hospodárenia segmentu, preverované prevádzkovým riaditeľom s rozhodovacími právomocami alebo tomuto riaditeľovi inak pravidelne poskytované;
  - iii) ocenenie výsledku hospodárenia segmentu;
  - iv) ocenenie celkových aktív a záväzkov za príslušný vykazovateľný segment, ak sa takéto sumy pravidelne poskytujú prevádzkovému riaditeľovi s rozhodovacími právomocami a ak nastala významná zmena od sumy zverejnenej v poslednej ročnej účtovnej závierke za tento vykazovateľný segment;
  - v) opis zmien oproti poslednej ročnej účtovnej závierke v pravidlách segmentácie alebo oceňovania výsledku hospodárenia segmentov;
  - vi) zosúhlasenie medzi celkovým vyčísleným výsledkom hospodárenia vykazovateľných segmentov a výsledkom hospodárenia účtovnej jednotky pred daňovým nákladom (daňovým výnosom) a ukončenými činnosťami. Ak však účtovná jednotka alokuje na vykazovateľné segmenty položky, ako napríklad daňové náklady (daňové výnosy), môže zosúhlasiť celkový vyčíslený výsledok hospodárenia s výsledkom hospodárenia po týchto položkách. Významné zosúhlasovacie položky sa v tomto zosúhlasení identifikujú a opíšu samostatne;
- h) udalosti po období priebežného vykázania, ktoré neboli zohľadnené vo finančných výkazoch za dané obdobie priebežného vykázania;
- i) vplyv zmien v štruktúre účtovnej jednotky počas obdobia priebežného vykázania vrátane podnikových kombinácií, dosiahnutia alebo straty ovládania dcérskych spoločností a dlhodobých investícií, reštrukturalizácií a ukončených činností. V prípade podnikových kombinácií účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré sa požadujú na základe štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie*;
  - j) pri finančných nástrojoch zverejnenia reálnej hodnoty vyžadované v odsekoch 91 až 93 písm. h), 94 až 96, 98 a 99 štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* a odsekoch 25, 26 a 28 až 30 štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*;
  - k) v prípade účtovných jednotiek, z ktorých sa stávajú investičné spoločnosti alebo ktoré nimi prestávajú byť, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, údaje podľa odseku 9B štandardu IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*;
  - l) rozčlenenie výnosov zo zmlúv so zákazníkmi, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 114 až 115 štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.

17-18 [Vypúšťa sa.]

#### Zverejnenie súladu so štandardmi IFRS

- 19 Ak je priebežný finančný výkaz účtovnej jednotky v súlade s týmto štandardom, táto skutočnosť sa zverejní. Priebežný finančný výkaz sa nepovažuje za zostavený v súlade so štandardmi IFRS, ak nevyhovuje všetkým požiadavkám štandardov IFRS.

**Obdobia, za ktoré sa majú priebežné finančné výkazy prezentovať**

- 20 **Priebežné výkazy musia obsahovať priebežné finančné výkazy (skrátene alebo úplné) za tieto obdobia:**
- a) **výkaz o finančnej situácii ku koncu aktuálneho obdobia priebežného vykázania a porovnávací výkaz o finančnej situácii ku koncu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;**
  - b) **výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za aktuálne obdobie priebežného vykázania a kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu, spolu s porovnávacími výkazmi ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za porovnateľné obdobia priebežného vykázania (aktuálne a k tomu istému dátumu predchádzajúceho roka) bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka. Štandard IAS 1 (v znení zmien z roku 2011) umožňuje, aby sa priebežnom výkaze prezentoval za každé obdobie výkaz alebo výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku;**
  - c) **výkaz zmien vlastného imania kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu s porovnávacím výkazom za porovnateľné obdobie od začiatku roka do dňa priebežného vykázania bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;**
  - d) **výkaz o peňažných tokoch kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu s porovnávacím výkazom za porovnateľné obdobie k príslušnému dátumu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka.**

- 21 Pre účtovnú jednotku, ktorej činnosť je vysoko sezónna, môže byť užitočné vykazovať finančné informácie za 12 mesiacov do konca obdobia priebežného vykázania, ako aj porovnávacie informácie za obdobie predchádzajúcich 12 mesiacov. Účtovným jednotkám, ktorých činnosť je vysoko sezónna, sa preto odporúča, aby zväzili vykazovanie takýchto dodatočných informácií popri informáciách, ktoré sa vyžadujú na základe predchádzajúceho odseku.
- 22 V časti A názorných príkladov, ktoré tvoria súčasť tohto štandardu, sú ilustrované obdobia, za ktoré sa vyžaduje prezentácia tých účtovných jednotiek, ktoré vykazujú polročne, a tých účtovných jednotiek, ktoré vykazujú štvrťročne.

**Významnosť**

- 23 **Pri rozhodovaní o spôsobe vykazovania, oceňovania, klasifikácie alebo zverejňovania položky pre potreby priebežného finančného vykazovania sa významnosť posudzuje vo vzťahu k finančným údajom za obdobie priebežného vykázania. Pri posudzovaní významnosti sa berie do úvahy, že oceňovanie v priebehu účtovného roka sa môže vo väčšej miere spoliehať na odhady, než oceňovanie ročných finančných údajov.**
- 24 V štandarde IAS 1 sa vymedzujú významné informácie a vyžaduje sa samostatné zverejňovanie významných položiek vrátane (napríklad) ukončených činností a v štandarde IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa vyžaduje zverejňovanie zmien v účtovných odhadoch, chýb a zmien v účtovných politikách. Ani jeden z týchto štandardov neobsahuje kvantifikovaný návod na stanovenie významnosti.
- 25 Zatiaľ čo pri posudzovaní významnosti sa vždy vyžaduje úsudok, v tomto štandarde sa pri rozhodovaní o vykazovaní a zverejňovaní vychádza len z údajov za obdobie priebežného vykázania z dôvodu zrozumiteľnosti týchto údajov za obdobie priebežného vykázania. Preto napríklad neobvyklé položky, zmeny účtovnej politiky alebo odhadov a chyby sa vykazujú a zverejňujú na základe významnosti vychádzajúcej z údajov za obdobie priebežného vykázania, aby sa tak predišlo zavádzajúcim záverom, ktoré môžu vyplývať z nezverejnenia. Primárnym cieľom je zabezpečiť, aby priebežný finančný výkaz obsahoval všetky informácie relevantné pre pochopenie finančnej situácie a výkonnosti účtovnej jednotky za dané obdobie priebežného vykázania.

**ZVEREJNENIE V ROČNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE**

- 26 **Ak sa odhad sumy vykázanej za obdobie priebežného vykázania podstatne zmenil počas posledného obdobia priebežného vykázania účtovného roka, ale individuálne finančné výkazy za toto posledné obdobie priebežného vykázania nie sú uverejnené, povaha a suma tejto zmeny v odhade sa zverejňujú v poznámkach k ročnej účtovnej závierke za daný účtovný rok.**

- 27 V štandarde IAS 8 sa vyžaduje zverejnenie povahy a (pokiaľ je to možné) sumy zmeny v odhade, ktorá má byť významný účinok v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný účinok v nasledujúcich obdobiach. V odseku 16A písm. d) tohto štandardu sa vyžaduje podobné zverejnenie v priebežných finančných výkazoch. Príkladmi sú zmeny v odhadoch počas posledného obdobia priebežného vykázania súvisiace so znížením hodnoty zásob, reštrukturalizáciou alebo stratami zo zníženia hodnoty, ktoré boli vykázané v predchádzajúcich obdobiach priebežného vykázania daného účtovného roka. Požadované zverejnenie v zmysle predchádzajúceho odseku je konzistentné s požiadavkou štandardu IAS 8 a je zámerne úzko špecifikované, aby sa týkalo len zmeny v odhade. Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby do svojej ročnej účtovnej závierky zahrnula dodatočné finančné informácie za obdobie priebežného vykázania.

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

**Rovnaká účtovná politika ako pri ročných výkazoch**

- 28 **Účtovná jednotka uplatňuje vo svojich priebežných finančných výkazoch rovnakú účtovnú politiku ako vo svojej ročnej účtovnej závierke, s výnimkou zmien účtovnej politiky uskutočnených po dátume zostavenia poslednej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odzrkadlia v budúcej ročnej účtovnej závierke. Frekvencia vykazovania účtovnej jednotky (ročne, polročne alebo štvrťročne) však neovplyvňuje oceňovanie jej ročných výsledkov. V snahe dosiahnuť tento cieľ sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka oceňovanie vykonáva na základe obdobia od začiatku roka do dňa priebežného vykázania.**
- 29 Môže sa zdať, že z požiadavky na uplatňovanie rovnakej účtovnej politiky účtovnou jednotkou v priebežných finančných výkazoch ako v ročnej účtovnej závierke vyplýva, že ocenenia v období priebežného vykázania sú také, akoby každé obdobie priebežného vykázania existovalo samostatne ako nezávislé obdobie vykazovania. Ustanovením, že frekvencia vykazovania účtovnej jednotky nesmie ovplyvňovať oceňovanie jej ročných výsledkov, však odsek 28 potvrdzuje, že obdobie priebežného vykázania je časťou dlhšieho obdobia účtovného roka. Ocenenia na základe obdobia od začiatku roka do dňa priebežného vykázania môžu zahŕňať zmeny v odhadoch súm vykázaných v predchádzajúcich obdobiach priebežného vykázania bežného účtovného roka. No zásady vykazovania aktív, záväzkov, výnosov a nákladov za obdobia priebežného vykázania sú rovnaké ako pri ročnej účtovnej závierke.
- 30 Na ilustráciu:
- a) zásady vykazovania a oceňovania strát zo zníženia hodnoty zásob, reštrukturalizácie alebo zníženia hodnôt počas obdobia priebežného vykázania sú rovnaké ako tie, ktoré by účtovná jednotka použila, ak by zostavovala len ročnú účtovnú závierku. Ak sa však takéto položky vykážu a ocenia v jednom období priebežného vykázania a tento odhad sa v nasledujúcom období priebežného vykázania daného účtovného roka zmení, pôvodný odhad sa zmení v nasledujúcom období priebežného vykázania buď navýšením o dodatočnú sumu straty alebo zrušením predtým vykázané sumy;
  - b) náklad, ktorý na konci obdobia priebežného vykázania nespĺňa definíciu aktíva, sa vo výkaze o finančnej situácii nevykazuje ako odložený, aby v budúcnosti buď naplnil definíciu aktíva, alebo aby znižoval zisky v obdobiach priebežného vykázania v rámci účtovného roka; a
  - c) náklady na daň z príjmov sa vykazujú v každom období priebežného vykázania na základe najlepšieho odhadu váženého priemeru ročnej sadzby dane z príjmov očakávanej za celý účtovný rok. V prípade zmeny odhadu ročnej sadzby dane z príjmov môže nastať nutnosť časovo rozlíšenú sumu nákladov na daň z príjmov vykázanú v jednom období priebežného vykázania upraviť v nasledujúcom období priebežného vykázania daného účtovného roka.
- 31 Podľa *Koncepčného rámca pre finančné výkazníctvo (konceptný rámec)* je vykazovanie proces zahrnutia položky, ktorá spĺňa definíciu jedného z prvkov účtovnej závierky, do výkazu o finančnej situácii alebo do výkazu/výkazov finančnej výkonnosti. Definície aktív, záväzkov, výnosov a nákladov sú rozhodujúce pre vykazovanie, a to tak ku koncu ročného obdobia finančného vykazovania, ako aj ku koncu obdobia priebežného finančného vykazovania.
- 32 K dátumom v priebehu účtovného roka sa na aktíva uplatňujú tie isté testy na budúce ekonomické úžitky, ako ku koncu účtovného roka účtovnej jednotky. Náklady, ktoré by svojou povahou nespĺňali kritériá aktív na konci účtovného roka, by nespĺňali kritériá ani k dátumom v priebehu účtovného roka. Podobne aj záväzky ku koncu obdobia priebežného vykázania musia predstavovať existujúcu povinnosť k tomuto dátumu, tak ako aj ku koncu ročného obdobia vykazovania.



- 33 Základnou charakteristickou črtou príjmov (výnosov) a nákladov je, že súvisiace peňažné prílevy a odlevy aktív a záväzkov sa už uskutočnili. Ak sa tieto peňažné prílevy a odlevy už uskutočnili, vykáže sa súvisiaci výnos a náklad; v opačnom prípade sa nevykážu. *Konceptný rámec* nepovoľuje vykazovať vo výkaze o finančnej situácii také položky, ktoré nespĺňajú definíciu aktív alebo záväzkov.
- 34 Účtovná jednotka, ktorá vykazuje len ku koncu roka, je schopná zohľadňovať informácie o oceňovaní aktív, záväzkov, výnosov, nákladov a peňažných tokov vykázaných vo svojej účtovnej závierke, ktoré sa stanú dostupnými počas celého účtovného roka. V skutočnosti sa jej ocenenia uskutočňujú na základe obdobia od začiatku roka do dňa priebežného vykázania.
- 35 Účtovná jednotka, ktorá zostavuje výkazy polročne, používa pri oceňovaní v účtovnej závierke za prvé šesťmesačné obdobie informácie, ktoré sú k dispozícii do konca daného polroka alebo krátko po skončení tohto polroka, a za obdobie dvanástich mesiacov informácie, ktoré sú k dispozícii ku koncu roka alebo krátko po ňom. Ocenenie za dvanásť mesiacov odzrkadľuje možné zmeny v odhadoch súm vykázaných za prvé šesťmesačné obdobie. Sumy vykázané vo priebežnom finančnom výkaze za prvých šesť mesiacov sa retrospektívne neupravujú. V odseku 16A písm. d) a odseku 26 sa však vyžaduje, aby sa zverejnila povaha a suma všetkých významných zmien v odhadoch.
- 36 Účtovná jednotka, ktorá zostavuje výkazy častejšie než polročne, oceňuje výnosy a náklady na základe obdobia od začiatku roka do dňa priebežného vykázania v každom období priebežného vykázania pomocou informácií, ktoré sú k dispozícii pri zostavovaní každej účtovnej závierky. Sumy výnosov a nákladov vykázané za aktuálne obdobie priebežného vykázania odzrkadľujú všetky zmeny v odhadoch súm vykázaných v predchádzajúcich obdobiach priebežného vykázania daného účtovného roka. Sumy vykázané v predchádzajúcich obdobiach priebežného vykázania sa retrospektívne neupravujú. V odseku 16A písm. d) a odseku 26 sa však vyžaduje, aby sa zverejnila povaha a suma všetkých významných zmien v odhadoch.

#### Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy

- 37 **Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy prijaté v priebehu účtovného roka sa k dátumu v priebehu účtovného roka neočakávajú ani časovo nerozlišujú, ak by nebolo vhodné ich očakávať alebo časovo rozlišovať na konci účtovného roka účtovnej jednotky.**
- 38 Príkladmi môžu byť výnosy z dividend, tantiém a štátnych dotácií. Niektoré účtovné jednotky okrem toho trvale realizujú vyššie výnosy v určitých obdobiach priebežného vykázania účtovného roka v porovnaní s inými obdobiami priebežného vykázania, príkladom čoho sú sezónne výnosy maloobchodníkov. Takéto výnosy sa vykazujú vtedy, keď sa vyskytnú.

#### Náklady vznikajúce nerovnomerne počas účtovného roka

- 39 **Náklady vznikajúce nerovnomerne počas účtovného roka účtovnej jednotky sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka očakávajú alebo časovo rozlišujú výlučne vtedy, ak je zároveň vhodné tento typ nákladov očakávať alebo časovo rozlišovať na konci daného účtovného roka.**

#### Uplatňovanie zásad vykazovania a oceňovania

- 40 V časti B názorných príkladov, ktoré tvoria súčasť tohto štandardu, sú uvedené príklady uplatňovania všeobecných zásad vykazovania a oceňovania stanovených v odsekoch 28 až 39.

#### Použitie odhadov

- 41 **Postupy oceňovania, ktoré sa majú dodržiavať v priebežných finančných výkazoch, musia byť navrhnuté tak, aby sa zabezpečilo, že výsledné informácie sú spoľahlivé a že všetky významné finančné informácie, ktoré sú relevantné pre pochopenie finančnej situácie alebo výkonnosti účtovnej jednotky, sú riadne zverejnené. Zatiaľ čo ocenenie v ročných závierkach aj v priebežných finančných výkazoch sa často zakladá na primeraných odhadoch, pri zostavovaní priebežných finančných výkazov sa vo všeobecnosti metódy odhadu používajú častejšie, než pri zostavovaní ročných účtovných závierok.**
- 42 V časti C názorných príkladov, ktoré tvoria súčasť tohto štandardu, sú uvedené príklady používania odhadov v obdobiach priebežného vykázania.

## PREHODNOTENIE VÝKAZOV ZA PREDCHÁDZAJÚCE OBDOBIA PRIEBEŽNÉHO VYKÁZANIA

- 43 Zmena účtovnej politiky, ku ktorej neexistuje prechodné ustanovenie nového štandardu IFRS alebo interpretácie, sa zohľadňuje:
- a) **prehodnotením účtovnej závierky za predchádzajúce obdobia priebežného vykázania bežného účtovného roka a za porovnateľné obdobia priebežného vykázania akýchkoľvek predchádzajúcich účtovných rokov, ktoré budú prehodnotené v ročnej účtovnej závierke v súlade so štandardom IAS 8; alebo**
  - b) **ak je na začiatku účtovného roka nevykonateľné určiť kumulatívny účinok uplatnenia novej účtovnej politiky na všetky predchádzajúce obdobia, v úprave účtovných závierok za predchádzajúce obdobia priebežného vykázania bežného účtovného roka a za porovnateľné obdobia priebežného vykázania v priebehu predchádzajúcich účtovných rokov uplatnením novej účtovnej politiky prospektívne od najskoršieho možného dátumu.**
- 44 Jedným z cieľov predchádzajúcej zásady je zaistiť, aby sa na konkrétnu triedu transakcií počas celého účtovného roka uplatňovala rovnaká účtovná politika. V zmysle štandardu IAS 8 sa zmena účtovnej politiky zohľadňuje retrospektívnym uplatňovaním, pričom sa prehodnotia finančné údaje za predchádzajúce obdobia počnúc čo najskorším možným obdobím. Ak je však nevykonateľné určiť kumulatívnu sumu úpravy za predchádzajúce účtovné roky, nová politika sa v zmysle štandardu IAS 8 uplatňuje prospektívne počnúc čo najskorším možným obdobím. Zmyslom zásady uvedenej v odseku 43 je, aby sa všetky prípadné zmeny účtovnej politiky, ku ktorým dôjde počas bežného účtovného roka, uplatňovali buď retrospektívne alebo, ak to nie je možné, prospektívne, a to najneskôr od začiatku účtovného roka.
- 45 Ak sa umožní, aby sa účtovné zmeny odzrkadlili k dátumu priebežného vykazovania v rámci účtovného roka, dovolilo by to, aby boli na konkrétnu triedu transakcií v rámci účtovného roka uplatňované dve rôzne účtovné politiky. Výsledkom by bola problematická alokácia, nejasné výsledky prevádzkových činností a komplikovaná analýza a zrozumiteľnosť informácií za obdobie priebežného vykázania.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 46 Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.
- 47 Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa zmenili odseky 4, 5, 8, 11, 12 a 20, vypustil sa odsek 13 a doplnili sa odseky 8A a 11A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 48 Štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa zmenil odsek 16 písm. i). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.
- 49 Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa zmenili odseky 15, 27, 35 a 36, doplnili odseky 15A až 15C a 16A a vypustili odseky 16 až 18. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 50 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa doplnil odsek 16A písm. j). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 51 Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenili odseky 8, 8A, 11A a 20. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).

- 52 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenil odsek 5, pričom táto zmena sa uskutočnila ako následná zmena vyplývajúca zo zmeny štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 53 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS a roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenil odsek 16A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 54 Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil odsek 16A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 55 Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 15B a 16A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 56 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenil odsek 16A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 57 Dokumentom *Iniciatíva zverejňovania* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v decembri 2014, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie tejto zmeny je povolené.
- 58 Dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v roku 2018, sa zmenili odseky 31 a 33. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne uplatňuje aj všetky ostatné zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny štandardu IAS 34 retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Ak však účtovná jednotka určí, že retrospektívne uplatnenie by bola nevykonateľné alebo by zahŕňalo neprímerané náklady či úsilie, uplatňuje zmeny štandardu IAS 34 odkazom na odseky 43 až 45 tohto štandardu a na odseky 23 až 28, 50 až 53 a 54F štandardu IAS 8.
- 59 Dokumentom *Vymedzenie pojmu významný* (Zmeny štandardov IAS 1 a IAS 8), vydaným v októbri 2018, sa zmenil odsek 24. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní zmeny vymedzenia pojmu významný v odseku 7 štandardu IAS 1 a odsekoch 5 a 6 štandardu IAS 8.
- 60 Dokumentom *Zverejňovanie účtovných politík*, ktorým sa mení štandard IAS 1 a praktické usmernenie 2 o IFRS *Posudzovanie významnosti* a ktorý bol vydaný vo februári 2021, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 36

*Zníženie hodnoty majetku*

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť postupy, ktoré účtovná jednotka používa, aby zabezpečila, že účtovná hodnota jej aktív nie je vyššia, než ich spätne ziskateľná suma. O aktíve sa účtuje vo vyššej sume, než je jeho spätne ziskateľná suma, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje sumu spätne ziskateľnú z používania alebo predaja aktíva. V tomto prípade sa aktívum vykazuje ako aktívum so zníženou hodnotou a v štandarde sa požaduje, aby účtovná jednotka vykázala stratu zo zníženia hodnoty. V tomto štandarde sa takisto stanovuje, kedy by účtovná jednotka mala zrušiť stratu zo zníženia hodnoty, a stanovujú sa povinné zverejnenia.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 **Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní zníženia hodnoty všetkých aktív s výnimkou:**
- a) zásob (pozri štandard IAS 2 *Zásoby*);
  - b) zmluvných aktív a aktív vznikajúcich z nákladov na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy, ktoré sa vykazujú v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*;
  - c) odložených daňových pohľadávok (pozri štandard IAS 12 *Dane z príjmov*);
  - d) aktív vznikajúcich zo zamestnaneckých požitkov (pozri štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);
  - e) finančných aktív, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*;
  - f) investičného nehnuteľného majetku, ktorý je ocenený reálnou hodnotou (pozri štandard IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*);
  - g) biologického majetku týkajúceho sa poľnohospodárskej činnosti v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo*, ktorý sa oceňuje reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj;
  - h) zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy*, ktoré sú aktívami, a akýchkoľvek aktív za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 17; a
  - i) dlhodobého majetku (alebo skupín na vyradenie) klasifikovaného ako držaný na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*.
- 3 Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby, aktíva vznikajúce v rámci zmlúv o dielo na zhotovenie stavby, odložené daňové pohľadávky, aktíva vznikajúce v rámci zamestnaneckých požitkov alebo aktíva klasifikované ako držané na predaj (alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), pretože existujúce štandardy IFRS uplatniteľné na takéto aktíva obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie týchto aktív.
- 4 Tento štandard sa uplatňuje na finančné aktíva klasifikované ako:
- a) dcérske spoločnosti, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*;
  - b) pridružené podniky, ako sú vymedzené v štandarde IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*; a
  - c) spoločné podniky, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*.

Zníženie hodnoty iných finančných aktív je upravené v štandarde IFRS 9.

- 5 Tento štandard sa neuplatňuje na finančné aktíva v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9, investičný nehnuteľný majetok ocenený reálnou hodnotou v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 40 alebo biologický majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou ocenený reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41. Tento štandard sa však uplatňuje na aktíva, ktoré sa účtujú v precenenej sume (t. j. reálnou hodnotou k dátumu precenenia zníženou o akékoľvek následné akumulované odpisy a následné akumulované straty zo zníženia hodnoty) v súlade s ostatnými štandardmi IFRS, ako sú napríklad modely precenenia uvedené v štandarde IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 38 *Nehmotný majetok*. Jediným rozdielom medzi reálnou hodnotou aktíva a jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na vyradenie sú priame prírastkové náklady, ktoré možno priradiť vyradeniu aktíva.
- a) i) Ak sú náklady na vyradenie zanedbateľné, spätné ziskateľná suma preceneného aktíva sa nevyhnutne približuje jeho precenenej sume, alebo je väčšia ako jeho precenená suma. V takomto prípade je po uplatnení požiadaviek na precenenie nepravdepodobné, že sa u preceneného aktíva zníži hodnota, a spätné ziskateľná suma sa tak nemusí odhadovať;
- ii) [vypúšťa sa]
- b) [vypúšťa sa]
- c) Ak nie sú náklady na vyradenie zanedbateľné, reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie preceneného aktíva je nevyhnutne nižšia ako jeho reálna hodnota. Preto sa hodnota preceneného aktíva zníži, ak je jeho hodnota z používania nižšia, než je jeho precenená hodnota. V takomto prípade účtovná jednotka po uplatnení požiadaviek na precenenie uplatní tento štandard, aby zistila, či sa hodnota aktíva mohla znížiť.

#### DEFINÍCIE

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

*Účtovná hodnota* je suma, v ktorej sa vykazuje aktívum, po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov (amortizácie) a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

*Peňazotvorná jednotka* je najmenší identifikovateľný súbor aktív, ktorý vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív.

*Celopodnikové aktíva* sú aktíva iné ako goodwill, ktoré prispievajú k budúcim peňažným tokom tak posudzovanej peňazotvornej jednotky, ako aj ostatných peňazotvorných jednotiek.

*Náklady na vyradenie* sú prírastkové náklady priamo priraditeľné k vyradeniu aktíva alebo peňazotvornej jednotky, s výnimkou finančných nákladov a nákladov na daň z príjmu.

*Odpisovateľná hodnota* je obstarávacia cena aktíva alebo iná suma, ktorou sa nahrádza obstarávacia cena v účtovnej závierke, po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty.

**Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej hodnoty aktíva počas jeho doby použiteľnosti** <sup>(21)</sup>.

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

*Strata zo zníženia hodnoty* je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva alebo peňazotvornej jednotky prevyšuje ich spätné ziskateľnú sumu.

<sup>(21)</sup> V prípade nehmotného majetku sa namiesto pojmu „odpisovanie“ vo všeobecnosti používa pojem „amortizácia“. Obidva pojmy majú rovnaký význam.

Spätne získateľná suma aktíva alebo peňazotvornej jednotky je buď jeho reálna hodnota po odpočítaní nákladov na vyradenie alebo jeho hodnota z používania podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je vyššia.

Doba použiteľnosti je buď:

- a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude aktívum používať; alebo
- b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie účtovná jednotka z daného aktíva očakáva.

Hodnota z používania je súčasná hodnota budúcich peňažných tokov, ktorých získanie sa očakáva z aktíva alebo peňazotvornej jednotky.

#### IDENTIFIKÁCIA AKTÍVA, KTORÉHO HODNOTA BY MOHLA BYŤ ZNÍŽENÁ

- 7 Odseky 8 až 17 špecifikujú, kedy sa určuje spätne získateľná suma. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Zostávajúca časť tohto štandardu má túto štruktúru:
  - a) v odsekoch 18 až 57 sa stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú aj pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku;
  - b) v odsekoch 58 až 108 sa stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty. Vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív iných ako goodwill sa zaoberajú odseky 58 až 64. Odseky 65 až 108 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu;
  - c) v odsekoch 109 až 116 sa stanovujú požiadavky na zrušenie strát zo zníženia hodnoty vykázaných pre aktívum alebo peňazotvornú jednotku v predchádzajúcich obdobiach. Tieto požiadavky opäť používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Ďalšie požiadavky pre jednotlivé aktívum sú stanovené v odsekoch 117 až 121, pre peňazotvornú jednotku v odsekoch 122 a 123 a pre goodwill v odsekoch 124 a 125;
  - d) v odsekoch 126 až 133 sa špecifikujú informácie, ktoré sa majú zverejňovať o stratách zo zníženia hodnoty a zrušení strát zo zníženia hodnoty aktív a peňazotvorných jednotiek. V odsekoch 134 až 137 sa špecifikujú dodatočné požiadavky na zverejňovanie informácií o peňazotvorných jednotkách, ku ktorým bol na účely testovania na zníženie hodnoty alokovaný goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.
- 8 Aktívum má zníženú hodnotu vtedy, ak jeho účtovná hodnota presiahne jeho spätne získateľnú sumu. V odsekoch 12 až 14 sa opisujú niektoré náznaky toho, že mohlo dôjsť k strate zo zníženia hodnoty. V prípade výskytu ktoréhokoľvek z týchto náznakov sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby uskutočnila formálny odhad spätne získateľnej sumy. S výnimkou ustanovení odseku 10 sa v tomto štandarde od účtovnej jednotky nevyžaduje formálny odhad spätne získateľnej sumy, ak neexistuje žiadny náznak straty zo zníženia hodnoty.
- 9 Účtovná jednotka ku koncu každého obdobia vykazovania posudzuje, či existuje nejaký náznak, že by hodnota aktíva mohla byť znížená. Ak existuje akýkoľvek takýto náznak, účtovná jednotka odhadne spätne získateľnú sumu aktíva.
- 10 Bez ohľadu na existenciu náznaku zníženia hodnoty účtovná jednotka takisto musí:
  - a) vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alebo nehnuteľného majetku, ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie, a to každoročne, porovnaním jeho účtovnej hodnoty s jeho spätne získateľnou sumou. Tento test na zníženie hodnoty sa môže vykonávať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že sa vykoná každý rok k tomu istému dátumu. Rozličný nehmotný majetok možno na zníženie hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak však počas bežného ročného obdobia došlo k prvotnému zaúčtovaniu takéhoto nehmotného majetku, takýto nehmotný majetok sa testuje na zníženie hodnoty pred koncom bežného ročného obdobia;



**b) vykonať test na zníženie hodnoty goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, a to každoročne v súlade s odsekmi 80 až 99.**

- 11 Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce ekonomické úžitky na to, aby sa spätne získala jeho účtovná hodnota, je obvykle predmetom vysokej neistoty až do chvíle, kým nie je majetok k dispozícii na používanie. Z tohto dôvodu sa v tomto štandarde od účtovnej jednotky vyžaduje minimálne raz ročne uskutočňovať test na zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie.
- 12 **Pri posudzovaní toho, či existuje nejaký náznak, že by hodnota aktíva mohla byť znížená, by mala účtovná jednotka zohľadňovať minimálne tieto náznaky:**

#### Externé zdroje informácií

- a) **existujú pozorovateľné náznaky, že hodnota aktíva sa počas daného obdobia znížila podstatne viac, než by sa očakávalo v dôsledku plynutia času alebo bežného používania;**
- b) **pocas obdobia sa vyskytli – alebo sa v blízkej budúcnosti vyskytnú – podstatné zmeny s nepriaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v rámci ktorého účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, pre ktorý je aktívum určené;**
- c) **pocas obdobia sa zvýšili trhové úrokové sadzby alebo iné trhové miery výnosnosti investícií a tieto zvýšenia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte hodnoty z používania aktíva a významne znížia spätné získateľnú sumu aktíva;**
- d) **účtovná hodnota čistých aktív účtovnej jednotky je vyššia, než je jej trhová kapitalizácia.**

#### Interné zdroje informácií

- e) **k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení aktíva;**
- f) **pocas obdobia sa vyskytli – alebo sa očakáva, že sa v blízkej budúcnosti vyskytnú – podstatné zmeny s nepriaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v rozsahu alebo v spôsobe, akým sa aktívum používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú nevyužívanie aktíva, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činností, v rámci ktorých sa aktívum využíva, plány na vyradenie aktíva pred pôvodne očakávaným dátumom a opätovné posúdenie doby použiteľnosti aktíva z neurčitej na určitú<sup>(22)</sup>;**
- g) **k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výkonnosť aktíva je – alebo bude – horšia, než sa očakávalo.**

#### Dividendy z dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku

- h) **v prípade investície do dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku investor vykazuje dividendu z tejto investície a k dispozícii sú dôkazy, že:**
- i) **účtovná hodnota investície v individuálnej účtovnej závierke prevyšuje účtovné hodnoty v konsolidovanej účtovnej závierke čistých aktív subjektu, do ktorého sa investuje, vrátane pridruženého goodwillu; alebo**

<sup>(22)</sup> V momente, keď aktívum splní kritériá na jeho klasifikáciu ako držaného na predaj (alebo sa zaradi do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), vyjme sa z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*.

**ii) dividenda prevyšuje celkový komplexný výsledok dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku v období, v ktorom sa dividenda deklaruje.**

- 13 Zoznam v odseku 12 nie je vyčerpávajúci. Účtovná jednotka môže identifikovať iné náznaky toho, že hodnota aktíva by mohla byť znížená a na základe ktorých by sa od účtovnej jednotky vyžadovalo aj to, aby určila spätne ziskateľnú sumu aktíva, alebo v prípade goodwillu, aby vykonala test na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 80 až 99.
- 14 Dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota aktíva by mohla byť znížená, zahŕňajú existenciu:
- a) peňažných tokov na nadobudnutie aktíva alebo následnej potreby peňažných prostriedkov na ich prevádzkovanie alebo údržbu, ktoré sú podstatne vyššie než tie, ktoré boli pôvodne rozpočtované;
  - b) skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového výsledku hospodárenia plynúcich z aktíva, ktoré sú podstatne horšie než tie, ktoré boli rozpočtované;
  - c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty, plynúcich z aktíva; alebo
  - d) prevádzkových strát alebo čistých výdavkov peňažných prostriedkov v súvislosti s aktívom, ak sú údaje bežného obdobia agregované s údajmi rozpočtovanými do budúcnosti.
- 15 Ako sa uvádza v odseku 10, v tomto štandarde sa vyžaduje minimálne raz ročne vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku, ktorý má neurčitú dobu použiteľnosti alebo ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie, a goodwillu. Okrem situácií, v ktorých sa uplatňujú požiadavky odseku 10, sa koncepcia významnosti uplatňuje aj pri identifikácii toho, či treba odhadnúť spätne ziskateľnú sumu aktíva. Ak napríklad predchádzajúce výpočty ukazujú, že spätne ziskateľná suma aktíva je podstatne vyššia než jeho účtovná hodnota, účtovná jednotka nemusí opätovne odhadovať spätne ziskateľnú sumu aktíva, ak sa nevyskytli žiadne udalosti, ktorými by sa eliminoval tento rozdiel. Podobne by sa predchádzajúcou analýzou mohlo ukázať, že spätne ziskateľná suma aktíva nie je citlivá na jeden (alebo viaceré) z náznakov uvedených v zozname v odseku 12.
- 16 Na ilustráciu odseku 15, ak sa trhové úrokové sadzby alebo iné trhové miery výnosnosti investícií počas obdobia zvýšili, účtovná jednotka nemusí uskutočňovať formálny odhad spätne ziskateľnej sumy aktíva v týchto prípadoch:
- a) ak je nepravdepodobné, že diskontná sadzba použitá pri výpočte hodnoty z používania aktíva bude ovplyvnená zvýšením týchto trhových mier. Napríklad zvýšenia krátkodobých úrokových mier nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu použitú pre aktívum, ktoré má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti;
  - b) ak je pravdepodobné, že diskontná sadzba použitá pri výpočte hodnoty z používania aktíva bude ovplyvnená zvýšením týchto trhových mier, avšak z predchádzajúcej analýzy citlivosti spätne ziskateľnej sumy vyplýva, že:
    - i) je nepravdepodobné, že dôjde k významnému zníženiu spätne ziskateľnej sumy, pretože budúce peňažné toky sa takisto pravdepodobne zvýšia (napríklad v niektorých prípadoch môže účtovná jednotka byť schopná preukázať, že upravuje svoje výnosy z dôvodu kompenzácie prípadného zvýšenia trhových mier); alebo
    - ii) je nepravdepodobné, že zníženie spätne ziskateľnej sumy bude viesť k výraznej strate zo zníženia hodnoty.
- 17 Ak existuje náznak, že hodnota aktíva by mohla byť znížená, môže to naznačovať, že bude potrebné prehodnotiť a upraviť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo zostatkovú hodnotu aktíva v súlade so štandardom, ktorý sa uplatňuje na toto aktívum, dokonca aj vtedy, ak nebola vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty tohto aktíva.

## OCEŇOVANIE SPÄTNE ZÍSKATEĽNEJ SUMY

- 18 V tomto štandarde sa definuje spätné ziskateľná suma ako reálna hodnota aktíva alebo peňazotvornej jednotky po odpočítaní nákladov na vyradenie alebo ich hodnota z používania podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je vyššia. V odsekoch 19 až 57 sa stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne ziskateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku.
- 19 Nie vždy je potrebné určovať aj reálnu hodnotu aktíva po odpočítaní nákladov na vyradenie aj jeho hodnotu z používania. Ak jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu aktíva, hodnota aktíva nie je znížená a netreba odhadovať druhú hodnotu.
- 20 Oceniť reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie by mohlo byť možné dokonca aj vtedy, keď neexistuje kótovaná cena na aktívom trhu za rovnaké aktívum. Niekedy však nebude možné oceniť reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie, pretože neexistuje žiadny základ na spoľahlivý odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja aktíva medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. V tomto prípade môže ako spätné ziskateľnú sumu účtovná jednotka použiť hodnotu z používania daného aktíva.
- 21 Ak nie je dôvod domnievať sa, že hodnota z používania aktíva významne prevyšuje jeho reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie, reálnu hodnotu aktíva zníženú o náklady na vyradenie možno použiť ako jeho spätné ziskateľnú sumu. Bude sa tak často diať pri aktívach, ktoré sú držané na vyradenie. Vyplýva to z toho, že hodnota z používania aktíva držaného na vyradenie bude pozostávať najmä z čistých tržieb z vyradenia, pretože budúce peňažné toky z pokračujúceho používania aktíva až do jeho vyradenia sú s veľkou pravdepodobnosťou zanedbateľné.
- 22 Spätné ziskateľná suma sa stanovuje pre jednotlivé aktívum s výnimkou aktíva, ktoré nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív. V tomto prípade sa spätné ziskateľná suma stanovuje pre peňazotvornú jednotku, do ktorej aktívum patrí (pozri odseky 65 až 103), s výnimkou prípadov, keď:
- a) reálna hodnota aktíva znížená o náklady na vyradenie je vyššia než jeho účtovná hodnota; alebo
  - b) hodnota z používania aktíva sa môže odhadnúť ako hodnota, ktorá sa blíži k jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie, a čistá reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie sa dá oceniť.
- 23 V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a zjednodušené výpočty poskytovať primeranú aproximáciu podrobných výpočtov, ktoré sú uvedené v tomto štandarde na určenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie, alebo hodnoty z používania.

**Oceňovanie spätne ziskateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti**

- 24 V odseku 10 sa vyžaduje vykonanie ročného testovania na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania jeho účtovnej hodnoty so spätné ziskateľnou sumou, a to bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty takéhoto majetku. V rámci testu na zníženie hodnoty tohto aktíva v bežnom období sa však môže použiť posledný podrobný výpočet spätne ziskateľnej sumy takéhoto aktíva vykonaný v predchádzajúcom období, a to za predpokladu, že sú splnené všetky tieto kritériá:
- a) ak sa nehmotným majetkom nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív, a z tohto dôvodu sa majetok testuje na zníženie hodnoty ako súčasť peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí, pričom aktíva a záväzky tvoriace túto jednotku sa od posledného výpočtu spätne ziskateľnej sumy významne nezmenili;
  - b) výsledkom posledného výpočtu spätne ziskateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takéhoto aktíva; a
  - c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo, a okolností, ktoré sa od ostatného výpočtu spätne ziskateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že spätné ziskateľná suma sa stanoví v nižšej sume, než je účtovná hodnota aktíva, je nepatrná.

**Reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie**

25 – 27 [Vypúšťa sa.]

- 28 Náklady na vyradenie iné než tie, ktoré sa vykázali ako záväzky, sa odpočítajú pri oceňovaní reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie. Príkladmi takýchto nákladov sú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie aktíva a priame prírastkové náklady na uvedenie aktíva do predajného stavu. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru (definované v štandarde IAS 19) a náklady spojené s redukciou alebo reorganizáciou podniku, ktoré nasledujú po vyradení aktíva, však nepredstavujú priame prírastkové náklady na vyradenie aktíva.
- 29 Vyradenie aktíva by si niekedy mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok, pričom pre aktívum, ako aj pre záväzok je k dispozícii iba jediná reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie. V odseku 78 sa vysvetľuje, ako postupovať v takýchto prípadoch.

**Hodnota z používania**30 **Pri výpočte hodnoty z používania aktíva sa na zreteľ berú tieto prvky:**

- a) **odhad budúcich peňažných tokov, od ktorých účtovná jednotka očakáva, že jej z aktíva budú plynúť;**
- b) **očakávania možných odchýlok v sume alebo načasovaní týchto budúcich peňažných tokov;**
- c) **časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou úrokovou sadzbou;**
- d) **cena za neistotu obsiahnutú v aktíve; a**
- e) **iné faktory, akým je napríklad platobná neschopnosť, ktoré by účastníci trhu zohľadňovali pri oceňovaní budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že jej z aktíva budú plynúť.**

31 Odhadovanie hodnoty z používania aktíva zahŕňa tieto kroky:

- a) odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania aktíva a z jeho definitívneho vyradenia; a
- b) uplatnenie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

32 Prvky uvedené v odseku 30 písm. b), d) a e) možno zohľadniť buď formou úpravy budúcich peňažných tokov alebo formou úpravy diskontnej sadzby. Bez ohľadu na to, aký prístup účtovná jednotka uplatní pri zohľadňovaní očakávaných možných odchýlok v sume alebo načasovaní budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zohľadnenie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. vážený priemer všetkých možných výstupov. V dodatku A je uvedený dodatočný návod na používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania aktíva.

*Základ pre odhady budúcich peňažných tokov*

33 **Pri oceňovaní hodnoty z používania účtovná jednotka:**

- a) **zakladá projekcie peňažných tokov na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o rozsahu hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti aktíva. Väčšia váha sa priraďuje externým dôkazom;**
- b) **zakladá projekcie peňažných tokov na najaktuálnejších finančných rozpočtoch/prognózach schválených manažmentom, pričom však vylúči všetky odhadované budúce príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva z budúcej reštrukturalizácie alebo zo zlepšenia alebo rozšírenia výkonnosti aktíva. Projekcie vychádzajúce z týchto rozpočtov/prognóz sa musia týkať maximálne obdobia piatich rokov s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnené dlhšie obdobie;**

c) odhaduje projekcie peňažných tokov na obdobie dlhšie než to, ktorého sa týkajú najaktuálnejšie rozpočty/prognózy, pomocou extrapolácie projekcií založených na rozpočtoch/prognózach, ktoré využívajú stabilnú alebo klesajúcu mieru rastu na nasledujúce roky, s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnená rastúca miera. Táto miera rastu nesmie byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu pre výroby, odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, na ktorom sa aktívum používa, s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnená vyššia miera.

- 34 Manažment posúdi opodstatnenie predpokladov, z ktorých vychádzajú aktuálne projekcie peňažných tokov, a to preskúmaním príčin rozdielov medzi minulými projekciami peňažných tokov a aktuálnymi peňažnými tokmi. Manažment sa uistí, že predpoklady, na ktorých sú založené aktuálne projekcie peňažných tokov, sú konzistentné s minulými skutočnými výstupmi, ak si to vyžadujú vplyvy následných udalostí alebo okolností, ktoré neexistovali v čase vytvárania skutočných peňažných tokov.
- 35 Podrobné, výslovné a spoľahlivé finančné rozpočty/prognózy budúcich peňažných tokov na obdobia dlhšie ako päť rokov vo všeobecnosti nie sú k dispozícii. Z tohto dôvodu sú odhady manažmentu týkajúce sa budúcich peňažných tokov založené na najaktuálnejších rozpočtoch/prognózach na maximálne päť rokov. Manažment môže používať projekcie peňažných tokov založené na finančných rozpočtoch/prognózach na obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto projekcie sú spoľahlivé, a dokáže preukázať svoju schopnosť založenú na minulých skúsenostiach presne predpovedať peňažné toky na toto dlhšie obdobie.
- 36 Projekcie peňažných tokov do konca doby použiteľnosti aktíva sa odhadujú extrapoláciou projekcií peňažných tokov založených na finančných rozpočtoch/prognózach pri použití miery rastu na nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca s výnimkou prípadov, keď zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o režimoch vývoja životného cyklu výrobku alebo odvetvia. Ak je to vhodné, miera rastu je nulová alebo záporná.
- 37 Ak sú podmienky priaznivé, konkurenti pravdepodobne vstúpia na trh a obmedzia rast. Účtovné jednotky budú mať preto ťažkosti pri tom, aby prevýšili priemernú historickú mieru rastu v dlhodobom horizonte (povedzme dvadsať rokov) v prípade výrobkov, odvetví alebo krajiny či krajín, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, na ktorom sa dané aktívum používa.
- 38 Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/prognóz berie účtovná jednotka do úvahy, či informácie odzrkadľujú primerané a preukázateľné predpoklady a predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti aktíva.

*Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov*

- 39 **Odhady budúcich peňažných tokov musia zahŕňať:**
- a) **projekcie príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania aktíva;**
- b) **projekcie výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania aktíva (vrátane výdajov peňažných prostriedkov na prípravu aktíva na používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k aktívu na primeranom a konzistentnom základe; a**
- c) **prípadné čisté peňažné toky, ktoré sa prijímú (alebo zaplatia) za vyradenie aktíva na konci jeho doby použiteľnosti.**
- 40 Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odzrkadľujú konzistentné predpoklady o raste cien v dôsledku všeobecnej inflácie. Ak preto diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien zapríčineného všeobecnou infláciou, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahŕňa vplyv rastu cien zapríčineného všeobecnou infláciou, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).
- 41 Projekcie výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním aktíva, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo – alebo alokovať na opodstatnenom a konzistentnom základe – k používaniu aktíva.
- 42 Ak účtovná hodnota aktíva ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú predtým, ako je pripravený na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré majú podľa očakávania vzniknúť predtým, ako je aktívum pripravené na používanie alebo predaj. Je to tak napríklad v prípade rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nie je dokončený.

- 43 Aby sa predišlo dvojnásobnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:
- a) príjmy peňažných prostriedkov z aktív, ktoré vytvárajú príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z preverovaného aktíva (napríklad finančné aktíva, ako sú pohľadávky); a
  - b) výdavky peňažných prostriedkov, ktoré súvisia s povinnosťami, ktoré už boli vykázané ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).
- 44 **Budúce peňažné toky sa odhadujú vzhľadom na aktívum v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva:**
- a) z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej účtovná jednotka ešte nie je zaviazaná; alebo
  - b) zo zlepšenia alebo z rozšírenia výkonnosti aktíva.
- 45 Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre aktívum v jeho súčasnom stave, hodnota z používania neodzrkadľuje:
- a) budúce výdavky peňažných prostriedkov alebo súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov) alebo úžitky, ktorých vznik sa očakáva z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej sa účtovná jednotka ešte nezaviazala; alebo
  - b) budúce výdavky peňažných prostriedkov, ktorými sa vylepší alebo rozšíri výkonnosť aktíva alebo súvisiace príjmy peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva z týchto výdavkov.
- 46 Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania účtovnej jednotky, alebo spôsob, ktorým sa podnikanie vykonáva. Štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* obsahuje návod, ktorý objasňuje, kedy je účtovná jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii.
- 47 Ak sa účtovná jednotka stane zaviazanou k reštrukturalizácii, táto reštrukturalizácia bude mať pravdepodobne vplyv na niektoré aktíva. V momente, keď sa účtovná jednotka zaviazá k reštrukturalizácii:
- a) jej odhady budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov v súvislosti so stanovením hodnoty z používania odzrkadľujú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (ktoré vychádzajú z najaktuálnejších finančných rozpočtov/prognóz schválených manažmentom); a
  - b) jej odhady budúcich výdavkov peňažných prostriedkov na reštrukturalizáciu sa v súlade so štandardom IAS 37 zahŕňajú do rezerv na reštrukturalizáciu.

Názorný príklad 5 ilustruje vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet hodnoty z používania.

- 48 Pokiaľ v účtovnej jednotke nedôjde k výdavkom peňažných prostriedkov, ktorými sa vylepší alebo rozšíri výkonnosť aktíva, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov spojených s výdavkami peňažných prostriedkov (pozri názorný príklad 6).
- 49 Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce výdavky peňažných prostriedkov potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k danému aktívu v jeho súčasnom stave. Ak peňažotvorná jednotka pozostáva z aktív s rozličnými odhadovanými dobami použiteľnosti, z ktorých sú všetky dôležité pre pokračujúcu činnosť jednotky, nahradenie aktív s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadovaní budúcich peňažných tokov súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť bežnej údržby tejto jednotky. Podobne ak jednotlivé aktívum pozostáva zo zložiek s odlišnými odhadovanými dobami použiteľnosti, náhrada zložiek s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhadovaní budúcich peňažných tokov vytváraných aktívom považuje za súčasť bežnej údržby tohto aktíva.



**50 Odhady budúcich peňažných tokov nesmú zahŕňať:**

- a) príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností; alebo
- b) príjmy alebo výdavky na daň z príjmov.

51 Odhadované budúce peňažné toky odzrkadľujú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určila diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát, alebo by sa ignoroval. Keďže pri diskontovaní odhadovaných budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky nezahŕňajú príjmy a výdavky peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože sa diskontná sadzba stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa takisto odhadujú na báze pred zdanením.

**52 Odhadom čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo zaplatené) za vyradenie aktíva na konci jeho doby použiteľnosti, je suma, ktorej získanie účtovná jednotka očakáva z vyradenia aktíva v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie.**

53 Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo zaplatené) za vyradenie aktíva na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom, ako reálna hodnota aktíva znížená o náklady na vyradenie, s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:

- a) účtovná jednotka používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pre podobné aktívum, ktorého doba použiteľnosti sa skončila a ktorý sa prevádzkoval za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude používať toto aktívum;
- b) účtovná jednotka tieto ceny upraví tak o vplyvy budúcich zvýšení cien zapríčinených všeobecnou infláciou, ako aj o vplyvy špecifických budúcich zvýšení (znížení) cien. Ak sa však v odhadoch budúcich peňažných tokov z pokračujúceho používania aktíva a diskontnej sadzbe nezohľadňuje vplyv všeobecnej inflácie, účtovná jednotka tento vplyv vylúči aj z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

53A Reálna hodnota sa líši od hodnoty z používania. Reálna hodnota odzrkadľuje predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva. Naproti tomu hodnota z používania odzrkadľuje účinky faktorov, ktoré môžu byť vo vzťahu k účtovnej jednotke špecifické a nemusia byť vo všeobecnosti uplatniteľné na iné účtovné jednotky. Do reálnej hodnoty sa napríklad nepremieta žiadny z ďalej uvedených faktorov za predpokladu, že by neboli všeobecne dostupné pre účastníkov trhu:

- a) dodatočná hodnota odvodená zo zoskupenia aktív (ako je napríklad vytvorenie portfólia investičného nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na rôznych miestach);
- b) synergie medzi oceňovaným aktívom a ďalšími aktívami;
- c) zákonné práva alebo zákonné obmedzenia, ktoré sú špecifické len pre súčasného vlastníka aktíva; a
- d) daňové výhody alebo daňové zaťaženia, ktoré sú špecifické pre súčasného vlastníka aktíva.

*Budúce peňažné toky v cudzej mene*

54 Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne diskontovať s použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná pre danú menu. Účtovná jednotka prepočítava súčasnú hodnotu pomocou aktuálneho výmenného kurzu ku dňu výpočtu hodnoty z používania.

*Diskontná sadzba*

**55 Diskontná sadzba/sadzby je sadzba/sadzby pred zdanením, ktoré odzrkadľujú aktuálne trhové ohodnotenie:**

- a) časovej hodnoty peňazí; a
- b) rizík špecifických pre dané aktívum, o ktoré sa neupravili odhady budúcich peňažných tokov.

- 56 Sadzba, ktorá odzrkadľuje súčasné trhové posúdenie časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre dané aktívum, je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorá by vytvárala peňažné toky v sumách, čase a s rizikovým profilom ekvivalentným tým, ktoré účtovná jednotka očakáva, že z aktíva získa. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby implicitnej v aktuálnych transakciách na trhu s podobnými aktívami, alebo z vážených priemerných nákladov na kapitál účtovnej jednotky kótovanej na burze, ktorá má jediné aktívum (alebo portfólio aktív), ktoré je podmienkami podobné posudzovanému aktívu v zmysle potenciálu prínosov a rizík. Diskontná sadzba/sadzby použité na ocenenie hodnoty z používania aktíva však neodzrkadľujú riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov. V opačnom prípade sa vplyv niektorých predpokladov započíta duplicitne.
- 57 Ak sadzba špecifická pre dané aktívum nie je priamo k dispozícii z trhu, účtovná jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. V dodatku A je uvedený dodatočný návod na odhadovanie diskontnej sadzby za takýchto okolností.

#### VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

- 58 Odseky 59 až 64 stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty pre individuálne aktívum iné než goodwill. Vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu sa zaoberajú odseky 65 až 108.
- 59 **Účtovná hodnota aktíva sa zníži na jeho spätne ziskateľnú sumu výlučne v prípade, ak je spätne ziskateľná suma aktíva nižšia než jeho účtovná hodnota. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.**
- 60 **Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, ak sa aktívum účtuje v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia podľa štandardu IAS 16). K prípadným stratám zo zníženia hodnoty preceneného aktíva sa pristupuje ako k zníženiu precenenia podľa tohto iného štandardu.**
- 61 Strata zo zníženia hodnoty nepreceneného aktíva sa vyказuje vo výsledku hospodárenia. Strata zo zníženia hodnoty preceneného aktíva sa však vyказuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku za predpokladu, že strata zo zníženia hodnoty neprevyšuje sumu prebytku z precenenia toho istého aktíva. Takáto strata zo zníženia hodnoty z preceneného aktíva znižuje prebytok z precenenia tohto aktíva.
- 62 **Ak je suma odhadovaná ako strata zo zníženia hodnoty vyššia než účtovná hodnota aktíva, na ktoré sa vzťahuje, účtovná jednotka vykáže záväzok výlučne vtedy, ak sa to požaduje v inom štandarde.**
- 63 **Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty sa odpisy (amortizácia) upraví pre dané aktívum v budúcich obdobiach tak, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota aktíva znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje) na systematickej báze počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.**
- 64 Ak sa vykáže strata zo zníženia hodnoty, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určujú podľa štandardu IAS 12 porovnaním revidovanej účtovnej hodnoty aktíva s jeho základom dane (pozri názorný príklad 3).

#### PEŇAZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

- 65 V odsekoch 66 až 108 a dodatku C sa stanovujú požiadavky na identifikáciu peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí aktívum, a na stanovenie účtovnej hodnoty a vykávanie strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu.

#### **Identifikácia peňazotvornej jednotky, do ktorej aktívum patrí**

- 66 **Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota aktíva by mohla byť znížená, spätne ziskateľná suma sa odhaduje pre jednotlivé aktívum. Ak nie je možné odhadnúť spätne ziskateľnú sumu jednotlivého aktíva, účtovná jednotka stanoví spätne ziskateľnú sumu peňazotvornej jednotky, do ktorej aktívum patrí (peňazotvorná jednotka aktíva).**

- 67 Spätne ziskateľná suma jednotlivého aktíva sa nedá určiť, ak:
- sa hodnota z používania aktíva nedá odhadnúť ako blížiaci sa k jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie (napríklad keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania aktíva nedajú odhadnúť ako zanedbateľné); a
  - aktívum nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov z ostatných aktív.

V takýchto prípadoch sa hodnota z používania, ktorou je z tohto dôvodu spätne ziskateľná suma, môže určiť len pre peňazotvornú jednotku aktíva.

#### Príklad

Ťažobná účtovná jednotka vlastní súkromnú železnicu na podporu svojich ťažobných činností. Súkromná železnica by sa mohla predať iba za cenu šrotu a nevytvárajú sa ňou príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív bane.

*Spätne ziskateľnú sumu súkromnej železnice nie je možné odhadnúť, pretože sa nedá stanoviť hodnota z používania súkromnej železnice, ktorá je pravdepodobne odlišná od hodnoty šrotu. Preto účtovná jednotka odhaduje spätne ziskateľnú sumu peňazotvornej jednotky, do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. bane ako celku.*

- 68 Podľa definície uvedenej v odseku 6 je peňazotvorná jednotka aktíva najmenší súbor aktív, do ktorého patrí aktívum a ktorý vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív. Na identifikáciu peňazotvornej jednotky aktíva sa používa úsudok. Ak sa spätne ziskateľná suma nedá pre jednotlivé aktívum určiť, účtovná jednotka identifikuje najnižšiu agregáciu aktív, ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé.

#### Príklad

Autobusový podnik poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Aktíva vyčlenené na každú trasu a peňažné toky z každej trasy sa dajú osobitne identifikovať. Jedna z trás sa prevádzkuje s významnou stratou.

*Pretože účtovná jednotka nemá možnosť obmedziť žiadnu z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív, sú príjmy peňažných prostriedkov spoločne vytvárané týmito piatimi trasami. Peňazotvornou jednotkou pre každú trasu je autobusový podnik ako celok.*

- 69 Príjmy peňažných prostriedkov sú príjmy peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, ktoré účtovná jednotka dostala od externých strán. Pri identifikácii toho, či sú príjmy peňažných prostriedkov z aktíva (alebo súboru aktív) vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív (alebo súborov aktív), účtovná jednotka zohľadňuje rôzne faktory vrátane toho, ako manažment sleduje činnosti účtovnej jednotky (napríklad podľa produktových radov, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov alebo regionálnych oblastí) alebo ako manažment prijíma rozhodnutia o pokračovaní alebo vyradovaní aktív a činnosti účtovnej jednotky. Názorný príklad 1 poskytuje príklady identifikácie peňazotvornej jednotky.

- 70 **Ak existuje aktívny trh pre výstupy, ktoré vyrába aktívum alebo súbor aktív, toto aktívum alebo súbor aktív sa identifikujú ako peňazotvorná jednotka, aj vtedy, keď sa niektoré alebo všetky z výstupov používajú interne. Ak sú príjmy peňažných prostriedkov, vytvárané akýmkoľvek aktívom alebo peňazotvornou jednotkou, ovplyvnené internými transferovými cenami, účtovná jednotka použije najlepší odhad manažmentu týkajúci sa budúcej ceny/cien, ktoré by sa mohli dosiahnuť v nezávislej transakcii, a to pri odhade:**

- budúcich príjmov peňažných prostriedkov použitých na určenie hodnoty z používania aktíva alebo peňazotvornej jednotky; a**

**b) budúcich výdavkov peňažných prostriedkov použitých na určenie hodnoty z používania prípadných ďalších aktív alebo peňazotvorných jednotiek, ktoré sú ovplyvnené internými transferovými cenami.**

71 Dokonca aj vtedy, keď časť výstupov alebo všetky výstupy, ktoré vytvára aktívum alebo súbor aktív, používajú ostatné súčasti účtovnej jednotky (napríklad, výrobky v strednej fáze výrobného procesu), toto aktívum alebo súbor aktív tvoria osobitnú peňazotvornú jednotku, ak by účtovná jednotka mohla predať tieto výstupy na aktívnom trhu. Vyplýva to z toho, že toto aktívum alebo súbor aktív by mohli vytvárať príjmy peňažných prostriedkov, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív. Ak účtovná jednotka použije informácie vychádzajúce z finančných rozpočtov/prognóz, ktoré sa vzťahujú na takúto peňazotvornú jednotku alebo na prípadné iné aktívum alebo peňazotvornú jednotku, ktoré sú ovplyvnené internými transferovými cenami, v prípade, ak interné transferové ceny neodzrkadľujú najlepší odhad manažmentu týkajúci sa budúcich cien, ktoré by bolo možné dosiahnuť v rámci nezávislých transakcií, účtovná jednotka takéto informácie upraví.

72 **Peňazotvorná jednotka sa identifikuje konzistentne v rámci jednotlivých období pre to isté aktívum alebo typy aktív s výnimkou prípadov, ak je zmena opodstatnená.**

73 Ak účtovná jednotka určí, že aktívum patrí do inej peňazotvornej jednotky než v predchádzajúcich obdobiach, alebo že typy aktív zoskupené do peňazotvornej jednotky aktíva sa zmenili, v odseku 130 sa požadujú zverejnenia o peňazotvornej jednotke, ak je vykázaná alebo zrušená strata zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky.

**Spätne ziskateľná suma a účtovná hodnota peňazotvornej jednotky**

74 Spätne ziskateľná suma peňazotvornej jednotky je buď suma reálnej hodnoty peňazotvornej jednotky po odpočítaní nákladov na vyradenie alebo jej hodnota z používania podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je vyššia. S cieľom určiť spätne ziskateľnú sumu peňazotvornej jednotky sa každý odkaz na „majetok“ alebo „aktívum“ v odsekoch 19 až 57 chápe ako odkaz na „peňazotvornú jednotku“.

75 **Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky sa určuje spôsobom, ktorý je konzistentný so spôsobom určovania spätne ziskateľnej sumy peňazotvornej jednotky.**

76 Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky:

a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba tých aktív, ktoré sa môžu k peňazotvornej jednotke priradiť priamo alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe a ktorými sa budú vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov, použité pri určovaní hodnoty z používania peňazotvornej jednotky; a

b) nezahŕňa účtovnú hodnotu prípadného vykázaného záväzku s výnimkou prípadu, keď sa spätne ziskateľná suma peňazotvornej jednotky nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Vyplýva to z toho, že reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie a hodnota z používania peňazotvornej jednotky sa určujú s vylúčením peňažných tokov vzťahujúcich sa na aktíva, ktoré nie sú súčasťou peňazotvornej jednotky, a na záväzky, ktoré boli vykázané (pozri odseky 28 a 43).

77 Ak sa aktíva zoskupujú na účely posúdenia návratnosti, do peňazotvornej jednotky je dôležité zahrnúť všetky aktíva, ktoré vytvárajú – alebo sa používajú na tvorbu – relevantného toku príjmov peňažných prostriedkov. V opačnom prípade by sa peňazotvorná jednotka mohla javiť ako plne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch sa niektoré aktíva nedajú alokovať k peňazotvornej jednotke na primeranom a konzistentnom základe, hoci prispievajú k odhadovaným budúcim peňažným tokom peňazotvornej jednotky. Toto by mohol byť prípad goodwillu alebo celopodnikových aktív, akými sú aktíva ústredia. V odsekoch 80 až 103 sa vysvetľuje, ako treba postupovať pri takýchto aktívach pri testovaní peňazotvornej jednotky na zníženie hodnoty.

78 Je možné, že na účely určenia spätne ziskateľnej sumy peňazotvornej jednotky bude treba brať do úvahy určité vykázané záväzky. Takáto situácia môže nastať vtedy, ak by si vyradenie peňazotvornej jednotky vyžadovalo od kupujúceho prevzatie záväzku. V tomto prípade reálnou hodnotou zníženou o náklady na vyradenie (alebo odhadnuté peňažné toky z konečného vyradenia) peňazotvornej jednotky je cena za predaj aktív peňazotvornej jednotky a záväzku spolu, znížená o náklady na vyradenie. Na uskutočnenie zmysluplného porovnania medzi účtovnou hodnotou peňazotvornej jednotky a jej spätne ziskateľnou sumou sa účtovná hodnota záväzku odpočíta pri určovaní jednak hodnoty z používania peňazotvornej jednotky, ako aj jej účtovnej hodnoty.

**Príklad**

Spoločnosť prevádzkuje baňu v krajine, kde sa právnymi predpismi požaduje, že vlastník musí po ukončení svojej banskej činnosti uviesť miesto do pôvodného stavu. Náklady na uvedenie do pôvodného stavu zahŕňajú nahradenie skrývky, ktorá sa musí odstrániť pred tým, ako sa začne banská činnosť. Rezerva na náklady na nahradenie skrývky sa vykázala okamžite po odstránení skrývky. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť obstarávacej ceny bane a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady na uvedenie do pôvodného stavu je 500 MJ <sup>(a)</sup>, čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na uvedenie do pôvodného stavu.

Účtovná jednotka testuje baňu na zníženie hodnoty. Peňazotvornou jednotkou pre baňu je baňa ako celok. Účtovná jednotka prijala rôzne ponuky na nákup bane za cenu približne 800 MJ. Táto cena odzrkadľuje skutočnosť, že kupujúci prevezme povinnosť na uvedenie skrývky do pôvodného stavu. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Hodnota z používania bane je približne 1 200 MJ, vynímajúc náklady na uvedenie do pôvodného stavu. Účtovná hodnota bane je 1 000 MJ.

Reálna hodnota peňazotvornej jednotky znížená o náklady na vyradenie je 800 MJ. V uvedenej sume sa zohľadňujú náklady na uvedenie do pôvodného stavu, na ktoré sa už vytvorila rezerva. V dôsledku toho sa hodnota z používania peňazotvornej jednotky určí po zohľadnení nákladov na uvedenie do pôvodného stavu a odhaduje sa na 700 MJ (1 200 MJ mínus 500 MJ). Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky je 500 MJ, čo predstavuje účtovnú hodnotu bane (1 000 MJ) mínus účtovná hodnota rezervy na náklady na uvedenie do pôvodného stavu (500 MJ). Z toho vyplýva, že spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky prevyšuje jej účtovnú hodnotu.

<sup>(a)</sup> V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách“ (MJ).

- 79 Z praktických dôvodov sa spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky niekedy určuje po zohľadnení aktív, ktoré nie sú súčasťou peňazotvornej jednotky (napríklad pohľadávky alebo iné finančné aktíva), alebo záväzkov, ktoré už boli vykázane (napríklad záväzky, dôchodky alebo iné rezervy). V takýchto prípadoch sa účtovná hodnota peňazotvornej jednotky zvyšuje o účtovnú hodnotu týchto aktív a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

*Goodwill*

Alokácia goodwillu na peňazotvorné jednotky

- 80 Na účely testovania na zníženie hodnoty sa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alokuje od dátumu nadobudnutia ku všetkým peňazotvorným jednotkám alebo skupinám peňazotvorných jednotiek nadobúdateľa, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergií podnikovej kombinácie, bez ohľadu na to, či sa k týmto jednotkám alebo skupinám jednotiek priradili iné aktíva alebo záväzky nadobúdaného subjektu. Každá jednotka alebo skupina jednotiek, ku ktorým sa takto alokuje goodwill:

- a) predstavuje najnižšiu úroveň účtovnej jednotky, na ktorej sa monitoruje goodwill na účely interného riadenia; a
- b) nesmie byť pred agregáciou väčšia než prevádzkový segment, ako sa vymedzuje v odseku 5 štandardu IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

- 81 Goodwill vykazaný v podnikovej kombinácii je aktívum predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykazané. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od ostatných aktív alebo súborov aktív a často prispieva k peňažným tokom viacerých peňazotvorných jednotiek. Goodwill niekedy nemožno alokovať na inom než subjektívnom základe k jednotlivým peňazotvorným jednotkám, ale len ku skupinám peňazotvorných jednotiek. Výsledkom je, že najnižšia úroveň v rámci účtovnej jednotky, na ktorej sa sleduje goodwill na účely interného riadenia, niekedy pozostáva z viacerých peňazotvorných jednotiek, s ktorými goodwill súvisí, ale nedá sa k nim alokovať. Odkazy v odsekoch 83 až 99 a v dodatku C na peňazotvornú jednotku, ku ktorej sa alokuje goodwill, by sa mali chápať aj ako odkazy na skupinu peňazotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokuje goodwill.

- 82 Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odseku 80 vyúsťuje do realizácie testovania na zníženie hodnoty goodwillu na úrovni, ktorá odzrkadľuje spôsob, akým účtovná jednotka riadi svoje činnosti a s ktorou goodwill prirodzene súvisí. Preto nie je zvyčajne potrebné vyvíjať dodatočné systémy vykazovania.
- 83 Peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokuje goodwill na účely testovania na zníženie hodnoty, sa nemusí zhodovať s úrovňou, na ktorej sa alokuje goodwill v súlade so štandardom IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*, na účely oceňovania kurzových ziskov a strát. Ak sa napríklad v štandarde IAS 21 požaduje, aby účtovná jednotka s cieľom oceniť kurzové zisky a straty alokovala goodwill na relatívne nízkych úrovniach, nevyžaduje sa od nej, aby testovala goodwill na zníženie hodnoty na rovnakej úrovni, pokiaľ účtovná jednotka takisto nesleduje goodwill na tejto úrovni na účely interného riadenia.
- 84 **Ak prvotnú alokáciu goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie nemožno vykonať pred koncom ročného obdobia, v ktorom k takejto podnikovej kombinácii dôjde, takáto prvotná alokácia sa vykoná pred koncom prvého ročného obdobia, ktoré sa začína po dátume nadobudnutia.**
- 85 Ak sa v súlade so štandardom IFRS 3 *Podnikové kombinácie* prvotné zaúčtovanie podnikovej kombinácie dá stanoviť len predbežne ku koncu obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo, nadobúdateľ:
- účtuje kombináciu s použitím uvedených predbežných hodnôt; a
  - vykáže všetky úpravy týchto predbežných hodnôt ako výsledok dokončenia prvotného zaúčtovania v rámci obdobia oceňovania, ktoré nesmie presiahnuť dvanásť mesiacov od dátumu nadobudnutia.
- Za takýchto okolností takisto nemusí byť možné dokončiť prvotnú alokáciu goodwillu, vykázaného v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom došlo ku kombinácii. Účtovná jednotka v takomto prípade zverejní informácie požadované na základe odseku 133.
- 86 Ak sa goodwill alokoval k peňazotvornej jednotke a účtovná jednotka vyradí činnosť v rámci tejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa:
- pri určovaní zisku alebo straty z vyradenia zahrnie do účtovnej hodnoty takejto činnosti; a
  - ocení na základe pomerných hodnôt vyradenej činnosti a ponechanej časti peňazotvornej jednotky okrem prípadu, ak účtovná jednotka môže preukázať, že nejaká iná metóda lepšie vyjadruje goodwill súvisiaci s vyradenou činnosťou.

#### Príklad

Účtovná jednotka za 100 MJ predá činnosť, ktorá bola súčasťou peňazotvornej jednotky, ku ktorej bol alokovaný goodwill. Goodwill alokovaný k jednotke nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, než je úroveň tejto jednotky, inak než subjektívnym spôsobom. Spätne získateľná suma ponechanej časti peňazotvornej jednotky je 300 MJ.

Pretože goodwill alokovaný k peňazotvornej jednotke nemožno inak než subjektívnym spôsobom identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, než je úroveň tejto jednotky, goodwill súvisiaci s vyradenou činnosťou sa oceňuje na základe pomerných hodnôt vyradenej činnosti a ponechanej časti jednotky. Preto sa 25 percent goodwillu alokovaného k peňazotvornej jednotke zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti, ktorá sa predala.



- 87 Ak účtovná jednotka vykoná reorganizáciu štruktúry vykazovania spôsobom, ktorý mení štruktúru jednej alebo viacerých peňazotvorných jednotiek, na ktoré bol goodwill alokovaný, goodwill sa opätovne alokuje na ovplyvnené jednotky. Táto opätovná alokácia sa vykonáva s použitím prístupu pomernej hodnoty, ktorý je podobný prístupu, ktorý sa používa v prípade, ak účtovná jednotka vyradí činnosť v rámci peňazotvornej jednotky, s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka môže preukázať, že nejaká iná metóda lepšie vyjadruje goodwill súvisiaci s reorganizovanými jednotkami.

#### Príklad

Goodwill sa v minulosti alokoval k peňazotvornej jednotke A. Goodwill alokovaný k jednotke A nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, než je úroveň jednotky A, inak než subjektívnym spôsobom. Jednotka A sa má rozdeliť a integrovať do troch iných peňazotvorných jednotiek B, C a D.

*Keďže goodwill alokovaný k jednotke A nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, než je úroveň jednotky A, inak než subjektívnym spôsobom, opätovne sa alokuje k jednotkám B, C a D na základe pomerných hodnôt troch častí A pred tým, ako dôjde k integrácii týchto častí do B, C a D.*

Testovanie peňazotvorných jednotiek obsahujúcich goodwill na zníženie hodnoty

- 88 Ak sa tak, ako je opísané v odseku 81, goodwill vzťahuje na peňazotvornú jednotku, no nie je k tejto jednotke alokovaný, táto jednotka sa testuje na zníženie hodnoty vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, a to porovnaním účtovnej hodnoty jednotky, po vylúčení prípadného goodwillu, s jej spätne získateľnou sumou. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

- 89 Ak je v účtovnej hodnote peňazotvornej jednotky opísanej v odseku 88 zahrnutý nehmotný majetok, ktorý má neurčitú dobu použiteľnosti, alebo ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie, a takýto majetok sa môže testovať na zníženie hodnoty len ako súčasť peňazotvornej jednotky, v odseku 10 sa požaduje, aby sa aj táto jednotka raz ročne testovala na zníženie hodnoty.

- 90 Peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa testuje na zníženie hodnoty raz ročne a vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, a to porovnaním účtovnej hodnoty tejto jednotky, vrátane goodwillu, so spätne získateľnou sumou jednotky. Ak spätne získateľná suma jednotky presahuje účtovnú hodnotu jednotky, hodnota jednotky a goodwillu alokovaného k tejto jednotke sa nepovažuje za zníženú. Ak účtovná hodnota jednotky presahuje spätne získateľnú sumu jednotky, účtovná hodnota vykazuje stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104.

91–95 [Vypúšťa sa.]

Načasovanie testov na zníženie hodnoty

- 96 Každoročné testovanie na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa môže vykonávať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že test sa bude vykonávať každý rok k tomu istému dátumu. Rôzne peňazotvorné jednotky sa môžu testovať na zníženie hodnoty k rôznym dátumom. Ak sa však časť goodwillu alebo celý goodwill alokovaný k peňazotvornej jednotke nadobudol v rámci podnikovej kombinácie v priebehu bežného ročného obdobia, test tejto jednotky na zníženie hodnoty sa uskutoční do konca bežného ročného obdobia.

- 97 Ak sa aktíva, z ktorých pozostáva peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako jednotka obsahujúca goodwill, testujú sa na zníženie hodnoty skôr, než jednotka obsahujúca goodwill. Podobne, ak sa peňazotvorné jednotky, z ktorých pozostáva skupina peňazotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako skupina jednotiek obsahujúcich goodwill, testujú sa na zníženie hodnoty skôr, než skupina jednotiek obsahujúca goodwill.

- 98 V čase testovania na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa môže vyskytnúť náznak zníženia hodnoty aktíva v rámci jednotky obsahujúcej goodwill. V takýchto prípadoch účtovná jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty aktíva a následne vykáže stratu zo zníženia hodnoty tohto aktíva pred tým, ako vykoná test na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill. Podobne sa môže vyskytnúť náznak zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky v rámci skupiny jednotiek obsahujúcich goodwill. V takýchto prípadoch účtovná jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky a následne vykáže stratu zo zníženia hodnoty takejto jednotky pred tým, ako vykoná testovanie na zníženie hodnoty skupiny jednotiek, ku ktorým sa alokoval goodwill.
- 99 **Pri testovaní na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky v bežnom období sa môže použiť posledný podrobný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky, ku ktorej bol alokovaný goodwill, a to za predpokladu, že boli splnené všetky tieto podmienky:**
- a) **od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy nedošlo k významnej zmene aktív a záväzkov tvoriacich predmetnú jednotku;**
  - b) **výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významne presiahla účtovnú hodnotu takejto jednotky; a**
  - c) **vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo, a okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, je pravdepodobnosť, že aktuálna spätne získateľná suma bude stanovená v nižšej sume, než je účtovná hodnota jednotky, nepatrná.**

*Celopodnikové aktíva*

- 100 Celopodnikové aktíva zahŕňajú majetok skupiny alebo divízie, ako je budova ústredia alebo divízie účtovnej jednotky, zariadenie na elektronické spracovanie údajov alebo výskumné stredisko. Štruktúra účtovnej jednotky určuje, či aktívum spĺňa pre konkrétnu peňazotvornú jednotku definíciu celopodnikových aktív podľa tohto štandardu. Charakteristickými vlastnosťami celopodnikových aktív je, že nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov nezávisle od ostatných aktív alebo súborov aktív a ich účtovnú hodnotu nie je možné úplne priradiť k posudzovanej peňazotvornej jednotke.
- 101 Keďže celopodnikovými aktívami sa nevytvárajú osobitné príjmy peňažných prostriedkov, spätne získateľnú sumu jednotlivého celopodnikového aktíva nemožno určiť s výnimkou prípadu, keď sa manažment rozhodol toto aktívum vyradiť. Ak v dôsledku toho existuje náznak, že by hodnota celopodnikových aktív mohla byť znížená, spätne získateľná suma sa určuje pre peňazotvornú jednotku alebo skupinu peňazotvorných jednotiek, do ktorej celopodnikové aktívum patrí, a porovnáva sa s účtovnou hodnotou tejto peňazotvornej jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.
- 102 **Pri testovaní peňazotvornej jednotky na zníženie hodnoty účtovná jednotka identifikuje všetky celopodnikové aktíva, ktoré sa vzťahujú na posudzovanú peňazotvornú jednotku. Ak časť účtovnej hodnoty celopodnikových aktív:**
- a) **možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať k tejto jednotke, účtovná jednotka porovnáva účtovnú hodnotu tejto jednotky – vrátane pomernej časti účtovnej hodnoty celopodnikových aktív alokovanej k tejto jednotke – s jej spätne získateľnou sumou. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104;**
  - b) **nemožno k tejto jednotke alokovať na primeranej a konzistentnej báze, účtovná jednotka:**
    - i) **porovnáva účtovnú hodnotu tejto jednotky – bez celopodnikových aktív – s jej spätne získateľnou sumou a vykazuje prípadné straty zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104;**
    - ii) **identifikuje najmenšiu skupinu peňazotvorných jednotiek, ktorá obsahuje posudzovanú peňazotvornú jednotku, na ktorú možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať pomernú časť účtovnej hodnoty celopodnikových aktív; a**

iii) porovnáva účtovnú hodnotu tejto skupiny peňazotvorných jednotiek – vrátane pomernej časti účtovnej hodnoty celopodnikových aktív alokovaných k tejto skupine jednotiek – so spätne ziskateľnou sumou skupiny jednotiek. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

103 Názorný príklad 8 ilustruje uplatňovanie týchto požiadaviek na celopodnikové aktíva.

**Strata zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky**

104 **Strata zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky (najmenšej skupiny peňazotvorných jednotiek, ku ktorej sa priradil goodwill alebo celopodnikové aktívum) sa vykazuje výlučne v tom prípade, ak je spätne ziskateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) nižšia, než účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek). Strata zo zníženia hodnoty sa alokuje s cieľom znížiť účtovnú hodnotu aktív jednotky (skupiny jednotiek) v tomto poradí:**

a) po prvé, na účely zníženia účtovnej hodnoty všetkého goodwillu alokovaného k peňazotvornej jednotke (skupine jednotiek); a

b) následne k ostatným aktívam jednotky (skupiny jednotiek) proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v jednotke (skupine jednotiek).

K týmto zníženiam účtovných hodnôt sa pristupuje ako k stratám zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív a vykazujú sa v súlade s odsekom 60.

105 **Pri alokácii strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 účtovná jednotka neznižuje účtovnú hodnotu aktíva pod úroveň, ktorá je najvyššia spomedzi:**

a) jej reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie (ak je oceniteľná);

b) jeho hodnoty z používania (ak sa dá určiť); a

c) nulovej hodnoty.

**Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k aktívu, sa proporcionálne alokuje k ostatným aktívam jednotky (skupiny jednotiek).**

106 Ak nie je možné uskutočniť odhad spätne ziskateľnej sumy každého jednotlivého aktíva peňazotvornej jednotky, tento štandard vyžaduje alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi aktíva tejto jednotky iné než goodwill na základe subjektívneho rozhodnutia, pretože všetky aktíva peňazotvornej jednotky pracujú spoločne.

107 Ak sa spätne ziskateľná suma jednotlivého aktíva nedá určiť (pozri odsek 67):

a) strata zo zníženia hodnoty aktíva sa vykáže, ak je jeho účtovná hodnota vyššia buď ako suma jeho reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie alebo, ak je vyššia, ako suma výsledkov alokačných postupov opísaných v odsekoch 104 a 105; a

b) nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty aktíva, ak sa hodnota súvisiacej peňazotvornej jednotky neznížila. To platí aj vtedy, keď reálna hodnota aktíva znížená o náklady na vyradenie je nižšia ako jeho účtovná hodnota.

**Príklad**

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále funguje, hoci nie tak dobre ako pred poškodením. Reálna hodnota stroja znížená o náklady na vyradenie je nižšia, ako jeho účtovná hodnota. Strojom sa nevytvárajú nezávislé príjmy peňažných prostriedkov. Najmenším identifikovateľným súborom aktív, ktorý zahŕňa stroj a ktorý vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív, je výrobná linka, do ktorej stroj patrí. Spätne ziskateľná suma výrobnej linky ukazuje, že hodnota výrobnej linky ako celku sa neznížila.

Predpoklad 1: rozpočty/prognózy, ktoré schválil manažment, neodzrkadľujú žiadny záväzok manažmentu nahradiť tento stroj.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože hodnota z používania stroja:

- a) sa môže odlišovať od jeho reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie; a
- b) sa dá určiť len pre peňazotvornú jednotku, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).

Hodnota výrobných liniek sa neznížila. Preto sa nevykáže žiadna strata zo zníženia hodnoty stroja. Napriek tomu môže byť potrebné, aby účtovná jednotka opätovne posúdila dobu alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania alebo zrýchlená metóda odpisovania, ktorá by odzrkadľovala očakávanú zostávajúcu dobu použiteľnosti stroja alebo spôsob, akým sa očakáva, že účtovná jednotka bude spotrebúvať budúce ekonomické úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/prognózy, ktoré schválil manažment, odzrkadľujú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predať ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

Hodnotu z používania stroja je možné odhadnúť ako hodnotu blížiacu sa k jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie. Preto je spätne získateľnú sumu stroja možné určiť a nezohľadňuje sa peňazotvorná jednotka, do ktorej stroj patrí (t. j. výrobná linka). Keďže reálna hodnota stroja znížená o náklady na vyradenie je nižšia, ako jeho účtovná hodnota, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty stroja.

- 108 Po uplatnení požiadaviek uvedených v odsekoch 104 a 105 sa vykazuje záväzok pre každú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty pre peňazotvornú jednotku výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje na základe iného štandardu IFRS.**

#### ZRUŠENIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

- 109 V odsekoch 110 až 116 sa stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty vykazanej pre aktívum alebo peňazotvornú jednotku v predchádzajúcich obdobiach. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Ďalšie požiadavky pre jednotlivé aktívum sú stanovené v odsekoch 117 až 121, pre peňazotvornú jednotku v odsekoch 122 a 123 a pre goodwill v odsekoch 124 a 125.
- 110 Účtovná jednotka ku koncu každého obdobia vykazovania posudzuje, či existuje nejaký náznak, že by strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich obdobiach k inému aktívu než goodwill už nemusela existovať alebo by mohla byť znížená. Ak existuje niektorý z takýchto náznakov, účtovná jednotka odhadne spätne získateľnú sumu tohto aktíva.
- 111 Pri posudzovaní toho, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich rokoch z aktíva iného než goodwill, už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, účtovná jednotka zohľadňuje minimálne tieto náznaky:

#### Externé zdroje informácií

- a) existujú pozorovateľné náznaky, že hodnota aktíva sa počas obdobia podstatne zvýšila;
- b) počas obdobia sa vyskytli – alebo sa v blízkej budúcnosti vyskytnú – podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v rámci ktorého účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, pre ktorý je dané aktívum určené;
- c) počas obdobia sa znížili trhové úrokové sadzby alebo iné trhové miery výnosnosti investícií a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte hodnoty z používania aktíva a významne zvýšia spätne získateľnú sumu aktíva;

**Interné zdroje informácií**

d) počas obdobia sa vyskytli – alebo sa očakáva, že sa v blízkej budúcnosti vyskytnú – podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na účtovnú jednotku, a to v rozsahu alebo spôsobom, akým sa aktívum používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Medzi takéto zmeny patria náklady, ktoré sa počas obdobia vynaložili s cieľom vylepšiť alebo rozšíriť výkonnosť aktíva alebo reštrukturalizovať činnosť, do ktorej aktívum patrí;

e) k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hospodárska výkonnosť aktíva je – alebo bude – lepšia, než sa očakávalo.

112 Náznaky potenciálneho zníženia straty zo zníženia hodnoty uvedené v odseku 111 vo veľkej miere kopírujú náznaky potenciálneho vzniku straty zo zníženia hodnoty, ako sa uvádza v odseku 12.

113 Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná pre aktívum iné než goodwill, už nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, môže to naznačovať, že zostávajúca doba použiteľnosti, metóda odpisovania (amortizácie) alebo zostatková hodnota by sa mala revidovať a upraviť v súlade so štandardom IFRS platným na dané aktívum, dokonca aj vtedy, keď sa pre dané aktívum neruší žiadna strata zo zníženia hodnoty.

114 **Strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich obdobiach z aktíva iného než goodwill sa zruší výlučne vtedy, ak došlo k zmene v odhadoch, ktoré sa použili na určenie spätne ziskateľnej sumy aktíva odvtedy, ako sa naposledy vykazala strata zo zníženia hodnoty. V tomto prípade sa účtovná hodnota aktíva – s výnimkou prípadov opísaných v odseku 117 – zvýši na jeho spätne ziskateľnú sumu. Toto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.**

115 Zrušenie straty zo zníženia hodnoty odzrkadľuje zvýšenie odhadovaného potenciálu prínosov aktíva buď z používania alebo z predaja, a to od dátumu, kedy účtovná jednotka naposledy vykazala stratu zo zníženia hodnoty aktíva. V odseku 130 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka identifikovala zmenu v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie odhadovaného potenciálu prínosov. Medzi príklady zmien v odhadoch patria tieto situácie:

a) zmena východiska pre spätne ziskateľnú sumu (t. j. či spätne ziskateľná suma vychádza z reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie alebo z hodnoty z používania);

b) ak spätne ziskateľná suma vychádza z hodnoty z používania, zmena sumy alebo načasovania odhadovaných budúcich peňažných tokov alebo zmena diskontnej sadzby; alebo

c) ak spätne ziskateľná suma vychádza z reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie, zmena v odhadoch zložiek reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie.

116 Hodnota z používania aktíva sa môže stať vyššou než účtovná hodnota daného aktíva jednoducho preto, že súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov sa zvyšuje tým, že sa približujú v čase. Potenciál prínosov aktíva sa však nezvyšil. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba na základe plynutia času (niekedy nazývaného „odvájanie sa“ diskontu), aj keď sa spätne ziskateľná suma aktíva stáva vyššou než jeho účtovná hodnota.

**Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého aktíva**

117 **Zvýšená účtovná hodnota aktíva iného než goodwill, priraditeľná k zrušeniu straty zo zníženia hodnoty, nesmie prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by sa nebola vykazala žiadna strata zo zníženia hodnoty aktíva v predchádzajúcich rokoch.**

- 118 Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty aktíva iného než goodwill nad účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočítaní amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty aktíva v predchádzajúcich rokoch, je precenením. Pri účtovaní takehoto precenenia účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS uplatniteľný na toto aktívum.
- 119 Zrušenie straty zo zníženia hodnoty aktíva iného než goodwill sa vykazuje okamžite vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, ak sa o aktíve účtuje v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom IFRS (napríklad v súlade s modelom precenenia podľa štandardu IAS 16). K prípadnému zrušeniu straty zo zníženia hodnoty preceneného aktíva sa pristupuje ako k zvýšeniu precenenia podľa tohto iného štandardu IFRS.
- 120 Zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného aktíva sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a zvyšuje prebytok z precenenia tohto aktíva. Avšak v rozsahu, v akom sa strata zo zníženia hodnoty toho istého aktíva predtým vykázala vo výsledku hospodárenia, sa však zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty zároveň vykáže aj vo výsledku hospodárenia.
- 121 Po vykázaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa odpisy (amortizácia) pre dané aktívum upravia v budúcich obdobiach tak, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota aktíva znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje) na systematickej báze počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.

#### Zrušenie straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky

- 122 Zrušenie straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky sa alokuje k aktívam jednotky, s výnimkou goodwillu, proporcionálne k účtovným hodnotám týchto aktív. K týmto zvýšeniam účtovných hodnôt sa pristupuje ako k zrušeniu strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív a vykazujú sa v súlade s odsekom 119.
- 123 Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky podľa odseku 122 sa účtovná hodnota aktíva nesmie zvýšiť nad nižšiu spomedzi týchto súm:

a) jej spätne získateľná suma (ak sa dá určiť); a

b) účtovná hodnota, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty aktíva v predchádzajúcich obdobiach.

Suma zrušenia straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k aktívu, sa proporcionálne alokuje k ostatným aktívam jednotky, s výnimkou goodwillu.

#### Zrušenie straty zo zníženia hodnoty goodwillu

- 124 Strata zo zníženia hodnoty vykázaná za goodwill sa v nasledujúcom období neruší.
- 125 V štandarde IAS 38 *Nehmotný majetok* sa zakazuje vykazovať interne vytvorený goodwill. Prípadné zvýšenie spätne získateľnej sumy goodwillu v obdobiach nasledujúcich po vykázaní straty zo zníženia hodnoty tohto goodwillu pravdepodobne predstavuje skôr zvýšenie interne vytvoreného goodwillu, než zrušenie straty zo zníženia hodnoty vykazanej k nadobudnutému goodwillu.

#### ZVEREJŇOVANIE

- 126 Pre každú triedu aktív účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) sumu strát zo zníženia hodnoty vykázaných vo výsledku hospodárenia počas obdobia a riadkovú položku/položky výkazu komplexného účtovného výsledku, ktorá zahŕňa tieto straty zo zníženia hodnoty;



- b) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázaných vo výsledku hospodárenia počas obdobia a riadkovú položku/položky výkazu komplexného účtovného výsledku, ktorá zahŕňa zrušenie takýchto strát;
- c) sumu strát zo zníženia hodnoty precenených aktív vykázaných v ostatných súčiastiach komplexného výsledku počas obdobia;
- d) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty precenených aktív vykázaných v ostatných súčiastiach komplexného výsledku počas obdobia.
- 127 Trieda aktív je zoskupenie aktív podobnej povahy a použitia v činnostiach účtovnej jednotky.
- 128 Informácie vyžadované podľa odseku 126 sa môžu prezentovať s inými informáciami, ktoré sa pre danú triedu aktív zverejňujú. Táto informácia sa napríklad môže zahrnúť do zosúhlasenia účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia, ako sa vyžaduje v štandarde IAS 16.
- 129 Účtovná jednotka, ktorá vykazuje informácie o segmentoch v súlade so štandardom IFRS 8, zverejňuje pre každý vykazovateľný segment tieto informácie:
- a) sumu strát zo zníženia hodnoty vykázaných počas obdobia vo výsledku hospodárenia a v ostatných súčiastiach komplexného výsledku;
- b) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázaných počas obdobia vo výsledku hospodárenia a v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- 130 Účtovná jednotka zverejňuje pre jednotlivé aktíva (vrátane goodwillu) alebo peňazotvorné jednotky, pre ktoré bola v danom období vykázaná alebo zrušená strata zo zníženia hodnoty, tieto informácie:
- a) udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu alebo zrušeniu straty zo zníženia hodnoty;
- b) sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty;
- c) pre jednotlivé aktívum:
- i) povahu aktíva; a
- ii) ak účtovná jednotka vykazuje informácie o segmentoch v súlade so štandardom IFRS 8, zverejňuje vykazovateľný segment, do ktorého aktívum patrí;
- d) pre peňazotvornú jednotku:
- i) opis peňazotvornej jednotky (napríklad to, či ide o produktový rad, stroj, podnikateľskú činnosť, zemepisnú oblasť alebo vykazovateľný segment v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 8);
- ii) sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty za jednotlivé triedy aktív a – ak účtovná jednotka v súlade so štandardom IFRS 8 vykazuje informácie o segmentoch – za jednotlivé vykazovateľné segmenty; a
- iii) ak sa od predchádzajúceho odhadu spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky (ak existuje) zmenila agregácia aktív na účely identifikácie peňazotvornej jednotky, opis súčasného a predchádzajúceho spôsobu agregácie aktív a dôvody na zmenu spôsobu identifikácie peňazotvornej jednotky;

- e) spätne ziskateľnú sumu aktíva (peňazotvornej jednotky) a to, či spätne ziskateľná suma aktíva (peňazotvornej jednotky) predstavuje jeho reálnu hodnotu po odpočítaní nákladov na vyradenie alebo jeho hodnotu z používania;
- f) ak spätne ziskateľná suma predstavuje reálnu hodnotu po odpočítaní nákladov na vyradenie, účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:
- i) úroveň hierarchie reálnych hodnôt (pozri štandard IFRS 13), v rámci ktorej sa ocenenie reálnej hodnoty aktíva (peňazotvornej jednotky) kategorizuje ako celok (bez ohľadu na to, či sú zistiteľné „náklady na vyradenie“);
  - ii) v prípade ocenenia reálnych hodnôt kategorizovaných v rámci úrovne 2 a 3 hierarchie reálnych hodnôt, opis techniky/techník oceňovania, ktoré sa použili na ocenenie reálnych hodnôt po odpočítaní nákladov na vyradenie. V prípade zmeny techniky oceňovania účtovná jednotka zverejňuje túto zmenu a dôvod/dôvody na jej uskutočnenie; a
  - iii) v prípade ocenenia reálnych hodnôt kategorizovaných v rámci úrovne 2 a 3 hierarchie reálnych hodnôt, každý kľúčový predpoklad, z ktorého manažment vychádzal pri určovaní reálnych hodnôt po odpočítaní nákladov na vyradenie. Kľúčové predpoklady sú tie predpoklady, na ktoré je spätne ziskateľná suma aktíva (peňazotvornej jednotky) najcitlivejšia. Účtovná jednotka okrem toho zverejňuje diskontnú sadzbu/sadzby použité pri súčasnom oceňovaní a predchádzajúcom oceňovaní, ak sa reálna hodnota po odpočítaní nákladov na vyradenie oceňuje pomocou techniky súčasnej hodnoty;
- g) ak je spätne ziskateľná suma hodnotou z používania, diskontnú sadzbu/sadzby použité v súčasnom odhade a v predchádzajúcom odhade (ak existuje) hodnoty z používania.
- 131 Pokiaľ ide o agregované straty zo zníženia hodnoty a agregované zrušenia strát zo zníženia hodnoty vykázané v priebehu obdobia, v rámci ktorého sa v súlade s odsekom 130 nezverejnili žiadne informácie, účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:
- a) hlavné triedy aktív ovplyvnené stratami zo zníženia hodnoty a hlavné triedy aktív ovplyvnené zrušením strát zo zníženia hodnoty;
  - b) hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu týchto strát zo zníženia hodnoty a zrušeniu strát zo zníženia hodnoty.
- 132 Účtovnej jednotke sa odporúča, aby zverejnila predpoklady použité pri určovaní spätne ziskateľnej sumy aktív (peňazotvorných jednotiek) počas obdobia. V odseku 134 sa však od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejnila informácie o odhadoch použitých v rámci ocenenia spätne ziskateľnej sumy peňazotvornej jednotky v prípade, ak účtovná hodnota tejto peňazotvornej jednotky zahŕňa goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.
- 133 Ak ku koncu obdobia vykazovania v súlade s odsekom 84 nebola k peňazotvornej jednotke (skupine jednotiek) alokovaná žiadna pomerná časť goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie počas obdobia, zverejňuje sa suma nealokovaného goodwillu spolu s dôvodmi, prečo táto suma zostáva nealokovaná.

Odhady použité na ocenenie spätne ziskateľnej sumy peňazotvorných jednotiek, ktoré obsahujú goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti

134 Účtovná jednotka pre každú peňažotvornú jednotku (skupinu jednotiek), pre ktorú je účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaná k tejto jednotke (skupine jednotiek) významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku účtovnej jednotky s neurčitou dobou použiteľnosti, zverejňuje informácie vyžadované podľa písmen a) až f):

- a) účtovnú hodnotu goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek);
- b) účtovnú hodnotu nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek);
- c) základ, z ktorého vychádza určenie spätne ziskateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) (t. j. hodnota z používania alebo reálna hodnota po odpočítaní nákladov na vyradenie);
- d) ak bola spätne ziskateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) založená na hodnote z používania:
  - i) každý kľúčový predpoklad, na ktorom manažment založil svoje projekcie peňažných tokov na obdobie, ktorého sa týkajú posledné rozpočty/prognózy. Kľúčové predpoklady sú predpoklady, na ktoré je spätne ziskateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia;
  - ii) opis prístupu manažmentu k stanovovaniu hodnoty/hodnôt priradených ku každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odzrkadľujú minulé skúsenosti alebo, ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;
  - iii) obdobie, na ktoré manažment pripravil projekcie peňažných tokov založené na finančných rozpočtoch/prognózach schválených manažmentom a, ak pre peňažotvornú jednotku (skupinu jednotiek) použije obdobie dlhšie ako päť rokov, vysvetlenie opodstatnenosti takéhoto dlhšieho obdobia;
  - iv) mieru rastu použitú s cieľom extrapolovať projekcie peňažných tokov nad rámec obdobia, ktorého sa týkajú posledné rozpočty/prognózy, a opodstatnenosť prípadného použitia miery rastu, ktorá presahuje dlhodobú priemernú mieru rastu pre výroby, priemyselné odvetvia alebo krajinu či krajiny, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, pre ktorý je jednotka (skupina jednotiek) určená;
  - v) diskontnú sadzbu/sadzby uplatnené na projekcie peňažných tokov;
- e) ak je spätne ziskateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) založená na reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie, techniku/techniky oceňovania použité na ocenenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie. Účtovná jednotka nemusí zverejňovať informácie vyžadované v štandarde IFRS 13. Ak reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie nie je ocenená použitím kótovanej ceny za identickú jednotku (skupinu jednotiek), účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:
  - i) každý kľúčový predpoklad, na základe ktorého manažment určil reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie. Kľúčové predpoklady sú predpoklady, na ktoré je spätne ziskateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia;
  - ii) opis prístupu manažmentu k stanovovaniu hodnoty/hodnôt priradených ku každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odzrkadľujú minulé skúsenosti alebo, ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

iiA) úroveň hierarchie reálnych hodnôt (pozri štandard IFRS 13), do ktorej je ocenenie reálnou hodnotou ako celok zaradené (bez ohľadu na zistiteľnosť „nákladov na vyradenie“);

iiB) ak došlo k zmene techniky oceňovania, zmenu a dôvod/dôvody na jej uskutočnenie.

Ak sa reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie oceňuje použitím projekcií diskontovaných peňažných tokov, účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

iii) obdobie, na ktoré manažment projektoval peňažné toky;

iv) mieru rastu použitú na extrapoláciu projekcií peňažných tokov;

v) diskontnú sadzbu/sadzby uplatnené na projekcie peňažných tokov;

f) ak by sa dala očakávať možnosť zmeny kľúčového predpokladu, z ktorého manažment vychádzal pri určovaní spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek), ktorá by spôsobila, že účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek) prevýši jej spätne získateľnú sumu:

i) sumu, o ktorú spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) prevyšuje jej účtovnú hodnotu;

ii) hodnotu priradenú ku kľúčovému predpokladu;

iii) sumu, o ktorú sa hodnota priradená ku kľúčovému predpokladu musí zmeniť, po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné použité pri oceňovaní spätne získateľnej sumy, aby sa spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej účtovnej hodnote.

135 Ak je časť alebo celá účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaná medzi viacero peňazotvorných jednotiek (skupín jednotiek) a suma takto alokovaná ku každej jednotke (skupine jednotiek) nie je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti účtovnej jednotky, táto skutočnosť sa zverejní spolu so súhrnnou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovanou k týmto jednotkám (skupinám jednotiek). Navyše v prípade, keď spätne získateľné sumy akejkoľvek z týchto jednotiek (skupín jednotiek) vychádzajú z toho istého kľúčového predpokladu/predpokladov a súhrnná účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou životnosti, ktorá je k nim alokovaná, je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti účtovnej jednotky, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní spolu s:

a) agregovanou účtovnou hodnotou goodwillu alokovaného k týmto jednotkám (skupinám jednotiek);

b) agregovanou účtovnou hodnotou nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k týmto jednotkám (skupinám jednotiek);

c) opisom kľúčového predpokladu/predpokladov;

d) opisom prístupu manažmentu k stanovovaniu hodnoty/hodnôt priradených ku kľúčovému predpokladu/predpokladom, či tieto hodnoty odzrkadľujú minulé skúsenosti alebo, ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

e) ak by sa dala odôvodnene očakávať možnosť zmeny kľúčového predpokladu/predpokladov, ktorá by spôsobila, že súhrn účtovných hodnôt jednotiek (skupín jednotiek) prevýši súhrn ich spätne získateľných súm:

i) sumu, o ktorú súhrn spätne získateľných súm jednotiek (skupín jednotiek) presahuje súhrn ich účtovných hodnôt;

ii) hodnotu/hodnoty priradené ku kľúčovému predpokladu/predpokladom;

iii) sumu, o ktorú sa hodnota/hodnoty priradené ku kľúčovému predpokladu/predpokladom musí zmeniť, po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné použité pri oceňovaní spätne získateľnej sumy, aby sa súhrn spätne získateľných súm jednotiek (skupín jednotiek) rovnal súhrnu ich účtovných hodnôt.

136 Najaktuálnejší podrobný výpočet spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky (skupiny jednotiek), ktorý sa uskutočnil v predchádzajúcom období, sa v súlade s odsekom 24 alebo 99 môže preniesť do ďalšieho obdobia a použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky (skupiny jednotiek) v bežnom období za predpokladu splnenia stanovených podmienok. V takomto prípade sa informácie o tejto jednotke (skupine jednotiek), ktoré tvoria súčasť zverejnení vyžadovaných na základe odsekov 134 a 135, týkajú výpočtu spätne získateľnej sumy preneseného do ďalšieho obdobia.

137 Názorný príklad 9 ilustruje zverejnenia vyžadované na základe odsekov 134 a 135.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

138 [Vypúšťa sa.]

139 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard:

a) na goodwill a nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikových kombinácií s dátumom zmluvy 31. marca 2004 alebo neskôr; a

b) na všetky ostatné aktíva prospektívne od začiatku prvého ročného obdobia, ktoré sa začína 31. marca 2004 alebo neskôr.

140 Účtovným jednotkám, na ktoré sa vzťahuje odsek 139, sa odporúča, aby požiadavky tohto štandardu uplatňovali pred dátumami nadobudnutia účinnosti uvedenými v odseku 139. Ak však účtovná jednotka uplatní tento štandard pred týmito dátumami nadobudnutia účinnosti, musí zároveň uplatniť aj štandardy IFRS 3 a IAS 38 (v znení revízie z roku 2004).

140A Štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenili odseky 61, 120, 126 a 129. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

140B Štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa zmenili odseky 65, 81, 85 a 139, vypustili odseky 91 až 95 a 138 a doplnil sa dodatok C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.

140C Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenil odsek 134 písm. e). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

- 140D Dokumentom *Náklady na investície do dcérskej spoločnosti, spoluovládanej účtovnej jednotky alebo pridruženého podniku* (zmeny štandardov IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* a IAS 27), vydaným v máji 2008, sa doplnil odsek 12 písm. h). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje súvisiace zmeny uvedené v odsekoch 4 a 38A štandardu IAS 27 na skoršie obdobie, uplatňuje súčasne aj zmenu uvedenú v odseku 12 písm. h).
- 140E Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, sa zmenil odsek 80 písm. b). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 140F [Vypúšťa sa.]
- 140G [Vypúšťa sa.]
- 140H Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11, vydanými v máji 2011, sa zmenil odsek 4, nadpis nad odsekom 12 písm. h) a odsek 12 písm. h). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 140I Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 a 134, vypúšťajú sa odseky 25 až 27 a dopĺňa sa odsek 53A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 140J V máji 2013 boli zmenené odseky 130 a 134 a nadpis nad odsekom 138. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka neuplatňuje uvedené zmeny na obdobia (vrátane porovnávacích období), v ktorých zároveň neuplatňuje štandard IFRS 13.
- 140K [Vypúšťa sa.]
- 140L Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 2. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 140M Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 2, 4 a 5 a vypustili sa odseky 140F, 140G a 140K. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 140N Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 2. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa ďalej zmenil odsek 2. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

## UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 36 (VYDANÉHO V ROKU 1998)

- 141 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998).



## Dodatok A

**POUŽÍVANIE TECHNÍK SÚČASNEJ HODNOTY PRI URČOVANÍ HODNOTY Z POUŽÍVANIA**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Obsahuje návod na používanie techník súčasnej hodnoty pri oceňovaní hodnoty z používania. Napriek tomu, že v návode sa používa pojem „aktívum“, uplatňuje sa rovnako na súbor aktív tvoriaci peňažotvornú jednotku.

**Zložky ocenenia súčasnou hodnotou**

- A1 Súhrn nasledujúcich prvkov zachytáva ekonomické rozdiely medzi aktívami:
- a) odhad budúcich peňažných tokov, alebo v prípade komplexnejších skutočností, rad budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka z aktíva očakáva;
  - b) očakávania o možných zmenách sumy alebo načasovania uvedených peňažných tokov;
  - c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou úrokovou sadzbou;
  - d) cena za neistotu obsiahnutú v aktíve; a
  - e) iné – niekedy neidentifikovateľné – faktory (napríklad platobná neschopnosť), ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka z aktíva očakáva.
- A2 Tento dodatok obsahuje rozdielové porovnanie dvoch prístupov k výpočtu súčasnej hodnoty, pričom na odhad hodnoty z používania aktíva možno v závislosti od konkrétnych okolností použiť ktorýkoľvek z nich. V rámci „tradičného“ prístupu sú úpravy o faktory b) až e), uvedené v odseku A1, zahrnuté do diskontnej sadzby. V rámci prístupu založenom na „očakávaných peňažných tokoch“ spôsobujú faktory b), d) a e) úpravy pri výpočtoch očakávaných peňažných tokov upravených o riziko. Bez ohľadu na to, aký prístup účtovná jednotka uplatní pri zohľadňovaní očakávaných možných odchýlok v sume alebo načasovaní budúcich peňažných tokov, výsledkom by malo byť zohľadnenie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. vážený priemer všetkých možných výstupov.

**Všeobecné zásady**

- A3 Techniky použité pri odhadoch budúcich peňažných tokov a úrokových sadzieb sa budú v rámci jednotlivých situácií líšiť, a to v závislosti od okolností týkajúcich sa predmetného aktíva. Uplatňovanie techník súčasnej hodnoty používaných v rámci oceňovania aktív sa však vo všeobecnosti riadi týmito všeobecnými zásadami:
- a) úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov by mali odzrkadľovať predpoklady konzistentné s predpokladmi, ktoré sú obsiahnuté v rámci odhadovaných peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa odignoroval. Napríklad diskontná sadzba vo výške 12 percent by sa mohla použiť na zmluvné peňažné toky z pohľadávky z úveru. Táto sadzba odzrkadľuje očakávaná týkajúca sa budúcich zlyhaní úverov s konkrétnymi charakteristickými vlastnosťami. Tá istá sadzba vo výške 12 percent by sa nemala použiť na diskontovanie očakávaných peňažných tokov, pretože v týchto peňažných tokoch sú už zohľadnené predpoklady týkajúce sa budúcich zlyhaní;
  - b) odhadované peňažné toky a diskontné sadzby by mali byť nezaujaté a nemali by obsahovať faktory, ktoré sa predmetného aktíva netýkajú. Napríklad zámerným podhodnotením odhadovaných čistých peňažných tokov na účely vylepšenia zjavnej budúcej ziskovosti aktíva sa do oceňovania zavádza predpojatosť;
  - c) očakávané peňažné toky alebo diskontné sadzby by mali odzrkadľovať skôr rozsah možných výstupov než jednu najpravdepodobnejšiu minimálnu alebo maximálnu možnú sumu.

**Tradičný prístup k súčasnej hodnote a prístup k súčasnej hodnote na základe očakávaných peňažných tokov***Tradičný prístup*

- A4 Pri účtovaní uplatnenia súčasnej hodnoty sa tradične využíval jeden súbor odhadovaných peňažných tokov a jedna diskontná sadzba, často označovaná ako „sadzba zodpovedajúca riziku“. Pri tradičnom prístupe sa v skutočnosti predpokladá, že konvencia jednej diskontnej sadzby môže obsiahnuť všetky očakávania budúcich peňažných tokov a príslušnú rizikovú prirážku. Tradičný prístup preto kladie veľký dôraz na výber diskontnej sadzby.

- A5 V niektorých prípadoch – napríklad vtedy, keď sa porovnateľné aktíva dajú pozorovať na trhu – je relatívne jednoduché použiť tradičný prístup. Pokiaľ ide o aktíva so zmluvnými peňažnými tokmi, je konzistentný so spôsobom, akým účastníci trhu opisujú aktíva, napríklad ako „12-percentný dlhopis“.
- A6 Tradičným prístupom sa však nemusia vhodne riešiť určité zložité problémy oceňovania, akými sú napríklad oceňovanie nefinančných aktív, pre ktoré – alebo pre porovnateľnú položku – neexistuje žiadny trh. Správny výber „sadzby zodpovedajúcej riziku“ si vyžaduje analýzu najmenej dvoch položiek – aktíva, ktoré existuje na trhu a má zistiteľnú úrokovú sadzbu, a aktíva, ktoré sa oceňuje. Vhodná diskontná sadzba týkajúca sa oceňovaných peňažných tokov sa musí odvodiť zo zistiteľnej úrokovej sadzby platnej pre toto druhé aktívum. S cieľom odvodiť túto hodnotu musia byť charakteristické vlastnosti peňažných tokov tohto druhého aktíva podobné charakteristickým vlastnostiam aktíva, ktoré je predmetom oceňovania. Osoba, ktorá vykonáva ocenenie, musí preto vykonať tieto činnosti:
- identifikovať súbor peňažných tokov, ktorý sa bude diskontovať;
  - identifikovať iné aktívum na trhu, ktoré disponuje podobnými charakteristickými vlastnosťami peňažných tokov;
  - porovnať súbory peňažných tokov z oboch položiek tak, aby sa zabezpečilo, že sú podobné (napríklad predstavujú oba súbory zmluvné peňažné toky, alebo je jeden z nich zmluvným a druhý odhadovaným peňažným tokom?);
  - zhodnotiť, či sa v rámci jednej položky nachádza prvok, ktorý sa v druhej položke nenachádza (napríklad je jedna položka menej likvidná než druhá?); a
  - zhodnotiť pravdepodobnosť podobného chovania oboch súborov peňažných tokov (t. j. či sa budú meniť v meniacich sa hospodárskych podmienkach).

*Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch*

- A7 Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch je v niektorých situáciách účinnejším nástrojom na oceňovanie než tradičný prístup. Pri vypracúvaní oceňovania využíva prístup založený na očakávaných peňažných tokoch namiesto jedného najpravdepodobnejšieho peňažného toku všetky očakávania týkajúce sa možných peňažných tokov. Môže ísť napríklad o peňažný tok v hodnote 100 MJ, 200 MJ alebo 300 MJ s pravdepodobnosťou 10 percent, 60 percent a 30 percent, v uvedenom poradí. Očakávaný peňažný tok má hodnotu 220 MJ. Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch sa teda líši od tradičného prístupu svojim zameraním na priamu analýzu predmetných peňažných tokov a na jednoznačnejšie stanovenia predpokladov použitých pri oceňovaní.
- A8 Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch zároveň umožňuje použiť techniky súčasnej hodnoty v prípade, ak je načasovanie peňažných tokov neisté. Napríklad peňažný tok s hodnotou 1 000 MJ môže byť prijatý v rámci jedného roka, dvoch rokov alebo troch rokov s pravdepodobnosťou 10 percent, 60 percent a 30 percent, v uvedenom poradí. Nižšie uvedený príklad ilustruje výpočet očakávanej súčasnej hodnoty v takejto situácii.

Súčasná hodnota 1 000 MJ za 1 rok pri 5 %	952,38 MJ	
Pravdepodobnosť	10,00 %	95,24 MJ
Súčasná hodnota 1 000 MJ za 2 roky pri 5,25 %	902,73 MJ	
Pravdepodobnosť	60,00 %	541,64 MJ
Súčasná hodnota 1 000 MJ za 3 roky pri 5,50 %	851,61 MJ	
Pravdepodobnosť	30,00 %	255,48 MJ
Očakávaná súčasná hodnota		892,36 MJ

- A9 Očakávaná súčasná hodnota 892,36 MJ sa odlišuje od tradičného poňatia najlepšieho odhadu 902,73 MJ (60-percentná pravdepodobnosť). Tradičný výpočet súčasnej hodnoty uplatnený v rámci tohto príkladu si vyžaduje rozhodnúť o tom, ktoré z možných načasovaní peňažných tokov sa má použiť, a teda neodzrkadľuje pravdepodobnosti ostatných načasovaní. Je to tak preto, že diskontná sadzba v rámci tradičného výpočtu súčasnej hodnoty neodzrkadľuje neistotu načasovania.
- A10 Použitie pravdepodobností je základným prvkom prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch. Niektorí vyjadrujú pochybnosti o tom, či priradovanie pravdepodobností k vysoko subjektívnym odhadom naznačuje vyššiu presnosť a či v skutočnosti funguje. Správne uplatňovanie tradičného prístupu (v súlade s ustanoveniami odseku A6) si však vyžaduje rovnaké odhady a subjektivitu, pričom sa nedosahuje výpočtová transparentnosť prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch.
- A11 Mnohé odhady vyvinuté v súčasnej praxi už neformálne zahŕňajú prvky prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch. Navyše účtovníci často čelia potrebe oceniť aktívum na základe obmedzených informácií o pravdepodobnostiach možných peňažných tokov. Účtovník sa môže napríklad ocitnúť v týchto situáciách:
- odhadovaná suma spadá do rozsahu medzi 50 a 250 MJ, v rámci tohto pásma však majú všetky sumy rovnakú pravdepodobnosť. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 150 MJ  $[(50 + 250)/2]$ ;
  - odhadovaná suma spadá do rozsahu medzi 50 a 250 MJ, pričom najpravdepodobnejšou je suma 100 MJ. Pravdepodobnosti súvisiace s každou sumou však nie sú známe. Na základe týchto obmedzených informácií je odhadovaný očakávaný peňažný tok 133,33 MJ  $[(50 + 100 + 250)/3]$ ;
  - odhadovaná suma je 50 MJ (10-percentná pravdepodobnosť), 250 MJ (30-percentná pravdepodobnosť) alebo 100 MJ (60-percentná pravdepodobnosť). Na základe takýchto obmedzených informácií je odhadovaný očakávaný peňažný tok 140 MJ  $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ .

V každom prípade je výsledkom prístupu založeného na odhade očakávaných peňažných tokov lepší odhad hodnoty z používania, než je to v prípade samostatného posúdenia minimálnej, najpravdepodobnejšej alebo maximálnej hodnoty.

- A12 Použitie prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch podlieha obmedzeniu týkajúcemu sa pomeru medzi nákladmi a prínosmi. V niektorých prípadoch môže mať účtovná jednotka prístup k rozsiahlym údajom a môže byť schopná vypracovať viaceré scenáre peňažných tokov. V iných prípadoch účtovná jednotka nemusí byť schopná vypracovať viac než jeden všeobecný výkaz o premenlivosti peňažných tokov bez toho, aby jej vznikli výrazné náklady. Účtovná jednotka musí dosiahnuť rovnováhu medzi nákladmi na zaobstaranie dodatočných informácií a dodatočnou spoľahlivosťou, ktorú tieto informácie vnesú do oceňovania.
- A13 Niektorí sú toho názoru, že techniky založené na očakávaných peňažných tokoch sú nevhodné z hľadiska ocenenia jednej položky alebo položky s obmedzeným počtom možných výstupov. Ponúkajú príklad aktíva s dvoma možnými výsledkami: 90-percentná pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 10 MJ, a 10-percentná pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 1 000 MJ. Podotýkajú, že očakávaný peňažný tok v rámci uvedeného príkladu je 109 MJ, a kriticky poznamenávajú, že výsledok nezodpovedá ani jednej zo súm, k platbe ktorých v konečnom dôsledku môže dôjsť.
- A14 Podobné tvrdenia len potvrdzujú základný nesúlad s cieľom oceňovania. Ak je cieľom akumulácia nákladov, ktoré majú vzniknúť, očakávané peňažné toky nemusia vyústiť do reprezentatívne dôveryhodného odhadu očakávaných nákladov. Tento štandard sa však zaoberá oceňovaním späťne získateľnej sumou aktíva. Späťne získateľná suma aktíva uvedená v tomto príklade pravdepodobne nebude 10 MJ, aj keď ide o najpravdepodobnejší peňažný tok. Je to tak preto, lebo ocenenie 10 MJ nezahŕňa neistotu peňažného toku pri oceňovaní daného aktíva. Namiesto toho sa neistý peňažný tok prezentuje tak, akoby išlo o istý peňažný tok. Nenájde sa ani jedna rozumne zmýšľajúca účtovná jednotka, ktorá by aktívum s takýmito vlastnosťami predala za 10 MJ.

#### Diskontná sadzba

- A15 Bez ohľadu na prístup, ktorý účtovná jednotka uplatní pri oceňovaní hodnoty z používania aktíva, by úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov nemali odzrkadľovať riziká, o ktoré sa upravili odhadované peňažné toky. V opačnom prípade sa vplyv niektorých predpokladov započíta duplicitne.

- A16 Ak sadzba špecifická pre dané aktívum nie je priamo k dispozícii z trhu, účtovná jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je v maximálne možnej miere odhadnúť trhové posúdenie:
- časovej hodnoty peňazí za obdobia do konca doby použiteľnosti aktíva; a
  - faktorov b), d) a e) opísaných v odseku A1 za predpokladu, že tieto faktory nespôsobili úpravy pri výpočtoch odhadovaných peňažných tokov.
- A17 Za východisko pri vypracúvaní takéhoto odhadu môže účtovná jednotka vziať na zreteľ tieto sadzby:
- vážené priemerné náklady na kapitál účtovnej jednotky určené s použitím techník, akou je model oceňovania kapitálových aktív;
  - prírastkovú úrokovú sadzbu úverov účtovnej jednotky; a
  - iné trhové úrokové sadzby úverov.
- A18 Tieto sadzby sa však musia upraviť tak, aby:
- odzrkadľovali spôsob, akým by trh posúdil špecifické riziká spojené s odhadovanými peňažnými tokmi z aktíva; a
  - sa vylúčili riziká, ktoré nie sú relevantné pre odhadované peňažné toky aktíva alebo o ktoré boli upravené odhadované peňažné toky.
- Mali by sa vziať do úvahy riziká, akými sú riziko krajiny, menové riziko a cenové riziko.
- A19 Diskontná sadzba je nezávislá od štruktúry kapitálu účtovnej jednotky a od spôsobu, ktorým účtovná jednotka financuje nákup aktíva, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva z aktíva, nezávisia od spôsobu, akým účtovná jednotka financovala nákup aktíva.
- A20 V odseku sa 55 vyžaduje, aby bola používaná diskontná sadzba sadzbou pred zdanením. Ak je preto základ použitý na odhadnutie diskontnej sadzby základom po zdanení, tento základ sa upraví tak, aby odzrkadľoval sadzbu pred zdanením.
- A21 Účtovná jednotka obvykle používa jedinou diskontnú sadzbu na odhad hodnoty z používania aktíva. Účtovná jednotka však používa samostatné diskontné sadzby pre rôzne budúce obdobia, ak je hodnota z používania citlivá na rozdiel v rizikách pre rôzne obdobia alebo na časovú štruktúru úrokových mier.

*Dodatok C***TESTOVANIE PEŇAZOTVORNÝCH JEDNOTIEK OBSAHUJÚCICH GOODWILL A NEKONTROLNÉ PODIELY  
NA ZNÍŽENIE HODNOTY**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.*

C1 V súlade so štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) nadobúdateľ oceňuje a vykazuje goodwill k dátumu nadobudnutia ako prebytok sumy podľa písmena a) nad sumou podľa písmena b) uvedených ďalej:

a) súhrn:

i) prevedenej protihodnoty ocenennej v súlade so štandardom IFRS 3, na základe ktorého sa spravidla požaduje reálna hodnota k dátumu nadobudnutia;

ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade so štandardom IFRS 3; a

iii) v podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach, reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým vlastneného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu.

b) rozdiel medzi hodnotami identifikovateľných aktív k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade so štandardom IFRS 3.

**Alokácia goodwillu**

C2 V odseku 80 tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alokoval ku všetkým peňazotvorným jednotkám nadobúdateľa alebo ku skupinám peňazotvorných jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergii podnikovej kombinácie, bez ohľadu na to, či sa k týmto jednotkám alebo skupinám jednotiek priradili ostatné aktíva alebo záväzky nadobúdaného subjektu. Je možné, že niektoré zo synergii, ktoré sú výsledkom podnikovej kombinácie, sa budú alokovať k peňazotvornej jednotke, na ktorej účtovná jednotka s nekontrolným podielom nemá podiel.

**Testovanie na zníženie hodnoty**

C3 Testovanie na zníženie hodnoty zahŕňa porovnanie spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky s účtovnou hodnotou peňazotvornej jednotky.

C4 Ak účtovná jednotka oceňuje nekontrolné podiely ako svoj pomerný podiel na čistom identifikovateľnom majetku dcérskej spoločnosti k dátumu nadobudnutia, a nie v reálnej hodnote, goodwill priraditeľný k nekontrolným podielom sa zahrnie do spätne získateľnej sumy súvisiacej peňazotvornej jednotky, ale nevykazuje sa v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti. V dôsledku toho účtovná jednotka zvýši účtovnú hodnotu goodwillu alokovaného k jednotke tak, aby zahŕňala goodwill priraditeľný k nekontrolnému podielu. Táto upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky na účely stanovenia toho, či je hodnota peňazotvornej jednotky znížená.

**Alokácia straty zo zníženia hodnoty**

C5 V odseku 104 sa vyžaduje, aby sa akákoľvek identifikovaná strata zo zníženia hodnoty alokovala najskôr tak, že sa zníži účtovná hodnota goodwillu alokovaného k jednotke, a potom sa alokovala k ostatným aktívam jednotky proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v jednotke.

C6 Ak je dcérska spoločnosť alebo jej časť, obsahujúca nekontrolný podiel, sama osebe peňazotvornou jednotkou, strata zo zníženia hodnoty sa alokuje medzi materskú spoločnosť a nekontrolný podiel na takom istom základe, na akom sa alokuje výsledok hospodárenia.

- C7 Ak je dcérska spoločnosť alebo jej časť, obsahujúca nekontrolný podiel, časťou väčšej peňazotvornej jednotky, straty zo zníženia hodnoty goodwillu sa alokujú k častiam peňazotvornej jednotky, ktoré majú nekontrolný podiel, a k častiam, ktoré ho nemajú. Straty zo zníženia hodnoty by sa mali alokovať k častiam peňazotvornej jednotky na základe:
- a) pomerných účtovných hodnôt goodwillu, ktorý majú časti pred znížením hodnoty, do výšky, v akej sa zníženie hodnoty týka goodwillu v peňazotvornej jednotke; a
  - b) pomerných účtovných hodnôt čistého identifikovateľného majetku daných častí pred znížením hodnoty, a to do výšky, v akej sa zníženie hodnoty týka identifikovateľného majetku v peňazotvornej jednotke. Každé takéto zníženie hodnoty sa alokuje k aktívam častí každej jednotky proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v danej časti.
- V tých častiach, ktoré majú nekontrolný podiel, sa strata zo zníženia hodnoty alokuje medzi materskú spoločnosť a nekontrolný podiel na rovnakom základe, na akom sa alokuje výsledok hospodárenia.
- C8 Ak sa strata zo zníženia hodnoty priraditeľná nekontrolnému podielu týka goodwillu, ktorý nie je vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti (pozri odsek C4), toto zníženie hodnoty sa nevykazuje ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu. V takýchto prípadoch sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykáže iba strata zo zníženia hodnoty vzťahujúca sa na goodwill, ktorý je alokovaný k materskej spoločnosti.
- C9 V názornom príklade 7 sa ilustruje testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill.



## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 37

**Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva**

## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby sa na rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva uplatňovali vhodné kritériá vykazovania a oceňovacie základy a aby sa v poznámkach k účtovnej závierke zverejňovali dostatočné informácie, ktoré používateľom umožnia pochopiť ich povahu, načasovanie a výšku.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 1 **Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmienených aktív s výnimkou:**
  - a) tých, ktoré sú výsledkom nesplnených zmlúv, okrem prípadov, keď je zmluva nevýhodná; a
  - b) [vypúšťa sa]
  - c) tých, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu.
- 2 Tento štandard sa neuplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*.
- 3 Nesplnené zmluvy sú zmluvy, v rámci ktorých žiadna zo zmluvných strán nespĺnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne splnili svoje povinnosti v rovnakom rozsahu. Tento štandard sa neuplatňuje na nesplnené zmluvy s výnimkou tých, ktoré sú nevýhodné.
- 4 [Vypúšťa sa.]
- 5 Keď sa iný štandard zaoberá osobitným druhom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, účtovná jednotka uplatňuje namiesto tohto štandardu daný iný štandard. Napríklad určité druhy rezerv sa riešia v štandardoch týkajúcich sa:
  - a) [vypúšťa sa]
  - b) daní z príjmov (pozri štandard IAS 12 *Dane z príjmov*);
  - c) lízingu (pozri štandard IFRS 16 *Lízingy*). Tento štandard sa však uplatňuje na všetky lízingy, ktoré sa stanú nevýhodnými pred dátumom začiatku lízingu v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 16. Tento štandard sa uplatňuje aj na krátkodobé lízingy a lízingy, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu, ktoré sa účtujú v súlade s odsekom 6 štandardu IFRS 16 a ktoré sa stali nevýhodnými;
  - d) zamestnaneckých požitkov (pozri štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);
  - e) poisťných zmlúv a iných zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poisťné zmluvy*;
  - f) podmieneného plnenia nadobúdateľa v rámci podnikovej kombinácie (pozri štandard IFRS 3 *Podnikové kombinácie*); a
  - g) výnosov zo zmlúv so zákazníkmi (pozri štandard IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*). Keďže štandard IFRS 15 neobsahuje žiadne špecifické požiadavky na zaobchádzanie so zmluvami so zákazníkmi, ktoré sú nevýhodné alebo sa takými stali, na takéto prípady sa uplatňuje tento štandard.

- 6 [Vypúšťa sa.]
- 7 V tomto štandarde sú rezervy definované ako záväzky neistého načasovania alebo výšky. V niektorých krajinách sa výraz „rezerva“ používa aj v kontexte položiek, akými sú odpisovanie, zníženie hodnoty aktív a pochybné pohľadávky: tieto položky sú úpravami účtovných hodnôt aktív a v tomto štandarde sa neriešia.
- 8 V ostatných štandardoch sa špecifikuje, či sa výdavky považujú za aktíva alebo náklady. Táto problematika sa v tomto štandarde nerieši. Tento štandard preto nezakazuje, ale ani nevyžaduje aktiváciu nákladov vykázaných v čase tvorby rezervy.
- 9 Tento štandard platí pre rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončených činností). Ak reštrukturalizácia napĺňa definíciu ukončenej činnosti, v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností* sa môžu vyžadovať dodatočné zverejnenia.

## DEFINÍCIE

**10 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

Rezerva je záväzok, ktorého načasovanie alebo výška sú neisté.

**Záväzok** <sup>(23)</sup> je súčasná povinnosť účtovnej jednotky vznikajúca z minulých udalostí, ktorej vyrovnaním sa očakáva úbytok zdrojov účtovnej jednotky stelesňujúcich ekonomické úžitky.

*Zaväzujúca udalosť* je udalosť, v dôsledku ktorej vzniká zákonná alebo mimozmluvná povinnosť, ktorá vedie k tomu, že účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu než vyrovnať danú povinnosť.

*Zákonná povinnosť* je povinnosť, ktorá sa odvíja zo:

- a) zmluvy (prostredníctvom jej výslovných alebo implicitných podmienok);
- b) právnych predpisov; alebo
- c) iných právnych úkonov.

*Mimozmluvná povinnosť* je povinnosť, ktorá sa odvíja z činností účtovnej jednotky, keď:

- a) účtovná jednotka zavedenými vzormi správania z minulej praxe, zverejnenými politikami alebo dostatočne konkrétnym súčasným vyhlásením naznačila iným stranám, že bude akceptovať určité záväzky; a
- b) v dôsledku toho účtovná jednotka vytvorila u týchto iných strán odôvodnené očakávanie, že tieto záväzky splní.

*Podmienený záväzok* je:

- a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré účtovná jednotka nedokáže úplne ovplyvňovať; alebo

<sup>(23)</sup> Definícia záväzku v tomto štandarde nebola revidovaná v nadväznosti na revíziu definície záväzku v *Koncepčnom rámci pre finančné výkazníctvo* vydanom v roku 2018.

**b) súčasný záväzok, ktorý vzniká z minulých udalostí, ale nevykazuje sa, pretože:**

**i) nie je pravdepodobné, že na vyrovnanie tohto záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky; alebo**

**ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.**

*Podmienené aktívum* je možné aktívum, ktoré vzniká z minulých udalostí a ktorého existencia bude potvrdená jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré účtovná jednotka nedokáže úplne ovplyvňovať.

*Nevýhodná zmluva* je zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy preyšujú ekonomické úžitky, ktorých získanie sa podľa zmluvy očakáva.

*Reštrukturalizácia* je program, ktorý plánuje a ovláda manažment a ktorým sa významne mení buď:

**a) rozsah podnikania vykonávaného účtovnou jednotkou; alebo**

**b) spôsob, ktorým sa toto podnikanie vykonáva.**

#### **Rezervy a ostatné záväzky**

11 Rezervy možno odlíšiť od ostatných záväzkov, ako sú obchodné záväzky a časovo rozlíšené náklady, pretože existuje neistota o načasovaní alebo výške budúcich výdavkov, ktoré budú nutné na ich vyrovnanie. Naproti tomu:

a) obchodné záväzky sú záväzkami zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané a boli fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom; a

b) časovo rozlíšené náklady sú záväzky zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané, ale neboli vyplatené, fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom, vrátane súm splatných pre zamestnancov (napríklad sumy súvisiace s časovo rozlíšenými náhradami za dovolenky). Hoci je niekedy nevyhnutné odhadnúť výšku alebo načasovanie časovo rozlíšených nákladov, neistota je vo všeobecnosti oveľa menšia než pri rezervách.

Časovo rozlíšené náklady sa často vykazujú ako súčasť obchodných záväzkov a ostatných záväzkov, zatiaľ čo rezervy sa vykazujú osobitne.

#### **Vzťah medzi rezervami a podmienenými záväzkami**

12 Vo všeobecnosti sú všetky rezervy podmienené, pretože ich načasovanie alebo výška sú neisté. V rámci tohto štandardu sa však výraz „podmienené“ používa pre záväzky a aktíva, ktoré nie sú vykázané, pretože ich existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky. Navyše výraz „podmienený záväzok“ sa používa pre záväzky, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania.

13 V tomto štandarde sa rozlišuje medzi:

a) rezervami – ktoré sa vykazujú ako záväzky (za predpokladu, že možno uskutočniť spoľahlivý odhad), pretože sú súčasnými povinnosťami a je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinností bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky; a

b) podmienenými záväzkami – ktoré nie sú vykázané ako záväzky, pretože sú buď:

i) možnými povinnosťami, keďže sa musí ešte len potvrdiť, či má účtovná jednotka súčasnú povinnosť, ktorá by mohla viesť k úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky; alebo

- ii) súčasnými povinnosťami, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania uvedené v tomto štandarde (pretože buď nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúci ekonomické úžitky, alebo nie je možné urobiť dostatočne spoľahlivý odhad výšky povinnosti).

## VYKAZOVANIE

**Rezervy****14 Rezerva sa vykazuje vtedy, keď:**

- a) **účtovná jednotka má súčasnú povinnosť (zmluvnú alebo mimozmluvnú) ako výsledok minulej udalosti;**
- b) **je pravdepodobné, že na vyrovnanie povinnosti bude požadovaný úbytok zdrojov, ktoré stelesňujú ekonomické úžitky; a**
- c) **možno urobiť spoľahlivý odhad výšky povinnosti.**

**Ak tieto podmienky nie sú splnené, žiadna rezerva sa nevykazuje.**

*Súčasná povinnosť*

- 15 **V ojedinelých prípadoch nie je jasné, či existuje súčasná povinnosť. V takýchto prípadoch sa minulé udalosti považuje za pôvodcu vzniku súčasnej povinnosti, ak – berúc do úvahy všetky dostupné dôkazy – je viac pravdepodobné než nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje ku koncu obdobia vykazovania.**
- 16 V takmer všetkých prípadoch bude jasné, či súčasná povinnosť vznikla na základe minulej udalosti. V ojedinelých prípadoch, napríklad v právnom spore, môže byť diskutabilné, či sa buď vyskytli určité udalosti alebo či tieto udalosti vedú k súčasnej povinnosti. V takomto prípade účtovná jednotka určí, či súčasná povinnosť existuje ku koncu obdobia vykazovania, a to tak, že zohľadní všetky dostupné dôkazy vrátane, napríklad, odborného posudku. Zvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytnutý udalosťou po období vykazovania. Na základe takéhoto dôkazu:
- a) ak je viac pravdepodobné než nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje ku koncu obdobia vykazovania, účtovná jednotka vykáže rezervu (ak sú splnené kritériá vykazovania); a
- b) ak je viac pravdepodobné, že ku koncu obdobia vykazovania žiadna súčasná povinnosť neexistuje, účtovná jednotka zverejní podmienený záväzok, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná (pozri odsek 86).

*Minulé udalosti*

- 17 **Minulé udalosti, ktorá vedie k súčasnej povinnosti, sa nazýva zaväzujúca udalosť. Aby bola udalosť zaväzujúcou udalosťou, je nevyhnutné, aby účtovná jednotka nemala inú reálnu možnosť než vysporiadať povinnosť vytvorenú danou udalosťou. Táto eventualita nastáva len vtedy:**
- a) ak vysporiadanie povinnosti možno vynútiť zákonom; alebo
- b) v prípade mimozmluvnej povinnosti, ak sa udalosťou (ktorá môže byť opatrením účtovnej jednotky) vytvárajú odôvodnené očakávania u ostatných strán, že si účtovná jednotka povinnosť splní.
- 18 **Účtovná závierka sa zaoberá finančnou situáciou účtovnej jednotky na konci jej obdobia vykazovania a nie jej možnou situáciou v budúcnosti. Preto sa nevykazuje žiadna rezerva na náklady, ktoré treba vynaložiť na prevádzku v budúcnosti. Vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky sa vykazujú len tie záväzky, ktoré existujú ku koncu obdobia vykazovania.**

- 19 Ako rezervy sa vykazujú jedine tie povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od budúcich aktivít účtovnej jednotky (t. j. budúce vykonávanie podnikania). Príkladmi takýchto povinností sú pokuty alebo náklady na odstránenie nezákonnej environmentálnej škody, z ktorých obe by mohli pri ich vysporiadaní viesť k úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky bez ohľadu na budúce aktivity účtovnej jednotky. Podobne účtovná jednotka vykazuje rezervu na náklady na vyradenie ropnej plošiny alebo atómovej elektrárne z prevádzky v rozsahu, v akom je účtovná jednotka povinná odstrániť už spôsobenú škodu. Naproti tomu v dôsledku komerčného tlaku alebo zákonných požiadaviek môže mať účtovná jednotka v úmysle alebo potrebu realizovať výdavky na fungovanie konkrétnym spôsobom v budúcnosti (napríklad namontovaním dymových filtrov v určitom type továrne). Keďže účtovná jednotka sa môže vyhnúť budúcim výdavkom svojou budúcou aktivitou, napríklad zmenou svojho spôsobu prevádzkovania, nemá žiadnu súčasnú povinnosť na tento budúci výdavok a nevykazuje sa žiadna rezerva.
- 20 Povinnosť vždy súvisí s inou zmluvnou stranou, v prospech ktorej je táto povinnosť splatná. Nie je však nevyhnutné poznať identitu zmluvnej strany, v prospech ktorej je povinnosť splatná – v skutočnosti môže ísť o povinnosť voči verejnosti ako celku. Pretože povinnosť vždy obsahuje záväzok voči inej strane, vyplýva z toho, že rozhodnutie manažmentu alebo predstavenstva nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti ku koncu obdobia vykazovania, pokiaľ rozhodnutie nebolo dostatočne konkrétnym spôsobom oznámené pred koncom obdobia vykazovania tým, ktorých sa týka, a tak, aby sa u nich vzbudilo dôvodné odôvodnené očakávanie, že si účtovná jednotka svoju povinnosť splní.
- 21 Udalosť, ktorá nespôsobuje vznik povinnosti okamžite, ju môže vyvolať k neskoršiemu dátumu, pretože zmeny v zákone alebo činy účtovnej jednotky (napríklad dostatočne konkrétne verejné vyhlásenie) dávajú podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti. Ak je napríklad spôsobená environmentálna škoda, nemusí existovať povinnosť odstrániť následky. Spôsobenie škody sa však stane záväzujúcou udalosťou, ak sa v novom zákone vyžaduje odstránenie existujúcej škody, alebo ak účtovná jednotka verejne uzná zodpovednosť za nápravu spôsobom, ktorý vytvára mimozmluvnú povinnosť.
- 22 Ak detaily navrhovaného nového zákona ešte nie sú dokončené, povinnosť vzniká iba vtedy, keď je uzákonenie daného právneho predpisu v navrhovanom znení takmer isté. Na účely tohto štandardu sa takáto povinnosť považuje za zákonnú povinnosť. Rozdiely v okolnostiach uzákonovania spôsobujú, že nie je možné špecifikovať jedinú udalosť, ktorá by spôsobila, že uzákonenie zákona je prakticky isté. V mnohých prípadoch bude nemožné dosiahnuť úplné uistenie o uzákonení zákona až dotedy, kým nie je schválený.

#### *Pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky*

- 23 Aby bol záväzok spôsobiteľý na vykázanie, musí existovať nielen súčasná povinnosť, ale aj pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré stelesňujú ekonomické úžitky, na vyrovnanie tejto povinnosti. Na účely tohto štandardu <sup>(24)</sup> sa úbytok zdrojov alebo iná udalosť považujú za pravdepodobné, ak je nastanie udalosti skôr pravdepodobné než nepravdepodobné, t. j. pravdepodobnosť, že udalosť nastane, je väčšia ako pravdepodobnosť, že nenastane. Ak nie je pravdepodobné, že existuje súčasná povinnosť, účtovná jednotka zverejní podmienený záväzok, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná (pozri odsek 86).
- 24 Ak existuje viacero podobných povinností (napríklad záruky za výrobky alebo podobné zmluvy), pravdepodobnosť, že na vyrovnanie bude nevyhnutný úbytok, je stanovená s prihliadnutím na triedu povinností ako celok. Hoci pravdepodobnosť úbytku pre ktorúkoľvek jednu položku môže byť malá, môže byť celkom pravdepodobné, že na vysporiadanie triedy povinností ako celku bude potrebný nejaký úbytok zdrojov. Ak ide o takýto prípad, vykazuje sa rezerva (ak sú splnené ostatné kritériá vykazovania).

#### *Spôľahlivý odhad povinnosti*

- 25 Používanie odhadov je podstatnou časťou zostavovania účtovnej závierky a neznižuje sa ním jej spoľahlivosť. Toto platí obzvlášť v prípade rezerv, ktoré sú svojou povahou viac neisté než väčšina ostatných položky výkazu o finančnej situácii. S výnimkou krajne ojedinelých prípadov účtovná jednotka dokáže určiť škálu možných výsledkov, a môže teda urobiť odhad povinnosti, ktorý je dostatočne spoľahlivý na to, aby sa použil pri vykazovaní rezervy.
- 26 V krajne ojedinelom prípade, keď sa nemôže uskutočniť spoľahlivý odhad, existuje záväzok, ktorý nemožno vykazať. Tento záväzok sa zverejňuje ako podmienený záväzok (pozri odsek 86).

<sup>(24)</sup> Výklad výrazu „pravdepodobný“ v tomto štandarde ako „skôr pravdepodobný než nepravdepodobný“ sa neuplatňuje nevyhnutne v ostatných štandardoch.

**Podmienené záväzky**

- 27 **Účtovná jednotka nevykazuje podmienené záväzky.**
- 28 Podmienенý záväzok sa zverejňuje, ako sa to vyžaduje v odseku 86, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná.
- 29 Ak je účtovná jednotka spoločne a nerozdielne zodpovedná za povinnosť, časť povinnosti, ktorú majú podľa očakávania splniť ostatné zmluvné strany, sa považuje za podmienený záväzok. Účtovná jednotka vykazuje rezervu na časť povinnosti, pre ktorú je pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, s výnimkou krajne ojedinelých okolností, keď nie je možné urobiť spoľahlivý odhad.
- 30 Podmienенé záväzky sa môžu vyvinúť spôsobom, ktorý sa na začiatku neočakával. Preto sa neustále posudzujú, aby sa zistilo, či sa úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky stal pravdepodobným. Ak sa stane pravdepodobné, že na položku predtým považovanú za podmienený záväzok bude potrebný úbytok budúcich ekonomických úžitkov, rezerva sa vykazuje v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom nastala zmena pravdepodobnosti (okrem krajne ojedinelých okolností, keď nie je možné urobiť spoľahlivý odhad).

**Podmienенé aktíva**

- 31 **Účtovná jednotka nevykazuje podmienené aktíva.**
- 32 Podmienенé aktíva väčšinou vznikajú z neplánovaných alebo iných neočakávaných udalostí, ktoré spôsobujú vznik možnosti prílevu ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky. Príkladom je nárok, ktorý účtovná jednotka získava prostredníctvom súdnych konaní, kde je výsledok neistý.
- 33 Podmienенé aktíva sa nevykazujú v účtovnej závierke, keďže by to mohlo viesť k vykázaniu výnosu, ktorý nemusí byť nikdy realizovaný. Ak je však realizácia výnosu prakticky istá, potom súvisiace aktívum nie je podmieneným aktívum a jeho vykázanie je vhodné.
- 34 Podmienенé aktívum sa zverejňuje, ako sa to vyžaduje v odseku 89, ak je pravdepodobný prílev ekonomických úžitkov.
- 35 Podmienенé aktíva sa neustále posudzujú, aby sa zabezpečilo, že v účtovnej závierke sa náležite zohľadní nový vývoj. Ak je prakticky isté, že nastane prílev ekonomických úžitkov, aktívum a súvisiaci výnos sa vykážu v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom došlo k zmene. Ak sa prílev ekonomických úžitkov stal pravdepodobným, účtovná jednotka zverejní podmienené aktívum (pozri odsek 89).

**OCEŇOVANIE****Najlepší odhad**

- 36 **Suma vykázaná ako rezerva je najlepším odhadom výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti ku koncu obdobia vykazovania.**
- 37 Najlepším odhadom výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti je suma, ktorú by účtovná jednotka logicky zaplatila na vysporiadanie povinnosti ku koncu obdobia vykazovania alebo na jej prevedenie na tretiu stranu v danom čase. Často bude nemožné alebo neúmerne nákladné vysporiadať alebo previesť povinnosť ku koncu obdobia vykazovania. Odhad sumy, ktorú by účtovná jednotka logicky zaplatila na vysporiadanie alebo prevedenie povinnosti, však poskytuje najlepší odhad výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti ku koncu obdobia vykazovania.
- 38 Odhady výsledkov a finančných vplyvov sa určujú na základe úsudku manažmentu účtovnej jednotky, doplneného skúsenosťami z podobných transakcií a, v niektorých prípadoch, správami od nezávislých expertov. Zvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytnutý udalosťami po konci obdobia vykazovania.



- 39 S neistotou, ktorou sa vyznačuje suma, ktorá má byť vykázaná ako rezerva, sa nakladá rôznymi spôsobmi v závislosti od okolností. Keď rezerva, ktorá sa oceňuje, obsahuje rozsiahly súbor položiek, povinnosť sa odhaduje zväznením všetkých možných výsledkov podľa pravdepodobností s nimi spojených. Názov tejto štatistickej metódy odhadovania je „očakávaná hodnota“. Rezerva bude preto rôzna v závislosti od toho, či pravdepodobnosť straty z danej sumy je napríklad 60 percent alebo 90 percent. Ak existuje súvislý rozsah možných výsledkov a každý bod tohto rozsahu je taký pravdepodobný ako ktorýkoľvek iný, používa sa stredný bod rozsahu.

**Príklad**

Účtovná jednotka predáva tovar so zárukou, na základe ktorej účtovná jednotka pokrýva zákazníkom náklady na opravy výrobných chýb, ktoré sa prejavujú počas prvých šiestich mesiacov po kúpe. Ak by sa zistili menšie chyby pri všetkých predaných výrobkoch, vznikli by náklady na opravu vo výške 1 milión. Ak by sa zistili závažné chyby pri všetkých predaných výrobkoch, vznikli by náklady na opravu vo výške 4 milióny. Skúsenosti z predchádzajúcich období a budúce očakávania účtovnej jednotky naznačujú, že v nasledujúcom roku 75 percent predaného tovaru nebude mať žiadne chyby, 20 percent predaného tovaru bude mať menšie chyby a 5 percent predaného tovaru bude mať závažné chyby. V súlade s odsekom 24 účtovná jednotka posúdi pravdepodobnosť úbytku pre záručnú povinnosť ako celok.

Očakávaná hodnota nákladov na opravy je:

$$(75 \% \text{ z } 0) + (20 \% \text{ z } 1 \text{ mil.}) + (5 \% \text{ z } 4 \text{ mil.}) = 400\,000$$

- 40 Ak je oceňovaná jediná povinnosť, individuálny najpravdepodobnejší výsledok môže byť najlepším odhadom záväzku. Ale aj v takomto prípade účtovná jednotka zvažuje ostatné možné výsledky. Ak sú iné možné výsledky buď väčšinou vyššie alebo väčšinou nižšie než najpravdepodobnejší výsledok, najlepší odhad bude vyššia alebo nižšia suma. Napríklad ak účtovná jednotka musí odstrániť vážnu chybu v hlavnom závode, ktorý postavila pre zákazníka, individuálnym najpravdepodobnejším výsledkom by mohlo byť, že úspešná oprava sa podarí na prvý pokus a náklady budú vo výške 1 000, ale rezerva sa vytvára na vyššiu sumu, ak existuje významná šanca, že budú nevyhnutné ďalšie pokusy.

- 41 Rezerva sa oceňuje pred zdanením, keďže daňovými dôsledkami rezervy a zmenami v nej sa zaoberá štandard IAS 12.

**Riziká a neistoty**

- 42 **Riziká a neistoty, ktoré sú nevyhnutne spojené s mnohými udalosťami a okolnosťami, sa zohľadňujú pri dosahovaní najlepšieho odhadu rezervy.**

- 43 Riziko opisuje variabilitu výsledku. Úpravy rizika môžu zvýšiť sumu, v ktorej je záväzok ocenený. Pri tvorbe úsudku v podmienkach neistoty je potrebná opatrnosť, aby výnosy alebo aktíva neboli nadhodnotené a náklady alebo záväzky neboli podhodnotené. Neistota však neospravedlňuje tvorbu nadmerných rezerv alebo úmyselné nadhodnotenie záväzkov. Ak sa napríklad plánované náklady na konkrétny nepriaznivý výsledok odhadujú na opatrnom základe, tento výsledok sa potom úmyselne nepovažuje za pravdepodobnejší, než aký reálne je. Pozornosť treba venovať vyhnutiu sa duplicitným úpravám o riziko a neistotu s následným nadhodnotením rezervy.

- 44 Zverejnenie neistôt, s ktorými je spojená výška výdavku, sa uskutočňuje podľa odseku 85 písm. b).

**Súčasná hodnota**

- 45 **Ak je vplyv časovej hodnoty peňazí významný, suma rezervy je súčasnou hodnotou výdavkov, ktoré sa očakávajú ako potrebné na vysporiadanie povinnosti.**

- 46 V dôsledku časovej hodnoty peňazí sú rezervy súvisiace s výdavkami peňažných prostriedkov, ktoré vznikajú skoro po období vykazovania, nevýhodnejšie než tie, kde výdavky peňažných prostriedkov v tej istej výške vznikajú neskôr. Rezervy sa preto diskontujú, ak je ich vplyv významný.

- 47 **Diskontná sadzba/sadzby je sadzba/sadzby pred zdanením, ktoré odzrkadľujú aktuálne trhové zhodnotenie časovej hodnoty peňazí a riziká špecifické pre daný záväzok. V diskontnej sadzbe/sadzbach sa nezohľadňujú riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov.**

#### **Budúce udalosti**

- 48 **Budúce udalosti, ktoré môžu vplyvať na sumu potrebnú na vysporiadanie povinnosti, sa zohľadňujú v sume rezervy, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz, že skutočne nastanú.**
- 49 Očakávané budúce udalosti môžu byť obzvlášť významné pri oceňovaní rezerv. Napríklad účtovná jednotka môže byť presvedčená, že náklady na vyčistenie lokality na konci jej životnosti sa znížia o budúce zmeny v technológii. Vykázaná suma odzrkadľuje odôvodnené očakávanie technicky kvalifikovaných, objektívnych pozorovateľov pri zohľadnení všetkých dostupných dôkazov týkajúcich sa technológie, ktorá 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, než bola vykonávaná predtým. Účtovná jednotka však nepredpokladá vývoj kompletne novej technológie čistenia, pokiaľ to nie je podložené dostatočnými objektívnymi dôkazmi.
- 50 Pri oceňovaní existujúcej povinnosti sa vplyv možného nového právneho predpisu berie do úvahy vtedy, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz, že uzákonenie tohto právneho predpisu je prakticky isté. Rôznorodosť okolností, ktoré vznikajú v praxi, znemožňuje špecifikovať jedinú udalosť, ktorá bude poskytovať dostatočný objektívny dôkaz v každom prípade. Vyžaduje sa dôkaz tak o tom, aké požiadavky budú právne predpisy obsahovať, ako aj o tom, či je prakticky isté, že sa v príslušnom čase uzákonia a vykonajú. V mnohých prípadoch nebude existovať dostatočný objektívny dôkaz dovtedy, kým sa nové právne predpisy neuzákonia.

#### **Očakávané vyradenie aktív**

- 51 **Zisky z očakávaného vyradenia aktív sa pri oceňovaní rezervy neberú do úvahy.**
- 52 Zisky z očakávaného vyradenia aktív sa neberú do úvahy pri oceňovaní rezervy, aj keď je očakávané vyradenie úzko späté s udalosťou vzniku rezervy. Namiesto toho účtovná jednotka vykazuje zisk z očakávaných vyradení aktív v čase, ktorý je špecifikovaný v štandarde, ktorý sa zaoberá dotknutými aktívami.

#### **NÁHRADY**

- 53 **Keď sa náhrada niektorých alebo všetkých výdavkov potrebných na vysporiadanie rezervy očakáva od inej strany, náhrada sa vykazuje výlučne vtedy, ak je prakticky isté, že náhrada sa prijme, ak účtovná jednotka vysporiada povinnosť. S náhradou sa zaobchádza ako s osobitným aktívom. Suma vykázanej náhrady nesmie presiahnuť sumu rezervy.**
- 54 **Vo výkaze komplexného účtovného výsledku sa môžu výdavky súvisiace s rezervou prezentovať po odpočítaní hodnoty vykázanej ako náhrada.**
- 55 Účtovná jednotka niekedy dokáže nájsť inú stranu na zaplatenie časti alebo všetkých výdavkov potrebných na vysporiadanie rezervy (napríklad prostredníctvom poistných zmlúv, doložiek o odškodnení alebo dodávateľských záruk). Táto iná strana môže buď nahradiť sumy, ktoré zaplatila účtovná jednotka, alebo zaplatiť dané sumy priamo.
- 56 Vo väčšine prípadov účtovná jednotka zostane zodpovedná za celú dotknutú sumu, takže účtovná jednotka by musela vysporiadať celú sumu, ak by tretia strana z akéhokoľvek dôvodu v platení zlyhala. V takejto situácii sa rezerva vykazuje na plnú sumu záväzku a samostatné aktívum očakávanej náhrady sa vykazuje vtedy, keď je prakticky isté, že náhrada bude prijatá, ak účtovná jednotka vysporiada záväzok.
- 57 V niektorých prípadoch účtovná jednotka nebude zodpovedná za dotknuté náklady, ak tretia strana zlyhá v platení. V takomto prípade účtovná jednotka nemá záväzok za tieto náklady a tieto náklady sa nezahŕňajú do rezervy.
- 58 Ako sa uvádza v odseku 29, povinnosť, za ktorú je účtovná jednotka spoločne a nerozdielne zodpovedná, je podmieneným záväzkom v rozsahu, v akom sa očakáva, že povinnosť bude vysporiadaná inými stranami.

## ZMENY V REZERVÁCH

- 59 **Rezervy sa revidujú ku koncu každého obdobia vykazovania a upravujú sa tak, aby odzrkadľovali aktuálny najlepší odhad. Ak už nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude nevyhnutný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, rezerva sa zruší.**
- 60 Ak sa používa diskontovanie, účtovná hodnota rezervy narastá v každom období, aby sa zohľadnilo plynutie času. Tento nárast sa vykazuje ako náklad na prijaté úvery a pôžičky.

## POUŽÍVANIE REZERV

- 61 **Rezerva sa použije len na výdavky, na ktoré sa pôvodne vykazala.**
- 62 Oproti rezerve sa účtujú iba tie výdavky, ktoré súvisia s pôvodnou rezervou. Zaúčtovaním výdavkov oproti rezerve, ktorá bola pôvodne vykázaná na iný účel, by sa zakryl vplyv dvoch rozdielnych udalostí.

## UPLATŇOVANIE PRAVIDIEL VYKAZOVANIA A OCEŇOVANIA

**Budúce prevádzkové straty**

- 63 **Na budúce prevádzkové straty sa rezervy nevykazujú.**
- 64 Budúce prevádzkové straty nespĺňajú definíciu záväzku podľa odseku 10 a všeobecné kritériá vykazovania stanovené pre rezervy v odseku 14.
- 65 Očakávanie budúcich prevádzkových strát je náznakom, že hodnota určitých aktív danej prevádzky môže byť znížená. Účtovná jednotka testuje tieto aktíva na zníženie hodnoty podľa štandardu IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

**Nevýhodné zmluvy**

- 66 **Ak má účtovná jednotka zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa tejto zmluvy sa vykazuje a oceňuje ako rezerva.**
- 67 Mnohé zmluvy (napríklad niektoré rutinné nákupné objednávky) môžu byť zrušené bez zaplatenia kompenzácie druhej strane, a teda neexistuje povinnosť. V iných zmluvách sa stanovujú aj práva aj povinnosti pre každú zo zmluvných strán. Ak udalosti spôsobia, že takáto zmluva sa stane nevýhodnou, zmluva patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a existuje záväzok, ktorý sa vykazuje. Nesplnené zmluvy, ktoré nie sú nevýhodné, nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.
- 68 V tomto štandarde sa nevýhodná zmluva definuje ako zmluva, ktorej náklady na splnenie povinností podľa zmluvy, ktorým sa nedá vyhnúť, prevyšujú ekonomické úžitky, ktorých získanie sa podľa tejto zmluvy očakáva. Nevyhnutné náklady podľa zmluvy odzrkadľujú minimálne čisté náklady na odstúpenie od zmluvy, ktoré sú buď sumou nákladov na jej splnenie alebo sumou kompenzácie alebo pokuty za nesplnenie zmluvnej povinnosti podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia.
- 68A Náklady na splnenie zmluvy zahŕňajú náklady, ktoré sa týkajú priamo zmluvy. Náklady, ktoré sa týkajú priamo zmluvy, pozostávajú z dvoch položiek:
- a) prírastkové náklady na splnenie uvedenej zmluvy – napríklad priame mzdové náklady a materiál; a
  - b) alokácia ďalších nákladov, ktoré sa priamo týkajú plnenia zmlúv – napríklad alokácia odpisových nákladov za položku nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá sa okrem iného používa pri plnení uvedenej zmluvy.
- 69 Pred stanovením osobitnej rezervy na nevýhodnú zmluvu účtovná jednotka vykazuje prípadnú stratu zo zníženia hodnoty, ktorá nastala v aktívach používaných pri plnení tejto zmluvy (pozri štandard IAS 36).

**Reštrukturalizácia**

- 70 Nasledujú príklady udalostí, ktoré môžu patriť do definície pojmu reštrukturalizácia:
- a) predaj alebo ukončenie určitej oblasti podnikania;
  - b) zatvorenie podnikateľskej lokality v krajine alebo regiónu alebo premiestnenie podnikateľských činností z jednej krajiny alebo regiónu do druhého;
  - c) zmeny v štruktúre manažmentu, napríklad eliminácia určitej úrovne manažmentu; a
  - d) zásadná reorganizácia, ktorá má významný vplyv na povahu a zameranie činností účtovnej jednotky.
- 71 Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje iba vtedy, ak sú splnené všeobecné kritériá na vykázanie rezervy stanovené v odseku 14. V odsekoch 72 až 83 sa uvádza, ako sa všeobecné kritériá vykazovania uplatňujú pri reštrukturalizáciách.
- 72 **Mimozmluvná povinnosť reštrukturalizovať vzniká iba vtedy, ak účtovná jednotka:**
- a) **má podrobný formálny plán na reštrukturalizáciu, v ktorom sa identifikuje minimálne:**
    - i) **dotknutá oblasť podnikania alebo jeho časť;**
    - ii) **hlavné lokality, ktorých sa to dotkne;**
    - iii) **umiestnenie, funkcia a približný počet zamestnancov, ktorí dostanú kompenzáciu za ukončenie ich pracovných pozícií;**
    - iv) **výdavky, ktoré budú vynaložené; a**
    - v) **obdobie, keď sa bude plán realizovať; a**
  - b) **vyvolala odôvodnené očakávania u tých, ktorých sa reštrukturalizácia dotkne, že reštrukturalizáciu vykoná, a to začatím realizácie tohto plánu alebo oznámením hlavných charakteristických vlastností reštrukturalizácie tým, ktorých sa dotkne.**
- 73 Dôkaz, že účtovná jednotka začala realizovať plán reštrukturalizácie, by sa poskytol napríklad tak, že dôjde k demontáži závodu alebo predaju aktív alebo verejnemu vyhláseniu hlavných charakteristických vlastností plánu. Verejným vyhlásením podrobného plánu reštrukturalizácie sa zakladá mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizovať iba vtedy, ak sa uskutoční takým spôsobom a dostatočne podrobne (t. j. stanovením hlavných charakteristických vlastností plánu), že sa vyvolávajú odôvodnené očakávania iných strán, akými sú zákazníci, dodávatelia a zamestnanci (alebo ich zástupcovia), že účtovná jednotka reštrukturalizáciu uskutoční.
- 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 čase, v rámci ktorého by významné zmeny plánu boli nepravdepodobné. Ak sa očakáva, že bude existovať dlhé oneskorenie pred začiatkom reštrukturalizácie alebo že reštrukturalizácia bude trvať neprimerane dlhý čas, je nepravdepodobné, že plán vyvolá odôvodnené očakávania zo strany iných, že účtovná jednotka je v súčasnosti zviazaná k reštrukturalizácii, keďže časový rámec poskytuje účtovnej jednotke možnosti zmeniť jej plány.
- 75 Rozhodnutím manažmentu alebo predstavenstva o reštrukturalizácii prijatým pred koncom obdobia vykazovania sa nezakladá mimozmluvná povinnosť na konci obdobia vykazovania, pokiaľ účtovná jednotka pred koncom obdobia vykazovania:
- a) nezačala s realizáciou plánu reštrukturalizácie; alebo

- b) neoznámila hlavné charakteristické vlastnosti plánu reštrukturalizácie tým, ktorých sa dotkne, dostatočne konkrétnym spôsobom tak, aby u nich vyvolala odôvodnené očakávania, že účtovná jednotka reštrukturalizáciu uskutoční.

Ak účtovná jednotka začne s realizáciou plánu reštrukturalizácie alebo oznámi jeho hlavné charakteristické vlastnosti tým, ktorých sa dotkne, až po období vykazovania, vyžaduje sa zverejnenie podľa štandardu IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*, ak je reštrukturalizácia významná a od nezverejnenia sa dá odôvodnene očakávať, že ovplyvní rozhodnutia, ktoré primárni používatelia riadnej účtovnej závierky prijímú na základe tejto účtovnej závierky, ktorá poskytuje finančné informácie o konkrétnej vykazujúcej účtovnej jednotke.

- 76 Hoci mimozmluvná povinnosť nie je tvorená výlučne rozhodnutím manažmentu, povinnosť môže byť výsledkom iných, skorších udalostí spolu s daným rozhodnutím. Napríklad rokovania so zástupcami zamestnancov o odstúpení alebo s kupujúcimi o predaji činnosti sa mohli uzavrieť len so súhlasom predstavenstva. Ak sa tento súhlas už získal a oznámil iným stranám, účtovná jednotka má mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizovať, ak sú splnené podmienky odseku 72.
- 77 V niektorých krajinách o konečnom oprávnení rozhoduje predstavenstvo, ktorej členstvo zahŕňa zástupcov záujmov iných než tie manažérske (napríklad zamestnaneckých), alebo upovedomenie takýchto zástupcov by mohlo byť nevyhnutné predtým, ako dané predstavenstvo prijme svoje rozhodnutie. Pretože rozhodnutie takéhoto predstavenstva zahŕňa aj komunikáciu s takýmito zástupcami, môže to viesť k mimozmluvnej povinnosti reštrukturalizovať.
- 78 **Žiadna povinnosť predaja činnosti nevzniká, kým účtovná jednotka nie je zaviazaná k predaju, t. j. existuje záväzná predajná zmluva.**
- 79 Aj keď účtovná jednotka uskutočnila rozhodnutie o predaji činnosti a toto rozhodnutie verejne ohlásila, nemôže byť zaviazaná k predaju, pokiaľ nebol identifikovaný kupujúci a pokiaľ neexistuje záväzná predajná zmluva. Kým neexistuje záväzná predajná zmluva, účtovná jednotka bude môcť meniť svoje rozhodnutie a v skutočnosti bude musieť postupovať iným spôsobom, ak nie je možné nájsť kupujúceho za prijateľných podmienok. Ak sa predpokladá predaj činnosti ako súčasť reštrukturalizácie, aktíva danej prevádzky sa preverujú na zníženie hodnoty podľa štandardu IAS 36. Ak je predaj iba časťou reštrukturalizácie, mimozmluvná povinnosť môže vzniknúť pri iných častiach reštrukturalizácie pred tým, ako existuje záväzná predajná zmluva.
- 80 **Rezerva na reštrukturalizáciu obsahuje iba priame výdavky vznikajúce z reštrukturalizácie, čiže také, ktoré sú aj:**
- a) nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou; a
- b) nie sú spojené s pokračujúcimi činnosťami účtovnej jednotky.
- 81 Rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady, ako sú:
- a) preškolenie alebo premiestnenie stálych zamestnancov;
- b) marketing; alebo
- c) investovanie do nových systémov a distribučných sietí.
- Tieto výdavky súvisia s budúcim výkonom podnikania a nie sú záväzkami na reštrukturalizáciu ku koncu obdobia vykazovania. Takéto výdavky sa vykazujú na tom istom základe, ako keby vznikli nezávisle od reštrukturalizácie.
- 82 Identifikovateľné budúce prevádzkové straty do dátumu reštrukturalizácie sa nezahŕňajú do rezervy s výnimkou prípadu, keď súvisia s nevhodnou zmluvou, ako je definované v odseku 10.

- 83 Ako sa vyžaduje v odseku 51, zisky z očakávaného vyradenia aktív sa neberú do úvahy pri oceňovaní rezervy na reštrukturalizáciu, dokonca ani vtedy, ak sa uvažuje o predaji aktív ako súčasť reštrukturalizácie.

#### ZVEREJŇOVANIE

- 84 **Pre každú triedu rezerv účtovná jednotka zverejňuje:**

- a) účtovnú hodnotu k začiatku a ku koncu obdobia;
- b) dodatočné rezervy vytvorené počas obdobia vrátane navýšení už existujúcich rezerv;
- c) použité sumy (t. j. vzniknuté a zúčtované oproti rezerve) počas obdobia;
- d) nepoužité sumy zrušené počas obdobia; a
- e) zvýšenie diskontovaných súm počas obdobia, vznikajúce v dôsledku plynutia času a vplyvu každej zmeny diskontnej sadzby.

Porovnávacie informácie sa nevyžadujú.

- 85 **V rámci každej triedy rezervy účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:**

- a) krátky opis povahy záväzku a očakávané načasovanie každého výsledného úbytku ekonomických úžitkov;
- b) indikáciu neistôt týkajúcich sa sumy alebo načasovania týchto úbytkov. Ak je nevyhnutné poskytnúť primerané informácie, účtovná jednotka zverejňuje hlavné uskutočnené predpoklady týkajúce sa budúcich udalostí, ako sa stanovuje v odseku 48; a
- c) sumu akejkolvek očakávanej náhrady, s uvedením sumy každého aktíva, ktoré sa vykázalo pre danú očakávanú náhradu.

- 86 **Pokiaľ je možnosť úbytku pri vysporiadaní nepatrná, účtovná jednotka zverejňuje ku koncu obdobia vykazovania pre každú triedu podmienených záväzkov krátky opis povahy podmieneného záväzku a, ak je to možné:**

- a) odhad jeho finančného vplyvu oceneného podľa odsekov 36 až 52;
- b) náznak neistôt súvisiacich s výškou alebo načasovaním každého úbytku; a
- c) možnosť akejkolvek náhrady.

- 87 Pri určovaní toho, ktoré rezervy alebo podmienené záväzky môžu byť agregované tak, aby tvorili skupinu, je nevyhnutné zvážiť, či je povaha položiek je dostatočne podobná pre jediný výkaz o nich na to, aby boli splnené požiadavky odseku 85 písm. a) a b) a odseku 86 písm. a) a b). Preto môže byť vhodné považovať za jedinú triedu rezerv sumy týkajúce sa záruk na rôzne produkty, avšak nebolo by vhodné považovať za jedinú triedu sumy týkajúce sa normálnych záruk a sumy, ktoré sú predmetom súdnych konaní.

- 88 Ak rezerva a podmienený záväzok vznikajú z toho istého súboru okolností, účtovná jednotka urobí zverejnenia požadované podľa odsekov 84 až 86 tak, aby sa ukázal súvis medzi rezervou a podmieneným záväzkom.



- 89 **Ak je pravdepodobný prílev ekonomických úžitkov, účtovná jednotka zverejňuje krátky opis povahy podmienených aktív ku koncu obdobia vykazovania a, ak je to možné, odhad ich finančného vplyvu ocenený pomocou zásad pre rezervy uvedených v odsekoch 36 až 52.**
- 90 Je dôležité, aby sa pri zverejňovaní podmienených aktív predchádzalo uvádzaniu zavádzajúcich názorov týkajúcich sa pravdepodobnosti vzniku výnosov.
- 91 **Ak sa niektorá z informácií požadovaných podľa odsekov 86 a 89 nezverejní, pretože nie je možné tak urobiť, táto skutočnosť sa uvedie.**
- 92 **V krajne ojedinelých prípadoch sa dá očakávať, že zverejnením niektorých alebo všetkých informácií požadovaných podľa odsekov 84 až 89 sa môže vážne ovplyvniť pozícia účtovnej jednotky v spore s inými stranami, pokiaľ ide o záležitosť týkajúcu sa rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva. V takýchto prípadoch účtovná jednotka nemusí zverejňovať takéto informácie, ale zverejní všeobecnú povahu sporu spoločne so skutočnosťou, že informácie sa nezverejnili, a dôvodom, prečo sa tak nestalo.**

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 93 **Vplyv prijatia tohto štandardu k dátumu nadobudnutia účinnosti (alebo skôr) sa vykazuje ako úprava počiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom bol štandard prvýkrát uplatnený. Účtovným jednotkám sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nich, aby upravili počiatočný stav nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie a aby prehodnotili porovnávacie informácie. Ak sa porovnávacie informácie neprehodnotia, táto skutočnosť sa zverejní.**
- 94 [Vypúšťa sa.]
- 94A Dokumentom *Nevýhodné zmluvy – Náklady na plnenie zmluvy*, vydaným v máji 2020, sa doplnil odsek 68A a zmenil odsek 69. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na zmluvy, v rámci ktorých si k začiatku ročného obdobia vykazovania, v ktorom po prvýkrát uplatňuje tieto zmeny (dátum prvotného uplatnenia), ešte nespĺnila všetky svoje povinnosti. Účtovná jednotka neprehodnocuje porovnávacie informácie. Namiesto toho účtovná jednotka vykazuje kumulatívny účinok prvotného uplatnenia týchto zmien ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov alebo prípadne inej zložky vlastného imania k dátumu prvotného uplatnenia.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 95 Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce sa pred 1. júlom 1999, túto skutočnosť zverejní.
- 96 [Vypúšťa sa.]
- 97 [Vypúšťa sa.]
- 98 [Vypúšťa sa.]
- 99 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenil odsek 5, pričom táto zmena sa uskutočnila ako následná zmena vyplývajúca zo zmeny štandardu IFRS 3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na podnikové kombinácie, na ktoré sa vzťahuje zmena štandardu IFRS 3.
- 100 Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 5 a vypustil sa odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 101 Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 2 a vypustili sa odseky 97 a 98. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

- 102 Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 103 Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 104 Dokumentom *Vymedzenie pojmu významný* (Zmeny štandardov IAS 1 a IAS 8), vydaným v októbri 2018, sa zmenil odsek 75. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní zmeny vymedzenia pojmu významný v odseku 7 štandardu IAS 1 a odsekoch 5 a 6 štandardu IAS 8.
- 105 Dokumentom *Nevýhodné zmluvy – Náklady na plnenie zmluvy*, vydaným v máji 2020, sa doplnili odseky 68A a 94A a zmenil sa odsek 69. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2022 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 38

**Nehmotný majetok**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania nehmotného majetku, ktorým sa špecificky nezaobera iný štandard. Tento štandard vyžaduje od účtovnej jednotky, aby vykazovala nehmotný majetok výlučne vtedy, ak sú splnené stanovené kritériá. V štandarde sa špecifikuje aj spôsob oceňovania účtovnej hodnoty nehmotného majetku a vyžaduje sa zverejňovanie stanovených informácií o nehmotnom majetku.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

a) **nehmotného majetku patriaceho do rozsahu pôsobnosti iného štandardu;**

b) finančných aktív v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*;

c) vykazovania a oceňovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania (pozri štandard IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov*); a

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

- 3 Ak sa v inom štandarde stanovuje spôsob účtovania konkrétneho druhu nehmotného majetku, účtovná jednotka uplatní daný štandard namiesto tohto štandardu. Tento štandard sa napríklad neuplatňuje na:

a) nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka drží na účely predaja v rámci bežného podnikania (pozri štandard IAS 2 *Zásoby*);

b) odložené daňové pohľadávky (pozri štandard IAS 12 *Dane z príjmov*);

c) lízingy nehmotného majetku účtované v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*;

d) aktíva vznikajúce zo zamestnaneckých požitkov (pozri štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

e) finančné aktíva v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 32. Vykazovanie a oceňovanie niektorých finančných aktív je predmetom štandardov IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná zvierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná zvierka* a IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*;

f) goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie (pozri štandard IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);

g) zmluvy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy*, a akékoľvek aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 17;

- h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*;
- i) aktíva vznikajúce zo zmlúv so zákazníkmi, ktoré sa vykazujú v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.
- 4 Niektorý nehmotný majetok môže byť obsiahnutý na alebo v rámci hmotnej podstaty, ako napríklad kompaktný disk (v prípade počítačového softvéru), zákonnej dokumentácie (v prípade licencie alebo patentu) alebo filmu. Pri určovaní toho, či by sa s majetkom, ktorý zahŕňa nehmotné aj hmotné prvky, malo postupovať podľa štandardu IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* alebo ako s nehmotným majetkom podľa tohto štandardu, účtovná jednotka uplatňuje úsudok, na základe ktorého posúdi, ktorý prvok je významnejší. Napríklad počítačový softvér pre počítačom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, je neoddeliteľnou súčasťou súvisiaceho hardvéru a považuje sa za súčasť nehmotností, strojov a zariadení. To isté platí pre operačný systém počítača. Keď softvér nie je neoddeliteľnou súčasťou súvisiaceho hardvéru, počítačový softvér sa považuje za nehmotný majetok.
- 5 Okrem iného sa tento štandard uplatňuje na výdavky na reklamu, školenia, startupy a výskumné a vývojové činnosti. Výskumné a vývojové činnosti sa zameriavajú na rozvoj poznatkov. Hoci výsledkom týchto činností môže byť aktívum v hmotnej podobe (napríklad prototyp), hmotný prvok tohto majetku sa preto v porovnaní s jeho nehmotnou zložkou, t. j. znalosťami stelesnenými v danom prototypu, považuje za druhotný.
- 6 Práva v držbe nájomcu vyplývajúce z licenčných zmlúv na položky, akými sú filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorské práva, patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a sú vylúčené z pôsobnosti štandardu IFRS 16.
- 7 Výnimky z rozsahu pôsobnosti určitého štandardu sa môžu vyskytnúť v prípade, ak sú určité činnosti alebo transakcie natoľko špecializované, že vedú k vzniku účtovných problémov, ktoré môže byť potrebné riešiť inak. Takéto problémy vznikajú pri účtovaní výdavkov na prieskum, výstavbu príslušných zariadení a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných odvetviach, ako aj v prípade poisťných zmlúv. Tento štandard sa preto neuplatňuje na výdavky na takéto činnosti a zmluvy. Tento štandard sa však uplatňuje na ostatný používaný nehmotný majetok (napríklad počítačový softvér) a ostatné vzniknuté výdavky (akými sú zriaďovacie náklady) v ťažobných priemyselných odvetviach a v poisťovacích spoločnostiach.

#### DEFINÍCIE

#### 8 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

*Amortizácia* je systematická alokácia odpisovateľnej hodnoty nehmotného majetku počas jeho doby použiteľnosti.

**Majetok alebo aktívum** <sup>(25)</sup> je zdroj:

a) ovládaný účtovnou jednotkou v dôsledku minulých udalostí; a

b) z ktorého sa očakáva prílev budúcich ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky.

*Účtovná hodnota* je suma, v ktorej sa vyказuje aktívum vo výkaze o finančnej situácii po odpočítaní prípadnej akumulovanej amortizácie a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

<sup>(25)</sup> Definícia majetku/aktíva v tomto štandarde nebola revidovaná v nadväznosti na revíziu definície majetku/aktíva v *Koncepčnom rámci pre finančné výkazníctvo* vydanom v roku 2018.

*Obstarávacia cena* je suma predstavujúca vyplatené peňažné prostriedky alebo peňažné ekvivalenty alebo reálnu hodnotu inej protihodnoty poskytnutú na obstaranie aktíva v čase jeho nadobudnutia alebo zhotovenia, alebo, keď to je vhodné, suma priradená danému aktívu pri prvotnom zaúčtovaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných štandardov IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

*Odpisovateľná hodnota* je obstarávacia cena aktíva alebo iná suma, ktorou sa nahrádza obstarávacia cena aktíva, po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty.

*Vývoj* je uplatnenie zistení výskumu alebo iných znalostí v projekte alebo konštrukčnom návrhu na výrobu nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím komerčnej výroby alebo využívania.

*Hodnota špecifická pre účtovnú jednotku* je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik účtovná jednotka očakáva v súvislosti s ďalším využívaním aktíva a jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, prípadne v súvislosti s vyrovnaním záväzku.

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

*Strata zo zníženia hodnoty* je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

*Nehmotný majetok* je identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

*Peňažný majetok* sú peniaze v držbe a aktíva, ktoré budú prijaté, a to vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

*Výskum* je pôvodné a plánovité skúmanie vykonávané s cieľom získať nové vedecké alebo technické vedomosti a chápanie.

*Zostatková hodnota* nehmotného majetku je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti dostala za vyradenie daného aktíva, po odpočítaní odhadovaných nákladov na jeho vyradenie, keby už aktívum dosahovalo vek a stav, ktorý sa očakáva na konci jeho doby použiteľnosti.

*Doba použiteľnosti* je:

a) **obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude mať dané aktívum k dispozícii na používanie; alebo**

b) **počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie účtovná jednotka z daného aktíva očakáva.**

### **Nehmotný majetok**

- 9 Účtovné jednotky často vynakladajú zdroje – alebo im vznikajú záväzky – na obstaranie, rozvoj, údržbu a vylepšovanie nehmotných zdrojov, akými sú vedecké alebo technické znalosti, návrh a realizácia nových procesov alebo systémov, licencie, duševné vlastníctvo, znalosti trhu a ochranné známky (vrátane obchodných názvov a vydavateľských titulov). Zvyčajným príkladom takto zoširoka chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, filmy, zoznamy zákazníkov, práva na splácanie hypotéky, licencie na rybolov, dovozné kvóty, franchising, vzťahy so zákazníkmi alebo dodávateľmi, vernosť zákazníkov, podiel na trhu a marketingové práva.

- 10 Nie všetky položky opísané v odseku 9 spĺňajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, ovládanie zdroja a existencia budúcich ekonomických úžitkov. Ak položka zahrnutá do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu nespĺňa definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej nadobudnutie alebo interné vytvorenie sa zaúčtuje ako náklad v období, v ktorom vznikol. Položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie je však súčasťou goodwillu vykázaného k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 68).

#### *Identifikovateľnosť*

- 11 Definícia nehmotného majetku si vyžaduje, aby bol nehmotný majetok natoľko identifikovateľný, aby sa dal odlíšiť od goodwillu. Goodwill vykázaný v podnikovej kombinácii je aktívum predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľným nadobudnutým majetkom, alebo môžu vyplynúť z majetku, ktorý jednotlivo nespĺňa podmienky na vykazovanie v účtovnej závierke.

#### 12 **Aktívum je identifikovateľné, ak je buď:**

**a) oddeliteľné, t. j. možno ho oddeliť alebo rozdeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne alebo spolu s príslušnou zmluvou, identifikovateľným aktívom alebo záväzkom bez ohľadu na to, či tak účtovná jednotka plánuje urobiť; alebo**

**b) vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv a povinností.**

#### *Ovládanie*

- 13 Účtovná jednotka ovláda aktívum, ak má právomoc na získanie budúcich ekonomických úžitkov plynúcich z podkladového zdroja a zároveň môže obmedziť prístup ostatných k týmto úžitkom. Schopnosť účtovnej jednotky ovládať budúce ekonomické úžitky z nehmotného majetku spravidla vyplýva zo zákonných práv, ktoré možno vymáhať súdnou cestou. Pri absencii zákonných práv sa ovládanie preukazuje ťažšie. Zákonná vymožitelnosť práva však nie je nevyhnutnou podmienkou ovládania, keďže účtovná jednotka môže byť schopná zabezpečiť ovládanie budúcich ekonomických úžitkov aj inak.
- 14 Budúce ekonomické úžitky môžu prameniť z trhových a technických znalostí. Účtovná jednotka ovláda takéto úžitky napríklad vtedy, keď sú znalosti chránené zákonnými právami, akými sú autorské práva, doložka o zákaze konkurencie (ak je prípustná), prípadne zákonnou povinnosťou zamestnancov zachovávať tajomstvo.
- 15 Účtovná jednotka môže disponovať tímom kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopná identifikovať nárast ich schopností vedúci k budúcim ekonomickým úžitkom zo zaškolenia. Môže tiež očakávať, že pracovníci budú svoje schopnosti aj naďalej dávať účtovnej jednotke k dispozícii. Účtovná jednotka však zväčša nevie dostatočne ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré vyplývajú z tímu kvalifikovaných pracovníkov a zo zaškolenia, aby tieto položky spĺňali definíciu nehmotného majetku. Z podobných dôvodov nebude konkrétny manažérsky alebo technický talent pravdepodobne spĺňať definíciu nehmotného majetku, ak jeho využívanie a získavanie z neho očakávaných budúcich ekonomických úžitkov nie je chránené zákonnými právami a nespĺňa aj ostatné časti definície.
- 16 Účtovná jednotka môže disponovať portfóliom zákazníkov alebo podielom na trhu a očakávať, že vzhľadom na jej snahu vybudovať si vzťahy so zákazníkmi a dosiahnuť ich vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s účtovnou jednotkou. Ak však chýbajú zákonné práva na ochranu alebo iné spôsoby ovládania vzťahov so zákazníkmi alebo vernosti zákazníkov voči účtovnej jednotke, účtovná jednotka zvyčajne dostatočne neovláda očakávané ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi a z ich vernosti, aby tieto položky (napríklad portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) spĺňali definíciu nehmotného majetku. Ak neexistujú zákonné práva na ochranu vzťahov so zákazníkmi, výmennými transakciami súvisiacimi s tými istými alebo podobnými mimozmluvnými vzťahmi so zákazníkmi (inými než tým, ktoré tvoria súčasť podnikovej kombinácie) sa poskytuje dôkaz o tom, že účtovná jednotka je napriek tomu schopná ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi. Keďže takéto výmenné transakcie svedčia aj o tom, že vzťahy so zákazníkmi sú oddeliteľné, spĺňajú dané vzťahy so zákazníkmi definíciu nehmotného majetku.



*Budúce ekonomické úžitky*

- 17 Budúce ekonomické úžitky plynúce z nehmotného majetku môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov alebo iné úžitky, ktoré vyplývajú z používania majetku účtovnou jednotkou. Využívaním duševného vlastníctva vo výrobnom procese sa napríklad skôr znížia budúce výrobné náklady než zvýšia budúce výnosy.

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

- 18 Vykazovanie položky ako nehmotného majetku si od účtovnej jednotky vyžaduje, aby preukázala, že položka spĺňa:

a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 8 až 17); a

b) kritériá vykazovania (pozri odseky 21 až 23).

Táto požiadavka sa týka počiatočných nákladov, ktoré vznikli pri nadobudnutí alebo internom vytvorení nehmotného majetku, a tých nákladov, ktoré vznikli následne s cieľom ich pripočítania k nehmotnému majetku, výmene jeho časti alebo jeho servisu.

- 19 Odseky 25 až 32 sa zaoberajú uplatňovaním kritérií vykazovania separátne nadobudnutého nehmotného majetku a odseky 33 až 43 sa zaoberajú ich uplatňovaním na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Odsek 44 sa zaoberá prvotným ocenením nehmotného majetku nadobudnutého prostredníctvom štátnej dotácie, odseky 45 až 47 sa zaoberajú výmenou nehmotného majetku a odseky 48 až 50 sa zaoberajú interne vytvoreným goodwillom. Odseky 51 až 67 sa zaoberajú prvotným zaúčtovaním a oceňovaním interne vytvoreného nehmotného majetku.

- 20 Povaha nehmotného majetku je v mnohých prípadoch taká, že vo vzťahu k nemu neexistujú prírastky a ani výmeny jeho časti. Väčšina následných výdavkov má teda pravdepodobne za cieľ zachovať očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v existujúcom nehmotnom majetku a nie splniť definíciu nehmotného majetku a kritériá vykazovania uvedené v tomto štandarde. Okrem toho býva často zložité určiť, či sa následné výdavky priradia priamo konkrétnemu nehmotnému majetku alebo účtovnej jednotke ako celku. Preto sa len veľmi zriedka následné výdavky – výdavky, ku ktorým došlo po prvotnom zaúčtovaní nadobudnutého nehmotného majetku alebo po dokončení interne vytvoreného nehmotného majetku – vykazujú v účtovnej hodnote majetku. V súlade s odsekom 63 sa následné výdavky na značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky, ktoré sú podobné svojou podstatou (či už nadobudnuté externe alebo interne vytvorené), vždy vykazujú vo výsledku hospodárenia za obdobie, v ktorom vznikli. Dôvodom je skutočnosť, že takéto výdavky sa nedá odlíšiť od výdavkov na rozvoj podnikania ako celku.

- 21 **Nehmotný majetok sa vykazuje výlučne vtedy, ak:**

a) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré sú priraditeľné k tomuto majetku; a

b) sa dá spoľahlivo vyčíslíť obstarávacia cena majetku.

- 22 **Účtovná jednotka posudzuje pravdepodobnosť očakávaných budúcich ekonomických úžitkov tak, že uplatní primerané predpoklady, ktoré vie zároveň doložiť a ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.**

- 23 Účtovná jednotka používa úsudok pri posudzovaní stupňa istoty týkajúceho sa toku budúcich ekonomických úžitkov, ktoré sú priraditeľné k používaniu daného majetku na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v čase prvotného zaúčtovania, pričom väčší dôraz sa kladie na externé dôkazy.

- 24 **Nehmotný majetok sa prvotne oceňuje obstarávacou cenou.**

**Samostatné nadobudnutie**

- 25 Cena, ktorú účtovná jednotka zaplatí na účely samostatného nadobudnutia nehmotného majetku, zvyčajne odzrkadľuje očakávania týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré sú súčasťou majetku. Inými slovami, účtovná jednotka očakáva prílev ekonomických úžitkov, aj keď existuje neistota týkajúca sa načasovania alebo výšky prílevu. Preto sa v prípade samostatne nadobudnutého nehmotného majetku považuje kritérium pravdepodobnosti vykázania, uvedené v odseku 21 písm. a), vždy za splnené.
- 26 Náklady na samostatné nadobudnutie nehmotného majetku sa navyše obvykle dajú spoľahlivo oceniť. Je to tak najmä vtedy, keď má protihodnota za kúpu formu peňažných prostriedkov alebo iného peňažného majetku.
- 27 Náklady na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok zahŕňajú:
- a) jeho obstarávaciu cenu vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov; a
  - b) všetky náklady priamo priraditeľné k príprave majetku na jeho zamýšľané použitie.
- 28 Príkladmi priamo priraditeľných nákladov sú:
- a) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 19) priamo vyplývajúce z uvedenia majetku do prevádzkyschopného stavu;
  - b) odborné poplatky priamo vyplývajúce z uvedenia majetku do prevádzkyschopného stavu; a
  - c) náklady na testovanie správneho fungovania majetku.
- 29 Príkladmi výdavkov, ktoré netvoria súčasť nákladov na nehmotný majetok, sú:
- a) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a podporu predaja);
  - b) náklady na realizáciu podnikania v novej lokalite alebo s novou triedou zákazníkov (vrátane nákladov na školenia zamestnancov); a
  - c) administratívne a iné všeobecné režijné náklady.
- 30 Vykazovanie nákladov v účtovnej hodnote nehmotného majetku sa ukončí, ak sa majetok ocitne v stave, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Preto sa náklady vzniknuté pri používaní alebo presune nehmotného majetku nezahŕňajú do účtovnej hodnoty takéhoto majetku. Do účtovnej hodnoty nehmotného majetku sa napríklad nezahŕňajú tieto náklady:
- a) náklady, k vzniku ktorých došlo v čase, keď sa majetok schopný prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment ešte nezačal využívať; a
  - b) prvotné prevádzkové straty, napríklad straty, ku ktorým došlo v priebehu narastania dopytu po produktoch predstavujúcich výstupy z majetku.

- 31 K vzniku niektorých činností dochádza v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, avšak takéto činnosti nie sú potrebné z hľadiska uvedenia majetku do stavu, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Takéto vedľajšie činnosti môžu vzniknúť pred činnosťami zameranými na vývoj alebo v ich priebehu. Pretože vedľajšie činnosti nie sú potrebné na uvedenie majetku do stavu, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment, výnosy z takýchto vedľajších činností a náklady s nimi spojené sa vykážu okamžite vo výsledku hospodárenia a zahrnú sa do príslušne klasifikovaných výnosov a nákladov.
- 32 Ak sa realizácia platby za nehmotný majetok odloží až za bežné úverové podmienky, náklady na nehmotný majetok sú ekvivalentom ceny platenej v peňažných prostriedkoch. Rozdiel medzi touto sumou a celkovou sumou platieb sa vykazuje ako úrokový náklad za obdobie úveru, pokiaľ sa nekapitalizuje v súlade so štandardom IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.

### **Nadobudnutie ako súčasť podnikovej kombinácie**

- 33 Ak v súlade so štandardom IFRS 3 *Podnikové kombinácie* dôjde k nadobudnutiu nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie, náklady na takýto nehmotný majetok predstavujú jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku bude odzrkadľovať očakávania účastníkov trhu k dátumu nadobudnutia týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v danom majetku. Inými slovami, účtovná jednotka očakáva prílev ekonomických úžitkov, aj keď existuje neistota týkajúca sa načasovania alebo výšky prílevu. Preto sa v prípade nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii považuje kritérium pravdepodobnosti vykázania, uvedené v odseku 21 písm. a), vždy za splnené. Ak je majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddeliteľný alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv, existujú dostatočné informácie na spoľahlivé určenie reálnej hodnoty majetku. Preto sa v prípade nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii považuje kritérium spoľahlivého ocenenia, uvedené v odseku 21 písm. b), vždy za splnené.
- 34 V súlade s týmto štandardom a štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia vykáže nehmotný majetok nadobúdaného subjektu oddelene od goodwillu bez ohľadu na to, či nadobúdaný subjekt vykazoval tento majetok pred dátumom podnikovej kombinácie. Znamená to, že nadobúdateľ vykáže prebiehajúci výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu ako majetok oddelene od goodwillu, ak takýto projekt zodpovedá definícii nehmotného majetku. Výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu vo fáze realizácie zodpovedá definícii nehmotného majetku, ak:

a) spĺňa definíciu majetku; a

b) je identifikovateľný, t. j. je oddeliteľný alebo vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv.

### *Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie*

- 35 Ak je nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddeliteľný alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv, existujú dostatočné informácie na spoľahlivé určenie reálnej hodnoty tohto majetku. Ak pri odhadoch použitých na vyčíslenie reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov, pričom každý má inú mieru pravdepodobnosti, táto neistota vstupuje do oceňovania reálnej hodnoty majetku.
- 36 Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie môže byť oddeliteľný, avšak len spolu so súvisiacou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže nehmotný majetok oddelene od goodwillu, ale spolu so súvisiacou položkou.
- 37 Nadobúdateľ môže vykázať skupinu doplnkových nehmotných aktív ako jedinú položku za predpokladu, že jednotlivé aktíva majú podobné doby použiteľnosti. Napríklad pojmy „značka“ a „názov značky“ sa často používajú ako synonymá ochranných známk a iných známk. Ide však o všeobecné marketingové pojmy bežne používané na označenie skupiny doplnkového majetku, napríklad ochrannej známky (alebo servisnej známky) a s ňou súvisiaceho obchodného názvu, vzorcov, receptov a technologickej expertízy.

*Následné výdavky na nadobudnutý výskumno-vývojový projekt vo fáze realizácie*

**42 Výdaje na výskum alebo vývoj, ktoré:**

- a) sa týkajú výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie a ktoré sa vykazujú ako nehmotný majetok; a
- b) vznikli po nadobudnutí takéhoto projektu;

sa účtujú v súlade s odsekmi 54 až 62.

**43 Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 54 až 62 znamená, že následné výdavky na výskumný alebo vývojový projekt vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie a ktorý sa vyказuje ako nehmotný majetok, sa:**

- a) zaúčtujú ako náklad v období ich vzniku, ak ide o výdavky na výskum;
- b) zaúčtujú ako náklad v období ich vzniku, ak ide o náklady na vývoj, ktoré nespĺňajú kritériá pre ich vykazovanie ako nehmotného majetku uvedené v odseku 57; a
- c) pripočítavajú k účtovnej hodnote nadobudnutého výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, ak ide o náklady na vývoj, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 57.

**Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie**

- 44** V niektorých prípadoch sa môže nehmotný majetok nadobudnúť bezodplatne alebo za symbolickú protihodnotu prostredníctvom štátnej dotácie. Môže sa tak stať vtedy, keď vláda na účtovnú jednotku prevedie alebo jej pričlení nehmotný majetok, napríklad letiskové prístavacie práva, licencie na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty či práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. V súlade so štandardom IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* sa jednotka môže rozhodnúť pre prvotné vykázanie nehmotného majetku aj dotácie v reálnej hodnote. Ak sa účtovná jednotka rozhodne, že majetok prvotne nevykáže v reálnej hodnote, vykáže ho prvotne v nominálnej hodnote (podľa iného spôsobu povoleného na základe štandardu IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sa dajú priamo priradiť k príprave majetku na zamýšľané použitie.

**Výmeny majetku**

- 45** Jeden alebo viacero nehmotných majetkov možno získať výmenou za nepeňažný majetok alebo majetky, alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúce pojednanie sa jednoducho týka výmeny jednej položky nepeňažného majetku za inú, platí však aj pre všetky výmeny podľa predchádzajúcej vety. Náklady na takýto nehmotný majetok sa oceňujú reálnou hodnotou s výnimkou situácie, keď a) výmenná transakcia nemá obchodnú podstatu, alebo b) reálnu hodnotu získaného ani odovzdaného majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Obstaraný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj v prípade, keď účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje reálnou hodnotou, jeho obstarávací cena sa stanoví v účtovnej hodnote odovzdaného majetku.

- 46** Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu tak, že zväží rozsah, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:

- a) sa konfigurácia (t. j. riziko, načasovanie a výška) peňažných tokov zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku; alebo

- b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene hodnoty špecifickej pre účtovnú jednotku týkajúcej sa tej časti aktivít účtovnej jednotky, ktorá je ovplyvnená výmenou; a
- c) rozdiel uvedený v písmenách a) alebo b) je významný vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív.

Na určenie toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, hodnota špecifická pre účtovnú jednotku týkajúca sa tej časti aktivít, ktorá je ovplyvnená transakciou, odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.

- 47 V odseku 21 písm. b) sa stanovuje, že podmienkou vykázania nehmotného majetku je možnosť spoľahlivého ocenenia jeho obstarávacej ceny. Reálnu hodnotu nehmotného majetku možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre tento majetok významná, alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu sa dajú spoľahlivo posúdiť a použiť pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu buď prijatého alebo odovzdaného majetku, na ocenenie obstarávacej ceny sa použije reálna hodnota odovzdaného majetku, pokiaľ reálna hodnota prijatého majetku nie je evidentnejšia.

#### **Interne vytvorený goodwill**

- 48 **Interne vytvorený goodwill sa nevykazuje ako majetok.**

- 49 Účtovnej jednotke v niektorých prípadoch pri tvorbe budúcich ekonomických úžitkov vznikne výdavok, ktorého výsledkom však nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktorý by spĺňal kritériá vykazovania podľa tohto štandardu. Takýto výdavok sa často charakterizuje ako výdavok, ktorý prispieva k interne vytvorenému goodwillu. Interne vytvorený goodwill sa nevykazuje ako majetok, pretože nepredstavuje identifikovateľný zdroj (t. j. nedá sa oddeliť a ani nevyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv), ktorý účtovná jednotka ovláda a ktorý by sa dal spoľahlivo oceniť nákladmi.

- 50 Rozdiely medzi reálnou hodnotou účtovnej jednotky a účtovnou hodnotou jej identifikovateľných čistých aktív v akomkoľvek časovom okamihu môžu byť výsledkom celej škály faktorov, ktoré majú vplyv na reálnu hodnotu účtovnej jednotky. Takéto rozdiely však nepredstavujú náklady na nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka ovláda.

#### **Interne vytvorený nehmotný majetok**

- 51 Niekedy je zložité posúdiť, či interne vytvorený nehmotný majetok spĺňa kritériá vykazovania, a to v dôsledku problémov pri:

- a) identifikácii, či a kedy existuje identifikovateľný majetok, ktorý vytvorí očakávané budúce ekonomické úžitky; a
- b) spoľahlivom zisťovaní nákladov na daný majetok. Niekedy sa náklady na interné vytváranie nehmotného majetku nedajú odlíšiť od nákladov na údržbu alebo zvýšenie interne vytvoreného goodwillu, prípadne od nákladov na plynulú každodennú prevádzku.

Preto účtovná jednotka popri splnení všeobecných požiadaviek na vykazovanie a prvotné ocenenie nehmotného majetku uplatňuje na všetok interne vytvorený nehmotný majetok aj požiadavky a návod podľa odsekov 52 až 67.

52 Na účely posúdenia, či interne vytvorený nehmotný majetok spĺňa kritériá vykazovania, účtovná jednotka klasifikuje vytváranie majetku na:

- a) fázu výskumu; a
- b) fázu vývoja.

Pojmy „výskum“ a „vývoj“ sú síce zadefinované, ale pojmy „fáza výskumu“ a „fáza vývoja“ majú na účely tohto štandardu širší význam.

53 Ak účtovná jednotka nedokáže odlíšiť fázu výskumu od fázy vývoja pri internom projekte na vytvorenie nehmotného majetku, zaobchádza s výdavkami na tento projekt tak, akoby sa vynaložili iba vo fáze výskumu.

#### *Fáza výskumu*

54 **Nehmotný majetok vznikajúci z výskumu (alebo z fázy výskumu interného projektu) sa nevykazuje. Výdavky na výskum (alebo na fázu výskumu interného projektu) sa zaúčtujú ako náklady v období, v ktorom boli vynaložené.**

55 V rámci fázy výskumu interného projektu účtovná jednotka nemôže preukázať, či existuje nehmotný majetok, ktorý vytvorí pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Takýto výdavok sa preto zaúčtuje ako náklad v období, keď sa vynaložil.

56 Príkladmi výskumných činností sú:

- a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;
- b) skúmanie, zhodnocovanie a konečný výber uplatnenia záverov výskumu alebo iných poznatkov;
- c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb; a
- d) vypracúvanie, navrhovanie, vyhodnocovanie a konečný výber možných alternatív nových alebo zdokonalených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

#### *Fáza vývoja*

57 **Nehmotný majetok vznikajúci z vývoja (alebo z fázy vývoja interného projektu) sa vykazuje výlučne vtedy, ak účtovná jednotka dokáže preukázať všetky tieto okolnosti:**

- a) **technickú realizovateľnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj;**
- b) **svoj zámer dokončiť nehmotný majetok a využívať ho alebo ho prediť;**
- c) **svoju schopnosť nehmotný majetok využívať alebo prediť;**
- d) **spôsob, akým bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Účtovná jednotka môže okrem iného preukázať, že existuje trh pre výstupy z nehmotného majetku alebo pre samotný nehmotný majetok, prípadne jeho užitočnosť, ak sa nehmotný majetok má používať interne;**



- e) **dostupnosť primeraných technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na využívanie alebo predaj nehmotného majetku;**
- f) **svoju schopnosť spoľahlivo oceniť výdavky, ktoré sa dajú priradiť k nehmotnému majetku počas jeho vývoja.**

58 Vo fáze vývoja interného projektu môže účtovná jednotka v niektorých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetok bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Je to preto, že fáza vývoja projektu je pokročilejšia než fáza výskumu.

59 Príkladmi vývojových činností sú:

- a) návrh, zhotovenie a testovanie prototypov a modelov vo fáze pred výrobou alebo používaním;
- b) návrh nástrojov, šablón, foriem a razidiel využívajúcich novú technológiu;
- c) návrh, zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je vo fáze ekonomickej realizovateľnosti komerčnej výroby; a
- d) návrh, zhotovenie a testovanie zvolenej alternatívy pre nové alebo zdokonalené materiály, zariadenia, výroby, procesy, systémy alebo služby.

60 Aby účtovná jednotka preukázala spôsob, akým sa budú nehmotným majetkom vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, posúdi budúce ekonomické úžitky, ktoré z majetku získa, a to uplatnením zásad uvedených v štandarde IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Ak sa budú majetkom vytvárať budúce ekonomické úžitky jedine v kombinácii s iným majetkom, účtovná jednotka uplatní koncepciu peňazotvorných jednotiek podľa štandardu IAS 36.

61 Dostupnosť zdrojov na dokončenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa dá preukázať napríklad podnikateľským plánom, v ktorom sú uvedené potrebné technické, finančné a ostatné zdroje, a schopnosťou účtovnej jednotky zabezpečiť tieto zdroje. V niektorých prípadoch účtovná jednotka preukazuje dostupnosť externých finančných zdrojov získaním potvrdenia od veriteľov o tom, že sú ochotní plán financovať.

62 Nákladový systém účtovnej jednotky často umožňuje spoľahlivo oceniť náklady na internú tvorbu nehmotného majetku, napríklad mzdové a ostatné výdavky, ktoré vznikli pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií či vývoji počítačového softvéru.

**63 Interne vytvorené značky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou sa nevykazujú ako nehmotný majetok.**

64 Výdavky na interne vytvorené značky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou sa nedajú odlišiť od nákladov na vývoj podnikania ako celku. Takéto položky sa preto nevykazujú ako nehmotný majetok.

*Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok*

65 Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok na účely odseku 24 tvorí suma výdavkov vynaložená odo dňa, kedy nehmotný majetok po prvý raz splnil kritériá vykazovania podľa odsekov 21, 22 a 57. V odseku 71 sa zakazuje opätovne používať výdavky, ktoré už boli v minulosti zaúčtované ako náklad.

66 Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok zahŕňajú všetky priamo priraditeľné náklady nevyhnutné na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na prevádzku spôsobom, ktorý určil manažment. Príkladmi priamo priraditeľných nákladov sú:

- a) náklady na materiály a služby používané alebo spotrebúvané pri vytváraní nehmotného majetku;
- b) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle štandardu IAS 19) vyplývajúce z tvorby nehmotného majetku;
- c) poplatky za registráciu zákonného práva; a
- d) amortizácia patentov a licencií používaných pri tvorbe nehmotného majetku.

V štandarde IAS 23 sa stanovujú kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti nákladov na interne vytvorený nehmotný majetok.

67 Nasledujúce položky nie sú zložkami nákladov na interne vytvorený nehmotný majetok:

- a) predajné, administratívne a ostatné všeobecné režijné výdavky s výnimkou prípadov, kedy tieto výdavky možno priamo priradiť k príprave majetku na jeho používanie;
- b) konkrétne neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty vznikajúce predtým, ako majetok dosiahne plánovanú výkonnosť; a
- c) výdavky na odbornú prípravu pracovníkov na prevádzkovanie majetku.

#### **Príklad na ilustráciu odseku 65**

Účtovná jednotka vyvíja nový výrobný postup. Počas roka 20X5 jej vznikli výdavky vo výške 1 000 MJ<sup>(a)</sup>, z čoho 900 MJ vzniklo pred 1. decembrom 20X5 a 100 MJ vzniklo v období od 1. decembra 20X5 do 31. decembra 20X5. Účtovná jednotka dokáže preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces splňal kritériá na vykazovanie ako nehmotný majetok. Spätne získateľná suma za know-how obsiahnuté v procese (vrátane budúcich výdavkov peňažných prostriedkov na dokončenie procesu pred tým, ako bude k dispozícii na používanie) sa odhaduje na 500 MJ.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykáže ako nehmotný majetok v nákladoch vo výške 100 MJ (výdavky vynaložené od dátumu splnenia kritérií vykazovania, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky vo výške 900 MJ, ktoré vznikli pred 1. decembrom 20X5, sa zaúčtujú ako náklady, pretože kritériá zaúčtovania neboli splnené až do 1. decembra 20X5. Tieto výdavky nie sú súčasťou nákladov na výrobný proces vykázaných vo výkaze o finančnej situácii.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000 MJ. Na konci roka 20X6 sa spätne získateľná suma za know-how, ktoré je súčasťou procesu (vrátane budúcich výdavkov peňažných prostriedkov na dokončenie procesu pred tým, ako bude k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900 MJ.

Na konci roka 20X6 náklady na výrobný proces predstavujú 2 100 MJ (výdavky 100 MJ vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 MJ vykázané v roku 20X6). Účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty vo výške 200 MJ, aby upravila účtovnú hodnotu procesu pred stratou zo zníženia hodnoty (2 100 MJ) na jeho spätne získateľnú sumu (1 900 MJ). Táto strata zo zníženia hodnoty sa v nasledujúcom období zruší, ak dôjde k splneniu požiadaviek na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa štandardu IAS 36.

<sup>(a)</sup> V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách“ (MJ).

## VYKAZOVANIE NÁKLADOV

**68** Výdavok na nehmotnú položku sa zaúčtuje ako náklad v čase, v ktorom došlo k jeho vynaloženiu, s výnimkou toho, ak:

- a) tvorí súčasť nákladov nehmotného majetku, ktorý spĺňa kritériá vykazovania (pozri odseky 18 až 67); alebo
- b) je položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie a nemožno ju vykázať ako nehmotný majetok. V takom prípade tvorí súčasť sumy vykázanej ako goodwill k dátumu nadobudnutia (pozri štandard IFRS 3).

69 V niektorých prípadoch sa výdavok vynaloží kvôli poskytovaniu budúcich ekonomických úžitkov v prospech účtovnej jednotky, no nedôjde k nadobudnutiu alebo vytvoreniu žiadneho nehmotného alebo iného majetku, ktorý by sa dal vykázať. V prípade dodania tovaru účtovná jednotka zaúčtuje takýto výdavok ako náklad, keď má právo prístupu k tomuto tovaru. V prípade poskytnutia služieb účtovná jednotka zaúčtuje výdavok ako náklad, keď dostáva službu. Napríklad výdavky na výskum sa zaúčtujú ako náklad v období, keď vznikli (pozri odsek 54), okrem prípadov, keď sú nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie. Medzi ďalšie príklady výdavkov, ktoré sa zaúčtujú ako náklad v období, keď boli vynaložené, patria:

- a) výdavky na zriadenie (t. j. zriaďovacie náklady), ak nie sú zahrnuté do nákladov niektorej z položiek nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade so štandardom IAS 16. Zriaďovacie náklady môžu obsahovať náklady na založenie, napríklad náklady na právne a administratívne služby spojené so založením právneho subjektu, výdavky súvisiace s otvorením nových priestorov alebo začatím novej obchodnej činnosti (t. j. náklady pred otvorením) alebo výdavky na začatie nových činností alebo uvedenie nových výrobkov alebo služieb na trh (t. j. náklady pred začatím prevádzky);
- b) výdavky na odbornú prípravu;
- c) výdavky na reklamné a propagačné činnosti (vrátane katalógov zásielkového predaja);
- d) výdavky na premiestnenie alebo reorganizáciu účtovnej jednotky alebo jej časti.

69A Účtovná jednotka má právo na prístup k tovaru, keď ho vlastní. Podobne má právo na prístup k tovaru, ak bol zhotovený dodávateľom v súlade s podmienkami zmluvy o dodávke a účtovná jednotka by mohla žiadať jeho dodávku ako náhradu za platbu. Služby sú prijaté, keď sú vykonané dodávateľom v súlade so zmluvou o ich dodávke účtovnej jednotke, a nie vtedy, keď ich účtovná jednotka používa na dodanie inej služby, napríklad na dodanie reklamy zákazníkom.

70 Odsek 68 nevylučuje, aby účtovná jednotka vykázala preddavok ako aktívum, ak sa platba za dodávku tovaru zrealizovala predtým, ako účtovná jednotka získala prístup k tomuto tovaru. Podobne odsek 68 nevylučuje, aby účtovná jednotka vykázala preddavok ako aktívum, ak sa platba za služby zrealizovala predtým, ako účtovná jednotka prijala tieto služby.

**Minulé náklady, ktoré sa nevykazujú ako majetok**

**71** Výdavky na nehmotnú položku, ktoré sa prvotne zaúčtovali ako náklad, sa k neskoršiemu dátumu nevykazujú ako súčasť nákladov na nehmotný majetok.

## OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

**72** Za svoju účtovnú politiku si účtovná jednotka zvolí buď model ocenenia obstarávacou cenou uvedený v odseku 74 alebo model precenenia uvedený v odseku 75. Keď sa nehmotný majetok účtuje pomocou modelu precenenia, pomocou rovnakého modelu sa účtuje aj všetok ostatný majetok v jeho triede, ak pre takýto majetok neexistuje aktívny trh.

- 73 Trieda nehmotného majetku je zoskupenie aktív podobnej povahy a používania v činnostiach účtovnej jednotky. Položky z triedy nehmotného majetku sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo selektívnemu preceňovaniu majetku a vykázaniu súm v účtovnej závierke, ktoré predstavujú zmes nákladov a hodnôt k rozličným dátumom.

#### Model ocenenia obstarávacou cenou

- 74 Po prvotnom zaúčtovaní sa nehmotný majetok účtuje v nákladoch znížených o akumulovanú amortizáciu a akumulované straty zo zníženia hodnoty.

#### Model precenenia

- 75 Po prvotnom zaúčtovaní sa nehmotný majetok účtuje v precenenej sume, ktorou je jeho reálna hodnota ku dňu precenenia znížená o všetku následnú akumulovanú amortizáciu a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Na účely precenenia podľa tohto štandardu sa reálna hodnota oceňuje odkazom na aktívny trh. Precenenia sa vykonávajú pravidelne tak, aby sa účtovná hodnota majetku ku koncu obdobia vykazovania podstatne nelíšila od jeho reálnej hodnoty.

- 76 Model precenenia neumožňuje:

- a) preceniť nehmotný majetok, ktorý nebol predtým vykázaný ako majetok; alebo
- b) prvotne zaúčtovať nehmotný majetok v sumách iných, než sú ich obstarávacie ceny.

- 77 Model precenenia sa používa následne po prvotnom zaúčtovaní majetku v obstarávacej cene. Ak sa však ako majetok vykazuje iba časť nákladov na nehmotný majetok, lebo kritériá na vykazovanie splnil až po dosiahnutí určitej fázy v rámci daného procesu (pozri odsek 65), model precenenia sa môže uplatniť na celý takýto majetok. Model precenenia sa dá uplatniť aj na nehmotný majetok prijatý prostredníctvom štátnej dotácie a vykázaný v nominálnej hodnote (pozri odsek 44).

- 78 Nie je bežné, aby pre nehmotný majetok existoval aktívny trh, môže sa to však stať. Napríklad v určitých jurisdikciách môže existovať aktívny trh pre voľne prevoditeľné licencie na taxi služby, licencie na rybolov alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre obchodné značky, názvy novín, vydateľské práva k hudobným a filmovým dielam, patenty alebo ochranné známky, pretože každý takýto majetok je jedinečný. Rovnako platí aj to, že hoci sa nehmotný majetok kupuje a predáva, o zmluvách sa rokuje medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi a transakcie sú relatívne zriedkavé. Práve preto cena zaplatená za jedno aktívum nemôže byť dostatočným dôkazom o reálnej hodnote iného. Navyše ceny často nie sú verejne dostupné.

- 79 Pravidelnosť preceňovania závisí od nestálosti reálnych hodnôt nehmotného majetku, ktorý sa preceňuje. Ak sa reálna hodnota preceňovaného majetku podstatne líši od jeho účtovnej hodnoty, je nevyhnutné ďalšie precenenie. Niektorý nehmotný majetok môže podliehať významným nestálym výkyvom reálnej hodnoty, a preto ho treba každoročne preceňovať. Takéto časté preceňovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok, ktorého zmeny reálnej hodnoty sú nevýznamné.

- 80 Ak sa nehmotný majetok preceňuje, účtovná hodnota daného majetku sa prispôsobí jeho precenenej hodnote. K dátumu precenenia sa k aktívu pristupuje jedným z týchto spôsobov:

- a) hrubá účtovná hodnota aktíva sa upraví tak, aby zodpovedala jeho precenenej účtovnej hodnote. Napríklad hrubá účtovná hodnota môže byť prehodnotená na základe zistiteľných trhových údajov alebo môže byť prehodnotená úmerne k zmene účtovnej hodnoty. Akumulovaná amortizácia k dátumu precenenia sa upraví tak, aby sa rovnala rozdielu medzi hrubou účtovnou hodnotou majetku a jeho účtovnou hodnotou po zohľadnení akumulovaných strát zo zníženia hodnoty daného majetku; alebo

b) akumulovaná amortizácia sa odúčtuje oproti hrubej účtovnej hodnote majetku.

Suma úpravy akumulovanej amortizácie tvorí súčasť zvýšenia alebo zníženia účtovnej hodnoty, ktorá sa účtuje v súlade s odsekmi 85 a 86.

- 81 Ak sa nehmotný majetok v triede preceneného nehmotného majetku nedá preceniť, pretože neexistuje aktívny trh pre tento majetok, majetok sa zaúčtuje v nákladoch znížených o akumulovanú amortizáciu a straty zo zníženia hodnoty.**
- 82 Ak sa reálna hodnota preceneného nehmotného majetku nedá ďalej oceňovať s odkazom na aktívny trh, účtovnou hodnotou daného majetku je jeho precenená suma k dátumu posledného precenenia prostredníctvom porovnania s aktívnym trhom po odrátaní akejkoľvek nasledujúcej akumulovanej amortizácie a všetkých následných akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.**
- 83 Skutočnosť, že pre precenený nehmotný majetok prestal existovať aktívny trh, môže naznačovať možné zníženie hodnoty daného majetku a potrebu otestovať ju podľa štandardu IAS 36.
- 84 Ak sa reálna hodnota majetku dá oceniť porovnaním s aktívnym trhom k nasledujúcemu dátumu oceňovania, model precenenia sa uplatní od takéhoto dátumu.
- 85 Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku zvýši v dôsledku precenenia, toto zvýšenie sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a kumuluje sa vo vlastnom imaní pod položkou prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však vykazuje vo výsledku hospodárenia do tej miery, do akej sa ním ruší zníženie hodnoty z precenenia toho istého aktíva, ktoré bolo predtým vykázané vo výsledku hospodárenia.**
- 86 Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Zníženie sa však vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku do výšky prípadného kreditného zostatku, v prebytku z precenenia tohto majetku. Znížením vykázaným v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa znižuje suma kumulovaná vo vlastnom imaní pod nadpisom prebytok z precenenia.**
- 87 Kumulatívny prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania môže byť prevedený priamo do nerozdeleného zisku v období, kedy je prebytok realizovaný. Celý prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať počas toho, ako účtovná jednotka majetok používa; v takom prípade je sumou realizovaného prebytku rozdiel medzi amortizáciou na základe precenenej účtovnej hodnoty majetku a amortizáciou, ktorú by účtovná jednotka bola vykazala na základe historickej obstarávacej ceny daného majetku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňuje cez výsledok hospodárenia.

#### DOBA POUŽITELNOSTI

- 88 Účtovná jednotka posudzuje, či je doba použiteľnosti nehmotného majetku určitá alebo neurčitá a v prípade, že ide o určitú dobu použiteľnosti, stanoví dĺžku alebo počet výrobných či podobných jednotiek tvoriacich takúto dobu použiteľnosti. Účtovná jednotka považuje nehmotný majetok za majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, keď sa na základe analýzy všetkých relevantných faktorov nedá predvídať ohraničenie obdobia, počas ktorého sa očakáva, že z majetku budú pre účtovnú jednotku plynúť čisté príjmy peňažných prostriedkov.**

- 89 Účtovanie nehmotného majetku vychádza z doby jeho použiteľnosti. Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti sa amortizuje (pozri odseky 97 až 106) a nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neamortizuje (pozri odseky 107 až 110). Názorné príklady k tomuto štandardu ilustrujú stanovovanie doby použiteľnosti pre rôzne položky nehmotného majetku a následné účtovanie daného majetku na základe stanovenej doby jeho použiteľnosti.
- 90 Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku sa zohľadňujú mnohé faktory vrátane:
- a) očakávaného používania majetku účtovnou jednotkou a toho, či by majetok mohol efektívne riadiť iný riadiaci tím;
  - b) obvyklého životného cyklu produktu pre daný majetok a verejne dostupných informácií o odhadoch doby použiteľnosti podobného majetku využívaného podobným spôsobom;
  - c) technického, technologického a komerčného zastarávania alebo iných typov zastarávania;
  - d) stability odvetvia, v ktorom majetok pôsobí, a zmien v dopyte trhu po výrobkoch alebo službách predstavujúcich výstup z daného majetku;
  - e) očakávaných opatrení, ktoré prijímajú konkurenti alebo potenciálni konkurenti;
  - f) úrovne výdavkov na údržbu nevyhnutných na dosiahnutie očakávaných budúcich ekonomických úžitkov z majetku a schopnosti a zámeru účtovnej jednotky dosiahnuť túto úroveň;
  - g) doby ovládania majetku a zákonných či podobných obmedzení na používanie majetku, ako sú dátumy splatnosti súvisiacich lízingov; a
  - h) toho, či doba použiteľnosti majetku závisí od doby použiteľnosti ďalších aktív účtovnej jednotky.
- 91 Pojem „neurčitý“ neznamená „nekonečný“. Doba použiteľnosti nehmotného majetku odzrkadľuje úroveň budúcich nákladov na údržbu iba do výšky potrebnej na zachovanie štandardnej výkonnosti majetku, stanovenej posúdením v čase odhadu doby použiteľnosti majetku, a schopnosť a zámer účtovnej jednotky dosiahnuť takúto úroveň. Záver, podľa ktorého je doba použiteľnosti nehmotného majetku neurčitá, by nemal závisieť od plánovaných budúcich výdavkov nad rámec výdavkov potrebných na zachovanie štandardnej výkonnosti majetku.
- 92 Vzhľadom na históriu rýchlych zmien v technológii je počítačový softvér a mnohý iný nehmotný majetok náchylný na technologické zastaranie. Z tohto dôvodu budú mať často krátku dobu použiteľnosti. Očakávané budúce zníženia predajnej ceny položky vyrobenej s použitím nehmotného majetku by mohli naznačovať, že možno očakávať technologické alebo obchodné zastaranie majetku, čo by sa následne mohlo prejaviť v znížení budúcich ekonomických úžitkov z majetku.
- 93 Doba použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhá či dokonca neurčitá. Neistota oprávňuje k tomu, aby sa doba použiteľnosti nehmotného aktíva odhadovala na opatrnom základe, neoprávňuje však zvoliť si nereálne krátku dobu použiteľnosti.
- 94 **Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúceho zo zmluvných alebo iných zákonných práv by nemala presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia, a to v závislosti od obdobia, počas ktorého jednotka očakáva používanie majetku. V prípade poskytnutia zmluvných alebo iných zákonných práv iba na obmedzené obdobie, ktoré možno predĺžiť, doba použiteľnosti nehmotného majetku zahŕňa dobu/doby predĺženia len vtedy, ak existuje dôkaz dokladujúci, že účtovná jednotka predĺženie zabezpečila bez toho, aby jej vznikli významné náklady. Doba použiteľnosti znovunadobudnutého práva vykázaného ako nehmotný majetok v podnikovej kombinácii predstavuje zostatkové zmluvné obdobie zmluvy, ktorou bolo právo poskytnuté, a nezahŕňa dobu predĺženia.**
- 95 Môžu existovať ekonomické i právne faktory, ktoré ovplyvňujú dobu použiteľnosti nehmotného majetku. Ekonomickými faktormi sa stanovuje obdobie, počas ktorého bude účtovná jednotka prijímať budúce ekonomické úžitky. Právnymi faktormi sa môže obmedziť obdobie, počas ktorého účtovná jednotka ovláda prístup k takýmto úžitkom. Dobou použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.



96 Existencia nasledujúcich faktorov (okrem iných) naznačuje možnosť, že by účtovná jednotka bola schopná obnoviť zmluvné alebo iné zákonné práva bez toho, aby došlo ku vzniku významných nákladov:

- a) existuje dôkaz (pravdepodobne vychádzajúci z minulých skúseností), že zmluvné alebo iné zákonné práva sa obnovia. Ak obnovenie práv závisí od súhlasu tretej strany, súčasťou je dôkaz, že tretia strana súhlas udeľí;
- b) existuje dôkaz, že sa splnia všetky podmienky potrebné na obnovenie; a
- c) náklady účtovnej jednotky na predĺženie nie sú významné v porovnaní s budúcimi očakávanými ekonomickými úžitkami, ktorých prílev účtovná jednotka očakáva od predĺženia.

Ak sú náklady na predĺženie významné v porovnaní s budúcimi ekonomickými úžitkami, ktorých prílev účtovná jednotka očakáva od predĺženia, náklady na „predĺženie“ v podstate predstavujú náklady na nadobudnutie nového nehmotného majetku k dátumu predĺženia.

#### NEHMOTNÝ MAJETOK S URČITOU DOBOU POUŽITELNOSTI

##### Doba amortizácie a metóda amortizácie

97 **Odpisovateľná hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa alokuje systematicky počas celej doby použiteľnosti. Amortizácia sa začína, keď je majetok k dispozícii na používanie, t. j. keď sa nachádza na mieste a je v stave, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Amortizácia sa skončí ku dňu klasifikácie majetku ako aktíva držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako aktívum držané na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5, alebo ku dňu, ku ktorému sa ukončí vykazovanie daného majetku podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane skôr. Používaná metóda amortizácie odzrkadľuje očakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku účtovnou jednotkou. Ak sa tento spôsob nedá spoľahlivo určiť, použije sa lineárna metóda. Náklady na amortizáciu za každé obdobie sa vykazujú vo výsledku hospodárenia, ak sa v tomto alebo inom štandarde nepovoľuje alebo nevyžaduje jeho zahrnutie do účtovnej hodnoty iného aktíva.**

98 Na alokáciu odpisovateľnej hodnoty majetku systematicky počas jeho doby použiteľnosti možno použiť množstvo metód amortizácie. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Použitá metóda sa zvolí na základe očakávaného spôsobu spotreby očakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku a počas jednotlivých období sa uplatňuje konzistentne s výnimkou prípadu, keď dôjde k zmene očakávaného spôsobu spotreby uvedených budúcich ekonomických úžitkov.

98A Platí vyvrátiteľná domnienka, že metóda amortizácie, ktorá je založená na výnose vytvorenom činnosťou zahŕňajúcou použitie nehmotného majetku, nie je vhodnou metódou. Výnos vytvorený činnosťou zahŕňajúcou použitie nehmotného majetku zvyčajne zohľadňuje aj činitele, ktoré nie sú priamo spojené so spotrebou budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v nehmotnom majetku. Výnos napríklad ovplyvňujú aj iné vstupy a procesy, predajná činnosť a zmeny v objeme predaja a cenách. Prvok ceny ako súčasť výnosu môže ovplyvniť aj inflácia, ktorá nemá žiadny vplyv na to, ako sa aktívum spotrebúva. Túto domnienku možno vyvrátiť len za určitých výnimočných okolností:

- a) v prípade, že nehmotný majetok je vyjadrený ako miera výnosu v zmysle odseku 98C; alebo

b) ak možno preukázať, že výnos a spotreba ekonomických úžitkov nehmotného majetku spolu úzko súvisia.

98B Pri výbere vhodnej metódy amortizácie v súlade s odsekom 98 by účtovná jednotka mohla určiť hlavný obmedzujúci faktor, ktorý je inherentný pre príslušný nehmotný majetok. Napríklad v zmluve, v ktorej sa stanovujú práva účtovnej jednotky, pokiaľ ide o používanie nehmotného majetku, sa môže stanoviť, že účtovná jednotka má právo nehmotný majetok používať počas vopred stanoveného počtu rokov (t. j. času), resp. podľa počtu vyrobených jednotiek alebo ako stanovený celkový výnos, ktorý má byť vytvorený. Určenie tohto hlavného obmedzujúceho faktora by mohlo byť východiskom pre určenie vhodného základu pre amortizáciu, je však možné použiť aj iný základ, ak lepšie zohľadňuje očakávaný priebeh spotreby ekonomických úžitkov.

98C V situácii, keď je hlavným obmedzujúcim faktorom inherentným pre príslušný nehmotný majetok dosiahnutie určitej prahovej hodnoty výnosu, môže byť vhodným základom pre amortizáciu výnos, ktorý sa má vytvoriť. Účtovná jednotka by, napríklad, mohla nadobudnúť koncesiu na prieskum a ťažbu zlata v určitej zlatej bani. Skončenie platnosti zmluvy by mohlo byť napríklad viazané na dosiahnutie určitého stanoveného celkového výnosu z ťažby (v zmluve sa napríklad môže umožňovať ťažba zlata až do momentu dosiahnutia celkového kumulatívneho výnosu z predaja zlata 2 mld. Mj), a nie na obdobie ťažby či množstvo vyťaženého zlata. Iným príkladom by mohlo byť právo prevádzkovať cestu spoplatnenú mýtom, ktoré by bolo viazané na dosiahnutie určitého stanoveného celkového výnosu z kumulatívneho účtovaného mýta (v zmluve by sa napríklad umožňovala prevádzka takejto cesty až do momentu, kým sa nedosiahne celkový kumulatívny výnos z mýta za jej použitie vo výške 100 mil. Mj). Ak by bol v zmluve ako hlavný obmedzujúci faktor inherentný pre príslušný nehmotný majetok stanovený výnos, môže byť za vhodný základ pre amortizáciu nehmotného majetku stanovený celkový výnos, ktorý sa má vytvoriť, a to pod podmienkou, že je v zmluve pevne stanovený celkový výnos, ktorý sa má vytvoriť, ktorý sa použije ako základ na účely určenia amortizácie.

99 Amortizácia sa obvykle vykazuje vo výsledku hospodárenia. Pri tvorbe iného majetku však niekedy dochádza k absorbovaniu budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku. V tomto prípade zahŕňa náklad na amortizáciu časť nákladu iného majetku a je zahrnutý do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku používaného vo výrobnom procese je zahrnutá do účtovnej hodnoty zásob (pozri štandard IAS 2 *Zásoby*).

#### Zostatková hodnota

100 **Zostatková hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa považuje za nulovú s výnimkou prípadov, keď:**

a) **existuje záväzok tretej strany kúpiť majetok na konci jeho doby použiteľnosti; alebo**

b) **pre daný majetok existuje aktívny trh (ako je vymedzený v štandarde IFRS 13) a:**

i) **zostatková hodnota sa môže stanoviť porovnaním s takýmto trhom; a**

ii) **je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci doby použiteľnosti daného majetku.**

101 Odpisovateľná hodnota majetku s určitou dobou použiteľnosti sa stanovuje po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty. Nenulová zostatková hodnota znamená, že účtovná jednotka očakáva vyradenie nehmotného majetku pred uplynutím jeho ekonomickej životnosti.

102 Odhad zostatkovej hodnoty majetku vychádza zo sumy spätne získateľnej z vyradenia pri použití cien prevládajúcich k dátumu odhadu pre predaj podobného majetku, ktorý dosiahol koniec svojej doby použiteľnosti a používal sa v podobných podmienkach, za akých sa majetok bude používať. Zostatková hodnota sa preveruje najmenej vždy ku koncu každého účtovného roka. Zmena zostatkovej hodnoty majetku sa účtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

- 103 Zostatková hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť až na hodnotu, ktorá presahuje alebo sa rovná účtovnej hodnote majetku. V takomto prípade je amortizačný náklad majetku nulový, kým a ak sa zostatková hodnota majetku následne nezníži na hodnotu nižšiu, než je účtovná hodnota majetku.

#### **Preskúmanie doby amortizácie a metódy amortizácie**

- 104 **Doba amortizácie aj metóda amortizácie nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa preskúmava najmenej vždy ku koncu každého účtovného roka. Ak sa očakávaná doba použiteľnosti majetku výrazne líši od predchádzajúcich odhadov, doba amortizácie sa príslušne zmení. Ak nastala zmena v očakávanom spôsobe spotreby ekonomických úžitkov z majetku, metóda amortizácie sa zmení tak, aby odzrkadľovala zmenu spôsobu spotreby. Takéto zmeny sa zaúčtujú ako zmeny účtovných odhadov v súlade so štandardom IAS 8.**
- 105 Počas životnosti nehmotného majetku sa môže zistiť, že odhad jeho doby použiteľnosti nie je vhodný. Vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže napríklad naznačovať potrebu zmeniť dobu amortizácie.
- 106 S odstupom času sa môže zmeniť aj spôsob budúcich ekonomických úžitkov, u ktorých sa očakáva, že budú plynúť do účtovnej jednotky z nehmotného majetku. Môže sa napríklad ukázať, že pre amortizáciu je metóda zrýchleného odpisovania vhodnejšia než lineárna metóda. Ďalším príkladom je, ak sa uplatňovanie práv vyjadrených vo forme licencie odloží pre nedoriešenie iných súčastí podnikateľského plánu. V takom prípade sa môže stať, že ekonomické úžitky, ktoré plynú z majetku, budú prijaté až v neskorších obdobiach.

#### **NEHMOTNÝ MAJETOK S NEURČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI**

- 107 **Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neamortizuje.**

- 108 V súlade so štandardom IAS 36 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby vykonávala test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti tak, že porovná spätne získateľnú sumu majetku s jeho účtovnou hodnotou:
- a) každoročne; a
  - b) vždy keď existuje náznak zníženia hodnoty nehmotného majetku.

#### **Preskúmanie posúdenia doby použiteľnosti**

- 109 **Doba použiteľnosti nehmotného majetku nepodliehajúceho amortizácii sa preveruje v každom období, aby sa stanovilo, či udalosti a okolnosti aj naďalej podporujú stanovenú dobu použiteľnosti daného majetku. Ak nie, zmena posúdenia doby použiteľnosti z neurčitej na určitú sa zaúčtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade so štandardom IAS 8.**
- 110 V súlade so štandardom IAS 36 predstavuje prehodnotenie doby použiteľnosti nehmotného majetku z neurčitej doby na dobu určitú náznak toho, že mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku. V dôsledku toho účtovná jednotka vykoná test na zníženie hodnoty majetku tak, že jeho spätne získateľnú sumu stanovenú v súlade so štandardom IAS 36 porovná s účtovnou hodnotou majetku, a akúkoľvek sumu, o ktorú účtovná hodnota prevyšuje spätne získateľnú sumu, vykáže ako stratu zo zníženia hodnoty.

#### **SPÄTNÁ ZÍSKATEĽNOSŤ ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY**

- 111 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 36, aby zistila, či je hodnota nehmotného majetku znížená. V tomto štandarde sa vysvetľuje, kedy a ako účtovná jednotka preskúmava účtovnú hodnotu svojich aktív, ako stanovuje spätne získateľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.

#### **VYRADENIE A LIKVIDÁCIA**

- 112 **Vykazovanie nehmotného majetku sa ukončí:**

- a) **pri vyradení; alebo**
- b) **ak sa z využívania ani vyradenia neočakávajú žiadne budúce ekonomické úžitky.**

- 113 **Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanovuje ako rozdiel medzi čistými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou majetku. Zahrnie sa do výsledku hospodárenia k dátumu ukončenia vykazovania majetku (pokiaľ sa v štandarde IFRS 16 v súvislosti s predajom a spätným lízingom nevyžaduje inak). Zisky sa neklasifikujú ako výnosy.**
- 114 Vyradenie nehmotného majetku sa môže uskutočniť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, uzavretím finančného lízingu alebo darovaním). Dátumom vyradenia nehmotného majetku je dátum, keď príjemca začne ovládať dané aktívum v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy podľa štandardu IFRS 15. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia štandardu IFRS 16.
- 115 Ak v súlade s zásadou vykazovania uvedenou v odseku 21 účtovná jednotka v účtovnej hodnote majetku vykazuje náklady na výmenu časti alebo celého nehmotného majetku, musí ukončiť vykazovanie účtovnej hodnoty vymenenej časti. Ak účtovná jednotka nedokáže stanoviť účtovnú hodnotu vymenenej časti, môže použiť náklady na výmenu ako ukazovateľ nákladov na vymenenú časť v čase jej nadobudnutia alebo interného vytvorenia.
- 115A Ak je v prípade znovunadobudnutého práva v podnikovej kombinácii toto právo následne znova vydané (predané) tretej strane, súvisiaca účtovná hodnota, ak existuje, sa použije pri určovaní zisku alebo straty z opätovného vydania.
- 116 Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty vyplývajúceho z ukončenia vykazovania nehmotného majetku, sa stanovuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej výšky protihodnoty zahrnutej do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.
- 117 Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako držaný na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5.

#### ZVEREJŇOVANIE

##### Všeobecné postrehy

- 118 **Účtovná jednotka vzhľadom na každú triedu nehmotného majetku a súčasne rozlišujúc medzi interne vytvoreným nehmotným majetkom a ostatným nehmotným majetkom zverejňuje:**
- a) **či sú doby použiteľnosti určité alebo neurčité a v prípade, že ide o určité doby použiteľnosti, zverejní tieto doby alebo použité amortizačné sadzby;**
  - b) **metódy amortizácie použité na nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti;**
  - c) **hrubé účtovné hodnoty a akumulovanú amortizáciu (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;**
  - d) **riadkovú položku/položky vo výkaze komplexného účtovného výsledku, v ktorých je zahrnutá amortizácia nehmotného majetku;**
  - e) **zosúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, z ktorého sú zjavné:**
    - i) **prírastky, pričom označí osobitne prírastky z interného vývoja, prírastky nadobudnuté samostatne a prírastky nadobudnuté v podnikovej kombinácii;**
    - ii) **aktíva klasifikované ako držané na predaj alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 a iné vyradenia;**

- iii) zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia vyplývajúce z precenení podľa odsekov 75, 85 a 86 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených v ostatných súčiastiach komplexného výsledku podľa štandardu IAS 36 (ak nejaké sú);
  - iv) straty zo zníženia hodnoty vykázané vo výsledku hospodárenia počas daného obdobia podľa štandardu IAS 36 (ak nejaké sú);
  - v) straty zo zníženia hodnoty zrušené vo výsledku hospodárenia počas daného obdobia podľa štandardu IAS 36 (ak nejaké sú);
  - vi) akúkoľvek amortizáciu vykázanú počas daného obdobia;
  - vii) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prevode účtovnej závierky do prezentačnej meny a pri prevode zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny účtovnej jednotky; a
  - viii) ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.
- 119 Trieda nehmotného majetku je zoskupenie aktív podobnej povahy a používania v činnostiach účtovnej jednotky. Príkladmi samostatných tried môžu byť:
- a) názvy značiek;
  - b) názvy novín a vydateľské tituly;
  - c) počítačový softvér;
  - d) licencie a franchising;
  - e) autorské práva, patenty a iné práva priemyselného vlastníctva, servisné a prevádzkové práva;
  - f) receptúry, vzorce, modely, návrhy a prototypy; a
  - g) nehmotný majetok v štádiu vývoja.
- Uvedené triedy sa rozčlenia (zoskupia) do menších (väčších) tried, ak to vedie k relevantnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.
- 120 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o znížení hodnoty nehmotného majetku podľa štandardu IAS 36 navyše k informáciám požadovaným v odseku 118 písm. e) bodoch iii) až v).
- 121 Štandard IAS 8 si vyžaduje zverejniť povahu a sumu zmeny v účtovných odhadoch, ktorá má buď významný vplyv v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. Takéto zverejňovanie môže vyplynúť zo zmien:
- a) posúdenia doby použiteľnosti nehmotného majetku;
  - b) metódy amortizácie; alebo
  - c) zostatkových hodnôt.

**122 Účtovná jednotka zároveň zverejňuje:**

- a) pre nehmotný majetok ohodnotený ako majetok s neurčitou dobou použiteľnosti účtovnú hodnotu takéhoto majetku a dôvody, ktoré svedčia v prospech stanovenia neurčitej doby životnosti majetku. Pri uvedení týchto dôvodov účtovná jednotka opíše faktor/faktory, ktoré zohrali významnú úlohu pri stanovovaní neurčitej doby použiteľnosti majetku;
- b) opis, účtovnú hodnotu a zvyšné obdobie amortizácie individuálneho nehmotného majetku s veľkým významom pre účtovnú závierku účtovnej jednotky;
- c) pre nehmotný majetok nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne zaúčtovaný v reálnej hodnote (pozri odsek 44):
  - i) reálnu hodnotu prvotne zaúčtovanú pre tento majetok;
  - ii) jeho účtovnú hodnotu; a
  - iii) či sa takýto majetok po vykázaní ocenil pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou alebo pomocou modelu precenenia;
- d) existenciu a účtovné hodnoty nehmotného majetku s obmedzeným vlastníckym právom a účtovné hodnoty nehmotného majetku, ku ktorému bolo zriadené záložné právo ako záruka za záväzky;
- e) výšku zmluvných záväzkov za nadobudnutie nehmotného majetku.

123 Ak účtovná jednotka uvádza faktor/faktory, ktoré hrali významnú úlohu pri určovaní neurčitej doby použiteľnosti nehmotného majetku, na zreteľ musí brať zoznam faktorov uvedených v odseku 90.

**Nehmotný majetok, ktorý sa po vykázaní ocenil pomocou modelu precenenia**

124 Ak sa nehmotný majetok účtuje v precenených hodnotách, účtovná jednotka musí zverejniť tieto informácie:

- a) pre jednotlivé triedy nehmotného majetku:
  - i) dátum nadobudnutia účinnosti precenenia;
  - ii) účtovnú hodnotu preceneného nehmotného majetku; a
  - iii) účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykazala v prípade, ak by sa precenená trieda nehmotného majetku po vykázaní ocenila pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou uvedeného v odseku 74; a
- b) veľkosť prebytku z precenenia, ktorý súvisí s nehmotným majetkom na začiatku a na konci daného obdobia a je vyjadrením zmien počas daného obdobia a obmedzení týkajúcich sa vyplatenia zostatku akcionárom.
- c) [vypúšťa sa]

125 Nevyhnutným sa môže stať zoskupenie tried preceneného majetku do väčších tried na účely zverejňovania. Triedy sa však nezoskupujú, ak by takýto postup viedol ku kombinácii triedy nehmotného majetku obsahujúcej sumy ocenené podľa modelu oceňovania obstarávacou cenou aj podľa modelu precenenia.



**Výdavky na výskum a vývoj**

- 126 **Účtovná jednotka zverejňuje súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj zaúčtovaných počas obdobia ako náklad.**
- 127 Výdavky na výskum a vývoj obsahujú všetky výdavky, ktoré možno priamo priradiť výskumným a vývojovým činnostiam (pozri odseky 66 a 67 obsahujúce návod týkajúci sa výdavkov, ktoré sa započítavajú na účely požiadavky na zverejnenie uvedenej v odseku 126).

**Iné informácie**

- 128 Účtovnej jednotke sa odporúča, avšak nevyžaduje sa, aby zverejňovala tieto informácie:
- a) opis každého úplne amortizovaného nehmotného majetku, ktorý sa ešte vždy používa; a
- b) stručný opis významného nehmotného majetku, ktorý účtovná jednotka ovláda, ale nevykazuje ho ako majetok, lebo nespĺňa kritériá vykazovania podľa tohto štandardu alebo preto, lebo ho účtovná jednotka nadobudla, prípadne vytvorila pred tým, ako nadobudol účinnosť štandard IAS 38 *Nehmotný majetok*, vydaný v roku 1998.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 129 [Vypúšťa sa.]
- 130 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard:
- a) pri účtovaní nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k 31. marcu 2004 alebo neskôr; a
- b) pri účtovaní všetkého ostatného nehmotného majetku prospektívne od začiatku prvého ročného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr. Účtovná jednotka teda neupravuje účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k danému dátumu. Účtovná jednotka však k danému dátumu uplatní tento štandard, aby prehodnotila dobu použiteľnosti takéhoto nehmotného majetku. Ak v dôsledku tohto prehodnotenia účtovná jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, zaúčtuje takúto zmenu ako zmenu účtovného odhadu v súlade so štandardom IAS 8.
- 130A Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedené v odseku 2 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 6 na skoršie obdobie, uplatňuje na toto skoršie obdobie aj tieto zmeny.
- 130B Štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenili odseky 85, 86 a 118 písm. e) bod iii). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 130C Štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa zmenili odseky 12, 33 až 35, 68, 69, 94 a 130, vypustili sa odseky 38 a 129 a doplnil sa odsek 115A. Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, sa zmenili odseky 36 a 37. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Neupravuje teda sumy nehmotného majetku a goodwillu vykázané v predchádzajúcich podnikových kombináciách. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie a táto skutočnosť sa zverejní.
- 130D Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenili odseky 69, 70 a 98 a doplnil odsek 69A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 130E [Vypúšťa sa.]

- 130F Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenil odsek 3 písm. e). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 130G Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 a 124 a vypustili sa odseky 39 až 41 a 130E. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 130H Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenil odsek 80. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 130I Účtovná jednotka uplatňuje zmenu uskutočnenú na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012* na všetky precenenia vykázané v ročných obdobiach, ktoré sa začínajú dátumom prvotného uplatnenia tejto zmeny alebo neskôr, a v bezprostredne predchádzajúcom ročnom období. Účtovná jednotka môže takisto prezentovať upravené porovnávacie informácie za všetky predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná tak urobiť. Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne označí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli prezentované na odlišnom základe, a uvedený základ vysvetlí.
- 130J Dokumentom *Ozrejmienie prípustných metód odpisovania a amortizácie (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 38)*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 92 a 98 a doplnili sa odseky 98A až 98C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 130K Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 3, 114 a 116. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 130L Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 3, 6, 113 a 114. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 130M Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 3. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa ďalej zmenil odsek 3. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

#### **Výmeny podobného majetku**

- 131 Požiadavka podľa odseku 129 a odseku 130 písm. b) na prospektívne uplatňovanie tohto štandardu znamená, že ak pred dátumom nadobudnutia účinnosti tohto štandardu došlo k oceneniu výmeny majetku na základe účtovnej hodnoty odovzdaného majetku, účtovná jednotka neprehodnocuje účtovnú hodnotu nadobudnutého majetku, aby zobrazila jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia.

#### **Skoršie uplatnenie**

- 132 Účtovným jednotkám, na ktoré sa vzťahuje odsek 130, sa odporúča, aby požiadavky tohto štandardu uplatňovali pred dátumami nadobudnutia účinnosti uvedenými v odseku 130. Ak však účtovná jednotka uplatní tento štandard pred týmito dátumami nadobudnutia účinnosti, musí zároveň uplatniť aj štandardy IFRS 3 a IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).

#### **UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 38 (VYDANÉHO V ROKU 1998)**

- 133 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998).

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 39****Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie**

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

**2** Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky finančné nástroje patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje* vtedy a v rozsahu, v akom:

**a) štandard IFRS 9 povoľuje uplatňovanie požiadaviek tohto štandardu týkajúcich sa účtovania zabezpečenia; a**

**b) je finančný nástroj súčasťou zabezpečovacieho vzťahu, ktorý spĺňa kritéria na účtovanie zabezpečenia v súlade s týmto štandardom.**

**2A–7** [Vypúšťa sa.]

## DEFINÍCIE

**8** Pojmy vymedzené v štandardoch IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 sa používajú v tomto štandarde vo významoch stanovených v dodatku A k štandardu IFRS 13, dodatku A k štandardu IFRS 9 a odseku 11 štandardu IAS 32. V štandardoch IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 sú vymedzené tieto pojmy:

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku

— ukončenie vykazovania

— derivát

— metóda efektívnej úrokovej miery

— efektívna úroková miera

— nástroj vlastného imania

— reálna hodnota

— finančné aktívum

— finančný nástroj

— finančný záväzok

a poskytnutý návod na používanie týchto definícií.

**9** **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

**Definície súvisiace s účtovaním zabezpečenia**

*Nepodmienený záväzok* je záväzná dohoda o výmene stanoveného množstva zdrojov v stanovenej cene k stanovenému budúceму dátumu alebo dátumom.

*Očakávaná transakcia* je nezáväzná, avšak očakávaná budúca transakcia.

*Zabezpečovací nástroj* je určený derivát alebo (platí len pre zabezpečenie rizika zmien v kurzoch cudzích mien) určené nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok, pri ktorom sa očakáva, že jeho reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi sa budú kompenzovať zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch určenej zabezpečenej položky (definícia zabezpečovacieho nástroja je bližšie rozvinutá v odsekoch 72 až 77 a dodatku A odsekoch AG94 až AG97).

Zabezpečená položka je aktívum, záväzok, nepodmienený záväzok, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, ktorá a) vystavuje účtovnú jednotku riziku zmien v reálnej hodnote alebo v budúcich peňažných tokoch a b) je určená ako zabezpečená položka (definícia zabezpečených položiek je bližšie rozvinutá v odsekoch 78 až 84 a dodatku A odsekoch AG98 až AG101).

Účinnosť zabezpečenia je stupeň, v akom sa zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch zabezpečenej položky priraditeľné k zabezpečenému riziku kompenzujú zmenami v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch zabezpečovacieho nástroja (pozri dodatok A odseky AG105 až AG113).

10–70 [Vypúšťa sa.]

## ZABEZPEČENIE

71 **Ak účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 9 a ne zvolila si ako svoju účtovnú politiku to, že bude pokračovať v uplatňovaní požiadaviek na účtovanie zabezpečenia podľa tohto štandardu (pozri odsek 7.2.21 štandardu IFRS 9), uplatňuje požiadavky na účtovanie zabezpečenia uvedené v kapitole 6 štandardu IFRS 9. Pri zabezpečení reálnej hodnoty úrokovej expozície časti portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov však účtovná jednotka môže v súlade s odsekom 6.1.3 štandardu IFRS 9 uplatniť požiadavky na účtovanie zabezpečenia uvedené v tomto štandarde miesto tých, ktoré sú uvedené v štandarde IFRS 9. V takom prípade musí účtovná jednotka takisto uplatňovať osobitné požiadavky týkajúce sa účtovania zabezpečenia reálnej hodnoty pri zabezpečení portfólia úrokového rizika (pozri odseky 81A, 89A a AG114 až AG132).**

### Zabezpečovacie nástroje

#### *Nástroje spĺňajúce kritériá*

72 Týmto štandardom sa neobmedzujú okolnosti, v rámci ktorých môže byť derivát určený ako zabezpečovací nástroj za predpokladu splnenia podmienok odseku 88, s výnimkou niektorých vypísaných opcií (pozri dodatok A odsek AG94). Nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok sa však môže určiť ako zabezpečovací nástroj len na účely zabezpečenia kurzového rizika.

73 Na účely účtovania zabezpečenia sa ako zabezpečovacie nástroje môžu určovať len nástroje zahŕňajúce stranu, ktorá je externá vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke (t. j. externú vo vzťahu k skupine alebo individuálnej účtovnej jednotke, o ktorej sa vykazuje). Hoci jednotlivé účtovné jednotky v rámci konsolidovanej skupiny alebo divízie v rámci účtovnej jednotky môžu vstupovať do zabezpečovacích transakcií s ostatnými účtovnými jednotkami v rámci skupiny alebo divízií v rámci účtovnej jednotky, všetky takéto vnútroskupinové transakcie sa pri konsolidácii eliminujú. Z toho dôvodu takéto zabezpečovacie transakcie nespĺňajú podmienky na účtovanie zabezpečenia v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny. Takéto transakcie však môžu spĺňať podmienky na účtovanie zabezpečenia v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok jednotlivých účtovných jednotiek v rámci skupiny za predpokladu, že sú v externom vzťahu k vykazovanej individuálnej účtovnej jednotke.

#### *Určenie zabezpečovacích nástrojov*

74 Bežne existuje jediné ocenenie reálnej hodnoty pre zabezpečovací nástroj ako celok, pričom faktory, ktoré spôsobujú zmeny v reálnej hodnote, sú navzájom závislé. To znamená, že účtovná jednotka určuje zabezpečovací vzťah pre zabezpečovací nástroj ako celok. Jediné povolené výnimky sú:

- a) oddelenie vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy a označenie len zmeny vnútornej hodnoty opcie bez zmeny jej časovej hodnoty za zabezpečovací nástroj; a
- b) oddelenie úrokovej zložky a spotovej ceny forwardovej zmluvy.

Tieto výnimky sa povoľujú, pretože vo všeobecnosti je možné zistiť vnútornú hodnotu opcie a prémie k forwardu oddelene. Dynamická zabezpečovacia stratégia, ktorou sa hodnotí aj vnútorná aj časová hodnota opčnej zmluvy, môže spĺňať požiadavky na účtovanie zabezpečenia.

- 75 Časť kompletného zabezpečovacieho nástroja, ako napríklad 50 % z pomyselnéj hodnoty, je možné označiť za zabezpečovací nástroj v rámci zabezpečovacieho vzťahu. Zabezpečovací vzťah však nemožno určiť iba na časť časového obdobia, počas ktorého je zabezpečovací nástroj nesplatený.
- 76 Jeden zabezpečovací nástroj možno určiť ako zabezpečenie pre viac než jeden typ rizika za predpokladu, že a) zabezpečené riziká sa jednoznačne dajú identifikovať; b) možno preukázať účinnosť zabezpečenia; a c) je možné zabezpečiť špecifické určenie zabezpečovacieho nástroja a rôznych rizikových pozícií.
- 77 Na dva alebo viacero derivátov alebo ich časti (alebo v prípade zabezpečenia menového rizika ide o dva alebo viacero nederivátov alebo ich časti alebo kombináciu derivátov a nederivátov alebo ich časti) možno nazerať v kombinácii a spoločne ich označiť ako zabezpečovací nástroj vrátane situácie, keď riziko/riziká vyplývajúce z niektorých derivátov kompenzujú riziká vyplývajúce z iných nástrojov. Úrokový collar alebo iný derivátový nástroj, ktorý v sebe kombinuje vypísanú opciu a nakúpenú opciu, však nespĺňa podmienky zabezpečovacieho nástroja, ak v skutočnosti predstavuje čistú vypísanú opciu (za ktorú sa prijíma čistá prémia). Podobne dva alebo viacero nástrojov (alebo ich časti) možno určiť za zabezpečovací nástroj len vtedy, ak žiadny z nich nepredstavuje vypísanú opciu alebo čistú vypísanú opciu.

### Zabezpečené položky

#### *Položky spĺňajúce kritériá*

- 78 Zabezpečenou položkou môže byť vykázané aktívum alebo záväzok, nevykázaný nepodmienený záväzok, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky. Zabezpečenou položkou môže byť a) jednotlivé aktívum, záväzok, nepodmienený záväzok, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, b) súbor aktív, záväzkov, nepodmienených záväzkov, vysoko pravdepodobných očakávaných transakcií alebo čistých investícií do zahraničných prevádzok s podobnými charakteristikami rizika, alebo c) v portfóliovom zabezpečení iba úrokového rizika, časť portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov, pre ktoré je spoločné zabezpečované riziko.
- 79 [Vypúšťa sa.]
- 80 Na účely účtovania zabezpečenia možno za zabezpečené položky označiť len aktíva, záväzky, nepodmienené záväzky alebo vysoko pravdepodobné očakávané transakcie, ktoré zahŕňajú stranu v externom vzťahu k účtovnej jednotke. Vyplýva z toho, že účtovanie zabezpečenia možno uplatňovať na transakcie medzi účtovnými jednotkami v tej istej skupine len v rámci samostatných alebo individuálnych účtovných závierok týchto účtovných jednotiek, a nie v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny s výnimkou konsolidovanej účtovnej závierky investičnej spoločnosti, ako je vymedzená v štandarde IFRS 10, v prípade ktorej transakcie medzi investičnou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia nebudú eliminované v konsolidovanej účtovnej závierke. Výnimkou je kurzové riziko vnútroskupinovej peňažnej položky (napríklad platba/pohľadávka medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami), ktoré môže spĺňať podmienky zaradenia do kategórie zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke v prípade, ak je jeho výsledkom expozícia voči kurzovému zisku alebo strate, ktoré nie sú v rámci konsolidácie v súlade so štandardom IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* úplne eliminované. Podľa štandardu IAS 21 nie sú kurzové zisky a straty z vnútroskupinových peňažných položiek v rámci konsolidácie plne eliminované, ak vnútroskupinová peňažná položka vzniká medzi dvoma účtovnými jednotkami skupiny, ktoré majú rozdielne funkčné meny. Navyše kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, než je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do tejto transakcie, a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia.

*Určenie finančných položiek ako zabezpečených položiek*

- 81 Ak je zabezpečenou položkou finančné aktívum alebo finančný záväzok, môže ísť o zabezpečenú položku vo vzťahu k rizikám súvisiacim iba s časťou jeho peňažných tokov alebo reálnej hodnoty (napríklad v prípade jedného alebo viacerých zvolených zmluvných peňažných tokov alebo ich častí alebo percentuálneho podielu reálnej hodnoty) za predpokladu, že možno oceniť účinnosť. Napríklad identifikovateľná a samostatne merateľná časť úrokovej expozície úročeného aktíva alebo úročeného záväzku môže byť určená ako zabezpečené riziko (ako napríklad bezriziková úroková miera alebo referenčná zložka úrokovej miery z celkovej úrokovej expozície zabezpečeného finančného nástroja).
- 81A V rámci zabezpečenia reálnej hodnoty úrokovej expozície portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a výlučne iba pre takéto zabezpečenie) sa zabezpečená časť môže určiť sumou v určitej mene (napríklad sumou v dolároch, eurách, librách alebo randoch), a nie individuálnymi aktívami (alebo záväzkami). Hoci na účely riadenia rizika môže portfólio zahŕňať aktíva a záväzky, určená suma je určitá suma aktív alebo suma záväzkov. Určenie čistej sumy zahŕňajúcej aktíva a záväzky nie je povolené. Účtovná jednotka môže zabezpečiť časť úrokového rizika súvisiaceho s taktó určenou sumou. Napríklad v prípade zabezpečenia portfólia, ktoré obsahuje aktíva s možnosťou predčasného splatenia, môže účtovná jednotka zabezpečiť zmenu v reálnej hodnote, ktorú je možné priradiť k zmene zabezpečenej úrokovej miery skôr na základe očakávaných než zmluvných dátumov precenenia. [...].

*Určenie nefinančných položiek ako zabezpečených položiek*

- 82 **Ak je zabezpečenou položkou nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok, označuje sa ako zabezpečená položka a) pre kurzové riziká, alebo b) ako celok pre všetky riziká v dôsledku zložitosti izolovania a oceňovania príslušnej časti zmien peňažných tokov alebo reálnej hodnoty, ktoré sú priraditeľné špecifickým rizikám iným, než sú kurzové riziká.**

*Určenie skupiny položiek ako zabezpečených položiek*

- 83 Podobné aktíva alebo podobné záväzky sa zoskupujú a zabezpečujú ako skupina iba vtedy, ak majú individuálne aktíva alebo individuálne záväzky v skupine rovnakú rizikovú expozíciu, ktorá je určená ako zabezpečovaná. Okrem toho sa musí očakávať, že zmena v reálnej hodnote priraditeľná zabezpečenému riziku každej jednotlivej položky v skupine bude približne v pomere k celkovej zmene reálnej hodnoty priraditeľnej k zabezpečenému riziku skupiny položiek.
- 84 Keďže účtovná jednotka posudzuje účinnosť zabezpečenia porovnaním zmeny v reálnej hodnote alebo peňažného toku zabezpečovacieho nástroja (alebo skupiny podobných zabezpečovacích nástrojov) a zabezpečenej položky (alebo skupiny podobných zabezpečených položiek), porovnanie zabezpečovacieho nástroja s celkovou čistou pozíciou (napríklad čistou hodnotou všetkých aktív s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou s podobnými dobami splatnosti) a nie so špecifickou zabezpečenou položkou, nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia.

**Účtovanie zabezpečenia**

- 85 Účtovanie zabezpečenia vykazuje vplyvy vzájomného započítania na výsledok hospodárenia zo zmien v reálnych hodnotách zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky.
- 86 **Existujú tri typy zabezpečovacích vzťahov:**
- a) *zabezpečenie reálnej hodnoty*: zabezpečenie expozície voči zmenám reálnej hodnoty vykazovaného aktíva alebo záväzku alebo nevykazovaného nepodmieneného záväzku alebo identifikovanej časti takéhoto aktíva, záväzku alebo nepodmieneného záväzku, ktorý je priraditeľný konkrétnemu riziku a môže mať vplyv na výsledok hospodárenia;



b) *zabezpečenie peňažných tokov*: zabezpečenie expozície voči premenlivosti v peňažných tokoch, ktorá i) je priraditeľná konkrétnemu riziku spojenému s vykazovaným aktívom alebo záväzkom (napríklad všetky alebo niektoré budúce splátky úrokov z úveru s premenlivou úrokovou mierou) alebo s vysoko pravdepodobnou očakávanou transakciou a ii) mohla by mať vplyv na výsledok hospodárenia;

c) *zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky* v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 21.

87 Zabezpečenie kurzového rizika nepodmieneného záväzku môže byť účtované ako zabezpečenie reálnej hodnoty alebo ako zabezpečenie peňažných tokov.

88 **Zabezpečovací vzťah spĺňa podmienky pre účtovanie zabezpečenia podľa odsekov 89 až 102 výlučne vtedy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:**

a) **na začiatku zabezpečenia sa vykoná formálne určenie a zdokumentovanie zabezpečovacieho vzťahu a cieľa pri riadení rizika účtovnou jednotkou a jej stratégie na uskutočňovanie zabezpečenia.** Táto dokumentácia obsahuje identifikáciu zabezpečovacieho nástroja, zabezpečenej položky alebo transakcie, povahu zabezpečovaného rizika a to, ako bude účtovná jednotka posudzovať účinnosť zabezpečovacieho nástroja pri kompenzácii expozície voči zmenám v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch zabezpečenej položky, ktoré sú priraditeľné zabezpečovanému riziku;

b) **očakáva sa, že zabezpečenie bude vysoko účinné (pozri dodatok A odseky AG105 až AG113) pri dosahovaní kompenzačných zmien v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch priraditeľných zabezpečovanému riziku v súlade s pôvodne zdokumentovanou stratégiou riadenia rizika pre tento konkrétny zabezpečovací vzťah;**

c) **na zabezpečenia peňažných tokov musí byť očakávaná transakcia, ktorá je predmetom zabezpečenia, vysoko pravdepodobná a musí predstavovať expozíciu voči zmenám v peňažných tokoch, ktoré by mohli v konečnom dôsledku ovplyvniť výsledok hospodárenia;**

d) **účinnosť zabezpečenia možno spoľahlivo oceniť, t. j. reálna hodnota alebo peňažné toky zabezpečenej položky, ktoré je možné priradiť zabezpečovanému riziku, a reálna hodnota zabezpečovacieho nástroja sa dajú spoľahlivo oceniť;**

e) **zabezpečenie sa posudzuje na priebežnom základe a aktuálne sa stanovuje, že bolo vysoko účinné pre všetky obdobia finančného vykazovania, počas ktorých bolo zabezpečenie určené.**

*Zabezpečenia reálnej hodnoty*

89 **Ak počas obdobia zabezpečenie reálnej hodnoty spĺňa podmienky odseku 88, účtuje sa takto:**

a) **zisk alebo strata z precenenia zabezpečovacieho nástroja v reálnej hodnote (pre derivátový zabezpečovací nástroj) alebo zložky cudzej meny v jej účtovnej hodnote ocenené v súlade so štandardom IAS 21 (pre nederivátový zabezpečovací nástroj) sa vykazujú vo výsledku hospodárenia; a**

b) **zisk alebo strata zo zabezpečenej položky priraditeľná k zabezpečovanému riziku upravuje účtovnú hodnotu zabezpečenej položky a vykazujú sa vo výsledku hospodárenia. Toto platí vtedy, ak sa zabezpečená položka inak oceňuje v obstarávacej cene. Vykázanie zisku alebo straty priraditeľných k zabezpečovanému riziku vo výsledku hospodárenia sa uplatňuje, ak je zabezpečená položka finančným aktívom oceňovaným reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9.**

89A Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty expozície voči úrokovej sadzbe časti portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a iba pre takéto zabezpečenie), je možné splniť požiadavku odseku 89 písm. b) prezentáciou zisku alebo straty priraditeľnej k zabezpečenej položke buď:

- a) v rámci jednej samostatnej riadkovej položky v rámci aktív pre tie časové obdobia precenenia, počas ktorých je zabezpečená položka aktívom; alebo
- b) v rámci jednej samostatnej riadkovej položky v rámci záväzkov pre tie časové obdobia precenenia, počas ktorých je zabezpečená položka záväzkom.

Samostatné riadkové položky uvedené v písmenách a) a b) sa prezentujú pri finančných aktívach alebo finančných záväzkoch. Sumy uvedené v týchto riadkových položkách sú z výkazu o finančnej situácii vyradené v prípade, ak sa ukončí vykazovanie aktív alebo záväzkov, na ktoré sa uvedené sumy vzťahujú.

90 Ak sa zabezpečujú iba určité riziká priraditeľné k zabezpečenej položke, vykázané zmeny v reálnej hodnote zabezpečenej položky, ktoré nesúvisia so zabezpečovaným rizikom, sa vykazujú v súlade s odsekom 5.7.1 štandardu IFRS 9.

91 **Účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia uvedené v odseku 89, ak:**

a) **uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo sa nástroj predá, ukončí alebo realizuje. Na tento účel sa výmena alebo nahradenie zabezpečovacieho nástroja iným zabezpečovacím nástrojom nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo nahradenie súčasťou zdokumentovanej stratégie zabezpečovania účtovnej jednotky. Na tento účel sa okrem toho nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:**

i) v dôsledku právnych predpisov alebo nariadení alebo zavedenia právnych predpisov alebo nariadení strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán. Na tento účel je zúčtovacia protistrana centrálnou protistranou (niekedy nazývanou „zúčtovacia organizácia“ alebo „zúčtovacia agentúra“) alebo účtovnou jednotkou či účtovnými jednotkami, napríklad zúčtovacím členom zúčtovacej organizácie alebo klientom zúčtovacieho člena zúčtovacej organizácie, ktorí pôsobia ako protistrana s cieľom vykonať zúčtovanie centrálnou protistranou. Keď však strany zabezpečovacieho nástroja nahradia svoje pôvodné protistrany inými protistranami, uplatňuje sa tento odsek iba vtedy, ak každá z uvedených strán vykonáva zúčtovanie s rovnakou centrálnou protistranou;

ii) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak nejaké existujú, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany. Takéto zmeny sú obmedzené na tie zmeny, ktoré sú v súlade s podmienkami, ktoré by sa očakávali, keby bol zabezpečovací nástroj pôvodne zúčtovaný zúčtovacou protistranou. Tieto zmeny zahŕňajú zmeny požiadaviek na kolaterál, právo vzájomne započítavať zostatky pohľadávok a záväzkov a účtované poplatky;

b) zabezpečenie už ďalej nespĺňa kritériá účtovania zabezpečenia podľa odseku 88; alebo

c) účtovná jednotka zruší príslušné určenie.

92 Akákoľvek úprava účtovnej hodnoty zabezpečeného finančného nástroja vyplývajúca z odseku 89 písm. b), pre ktorý sa používa metóda efektívnej úrokovej miery (alebo v prípade portfóliového zabezpečenia úrokového rizika úprava samostatnej riadkovej položky vo výkaze o finančnej situácii podľa odseku 89A), sa amortizuje do výsledku hospodárenia. Amortizácia sa môže začať ihneď po vzniku úpravy a nesmie sa začať neskôr, ako zabezpečená položka prestane byť upravovaná o zmeny v jej reálnej hodnote priraditeľné k zabezpečovanému riziku. Úprava vychádza z prepočítanej efektívnej úrokovej miery k dátumu začatia amortizácie. Ak však v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty expozície voči úrokovej sadzbe portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a iba pre takéto zabezpečenia) nie je možné použiť na amortizáciu prepočítanú efektívnu úrokovú mieru, úprava sa amortizuje pomocou lineárnej metódy. Úprava sa amortizuje úplne do splatnosti finančného nástroja alebo, v prípade portfóliového zabezpečenia úrokového rizika, do skončenia príslušného časového obdobia precenenia.

- 93 Ak je nevykázaný nepodmienený záväzok určený ako zabezpečená položka, následná kumulovaná zmena v reálnej hodnote nepodmieneného záväzku priraditeľná zabezpečenému riziku sa vykazuje ako aktívum alebo záväzok spolu s príslušným ziskom alebo stratou vykázanými vo výsledku hospodárenia [pozri odsek 89 písm. b)]. Zmeny v reálnej hodnote zabezpečovacieho nástroja sa takisto vykazujú vo výsledku hospodárenia.
- 94 Ak účtovnej jednotke vznikne nepodmienený záväzok obstaráť aktívum alebo prevziať záväzok, ktorý je zabezpečenou položkou v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, počiatočná účtovná hodnota aktíva alebo záväzku vyplývajúca zo splnenia nepodmieneného záväzku účtovnou jednotkou sa upravuje tak, aby zahŕňala kumulovanú zmenu v reálnej hodnote nepodmieneného záväzku priraditeľnú k zabezpečenému riziku, ktorá bola vykázaná vo výkaze o finančnej situácii.
- Zabezpečenia peňažných tokov*
- 95 **Ak zabezpečenie peňažných tokov spĺňa podmienky odseku 88 počas obdobia, účtuje sa o ňom takto:**
- a) časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá je určená ako účinné zabezpečenie (pozri odsek 88), sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku; a
- b) neúčinná časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**
- 96 Konkrétnejšie možno povedať, že o zabezpečení peňažných tokov sa účtuje takto:
- a) samostatná zložka vlastného imania súvisiaca so zabezpečenou položkou sa upravuje na nižšiu z týchto hodnôt (v absolútnych hodnotách):
- i) kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja od začiatku zabezpečovania; a
- ii) kumulovaná zmena v reálnej hodnote (súčasnej hodnote) očakávaných budúcich peňažných tokov zabezpečenej položky od začiatku zabezpečenia;
- b) akýkoľvek ostávajúci zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja alebo jeho určenej zložky (ktorá nepredstavuje účinné zabezpečenie) sa vykazuje vo výsledku hospodárenia; a
- c) ak zdokumentovaná stratégia riadenia rizík účtovnej jednotky pre konkrétny zabezpečovací vzťah vylučuje z posúdenia účinnosti zabezpečenia špecifickú zložku zisku alebo straty alebo súvisiacich peňažných tokov zo zabezpečovacieho nástroja [pozri odseky 74, 75 a odsek 88 písm. a)], táto vylúčená zložka zisku alebo straty sa vykazuje v súlade s odsekom 5.7.1 štandardu IFRS 9.
- 97 **Ak zabezpečenie očakávanej transakcie následne vyústi do vykázania finančného aktíva alebo finančného záväzku, súvisiace zisky alebo straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava [pozri štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)] v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých zabezpečené očakávané peňažné toky ovplyvňujú výsledok hospodárenia (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazuje úrokový výnos alebo úrokový náklad). Ak však účtovná jednotka očakáva, že celá strata alebo jej časť vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa v priebehu jedného alebo viacerých budúcich období nezíska späť, reklasifikuje sumu, ktorej spätné získanie sa neočakáva, do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu.**
- 98 **Ak zabezpečenie očakávanej transakcie následne vyústi do vykázania nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, alebo sa očakávaná transakcia s nefinančným aktívom alebo nefinančným záväzkom stane nepodmieneným záväzkom, na ktorý sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka prijme buď možnosť a) alebo b):**

- a) reklasifikuje súvisiace zisky a straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95 do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu [pozri štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)] v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých nadobudnuté aktívum alebo prevzatý záväzok ovplyvňujú výsledok hospodárenia (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazujú náklady na odpisovanie alebo náklady na predaj). Ak však účtovná jednotka očakáva, že celá strata alebo jej časť vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa v priebehu jedného alebo viacerých budúcich období nezíska späť, reklasifikuje sumu, ktorej spätné získanie sa neočakáva, z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu;
- b) vyradí súvisiace zisky a straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95, pričom ich zahrnie do počiatočných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku.

99 Účtovná jednotka prijme buď možnosť podľa písmena a) alebo podľa písmena b) odseku 98 ako svoju účtovnú politiku a uplatňuje ju konzistentným spôsobom na všetky zabezpečenia, ktorých sa týka odsek 98.

100 Pre zabezpečenia peňažných tokov iné než tie, na ktoré sa vzťahujú odseky 97 a 98, sa sumy, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava [pozri štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)] v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých zabezpečované očakávané peňažné toky ovplyvňujú výsledok hospodárenia (napríklad keď sa uskutoční očakávaný predaj).

101 Účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia uvedené v odsekoch 95 až 100 v každej z týchto situácií:

a) ak uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo sa nástroj predá, ukončí alebo realizuje. V takomto prípade sa kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku od obdobia, keď bolo zabezpečenie účinné [pozri odsek 95 písm. a)], naďalej vykazujú oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu očakávanej transakcie. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100. Na účely tohto pododseku sa výmena alebo nahradenie zabezpečovacieho nástroja iným zabezpečovacím nástrojom nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo nahradenie súčasťou zdokumentovanej stratégie zabezpečovania účtovnej jednotky. Na účely tohto pododseku sa navyše nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:

i) v dôsledku právnych predpisov alebo nariadení alebo zavedenia právnych predpisov alebo nariadení strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán. Na tento účel je zúčtovacia protistrana centrálnou protistranou (niekedy nazývanou „zúčtovacia organizácia“ alebo „zúčtovacia agentúra“) alebo účtovnou jednotkou či účtovnými jednotkami, napríklad zúčtovacím členom zúčtovacej organizácie alebo klientom zúčtovacieho člena zúčtovacej organizácie, ktorí pôsobia ako protistrana s cieľom vykonať zúčtovanie centrálnou protistranou. Keď však strany zabezpečovacieho nástroja nahradia svoje pôvodné protistrany inými protistranami, uplatňuje sa tento odsek iba vtedy, ak každá z uvedených strán vykonáva zúčtovanie s rovnakou centrálnou protistranou;

ii) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak nejaké existujú, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany. Takéto zmeny sú obmedzené na tie zmeny, ktoré sú v súlade s podmienkami, ktoré by sa očakávali, keby bol zabezpečovací nástroj pôvodne zúčtovaný zúčtovacou protistranou. Tieto zmeny zahŕňajú zmeny požiadaviek na kolaterál, právo vzájomne započítavať zostatky pohľadávok a záväzkov a účtované poplatky;

- b) zabezpečenie už ďalej nespĺňa kritériá účtovania zabezpečenia podľa odseku 88. V takomto prípade sa kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku od obdobia, keď bolo zabezpečenie účinné [pozri odsek 95 písm. a)], naďalej vykazujú oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu očakávanej transakcie. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100;
- c) vyskytnutie očakávanej transakcie sa už viac nepredpokladá, pričom v takomto prípade sa všetky súvisiace kumulované zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku od obdobia, keď bolo zabezpečenie účinné [pozri odsek 95 písm. a)], reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava. Pri očakávanej transakcii, ktorá už nie je vysoko pravdepodobná [pozri odsek 88 písm. c)], sa napriek tomu môže očakávať, že sa vyskytne;
- d) účtovná jednotka zruší príslušné určenie. Pre zabezpečenia očakávanej transakcie sa kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku od obdobia, keď bolo zabezpečenie účinné [pozri odsek 95 písm. a)], naďalej vykazujú samostatne vo vlastnom imaní až dovtedy, kým sa očakávaná transakcia nevyskytne, alebo kým sa už neočakáva, že sa transakcia vyskytne. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100. Ak sa vyskytnutie transakcie už neočakáva, kumulovaný zisk alebo strata, ktoré sa vykážali v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava.

#### Zabezpečenia čistej investície

**102** Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky vrátane zabezpečenia peňažnej položky, ktorá sa účtuje ako súčasť čistej investície (pozri štandard IAS 21), sa účtujú podobne ako zabezpečenia peňažných tokov:

- a) časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá je určená ako účinné zabezpečenie (pozri odsek 88), sa vyказuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku; a
- b) neúčinná časť sa vyказuje vo výsledku hospodárenia.

Zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja týkajúce sa účinnej časti zabezpečenia, ktoré boli vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava [pozri štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)] v súlade s odsekmi 48 až 49 štandardu IAS 21 pri vyradení alebo čiastočnom vyradení zahraničnej prevádzky.

#### Dočasné výnimky z uplatňovania osobitných požiadaviek na účtovanie zabezpečenia

**102A** Účtovná jednotka uplatňuje odseky 102D až 102N a odsek 108G na všetky zabezpečovacie vzťahy priamo ovplyvnené reformou referenčných úrokových sadzieb. Tieto odseky sa uplatňujú len na takéto zabezpečovacie vzťahy. Zabezpečovací vzťah je priamo ovplyvnený reformou referenčných úrokových sadzieb len vtedy, ak reforma vyvolá neistotu, pokiaľ ide o:

- a) referenčnú úrokovú sadzbu (stanovenú zmluvne alebo mimo zmluvy) určenú za zabezpečené riziko; a/alebo
- b) načasovanie alebo výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja.

**102B** Na účely uplatňovania odsekov 102D až 102N sa pojem „reforma referenčných úrokových sadzieb“ vzťahuje na celotrhovú reformu referenčnej hodnoty úrokových sadzieb vrátane nahradenia referenčnej úrokovej sadzby alternatívnou referenčnou sadzbou, ako je referenčná sadzba vyplývajúca z odporúčaní uvedených v správe Rady pre finančnú stabilitu z júla 2014 s názvom „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ (Reforma hlavných referenčných úrokových sadzieb) <sup>(26)</sup>.

<sup>(26)</sup> Správa pod názvom „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ (Reforma hlavných referenčných úrokových sadzieb) je k dispozícii na adrese [http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r\\_140722.pdf](http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf).



102C V odsekoch 102D až 102N sa stanovujú výnimky len z požiadaviek uvedených v týchto odsekoch. Účtovná jednotka pokračuje v uplatňovaní všetkých ostatných požiadaviek na účtovanie zabezpečenia na zabezpečovacie vzťahy priamo ovplyvnené reformou referenčných úrokových sadzieb.

*Požiadavka vysokej pravdepodobnosti na zabezpečenie peňažných tokov*

102D Na účely uplatňovania požiadavky uvedenej v odseku 88 písm. c), že očakávaná transakcia musí byť vysoko pravdepodobná, vychádza účtovná jednotka z predpokladu, že referenčná úroková sadzba, na ktorej sú založené zabezpečené peňažné toky (stanovené zmluvne alebo mimo zmluvy), sa v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb nemení.

*Reklasifikácia kumulovaného zisku alebo straty vykázaných v ostatných súčiastiach komplexného výsledku*

102E Na účely uplatňovania požiadavky uvedenej v odseku 101 písm. c) s cieľom určiť, že vyskytnutie očakávanej transakcie sa už neočakáva, vychádza účtovná jednotka z predpokladu, že referenčná úroková sadzba, na ktorej sú založené zabezpečené peňažné toky (stanovené zmluvne alebo mimo zmluvy), sa v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb nemení.

*Posudzovanie účinnosti*

102F Na účely uplatňovania požiadaviek uvedených v odseku 88 písm. b) a odseku AG105 písm. a) vychádza účtovná jednotka z predpokladu, že referenčná úroková sadzba, na ktorej sú založené zabezpečené peňažné toky a/alebo zabezpečené riziko (stanovené zmluvne alebo mimo zmluvy), alebo referenčná úroková sadzba, na ktorej sú založené peňažné toky zabezpečovacieho nástroja, sa v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb nemení.

102G Účtovná jednotka nie je na účely uplatňovania požiadavky uvedenej v odseku 88 písm. e) povinná ukončiť zabezpečovací vzťah, pretože skutočné výsledky zabezpečenia nespĺňajú požiadavky uvedené v odseku AG105 písm. b). Aby sa predišlo pochybnostiam, účtovná jednotka uplatňuje ostatné podmienky uvedené v odseku 88 vrátane prospektívneho posúdenia podľa odseku 88 písm. b) s cieľom posúdiť, či sa zabezpečovací vzťah musí ukončiť.

*Určovanie finančných položiek za zabezpečené položky*

102H Pokiaľ sa neuplatňuje odsek 102I, účtovná jednotka na zabezpečenie referenčnej časti úrokového rizika, ktorý je stanovený mimo zmluvy, uplatňuje požiadavku uvedenú v odsekoch 81 a AG99F – že určená časť musí byť samostatne identifikovateľná – len pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu.

102I Keď účtovná jednotka v súlade so svojou dokumentáciou v oblasti zabezpečenia často prestavuje (t. j. ukončuje a nanovo začína) zabezpečovací vzťah, pretože zabezpečovací nástroj i zabezpečená položka sa často menia (t. j. účtovná jednotka uplatňuje dynamický proces, v rámci ktorého zabezpečené položky ani zabezpečovacie nástroje používané na riadenie uvedenej expozície nezostávajú dlho rovnaké), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 81 a AG99F – že určená časť musí byť samostatne identifikovateľná – len ak v uvedenom zabezpečovacom vzťahu prvotne určila zabezpečenú položku. Zabezpečená položka, ktorá bola posúdená v čase jej prvotného určenia v zabezpečovacom vzťahu, či už v čase vzniku zabezpečenia alebo následne, sa pri žiadnom následnom opätovnom určení v tom istom zabezpečovacom vzťahu opätovne neposudzuje.

*Ukončenie uplatňovania*

102J Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 102D na zabezpečenú položku k skoršiemu z týchto dátumov:

a) keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky; a

b) keď sa ukončí zabezpečovací vzťah, ktorého súčasťou je zabezpečená položka.



- 102K Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 102E k skoršiemu z týchto dátumov:
- keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadziieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku budúcich peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky; a
  - keď boli celý kumulovaný zisk alebo strata vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súvislosti s týmto ukončeným zabezpečovacím vzťahom reklasifikované do výsledku hospodárenia.

- 102L Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 102F:
- na zabezpečenú položku, keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadziieb, pokiaľ ide o zabezpečené riziko alebo načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky; a
  - na zabezpečovací nástroj, keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadziieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečovacieho nástroja.

Ak sa zabezpečovací vzťah, ktorého súčasťou sú zabezpečená položka a zabezpečovací nástroj, ukončí skôr než ku dňu stanovenému v odseku 102L písm. a) alebo ku dňu stanovenému v odseku 102L písm. b), účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 102F na uvedený zabezpečovací vzťah k dátumu ukončenia.

- 102M Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 102G na zabezpečovací vzťah k skoršiemu z týchto dátumov:
- keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadziieb, pokiaľ ide o zabezpečené riziko a načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja; a
  - keď sa ukončí zabezpečovací vzťah, na ktorý sa uplatňuje výnimka.

- 102N Pri určovaní skupiny položiek za zabezpečenú položku alebo kombinácie finančných nástrojov za zabezpečovací nástroj účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odsekov 102D až 102G na jednotlivú položku alebo finančný nástroj v súlade s odsekmi 102J, 102K, 102L alebo prípadne 102M, keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadziieb, pokiaľ ide o zabezpečené riziko a/alebo načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe uvedenej položky alebo finančného nástroja.

- 102O Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odsekov 102H a 102I k skoršiemu z týchto dátumov:
- keď sa zmeny vyžadované v rámci reformy referenčných úrokových sadziieb vykonajú do časti rizika nestanovenej v zmluve, pričom sa uplatňuje odsek 102P; alebo
  - keď sa ukončí zabezpečovací vzťah, v ktorom je označená časť rizika nestanovená v zmluve.

#### **Dodatočné dočasné výnimky vyplývajúce z reformy referenčných úrokových sadziieb**

##### *Účtovanie zabezpečenia*

- 102P Keď sa ukončí uplatňovanie požiadaviek odsekov 102D až 102I na zabezpečovací vzťah (pozri odseky 102J až 102O), účtovná jednotka zmení formálne určenie tohto zabezpečovacieho vzťahu, ako sa predtým zdokumentovalo, s cieľom zohľadniť zmeny vyžadované v rámci reformy referenčných úrokových sadziieb, t. j. aby zmeny boli v súlade s požiadavkami odsekov 5.4.6 až 5.4.8 štandardu IFRS 9. V tomto kontexte sa určenie zabezpečenia zmení len tak, aby sa vykonala jedna alebo viaceré z týchto zmien:

- a) určenie alternatívnej referenčnej úrokovej sadzby (stanovenej zmluvne alebo mimo zmluvy) ako zabezpečeného rizika;
- b) zmena opisu zabezpečenej položky vrátane opisu určenej časti peňažných tokov alebo reálnej hodnoty, ktorá sa zabezpečuje;
- c) zmena opisu zabezpečovacieho nástroja; alebo
- d) zmena opisu toho, ako účtovná jednotka posudzuje účinnosť zabezpečenia.
- 102Q Účtovná jednotka uplatňuje aj požiadavku uvedenú v odseku 102P písm. c), ak sú splnené tieto tri podmienky:
- a) účtovná jednotka uskutoční zmenu vyžadovanú v rámci reformy referenčných úrokových sadziieb s použitím iného prístupu, než je zmena základu na určovanie zmluvných peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja (ako sa opisuje v odseku 5.4.6 štandardu IFRS 9);
- b) vykazovanie pôvodného zabezpečovacieho nástroja sa neukončí; a
- c) zvolený prístup je ekonomicky rovnocenný zmene základu na určovanie zmluvných peňažných tokov pôvodného zabezpečovacieho nástroja (ako sa opisuje v odsekoch 5.4.7 a 5.4.8 štandardu IFRS 9).
- 102R Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 102D až 102I sa môže ukončiť v rozličných časoch. Pri uplatňovaní odseku 102P sa preto od účtovnej jednotky môže vyžadovať, aby zmenila formálne určenie svojich zabezpečovacích vzťahov v rozličnom čase, alebo aby zmenila formálne určenie zabezpečovacieho vzťahu viac než raz. Výlučne vtedy, keď sa takáto zmena vykoná v určení zabezpečenia, účtovná jednotka prípadne uplatňuje odseky 102V až 102Z2. Účtovná jednotka uplatňuje aj odsek 89 (v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty) alebo odsek 96 (v prípade zabezpečenia peňažných tokov) s cieľom účtovať akékoľvek zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja.
- 102S Účtovná jednotka zmení zabezpečovací vzťah, ako sa vyžaduje v odseku 102P, do konca obdobia vykazovania, počas ktorého sa vykoná zmena vyžadovaná v rámci reformy referenčných úrokových sadziieb, pre zabezpečené riziko, zabezpečenú položku alebo zabezpečovací nástroj. Aby sa predišlo pochybnostiam, takáto zmena formálneho určenia zabezpečovacieho vzťahu nepredstavuje ukončenie zabezpečovacieho vzťahu ani určenie nového zabezpečovacieho vzťahu.
- 102T Ak sa popri zmenách vyžadovaných v rámci reformy referenčných úrokových sadziieb vykonajú zmeny finančných aktív alebo finančných záväzkov určených v zabezpečovacom vzťahu (ako sa opisuje v odsekoch 5.4.6 až 5.4.8 štandardu IFRS 9) alebo zmeny určenia zabezpečovacieho vzťahu (ako sa vyžaduje v odseku 102P), účtovná jednotka najprv uplatňuje uplatniteľné požiadavky uvedené v tomto štandarde s cieľom určiť, či tieto dodatočné zmeny vedú k ukončeniu účtovania zabezpečenia. Ak dodatočné zmeny nevedú k ukončeniu účtovania zabezpečenia, účtovná jednotka zmení formálne určenie zabezpečovacieho vzťahu, ako sa stanovuje v odseku 102P.
- 102U V odsekoch 102V až 102Z3 sa stanovujú výnimky len z požiadaviek stanovených v uvedených odsekoch. Účtovná jednotka uplatňuje všetky ostatné požiadavky na účtovanie zabezpečenia uvedené v tomto štandarde vrátane kvalifikačných kritérií uvedených v odseku 88 na zabezpečovacie vzťahy, ktoré boli priamo ovplyvnené reformou referenčných úrokových sadziieb.

*Účtovanie kvalifikovaných zabezpečovacích vzťahov**Posudzovanie retrospektívnej účinnosti*

- 102V Na účely posúdenia retrospektívnej účinnosti zabezpečovacieho vzťahu na kumulatívnom základe pri uplatňovaní odseku 88 písm. e) – a len na tento účel – sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že vynuluje kumulované zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, keď prestane uplatňovať odsek 102G, ako sa vyžaduje v odseku 102M. Toto rozhodnutie sa vykonáva samostatne pre každý zabezpečovací vzťah (t. j. na základe individuálneho zabezpečovacieho vzťahu).

*Zabezpečenia peňažných tokov*

- 102W Na účely uplatňovania odseku 97 sa v momente, keď účtovná jednotka zmení opis zabezpečenej položky, ako sa vyžaduje v odseku 102P písm. b), kumulovaný zisk alebo strata vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku považujú za také, ktoré majú ako základ alternatívnu referenčnú sadzbu, ktorou sú určené zabezpečené budúce peňažné toky.
- 102X Pri ukončenom zabezpečovacom vzťahu, keď sa podľa požiadaviek reformy referenčných úrokových sadzieb zmenila referenčná úroková sadzba, ktorú mali ako základ zabezpečené budúce peňažné toky, a na účely uplatňovania odseku 101 písm. c) s cieľom určiť, či sa očakáva, že dôjde k zabezpečeným budúcim peňažným tokom, sa suma naakumulovaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku pri uvedenom zabezpečovacom vzťahu považuje za sumu, ktorá má ako základ alternatívnu referenčnú sadzbu, ktorá bude základom pre zabezpečené budúce peňažné toky.

*Skupiny položiek*

- 102Y Ak účtovná jednotka uplatňuje odsek 102P na skupiny položiek určených ako zabezpečené položky v zabezpečení reálnej hodnoty alebo zabezpečení peňažných tokov, účtovná jednotka alokuje zabezpečené položky do podskupín, ktoré majú ako základ zabezpečovanú referenčnú sadzbu, a určí referenčnú sadzbu ako zabezpečené riziko pre každú podskupinu. Napríklad v zabezpečovacom vzťahu, v ktorom je skupina položiek zabezpečená voči zmenám v referenčnej úrokovej sadzbe podliehajúcej reforme referenčných úrokových sadzieb, sa zabezpečené peňažné toky alebo reálna hodnota niektorých položiek v skupine môžu zmeniť tak, aby odkazovali na alternatívnu referenčnú sadzbu pred zmenou iných položiek v skupine. V tomto prípade by účtovná jednotka pri uplatňovaní odseku 102P určila alternatívnu referenčnú sadzbu ako zabezpečené riziko pre príslušnú podskupinu zabezpečených položiek. Účtovná jednotka bude naďalej určovať existujúcu referenčnú úrokovú sadzbu ako zabezpečené riziko pre inú podskupinu zabezpečených položiek, pokiaľ sa zabezpečené peňažné toky alebo reálna hodnota uvedených položiek nezmenia tak, aby odkazovali na alternatívnu referenčnú sadzbu, alebo pokiaľ sa platnosť položiek neskončí a nenahradia sa zabezpečenými položkami, ktoré odkazujú na alternatívnu referenčnú sadzbu.
- 102Z Účtovná jednotka osobitne posudzuje, či každá podskupina spĺňa požiadavky uvedené v odsekoch 78 a 83 ako prípustná zabezpečená položka. Ak akákoľvek podskupina nespĺňa požiadavky uvedené v odsekoch 78 a 83, účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia v prípade zabezpečovacieho vzťahu v celom rozsahu. Účtovná jednotka uplatňuje aj požiadavky uvedené v odsekoch 89 alebo 96 s cieľom účtovať neúčinnosť súvisiacu so zabezpečovacím vzťahom v celom rozsahu.

*Určovanie finančných položiek za zabezpečené položky*

- 102Z1 Alternatívna referenčná sadzba určená ako časť rizika nestanovená v zmluve, ktorá nie je samostatne identifikovateľná (pozri odseky 81 a AG99F) k dátumu určenia, sa považuje za sadzbu, ktorá splnila uvedenú požiadavku k tomuto dátumu výlučne vtedy, ak účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že alternatívna referenčná sadzba bude samostatne identifikovateľná do 24 mesiacov. Táto 24-mesačná lehota sa uplatňuje na každú alternatívnu referenčnú sadzbu osobitne a začína sa od dátumu, keď účtovná jednotka určí alternatívnu referenčnú sadzbu ako časť rizika nestanovenú v zmluve po prvý raz (t. j. 24-mesačná lehota sa uplatňuje na základe jednotlivých sadzieb).

102Z2 Ak následne účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že alternatívna referenčná sadzba sa nedá samostatne identifikovať do 24 mesiacov od dátumu, keď ju účtovná jednotka po prvý raz určila ako časť rizika nestanovenú v zmluve, účtovná jednotka ukončí uplatňovanie požiadavky v odseku 102Z1 na uvedenú alternatívnu referenčnú úrokovú sadzbu a ukončí účtovanie zabezpečenia prospektívne od dátumu tohto prehodnotenia všetkých zabezpečovacích vzťahov, v ktorých bola alternatívna referenčná sadzba určená ako časť rizika nestanovená v zmluve.

102Z3 Popri uvedených zabezpečovacích vzťahoch bližšie určených v odseku 102P účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 102Z1 a 1002Z2 na nové zabezpečovacie vzťahy, v ktorých sa alternatívna referenčná sadzba označuje ako časť rizika nestanovená v zmluve [pozri odseky 81 a AG99F], keď z dôvodu reformy referenčných úrokových sadzieb nie je uvedená časť rizika samostatne identifikovateľná k dátumu, ku ktorému bola určená.

#### DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

103 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard (vrátane zmien vydaných v marci 2004) na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard (vrátane zmien vydaných v marci 2004) na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2005 len v prípade, ak zároveň uplatňuje aj štandard IAS 32 (vydaný v decembri 2003). Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.

103A [Vypúšťa sa.]

103B [Vypúšťa sa.]

103C Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Navyše sa ním zmenil odsek 95 písm. a) a odseky 97, 98, 100, 102, 108 a AG99B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uvedené zmeny uplatňuje aj na toto skoršie obdobie.

103D [Vypúšťa sa.]

103E Štandardom IAS 27 (v znení zmien z roku 2008) sa zmenil odsek 102. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.

103F [Vypúšťa sa.]

103G Účtovná jednotka uplatňuje odseky AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A a AG110B retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr, v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje dokument *Položky spôsobilé na zabezpečenie* (zmena štandardu IAS 39) na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. júlom 2009, túto skutočnosť zverejní.

103H – 103J [Vypúšťa sa.]

103K Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, sa zmenil odsek 2 písm. g) a odseky 97 a 100. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedených odsekov prospektívne na všetky neukončené zmluvy za ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

103L – 103P [Vypúšťa sa.]

103Q Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa menia odseky 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 a AG96, dopĺňa sa odsek 43A a vypúšťajú sa odseky 48 až 49, AG69 až AG75, AG77 až AG79 a AG82. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

- 103R Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky 2 a 80. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 103S [Vypúšťa sa.]
- 103T Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 a AG48 a doplnili sa odseky 2A, 44A, 55A a odseky AG8A až AG8C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 103U Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 2, 8, 9, 71, 88 až 90, 96, AG95, AG114, AG118 a nadpisy nad odsekom AG133 a vypustili sa odseky 1, 4 až 7, 10 až 70, 103B, 103D, 103F, 103H až 103J, 103L až 103P, 103S, 105 až 107A, 108E až 108F, AG1 až AG93 a AG96. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 103V [Tento odsek sa doplnil pre účtovnú jednotku, ktorá neprijala štandard IFRS 9].
- 104 Tento štandard sa uplatňuje retrospektívne s výnimkou ustanovení odseku 108. Počiatočný stav nerozdelených ziskov najskoršieho predchádzajúceho prezentovaného obdobia a všetky iné porovnávacie sumy sa upravujú tak, akoby sa tento štandard vždy používal, s výnimkou situácie, keď by bolo prehodnotenie informácií nevykonateľné. Ak je prehodnotenie nevykonateľné, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a uvedie rozsah, v akom sa informácie prehodnotili.
- 105 až 107A [Vypúšťa sa.]
- 108 Účtovná jednotka neupravuje účtovnú hodnotu nefinančných aktív a nefinančných záväzkov na účely vylúčenia ziskov a strát súvisiacich so zabezpečením peňažných tokov, ktoré sa zahrnú do účtovnej hodnoty pred začiatkom účtovného roka, v ktorom sa tento štandard uplatnil po prvýkrát. Na začiatku finančného obdobia, počas ktorého sa tento štandard uplatňuje po prvýkrát, sa akákoľvek suma vykazovaná mimo výsledku hospodárenia (v ostatných súčiastiach komplexného výsledku alebo priamo vo vlastnom imaní) z titulu zabezpečenia nepodmieneného záväzku, ktorý sa podľa tohto štandardu účtuje ako zabezpečenie reálnej hodnoty, reklasifikuje na aktívum alebo záväzok s výnimkou zabezpečenia kurzového rizika, ktoré sa aj naďalej považuje za zabezpečenie peňažných tokov.
- 108A Účtovná jednotka uplatňuje poslednú vetu odseku 80 a odseky AG99A a AG99B na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka určila ako zabezpečenú položku externú očakávanú transakciu, ktorá:
- je denominovaná vo funkčnej mene účtovnej jednotky, ktorá uzatvára transakciu;
  - spôsobí expozíciu voči riziku, ktoré bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia (t. j. je denominovaná v inej mene, než je prezentačná mena skupiny); a
  - by bola splnila podmienky na účtovanie zabezpečenia, ak by nebola denominovaná vo funkčnej mene účtovnej jednotky, ktorá uzatvára transakciu;
- môže uplatniť účtovanie zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke v období/obdobiach pred dátumom uplatňovania poslednej vety odseku 80 a odsekov AG99A a AG99B.
- 108B Účtovná jednotka nemusí uplatniť odsek AG99B na porovnávacie informácie, ktoré súvisia s obdobiami pred dátumom uplatnenia poslednej vety odseku 80 a odseku AG99A.
- 108C Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenili odseky 73 a AG8. Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, sa zmenil odsek 80. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie všetkých zmien je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

- 108D Dokumentom *Nováčia derivátov a pokračovanie v účtovaní zabezpečenia* (zmeny štandardu IAS 39), vydaným v júni 2013, sa zmenili odseky 91 a 101 a doplnil sa odsek AG113A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 108E – 108F [Vypúšťa sa.]
- 108G Dokumentom *Reforma referenčných úrokových sadzieb*, vydaným v septembri 2019, ktorým sa zmenili štandardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7, sa doplnili odseky 102A až 102N. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát tieto zmeny uplatňuje alebo po ktorom boli určené, a na zisk alebo stratu vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, ktoré existovali na začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát tieto zmeny uplatňuje.
- 108H Dokumentom *Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb*, vydaným v auguste 2020, ktorým sa menia štandardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16, sa doplnili odseky 102O až 102Z3 a 108I až 108K a zmenil sa odsek 102M. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2021 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 108I až 108K.
- 108I Účtovná jednotka určuje nový zabezpečovací vzťah (napríklad podľa opisu v odseku 102Z3) len prospektívne (t. j. účtovej jednotke sa zakazuje určiť nový vzťah účtovania zabezpečenia v predchádzajúcich obdobiach). Účtovná jednotka však obnoví ukončený zabezpečovací vzťah výlučne vtedy, ak sú splnené tieto podmienky:
- účtovná jednotka ukončila tento zabezpečovací vzťah výlučne z dôvodu zmien vyžadovaných v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb a účtovná jednotka by nemusela ukončiť tento zabezpečovací vzťah, ak by sa tieto zmeny uplatnili v uvedenom čase; a
  - na začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvý raz uplatňuje tieto zmeny (dátum prvotného uplatnenia týchto zmien), uvedený ukončený zabezpečovací vzťah spĺňa kvalifikačné kritériá pre účtovanie zabezpečenia (po zohľadnení týchto zmien).
- 108J Ak pri uplatňovaní odseku 108I účtovná jednotka obnoví ukončený zabezpečovací vzťah, považuje odkazy v odsekoch 102Z1 a 102Z2 až do dátumu, keď sa alternatívna referenčná sadzba určí za zložku rizika nestanovenú v zmluve po prvý raz, za odkazy na dátum prvotného uplatnenia týchto zmien (t. j. 24-mesačná lehota pre uvedenú alternatívnu referenčnú sadzbu určenú ako zložka rizika nestanovená v zmluve, sa začína od dátumu prvotného uplatnenia týchto zmien).
- 108K Účtovná jednotka nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby zohľadnila uplatnenie týchto zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne v prípade, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien.

## UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

- 109 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, revidovaný v októbri 2000.
- 110 Týmto štandardom a sprievodným návodom na implementáciu sa nahrádza návod na implementáciu vydaný Výborom pre návod na implementáciu štandardu IAS 39, ktorý založil bývalý výbor IASC.



## Dodatok A

**Návod na uplatňovanie**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

AG1 až AG93 [Vypúšťa sa.]

ZABEZPEČENIE (odseky 71 až 102)

**Zabezpečovacie nástroje (odseky 72 až 77)**

*Nástroje spĺňajúce kritériá (odseky 72 a 73)*

- AG94 Potenciálna strata z opcie, ktorú účtovná jednotka upíše, by mohla byť podstatne väčšia než potenciálny zisk z hodnoty súvisiacej zabezpečenej položky. Inými slovami, vypísaná opcia nie je účinným prostriedkom na zníženie rizika zmien výsledku hospodárenia, ktorému je zabezpečená položka vystavená. Z tohto dôvodu vypísaná opcia nespĺňa podmienky zabezpečovacieho nástroja s výnimkou prípadu, keď je určená ako kompenzácia nakúpenej opcie vrátane tej, ktorá je vložená do iného finančného nástroja (napríklad vypísaná kúpna opcia použitá na zabezpečenie záväzku s kúpnu opciou). Naproti tomu má nakúpená opcia potenciálne zisky, ktoré sú rovnaké alebo väčšie ako straty, a preto má potenciál znížiť riziko zmien výsledku hospodárenia vyplývajúcich zo zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov. V dôsledku toho sa môže kvalifikovať ako zabezpečovací nástroj.
- AG95 Finančné aktívum oceňované amortizovanou hodnotou sa môže určiť za zabezpečovací nástroj pri zabezpečení kurzového rizika.
- AG96 [Vypúšťa sa.]
- AG97 Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nie sú finančnými aktívami ani finančnými záväzkami účtovnej jednotky, a preto ich nemožno určiť za zabezpečovacie nástroje.

**Zabezpečené položky (odseky 78 až 84)**

*Položky spĺňajúce kritériá (odseky 78 až 80)*

- AG98 Nepodmiernený záväzok týkajúci sa nadobudnutia podniku v rámci podnikovej kombinácie nemôže byť zabezpečenou položkou s výnimkou kurzového rizika, pretože ostatné zabezpečované riziká sa nemôžu špecificky identifikovať a oceniť. Takéto ostatné riziká sú všeobecnými podnikateľskými rizikami.
- AG99 Investícia vykazovaná metódou vlastného imania nemôže byť zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože metódou vlastného imania sa vo výsledku hospodárenia vykazuje podiel investora na výsledku hospodárenia pridruženého podniku, a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Z podobných dôvodov nemôže byť investícia do konsolidovanej dcérskej spoločnosti zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože v rámci konsolidácie sa vo výsledku hospodárenia vykazuje výsledok hospodárenia dcérskej spoločnosti, a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky je odlišné, pretože ide o zabezpečenie menového rizika, a nie o zabezpečenie reálnej hodnoty súvisiace so zmenou v hodnote investície.
- AG99A V odseku 80 sa uvádza, že v konsolidovanej účtovnej závierke kurzové riziko vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie môže spĺňať podmienky na zaradenie do kategórie zabezpečenej položky na zabezpečenie peňažných tokov za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, než je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do takejto transakcie a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia. Na tento účel môže byť účtovná jednotka materskou spoločnosťou, dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou. Ak kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie nemá vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia, potom vnútroskupinová transakcia nemôže spĺňať kritériá zabezpečenej položky. Takáto situácia zvyčajne nastane pri platbách tantiém, platbách úrokov alebo manažérskych poplatkoch medzi členmi jednej a tej istej skupiny, pokiaľ neexistuje súvisiaca externá transakcia. Ak však kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia, potom vnútroskupinová transakcia môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky. Príkladom sú očakávané predaje alebo nákupy zásob medzi členmi jednej a tej istej skupiny, ak sa zároveň realizuje následný predaj týchto zásob externej strane mimo skupiny. Podobne aj očakávaný vnútroskupinový predaj strojov a zariadení z účtovnej jednotky v skupine, ktorá ich vyrobila, účtovnej jednotke v skupine, ktorá bude stroje a zariadenia používať pri svojej činnosti, môže mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia. Toto by mohlo napríklad nastať preto, že stroje a zariadenia budú odpisované nakupujúcou účtovnou jednotkou a suma prvotne zaúčtovaná za stroje a zariadenia sa môže zmeniť, ak je očakávaná vnútroskupinová transakcia denominovaná v mene inej, než je funkčná mena nakupujúcej účtovnej jednotky.

AG99B Ak zabezpečenie očakávanej vnútrokupinovej transakcie spĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, akýkoľvek zisk alebo strata, ktoré sú vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95 písm. a), sa reklasifikuje z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava v rovnakom období alebo obdobiach, počas ktorých kurzové riziko zabezpečenej transakcie má vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia.

AG99BA Účtovná jednotka môže určiť všetky zmeny v peňažných tokoch alebo v reálnej hodnote zabezpečenej položky v zabezpečovacom vzťahu. Účtovná jednotka môže takisto určiť len zmeny v peňažných tokoch alebo v reálnej hodnote zabezpečenej položky nad alebo pod špecifikovanou cenou alebo inou premennou (jednostranné riziko). Vnútoraná hodnota nakúpenej opcie v pozícii zabezpečovacieho nástroja (za predpokladu, že má rovnaké základné podmienky ako určené riziko), ale nie jej časová hodnota, predstavuje jednostranné riziko v zabezpečenej položke. Účtovná jednotka môže napríklad určiť premenlivosť výsledkov budúcich peňažných tokov, ktoré vyplývajú z nárastu ceny očakávaného nákupu komodity. V takejto situácii sú určené len straty peňažných tokov, ktoré sú výsledkom nárastu ceny nad špecifikovanú úroveň. Zabezpečené riziko nezahrňa časovú hodnotu nakúpenej opcie, pretože časová hodnota nepredstavuje zložku očakávanej transakcie, ktorá má vplyv na výsledok hospodárenia [odsek 86 písm. b)].

*Určenie finančných položiek za zabezpečené položky (odseky 81 a 81A)*

AG99C [...] Účtovná jednotka môže ako zabezpečenú položku určiť všetky peňažné toky celého finančného aktíva alebo finančného záväzku a zabezpečovať ich len voči jednému konkrétnemu riziku (napríklad len voči zmenám, ktoré sú priraditeľné k zmenám sadzby LIBOR). Napríklad v prípade finančného záväzku, ktorého efektívna úroková miera je 100 základných bodov pod sadzbou LIBOR, môže účtovná jednotka určiť ako zabezpečenú položku celý záväzok (t. j. istinu plus úrok na úrovni LIBOR mínus 100 základných bodov) a zabezpečiť zmenu reálnej hodnoty alebo peňažných tokov celého záväzku, ktorá je priraditeľná k zmenám sadzby LIBOR. Účtovná jednotka si takisto môže zvoliť zabezpečovací pomer, ktorý je iný ako 1:1, aby sa zlepšila účinnosť zabezpečenia tak, ako sa uvádza v odseku AG100.

AG99D Ak sa navyše finančný nástroj s fixnou sadzbou zabezpečuje až po uplynutí určitého času od jeho vzniku a medzi časom došlo k zmene úrokových sadziieb, účtovná jednotka môže určiť časť rovnajúcu sa referenčnej sadzbe [...]. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka emituje finančné aktívum s fixnou sadzbou v hodnote 100 MJ, ktoré má efektívnu úrokovú mieru 6 percent v čase, keď sa sadzba LIBOR nachádza na úrovni 4 percentá. Účtovná jednotka začne zabezpečovať uvedené aktívum neskôr, keď sa sadzba LIBOR zvýši na 8 percent a reálna hodnota aktíva sa zníži na 90 MJ. Účtovná jednotka vypočíta, že ak by kúpila aktívum v deň, keď ho prvýkrát určila ako zabezpečenú položku v jeho vtedajšej reálnej hodnote 90 MJ, efektívny výnos by predstavoval 9,5 percenta. [...] Účtovná jednotka môže určiť časť sadzby LIBOR vo výške 8 percent, ktorá pozostáva čiastočne zo zmluvných úrokových peňažných tokov a čiastočne z rozdielu medzi súčasnou reálnou hodnotou (t. j. 90 MJ) a sumou splatnou k dátumu splatnosti (t. j. 100 MJ).

AG99E Odsek 81 povoľuje účtovnej jednotke určiť ako zabezpečenú položku niečo iné než celkovú zmenu reálnej hodnoty alebo premenlivosť peňažných tokov finančného nástroja. Napríklad:

- a) všetky peňažné toky finančného nástroja je možné určiť vo vzťahu k peňažným tokom alebo zmenám reálnej hodnoty priraditeľným niektorým (ale nie všetkým) rizikám; alebo
- b) niektoré (ale nie všetky) peňažné toky finančného nástroja je možné určiť vo vzťahu k peňažným tokom alebo zmenám reálnej hodnoty priraditeľným všetkým alebo len niektorým rizikám (t. j. „časť“ peňažných tokov finančného nástroja je možné určiť vo vzťahu k zmenám priraditeľným všetkým alebo len niektorým rizikám).

AG99F Aby určené riziká a časti bolo prípustné určiť pre účtovanie zabezpečenia, musia byť samostatne identifikovateľnými zložkami finančného nástroja, a zmeny v peňažných tokoch alebo v reálnej hodnote celkového finančného nástroja, ktoré vyplývajú zo zmien v určených rizikách a častiach, musí byť možné spoľahlivo oceniť. Napríklad:

- a) v prípade finančného nástroja s fixnou sadzbou zabezpečeného proti zmenám reálnej hodnoty priraditeľným zmenám bezrizikovej alebo referenčnej úrokovovej miery sa bezriziková alebo referenčná miera zvyčajne považuje za samostatne identifikovateľnú zložku finančného nástroja, ako aj za spoľahlivo oceníteľnú;
- b) inflácia nie je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceníteľná a nemôže byť určená ako riziko alebo časť finančného nástroja, pokiaľ nie sú splnené požiadavky uvedené v písmene c);

- c) zmluvne stanovená inflačná časť peňažných tokov vykázaného dlhopisu viazaného na infláciu (za predpokladu, že sa nepožaduje účtovať vložený derivát samostatne) je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo ocniteľná, pokiaľ inflačná časť nemá vplyv na iné peňažné toky nástroja.

*Určenie nefinančných položiek ako zabezpečené položky (odsek 82)*

- AG100 Zmeny v cene zložky alebo komponentu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku vo všeobecnosti nemajú predvídateľný, samostatne merateľný vplyv na cenu položky, ktorý je porovnateľný s vplyvom, aký majú napríklad zmeny v trhových úrokových sadzbách na cenu dlhopisu. Preto je nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok zabezpečenou položkou len ako celok alebo vo vzťahu ku kurzovému riziku. Ak existuje rozdiel medzi podmienkami zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenou položkou (ako napríklad pri zabezpečení očakávaného nákupu brazílskej kávy použitím forwardovej zmluvy na nákup kolumbijskej kávy za inak podobných podmienok), môže zabezpečovací vzťah aj tak spĺňať podmienky klasifikácie zabezpečovacieho vzťahu za predpokladu, že boli splnené všetky podmienky uvedené v odseku 88 vrátane toho, že sa očakáva vysoká účinnosť zabezpečenia. Na tento účel môže byť suma zabezpečovacieho nástroja vyššia alebo nižšia ako suma zabezpečenej položky, ak sa tým zlepšuje účinnosť zabezpečovacieho vzťahu. Je napríklad možné vykonať regresnú analýzu, aby sa stanovil štatistický vzťah medzi zabezpečenou položkou (napríklad transakcia s brazílskou kávou) a zabezpečovacím nástrojom (napríklad transakcia s kolumbijskou kávou). Ak medzi dvoma premennými existuje reálny štatistický vzťah (t. j. medzi jednotkovými cenami brazílskej a kolumbijskej kávy), sklon regresnej priamky možno použiť pri stanovovaní zabezpečovacieho pomeru, ktorým sa maximalizuje očakávaná účinnosť. Ak je sklon regresnej priamky napríklad 1,02, zabezpečovacím pomerom založeným na 0,98 množstvových jednotiek zabezpečených položiek k 1,00 množstvových jednotiek zabezpečovacieho nástroja sa maximalizuje očakávaná účinnosť. Zabezpečovací vzťah však môže viesť k neúčinnosti, ktorá sa počas trvania zabezpečovacieho vzťahu vykazuje vo výsledku hospodárenia.

*Určenie skupín položiek ako zabezpečené položky (odseky 83 a 84)*

- AG101 Zabezpečenie celkovej čistej pozície (napríklad po odpočítaní všetkých aktív s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou a podobnou splatnosťou), a nie špecifickej zabezpečenej položky, nespĺňa podmienky pre účtovanie zabezpečenia. Približne ten istý vplyv účtovania zabezpečenia na výsledok hospodárenia pre tento typ zabezpečovacieho vzťahu však možno dosiahnuť určením časti podkladových položiek ako zabezpečenej položky. Ak má banka napríklad aktíva vo výške 100 MJ a záväzky vo výške 90 MJ s rizikami a podmienkami podobnej povahy a zabezpečuje čistú expozíciu 10 MJ, môže určiť ako zabezpečenú položku 10 MJ z týchto aktív. Toto určenie je možné použiť, ak sú takéto aktíva a záväzky nástrojmi s fixnou sadzbou, pričom vtedy ide o zabezpečenie reálnej hodnoty, alebo ak sú nástrojmi s premenlivou sadzbou, ide o zabezpečenie peňažných tokov. Podobne, ak má účtovná jednotka nepodmienený záväzok uskutočniť nákup v cudzej mene v hodnote 100 MJ a nepodmienený záväzok uskutočniť predaj v cudzej mene v hodnote 90 MJ, môže zabezpečiť čistú sumu vo výške 10 MJ nadobudnutím derivátu a jeho určením ako zabezpečovacieho nástroja na sumu 10 MJ z nepodmieneného záväzku kúpiť v hodnote 100 MJ.

**Účtovanie zabezpečenia (odseky 85 až 102)**

- AG102 Príkladom zabezpečenia reálnej hodnoty je zabezpečenie expozície voči zmenám reálnej hodnoty dlhového nástroja s fixnou sadzbou ako dôsledku zmien v úrokových sadzbách. Do takéhoto zabezpečenia by mohol vstúpiť emitent alebo držiteľ.
- AG103 Príkladom zabezpečenia peňažných tokov je použitie swapu, aby sa zmenil dlh s premenlivou sadzbou na dlh s fixnou sadzbou (t. j. zabezpečenie budúcej transakcie, v rámci ktorej budúce úrokové platby predstavujú zabezpečené budúce peňažné toky).
- AG104 Zabezpečenie nepodmieneného záväzku (napríklad zabezpečenie voči zmene v cene paliva, ktoré sa týka nevykázaného zmluvného záväzku elektrárne nakúpiť palivo za pevnú cenu) je zabezpečením expozície voči zmene reálnej hodnoty. Preto je takéto zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty. V súlade s odsekom 87 by sa však zabezpečenie voči kurzovému riziku vyplývajúce z nepodmieneného záväzku mohlo alternatívne účtovať aj ako zabezpečenie peňažných tokov.

*Posudzovanie účinnosti zabezpečenia*

AG105 Zabezpečenie sa považuje za vysoko účinné len v prípade, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

a) na začiatku zabezpečenia a v nasledujúcich obdobiach sa očakáva vysoká účinnosť zabezpečenia pri dosahovaní kompenzácie zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov priraditeľných k zabezpečovanému riziku počas obdobia, na ktoré bolo zabezpečenie určené. Takéto očakávanie možno preukázať viacerými spôsobmi vrátane porovnania minulých zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky, ktoré súvisia so zabezpečeným rizikom, s minulými zmenami reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja, alebo preukázaním významnej štatistickej korelácie medzi reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja. Účtovná jednotka si môže zvoliť zabezpečovací pomer, ktorý je iný ako 1:1, aby zlepšila účinnosť zabezpečenia podľa ustanovenia odseku AG100;

b) skutočné výsledky zabezpečenia sú v rozpätí 80 až 125 percent. Ak sú skutočné výsledky napríklad také, že strata zo zabezpečovacieho nástroja je 120 MJ a zisk z peňažného nástroja je 100 MJ, kompenzáciu možno merať ako 120/100, čo je 120 percent, alebo ako 100/120, čo je 83 percent. V tomto príklade za predpokladu, že zabezpečenie spĺňa podmienku uvedenú v písmene a), by účtovná jednotka konštatovala, že zabezpečenie bolo vysoko účinné.

AG106 Účinnosť sa posudzuje minimálne v čase, keď účtovná jednotka zostavuje svoju ročnú účtovnú závierku alebo priebežné finančné výkazy.

AG107 V tomto štandarde sa nešpecifikuje jediná metóda posudzovania účinnosti zabezpečenia. Metóda, ktorú účtovná jednotka uplatňuje pri posudzovaní účinnosti zabezpečenia, závisí od jej stratégie riadenia rizík. Ak sa stratégia riadenia rizika účtovnej jednotky zameriava napríklad na periodickú úpravu sumy zabezpečovacieho nástroja na účely zohľadnenia zmien v zabezpečovanej pozícii, účtovná jednotka musí preukázať, že očakáva vysokú účinnosť zabezpečenia len do doby, kým nedôjde k ďalšej úprave sumy nástroja zabezpečenia. V niektorých prípadoch uplatňuje účtovná jednotka rôzne metódy na rôzne typy zabezpečenia. Dokumentácia účtovnej jednotky o jej stratégii zabezpečenia zahŕňa jej postupy na posudzovanie účinnosti. V týchto postupoch sa určuje, či posudzovanie zahŕňa všetky zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja alebo či sa vylučuje časová hodnota nástroja.

AG107A [...].

AG108 Ak sú základné podmienky zabezpečovacieho nástroja a zabezpečeného aktíva, záväzku, nepodmieneného záväzku alebo vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie rovnaké, zmeny v reálnej hodnote a v peňažných tokoch priraditeľné k zabezpečenému riziku sa pravdepodobne budú vzájomne úplne kompenzovať, a to tak na začiatku zabezpečenia, ako aj neskôr. Napríklad úrokový swap je pravdepodobne účinným zabezpečením, ak nominálna hodnota, suma istiny, podmienky, dátumy precenenia, dátumy prijatia a platieb úrokov a istiny a základ na stanovenie úrokových sadzieb sú rovnaké pre zabezpečovací nástroj aj pre zabezpečenú položku. Okrem uvedeného je zabezpečenie vysoko pravdepodobného očakávaného nákupu komodity forwardovou zmluvou pravdepodobne vysoko účinné, ak:

a) sa forwardová zmluva uzatvorila na nákup rovnakého množstva rovnakej komodity v rovnakom čase a oblasti ako zabezpečený očakávaný nákup;

b) je reálna hodnota forwardovej zmluvy na začiatku nulová; a

c) buď zmena v diskonte alebo prémii k forwardovej zmluve je vylúčená z posudzovania účinnosti a vykázaná vo výsledku hospodárenia alebo je zmena v očakávaných peňažných tokoch z vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie založená na forwardovej cene komodity.

AG109 Zabezpečovacím nástrojom sa niekedy kompenzuje len časť zabezpečeného rizika. Zabezpečenie by napríklad nebolo úplne účinné, ak sú zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka denominované v odlišných menách a tieto by sa nepohybovali spoločne. Zabezpečenie úrokového rizika použitím derivátu by zároveň nebolo úplne účinné, ak je časť zmeny v reálnej hodnote derivátu priraditeľná k úverovému riziku protistrany.

AG110 Aby sa splnili podmienky na účtovanie zabezpečenia, zabezpečenie musí súvisieť so špecificky identifikovaným a určeným rizikom, a nielen so všeobecnými podnikateľskými rizikami účtovnej jednotky a musí v konečnom dôsledku ovplyvňovať výsledok hospodárenia účtovnej jednotky. Zabezpečenie rizika zastarania fyzického majetku alebo rizika vyvlastnenia majetku štátom nevyhovuje podmienkam na účtovanie zabezpečenia; účinnosť nemožno merať, keďže tieto riziká nie sú spoľahlivo zmerateľné.

- AG110A Odsek 74 písm. a) povoľuje účtovnej jednotke oddeliť vnútornú hodnotu a časovú hodnotu opčnej zmluvy a určiť ako zabezpečovací nástroj len zmenu vnútornej hodnoty opčnej zmluvy. Výsledkom takéhoto určenia môže byť zabezpečovací vzťah, ktorý je dokonale účinný pri dosahovaní kompenzácie v zmenách peňažných tokov priraditeľných k zabezpečenému jednostrannému riziku očakávanej transakcie, ak sú základné podmienky očakávanej transakcie a zabezpečovacieho nástroja rovnaké.
- AG110B Ak účtovná jednotka určí nakúpenú opciu ako celok za zabezpečovací nástroj jednostranného rizika vyplývajúceho z očakávanej transakcie, zabezpečovací vzťah nebude dokonale účinný. Je to tak preto, že prémia zaplatená za opciu zahŕňa časovú hodnotu a, ako sa uvádza v odseku AG99BA, určené jednostranné riziko nezahŕňa časovú hodnotu opcie. Preto v tejto situácii nenastane kompenzácia medzi peňažnými tokmi, ktoré súvisia s časovou hodnotou zaplatenej opčnej premie a určeným zabezpečeným rizikom.
- AG111 V prípade úrokového rizika sa účinnosť zabezpečenia môže posudzovať zostavením harmonogramu splatností finančných aktív a finančných záväzkov, ktorý zobrazuje čisté expozície voči úrokovému riziku pre každé časové obdobie, za predpokladu, že čistá expozícia súvisí so špecifickým aktívom alebo záväzkom (alebo špecifickým súborom aktív alebo záväzkov či ich špecifickou časťou), a spôsobuje tak čistú expozíciu, pričom účinnosť zabezpečenia sa posudzuje vo vzťahu k takémuto aktívu alebo záväzku.
- AG112 Pri posudzovaní účinnosti zabezpečenia zohľadňuje účtovná jednotka zvyčajne časovú hodnotu peňazí. Fixná úroková sadzba zabezpečenej položky nemusí presne zodpovedať fixnej úrokovej sadzbe swapu určeného ako zabezpečenie reálnej hodnoty. Ani premenlivá úroková sadzba úročeného aktíva alebo záväzku nemusí byť rovnaká ako premenlivá úroková sadzba swapu určeného ako zabezpečenie peňažných tokov. Reálna hodnota swapu vychádza z jeho čistých vysporiadaní. Fixné a variabilné sadzby swapu možno meniť bez vplyvu na čisté vysporiadanie, ak sú obe sadzby zmenené o tú istú sumu.
- AG113 Ak účtovná jednotka nespĺňa kritériá účinnosti zabezpečenia, ukončí účtovanie zabezpečenia od posledného dátumu, ku ktorému bolo preukázané splnenie podmienok na účinnosť zabezpečenia. Ak však účtovná jednotka identifikuje udalosť alebo zmenu v okolnostiach, ktoré spôsobili, že zabezpečovací vzťah prestal spĺňať kritériá účinnosti a súčasne preukáže, že pred výskytom takejto udalosti alebo zmeny v okolnostiach bolo zabezpečenie účinné, účtovná jednotka ukončí účtovanie zabezpečenia od dátumu uvedenej udalosti alebo zmeny v okolnostiach.
- AG113A V záujme vylúčenia pochybností sa účinky nahradenia pôvodnej protistrany zúčtovacou protistranou a vykonanie súvisiacich zmien opísaných v odseku 91 písm. a) bode ii) a odseku 101 písm. a) bode ii) premietnu do ocenenia zabezpečovacieho nástroja, a teda do posúdenia účinnosti zabezpečenia a ocenenia účinnosti zabezpečenia.

*Účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty na portfóliové zabezpečenie úrokového rizika*

- AG114 Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančných aktív alebo finančných záväzkov, účtovná jednotka spĺňa požiadavky tohto štandardu, ak dodržiava postupy uvedené v písmenách a) až i) a v ďalej uvedených odsekoch AG115 až AG132:
- a) v rámci procesu riadenia rizík identifikuje účtovná jednotka portfólio položiek, ktorých úrokové riziko chce zabezpečiť. Portfólio môže obsahovať len aktíva, len záväzky alebo aj aktíva aj záväzky. Účtovná jednotka môže identifikovať dve alebo viacero portfólií, pričom v takom prípade uplatňuje ďalej uvedený návod osobitne na každé portfólio;
  - b) účtovná jednotka analyzuje portfólio rozdelením do časových období precenenia, ktoré vychádzajú skôr z očakávaných než zmluvných dátumov precenenia. Analýzu časových období precenenia možno vykonať rôznymi spôsobmi vrátane rozvrhnutia peňažných tokov do období, v ktorých sa očakáva ich výskyt, alebo rozvrhnutím pomyselných súm istiny do všetkých období až do očakávaného dátumu precenenia;
  - c) na základe tejto analýzy sa účtovná jednotka rozhodne, akú sumu chce zabezpečiť. Účtovná jednotka určí za zabezpečenú položku sumu aktív alebo záväzkov (ale nie čistú sumu) z identifikovaného portfólia rovnajúcu sa sume, ktorú chce určiť ako zabezpečenú sumu. [...];
  - d) účtovná jednotka určí úrokové riziko, ktoré zabezpečuje. Týmto rizikom môže byť časť úrokového rizika v každej z položiek v zabezpečenej pozícii, akou je napríklad referenčná úroková sadzba (napríklad LIBOR);
  - e) účtovná jednotka určí jeden alebo viacero zabezpečovacích nástrojov pre každé obdobie precenenia;



- f) prostredníctvom určení uvedených vyššie v písmenách c) až e) účtovná jednotka posudzuje na začiatku a v nasledujúcich obdobiach, či očakáva vysokú účinnosť zabezpečenia počas obdobia, na ktoré je zabezpečenie určené;
- g) účtovná jednotka pravidelne oceňuje zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky [ako je určená v písmene c)], ktorá je priraditeľná zabezpečovanému riziku [ako je určené v písmene d)], [...]. Za predpokladu, že zabezpečenie sa aktuálne určilo za vysoko účinné pri posudzovaní podľa zdokumentovanej metódy účtovnej jednotky pre hodnotenie účinnosti, účtovná jednotka vykáže zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky ako zisk alebo stratu vo výsledku hospodárenia a v jednej z dvoch riadkových položiek výkazu o finančnej situácii v súlade s odsekom 89A. Zmenu reálnej hodnoty netreba rozvrhnúť na jednotlivé aktíva alebo záväzky;
- h) účtovná jednotka oceňuje zmenu reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja/nástrojov [ako je určené v písmene e)] a vykazuje ju ako zisk alebo stratu vo výsledku hospodárenia. Reálna hodnota zabezpečovacieho nástroja/nástrojov sa vykazuje vo výkaze o finančnej situácii ako aktívum alebo záväzok;
- i) akákoľvek neúčinnosť <sup>(27)</sup> sa vykáže vo výsledku hospodárenia ako rozdiel medzi zmenou reálnej hodnoty uvedenou v písmene g) a zmenou reálnej hodnoty uvedenou v písmene h).

AG115 Podrobnosti o tomto prístupe sú uvedené ďalej. Tento prístup sa uplatňuje len na zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančných aktív alebo finančných záväzkov.

AG116 Portfólio uvedené v odseku AG114 písm. a) by mohlo obsahovať aktíva a záväzky. Alternatívne by mohlo ísť o portfólio obsahujúce len aktíva alebo len záväzky. Portfólio sa použije na stanovenie sumy aktív alebo záväzkov, ktoré chce účtovná jednotka zabezpečiť. Portfólio sa však samo osebe neurčuje ako zabezpečená položka.

AG117 Pri uplatňovaní odseku AG114 písm. b) si účtovná jednotka stanovuje očakávaný dátum precenenia položky ako dátum očakávanej splatnosti položky alebo dátum precenenia na trhové sadzby podľa toho, ktorý nastane skôr. Očakávané dátumy precenenia sa odhadujú na začiatku zabezpečenia a počas celého trvania zabezpečenia na základe historických skúseností a iných dostupných informácií vrátane informácií a očakávaní o miech predčasných splatení, o úrokových sadzbách a ich vzájomnom pôsobení. Účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné špecifické skúsenosti alebo sú ich skúsenosti nedostatočné, použijú skúsenosti porovnateľných účtovných jednotiek s porovnateľnými finančnými nástrojmi. Tieto odhady sa pravidelne preskúmajú a aktualizujú na základe skúseností. V prípade položky s fixnou sadzbou, ktorú je možné predčasne splatiť, je očakávaným dátumom precenenia dátum, ku ktorému sa očakáva predčasné splatenie, pokiaľ nedochádza k preceneniu na trhové sadzby k skoršiemu dátumu. Pokiaľ ide o skupinu podobných položiek, analýza do časových období, ktorá vychádza z očakávaných dátumov precenenia, môže mať formu alokovania percentuálneho podielu skupiny, a nie jednotlivých položiek, do každého časového obdobia. Na účely takéhoto alokovania môže účtovná jednotka použiť aj iné metodiky. Účtovná jednotka môže použiť napríklad multiplikátor mier predčasných splatení na alokovanie amortizovaných úverov do časových období, ktoré vychádzajú z očakávaných dátumov precenenia. Metodika takéhoto alokovania však musí byť v súlade s cieľmi a postupmi účtovnej jednotky pre riadenie rizika.

AG118 Príkladom určenia uvedeného v odseku AG114 písm. c) je prípad, ak v konkrétnom časovom období precenenia účtovná jednotka odhaduje, že disponuje aktívami s pevne stanovenou sadzbou v hodnote 100 MJ a záväzkami s pevne stanovenou sadzbou v hodnote 80 MJ, a rozhodne sa zabezpečiť celú čistú pozíciu v hodnote 20 MJ, pričom za zabezpečenú položku určí aktíva v hodnote 20 MJ (časť aktív). Určenie sa vyjadří ako „suma meny“ (napríklad suma dolárov, eur, libier alebo randov), a nie ako jednotlivé aktíva. Z toho vyplýva, že všetky aktíva (alebo záväzky), z ktorých sa zabezpečená suma čerpá – t. j. celých 100 MJ aktív vo vyššie uvedenom príklade – musia byť položkami, ktorých reálna hodnota sa mení v závislosti od zmien zabezpečovanej úrokovej miery [...].

AG119 Účtovná jednotka zároveň plní ostatné požiadavky na určenie a dokumentáciu uvedené v odseku 88 písm. a). Pokiaľ ide o portfóliové zabezpečenie úrokového rizika, v tomto určení a dokumentácii sa špecifikuje politika účtovnej jednotky pre všetky premenné, ktoré sa používajú na identifikáciu zabezpečenej sumy, a pre spôsob merania účinnosti vrátane týchto údajov:

- a) ktoré aktíva a záväzky sa majú zahrnúť do zabezpečenia portfólia a na akom základe sa vyradia z portfólia;

<sup>(27)</sup> V tomto kontexte sa uplatňujú tie isté úvahy o významnosti ako v rámci všetkých štandardov IFRS.



- b) ako účtovná jednotka odhaduje dátumy precenenia vrátane toho, aké predpoklady úrokovej miery predstavujú základ odhadov mier predčasných splatení a základ na zmenu týchto odhadov. Rovnaká metóda sa používa aj pre prvotné odhady realizované v čase zahrnutia aktíva alebo záväzku do zabezpečeného portfólia, ako aj pre neskoršie revízie uvedených odhadov;
- c) počet a trvanie časových období precenenia;
- d) ako často bude účtovná jednotka testovať účinnosť [...];
- e) metodika, ktorú používa účtovná jednotka na stanovenie sumy aktív alebo záväzkov, ktoré sú určené ako zabezpečená položka [...];
- f) [...], či účtovná jednotka bude testovať účinnosť pre každé časové obdobie precenenia jednotlivito alebo pre všetky časové obdobia spoločne, alebo bude používať určitú kombináciu týchto dvoch spôsobov.

Politika uvedená v rámci určovania a dokumentovania zabezpečovacieho vzťahu musí byť v súlade s cieľmi a postupmi účtovnej jednotky pre riadenie rizík. Zmeny v politike sa nesmú vykonávať svojvoľne. Zmeny musia byť opodstatnené na základe zmien trhových podmienok a iných faktorov a založené na cieľoch a postupoch účtovnej jednotky pre riadenie rizík a konzistentné s nimi.

- AG120 Zabezpečovací nástroj uvedený v odseku AG114 písm. e) môže byť jednotlivým derivátom alebo portfóliom derivátov, z ktorých všetky obsahujú expozíciu voči zabezpečenému úrokovému riziku podľa určenia v odseku AG114 písm. d) (napríklad portfólio úrokových swapov, z ktorých všetky obsahujú expozíciu voči sadzbe LIBOR). Takéto portfólio derivátov môže obsahovať vzájomne sa kompenzujúce rizikové pozície. Nemôže však obsahovať vypísané opcie alebo čisté vypísané opcie, pretože tento štandard<sup>(28)</sup> neumožňuje určiť takéto opcie ako zabezpečovacie nástroje (s výnimkou situácie, keď sa vypísaná opcia určí ako kompenzácia k nakúpenej opcii). Ak sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje suma určená v odseku AG114 písm. c) na dlhšie než jedno časové obdobie precenenia, táto suma sa rozvrhne na všetky časové obdobia, ktoré sa nástrojom zabezpečujú. Je však nutné rozvrhnúť celý zabezpečovací nástroj na tieto časové obdobia precenenia, pretože štandard<sup>(29)</sup> neumožňuje určiť zabezpečovací vzťah len na časť časového obdobia, počas ktorého zabezpečovací nástroj ostáva nesplatený.
- AG121 Ak účtovná jednotka určuje zmenu reálnej hodnoty položky s možnosťou predčasného splatenia v súlade s odsekmi AG114 písm. g), zmena úrokových sadzieb ovplyvňuje reálnu hodnotu položky s možnosťou predčasného splatenia dvoma spôsobmi: ovplyvňuje reálnu hodnotu zmluvných peňažných tokov a reálnu hodnotu opcie na predčasné splatenie, ktorá je obsiahnutá v položke s možnosťou predčasného splatenia. V odseku 81 tohto štandardu sa účtovnej jednotke umožňuje určiť časť finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorá má spoločnú expozíciu voči riziku, ako zabezpečenú položku za predpokladu, že účinnosť sa dá zmerať. [...].
- AG122 V štandarde sa nekonkretizujú techniky používané na stanovenie sumy uvedenej v odseku AG114 písm. g), a to zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorá je priraditeľná k zabezpečenému riziku. [...]. Nie je vhodné predpokladať, že zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky sa rovnajú zmenám hodnoty zabezpečovacieho nástroja.
- AG123 V odseku 89A sa vyžaduje, aby sa v prípade, keď zabezpečená položka pre konkrétne časové obdobie precenenia predstavuje aktívum, zmena jeho hodnoty vykazovala v samostatnej riadkovej položke v rámci aktív. Naopak v prípade, keď zabezpečená položka pre konkrétne časové obdobie precenenia predstavuje záväzok, zmena jeho hodnoty sa vyказuje v samostatnej riadkovej položke v rámci záväzkov. Ide o samostatné riadkové položky uvedené v odseku AG114 písm. g). Špecifická alokácia na jednotlivé aktíva (alebo záväzky) sa nevyžaduje.
- AG124 V odseku AG114 písm. i) sa uvádza, že k neúčinnosti dochádza do tej miery, do akej sa zmena reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorá je priraditeľná k zabezpečenému riziku, odlišuje od zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho derivátu. Takýto rozdiel môže vzniknúť v dôsledku viacerých príčin vrátane:
- a) [...];
  - b) toho, že dochádza k zníženiu hodnoty položiek v zabezpečenom portfóliu alebo k ukončeniu ich vykazovania;

<sup>(28)</sup> Pozri odseky 77 a AG94.

<sup>(29)</sup> Pozri odsek 75.

c) toho, že dátumy platieb zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky sú odlišné; a

d) iných príčin [...].

Takáto neúčinnosť <sup>(30)</sup> sa identifikuje a vykazuje vo výsledku hospodárenia.

AG125 Účinnosť zabezpečenia sa vo všeobecnosti zlepši:

a) ak účtovná jednotka rozvrhne položky s rôznymi charakteristikami predčasného splatenia spôsobom, ktorým sa zohľadňujú rozdiely v správaní pri predčasnom splácaní;

b) ak sa v portfóliu nachádza väčší počet položiek. Ak portfólio obsahuje len niekoľko položiek, je pravdepodobná relatívne vysoká neúčinnosť, ak dôjde k splateniu jednej z položiek skôr alebo neskôr, než sa očakáva. Naopak, ak portfólio obsahuje mnoho položiek, správanie sa pri predčasnom splácaní možno predvídať omnoho presnejšie;

c) ak sú používané časové obdobia precenenia kratšie (napríklad 1-mesačné obdobie precenenia na rozdiel od 3-mesačného). Kratšími časovými obdobiami precenenia sa zmiernuje vplyv akéhokoľvek nesúladu medzi dátumami precenenia a splátok (v rámci časového obdobia precenenia) zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja;

d) väčšou frekvenciou úprav sumy zabezpečovacieho nástroj, aby odzrkadľovala zmeny v zabezpečenej položke (napríklad z dôvodu zmien v očakávaniach predčasného splatenia).

AG126 Účtovná jednotka pravidelne testuje účinnosť. [...]

AG127 Pri meraní účinnosti rozlišuje účtovná jednotka revízie odhadovaných dátumov precenenia existujúcich aktív (alebo záväzkov) od vzniku nových aktív (alebo záväzkov), pričom len prvá uvedená skupina zapríčiňuje neúčinnosť. [...]. Po vykázaní neúčinnosti v súlade s uvedeným postupom stanoví účtovná jednotka nový odhad celkových aktív (alebo záväzkov) v každom období precenenia vrátane nových aktív (alebo záväzkov), ktoré vznikli od dátumu, keď účtovná jednotka poslednýkrát testovala účinnosť, a súčasne účtovná jednotka určí novú sumu ako zabezpečenú položku a nový percentuálny podiel ako zabezpečený percentuálny podiel. [...]

AG128 Vykazovanie položiek, ktoré boli pôvodne zahrnuté do obdobia precenenia, sa môže ukončiť z dôvodu skoršieho než očakávaného predčasného splatenia alebo odpísania v dôsledku zníženia hodnoty alebo predaja. Keď dôjde k takejto situácii, výška zmeny reálnej hodnoty zahrnutá v samostatnej riadkovej položke podľa odseku AG114 písm. g), ktorá súvisí s položkou, ktorej vykazovanie sa ukončilo, sa vyradí z výkazu o finančnej situácii a zahrnie sa do zisku alebo straty, ktoré vyplývajú z ukončenia vykazovania tejto položky. Na tento účel treba poznať časové obdobie/obdobia precenenia, do ktorých bola zahrnutá položka, ktorej vykazovanie sa ukončilo, pretože týmto sa určuje časové obdobie/obdobia precenenia, z ktorých sa položka vyradí, a teda aj suma, ktorá sa musí vyradiť zo samostatnej riadkovej položky uvedenej v odseku AG114 písm. g). Keď sa ukončí vykazovanie položky a ak je možné stanoviť, do akého časového obdobia bola táto položka zahrnutá, z takéhoto obdobia sa táto položka vyradí. Ak nie, položka sa vyradí z najskoršieho obdobia, ak k ukončeniu vykazovania došlo z dôvodu vyšších než očakávaných predčasných splátok, alebo v prípade, ak došlo k predaju alebo zníženiu hodnoty položky, je vyradenie rozvrhnuté na všetky obdobia obsahujúce položku, ktorej vykazovanie sa ukončilo, a to na systematickom a logickom základe.

AG129 Navyše akákoľvek suma týkajúca sa konkrétneho obdobia, ktorej vykazovanie sa neukončilo po uplynutí tohto obdobia, sa vykazuje k danému dátumu vo výsledku hospodárenia (pozri odsek 89A). [...]

AG130 [...].

AG131 Ak sa zabezpečená suma pripadajúca na obdobie precenenia zníži bez toho, aby došlo k ukončeniu vykazovania súvisiacich aktív (alebo záväzkov), suma v samostatnej riadkovej položke podľa odseku AG114 písm. g), ktorá sa týka zníženia, sa amortizuje v súlade s odsekom 92.

<sup>(30)</sup> V tomto kontexte sa uplatňujú tie isté úvahy o významnosti ako v rámci všetkých štandardov IFRS.

AG132 Účtovná jednotka môže chcieť uplatňovať prístup uvedený v odsekoch AG114 až AG131 v rámci zabezpečenia portfólia, ktoré sa predtým účtovalo ako zabezpečenie peňažných tokov v súlade so štandardom IAS 39. Takáto účtovná jednotka zruší predchádzajúce určenie ako zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekom 101 písm. d) a uplatní požiadavky ustanovené v uvedenom odseku. Účtovná jednotka takisto zmení určenie zabezpečenia na zabezpečenie reálnej hodnoty a uplatní prístup uvedený v odsekoch AG114 až AG131 prospektívne na nasledujúce účtovné obdobia.

PRECHODNÉ USTANOVENIA (odseky 103 až 108C)

AG133 Účtovná jednotka mohla určiť očakávanú vnútrokupinovú transakciu ako zabezpečenú položku na začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo, na účely prehodnotenia porovnávacích informácií, na začiatku skoršieho porovnávacieho obdobia) v rámci zabezpečenia, ktoré by spĺňalo podmienky na účtovanie zabezpečenia v súlade s týmto štandardom (v znení zmeny poslednej vety odseku 80). Takáto účtovná jednotka môže použiť takéto určenie pri uplatňovaní účtovania zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo od začiatku skoršieho porovnávacieho obdobia). Takáto účtovná jednotka tiež uplatňuje odseky AG99A a AG99B od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr. V súlade s odsekom 108B však nie je potrebné uplatňovať odsek AG99B na porovnávacie informácie skorších období.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 40

**Investičný nehnuteľný majetok**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania investičného nehnuteľného majetku a súvisiace požiadavky na zverejňovanie.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

## DEFINÍCIE

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

*Účtovná hodnota* je suma, v ktorej sa aktívum vykazuje vo výkaze o finančnej situácii.

*Obstarávacía cena* je suma predstavujúca vyplatené peňažné prostriedky alebo peňažné ekvivalenty alebo reálnu hodnotu inej protihodnoty poskytnutú na obstaranie aktíva v čase jeho nadobudnutia alebo zhotovenia, alebo, keď to je vhodné, suma priradená danému aktívu pri prvotnom zaúčtovaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných štandardov IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

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

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

a) **použitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo poskytovaní služieb, prípadne na administratívne účely; alebo**

b) **predaja v rámci bežného podnikania.**

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

## KLASIFIKÁCIA NEHNUTEĽNOSTI AKO INVESTIČNÉHO NEHNUTEĽNÉHO MAJETKU ALEBO NEHNUTEĽNOSTI UŽÍVANEJ VLASTNÍKOM

- 6 [Vypúšťa sa.]
- 7 Investičný nehnuteľný majetok je držaný s cieľom získať nájomné alebo kapitálové zhodnotenie alebo oboje. Preto investičný nehnuteľný majetok vytvára peňažné toky značne nezávisle od ostatných aktív, ktoré má účtovná jednotka v držbe. Toto odlišuje investičný nehnuteľný majetok od nehnuteľností užívaných vlastníkom. Výroba alebo dodávanie tovarov alebo služieb (alebo používanie nehnuteľnosti na administratívne účely) vytvára peňažné toky, ktoré sú priraditeľné nielen k nehnuteľnosti, ale aj k ostatným aktívam používaným vo výrobnom alebo dodávateľskom procese. Štandard IAS 16 sa uplatňuje na nehnuteľnosti užívané vlastníkom vo vlastníctve a štandard IFRS 16 *Lízingy* sa uplatňuje na nehnuteľnosti užívané vlastníkom v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie.

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

- 14 Na určenie, či nehnuteľnosť spĺňa kritériá investičného nehnuteľného majetku, je potrebný úsudok. Účtovná jednotka vypracúva kritériá tak, aby mohla urobiť tento úsudok konzistentne a v súlade s definíciou investičného nehnuteľného majetku a so súvisiacim návodom uvedeným v odsekoch 7 až 13. V odseku 75 písm. c) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka v prípade náročnej klasifikácie tieto kritériá zverejnila.
- 14A Úsudok je potrebný aj na určenie toho, či nadobudnutie investičného nehnuteľného majetku je nadobudnutím aktíva alebo súboru aktív, alebo podnikovou kombináciou v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Určovanie toho, či ide o podnikovú kombináciu, by malo odkazovať na štandard IFRS 3. Úvahy v odsekoch 7 až 14 tohto štandardu sa týkajú toho, či ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom alebo o investičný nehnuteľný majetok, a nie určenia, či nadobudnutie nehnuteľnosti je podnikovou kombináciou, ako sa vymedzuje v štandarde IFRS 3. Určenie toho, či konkrétna transakcia zodpovedá definícii podnikovej kombinácie podľa štandardu IFRS 3 a zahŕňa investičný nehnuteľný majetok, ako je definovaný v tomto štandarde, si vyžaduje samostatné uplatnenie oboch týchto štandardov.
- 15 Účtovná jednotka v niektorých prípadoch vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma svojej materskej spoločnosti alebo inej dcérskej spoločnosti, alebo ktorú takéto spoločnosti užívajú. Táto nehnuteľnosť nespĺňa kritériá investičného nehnuteľného majetku v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože z pohľadu skupiny ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom. Z pohľadu účtovnej jednotky vlastniacej nehnuteľnosť je však nehnuteľnosť investičným nehnuteľným majetkom vtedy, ak vyhovuje definícii uvedenej v odseku 5. Preto prenajímateľ vo svojej individuálnej účtovnej závierke pristupuje k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku.

## VYKAZOVANIE

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

## OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

- 20 **Investičný nehnuteľný majetok vo vlastníctve sa prvotne oceňuje vo svojej obstarávacej cene. Transakčné náklady sa zahrnú do prvotného ocenenia.**
- 21 Obstarávacía cena nakúpeného investičného nehnuteľného majetku pozostáva z jeho nákupnej ceny a ostatných priamo priraditeľných výdavkov. Medzi priamo priraditeľné výdavky patria napríklad poplatky za odborné právne služby, dane z prevodu nehnuteľností a iné transakčné náklady.



- 22 [Vypúšťa sa.]
- 23 Obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku nezvyšujú:
- a) zriaďovacie náklady (ak takéto náklady nie sú nevyhnutné na uvedenie nehnuteľnosti do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment);
  - b) prevádzkové straty, k vzniku ktorých došlo pred tým, ako investičný nehnuteľný majetok dosiahne plánovanú úroveň použitia; alebo
  - c) nadmerná hodnota odpadového materiálu, mzdových nákladov a iných zdrojov vzniknutých pri zhotovovaní alebo projektovaní nehnuteľnosti.
- 24 Ak je platba za investičný nehnuteľný majetok odložená, jeho obstarávací cena je ekvivalentom hotovostnej ceny. Rozdiel medzi touto sumou a celkovými platbami sa vykazuje ako úrokový náklad počas obdobia úveru.
- 25 [Vypúšťa sa.]
- 26 [Vypúšťa sa.]
- 27 Jeden alebo viacero investičných nehnuteľných majetkov možno obstaráť výmenou za nepeňažné aktívum či aktíva, alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív. Ďalej uvedené úvahy sa zaoberajú výmenou jedného nepeňažného aktíva za iné, avšak uplatňujú sa aj na všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Obstarávací cena takéhoto investičného nehnuteľného majetku sa oceňuje reálnou hodnotou okrem prípadov, keď a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata, alebo b) nemožno spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu ani prijatého, ani odovzdaného majetku. Obstaraný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj v prípade, keď účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje reálnou hodnotou, jeho obstarávací cena sa stanoví v účtovnej hodnote odovzdaného majetku.
- 28 Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu tak, že zväží rozsah, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:
- a) konfigurácia peňažných tokov (ich riziko, načasovanie a výška) z prijatého majetku sa líši od konfigurácie peňažných tokov z prevedeného majetku; alebo
  - b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene hodnoty špecifickej pre účtovnú jednotku tej časti činností účtovnej jednotky, ktorá je ovplyvnená transakciou; a
  - c) rozdiel uvedený v písmenách a) alebo b) je významný vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív.
- Na určenie toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, hodnota špecifická pre účtovnú jednotku týkajúca sa tej časti aktivít, ktorá je ovplyvnená transakciou, odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.
- 29 Reálnu hodnotu aktíva možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre toto aktívum významná alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu možno primerane posúdiť a používať pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu buď prijatého alebo odovzdaného aktíva, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota odovzdaného aktíva, pokiaľ reálna hodnota prijatého aktíva nie je evidentnejšia.
- 29A Investičný nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie sa prvotne oceňuje v jeho obstarávacej cene v súlade so štandardom IFRS 16.

## OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

## Účtovná politika

- 30 Účtovná jednotka si okrem výnimky uvedenej v odseku 32A za svoju účtovnú politiku vyberie buď model oceňovania reálnou hodnotou podľa odsekov 33 až 55 alebo model ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 56 a túto politiku uplatňuje na všetok svoj investičný nehnuteľný majetok.**
- 31 V štandarde IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa uvádza, že dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky možno uskutočniť len v prípade, ak výsledkom tejto zmeny bude účtovná závierka, ktorá poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie o účinkoch transakcií, iných udalostí alebo podmienok na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky. Je veľmi nepravdepodobné, že výsledkom zmeny modelu oceňovania reálnou hodnotou na model oceňovania obstarávacou cenou bude relevantnejšia prezentácia.
- 32 V tomto štandarde sa vyžaduje, aby všetky účtovné jednotky oceňovali reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku buď na účely oceňovania (ak účtovná jednotka používa model oceňovania reálnou hodnotou) alebo zverejňovania (ak sa používa model oceňovania obstarávacou cenou). Účtovnej jednotke sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nej, aby oceňovala investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na základe ocenenia nezávislým odhadcom, ktorý má zodpovedajúcu a uznávanú odbornú spôsobilosť a má predchádzajúce skúsenosti s oceňovaním investičného nehnuteľného majetku rovnakej kategórie a v rovnakej lokalite, ako je kategória investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa oceňuje.
- 32A Účtovná jednotka si smie:**
- a) **zvoliť buď model oceňovania reálnou hodnotou alebo model oceňovania obstarávacou cenou pre všetky záväzky súvisiace so zabezpečením investičného nehnuteľného majetku, ktorý vytvára výnos priamo prepojený s reálnou hodnotou alebo výnosmi zo špecifikovaného majetku zahŕňajúceho takýto investičný nehnuteľný majetok; a**
- b) **zvoliť buď model oceňovania reálnou hodnotou alebo model oceňovania obstarávacou cenou pre všetok ostatný investičný nehnuteľný majetok bez ohľadu na voľbu podľa písmena a).**
- 32B Niektoré účtovné jednotky prevádzkujú – buď interne alebo externe – investičný fond, ktorý poskytuje investorom výnosy určené jednotkami v tomto fonde. Niektoré účtovné jednotky podobne vystavujú poisťné zmluvy s prvkami priamej účasti, v rámci ktorých podkladové položky zahŕňajú investičný nehnuteľný majetok. Výhradne na účely odsekov 32A až 32B poisťné zmluvy zahŕňajú investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku. V odseku 32A sa účtovnej jednotke neumožňuje oceňovať nehnuteľnosti v držbe fondu (alebo nehnuteľnosti, ktoré sú podkladovou položkou) čiastočne v obstarávacej cene a čiastočne reálnou hodnotou. (Pozri štandard IFRS 17 *Poisťné zmluvy*, kde sú vymedzené pojmy, ktoré sa používajú v tomto odseku.)
- 32C Ak si účtovná jednotka zvolí rozličné modely pre dve kategórie uvedené v odseku 32A, predaj investičného nehnuteľného majetku medzi súbormi majetku ocenenými rôznymi modelmi sa vykazuje v reálnej hodnote a kumulatívna zmena reálnej hodnoty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Ak teda dôjde k predaju investičného nehnuteľného majetku zo súboru, v rámci ktorého sa používa model oceňovania reálnou hodnotou, do súboru, v rámci ktorého sa používa model oceňovania obstarávacou cenou, reálna hodnota nehnuteľnosti sa k dátumu predaja stáva jej reprodukčnou cenou.

## Model oceňovania reálnou hodnotou

- 33 Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka, ktorá si zvolí model oceňovania reálnou hodnotou, oceňuje všetok svoj investičný nehnuteľný majetok v jeho reálnej hodnote s výnimkou prípadov opísaných v odseku 53.**
- 34 [Vypúšťa sa.]
- 35 Zisk alebo strata vznikajúce zo zmeny reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa vykazujú vo výsledku hospodárenia za obdobie, v ktorom vzniknú.**
- 36 – 39 [Vypúšťa sa.]

- 40 Pri oceňovaní investičného nehnuteľného majetku reálnou hodnotou v súlade so štandardom IFRS 13 účtovná jednotka zabezpečí, aby reálna hodnota odzrkadľovala, okrem iného, výnosy z nájomného z bežných nájomov a ďalšie predpoklady, ktoré by účastníci trhu použili pri stanovovaní ceny investičného nehnuteľného majetku za bežných trhových podmienok.
- 40A Ak nájomca používa model oceňovania reálnou hodnotou na oceňovanie investičného nehnuteľného majetku, ktorý je v držbe ako aktívum s právom na užívanie, ocení reálnou hodnotou toto aktívum s právom na užívanie, a nie podkladovú nehnuteľnosť.
- 41 Štandardom IFRS 16 sa stanovuje základ pre prvotné zaúčtovanie obstarávacej ceny investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie. V odseku 33 sa vyžaduje, aby sa investičný nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie v prípade potreby precenil na reálnu hodnotu, ak si účtovná jednotka zvolí model oceňovania reálnou hodnotou. Ak sú lízingové splátky v trhových sadzbách, reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie by po odpočítaní všetkých očakávaných lízingových splátok (vrátane splátok týkajúcich sa vykazovaných lízingových záväzkov) mala mať k dátumu nadobudnutia nulovú hodnotu. Preto by na základe precenenia aktíva s právom na užívanie z obstarávacej ceny v súlade so štandardom IFRS 16 na reálnu hodnotu v súlade s odsekom 33 (berúc do úvahy požiadavky odseku 50) nemal vzniknúť prvotný zisk alebo strata, ak sa reálna hodnota neoceňuje k rozdielnym dátumom. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, keď sa uplatňovanie modelu oceňovania reálnou hodnotou zvolí po prvotnom zaúčtovaní.
- 42–47 [Vypúšťa sa.]
- 48 Vo výnimočných prípadoch existujú jasné dôkazy, že ak účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo keď sa existujúca nehnuteľnosť najprv stane investičným nehnuteľným majetkom z dôvodu zmeny použitia), variabilita v rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty bude taká veľká a pravdepodobnosť jednotlivých výsledkov bude také ťažké posúdiť, že je vylúčená užitočnosť jedného ocenenia reálnou hodnotou. To môže naznačovať, že reálnu hodnotu nehnuteľností nebude možné spoľahlivo oceňovať na trvalom základe (pozri odsek 53).
- 49 [Vypúšťa sa.]
- 50 Pri určovaní účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku podľa modelu oceňovania reálnou hodnotou účtovná jednotka nezapočítava duplicitne aktíva alebo záväzky, ktoré sú vykázané ako samostatné aktíva alebo záväzky. Napríklad:
- a) zariadenia, ako sú výťahy alebo klimatizácia, sú často neoddeliteľnou časťou budovy a spravidla sa skôr zahŕňajú do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku, než aby sa vykazovali samostatne ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;
  - b) ak sa prenajíma zariadená kancelária, reálna hodnota kancelárie spravidla zahŕňa reálnu hodnotu nábytku, pretože výnosy z prenájmu súvisia so zariadenou kanceláriou. Ak sa do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku zahŕňa nábytok, účtovná jednotka tento nábytok nevykazuje ako samostatné aktívum;
  - c) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku nezahŕňa zálohové alebo časovo rozlíšené nájomné z operatívneho lízingu, keďže ich účtovná jednotka vykazuje ako samostatný záväzok alebo aktívum;
  - d) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie odzrkadľuje očakávané peňažné toky (vrátane variabilných lízingových splátok, ktorých úhrada sa očakáva). To znamená, že ak získané ocenenie nehnuteľnosti nezahŕňa hodnotu všetkých očakávaných platieb, bude nevyhnutné pripočítať späť všetky vykázané lízingové záväzky, aby sa dosiahla účtovná hodnota investičného nehnuteľného majetku s použitím modelu oceňovania reálnou hodnotou.
- 51 [Vypúšťa sa.]
- 52 V niektorých prípadoch účtovná jednotka očakáva, že súčasná hodnota jej platieb súvisiacich s investičným nehnuteľným majetkom (iných než platby súvisiace s vykazovanými záväzkami) presiahne súčasnú hodnotu súvisiacich peňažných príjmov. S cieľom určiť, či vykazovať záväzok a ako ho prípadne oceniť, účtovná jednotka použije štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

**Nemožnosť spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu**

- 53 Existuje vyvrátiteľná domnienka, že účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceňovať investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na trvalom základe. Vo výnimočných prípadoch však existuje jasný dôkaz, že ak účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo keď sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investičným nehnuteľným majetkom z dôvodu zmeny spôsobu použitia), nie je možné spoľahlivo oceniť investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na trvalom základe. K takejto situácii dochádza výlučne vtedy, keď trh s porovnateľnými nehnuteľnosťami nie je aktívny (napríklad v posledkom čase sa uskutočnilo len niekoľko transakcií, cenové kotácie nie sú aktuálne alebo pozorované transakčné ceny naznačujú, že predávajúci bol nútený aktívum predať) a nie sú k dispozícii alternatívne spoľahlivé ocenenia nehnuteľností reálnou hodnotou (napríklad založené na projekciách diskontovaných peňažných tokov). Ak účtovná jednotka zistí, že reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe nie je možné spoľahlivo oceniť, ale očakáva, že reálnu hodnotu tejto nehnuteľnosti bude možné spoľahlivo oceniť po dokončení výstavby, oceňuje tento investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe obstarávacou cenou dovtedy, kým bude možné spoľahlivo ho oceniť reálnou hodnotou alebo do dokončenia výstavby (podľa toho, čo nastane skôr). Ak účtovná jednotka zistí, že reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku (iného, než je investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe) nie je možné spoľahlivo oceňovať na trvalom základe, účtovná jednotka ocení tento investičný nehnuteľný majetok použitím modelu oceňovania obstarávacou cenou podľa štandardu IAS 16 v prípade investičného nehnuteľného majetku vo vlastníctve alebo v súlade so štandardom IFRS 16 v prípade investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie. Zostatková hodnota investičného nehnuteľného majetku sa považuje za nulovú. Účtovná jednotka naďalej uplatňuje štandard IAS 16 alebo IFRS 16 až do vyradenia investičného nehnuteľného majetku.
- 53A Hneď, ako účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe, ktorý sa predtým ocenil v obstarávacej cene, ocení túto nehnuteľnosť jej reálnou hodnotou. Keď sa výstavba tejto nehnuteľnosti dokončí, predpokladá sa, že reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Ak ju nemožno spoľahlivo oceniť, nehnuteľnosť sa podľa odseku 53 zaúčtuje s použitím modelu oceňovania obstarávacou cenou v súlade so štandardom IAS 16 v prípade majetku vo vlastníctve alebo štandardom IFRS 16 v prípade investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie.
- 53B Domnienku, že reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe možno spoľahlivo oceniť, je možné vyvrátiť len pri prvotnom zaúčtovaní. Účtovná jednotka, ktorá ocenila určitú položku investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe reálnou hodnotou, nemôže dospieť k záveru, že reálnu hodnotu dokončeného investičného nehnuteľného majetku nemožno spoľahlivo oceniť.
- 54 Vo výnimočných prípadoch, keď účtovná jednotka musí z dôvodu uvedeného v odseku 53 oceňovať investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu oceňovania obstarávacou cenou v súlade so štandardom IAS 16 alebo IFRS 16, oceňuje všetok svoj ostatný investičný nehnuteľný majetok – vrátane investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe – reálnou hodnotou. Hoci v takýchto prípadoch účtovná jednotka môže vo vzťahu k jednému investičnému nehnuteľnému majetku použiť model oceňovania obstarávacou cenou, táto účtovná jednotka pokračuje v účtovaní každej zostávajúcej nehnuteľnosti s použitím modelu oceňovania reálnou hodnotou.
- 55 Ak účtovná jednotka predtým oceňovala investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou, v oceňovaní nehnuteľností reálnou hodnotou pokračuje až do vyradenia (alebo pokiaľ sa nehnuteľnosť nestane nehnuteľnosťou užívanou vlastníkom alebo účtovná jednotka nezačne zhodnocovať nehnuteľnosť na účely následného predaja v rámci bežného podnikania), a to aj v prípade, že porovnateľné trhové transakcie budú menej časté alebo trhové ceny sa stanú ťažšie dostupnými.

**Model ocenenia obstarávacou cenou**

- 56 Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka, ktorá si vyberie model oceňovania obstarávacou cenou, oceňuje investičný nehnuteľný majetok:
- a) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, ak spĺňa kritériá klasifikácie ako držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj);

- b) v súlade so štandardom IFRS 16, ak je v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie a nie je držané na predaj v súlade so štandardom IFRS 5; a
- c) v súlade s požiadavkami uvedenými v štandarde IAS 16 pre model oceňovania obstarávacou cenou vo všetkých ostatných prípadoch.

## PREVODY

- 57 Účtovná jednotka prevedie nehnuteľnosť na investičný nehnuteľný majetok alebo z investičného nehnuteľného majetku výlučne vtedy, keď dôjde k zmene v používaní. K zmene v používaní dôjde vtedy, keď nehnuteľnosť spĺňa definíciu investičného nehnuteľného majetku alebo keď túto definíciu prestane spĺňať a ak existuje preukázaná zmena v používaní. Samotná zmena úmyslov manažmentu, pokiaľ ide o používanie nehnuteľnosti, neposkytuje dôkaz o zmene v používaní. Príklady dôkazov o zmene v používaní zahŕňajú:
- a) začiatok užívania vlastníkom alebo úpravy s výhľadom užívania vlastníkom v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do nehnuteľnosti užíwanej vlastníkom;
  - b) začiatkom zhodnotenia s cieľom predaja v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do zásob;
  - c) ukončením užívania vlastníkom na účely prevodu z nehnuteľnosti užíwanej vlastníkom do investičného nehnuteľného majetku; a
  - d) začiatok operatívneho lízingu poskytovaného inej strane v prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku.
  - e) [vypúšťa sa]
- 58 Ak sa účtovná jednotka rozhodne vyradiť investičný nehnuteľný majetok bez projektovania, naďalej zaobchádza s nehnuteľnosťou ako s investičným nehnuteľným majetkom dovtedy, kým sa neukončí jeho vykazovanie (vylúči sa z výkazu o finančnej situácii), pričom ho nereklasifikuje na zásoby. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka začne modernizovať existujúci nehnuteľný majetok na účely pokračovania v jeho budúcom využívaní ako investičného nehnuteľného majetku, nehnuteľnosť zostane investičným nehnuteľným majetkom a počas modernizácie sa nereklasifikuje na nehnuteľnosť užívanú vlastníkom.
- 59 Odseky 60 až 65 sa uplatňujú pri otázkach týkajúcich sa vykazovania a oceňovania, ku vzniku ktorých dochádza, ak jednotka používa pre investičný nehnuteľný majetok model oceňovania reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka používa model oceňovania obstarávacou cenou, nemení sa v dôsledku prevodov medzi investičným nehnuteľným majetkom, nehnuteľnosťami užívanými vlastníkom a zásobami účtovná hodnota prevedenej nehnuteľnosti a nemení sa ani obstarávací cena nehnuteľnosti na účely oceňovania alebo zverejňovania.
- 60 **Pokiaľ ide o prevod z investičného nehnuteľného majetku, ktorý je účtovaný v reálnej hodnote, do nehnuteľností užívaných vlastníkom alebo do zásob, reprodukčnou cenou nehnuteľností pri následnom účtovaní podľa štandardov IAS 16, IFRS 16 alebo IAS 2 je ich reálna hodnota k dátumu zmeny užívania.**
- 61 **Ak sa nehnuteľnosti užívané vlastníkom stanú investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 16 na nehnuteľný majetok vo vlastníctve a štandard IFRS 16 na nehnuteľný majetok držaný nájomcom ako aktívum s právom na užívanie až do dátumu zmeny použitia. S akýmkoľvek rozdielom, ktorý k uvedenému dátumu vznikne medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa štandardu IAS 16 alebo IFRS 16 a jej reálnou hodnotou, účtovná jednotka zaobchádza rovnakým spôsobom ako s precenením podľa štandardu IAS 16.**
- 62 Do dátumu, keď sa nehnuteľnosť užívaná vlastníkom stáva investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka odpisuje nehnuteľnosť (alebo aktívum s právom na užívanie) a vykazuje akékoľvek straty zo zníženia hodnoty, ktoré nastali. S akýmkoľvek rozdielom, ktorý k uvedenému dátumu vznikne medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa štandardu IAS 16 alebo IFRS 16 a jej reálnou hodnotou, účtovná jednotka zaobchádza rovnakým spôsobom ako s precenením podľa štandardu IAS 16. Inými slovami:



- a) akékoľvek výsledné zníženie účtovnej hodnoty nehnuteľnosti sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Do rozsahu, v akom je suma zahrnutá do prebytku z precenenia tejto nehnuteľnosti, sa však zníženie vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a znižuje sa ním prebytok z precenenia vo vlastnom imaní;
- b) s prípadným výsledným zvýšením účtovnej hodnoty sa zaobchádza takto:
- i) do rozsahu, v akom zvýšenie ruší predchádzajúcu stratu zo zníženia hodnoty nehnuteľnosti, sa zvýšenie vykazuje vo výsledku hospodárenia. Suma vykázaná vo výsledku hospodárenia nepresahuje sumu potrebnú na obnovenie účtovnej hodnoty, ktorá by sa určila (po odpočítaní odpisov) v prípade, ak by sa nevykazovala žiadna strata zo zníženia hodnoty;
  - ii) akákoľvek zostávajúca časť zvýšenia sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a zvyšuje sa ňou prebytok z precenenia vo vlastnom imaní. Pri následnom vyradení investičného nehnuteľného majetku sa môže prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania previesť do nerozdelného zisku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdelného zisku sa neuskutočňuje cez výsledok hospodárenia.

**63 V prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**

64 S prevodmi zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, sa zaobchádza rovnako ako s predajom zásob.

**65 Ak účtovná jednotka zhotoví alebo dokončí projektovanie investičného nehnuteľného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a ich predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**

#### VYRADENIA

**66 Vykazovanie investičného nehnuteľného majetku sa ukončí (vylúči z výkazu o finančnej situácii) pri jeho vyradení, alebo ak je investičný nehnuteľný majetok na trvalo vylúčený z používania a z jeho vyradenia sa neočakávajú budúce ekonomické úžitky.**

67 Vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa môže uskutočniť predajom alebo uzatvorením finančného lízingu. Dátumom vyradenia investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa predáva, je dátum, keď príjemca začne ovládať investičný nehnuteľný majetok v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy podľa štandardu IFRS 15. Na vyradenie uskutočnené formou finančného lízingu a na predaj a spätný lízing sa uplatňuje štandard IFRS 16.

68 Ak účtovná jednotka podľa zásady vykazovania uvedenej v odseku 16 vykazuje obstarávaciu cenu časti, ktorou sa nahrádza časť investičného nehnuteľného majetku, v rámci účtovnej hodnoty tohto aktíva, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradenej časti. Pokiaľ ide o investičný nehnuteľný majetok účtovaný pomocou modelu oceňovania obstarávacou cenou, nahradenou časťou nemôže byť časť, ktorá bola samostatne odpisovaná. Ak účtovná jednotka nedokáže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako ukazovateľ toho, aká bola obstarávacía cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená. V rámci modelu oceňovania reálnou hodnotou môže už reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku odzrkadľovať skutočnosť, že časť, ktorá sa má nahradiť, stratila svoju hodnotu. V iných prípadoch môže byť ťažké rozpoznať, o koľko sa má vo vzťahu k nahrádzanej časti znížiť reálna hodnota. Ak vzhladom na nahrádzanú časť nie je možné znížiť reálnu hodnotu, alternatívou je do účtovnej hodnoty majetku zahrnúť obstarávaciu cenu náhradnej časti a následne opätovne posúdiť reálnu hodnotu, ako by sa požadovalo v prípade prírastkov, ktoré nezahŕňajú náhradu.



- 69 **Zisky alebo straty vznikajúce z ukončenia používania alebo z vyradenia investičného nehnuteľného majetku sa určujú ako rozdiel medzi čistými príjmami z vyradenia a účtovnou hodnotou majetku a vykazujú sa vo výsledku hospodárenia (pokiaľ sa v štandarde IFRS 16 pre predaj a spätný lízing nevyžaduje inak) v období ukončenia používania alebo vyradenia.**
- 70 Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty vyplývajúcich z ukončenia vykazovania investičného nehnuteľného majetku, sa určuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej výšky protihodnoty zahrnuté do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.
- 71 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 37 alebo prípadne iné štandardy na všetky záväzky, ktoré si ponechá po vyradení investičného nehnuteľného majetku.
- 72 **Kompenzácia od tretích osôb za investičný nehnuteľný majetok, ktorého hodnota sa znížila, bol stratený alebo odovzdaný, sa vykazuje vo výsledku hospodárenia k dátumu splatnosti kompenzácie.**
- 73 Zníženia hodnoty alebo strata investičného nehnuteľného majetku, súvisiace nároky na kompenzáciu voči tretím stranám alebo platby kompenzácie tretími stranami a akékoľvek následné obstaranie alebo zhotovenie náhradného majetku sú samostatné ekonomické udalosti a účtujú sa samostatne takto:
- zníženie hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje v súlade so štandardom IAS 36;
  - vylúčenia alebo vyradenia investičného nehnuteľného majetku sa vykazujú v súlade s odsekmi 66 až 71 tohto štandardu;
  - kompenzácia od tretích strán za investičný nehnuteľný majetok, ktorého hodnota sa znížila, bol stratený alebo odovzdaný, sa vykáže vo výsledku hospodárenia k dátumu splatnosti kompenzácie; a
  - náklady na obnovený, kúpený alebo zhotovený majetok vo forme náhrady sa stanovujú v súlade s odsekmi 20 až 29 tohto štandardu.

#### ZVEREJŇOVANIE

##### **Model oceňovania reálnou hodnotou a model oceňovania obstarávacou cenou**

- 74 Ďalej uvedené zverejnenia sa uplatňujú spolu so zverejneniami uvedenými v štandarde IFRS 16. V súlade so štandardom IFRS 16 uvádza vlastník investičného nehnuteľného majetku zverejnenia prenajímateľa o lízingoch, ktoré uzavrel. Nájomca, ktorý má v držbe investičný nehnuteľný majetok ako aktívum s právom na užívanie, uvádza zverejnenia nájomcu požadované v štandarde IFRS 16 a zverejnenia prenajímateľa požadované v štandarde IFRS 16 týkajúce sa akýchkoľvek operatívnych lízingov, ktoré uzavrel.
- 75 **Účtovná jednotka zverejňuje:**
- či používa model oceňovania reálnou hodnotou alebo model oceňovania obstarávacou cenou;
  - [vypúšťa sa]
  - v prípadoch, keď je ťažké klasifikovať nehnuteľnosť (pozri odsek 14), kritériá používané na odlíšenie investičného nehnuteľného majetku od nehnuteľnosti užíwanej vlastníkom a nehnuteľnosti držanej na predaj v rámci bežného podnikania;
  - [vypúšťa sa]

- e) rozsah, do akého je reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku (v súlade s jeho ocenením a zverejnením v účtovnej závierke) založená na ocenení vykonanom nezávislým odhadcom, ktorý má uznávanú a relevantnú odbornú spôsobilosť a predchádzajúce skúsenosti s oceňovaním investičného nehnuteľného majetku rovnakej kategórie a v rovnakej lokalite, ako je investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa oceňuje. Ak sa takéto ocenenie neuskutočnilo, táto skutočnosť sa zverejní;
- f) sumy vykazované vo výsledku hospodárenia týkajúce sa:
- i) výnosov z prenájmu investičného nehnuteľného majetku;
  - ii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, ktorý počas obdobia vytváral výnosy z prenájmu;
  - iii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, ktorý počas obdobia nevytváral výnosy z prenájmu; a
  - iv) kumulatívnej zmeny reálnej hodnoty, vykazovanej vo výsledku hospodárenia, z predaja investičného nehnuteľného majetku zo súboru majetku, v rámci ktorého sa používa model oceňovania obstarávacou cenou, do súboru, v ktorom sa používa model oceňovania reálnou hodnotou (pozri odsek 32C);
- g) existenciu a sumy obmedzení realizovateľnosti investičného nehnuteľného majetku alebo úhradu výnosov a príjmov z vyradenia;
- h) zmluvné povinnosti na obstaranie, zhotovenie alebo projektovanie investičného nehnuteľného majetku alebo na opravy, údržbu alebo rozšírenie úžitkových vlastností.

#### Model oceňovania reálnou hodnotou

- 76 Popri požiadavkách na zverejňovanie uvedených v odseku 75 účtovná jednotka, ktorá uplatňuje model oceňovania reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 55, zverejňuje zosúhlasenie medzi účtovnými hodnotami investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci obdobia, pričom uvedie:
- a) prírastky, samostatne zverejňujúce tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných v účtovnej hodnote majetku;
  - b) prírastky vyplývajúce z obstarania prostredníctvom podnikových kombinácií;
  - c) aktíva klasifikované ako držané na predaj alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 a iné vyradenia;
  - d) čisté zisky alebo straty z úprav reálnej hodnoty;
  - e) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;
  - f) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľnosti užívaných vlastníkom; a
  - g) ostatné zmeny.
- 77 Ak na účely účtovnej závierky dôjde k významnej úprave získaného ocenenia investičného nehnuteľného majetku, napríklad na účely zabránenia duplicitnému započítaniu aktív alebo záväzkov vykazovaných v súlade s odsekom 50 ako samostatné aktíva a záväzky, účtovná jednotka zverejňuje zosúhlasenie medzi získaným ocenením a upraveným ocenením obsiahnutým v účtovnej závierke, pričom samostatne uvedie súhrnnú sumu prípadných vykazovaných lízingových záväzkov, ktoré sa spätne pripočítali, a všetkých ostatných významných úprav.

- 78 Vo výnimočných prípadoch uvedených v odseku 53, ak účtovná jednotka oceňuje investičný nehnuteľný majetok pomocou modelu oceňovania obstarávacou cenou uvedeného v štandarde IAS 16 alebo v súlade so štandardom IFRS 16, v zosúhlasení vyžadovanom na základe odseku 76 sa zverejnia sumy týkajúce sa tohto investičného nehnuteľného majetku osobitne od súm, ktoré sa týkajú iného investičného nehnuteľného majetku. Účtovná jednotka navyše zverejňuje:
- a) opis investičného nehnuteľného majetku;
  - b) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť;
  - c) ak je to možné, interval odhadov, v rámci ktorého sa reálna hodnota s veľkou pravdepodobnosťou nachádza; a
  - d) pri vyradení investičného nehnuteľného majetku neúčtovaného v reálnej hodnote:
    - i) to, že účtovná jednotka vyradila investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote;
    - ii) účtovnú hodnotu tohto investičného nehnuteľného majetku v čase predaja; a
    - iii) sumu vykázaných ziskov alebo strát.

#### Model ocenenia obstarávacou cenou

- 79 Popri zverejňovaní vyžadovanom v odseku 75 účtovná jednotka, ktorá používa model oceňovania obstarávacou cenou uvedený v odseku 56, zverejňuje:
- a) použité metódy odpisovania;
  - b) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;
  - c) hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;
  - d) zosúhlasenie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci obdobia, pričom sa uvedú tieto informácie:
    - i) prírastky, samostatne zverejňujúc tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných ako aktívum;
    - ii) prírastky vyplývajúce z obstarania prostredníctvom podnikových kombinácií;
    - iii) aktíva klasifikované ako držané na predaj alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 a iné vyradenia;
    - iv) odpisy;
    - v) suma vykázaných strát zo zníženia hodnoty a suma zrušených strát zo zníženia hodnoty počas obdobia v súlade so štandardom IAS 36;
    - vi) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;
    - vii) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľnosti užívanej vlastníkom; a
    - viii) ostatné zmeny.

e) reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku. Vo výnimočných prípadoch uvedených v odseku 53, ak účtovná jednotka nedokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku, zverejňuje:

- i) opis investičného nehnuteľného majetku;
- ii) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť; a
- iii) ak je to možné, interval odhadov, v rámci ktorého sa reálna hodnota s veľkou pravdepodobnosťou nachádza.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

##### Model oceňovania reálnou hodnotou

80 Účtovná jednotka, ktorá predtým uplatňovala štandard IAS 40 (z roku 2000) a ktorá si prvýkrát zvolila možnosť klasifikovať a účtovať niektoré alebo všetky prípustné podiely na nehnuteľnom majetku, ktoré má v držbe v rámci operatívnych lízingov, ako investičný nehnuteľný majetok, vykazuje vplyv tejto voľby ako úpravu počiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom sa táto voľba uskutočnila po prvýkrát. Navyše:

a) ak účtovná jednotka predtým zverejnila (v účtovnej závierke alebo inak) reálnu hodnotu týchto podielov na nehnuteľnom majetku v skorších obdobiach (ocenenia na takom základe, ktorý vyhovuje definícii reálnej hodnoty podľa štandardu IFRS 13), tejto účtovnej jednotke sa odporúča, ale nie je povinná:

i) upraviť počiatočný stav nerozdelených ziskov za najskoršie prezentované obdobie, za ktoré bola táto reálna hodnota zverejnená; a

ii) prepočítať porovnávacie informácie za tieto obdobia; a

b) ak účtovná jednotka predtým nezverejnila informácie opísané v písmene a), neprehodnocuje porovnávacie informácie a túto skutočnosť zverejní.

81 V tomto štandarde sa vyžaduje prístup odlišný od prístupu požadovaného v štandarde IAS 8. V štandarde IAS 8 sa vyžaduje prehodnotenie porovnávacích informácií s výnimkou situácie, keď by takéto prehodnotenie bolo nevykonateľné.

82 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard po prvýkrát, úprava počiatočného stavu nerozdeleného zisku zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

##### Model ocenenia obstarávacou cenou

83 Štandard IAS 8 platí pre všetky zmeny v účtovných politikách, ktoré sa uskutočnia, keď účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tento štandard a zvolí si používanie modelu oceňovania obstarávacou cenou. Vplyv zmeny v účtovných politikách zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

84 Požiadavky odsekov 27 až 29 týkajúce sa prvotného ocenenia investičného nehnuteľného majetku získaného prostredníctvom výmeny aktív sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.

##### Podnikové kombinácie

84A Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2011 – 2013*, vydaným v decembri 2013, sa doplnil odsek 14A a nadpis pred odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na nadobudnutia investičného nehnuteľného majetku od začiatku prvého obdobia, na ktoré uplatňuje túto zmenu. Účtovanie nadobudnutí investičného nehnuteľného majetku v predchádzajúcich obdobiach sa teda neupravuje. Účtovná jednotka však môže rozhodnúť, že zmenu uplatní na jednotlivé nadobudnutia investičného nehnuteľného majetku, ku ktorým došlo pred začiatkom prvého ročného obdobia, ktoré sa začalo dátumom nadobudnutia účinnosti alebo po tomto dátume, a to výlučne vtedy, ak má účtovná jednotka k dispozícii informácie potrebné na uplatnenie zmeny na tieto skoršie transakcie.

**IFRS 16**

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

**Prevody investičného nehnuteľného majetku**

- 84C** Dokumentom *Prevody investičného nehnuteľného majetku* (zmeny štandardu IAS 40), vydaným v decembri 2016, sa zmenili odseky 57 až 58. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na zmeny v použití, ktoré nastanú na začiatku ročného obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tieto zmeny (dátum prvotného uplatnenia), alebo neskôr. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka opätovne posúdi klasifikáciu nehnuteľnosti držanej k tomuto dátumu a prípadne reklasifikuje túto nehnuteľnosť uplatnením odsekov 7 až 14 s cieľom zohľadniť podmienky, ktoré existujú k danému dátumu.
- 84D** Bez ohľadu na požiadavky odseku 84C, účtovná jednotka má povolené uplatniť zmeny odsekov 57 až 58 retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 výlučne vtedy, ak to je možné bez použitia spätného pohľadu.
- 84E** Ak v súlade s odsekom 84C účtovná jednotka reklasifikuje nehnuteľnosť k dátumu prvotného uplatnenia, účtovná jednotka:
- a) zaúčtuje túto reklasifikáciu uplatnením požiadaviek uvedených v odsekoch 59 až 64. Pri uplatňovaní odsekov 59 až 64 účtovná jednotka:
    - i) chápe každý odkaz na dátum zmeny v použití ako odkaz na dátum prvotného uplatnenia; a
    - ii) vykazuje každú sumu, ktorá by v súlade s odsekmi 59 až 64 bola vykázaná vo výsledku hospodárenia, ako úpravu počiatočného stavu nerozdeleného zisku k dátumu prvotného uplatnenia.
  - b) zverejní sumy reklasifikované na investičný nehnuteľný majetok alebo z investičného nehnuteľného majetku v súlade s odsekom 84C. Účtovná jednotka zverejní tieto sumy reklasifikované v rámci zosúhľadnenia účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci obdobia, ako sa požaduje v odsekoch 76 a 79.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 85** Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 85A** Štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 62. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 85B** Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenili odseky 8, 9, 48, 53, 54 a 57, vypustil sa odsek 22 a doplnili sa odseky 53A a 53B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Účtovná jednotka má povolené uplatňovať zmeny na investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe od ktoréhokoľvek dátumu pred 1. januárom 2009 pod podmienkou, že k týmto dátumom je investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe ocenený reálnou hodnotou. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatní zmeny odsekov 5 a 81E štandardu IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

- 85C Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení definícia reálnej hodnoty uvedená v odseku 5, menia sa odseky 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78 až 80 a 85B a vypúšťajú sa odseky 36 až 39, 42 až 47, 49, 51 a 75 písm. d). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 85D Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2011 – 2013*, vydaným v decembri 2013, sa doplnili nadpisy pred odsek 6 a za odsek 84 a doplnili sa odseky 14A a 84A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 85E Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 3 písm. b) a odseky 9, 67 a 70. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 85F Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil rozsah pôsobnosti štandardu IAS 40 tak, že sa v ňom vymedzil pojem investičný nehnuteľný majetok tak, aby zahŕňal tak investičný nehnuteľný majetok vo vlastníctve, ako aj nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie. Štandardom IFRS 16 sa zmenili odseky 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 a 78, doplnili sa odseky 19A, 29A, 40A a 84B a jeho súvisiaci nadpis a vypustili sa odseky 3, 6, 25, 26 a 34. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 85G Dokumentom *Prevody investičného nehnuteľného majetku (zmeny štandardu IAS 40)*, vydaným v decembri 2016, sa zmenili odseky 57 a 58 a doplnili sa odseky 84C až 84E. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 85H Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 32B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

## UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 40 (2000)

- 86 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* (vydaný v roku 2000).



## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 41

**Poľnohospodárstvo**

## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania a zverejnenia súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

**1 Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní ďalej uvedených položiek, ak súvisia s poľnohospodárskou činnosťou:**

- a) biologický majetok s výnimkou plodiacich rastlín;
- b) poľnohospodárska produkcia v čase zberu úrody a
- c) štátne dotácie, na ktoré sa vzťahujú odseky 34 a 35.

2 Tento štandard sa nevzťahuje na:

- a) pozemky súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandardy IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* a IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*);
- b) plodiace rastliny súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandard IAS 16). Tento štandard sa však vzťahuje na produkciu týchto plodiacich rastlín;
- c) štátne dotácie vzťahujúce sa na plodiace rastliny (pozri štandard IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*);
- d) nehmotný majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandard IAS 38 *Nehmotný majetok*);
- e) aktíva s právom na užívanie vyplývajúce z lízingu pozemkov, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandard IFRS 16 *Lízingy*).

3 Tento štandard sa uplatňuje na poľnohospodársku produkciu, ktorá predstavuje zozbieranú produkciu z biologického majetku účtovnej jednotky v čase zberu úrody. Následne sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* alebo iný uplatniteľný štandard. Z toho vyplýva, že tento štandard sa nezaobera spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody; napríklad spracovaním hrozna na víno vo vinárskom podniku, ktorý toto hrozno vypestoval. Keďže takéto spracovanie môže byť logickým a prirodzeným rozšírením poľnohospodárskej činnosti a prebiehajúce procesy môžu mať určitú podobnosť s biologickou premenou, takéto spracovanie nie je zahrnuté do definície poľnohospodárskej činnosti podľa tohto štandardu.

4 Ďalej uvedená tabuľka obsahuje príklady biologického majetku, poľnohospodárskej produkcie a produktov, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody:

Biologický majetok	Poľnohospodárska produkcia	Produkty, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody
Ovce	Vlna	Priadza, koberce
Stromy v pestovanom lesnom poraste	Vyrúbané stromy	Guľatina, rezivo
Dojnice	Mlieko	Syry
Ošípané	Jatočné telá	Klobásy, údená šunka

Biologický majetok	Poľnohospodárska produkcia	Produkty, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody
Rastliny bavlníka	Zozbieraná bavlna	Vlákná, odevy
Cukrová trstina	Zozbieraná úroda cukrovej trstiny	Cukor
Rastliny tabaku	Pozberané listy	Sušený tabak
Čajovníky	Pozberané listy	Čaj
Vinič	Obraté hrozno	Víno
Ovocné stromy	Pozberané plody	Spracované ovocie
Palma olejová	Pozberané plody	Palmový olej
Kaučukovníky	Pozberaný latex	Výrobky z kaučuku

Niektoré rastliny, napríklad čajovníky, vinič, palmy olejové a kaučukovníky, obvykle zodpovedajú definícii plodiacej rastliny a patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 16. Úroda rastúca na plodiacich rastlinách, napríklad čajové listy, hrozno, plody palmy olejovej a latex, však patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41.

## DEFINÍCIE

### Definície súvisiace s poľnohospodárstvom

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

*Poľnohospodárska činnosť* je účtovnou jednotkou riadená biologická premena a zber úrody biologického majetku na predaj alebo na konverziu na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.

*Poľnohospodárska produkcia* je zozbieraná produkcia z biologického majetku účtovnej jednotky.

*Plodiaca rastlina* je živá rastlina:

- a) ktorá sa používa pri výrobe alebo dodávkach poľnohospodárskej produkcie;
- b) ktorá bude podľa očakávaní prinášať produkciu dlhšie než jedno obdobie; a
- c) v prípade ktorej je málo pravdepodobné, že sa bude predávať ako poľnohospodárska produkcia, s výnimkou príležitostného predaja odpadu.

*Biologický majetok* je živé zviera alebo rastlina.

*Biologická premena* zahŕňa procesy rastu, degenerácie, produkcie a rozmnožovania, ktoré sú príčinou kvalitatívnych alebo kvantitatívnych zmien biologického majetku.

*Náklady na predaj* sú prírastkové náklady priamo priraditeľné k vyradeniu majetku, s výnimkou finančných nákladov a nákladov na dane z príjmov.

*Trieda biologického majetku* je zoskupenie podobných živých zvierat alebo rastlín.

*Zber úrody* je oddelenie produktu od biologického majetku alebo prerušenie životných procesov biologického majetku.

- 5A Plodiacimi rastlinami nie sú tieto rastliny:
- a) rastliny pestované na to, aby sa mohli zbierať ako poľnohospodárska produkcia (napríklad stromy pestované na rezivo);
  - b) rastliny pestované na vytváranie poľnohospodárskej produkcie v prípade, že existuje aspoň určitá pravdepodobnosť, že účtovná jednotka bude úrodu z rastliny zbierať a predávať ako poľnohospodársku produkciu na iný účel než príležitostný predaj odpadu (napríklad stromy, ktoré sa pestujú na ovocie i na rezivo); a
  - c) jednoročné plodiny (napríklad kukurica a pšenica).
- 5B Ak plodiace rastliny prestanú prinášať produkciu, mohli by sa vyklčovať a predávať ako odpad, napríklad ako palivové drevo. Takýto príležitostný predaj odpadu nebráni tomu, aby rastlina zodpovedala definícii plodiacej rastliny.
- 5C Produkcia rastúca na plodiacich rastlinách je biologický majetok.
- 6 Poľnohospodárska činnosť sa vzťahuje na rozmanitý rozsah činností; napríklad chov dobytka, lesníctvo, ročné alebo celoročné pestovanie, obrábanie ovocných sádov a plantáží, pestovanie kvetín a vodné hospodárstvo (vrátane chovu rýb). V rámci tejto rozmanitosti existujú určité spoločné črty:
- a) *schopnosť meniť sa*. Živé zvieratá a rastliny sú schopné biologickej premeny;
  - b) *riadenie zmeny*. Riadenie uľahčuje biologickú premenu zlepšovaním alebo aspoň stabilizáciou podmienok nevyhnutných na uskutočnenie daného procesu (napríklad úrovňou výživy, vlhkosťou, teplotou, plodnosťou a svetlom). Takéto riadenie odlišuje poľnohospodársku činnosť od ostatných činností. Napríklad zbieranie úrody z neriadených zdrojov (ako je morský rybolov a odlesňovanie) nie je poľnohospodárskou činnosťou; a
  - c) *oceňovanie zmeny*. Zmena kvality (napríklad genetická vlastnosť, hustota, zrelosť, tuková vrstva, obsah bielkovín a sila vlákna) alebo kvantita (napríklad potomstvo, hmotnosť, kubické metre, dĺžka alebo priemer vlákna a počet púčikov) spôsobená biologickou premenou alebo zberom úrody sa oceňuje a sleduje ako súčasť bežnej funkcie riadenia.
- 7 Biologická premena má za následok tieto druhy výsledkov:
- a) zmeny majetku prostredníctvom i) rastu (zvýšenie kvantity alebo zlepšenie kvality zvierata alebo rastliny), ii) degenerácie (zníženie kvantity alebo zhoršenie kvality zvierata alebo rastliny), alebo iii) rozmnožovania (produkcia ďalších živých zvierat alebo rastlín); alebo
  - b) výroba poľnohospodárskej produkcie, napríklad latex, čajové listy, vlna a mlieko.

#### Všeobecné definície

### 8 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

*Účtovná hodnota* je suma, v ktorej sa aktívum vykazuje vo výkaze o finančnej situácii.

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

*Štátne dotácie* sú vymedzené v štandarde IAS 20.

9 [Vypúšťa sa.]

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

**10 Účtovná jednotka vykazuje biologický majetok alebo poľnohospodársku produkciu výlučne vtedy, ak:**

**a) účtovná jednotka ovláda majetok v dôsledku minulých udalostí;**

**b) je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z daného majetku plynúť budúce ekonomické úžitky; a**

**c) reálnu hodnotu alebo obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo oceniť.**

11 V poľnohospodárskej činnosti sa ovládanie môže preukázať napríklad právnym vlastníctvom dobytká a značkováním alebo iným označením dobytká pri získaní, narodení alebo skončení pridávania. Budúce úžitky sa zvyčajne stanovujú ocenením významných fyzických vlastností.

**12 Biologický majetok sa oceňuje pri prvotnom zaúčtovaní a ku koncu každého obdobia vykazovania, a to reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj s výnimkou prípadu, ktorý je uvedený v odseku 30, keď reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo oceniť.**

13 Poľnohospodárska produkcia zozbieraná z biologického majetku účtovnej jednotky sa oceňuje reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj v okamihu zberu úrody. Takéto ocenenie predstavuje obstarávaciu cenu k tomuto dátumu, keď sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* alebo iný uplatniteľný štandard.

14 [Vypúšťa sa.]

15 Oceňovanie reálnou hodnotou biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie možno uľahčiť tak, že sa biologický majetok alebo poľnohospodárska produkcia zoskupí podľa významných vlastností, napríklad podľa veku alebo kvality. Účtovná jednotka si ako základ pre ocenenie vyberá vlastnosti zodpovedajúce vlastnostiam používaným na trhu.

16 Účtovné jednotky často uzatvárajú zmluvy na predaj svojho biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie k budúcemu dátumu. Zmluvné ceny nie sú pri oceňovaní reálnou hodnotou nevyhnutne relevantné, pretože reálna hodnota odzrkadľuje bežné trhové podmienky, za ktorých by transakciu uskutočnili kupujúci a predávajúci účastníci trhu. Následkom toho sa reálna hodnota biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie neupravuje z dôvodu existencie zmluvy. V niektorých prípadoch môže byť zmluva o predaji biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie nevýhodnou zmluvou podľa definície uvedenej v štandarde IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Na nevýhodné zmluvy sa uplatňuje štandard IAS 37.

17 – 21 [Vypúšťa sa.]

22 Účtovná jednotka do tohto výpočtu nezahrnie peňažné toky z financovania aktív alebo z obnovy biologického majetku po zbere úrody (napríklad náklady na znovuvysadenie stromov v lesnom poraste po ťažbe).

23 [Vypúšťa sa.]

24 Obstarávacía cena sa môže niekedy približovať reálnej hodnote, najmä keď:

a) sa od vzniku počiatočnej obstarávacej ceny uskutočnila malá biologická premena (napríklad v prípade sadeníc vysadených bezprostredne pred koncom obdobia vykazovania alebo v prípade novo nadobudnutých hospodárskych zvierat); alebo

b) sa neočakáva významný vplyv biologickej premeny na cenu (napríklad v prípade začiatkových štádií rastu borovice pestovanej v 30-ročnom produkčnom cykle).

25 Biologický majetok je často fyzicky spojený s pozemkom (napríklad stromy v lesnom poraste). Pre biologický majetok spojený s pozemkom nemusí existovať samostatný trh, ale aktívny trh môže existovať pre kombinované aktíva, napríklad pre súbor, ktorý pozostáva z biologického majetku, nekultivovanej pôdy a meliorácií. Účtovná jednotka môže na ocenenie biologického majetku reálnou hodnotou použiť informácie týkajúce sa kombinovaných aktív. Napríklad na účely zistenia reálnej hodnoty biologického majetku sa môže od reálnej hodnoty kombinovaných aktív odpočítať reálna hodnota nekultivovanej pôdy a meliorácií.

**Zisky a straty**

- 26 **Zisk alebo strata, vznikajúce pri prvotnom zaúčtovaní biologického majetku v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj a zo zmeny reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj biologického majetku, sa do výsledku hospodárenia zahrnú v období, v ktorom vznikli.**
- 27 Strata môže vzniknúť pri prvotnom zaúčtovaní biologického majetku, pretože náklady na predaj sa pri určovaní reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj biologického majetku odpočítavajú. Zisk môže vzniknúť pri prvotnom zaúčtovaní biologického majetku napríklad vtedy, keď sa narodí teľa.
- 28 **Zisk alebo strata, vznikajúce pri prvotnom zaúčtovaní poľnohospodárskej produkcie v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj, sa do výsledku hospodárenia zahrnú v období, v ktorom vznikli.**
- 29 Zisk alebo strata môžu vzniknúť pri prvotnom zaúčtovaní poľnohospodárskej produkcie ako výsledok zberu úrody.

**Nemožnosť spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu**

- 30 Existuje domnienka, že reálnu hodnotu biologického majetku možno spoľahlivo oceniť. Túto domnienku však možno vyvrátiť len pri prvotnom zaúčtovaní biologického majetku, pre ktorý nie sú k dispozícii kótované trhové ceny a pre ktorý sú alternatívne ocenenia reálnej hodnoty označené ako jednoznačne nespoľahlivé. V takom prípade sa tento biologický majetok oceňuje jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné reálnu hodnotu takéhoto biologického majetku spoľahlivo stanoviť, účtovná jednotka ho začne oceňovať reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. Hneď ako dlhodobý biologický majetok splní kritérium pre jeho klasifikáciu ako držaného na predaj (alebo ak bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, predpokladá sa, že reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.
- 31 Domnienku uvedenú v odseku 30 možno vyvrátiť len pri prvotnom zaúčtovaní. Účtovná jednotka, ktorá pôvodne ocenila biologický majetok jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, pokračuje v tomto oceňovaní biologického majetku jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj až do vyradenia.
- 32 Poľnohospodársku produkciu oceňuje účtovná jednotka v každom prípade v čase zberu úrody jej reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. Tento štandard odzrkadľuje názor, že reálnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody možno vždy spoľahlivo oceniť.
- 33 Pri určovaní obstarávacej ceny, akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty účtovná jednotka zohľadňuje štandardy IAS 2, IAS 16 a IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

**ŠTÁTNE DOTÁCIE**

- 34 **Nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj sa vykazuje vo výsledku hospodárenia výlučne vtedy, keď sa táto štátna dotácia stane pohľadávkou.**
- 35 **Ak je štátna dotácia, ktorá súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, podmienená – vrátane prípadov, keď si štátna dotácia vyžaduje, aby účtovná jednotka nevykonávala konkrétnu poľnohospodársku činnosť – účtovná jednotka vykazuje štátnu dotáciu vo výsledku hospodárenia výlučne vtedy, ak sú splnené podmienky, ktoré sa viažu na dotáciu.**
- 36 Podmienky štátnych dotácií sa rôznia. Podmienky štátnej dotácie si môžu napríklad vyžadovať, aby účtovná jednotka hospodárila v určitej lokalite päť rokov, a ak bude hospodáriť počas obdobia kratšieho ako päť rokov, musí celú dotáciu vrátiť. V tomto prípade sa dotácia vo výsledku hospodárenia nevykáže až dovtedy, kým neuplynú tie päť rokov. Ak však podmienky dotácie umožňujú, aby si účtovná jednotka časť štátnej dotácie ponechala v závislosti od uplynutého času, účtovná jednotka vykáže túto časť vo výsledku hospodárenia pomerne k uplynutému časovému obdobiu.
- 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 štandard IAS 20.

- 38 Tento štandard si vyžaduje spôsob zaobchádzania, ktorý je odlišný od štandardu IAS 20, ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceňovaného jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, alebo ak sa v rámci štátnej dotácie vyžaduje, aby účtovná jednotka nevykonávala konkrétnu poľnohospodársku činnosť. Štandard IAS 20 sa uplatňuje iba na štátne dotácie týkajúce sa biologického majetku oceňovaného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.

## ZVEREJŇOVANIE

- 39 [Vypúšťa sa.]

**Všeobecné postrehy**

- 40 **Účtovná jednotka zverejňuje súhrnný zisk alebo stratu vznikajúce počas bežného obdobia pri prvotnom zaúčtovaní biologického majetku a poľnohospodárskej produkcie a zo zmeny reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj biologického majetku.**

- 41 **Účtovná jednotka poskytne opis každej triedy biologického majetku.**

- 42 Zverejnenie požadované v odseku 41 môže mať formu slovného alebo kvantifikovaného opisu.

- 43 Účtovnej jednotke sa odporúča poskytnúť kvantifikovaný opis každej triedy biologického majetku, pričom v prípade potreby rozlíši biologický majetok určený na spotrebu a biologický majetok plodiaci alebo zrelý a nezrelý biologický majetok. Účtovná jednotka môže napríklad zverejniť účtovné hodnoty biologického majetku určeného na spotrebu a plodiaceho biologického majetku podľa tried. Účtovná jednotka môže ďalej rozdeliť tieto účtovné hodnoty podľa zrelého a nezrelého majetku. Toto rozlišovanie poskytuje informácie, ktoré môžu pomôcť pri posudzovaní načasovania budúcich peňažných tokov. Účtovná jednotka zverejní základ pre takéto rozlíšenie.

- 44 Biologický majetok určený na spotrebu je ten, ktorý sa zozbiera ako poľnohospodárska produkcia alebo predáva ako biologický majetok. Príkladom biologického majetku určeného na spotrebu je dobytok určený na produkciu mäsa, dobytok chovaný na predaj, ryby z chovu, plodiny, ako napríklad kukurica a pšenica, produkcia plodiacych rastlín a stromy pestované na rezivo. Plodiaci biologický majetok je majetok odlišný od biologického majetku určeného na spotrebu; napríklad dobytok, ktorý produkuje mlieko, a ovocné stromy, z ktorých sa zbiera ovocie. Plodiaci biologický majetok nie je poľnohospodárska produkcia, ale má skôr prinášať produkciu.

- 45 Biologický majetok sa môže klasifikovať buď ako zrelý biologický majetok alebo nezrelý biologický majetok. Zrelý biologický majetok je majetok, ktorý dosiahol vlastnosti potrebné na zber (v prípade biologického majetku určeného na spotrebu) alebo ktorý je schopný uniesť pravidelný zber úrody (v prípade plodiaceho biologického majetku).

- 46 **Ak účtovná jednotka nikde inde nezverejňuje informácie uverejnené spolu s účtovnou závierkou, musí opísať:**

a) povahu svojich činností, so zahrnutím každej triedy biologického majetku; a

b) nefinančnú hodnotu alebo odhad fyzického množstva:

i) každej skupiny biologického majetku účtovnej jednotky ku koncu obdobia; a

ii) výstupu poľnohospodárskej produkcie za toto obdobie.

- 47–48 [Vypúšťa sa.]

- 49 **Účtovná jednotka zverejňuje:**

a) existenciu a účtovné hodnoty biologického majetku, ktorého vlastnícke právo je obmedzené, a účtovné hodnoty biologického majetku použitého ako záruka za záväzky;

b) hodnotu záväzkov pre rozvoj alebo nadobúdanie biologického majetku; a



c) stratégie riadenia finančných rizík, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou.

50 Účtovná jednotka predkladá zosúhlasenie zmien v účtovnej hodnote biologického majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Toto zosúhlasenie musí obsahovať:

a) zisk alebo stratu, ktoré vyplývajú zo zmien v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj;

b) zvýšenie spôsobené nákupmi;

c) zníženie súvisiace s predajom a biologickým majetkom klasifikovaným ako držaný na predaj (alebo zaradeným do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5;

d) zníženie spôsobené zberom úrody;

e) zvýšenie vyplývajúce z podnikových kombinácií;

f) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky; a

g) ostatné zmeny.

51 Reálna hodnota znížená o náklady na predaj biologického majetku sa môže zmeniť tak v dôsledku fyzických zmien, ako aj v dôsledku cenových zmien na trhu. Oddelené zverejnenie fyzických a cenových zmien je vhodné na vyhodnotenie výnosnosti bežného obdobia a budúcich predpovedí, a to najmä vtedy, keď produkčný cyklus trvá viac ako jeden rok. V takýchto prípadoch sa účtovnej jednotke odporúča zverejniť – podľa tried alebo iným spôsobom – objem zmeny reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, zahrnutý do výsledku hospodárenia v dôsledku fyzických zmien a v dôsledku cenových zmien. Tieto informácie sú vo všeobecnosti menej užitočné, ak produkčný cyklus trvá menej ako jeden rok (napríklad pri chove kurčiat alebo pestovaní obilnín).

52 Biologická premena má za následok niekoľko druhov fyzickej zmeny – rast, degenerácia, výroba a rozmnožovanie, z ktorých každá je pozorovateľná a merateľná. Každá z týchto fyzických zmien priamo súvisí s budúciimi ekonomickými úžitkami. Zmena reálnej hodnoty biologického majetku spôsobená zberom úrody je takisto zmenou fyzickou.

53 Poľnohospodárska činnosť je často vystavená poveternostným, zdravotným a iným prírodným rizikám. Ak dôjde k udalosti, ktorej dôsledkom je vznik významnej položky výnosov alebo nákladov, zverejní sa v zmysle štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* povaha a suma tejto položky. Príkladmi takejto udalosti sú vypuknutie vírusového ochorenia, povodeň, veľké sucho alebo silný mráz a napadnutie hmyzom.

**Dodatočné zverejnenia pri biologickom majetku, pri ktorom nie je možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu**

54 Ak účtovná jednotka oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30) ku koncu obdobia, pre tento biologický majetok musí zverejniť:

a) opis biologického majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť;

c) ak je to možné, interval odhadov, v rámci ktorého sa reálna hodnota s veľkou pravdepodobnosťou nachádza;

d) použitú metódu odpisovania;

e) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby; a

f) hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia.

55 Ak počas bežného obdobia účtovná jednotka oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), zverejňuje všetok zisk alebo stratu vykázané pri vyradení takéhoto biologického majetku a v zosúhlásení požadovanom v odseku 50 zverejňuje sumy týkajúce sa takéhoto biologického majetku oddelene. Toto zosúhlasenie navyše obsahuje nasledujúce sumy zahrnuté do výsledku hospodárenia a súvisiace s uvedeným biologickým majetkom:

a) straty zo zníženia hodnoty;

b) zrušenia strát zo zníženia hodnoty; a

c) odpisy.

56 Ak sa reálna hodnota biologického majetku pôvodne oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty stane spoľahlivo oceniteľnou počas bežného obdobia, účtovná jednotka pri takomto biologickom majetku zverejňuje:

a) opis biologického majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa reálna hodnota stala spoľahlivo oceniteľnou; a

c) účinok tejto zmeny.

#### Štátne dotácie

57 Účtovná jednotka v súvislosti s poľnohospodárskou činnosťou obsiahnutou v tomto štandarde zverejňuje tieto informácie:

a) povahu a rozsah štátnych dotácií vykázaných v účtovnej závierke;

b) nesplnené podmienky a iné podmienené skutočnosti spojené so štátnymi dotáciami; a

c) významné zníženia očakávanej úrovne štátnych dotácií.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

58 Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2003, túto skutočnosť zverejní.

59 Tento štandard neobsahuje žiadne bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie tohto štandardu sa vykazuje v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

60 Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenili odseky 5, 6, 17, 20 a 21 a vypustil sa odsek 14. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

61 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 8, 15, 16, 25 a 30 a vypustili odseky 9, 17 až 21, 23, 47 a 48. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

62 Dokumentom *Poľnohospodárstvo: plodiace rastliny* (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 41), vydaným v júni 2014, sa zmenili odseky 1 až 5, 8, 24 a 44 a doplnili sa odseky 5A až 5C a 63. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8.

- 63 V období vykazovania, v ktorom sa dokument *Poľnohospodárstvo: plodiacie rastliny* (zmeny štandardov IAS 16 a IAS 41) použije po prvýkrát, nemusí účtovná jednotka zverejňovať kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za bežné obdobie. Účtovná jednotka však prezentuje kvantitatívne informácie požadované podľa odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za každé prezentované predchádzajúce obdobie.
- 64 Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 2. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 65 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2018 – 2020*, vydaným v máji 2020, sa zmenil odsek 22. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ocenenia reálnou hodnotou na začiatku alebo po začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. januára 2022 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

**MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 1****Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je zabezpečiť, aby prvá účtovná zvierka podľa IFRS účtovnej jednotky, ako aj jej priebežné finančné výkazy za časť obdobia, na ktoré sa táto účtovná zvierka vzťahuje, obsahovali kvalitné informácie, ktoré:
  - a) sú transparentné pre používateľov a porovnateľné za všetky prezentované obdobia;
  - b) poskytujú vhodný východiskový bod na účtovanie v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS); a
  - c) možno vyhotoviť za náklady, ktoré neprevyšujú úžitok.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS:
  - a) vo svojej prvej účtovnej zavierke podľa IFRS; a
  - b) v každom priebežnom finančnom výkaze, ak sa zostavuje, ktorý prezentuje v súlade so štandardom IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka* za časť obdobia, na ktoré sa vzťahuje prvá účtovná zvierka podľa IFRS.
- 3 Prvá účtovná zvierka účtovnej jednotky podľa IFRS je jej prvá ročná účtovná zvierka, v ktorej účtovná jednotka po prvýkrát použije štandardy IFRS na základe výslovného a bezvýhradného vyhlásenia o tom, že táto účtovná zvierka je v súlade so štandardmi IFRS. Účtovná zvierka v súlade so štandardmi IFRS je prvá účtovná zvierka účtovnej jednotky podľa IFRS, ak účtovná jednotka napríklad:
  - a) prezentovala svoju poslednú účtovnú zvierku:
    - i) v súlade s národnými požiadavkami, ktoré nie sú konzistentné so štandardmi IFRS vo všetkých ohľadoch;
    - ii) v súlade so štandardmi IFRS vo všetkých ohľadoch okrem toho, že účtovná zvierka neobsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o tom, že bola zostavená v súlade so štandardmi IFRS;
    - iii) obsahujúcu výslovné vyhlásenie o súlade s niektorými, nie však so všetkými štandardmi IFRS;
    - iv) v súlade s národnými požiadavkami, ktoré nie sú konzistentné so štandardmi IFRS, a pri použití niektorých jednotlivých štandardov IFRS na účtovanie položiek, pre ktoré neexistujú národné požiadavky; alebo
    - v) v súlade s národnými požiadavkami, so zosúhlasením niektorých súm so sumami stanovenými podľa štandardov IFRS;
  - b) zostavila účtovnú zvierku v súlade so štandardmi IFRS len na interné použitie bez toho, aby bol prístupná vlastníkom účtovnej jednotky alebo iným externým používateľom;
  - c) zostavila balík výkazov v súlade so štandardmi IFRS na účely konsolidácie bez toho, aby bola zostavená účtovná zvierka v úplnej štruktúre tak, ako je definovaná v štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej zvierky* (v znení revízie z roku 2007); alebo
  - d) neprezentovala účtovnú zvierku za predchádzajúce obdobia.
- 4 Tento štandard IFRS sa uplatňuje vtedy, ak účtovná jednotka uplatňuje štandardy IFRS po prvýkrát. Štandard sa neuplatní napríklad v prípade, že účtovná jednotka:
  - a) ukončí prezentáciu účtovnej zvierky v súlade s národnými požiadavkami, ak v minulosti prezentovala okrem nej aj ďalšiu účtovnú zvierku, ktorá obsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS;

- b) prezentovala účtovnú závierku v minulom roku v súlade s národnými požiadavkami a táto účtovná závierka obsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS; alebo
- c) prezentovala účtovnú závierku v minulom roku a táto účtovná závierka obsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS, aj keď audítori na túto účtovnú závierku vydali výrok s výhradou.
- 4A Bez ohľadu na požiadavky odsekov 2 a 3 účtovná jednotka, ktorá uplatňovala štandardy IFRS v predchádzajúcom období vykazovania, ale ktorej najaktuálnejšia predchádzajúca ročná účtovná závierka neobsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS, musí buď uplatniť tento štandard IFRS, alebo uplatniť štandardy IFRS retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, akoby táto účtovná jednotka uplatňovať štandardy IFRS nikdy neprestala.
- 4B Ak sa účtovná jednotka rozhodne neuplatniť tento štandard IFRS v súlade s odsekom 4A, účtovná jednotka napriek tomu uplatňuje popri požiadavkách na zverejňovanie uvedených v štandarde IAS 8 požiadavky na zverejňovanie uvedené v odsekoch 23A až 23B štandardu IFRS 1.
- 5 Tento štandard IFRS sa nevzťahuje na zmeny v účtovných politikách vykonaných účtovnou jednotkou, ktorá už uplatňuje štandardy IFRS. Takéto zmeny sú predmetom:
- a) požiadaviek na zmeny v účtovnej politike uvedených v štandarde IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*; a
- b) špecifických prechodných požiadaviek podľa iných štandardov IFRS.

#### VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

##### Otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS

- 6 Účtovná jednotka zostaví a prezentuje *otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS* ku dňu prechodu na IFRS. Toto je východiskový bod pre jej účtovanie v súlade so štandardmi IFRS.

##### Účtovné politiky

- 7 Účtovná jednotka používa rovnakú účtovnú politiku vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS a počas všetkých období prezentovaných v jej prvej účtovnej závierke podľa IFRS. Táto účtovná politika musí byť v súlade s každým štandardom IFRS účinným ku koncu jej *prvého obdobia vykazovania podľa IFRS*, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 13 až 19 a v dodatkoch B až E.
- 8 Účtovná jednotka nesmie uplatňovať rozdielne verzie štandardov IFRS, ktoré boli účinné v minulosti. Účtovná jednotka môže uplatniť nový štandard IFRS, ktorý zatiaľ nie je povinný, ak je v ňom povolené skoršie uplatňovanie.

#### Príklad: Konzistentné uplatňovanie najnovšej verzie štandardov IFRS

##### Kontext

Koncom prvého obdobia vykazovania podľa IFRS účtovnej jednotky A je 31. december 20X5. Účtovná jednotka A sa rozhodne prezentovať porovnávacie informácie v tejto účtovnej závierke len za jeden rok (pozri odsek 21). To znamená, že jej dňom prechodu na IFRS je začiatok obchodného roku 1. januára 20X4 (alebo rovnako ukončenie obchodného roku 31. decembra 20X3). Účtovná jednotka A prezentovala účtovnú závierku v súlade so svojimi *predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami* (GAAP) doteraz každý rok k 31. decembru a tiež k 31. decembru 20X4.

##### Uplatňovanie požiadaviek

Od účtovnej jednotky A sa vyžaduje, aby uplatnila štandardy IFRS účinné pre obdobia končiace sa 31. decembra 20X5 pri:

- a) zostavovaní a prezentácii svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS k 1. januáru 20X4; a

b) zostavovaní a prezentácii svojho výkazu o finančnej situácii k 31. decembru 20X5 (vrátane porovnávacích údajov za rok 20X4), výkazu komplexného účtovného výsledku, výkazu zmien vlastného imania a výkazu o peňažných tokoch za rok k 31. decembru 20X5 (vrátane porovnávacích údajov za rok 20X4) a zverejnení (vrátane porovnávacích informácií za rok 20X4).

Ak nový štandard IFRS ešte nie je povinný, povoľuje sa v ňom však skoršie uplatňovanie, účtovná jednotka A ho môže – ale nemusí – použiť vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS.

- 9 Prechodné ustanovenia v ostatných štandardoch IFRS sa vzťahujú na zmeny v účtovných politikách, ktoré vykonala jednotka, ktorá už používa štandardy IFRS; nevzťahujú sa na *prvouplatňovateľa*, ktorý prechádza na štandardy IFRS, s výnimkou ustanovení uvedených v dodatkoch B až E.
- 10 S výnimkou prípadov opísaných v odsekoch 13 až 19 a v dodatkoch B až E účtovná jednotka vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS:
- a) vykazuje všetky aktíva a záväzky, ktorých vykázanie sa vyžaduje v štandardoch IFRS;
- b) nevykazuje položky aktív alebo záväzkov, ak štandardy IFRS nepovoľujú takéto vykázanie;
- c) reklasifikuje položky, ktoré vykázala v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) ako určitý typ aktíva, záväzku alebo zložky vlastného imania, ale v súlade so štandardmi IFRS predstavujú iný typ aktíva, záväzku alebo zložky vlastného imania; a
- d) uplatňuje štandardy IFRS pri oceňovaní všetkých vykázaných aktív a záväzkov.
- 11 Účtovná politika, ktorú účtovná jednotka použije v svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS, môže byť odlišná od tej, ktorú použila k tomu istému dátumu použitím predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP). Z toho vyplývajúce úpravy sú výsledkom udalostí a transakcií, ktoré vznikli pred dňom prechodu na IFRS. Z toho dôvodu účtovná jednotka vykazuje tieto úpravy priamo v nerozdelených ziskoch (alebo prípadne v inej kategórii vlastného imania) ku dňu prechodu na IFRS.
- 12 Tento štandard IFRS zakladá dve kategórie výnimiek zo zásady, že otvárací výkaz o finančnej situácii účtovnej jednotky podľa IFRS musí byť v súlade s každým štandardom IFRS:
- a) odseky 14 až 17 a dodatok B zakazujú retrospektívne uplatňovanie niektorých aspektov iných štandardov IFRS;
- b) v dodatkoch C až E sa poskytujú výnimky pre určité požiadavky iných štandardov IFRS.

#### Výnimky z retrospektívneho uplatnenia iných štandardov IFRS

- 13 Tento štandard IFRS zakazuje retrospektívne uplatňovanie niektorých aspektov iných štandardov IFRS. Tieto výnimky sú uvedené v odsekoch 14 až 17 a v dodatku B.

#### Odhady

- 14 **Odhady účtovnej jednotky vykonané v súlade so štandardmi IFRS ku dňu prechodu na IFRS musia byť v súlade s odhadmi vykonanými k tomu istému dátumu v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) (po úpravách, ktoré odzrkadľujú prípadné rozdiely v účtovných politikách), ibaže by existovali objektívne dôkazy o tom, že tieto odhady boli chybné.**
- 15 Účtovná jednotka môže získať informácie po dni prechodu na IFRS o odhadoch, ktoré urobila podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP). V súlade s odsekom 14 účtovná jednotka považuje prijatie takýchto informácií rovnako za udalosti po období vykazovania, ktoré si nevyžadujú úpravu, v súlade so štandardom IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*. Predpokladajme napríklad, že dňom prechodu účtovnej jednotky na IFRS je 1. január 20X4 a nové informácie z 15. júla 20X4 si vyžadujú revíziu odhadu vykonaného v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) k 31. decembru 20X3. Účtovná jednotka nezohľadní tieto nové informácie vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS (ibaže by sa mali odhady upraviť o prípadné rozdiely v účtovných politikách alebo ak existujú objektívne dôkazy o tom, že odhady boli chybné). Namiesto toho účtovná jednotka zohľadní tieto nové informácie vo výsledku hospodárenia (alebo prípadne v ostatných súčiastiach komplexného výsledku) za rok končiaci sa 31. decembra 20X4.



- 16 Môže byť potrebné, aby účtovná jednotka v súlade so štandardmi IFRS ku dňu prechodu na IFRS vykonala odhady, ktoré sa k tomuto dátumu podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) nepožadovali. Na dosiahnutie súladu so štandardom IAS 10 tieto odhady v súlade so štandardmi IFRS musia zohľadňovať podmienky, ktoré existovali ku dňu prechodu na IFRS. Najmä odhady trhových cien, úrokových mier alebo kurzov cudzích mien ku dňu prechodu na IFRS musia zodpovedať trhovým podmienkam k tomuto dňu.
- 17 Odseky 14 až 16 sa vzťahujú na otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS. Uplatňujú sa aj na porovnávacie obdobie prezentované v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS, pričom v takomto prípade sa odkazy na deň prechodu na IFRS nahradia odkazmi na koniec tohto porovnáacieho obdobia.

#### **Výnimky z iných štandardov IFRS**

- 18 Účtovná jednotka si môže zvoliť jednu alebo viacero z výnimiek uvedených v dodatkoch C až E. Účtovná jednotka neuplatňuje tieto výnimky analogicky na ostatné položky.
- 19 [Vypúšťa sa.]

#### **PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE**

- 20 Tento štandard IFRS nestanovuje výnimky z požiadaviek na prezentáciu a zverejňovanie uvedených v iných štandardoch IFRS.

#### **Porovnávacie informácie**

- 21 Prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS musí obsahovať najmenej tri výkazy o finančnej situácii, dva výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, dva samostatné výkazy ziskov a strát (ak sa prezentujú), dva výkazy o peňažných tokoch a dva výkazy zmien vlastného imania a súvisiace poznámky vrátane porovnávacích informácií pre všetky prezentované výkazy.

#### *Porovnávacie informácie, ktoré nie sú podľa štandardov IFRS, a historické súhrny*

- 22 Niektoré účtovné jednotky prezentujú historické súhrny vybraných údajov za obdobia pred prvým obdobím, za ktoré prezentujú úplné porovnávacie informácie v súlade so štandardmi IFRS. Tento štandard IFRS nevyžaduje, aby takéto súhrny boli v súlade s požiadavkami na vykazovanie a oceňovanie podľa štandardov IFRS. Niektoré účtovné jednotky navyše prezentujú porovnávacie informácie v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), ako aj porovnávacie informácie požadované podľa štandardu IAS 1. V každej účtovnej závierke, ktorá obsahuje historické súhrny alebo porovnávacie informácie v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), účtovná jednotka:

- a) informácie podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) označí výrazne ako informácie, ktoré neboli zostavené v súlade so štandardmi IFRS; a
- b) zverejňuje povahu hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií so štandardmi IFRS. Účtovná jednotka tieto úpravy nemusí kvantifikovať.

#### **Vysvetlenie prechodu na IFRS**

- 23 **Účtovná jednotka vysvetlí, ako prechod z predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) na štandardy IFRS ovplyvnil jej vykazovanú finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky.**

- 23A Účtovná jednotka, ktorá uplatnila štandardy IFRS v predchádzajúcom období, ako sa opisuje v odseku 4A, zverejňuje:

a) dôvod, prečo prestala uplatňovať štandardy IFRS; a

b) dôvod, prečo štandardy IFRS začína opätovne používať.

- 23B Ak sa účtovná jednotka v súlade s odsekom 4A rozhodne neuplatňovať štandard IFRS 1, vysvetlí dôvody, prečo sa rozhodla uplatňovať štandardy IFRS, akoby uplatňovať štandardy IFRS nikdy neprestala.

*Zosúhlasenia*

- 24 S cieľom dosiahnuť súlad s odsekom 23 musí prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS obsahovať:
- a) zosúhlasenie vlastného imania vykazaného v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) s vlastným imaním v súlade so štandardmi IFRS k obom týmto dátumom:
    - i) deň prechodu na IFRS; a
    - ii) koniec posledného obdobia prezentovaného v bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP);
  - b) zosúhlasenie jej celkového komplexného výsledku v súlade so štandardmi IFRS za posledné obdobie prezentované v bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke účtovnej jednotky. Východiskovým bodom pre toto zosúhlasenie je celkový komplexný výsledok v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) za to isté obdobie alebo – ak účtovná jednotka nevykázala takýto celkový komplexný výsledok – výsledok hospodárenia podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP);
  - c) ak účtovná jednotka vykázala alebo zrušila straty zo zníženia hodnoty po prvýkrát pri zostavovaní svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS, zverejnenia, ktoré by požadoval štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*, ak by účtovná jednotka bola vykázala tieto straty zo zníženia hodnoty alebo ich zrušenia v období, ktoré sa začína ku dňu prechodu na IFRS.
- 25 Zosúhlasenia požadované v odseku 24 písm. a) a b) musia byť dostatočne podrobné na to, aby umožňovali používateľom pochopiť významné úpravy výkazu o finančnej situácii a výkazu komplexného účtovného výsledku. Ak účtovná jednotka prezentovala výkaz o peňažných tokoch podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP), vysvetlí aj významné úpravy výkazu o peňažných tokoch.
- 26 Ak účtovná jednotka zistí chyby vykonané podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP), v zosúhlaseniach vyžadovaných podľa odseku 24 písm. a) a b) sa musí rozlišovať medzi opravami týchto chýb a zmenami v účtovných politikách.
- 27 Štandard IAS 8 sa netýka zmien účtovných politík, ktoré účtovná jednotka urobí, keď prijme štandardy IFRS, ani zmien v týchto politikách až do prezentácie prvej účtovnej závierky účtovnej jednotky podľa IFRS. Preto sa v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS neuplatňujú požiadavky štandardu IAS 8 o zmenách v účtovnej politike.
- 27A Ak v období, ktorého sa týka prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS, účtovná jednotka zmení svoje účtovné politiky alebo používanie výnimiek zahrnutých v tomto štandarde IFRS, v súlade s odsekom 23 vysvetlí zmeny medzi prvým priebežným finančným výkazom podľa štandardov IFRS a prvou účtovnou závierkou podľa štandardov IFRS a aktualizuje zosúhlasenia požadované v odseku 24 písm. a) a b).
- 28 Ak účtovná jednotka za predchádzajúce obdobia neprezentovala účtovné závierky, vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS túto skutočnosť zverejní.
- Určenie finančného aktíva alebo finančného záväzku*
- 29 V súlade s odsekom D19A smie účtovná jednotka určiť predtým vykázané finančné aktívum za finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu finančných aktív takto určených k dátumu určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu uvedené v predchádzajúcej účtovnej závierke.
- 29A V súlade s odsekom D19 smie účtovná jednotka určiť predtým vykázaný finančný záväzok za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu finančných záväzkov takto určených k dátumu určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu uvedené v predchádzajúcej účtovnej závierke.

*Použitie reálnej hodnoty ako reprodukčnej ceny*

- 30 Ak účtovná jednotka použije reálnu hodnotu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS ako reprodukčnú cenu pre položku nehnuteľností, strojov a zariadení, investičný nehnuteľný majetok, nehmotný majetok alebo aktívum s právom na užívanie (pozri odseky D5 a D7), zverejňuje vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS pre každú riadkovú položku otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS:
- a) súhrn týchto reálnych hodnôt; a
  - b) súhrn úprav účtovných hodnôt vykázaných podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP).

*Použitie reprodukčnej ceny pri investíciách do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov*

- 31 Podobne, ak účtovná jednotka použije reprodukčnú cenu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS pre investíciu do dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku vo svojej individuálnej účtovnej závierke (pozri odsek D15), zverejňuje vo svojej prvej individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS:
- a) súhrnnú reprodukčnú cenu týchto investícií, pre ktoré je reprodukčná cena ich účtovnou hodnotou podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP);
  - b) súhrnnú reprodukčnú cenu týchto investícií, pre ktoré je reprodukčná cena reálnou hodnotou; a
  - c) súhrn úprav účtovných hodnôt vykázaných podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP).

*Použitie reprodukčnej ceny pre ropné a plynárenské aktíva*

- 31A Ak účtovná jednotka použije v prípade ropných a plynárenských aktív výnimku uvedenú v odseku D8A písm. b), zverejní túto skutočnosť a základ, podľa ktorého boli alokované účtovné hodnoty určené podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP).

*Použitie reprodukčnej ceny pre operácie, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzby*

- 31B Ak účtovná jednotka použije výnimku uvedenú v odseku D8B pre operácie, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzby, zverejní túto skutočnosť a základ, podľa ktorého boli určené účtovné hodnoty podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP).

*Použitie reprodukčnej ceny po ťažkej hyperinflácii*

- 31C Ak sa účtovná jednotka rozhodne oceniť aktíva a záväzky reálnou hodnotou a použiť túto reálnu hodnotu ako reprodukčnú cenu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS z dôvodu ťažkej hyperinflácie (pozri odseky D26 až D30), musí sa v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS podať vysvetlenie, ako a prečo účtovná jednotka mala – a potom prestala mať – funkčnú menu s týmito charakteristickými znakmi:
- a) spoľahlivý všeobecný cenový index nie je k dispozícii pre všetky účtovné jednotky, ktoré majú transakcie a zostatky v danej mene;
  - b) neexistuje konvertibilita medzi danou menou a relatívne stabilnou cudzou menou.

*Priebežné finančné výkazy*

- 32 Na dosiahnutie súladu s odsekom 23, ak účtovná jednotka prezentuje priebežné finančné výkazy podľa štandardu IAS 34 za časť obdobia zahrnutého do prvej účtovnej závierky podľa IFRS, účtovná jednotka splní popri požiadavkách štandardu IAS 34 aj tieto požiadavky:
- a) ak účtovná jednotka prezentovala priebežný finančný výkaz za porovnávacie obdobie priebežného vykázania za bezprostredne predchádzajúci účtovný rok, každý takýto priebežný finančný výkaz musí obsahovať:
    - i) zosúhlasenie jej vlastného imania podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) na konci príslušného porovnávacieho obdobia priebežného vykázania s vlastným imaním podľa štandardov IFRS k uvedenému dátumu; a

- ii) zosúhlasenie s celkovým komplexným výsledkom v súlade so štandardmi IFRS pre takéto porovnávacie obdobie priebežného vykázania (bežné a od začiatku roka do dňa priebežného vykázania). Východiskovým bodom pre toto zosúhlasenie je celkový komplexný výsledok v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) za to isté obdobie alebo – ak účtovná jednotka nevykázala takýto celkový komplexný výsledok – výsledok hospodárenia v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP);
- b) popri požiadavkách na zosúhlasenie podľa písmena a) musí prvý priebežný finančný výkaz účtovnej jednotky podľa štandardu IAS 34 za časť obdobia zahrnutého v jej prvej účtovnej závierke podľa IFRS obsahovať zosúhlasenia opísané v odseku 24 písm. a) a b) (doplnené o údaje požadované v odsekoch 25 a 26) alebo krížový odkaz na iný uverejnený dokument, ktorý obsahuje tieto zosúhlasenia;
- c) ak účtovná jednotka zmení svoje účtovné politiky alebo používanie výnimiek uvedených v tomto štandarde IFRS, musí vysvetliť zmeny v každom takomto priebežnom finančnom výkaze v súlade s odsekom 23 a aktualizovať zosúhlasenia požadované podľa písmen a) a b).
- 33 Štandard IAS 34 si vyžaduje minimálne zverejnenia, ktoré sa zakladajú na predpoklade, že používatelia priebežného finančného výkazu majú prístup aj k bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke. Štandard IAS 34 si však takisto vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejňovala „všetky udalosti alebo transakcie, ktoré sú významné na pochopenie bežného obdobia priebežného vykázania“. Preto ak prvouplatňovateľ nezverejnil vo svojej poslednej účtovnej závierke v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) informácie významné na pochopenie bežného obdobia priebežného vykázania, urobí tak v tomto priebežnom finančnom výkaze, alebo uvedie krížový odkaz na iný uverejnený dokument, ktorý tieto informácie obsahuje.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 34 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS, ak sa obdobie jej prvých účtovných závierok podľa IFRS začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 35 Účtovná jednotka uplatní zmeny uvedené v odseku D1 písm. n) a odseku D23 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uvedené zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.
- 36 Štandardom IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008) sa zmenili odseky 19, C1 a C4 písm. f) a g). Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.
- 37 Štandardom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* (v znení zmien z roku 2008) sa zmenili odseky B1 a B7. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny sa uplatňujú na toto skoršie obdobie.
- 38 Dokumentom *Obstarávacía cena investície do dcérskej spoločnosti, spoluovládanej účtovnej jednotky alebo pridruženého podnikníku* (zmeny štandardov IFRS 1 a IAS 27), vydaným v máji 2008, sa doplnili odseky 31, D1 písm. g), D14 a D15. Účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 39 Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenil odsek B7. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny sa uplatňujú na toto skoršie obdobie.
- 39A Dokumentom *Dodatočné výnimky pre prvouplatňovateľov* (zmeny štandardu IFRS 1), vydaným v júli 2009, sa doplnili odseky 31A, D8A, D9A a D21A a zmenil sa odsek D1 písm. c), d) a l). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 39B [Vypúšťa sa.]
- 39C Interpretáciou IFRIC 19 *Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania* sa doplnil odsek D25. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní interpretácie IFRIC 19.

- 39D [Vypúšťa sa.]
- 39E Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa doplnili odseky 27A, 31B a D8B a zmenili odseky 27, 32, D1 písm. c) a D8. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovné jednotky, ktoré prijali štandardy IFRS v obdobiach pred dátumom nadobudnutia účinnosti štandardu IFRS 1 alebo uplatňovali štandard IFRS 1 v predchádzajúcom období, smú uplatniť zmeny odseku D8 retrospektívne v prvom ročnom období po nadobudnutí účinnosti zmeny. Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje odsek D8 retrospektívne, túto skutočnosť zverejní.
- 39F [Vypúšťa sa.]
- 39G [Vypúšťa sa.]
- 39H Dokumentom *Ťažká hyperinflácia a odstránenie pevne stanovených dátumov pre prvouplatňovateľov* (zmeny štandardu IFRS 1), vydaným v decembri 2010, sa zmenili odseky B2, D1 a D20 a doplnili odseky 31C a D26 až D30. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 39I Štandardami IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili odseky 31, B7, C1, D1, D14 a D15 a doplnil sa odsek D31. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 39J Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa vypustil odsek 19, zmenila sa definícia reálnej hodnoty uvedená v dodatku A a zmenili sa odseky D15 a D20. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 39K Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 21. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 39L Štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky* (v znení zmien z júna 2011) sa zmenil odsek D1 a vypustili sa odseky D10 a D11. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 19 (v znení zmien z júna 2011).
- 39M Interpretáciou IFRIC 20 *Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby* sa doplnil odsek D32 a zmenil odsek D1. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní interpretácie IFRIC 20.
- 39N Dokumentom *Štátne pôžičky* (zmeny štandardu IFRS 1), vydaným v marci 2012, sa doplnili odsek B1 písm. f) a odseky B10 až B12. Účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 39O Odseky B10 a B11 odkazujú na štandard IFRS 9. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, odkazy v odsekoch B10 a B11 na štandard IFRS 9 sa vykladajú ako odkazy na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.
- 39P Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa doplnili odseky 4A až 4B a 23A až 23B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 39Q Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenil odsek D23. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 39R Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenil odsek 21. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.



- 39S Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: prechodné usmernenia* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v júni 2012, sa zmenil odsek D31. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 11 (v znení zmien z júna 2012).
- 39T Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky D16, D17 a dodatok C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 39U [Vypúšťa sa.]
- 39V Štandardom IFRS 14 *Účty časového rozlíšenia pri cenovej regulácii*, vydaným v januári 2014, sa zmenil odsek D8B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 14 na skoršie obdobie, táto zmena sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.
- 39W Dokumentom *Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach* (zmeny štandardu IFRS 11), vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek C5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje súvisiace zmeny štandardu IFRS 11 vyplývajúce z dokumentu *Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach* (zmeny štandardu IFRS 11) na skoršie obdobie, zmena odseku 5 sa uplatňuje na uvedené skoršie obdobie.
- 39X Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek D1, vypustil odsek D24 a jeho príslušný nadpis a doplnili sa odseky D34 až D35 a ich príslušný nadpis. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 39Y Štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 29, B1 až B6, D1, D14, D15, D19 a D20, vypustili sa odseky 39B, 39G a 39U a doplnili sa odseky 29A, B8 až B8G, B9, D19A až D19C, D33, E1 a E2. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 39Z Dokumentom *Metóda vlastného imania v individuálnej účtovnej závierke* (zmeny štandardu IAS 27), vydaným v auguste 2014, sa zmenil odsek D14 a doplnil sa odsek D15A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 39AA [Vypúšťa sa.]
- 39AB Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 30, C4, D1, D7, D8B a D9, vypustil sa odsek D9A a doplnili sa odseky D9B až D9E. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 39AC Interpretáciou IFRIC 22 *Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku* sa doplnil odsek D36 a zmenil odsek D1. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní interpretácie IFRIC 22.
- 39AD Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2014 – 2016*, vydaným v decembri 2016, sa zmenili odseky 39L a 39T a vypustili odseky 39D, 39F, 39AA a E3 až E7. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr.
- 39AE Štandardom IFRS 17 *Poistné zmluvy*, vydaným v máji 2017, sa zmenili odseky B1 a D1, vypustil sa nadpis pred odsekom D4 a odsek D4 a za odsekom B12 sa doplnil nadpis a odsek B13. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 39AF Interpretáciou IFRIC 23 *Neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu* sa doplnil odsek E8. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní interpretácie IFRIC 23.
- 39AG Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2018 – 2020*, vydaným v máji 2020, sa zmenil odsek D1 písm. f) a doplnil sa odsek D13A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2022 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.



39AH Dokumentom *Odložená daň súvisiaca s aktívami a záväzkami vznikajúcimi z jednej transakcie*, vydaným v máji 2021, sa zmenil odsek B1 a doplnil sa odsek B14. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IFRS 1 (VYDANÉHO V ROKU 2003)

40 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IFRS 1 (vydaný v roku 2003 a zmenený v máji 2008).

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>deň prechodu na IFRS</b>	Začiatok najskoršieho obdobia, za ktoré účtovná jednotka prezentuje vo svojej <b>prvej účtovnej závierke podľa IFRS</b> úplné porovnávacie informácie podľa IFRS.
<b>reprodukčná cena</b>	Suma, ktorá sa k danému dátumu používa ako náhrada za obstarávaciu cenu alebo obstarávaciu cenu po odpisoch. Pri následnom odpisovaní alebo amortizácii sa predpokladá, že účtovná jednotka prvotne zaúčtovala aktívum alebo záväzok k určitému dátumu a že jeho obstarávacia cena sa rovnala reprodukčnej cene.
<b>reálna hodnota</b>	je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri štandard IFRS 13.)
<b>prvá účtovná závierka podľa IFRS</b>	Prvá účtovná závierka, v ktorej účtovná jednotka uplatňuje <b>medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)</b> na základe výslovného a neobmedzeného vyhlásenia o súlade so štandardmi IFRS.
<b>prvé obdobie vykazovania podľa IFRS</b>	Najnovšie obdobie vykazovania, na ktoré sa vzťahuje <b>prvá účtovná závierka podľa IFRS</b> účtovnej jednotky.
<b>prvouplatňovateľ</b>	Účtovná jednotka, ktorá prezentuje svoju <b>prvú účtovnú závierku podľa IFRS</b> .
<b>medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)</b>	Štandardy a interpretácie, ktoré vydala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Tieto štandardy zahŕňajú: <ol style="list-style-type: none"><li>medzinárodné štandardy finančného výkazníctva;</li><li>medzinárodné účtovné štandardy;</li><li>interpretácie IFRIC; a</li><li>interpretácie SIC <sup>(31)</sup>.</li></ol>
<b>otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS</b>	Výkaz o finančnej situácii účtovnej jednotky ku <b>dňu prechodu na IFRS</b> .
<b>predošlé všeobecne prijímané účtovné zásady (GAAP)</b>	Základ účtovníctva, ktorý <b>prvouplatňovateľ</b> používal bezprostredne pred uplatnením štandardov IFRS.

<sup>(31)</sup> Definícia štandardov IFRS zmenená po tom, ako došlo k zmene názvu, zavedená v rámci revidovaných stanov Nadácie IFRS z roku 2010.

*Dodatok B***Výnimky z retrospektívneho uplatnenia iných štandardov IFRS**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

B1 Účtovná jednotka uplatňuje tieto výnimky:

- a) ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov (odseky B2 a B3);
- b) účtovanie zabezpečenia (odseky B4 až B6);
- c) nekontrolné podiely (odsek B7);
- d) klasifikácia a oceňovanie finančných aktív (odseky B8 až B8C);
- e) zníženie hodnoty finančných aktív (odseky B8D až B8G);
- f) vložené deriváty (odsek B9);
- g) štátne pôžičky (odseky B10 až B12);
- h) poisťné zmluvy (odsek B13) a
- i) odložená daň súvisiaca s lízingmi a ukončením prevádzky, obnovou prostredia a podobnými záväzkami (odsek B14).

**Ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov**

B2 S výnimkou prípadov povolených podľa odseku B3 uplatňuje prvouplatňovateľ požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania uvedené v štandarde IFRS 9 prospektívne na transakcie, ktoré sa uskutočnili ku dňu prechodu na IFRS alebo po ňom. Ak napríklad prvouplatňovateľ ukončil vykazovanie nederivátových finančných aktív alebo nederivátových finančných záväzkov v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) v dôsledku transakcie, ktorá sa uskutočnila pred dňom prechodu na IFRS, nevykazuje tieto aktíva a záväzky v súlade so štandardmi IFRS (pokiaľ nespĺňajú podmienky na vykazovanie v dôsledku neskoršej transakcie alebo udalosti).

B3 Účtovná jednotka môže napriek odseku B2 uplatniť požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania uvedené v štandarde IFRS 9 retrospektívne od dátumu voľby uskutočnenej účtovnou jednotkou za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie štandardu IFRS 9 na finančné aktíva a finančné záväzky, ktorých vykazovanie sa ukončilo v dôsledku minulých transakcií, sa získali v čase prvotného zaúčtovania týchto transakcií.

**Účtovanie zabezpečenia**

B4 Ako sa vyžaduje v štandarde IFRS 9, účtovná jednotka ku dňu prechodu na IFRS:

- a) oceňuje všetky deriváty reálnou hodnotou; a
- b) zruší všetky odložené straty a zisky vznikajúce pri derivátoch, ktoré sa vykázali v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), akoby boli aktívami alebo záväzkami.

- B5 Účtovná jednotka nezohľadňuje vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS zabezpečovací vzťah takého typu, ktorý nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade so štandardom IFRS 9 (napríklad mnoho zabezpečovacích vzťahov, keď zabezpečovacím nástrojom je samostatná vypísaná opcia alebo čistá vypísaná opcia; alebo keď zabezpečenou položkou je čistá pozícia v zabezpečení peňažných tokov pre iné riziko, než je kurzové riziko). Ak však účtovná jednotka určila čistú pozíciu za zabezpečenú položku v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), môže určiť jednotlivú položku obsiahnutú v uvedenej čistej pozícii – alebo čistú pozíciu, ak spĺňa požiadavky uvedené v odseku 6.6.1 štandardu IFRS 9 – za zabezpečenú položku v súlade so štandardmi IFRS za predpokladu, že tak urobí najneskôr ku dňu prechodu na IFRS.
- B6 Ak pred dňom prechodu na IFRS účtovná jednotka určila transakciu za zabezpečenie, ale takéto zabezpečenie nespĺňa podmienky štandardu IFRS 9 na účtovanie zabezpečenia, účtovná jednotka uplatňuje odseky 6.5.6 a 6.5.7 štandardu IFRS 9 na ukončenie účtovania zabezpečenia. Transakcie uzatvorené pred dňom prechodu na IFRS nesmú byť retrospektívne určené za zabezpečenia.

### Nekontrolné podiely

- B7 Prvouplatňovateľ uplatňuje nasledujúce požiadavky štandardu IFRS 10 prospektívne odo dňa prechodu na IFRS:
- a) požiadavka uvedená v odseku B94, že celkový komplexný výsledok je priradený vlastníkom materskej spoločnosti a nekontrolným podielom, aj keď by to malo za následok mínusový zostatok nekontrolných podielov;
  - b) požiadavky uvedené v odsekoch 23 a B96 o účtovaní zmien vlastníckeho podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania; a
  - c) požiadavky uvedené v odsekoch B97 až B99 o účtovaní straty ovládania dcérskej spoločnosti a súvisiace požiadavky odseku 8A štandardu IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*.

Ak sa však prvouplatňovateľ rozhodne uplatňovať štandard IFRS 3 retrospektívne na minulé podnikové kombinácie, uplatňuje aj štandard IFRS 10 v súlade s odsekom C1 tohto štandardu IFRS.

### Klasifikácia a oceňovanie finančných nástrojov

- B8 Účtovná jednotka posudzuje, či finančné aktívum spĺňa podmienky uvedené v odseku 4.1.2 štandardu IFRS 9 alebo podmienky uvedené v odseku 4.1.2A štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS.
- B8A Ak je nevykonateľné posúdiť zmenený prvok časovej hodnoty peňazí v súlade s odsekmi B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS, účtovná jednotka posudzuje charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov daného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali ku dňu prechodu na IFRS, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa zmeny prvku časovej hodnoty peňazí podľa odsekov B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9. (V tomto prípade účtovná jednotka uplatňuje aj odsek 42R štandardu IFRS 7, no odkazy na „odsek 7.2.4 štandardu IFRS 9“ sa vykladajú ako odkazy na tento odsek a odkazy na „prvotné zaúčtovanie finančného aktíva“ sa vykladajú ako „ku dňu prechodu na IFRS“.)
- B8B Ak je nevykonateľné posúdiť, či reálna hodnota prvku predčasného splatenia je nevýznamná v súlade s odsekom B4.1.12 písm. c) štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS, účtovná jednotka posudzuje charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov daného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali ku dňu prechodu na IFRS, bez ohľadu na výnimku pre prvky predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12 štandardu IFRS 9. (V tomto prípade účtovná jednotka uplatňuje aj odsek 42S štandardu IFRS 7, no odkazy na „odsek 7.2.5 štandardu IFRS 9“ sa vykladajú ako odkazy na tento odsek a odkazy na „prvotné zaúčtovanie finančného aktíva“ sa vykladajú ako „ku dňu prechodu na IFRS“.)

- B8C Ak je pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 8) retrospektívne uplatniť metódu efektívnej úrokovej miery uvedenú v štandarde IFRS 9, reálnou hodnotou finančného aktíva alebo finančného záväzku ku dňu prechodu na IFRS je nová hrubá účtovná hodnota uvedeného finančného aktíva alebo nová amortizovaná hodnota uvedeného finančného záväzku ku dňu prechodu na IFRS.

#### Zníženie hodnoty finančných aktív

- B8D Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty podľa oddielu 5.5 štandardu IFRS 9 retrospektívne s výhradou odsekov B8E až B8G a E1 až E2.

- B8E Ku dňu prechodu na IFRS účtovná jednotka použije primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia, s cieľom stanoviť úverové riziko k dátumu, kedy boli finančné nástroje prvotne zaúčtované (alebo v prípade úverových príslužov a zmlúv o finančnej záruke k dátumu, kedy sa účtovná jednotka stala stranou neodvolateľného príslužbu v súlade s odsekom 5.5.6 štandardu IFRS 9), a porovná ho s úverovým rizikom ku dňu prechodu na IFRS (pozri aj odseky B7.2.2 až B7.2.3 štandardu IFRS 9).

- B8F Pri stanovaní toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, účtovná jednotka môže uplatniť:

a) požiadavky uvedené v odseku 5.5.10 a B5.5.22 až B5.5.24 štandardu IFRS 9; a

b) vyvrátiteľnú domnienku uvedenú v odseku 5.5.11 štandardu IFRS 9 o zmluvných platbách, ktoré sú viac než 30 dní po splatnosti, ak účtovná jednotka uplatní požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty identifikáciou výrazných zvýšení úverového rizika od prvotného zaúčtovania daných finančných nástrojov na základe informácií o stave po splatnosti.

- B8G Ak by si ku dňu prechodu na IFRS určenie toho, či sa od prvotného zaúčtovania finančného nástroja úverové riziko výrazne zvýšilo, vyžadovalo neprímerané náklady či úsilie, účtovná jednotka vykáže ku každému dátumu vykazovania opravnú položku na stratu v sume rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti dovtedy, kým sa účtovanie uvedeného finančného nástroja neukončí [pokiaľ uvedený finančný nástroj nie je k dátumu vykazovania nástrojom s nízkym úverovým rizikom, pričom v takom prípade sa uplatňuje odsek B8F písm. a)].

#### Vložené deriváty

- B9 Prvouplatňovateľ posudzuje, či sa vložený derivát musí oddeliť od hostiteľskej zmluvy a účtovať ako derivát, na základe podmienok, ktoré existovali buď v deň, keď sa prvýkrát stal zmluvnou stranou, alebo v deň, keď sa podľa odseku B4.3.11 štandardu IFRS 9 požaduje prehodnotenie, podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane neskôr.

#### Štátne pôžičky

- B10 Prvouplatňovateľ klasifikuje všetky prijaté štátne pôžičky ako finančné záväzky alebo ako nástroje vlastného imania v súlade so štandardom IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*. Okrem prípadov, keď to povoľuje odsek B11, uplatňuje prvouplatňovateľ požiadavky štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje* a štandardu IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* prospektívne na štátne pôžičky existujúce ku dňu prechodu na IFRS, pričom zodpovedajúcu výhodu plynúcu zo štátnej pôžičky nevykazuje ako štátnu dotáciu v úrokovej miere, ktorá je pod trhovou hodnotou. Následne ak prvouplatňovateľ podľa svojich predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) nevykazoval a neoceňoval spôsobom konzistentným s požiadavkami štandardov IFRS štátnu pôžičku v úrokovej miere, ktorá je pod trhovou hodnotou, použije v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS účtovnú hodnotu pôžičky podľa svojich predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) ku dňu prechodu na IFRS ako účtovnú hodnotu pôžičky. Na ocenenie takýchto pôžičiek po dni prechodu na IFRS uplatňuje účtovná jednotka štandard IFRS 9.

- B11 Napriek odseku B10 smie účtovná jednotka uplatniť požiadavky štandardov IFRS 9 a IAS 20 retrospektívne na akékoľvek štátne pôžičky poskytnuté pred dňom prechodu na IFRS za predpokladu, že informácie na to potrebné sa získali v čase prvotného zaúčtovania tejto pôžičky.

- B12 Požiadavky a návody uvedené v odsekoch B10 a B11 nevylučujú, aby účtovná jednotka používala výnimky opísané v odsekoch D19 až D19C týkajúce sa určovania predtým vykázaných finančných nástrojov ako nástrojov vykazovaných v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia.

#### **Poistné zmluvy**

- B13 Účtovná jednotka uplatňuje prechodné ustanovenia uvedené v odsekoch C1 až C24 a C28 v dodatku C štandardu IFRS 17 na zmluvy patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Odkazy v uvedených odsekoch štandardu IFRS 17 na deň prechodu sa chápu ako deň prechodu na IFRS.

#### **Odložená daň súvisiaca s lízingmi a ukončením prevádzky, obnovou prostredia a podobnými záväzkami**

- B14 Na základe odsekov 15 a 24 štandardu IAS 12 *Dane z príjmov* je účtovná jednotka za určitých okolností oslobodená od vykázania odloženej daňovej pohľadávky alebo záväzku. Napriek tejto výnimke vykazuje prvouplatňovateľ ku dňu prechodu na IFRS odloženú daňovú pohľadávku – v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že bude k dispozícii zdaniteľný zisk, oproti ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel môže použiť – a odložený daňový záväzok pre všetky odpočítateľné a zdaniteľné dočasné rozdiely spojené s:

- a) majetkom s právom na užívanie a lízingovými záväzkami; a
- b) ukončením prevádzky, obnovou prostredia a podobnými záväzkami a zodpovedajúcimi sumami vykázanými ako súčasť obstarávacej ceny súvisiaceho majetku.



## Dodatok C

**Výnimky pri podnikových kombináciách**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS. Účtovná jednotka uplatňuje nasledujúce požiadavky na podnikové kombinácie, ktoré účtovná jednotka vykazovala pred dňom prechodu na IFRS. Tento dodatok sa má uplatňovať len na podnikové kombinácie patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 Podnikové kombinácie.

- C1 Prvouplatňovateľ sa môže rozhodnúť, že nebude uplatňovať štandard IFRS 3 retrospektívne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ktoré sa uskutočnili pred dňom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prehodnotí akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby bola v súlade so štandardom IFRS 3, prehodnotí aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne od toho istého dátumu uplatňuje aj štandard IFRS 10. Ak sa napríklad prvouplatňovateľ rozhodne prehodnotiť podnikovú kombináciu, ku ktorej došlo 30. júna 20X6, prehodnotí všetky podnikové kombinácie, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 20X6 a dňom prechodu na IFRS, pričom od 30. júna 20X6 zároveň uplatňuje aj štandard IFRS 10.
- C2 Účtovná jednotka nemusí uplatniť štandard IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* retrospektívne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vzniknutý v podnikových kombináciách, ktoré nastali pred dňom prechodu na IFRS. Ak účtovná jednotka neuplatní štandard IAS 21 retrospektívne na tieto úpravy reálnej hodnoty a goodwill, považuje ich za aktíva a záväzky účtovnej jednotky, a nie za aktíva a záväzky nadobúdaného subjektu. Preto tento goodwill a úpravy reálnej hodnoty sú buď už vyjadrené vo funkčnej mene účtovnej jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sa vykazujú s použitím výmenného kurzu uplatňovaného v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP).
- C3 Účtovná jednotka môže uplatniť štandard IAS 21 retrospektívne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce buď:
- zo všetkých podnikových kombinácií, ku ktorým došlo pred dňom prechodu na IFRS; alebo
  - zo všetkých podnikových kombinácií, o ktorých účtovná jednotka rozhodne, že sa prehodnotia, aby boli v súlade so štandardom IFRS 3, ako povoľuje vyššie uvedený odsek C1.
- C4 Ak prvouplatňovateľ neuplatňuje štandard IFRS 3 retrospektívne na minulú podnikovú kombináciu, má to pre túto podnikovú kombináciu tieto následky:
- prvouplatňovateľ dodrží tú istú klasifikáciu (ako nadobudnutie právny nadobúdateľom, spätná akvizícia právny nadobúdaným subjektom alebo zlúčenie podielov) ako vo svojej účtovnej závierke podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP);
  - prvouplatňovateľ vykáže všetky svoje aktíva a záväzky ku dňu prechodu na IFRS, ktoré boli nadobudnuté alebo prevzaté v rámci minulej podnikovej kombinácie, okrem:
    - niektorých finančných aktív a finančných záväzkov, ktorých vykazovanie sa ukončilo v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) (pozri odsek B2); a
    - aktív – vrátane goodwillu – a záväzkov, ktoré sa nevykázali v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii nadobúdateľa, ktorý bol vyhotovený v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), a ktoré by nespĺňali kritéria na vykávanie v súlade so štandardmi IFRS v individuálnom výkaze o finančnej situácii nadobúdaného subjektu [pozri písm. f) až i) ďalej v texte].

Prvouplatňovateľ vykazuje všetky z toho vyplývajúce zmeny úpravou nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej kategórie vlastného imania) s výnimkou prípadu, keď zmena vyplýva z vykázania nehmotného majetku, ktorý bol predtým zahrnutý v goodwille [pozri písm. g) bod i) ďalej v texte];

- c) prvouplatňovateľ vylúči zo svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS každú položku vykázanú v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), ktorá nespĺňa kritériá na vykávanie ako aktívum alebo záväzok podľa štandardov IFRS. Prvouplatňovateľ účtuje z toho vyplývajúce zmeny takto:
- i) prvouplatňovateľ možno klasifikoval minulú podnikovú kombináciu ako nadobudnutie a vykázal ako nehmotný majetok položku, ktorá nespĺňa kritériá na vykávanie ako aktívum v súlade so štandardom IAS 38 *Nehmotný majetok*. Túto položku (a ak existujú, aj príslušné odložené dane a nekontrolné podiely) reklasifikuje ako časť goodwillu [pokiaľ neodpočítala goodwill priamo z vlastného imania v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), pozri písm. g) bod (i) a písm. i) ďalej v texte];
  - ii) prvouplatňovateľ vykazuje všetky iné z toho vyplývajúce zmeny v nerozdelených ziskoch <sup>(32)</sup>.
- d) štandardy IFRS vyžadujú následné ocenenie niektorých aktív a záväzkov na takom základe, ktorý nie je založený na pôvodnej obstarávacej cene, ale napríklad na reálnej hodnote. Prvouplatňovateľ oceňuje tieto aktíva a záväzky na takomto základe vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS, aj keď boli nadobudnuté alebo prevzaté v minulej podnikovej kombinácii. Vykazuje všetky z toho vyplývajúce zmeny účtovnej hodnoty tak, že upraví nerozdelené zisky (alebo prípadne inú kategóriu vlastného imania), a nie goodwill;
- e) účtovná hodnota aktív a záväzkov nadobudnutých alebo prevzatých v rámci takejto podnikovej kombinácie, ktorá bola stanovená ihneď po tejto podnikovej kombinácii v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), sa považuje za reprodukčnú cenu v súlade so štandardmi IFRS k tomuto dátumu. Ak štandardy IFRS požadujú neskoršie ocenenie týchto aktív a záväzkov na základe obstarávacej ceny, táto reprodukčná cena je základom na odpisovanie alebo amortizáciu obstarávacej ceny od dátumu podnikovej kombinácie;
- f) ak aktívum nadobudnuté alebo záväzok prevzatý v minulej podnikovej kombinácii neboli vykávané v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), nemajú v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS nulovú reprodukčnú cenu. Namiesto toho ich nadobúdateľ vykazuje a oceňuje vo svojom konsolidovanom výkaze o finančnej situácii na základe, ktorý by uvedené štandardy IFRS požadovali vo výkaze o finančnej situácii nadobúdaného subjektu. Na ilustráciu: ak nadobúdateľ v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) nekapitalizoval líziny nadobudnuté v minulej podnikovej kombinácii, v ktorej vystupoval nadobúdaný subjekt ako nájomca, kapitalizuje tieto líziny vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke tak, ako by sa to požadovalo v štandarde IFRS 16 *Líziny* od nadobúdaného subjektu v jeho výkaze o finančnej situácii podľa IFRS. Podobne, ak nadobúdateľ nevykazoval v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) podmienený záväzok, ktorý stále existuje ku dňu prechodu na IFRS, nadobúdateľ vykazuje tento podmienený záväzok k tomu dátumu s výnimkou prípadu, keď by štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* zakazoval jeho vykávanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu. Naopak, ak boli aktívum alebo záväzok zahrnuté do goodwillu v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP), ale mohli by byť vykávané samostatne podľa štandardu IFRS 3, takéto aktívum alebo záväzok zostáva v goodwillu s výnimkou prípadu, keď by štandardy IFRS požadovali jeho vykávanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu;
- g) účtovná hodnota goodwillu v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS je jeho účtovnou hodnotou v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) ku dňu prechodu na IFRS po týchto dvoch úpravách:
- i) ak sa to vyžaduje podľa písmena c) bodu i) vyššie, prvouplatňovateľ zvýši účtovnú hodnotu goodwillu, ak reklasifikoval položku, ktorá bola v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) vykávaná ako nehmotný majetok. Podobne, ak sa vo vyššie uvedenom písmene f) požaduje, aby prvouplatňovateľ vykázal nehmotný majetok, ktorý v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) bol súčasťou vykávaného goodwillu, prvouplatňovateľ zníži v súlade s tým účtovnú hodnotu goodwillu (a prípadne takisto upraví odložené daň a nekontrolné podiely);
  - ii) bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty goodwillu, prvouplatňovateľ použije štandard IAS 36 pri testovaní goodwillu na zníženie hodnoty ku dňu prechodu na IFRS a pri vykávaní z toho vyplývajúcich strát zo zníženia hodnoty v nerozdelených ziskoch (alebo, ak sa to požaduje v štandarde IAS 36, v prebytkoch z precenenia). Test na zníženie hodnoty sa vykonáva na základe podmienok, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS;

<sup>(32)</sup> Takéto zmeny obsahujú reklasifikácie z alebo do nehmotného majetku, ak goodwill nebol vykávaný podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) ako aktívum. Takáto situácia vzniká, ak podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) účtovná jednotka a) odpočítala goodwill priamo z vlastného imania, alebo b) nezaobchádzala s podnikovou kombináciou ako s nadobudnutím;

- h) nevykonávajú sa ďalšie úpravy účtovnej hodnoty goodwillu ku dňu prechodu na IFRS. Prvouplatňovateľ napríklad nesmie prehodnotiť účtovnú hodnotu goodwillu:
- i) s cieľom vylúčiť priebežný výskum a vývoj nadobudnuté počas danej podnikovej kombinácie (s výnimkou prípadu, keď by príslušný nehmotný majetok spĺňal kritériá na vykázanie v súlade so štandardom IAS 38 vo výkaze o finančnej situácii nadobúdaného subjektu);
  - ii) s cieľom upraviť predchádzajúcu amortizáciu goodwillu;
  - iii) s cieľom zrušiť úpravy goodwillu, ktoré by štandard IFRS 3 nepovoľoval, ktoré však boli vykonané v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) v dôsledku úprav aktív a záväzkov medzi dňom podnikovej kombinácie a dňom prechodu na IFRS;
- i) ak prvouplatňovateľ vykázal goodwill v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) ako zníženie vlastného imania:
- i) nevykáže takýto goodwill vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS. Okrem toho nereklasifikuje tento goodwill do výsledku hospodárenia, ak vyradí dcérsku spoločnosť alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty investície do dcérskej spoločnosti;
  - ii) vykáže úpravy vyplývajúce z následného riešenia podmienenej situácie, od ktorej závisí suma protihodnoty za kúpu, v nerozdelených ziskoch;
- j) je možné, že prvouplatňovateľ nevykoná konsolidáciu dcérskej spoločnosti, ktorú nadobudol v rámci minulej podnikovej kombinácie, v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) [napríklad preto, že materská spoločnosť nepovažovala túto spoločnosť v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP) za dcérsku spoločnosť alebo nezostavila konsolidovanú účtovnú závierku]. Prvouplatňovateľ upravuje účtovné hodnoty aktív a záväzkov dcérskej spoločnosti tak, ako by sa to vyžadovalo na základe štandardov IFRS vo výkaze o finančnej situácii dcérskej spoločnosti. Reprodukčná cena goodwillu sa rovná rozdielu ku dňu prechodu na IFRS medzi:
- i) podielom materskej spoločnosti na takto upravených účtovných hodnotách; a
  - ii) obstarávacou cenou investície do dcérskej spoločnosti, ktorá je uvedená v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti;
- k) ocenenie nekontrolných podielov a odloženej dane vyplýva z ocenenia ostatných aktív a záväzkov. Z toho dôvodu uvedené úpravy vykázaných aktív a záväzkov majú vplyv na nekontrolné podiely a odloženú daň.
- C5 Výnimka v prípade minulých podnikových kombinácií sa takisto vzťahuje aj na minulé nadobudnutia investícií v pridružených podnikoch, podiely na spoločných podnikoch a podiely v spoločných prevádzkach, pri ktorých činnosť v spoločnej prevádzke predstavuje podnik, ako je vymedzené v štandarde IFRS 3. Dátum zvolený podľa odseku C1 sa následne vzťahuje rovnako na všetky takéto nadobudnutia.

## Dodatok D

## Výnimky z iných štandardov IFRS

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

- D1 Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že využije jednu alebo viaceré z týchto výnimiek:
- a) transakcie s platbou na základe podielov (odseky D2 a D3);
  - b) [vypúšťa sa]
  - c) reprodukčná cena (odseky D5 až D8B);
  - d) lízingy (odsek D9 a odseky D9B až D9E);
  - f) kumulatívne rozdiely z prepočtu (odseky D12 až D13A);
  - g) investície do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov (odseky D14 a D15A);
  - h) aktíva a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov (odseky D16 a D17);
  - i) zložené finančné nástroje (odsek D18);
  - j) určenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odseky D19 až D19C);
  - k) ocenenie finančných aktív alebo finančných záväzkov pri prvotnom zaúčtovaní reálnou hodnotou (odsek D20);
  - l) záväzky z vyradenia z prevádzky zahrnuté do obstarávacej ceny nehnuteľností, strojov a zariadení (odseky D21 a D21A);
  - m) finančné aktíva alebo nehmotný majetok účtovaný v súlade s interpretáciou IFRIC 12 *Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb* (odsek D22);
  - n) náklady na prijaté úvery a pôžičky (odsek D23);
  - o) [vypúšťa sa]
  - p) zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania (odsek D25);
  - q) ťažká hyperinflácia (odseky D26 až D30);
  - r) spoločné dohody (odsek D31);
  - s) náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby (odsek D32);
  - t) určenie zmlúv o nákupe alebo predaji nefinančnej položky (odsek D33);
  - u) výnosy (odseky D34 a D35); a

v) transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku (odsek D36).

Účtovná jednotka neuplatňuje tieto výnimky analogicky na ostatné položky.

#### **Transakcie s platbou na základe podielov**

- D2 Prvouplatňovateľovi sa odporúča – no nevyžaduje sa to od neho – aby uplatňoval štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov* na nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 alebo pred týmto dátumom. Prvouplatňovateľovi sa takisto odporúča – no nevyžaduje sa to od neho – aby uplatňoval štandard IFRS 2 na nástroje vlastného imania, ktoré boli poskytnuté po 7. novembri 2002 a nárokovateľné pred a) dňom prechodu na IFRS a b) 1. januárom 2005, podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane neskôr. Ak si však prvouplatňovateľ zvolí použitie štandardu IFRS 2 na takéto nástroje vlastného imania, môže tak urobiť len vtedy, keď účtovná jednotka zverejnila reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania určenú k dátumu ocenenia podľa štandardu IFRS 2. Pre všetky poskytnuté nástroje vlastného imania, na ktoré nebol uplatnený štandard IFRS 2 (napríklad nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 a skôr), prvouplatňovateľ aj tak zverejní informácie požadované v odseku 44 a 45 štandardu IFRS 2. Ak prvouplatňovateľ zmení podmienky poskytnutého nástroja vlastného imania, na ktoré sa štandard IFRS 2 neuplatňoval, od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby uplatnila odseky 26 až 29 štandardu IFRS 2, ak k zmene došlo pred dňom prechodu na IFRS.
- D3 Prvouplatňovateľovi sa odporúča – no nevyžaduje sa to od neho – aby uplatňoval štandard IFRS 2 na záväzky vyplývajúce z transakcií s platbou na základe podielov, ktoré boli vysporiadané pred dňom prechodu na IFRS. Prvouplatňovateľovi sa takisto odporúča – no nevyžaduje sa to od neho – aby uplatňoval štandard IFRS 2 na záväzky, ktoré boli vysporiadané pred 1. januárom 2005. Pri záväzkoch, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 2, nemusí prvouplatňovateľ prehodnocovať porovnávacie informácie, ak sa tieto informácie vzťahujú na obdobie alebo dátum, ktorý nastal skôr ako 7. novembra 2002.

D4 [Vypúšťa sa.]

#### **Reprodukčná cena**

- D5 Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že položku nehnuteľností, strojov a zariadení bude ku dňu prechodu na IFRS oceňovať jej reálnou hodnotou a takúto reálnu hodnotu použije ako jej reprodukčnú cenu k tomuto dátumu.
- D6 Prvouplatňovateľ sa môže rozhodnúť, že použije precenenie podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) položky nehnuteľností, strojov a zariadení ku dňu alebo pred dňom prechodu na IFRS ako reprodukčnú cenu k dátumu precenenia, ak precenenie bolo k dátumu precenenia vo všeobecnosti porovnateľné s:
- a) reálnou hodnotou; alebo
  - b) obstarávacou cenou alebo obstarávacou cenou po odpisoch v súlade so štandardmi IFRS upravenou tak, aby boli zohľadnené, napríklad, zmeny vo všeobecnom alebo špecifickom cenovom indexe.
- D7 Rozhodnutia podľa odsekov D5 a D6 sú k dispozícii aj pre:
- a) investičný nehnuteľný majetok, ak si účtovná jednotka zvolí použitie modelu ocenenia obstarávacou cenou podľa štandardu IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;
  - aa) aktíva s právom na užívanie (štandard IFRS 16 *Lízingy*); a
  - b) nehmotný majetok, ktorý spĺňa:
    - i) kritériá vykazovania podľa štandardu IAS 38 (vrátane spoľahlivého ocenenia pôvodnej obstarávacej ceny); a
    - ii) kritériá na precenenie podľa štandardu IAS 38 (vrátane existencie aktívneho trhu).

Účtovná jednotka nesmie tieto rozhodnutia použiť na iné aktíva či záväzky.

- D8 Prvouplatňovateľ mohol stanoviť reprodukčnú cenu podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) pre niektoré alebo všetky svoje aktíva a záväzky tak, že ich ocenil reálnou hodnotou k jednému konkrétnemu dátumu z dôvodu takej udalosti ako privatizácia alebo prvotná verejná ponuka akcií.
- Ak je dátum ocenenia *v deň alebo pred dňom* prechodu na IFRS, účtovná jednotka môže takéto udalosťou spustené ocenenie reálnou hodnotou použiť ako reprodukčnú cenu pre štandardy IFRS k dátumu uvedeného ocenenia.
  - Ak je dátum ocenenia *po dni* prechodu na IFRS, ale v období, ktorého sa týka prvá účtovná závierka podľa IFRS, udalosťou spustené ocenenie reálnou hodnotou sa môže použiť ako reprodukčná cena v čase, keď nastane príslušná udalosť. Účtovná jednotka vykazuje výsledné úpravy priamo v nerozdelených ziskoch (prípadne v inej kategórii vlastného imania) k dátumu ocenenia. Ku dňu prechodu na IFRS účtovná jednotka buď stanoví reprodukčnú cenu na základe kritérií v odsekoch D5 až D7, alebo ocení aktíva a záväzky v súlade s ostatnými požiadavkami tohto štandardu IFRS.
- D8A Podľa niektorých vnútroštátnych účtovných požiadaviek sa náklady na prieskum a prípravné práce v prípade ropných a plynárenských aktív vo fáze prípravy alebo ťažby účtujú v nákladových strediskách, ktoré zahŕňajú všetok majetok vo veľkej zemepisnej oblasti. Prvouplatňovateľ, ktorý používa takéto účtovníctvo podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP), sa môže rozhodnúť, že bude oceňovať ropné a plynárenské aktíva ku dňu prechodu na IFRS na tomto základe:
- majetok z prieskumu a vyhodnocovania sumou určenou podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) účtovnej jednotky; a
  - aktíva vo fáze prípravy alebo ťažby sumou stanovenou pre nákladové stredisko podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) účtovnej jednotky. Účtovná jednotka priradí túto sumu k podkladovým aktívam nákladového strediska pomerným dielom s použitím objemov rezerv alebo hodnôt rezerv k tomuto dátumu.
- Majetok z prieskumu a vyhodnocovania a aktíva vo fáze prípravných prác a ťažby účtovná jednotka otestuje na zníženie hodnoty ku dňu prechodu na IFRS v súlade so štandardom IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov* alebo štandardom IAS 36, podľa konkrétneho prípadu, a v prípade potreby zníži stanovenú sumu v súlade s písmenom a) alebo b) uvedenými vyššie. Na účely tohto odseku patria medzi ropné a plynárenské aktíva iba aktíva používané pri prieskume, vyhodnocovaní, prípravných prácach alebo ťažbe ropy a plynu.
- D8B Niektoré účtovné jednotky majú v držbe položky nehmotností, strojov a zariadení, aktív s právom na užívanie alebo nehmotného majetku, ktoré sa používajú alebo predtým používali v prevádzkach, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzieb. Účtovná hodnota takýchto položiek by mohla zahŕňať sumy, ktoré boli určené podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP), ale nespĺňajú kritériá na kapitalizáciu v súlade so štandardmi IFRS. V takom prípade sa môže prvouplatňovateľ rozhodnúť, že ako reprodukčnú cenu použije predchádzajúcu účtovnú hodnotu podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) takejto položky ku dňu prechodu na IFRS. Ak účtovná jednotka uplatní túto výnimku na určitú položku, nemusí ju uplatniť na všetky položky. Ku dňu prechodu na IFRS účtovná jednotka uskutoční test na zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36 pri každej položke, pri ktorej je použitá táto výnimka. Na účely tohto odseku sa na prevádzku vzťahuje regulácia sadzieb vtedy, keď sa riadia rámcom pre stanovovanie cien, ktoré možno účtovať zákazníkovi za tovar alebo služby, a tento rámec podlieha dohľadu a/alebo schvaľovaniu zo strany regulátora sadzieb (ako sa vymedzuje v štandarde IFRS 14 *Účty časového rozlíšenia pri cenovej regulácii*).
- Lízingy**
- D9 Prvouplatňovateľ môže posúdiť, či zmluva existujúca ku dňu prechodu na IFRS obsahuje lízing tak, že uplatní odseky 9 až 11 štandardu IFRS 16 na uvedené zmluvy na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k tomuto dátumu.
- D9A [Vypúšťa sa.]
- D9B Keď prvouplatňovateľ, ktorý je nájomcom, vykazuje lízingové záväzky a aktíva s právom na užívanie, môže uplatniť na všetky svoje lízingy (na základe praktických pomôcok uvedených v odseku D9D) tento prístup:
- oceniť lízingový záväzok ku dňu prechodu na IFRS. Nájomca, ktorý uplatňuje tento prístup, oceňuje uvedený lízingový záväzok súčasnou hodnotou zostávajúcich lízingových splátok (pozri odsek D9E), ktorú diskontuje pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu (pozri odsek D9E) ku dňu prechodu na IFRS;



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

D10 až D11 [Vypúšťa sa.]

#### **Kumulatívne rozdiely z prepočtu**

D12 V štandarde IAS 21 sa od účtovnej jednotky požaduje:

- a) aby vykázala niektoré rozdiely z prepočtu v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a akumulovala ich ako samostatnú zložku vlastného imania; a

- b) aby pri vyradení zahraničnej prevádzky reklasifikovala kumulatívny rozdiel z prepočtu za túto zahraničnú prevádzku (vrátane prípadných ziskov a strát z príslušných zabezpečení) z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako časť zisku alebo straty pri vyradení.
- D13 Prvouplatňovateľ však tieto podmienky nemusí dodržať pre kumulatívne rozdiely z prepočtu, ktoré existovali ku dňu prechodu na IFRS. Ak prvouplatňovateľ využije túto výnimku:
- a) kumulatívne rozdiely z prepočtu pre všetky zahraničné prevádzky sa považujú za nulové ku dňu prechodu na IFRS; a
- b) zisk alebo strata pri následnom vyradení zahraničnej prevádzky nesmie obsahovať rozdiely z prevodu, ktoré vznikli pred dňom prechodu na IFRS a musí obsahovať neskoršie rozdiely z prevodu.
- D13A Namiesto uplatňovania odseku D12 alebo odseku D13 sa dcérska spoločnosť, ktorá využíva výnimku uvedenú v odseku D16 písm. a), môže rozhodnúť, že vo svojej účtovnej závierke ocení kumulatívne rozdiely z prepočtu pre všetky zahraničné prevádzky v účtovnej hodnote, ktorá by bola zahrnutá v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, na základe dňa prechodu materskej spoločnosti na IFRS, ak nedošlo k úpravám o konsolidačné postupy a účinky podnikovej kombinácie, v rámci ktorej materská spoločnosť nadobudla danú dcérsku spoločnosť. Podobné rozhodnutie majú k dispozícii pridružený podnik alebo spoločný podnik, ktoré využívajú výnimku uvedenú v odseku D16 písm. a).

#### **Investície do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov**

- D14 Keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku, podľa štandardu IAS 27 musí účtovať o svojich investíciách do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov buď:
- a) v obstarávacej cene;
- b) v súlade so štandardom IFRS 9; alebo
- c) s použitím metódy vlastného imania, ako sa opisuje v štandarde IAS 28.
- D15 Ak prvouplatňovateľ oceňuje takúto investíciu obstarávacou cenou v súlade so štandardom IAS 27, oceňuje túto investíciu vo svojom individuálnom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS jednou z týchto súm:
- a) obstarávacou cenou stanovenou v súlade so štandardom IAS 27; alebo
- b) reprodukčnou cenou. Reprodukčnou cenou takejto investície je jej:
- i) reálna hodnota ku dňu prechodu účtovnej jednotky na IFRS v jej individuálnej účtovnej závierke; alebo
- ii) účtovná hodnota podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) k tomuto dátumu.

Prvouplatňovateľ si môže vybrať na ocenenie svojej investície do každej dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré sa rozhodne oceniť použitím reprodukčnej ceny, buď vyššie uvedený bod i) alebo bod ii).

- D15A Ak prvouplatňovateľ účtuje o takejto investícii s použitím metódy vlastného imania, ako je opísaná v štandarde IAS 28:
- a) prvouplatňovateľ uplatňuje na nadobudnutie investície výnimku v prípade minulých podnikových kombinácií (dodatok C);

- b) ak sa účtovná jednotka stane prvouplatňovateľom pri svojej individuálnej účtovnej závierke skôr než pri svojej konsolidovanej účtovnej závierke; a
- i) neskôr než jej materská spoločnosť, účtovná jednotka uplatňuje odsek D16 vo svojej individuálnej účtovnej závierke;
  - ii) neskôr než jej dcérska spoločnosť, účtovná jednotka uplatňuje odsek D17 vo svojej individuálnej účtovnej závierke.

#### **Aktíva a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov**

D16 Ak sa dcérska spoločnosť stane prvouplatňovateľom neskôr než jej materská spoločnosť, oceňuje dcérska spoločnosť vo svojej účtovnej závierke svoje aktíva a záväzky buď:

- a) v ich účtovnej hodnote, ktorá by na základe dňa prechodu materskej spoločnosti na IFRS bola zahrnutá v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak sa nevykonali konsolidačné úpravy a úpravy o vplyvy podnikovej kombinácie, v rámci ktorej materská spoločnosť nadobudla dcérsku spoločnosť (táto voľba nie je k dispozícii dcérskej spoločnosti investičnej spoločnosti podľa vymedzenia v štandarde IFRS 10, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia); alebo
- b) v ich účtovnej hodnote v zmysle ostatných ustanovení tohto štandardu IFRS na základe dňa prechodu dcérskej spoločnosti na IFRS. Tieto účtovné hodnoty sa môžu líšiť od hodnôt opísaných v písmene a):
  - i) ak výnimky v tomto štandarde IFRS majú za následok ocenenie, ktoré závisí od dňa prechodu na IFRS;
  - ii) ak sa účtovná politika uplatňovaná v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti líši od účtovnej politiky uplatňovanej v konsolidovanej účtovnej závierke. Dcérska spoločnosť môže napríklad ako účtovnú politiku uplatňovať model ocenenia obstarávacou cenou uvedený v štandarde IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, zatiaľ čo skupina používa model precenenia.

Podobná možnosť je k dispozícii aj pridruženému podniku alebo spoločnému podniku, ktorý sa stane prvouplatňovateľom neskôr než účtovná jednotka, ktorá má v ňom podstatný vplyv alebo ho spoluovláda.

D17 Ak sa však účtovná jednotka stane prvouplatňovateľom neskôr než jej dcérska spoločnosť (alebo pridružený či spoločný podnik), účtovná jednotka musí vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke oceniť aktíva a záväzky dcérskej spoločnosti (alebo pridruženého či spoločného podniku) v tých istých účtovných hodnotách ako v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti (alebo pridruženého či spoločného podniku) po úprave o konsolidáciu, účtovné úpravy vlastného imania a o vplyvy podnikovej kombinácie, v ktorej účtovná jednotka nadobudla dcérsku spoločnosť. Bez toho, aby bola dotknutá táto požiadavka, materská spoločnosť, ktorá nie je investičnou spoločnosťou, neuplatňuje výnimku z konsolidácie, ktorú používajú akékoľvek dcérske spoločnosti, ktoré sú investičnými spoločnosťami. Podobne v prípade, keď sa materská spoločnosť stane prvouplatňovateľom pri svojej individuálnej účtovnej závierke skôr alebo neskôr než pri svojej konsolidovanej účtovnej závierke, oceňuje svoje aktíva a záväzky v rovnakých sumách v oboch účtovných závierkach, s výnimkou konsolidačných úprav.

#### **Zložené finančné nástroje**

D18 IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* vyžaduje, aby účtovná jednotka rozdelila zložený finančný nástroj pri vzniku na oddelenú záväzkovú zložku a zložku vlastného imania. Ak záväzková zložka už nie je nesplatená, retrospektívne uplatnenie štandardu IAS 32 zahŕňa oddelenie dvoch častí vlastného imania. Prvá časť je v nerozdelených ziskoch a predstavuje kumulatívny úrok priradený k záväzkovej zložke. Druhá časť predstavuje pôvodnú zložku vlastného imania. V súlade s týmto štandardom však prvouplatňovateľ nemusí oddeľovať tieto dve časti, ak záväzková zložka už nie je nesplatená ku dňu prechodu na IFRS.

#### **Určenie predtým vykazovaných finančných nástrojov**

D19 V štandarde IFRS 9 je povolené, aby finančný záväzok (za predpokladu splnenia určitých kritérií) bol určený za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Napriek tejto požiadavke účtovná jednotka smie určiť ku dňu prechodu na IFRS akýkoľvek finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia za predpokladu, že záväzok k tomuto dátumu spĺňa kritériá odseku 4.2.2 štandardu IFRS 9.

- D19A Účtovná jednotka môže určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.1.5 štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS.
- D19B Účtovná jednotka môže určiť investíciu do nástroja vlastného imania za oceňovanú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS.
- D19C Pre finančný záväzok, ktorý je určený za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, účtovná jednotka stanoví, či by zaobchádzanie uvedené v odseku 5.7.7 štandardu IFRS 9 vytvorilo účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia na základe skutočností a okolností, ktoré existujú ku dňu prechodu na IFRS.

**Oceňovanie finančných aktív alebo finančných záväzkov reálnou hodnotou pri prvotnom zaúčtovaní**

- D20 Napriek požiadavkám odsekov 7 a 9 môže účtovná jednotka uplatniť požiadavky uvedené v odseku B5.1.2A písm. b) štandardu IFRS 9 prospektívne na transakcie uzatvorené ku dňu prechodu na IFRS alebo po ňom.

**Závazky vyplývajúce z ukončenia prevádzky zahrnuté do obstarávacej ceny nehnuteľností, strojov a zariadení**

- D21 V interpretácii IFRIC 1 *Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkoch* sa vyžaduje, aby sa špecifické zmeny v záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkoch pripočítali alebo odpočítali od nákladov na aktívum, ktorého sa týkajú; upravená odpisovateľná hodnota aktíva sa následne prospektívne odpíše v priebehu zostávajúcej doby jeho použiteľnosti. Prvouplatňovateľ nemusí postupovať v súlade s týmito požiadavkami na zmeny v takých záväzkoch, ku ktorým došlo pred dňom prechodu na IFRS. Ak prvouplatňovateľ použije túto výnimku:

- a) oceňuje záväzok ku dňu prechodu na IFRS v súlade so štandardom IAS 37;
- b) v rozsahu, v rámci ktorého spadá takýto záväzok do rozsahu pôsobnosti interpretácie IFRIC 1, odhaduje sumu, ktorá by musela byť zahrnutá do nákladov súvisiaceho aktíva v deň prvého vzniku takéhoto záväzku, a to diskontovaním takéhoto záväzku k uvedenému dátumu pri použití najlepšieho odhadu historickej rizikovo upravenej diskontnej sadzby/sadzieb, ktoré by sa na takýto záväzok uplatňovali v období intervencie; a
- c) vypočíta sumu akumulovaných odpisov z takejto sumy ku dňu prechodu na IFRS na základe aktuálneho odhadu doby použiteľnosti aktíva pri použití postupov odpisovania, ktoré účtovná jednotka prijala v súlade so štandardmi IFRS.

- D21A Účtovná jednotka, ktorá využije výnimku uvedenú v odseku D8A písm. b) [v prípade ropných a plynárenských aktív vo fáze prípravných prác alebo ťažby zaúčtovaných v nákladových strediskách, ktoré zahŕňajú všetok majetok vo veľkej zemepisnej oblasti podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP)], namiesto uplatnenia odseku D21 alebo interpretácie IFRIC 1:

- a) ocení záväzky z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky ku dňu prechodu na IFRS v súlade so štandardom IAS 37; a
- b) vykáže priamo v nerozdelenom zisku prípadný rozdiel medzi touto sumou s účtovnou hodnotou týchto záväzkov ku dňu prechodu na IFRS určenú podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) účtovnej jednotky.

**Finančné aktíva alebo nehmotný majetok účtovaný v súlade s interpretáciou IFRIC 12**

- D22 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v interpretácii IFRIC 12.

**Náklady na prijaté úvery a pôžičky**

D23 Prvouplatňovateľ sa môže rozhodnúť, že bude uplatňovať požiadavky štandardu IAS 23 odo dňa prechodu a IFRS alebo od skoršieho dátumu, ako sa povoľuje v odseku 28 štandardu IAS 23. Od dátumu, od ktorého účtovná jednotka uplatňujúca túto výnimku začína uplatňovať štandard IAS 23, účtovná jednotka:

- a) neprehodnocuje zložku nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorá bola kapitalizovaná podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) a ktorá sa zahrnula do účtovnej hodnoty aktív k danému dátumu; a
- b) účtuje náklady na prijaté úvery a pôžičky vzniknuté k uvedenému dátumu alebo po tomto dátume v súlade so štandardom IAS 23 vrátane tých nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli k uvedenému dátumu alebo po tomto dátume v súvislosti s aktívami vo výstavbe, ktoré spĺňajú kritériá.

D24 [Vypúšťa sa.]

**Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania**

D25 Prvouplatňovateľ môže uplatniť prechodné ustanovenia interpretácie IFRIC 19 *Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania*.

**Ťažká hyperinflácia**

D26 Ak má účtovná jednotka funkčnú menu, ktorá bola alebo je menou hyperinflačnej ekonomiky, určí, či táto mena bola dotknutá ťažkou hyperinfláciou pred dňom prechodu na IFRS. To sa týka účtovných jednotiek, ktoré prijímajú štandardy IFRS po prvýkrát, a rovnako aj účtovných jednotiek, ktoré už štandardy IFRS prijali.

D27 Mena hyperinflačnej ekonomiky je dotknutá ťažkou hyperinfláciou, ak má obe tieto vlastnosti:

- a) spoľahlivý všeobecný cenový index nie je k dispozícii pre všetky účtovné jednotky, ktoré majú transakcie a zostatky v danej mene;
- b) neexistuje konvertibilita medzi danou menou a relatívne stabilnou cudzou menou.

D28 Funkčná mena účtovnej jednotky prestáva podliehať ťažkej hyperinflácii v deň normalizácie funkčnej meny. To je dátum, kedy funkčná mena už nemá jeden alebo obidva charakteristické znaky podľa odseku D27, alebo keď dôjde k zmene funkčnej meny účtovnej jednotky na menu, ktorá nie je dotknutá ťažkou hyperinfláciou.

D29 Ak deň prechodu účtovnej jednotky na IFRS pripadá na deň normalizácie funkčnej meny alebo na neskorší deň, môže sa účtovná jednotka rozhodnúť, že všetky aktíva a záväzky držané pred dňom normalizácie funkčnej meny ocení reálnou hodnotou ku dňu prechodu na IFRS. Účtovná jednotka môže použiť túto reálnu hodnotu ako reprodukčnú cenu týchto aktív a záväzkov vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS.

D30 Ak deň normalizácie funkčnej meny spadá do dvanásťmesačného porovnávacieho obdobia, môže byť toto porovnávacie obdobie kratšie než 12 mesiacov za predpokladu, že sa za toto kratšie obdobie poskytnú účtovná závierka v úplnej štruktúre (ako sa to vyžaduje v odseku 10 štandardu IAS 1).

**Spoločné dohody**

D31 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v štandarde IFRS 11 s týmito výnimkami:

- a) keď uplatňuje prechodné ustanovenia uvedené v štandarde IFRS 11, prvouplatňovateľ uplatní tieto ustanovenia ku dňu prechodu na IFRS;

- b) pri zmene z podielovej konsolidácie na metódu vlastného imania prvouplatňovateľ vykoná test na zníženie hodnoty investície v súlade so štandardom IAS 36 ku dňu prechodu na IFRS bez ohľadu na to, či existuje nejaký náznak, že mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty investície. Prípadné výsledné zníženie hodnoty sa vykazuje ako úprava nerozdelených ziskov ku dňu prechodu na IFRS.

#### **Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby**

- D32 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v odsekoch A1 až A4 interpretácie IFRIC 20 *Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby*. V tomto odseku sa odkaz na dátum nadobudnutia účinnosti vykladá ako 1. január 2013 alebo začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS, podľa toho, čo nastane neskôr.

#### **Určenie zmlúv o nákupe alebo predaji nefinančnej položky**

- D33 V štandarde IFRS 9 je povolené, aby niektoré zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky boli určené pri vzniku za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (pozri odsek 2.5 štandardu IFRS 9). Napriek tejto požiadavke účtovná jednotka smie určiť ku dňu prechodu na IFRS zmluvy, ktoré k uvedenému dátumu už existujú, za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ale len vtedy, keď k uvedenému dátumu spĺňajú požiadavky odseku 2.5 štandardu IFRS 9 a účtovná jednotka určí všetky podobné zmluvy.

#### **Výnosy**

- D34 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v odseku C5 štandardu IFRS 15. V týchto odsekoch sa odkazy na „dátum prvotného uplatnenia“ vykladajú ako začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS. Ak sa prvouplatňovateľ rozhodne uplatňovať tieto prechodné ustanovenia, musí uplatňovať aj odsek C6 štandardu IFRS 15.
- D35 Od prvouplatňovateľa sa nevyžaduje prepracovať zmluvy, ktoré boli splnené pred najskorším prezentovaným obdobím. Splnená zmluva je zmluva, v rámci ktorej účtovná jednotka previedla všetky tovary alebo služby identifikované v súlade s predošlými všeobecne prijímanými účtovnými zásadami (GAAP).

#### **Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku**

- D36 Prvouplatňovateľ nemusí uplatniť interpretáciu IFRIC 22 *Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku* na aktíva, náklady a výnosy patriace do rozsahu pôsobnosti uvedenej interpretácie prvotne vykázané pred dňom prechodu na IFRS.



## Dodatok E

**Krátkodobé výnimky zo štandardov IFRS**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

**Výnimka z požiadavky týkajúcej sa prehodnotenia porovnávacích informácií pre štandard IFRS 9**

- E1 Ak sa prvé obdobie vykazovania účtovnej jednotky podľa IFRS začína pred 1. januárom 2019 a účtovná jednotka uplatňuje kompletnú verziu štandardu IFRS 9 (vydanú v roku 2014), porovnávacie informácie v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS nemusia byť v súlade so štandardom IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* alebo s kompletnou verziou štandardu IFRS 9 (vydanou v roku 2014), pokiaľ sa zverejnenia požadované štandardom IFRS 7 vzťahujú na položky v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9. Pre také účtovné jednotky znamenajú odkazy na „deň prechodu na IFRS“ len v prípade štandardov IFRS 7 a IFRS 9 (2014) začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS.
- E2 Účtovná jednotka, ktorá si v prvom roku prechodu vyberie možnosť prezentovať porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade so štandardom IFRS 7 a kompletnou verziou štandardu IFRS 9 (vydanou v roku 2014):
- a) uplatňuje na porovnávacie informácie o položkách v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 požiadavky svojich predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP) namiesto požiadaviek štandardu IFRS 9;
  - b) zverejňuje túto skutočnosť spolu so základom použitým na zostavenie týchto informácií;
  - c) považuje akúkoľvek úpravu medzi výkazom o finančnej situácii k dátumu vykazovania porovnávacieho obdobia [t. j. výkazom o finančnej situácii, ktorý zahŕňa porovnávacie informácie podľa predošlých všeobecne prijímaných účtovných zásad (GAAP)] a výkazom o finančnej situácii na začiatku prvého obdobia vykazovania podľa IFRS [t. j. prvé obdobie, ktoré zahŕňa informácie, ktoré sú v súlade so štandardom IFRS 7 a kompletnou verziou štandardu IFRS 9 (vydanou v roku 2014)] za úpravu vyplývajúcu zo zmeny účtovnej politiky a uvedie zverejnenia požadované odsekom 28 písm. a) až e) a písm. f) bodom i) štandardu IAS 8. Odsek 28 písm. f) bod i) sa vzťahuje len na sumy prezentované vo výkaze o finančnej situácii k dátumu vykazovania porovnávacieho obdobia;
  - d) uplatňuje odsek 17 písm. c) štandardu IAS 1 s cieľom poskytnúť ďalšie zverejnenia v prípade, keď súlad so špecifickými požiadavkami štandardov IFRS nie je dostatočný na to, aby umožňoval používateľom pochopiť účinky konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok na finančnú situáciu a finančnú výkonnosť účtovnej jednotky.
- E3 až E7 [Vypúšťa sa.]

**Neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu**

- E8 Prvouplatňovateľ, ktorého deň prechodu na IFRS je pred 1. júlom 2017, sa môže rozhodnúť, že nezohľadní uplatňovanie interpretácie IFRIC 23 *Neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu* v porovnávacích informáciách vo svojich prvých účtovných závierkach podľa IFRS. Účtovná jednotka, ktorá sa takto rozhodne, vykazuje kumulatívny účinok uplatnenia interpretácie IFRIC 23 ako úpravu počiatočného stavu nerozdeľných ziskov (alebo prípadne inej zložky vlastného imania) na začiatku svojho prvého obdobia vykazovania podľa IFRS.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 2

**Platby na základe podielov**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je spresniť finančné vykazovanie účtovnej jednotky v prípade, ak účtovná jednotka uskutoční *transakciu s platbou na základe podielov*. V tomto štandarde sa najmä vyžaduje, aby účtovná jednotka do svojho výsledku hospodárenia a svojej finančnej situácie premietla vplyv transakcií s platbou na základe podielov vrátane nákladov súvisiacich s transakciami, pri ktorých sa zamestnancom poskytujú *opcie na akcie*.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS pri účtovaní všetkých transakcií s platbou na základe podielov bez ohľadu na to, či účtovná jednotka dokáže konkrétne identifikovať niektorý alebo všetok prijatý tovar alebo služby vrátane:

a) transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami;

b) *transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami*; a

c) transakcií, v rámci ktorých účtovná jednotka prijíma alebo nadobúda tovar alebo služby a zmluvné podmienky umožňujú buď účtovnej jednotke alebo dodávateľovi tovaru alebo služieb vybrať si, či transakciu účtovná jednotka vysporiada v peňažných prostriedkoch (alebo inými aktívami) alebo emisiou nástrojov vlastného imania,

pričom výnimku tvoria prípady uvedené v odsekoch 3A až 6. Pri neexistencii konkrétne identifikovateľného tovaru alebo služieb môžu iné okolnosti naznačovať, že tovar alebo služby boli (alebo budú) prijaté, pričom v takom prípade sa uplatňuje tento štandard IFRS.

- 3 [Vypúšťa sa.]

- 3A Transakciu s platbou na základe podielov môže v mene účtovnej jednotky prijímajúcej alebo nadobúdajúcej tovar alebo služby vysporiadať iná účtovná jednotka skupiny (alebo akcionár ktorejkoľvek účtovnej jednotky skupiny). Odsek 2 sa takisto uplatňuje na účtovnú jednotku, ktorá:

a) prijíma tovar alebo služby, keď iná účtovná jednotka v tej istej skupine (alebo akcionár ktorejkoľvek účtovnej jednotky skupiny) má povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov; alebo

b) má povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov, keď iná účtovná jednotka v tej istej skupine prijme takýto tovar alebo služby,

s výnimkou prípadu, keď je účel takejto transakcie jasne iný než platba za tovar alebo služby dodané účtovnej jednotke, ktorá ich prijíma.

- 4 Na účely tohto štandardu IFRS sa transakcia so zamestnancom (alebo inou stranou) v prípade, ak je takýto zamestnanec držiteľom nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, nepovažuje za transakciu s platbou na základe podielov. Ak, napríklad, účtovná jednotka udelí všetkým držiteľom konkrétnej triedy svojich nástrojov vlastného imania právo nadobúdať ďalšie nástroje vlastného imania účtovnej jednotky za cenu, ktorá je nižšia ako reálna hodnota týchto nástrojov vlastného imania, a zamestnanec dostane takéto právo, pretože je držiteľom nástrojov vlastného imania tejto konkrétnej triedy, udelenie takéhoto práva alebo jeho uplatnenie nepodlieha ustanoveniam tohto štandardu IFRS.

- 5 Podľa ustanovení odseku 2 sa tento štandard IFRS vzťahuje na transakcie s platbou na základe podielov, v rámci ktorých účtovná jednotka nadobúda alebo prijíma tovar alebo služby. Tovar zahŕňa zásoby, spotrebný materiál, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok a iné nefinančné aktíva. Účtovná jednotka však neuplatňuje tento štandard IFRS na transakcie, pri ktorých nadobudne tovar ako súčasť čistého majetku nadobudnutého pri podnikovej kombinácii, ako je vymedzená v štandarde IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008), v rámci kombinácie spoluovládaných účtovných jednotiek alebo podnikov, ako sa uvádza v odsekoch B1 až B4 štandardu IFRS 3, alebo príspevku podniku na vytvorenie spoločného podniku, ako sa vymedzuje v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*. Z tohto dôvodu nástroje vlastného imania, emitované v rámci podnikovej kombinácie výmenou za ovládnutie nadobúdaného subjektu, nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS. Nástroje vlastného imania poskytované zamestnancom nadobúdaného subjektu z titulu ich postavenia zamestnancov

(napríklad výmenou za ich pokračujúce služby) však patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS. Podobne aj zrušenie, výmena alebo iná úprava *dohôd o platbe na základe podielov* z dôvodu podnikovej kombinácie alebo inej reštrukturalizácie vlastného imania sa účtujú v súlade s týmto štandardom IFRS. Štandard IFRS 3 poskytuje návod na určenie, či nástroje vlastného imania emitované v rámci podnikovej kombinácie predstavujú súčasť prevedenej protihodnoty výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu (a teda patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3), alebo sú odplatom za pokračujúce služby, ktoré sa majú vykazať v období po podnikovej kombinácii (a teda patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS).

- 6 Tento štandard IFRS sa neuplatňuje na transakcie s platbou na základe podielov, v rámci ktorých účtovná jednotka prijme alebo nadobudne tovar alebo služby v rámci zmluvy, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti odsekov 8 až 10 štandardu IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* (v znení revízie z roku 2003) <sup>(33)</sup> alebo odsekov 2.4 až 2.7 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*.
- 6A V tomto štandarde IFRS sa používa pojem „reálna hodnota“ spôsobom, ktorý sa v určitých ohľadoch líši od definície reálnej hodnoty uvedenej v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*. Preto pri uplatňovaní štandardu IFRS 2 účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu v súlade s týmto štandardom IFRS, a nie v súlade so štandardom IFRS 13.

#### VYKAZOVANIE

- 7 **Účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté v rámci transakcie s platbou na základe podielov ihneď po získaní tovaru alebo služieb. Účtovná jednotka vykazuje zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania, ak prijala tovar alebo služby pri transakciách s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami, alebo vykazuje záväzok, ak k nadobudnutiu tovaru alebo služieb došlo v rámci transakcie s platbou na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami.**
- 8 **Ak tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté v rámci transakcie s platbou na základe podielov nespĺňajú podmienky pre ich zaúčtovanie ako aktív, účtujú sa ako náklady.**
- 9 Náklad obvykle vzniká v súvislosti so spotrebou tovarov alebo služieb. Napríklad služby sa spravidla spotrebúvajú okamžite a v takomto prípade sa náklad vykazuje vtedy, keď protistrana poskytne službu. Tovar by sa mohol spotrebúvať v priebehu určitého času alebo – v prípade zásob – predať neskôr, pričom v takomto prípade sa náklad vykazuje v okamihu, keď sa tovar spotrebuje alebo predá. Niekedy je však nevyhnutné vykazať náklad ešte pred tým, ako dôjde k spotrebe alebo predaju tovaru alebo služieb, pretože tieto nespĺňajú podmienky na ich vykázanie ako aktív. Napríklad účtovná jednotka môže nadobudnúť tovar v rámci výskumnej fázy projektu, v ktorom sa vyvíja nový produkt. Hoci k spotrebe tohto tovaru nedošlo, v rámci príslušného štandardu IFRS nemusí spĺňať podmienky na vykázanie ako aktíva.

#### TRANSAKIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV VYSPORIADANÉ AKCIAMI

##### Prehľad

- 10 **Pokiaľ ide o transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami, účtovná jednotka oceňuje prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania priamo v reálnej hodnote prijatého tovaru alebo služieb s výnimkou prípadu, ak sa reálna hodnota nedá spoľahlivo odhadnúť. Ak účtovná jednotka nedokáže spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, oceňuje ich hodnotu a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo, odkazom na <sup>(34)</sup> reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania.**
- 11 Na účely uplatnenia požiadaviek odseku 10 na transakcie so zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby <sup>(35)</sup> účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu prijatých služieb odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania, pretože obvykle nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatých služieb, ako je vysvetlené v odseku 12. Reálna hodnota takýchto nástrojov vlastného imania sa oceňuje k dátumu poskytnutia.

<sup>(33)</sup> Názov štandardu IAS 32 bol zmenený v roku 2005.

<sup>(34)</sup> Tento štandard IFRS používa slovné spojenie „odkazom na“ a nie „v“, pretože konečné ocenenie transakcie sa uskutočňuje vynásobením reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania ocenennej k dátumu uvedenému v odseku 11 alebo 13 (podľa toho, ktorý sa má použiť) počtom nástrojov vlastného imania, na ktoré vznikne nárok, ako je vysvetlené v odseku 19.

<sup>(35)</sup> Vo zvyšnej časti tohto štandardu IFRS sa všetky odkazy na zamestnancov vzťahujú aj na iné osoby poskytujúce podobné služby.

- 12 Akcie, opcie na akcie a iné nástroje vlastného imania sa obvykle poskytujú zamestnancom ako súčasť ich odmeňovania, popri výplate v peňažných prostriedkoch a iných zamestnaneckých požitkoch. Obvykle nie je možné priamo oceniť služby prijaté oproti určitej zložke balíčka odmien zamestnanca. Takisto nemusí byť možné oceniť reálnu hodnotu celkového balíčka odmien zamestnanca nezávisle bez toho, aby sa ocenila priamo reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania. Akcie alebo opcie na akcie sa navyše niekedy poskytujú ako súčasť prémie, a nie ako súčasť základných odmien, napríklad ako stimuly pre zamestnancov, aby ostali zamestnancami danej účtovnej jednotky, alebo ako odmeny za ich snahu zlepšiť výkonnosť účtovnej jednotky. Poskytovaním akcií alebo opcií na akcie, popri iných odmenách, účtovná jednotka platí dodatočné odmeny na účely získania ďalších úžitkov. Odhadovanie reálnej hodnoty takýchto dodatočných požitkov však bude pravdepodobne zložité. Vzhľadom na zložitosť priameho oceňovania reálnej hodnoty prijatých služieb účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu služieb prijatých od zamestnancov odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania.
- 13 Na účely uplatňovania požiadaviek odseku 10 na transakcie so stranami inými, než sú zamestnanci, musí existovať vyvrátiteľná domnienka, že reálnu hodnotu prijateho tovaru alebo služieb možno spoľahlivo odhadnúť. Táto reálna hodnota sa oceňuje ku dňu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo keď protistrana poskytne službu. Ak v ojedinelých prípadoch účtovná jednotka túto domnienku vyvráti, pretože nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijateho tovaru alebo služieb, účtovná jednotka oceňuje prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo, odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenú ku dňu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.
- 13A Najmä ak sa (prípadná) identifikovateľná protihodnota prijatá účtovnou jednotkou javí ako nižšia než reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania alebo vzniknutého záväzku, takáto situácia obvykle naznačuje, že účtovná jednotka prijala (alebo prijme) inú protihodnotu (t. j. neidentifikovateľný tovar alebo služby). Prijatý identifikovateľný tovar alebo služby účtovná jednotka oceňuje v súlade s týmto štandardom IFRS. Prijatý neidentifikovateľný tovar alebo služby (alebo také, ktoré sa majú prijať) účtovná jednotka oceňuje ako rozdiel medzi reálnou hodnotou platby na základe podielov a reálnou hodnotou akéhokoľvek prijateho identifikovateľného tovaru alebo služieb (alebo takých, ktoré sa majú prijať). Prijatý neidentifikovateľný tovar alebo služby účtovná jednotka oceňuje k dátumu poskytnutia. Pri transakciách vysporiadaných peňažnými prostriedkami sa však záväzok preceňuje ku koncu každého obdobia vykazovania až dovtedy, kým sa vysporiada v súlade s odsekmi 30 až 33.

#### Transakcie, pri ktorých účtovná jednotka prijíma služby

- 14 Ak na poskytnuté nástroje vlastného imania vznikne nárok okamžite, od protistrany sa nevyžaduje ukončiť stanovené obdobie poskytovania služieb predtým, ako bude mať na tieto nástroje vlastného imania nepodmiernený nárok. Ak neexistuje dôkaz o opaku, účtovná jednotka predpokladá, že služby poskytnuté protistranou ako protihodnota za nástroje vlastného imania sa už prijali. V takomto prípade účtovná jednotka vykáže celý objem prijatých služieb spolu so zodpovedajúcim zvýšením vlastného imania k dátumu poskytnutia.
- 15 Ak na poskytnuté nástroje vlastného imania nevzniká nárok dovtedy, kým protistrana neukončí stanovené obdobie poskytovania služieb, účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktorá má protistrana poskytnúť ako protihodnotu za uvedené nástroje vlastného imania, sa prijímú v budúcnosti, počas *obdobia nároku*. Účtovná jednotka vykazuje tieto služby priebežne, ako ich protistrana počas obdobia nároku poskytuje, a zodpovedajúcim spôsobom navyšuje vlastné imanie. Napríklad:
- a) ak sa zamestnancovi poskytnú opcie na akcie pod podmienkou, že tri roky zostane v pracovnom pomere, potom účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako protihodnotu za opcie na akcie, sa prijímú v budúcnosti počas tohto trojročného obdobia nároku;
- b) ak sa zamestnancovi poskytnú opcie na akcie pod podmienkou, že dosiahne *podmienku výkonnosti* a zostane zamestnancom účtovnej jednotky, pokiaľ táto podmienka výkonnosti nebude splnená, pričom dĺžka obdobia nároku sa mení v závislosti od toho, kedy sa táto podmienka výkonnosti splní, účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako protihodnotu za opcie na akcie, sa prijímú v budúcnosti, počas očakávaného obdobia nároku. Účtovná jednotka odhaduje dĺžku očakávaného obdobia nároku k dátumu poskytnutia na základe najpravdepodobnejšieho výsledku toho, kedy sa podmienka výkonnosti splní. Ak je podmienka výkonnosti *trhovou podmienkou*, odhad dĺžky očakávaného obdobia nároku musí byť konzistentný s predpokladmi použitými pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých opcií a nesmie sa následne revidovať. Ak podmienka výkonnosti nie je *trhovou podmienkou*, účtovná jednotka podľa potreby reviduje svoj odhad dĺžky obdobia nároku, ak následné informácie naznačujú, že dĺžka obdobia nároku sa líši od predchádzajúcich odhadov.

**Transakcie oceňované odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania***Stanovovanie reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania*

- 16 Pokiaľ ide o transakcie oceňované odkazom na poskytnuté nástroje vlastného imania, účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania k dátumu ocenenia a na základe trhových cien, ak sú dostupné, berúc do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu takýchto nástrojov vlastného imania (v súlade s požiadavkami odsekov 19 až 22).
- 17 Ak trhové ceny nie sú k dispozícii, účtovná jednotka odhadne reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania pomocou techník oceňovania, aby odhadla, aká by bola cena týchto nástrojov vlastného imania k dátumu ocenenia v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami. Technika oceňovania musí byť konzistentná so všeobecne akceptovanými metodikami oceňovania pre oceňovanie finančných nástrojov a musí zahŕňať všetky faktory a predpoklady, ktoré by informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu brali na zreteľ pri stanovení ceny (v súlade s požiadavkami odsekov 19 až 22).
- 18 Dodatok B obsahuje ďalší návod na oceňovanie reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie, pričom sa zameriava na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytnutie akcií alebo opcií na akcie v prospech zamestnancov.

*Pravidlá pre podmienky nároku*

- 19 Poskytnutie nástrojov vlastného imania môže byť podmienené splnením špecifikovaných podmienok nároku. Napríklad poskytnutie akcií alebo opcií na akcie zamestnancovi je obvykle podmienené zotrvaním zamestnanca v pracovnom pomere počas stanoveného času. Môžu existovať aj podmienky výkonnosti, ktoré sa musia splniť, ako napríklad že účtovná jednotka dosiahne stanovené miery rastu zisku alebo stanovený rast ceny svojich akcií. Podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa k dátumu ocenenia pri odhadovaní reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie neberú do úvahy. Tieto podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa namiesto toho berú do úvahy pri úprave počtu nástrojov vlastného imania zahrnutých do ocenenia sumy transakcie, aby v konečnom dôsledku suma vykázaná za prijatý tovar alebo služby ako protihodnota za poskytnuté nástroje vlastného imania zodpovedala počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré ku koncu obdobia vznikne nárok. Z tohto dôvodu sa z kumulatívneho hľadiska nevykazuje žiadna suma za prijatý tovar alebo služby, ak na poskytnuté nástroje vlastného imania nakoniec nevznikne nárok z dôvodu nesplnenia podmienky nároku, ktorá nie je trhovou podmienkou, napríklad keď protistrana nedokončí stanovené obdobie zotrvania v pracovnom pomere alebo nesplní podmienku výkonnosti, podľa požiadaviek odseku 21.
- 20 Pri uplatňovaní požiadaviek odseku 19 účtovná jednotka vykazuje sumu za prijatý tovar alebo služby počas obdobia nároku na základe najlepšieho dostupného odhadu počtu nástrojov vlastného imania, pri ktorých sa očakáva vzniknutie nároku, a podľa potreby tento odhad upraví v prípade, ak sa počet nástrojov vlastného imania, pri ktorých sa očakáva vzniknutie nároku, odlišuje od predchádzajúcich odhadov. K dátumu vzniku nároku účtovná jednotka zreviduje odhad tak, aby sa rovnal počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok, a to v súlade s požiadavkami odseku 21.
- 21 Pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania sa zohľadňujú trhové podmienky, ako napríklad cieľová cena akcií, ktorou je podmienený vznik nároku (alebo realizovateľnosť). Preto pri poskytnutí nástrojov vlastného imania s trhovými podmienkami účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté od protistrany, ktorá spĺňa všetky ďalšie podmienky nároku (napríklad prijaté služby od zamestnanca, ktorého zamestnanecký pomer bude trvať v priebehu stanovenej doby) bez ohľadu na to, či je trhová podmienka splnená alebo nie.

*Pravidlá pre podmienky bez nároku*

- 21A Podobne berie účtovná jednotka pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania do úvahy aj všetky podmienky bez nároku. Preto, pokiaľ ide o poskytnutie nástrojov vlastného imania s podmienkami bez nároku, účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté od protistrany, ktorá spĺňa všetky podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami (napríklad služby prijaté od zamestnanca, ktorého zamestnanecký pomer bude trvať v priebehu stanovenej doby), bez ohľadu na to, či došlo ku splneniu týchto podmienok bez nároku.



*Pravidlá prvkov opätovného poskytnutia*

- 22 Pokiaľ ide o opcie s prvkom opätovného poskytnutia, takýto prvok sa pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých opcií k dátumu ocenenia nezohľadňuje. Namiesto toho sa *opcia na opätovné poskytnutie* vykazuje ako nová poskytnutá opcia, a to vtedy, keď sa opcia na opätovné poskytnutie následne poskytne.

*Po dátume vzniku nároku*

- 23 Po vykázaní tovaru a služieb prijatých v súlade s odsekmi 10 až 22 a súvisiacom zvýšení vlastného imania účtovná jednotka nesmie po dátume vzniku nároku vykonať žiadne následné úpravy celkového vlastného imania. Účtovná jednotka napríklad následne nesmie zrušiť sumu vykázanú za služby prijaté od zamestnanca, ak nástroje vlastného imania, na ktoré vznikol nárok, neskôr prepadnú alebo, v prípade opcií na akcie, sa tieto nerealizujú. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť, aby účtovná jednotka vykázala prevod v rámci vlastného imania, t. j. prevod z jednej zložky vlastného imania do inej.

*Ak nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania*

- 24 Požiadavky uvedené v odsekoch 16 až 23 sa uplatňujú vtedy, ak sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby oceňovala transakcie s platbou na základe podielov odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania. V ojedinelých prípadoch nemusí byť účtovná jednotka schopná spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania poskytnutých k dátumu ocenenia v súlade s požiadavkami odsekov 16 až 22. Iba v týchto ojedinelých prípadoch účtovná jednotka namiesto toho postupuje takto:

- a) ocení nástroje vlastného imania ich *vnútornou hodnotou*, prvotne k dátumu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu, a následne ku koncu každého obdobia vykazovania a k dátumu konečného vyrovnania, pričom akákoľvek zmena vnútornej hodnoty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Pri poskytnutých opciách na akcie dôjde k záverečnému vyrovnaniu dohody o platbe na základe podielov vtedy, keď dôjde k realizácii opcií, ich prepadnutiu (napríklad pri ukončení pracovného pomeru) alebo uplynutiu (napríklad na konci doby platnosti opcie);
- b) vykáže prijatý tovar alebo služby na základe počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok, alebo (ak je to vhodné) ktoré sa v konečnom dôsledku realizovali. Na účely uplatnenia tejto požiadavky na opcie na akcie, napríklad, účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku, ak existuje, v súlade s odsekmi 14 a 15 s výnimkou situácie, ak sa požiadavky uvedené v odseku 15 písm. b) týkajúce sa trhovej podmienky neuplatňujú. Suma vykázaná za tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku vychádza z počtu opcií na akcie, pri ktorých sa očakáva vznik nároku. Ak je to nevyhnutné, účtovná jednotka reviduje tento odhad, ak následné informácie naznačujú, že počet opcií na akcie, pri ktorých sa očakáva vznik nároku, sa líši od predchádzajúcich odhadov. K dátumu nároku účtovná jednotka reviduje tento odhad tak, aby sa rovnal počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok. Po dátume nároku účtovná jednotka zruší sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby, ak dôjde k neskoršiemu prepadnutiu opcií na akcie alebo k ich uplynutiu na konci doby platnosti opcie.
- 25 Ak účtovná jednotka uplatňuje odsek 24, nie je nevyhnutné uplatňovať odseky 26 až 29, pretože všetky zmeny podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu nástrojov vlastného imania, sa budú brať do úvahy pri uplatňovaní metódy vnútornej hodnoty uvedenej v odseku 24. Ak však účtovná jednotka vysporiada poskytnutie nástrojov vlastného imania, na ktoré sa uplatnil odsek 24:
- a) ak k vysporiadaniu dôjde počas obdobia nároku, účtovná jednotka zaúčtuje vysporiadanie ako urýchlenie vzniku nároku, a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by inak bola vykázala za služby prijaté v priebehu zvyšného obdobia nároku;
- b) všetky platby realizované pri vysporiadaní sa účtujú ako spätné odkúpenie nástrojov vlastného imania, t. j. ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, ktorá presahuje vnútornú hodnotu nástrojov vlastného imania oceňovaných ku dňu spätného odkúpenia. Akýkoľvek takýto prebytok sa zaúčtuje ako náklad.



**Úprava podmienok, za ktorých sa nástroje vlastného imania poskytnú, vrátane zrušenia a vysporiadania**

- 26 Účtovná jednotka môže zmeniť podmienky, za ktorých boli poskytnuté nástroje vlastného imania. Môže napríklad znížiť realizačnú cenu opcií poskytnutých zamestnancom (t. j. preceniť opcie), čím dôjde k zvýšeniu reálnej hodnoty týchto opcií. Požiadavky uvedené v odsekoch 27 až 29 na účtovanie účinkov úprav sú vyjadrené v kontexte transakcií s platbou na základe podielov so zamestnancami. Tieto požiadavky sa však uplatňujú aj na transakcie s platbou na základe podielov s inými stranami než so zamestnancami, ktoré sa oceňujú odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania. V druhom prípade sa všetky odkazy na dátum poskytnutia, uvedené v odsekoch 27 až 29, namiesto toho vzťahujú na dátum, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.
- 27 Účtovná jednotka vykazuje prinajmenšom prijaté služby ocenené k dátumu poskytnutia v reálnej hodnote poskytnutých nástrojov vlastného imania s výnimkou prípadu, keď k vzniku nároku na tieto nástroje vlastného imania nedôjde z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej než trhovej podmienky), ktorá bola špecifikovaná k dátumu poskytnutia. Toto platí bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých sa nástroje vlastného imania poskytnú, a bez ohľadu na ich zrušenie alebo vysporiadanie. Účtovná jednotka navyše vykazuje účinky úprav, ktorými sa zvyšuje celková reálna hodnota dohody o platbe na základe podielov, alebo ktoré sú iným spôsobom pre zamestnanca prospešné. Návod na uplatňovanie tejto požiadavky je uvedený v dodatku B.
- 28 Ak sa zrušia alebo vysporiadajú poskytnuté nástroje vlastného imania počas obdobia nároku (v situácii inej, než je ich prepadnutie, ak sa nesplnili podmienky nároku):
- a) účtovná jednotka zaúčtuje zrušenie alebo vysporiadanie ako urýchlenie vzniku nároku, a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by inak bola vykázala za služby prijaté počas zvyšného obdobia nároku;
- b) všetky platby v prospech zamestnanca súvisiace so zrušením alebo vysporiadaním poskytnutia sa účtujú ako spätné odkúpenie podielu na vlastnom imaní, t. j. ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, o ktorú platba presahuje reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenú k dátumu spätného odkúpenia. Akýkoľvek takýto prebytok sa zaúčtuje ako náklad. Ak by však dohoda o platbe na základe podielov obsahovala záväzkové zložky, účtovná jednotka precení reálnu hodnotu záväzku k dátumu zrušenia alebo vysporiadania. Každá platba uskutočnená na účel vysporiadania záväzkovej zložky sa zaúčtuje ako zánik záväzku;
- c) ak sa zamestnancovi poskytnú nové nástroje vlastného imania a k dátumu ich poskytnutia účtovná jednotka identifikuje takéto nové poskytnuté nástroje vlastného imania ako náhradu za zrušené nástroje vlastného imania, účtovná jednotka o poskytnutí náhradných nástrojov vlastného imania účtuje rovnakým spôsobom, ako o úprave pôvodného poskytnutia nástrojov vlastného imania v súlade s odsekom 27 a návodom uvedeným v dodatku B. Poskytnutá prírastková reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou náhradných nástrojov vlastného imania a čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojov vlastného imania k dátumu poskytnutia náhradných nástrojov vlastného imania. Čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojov vlastného imania je ich reálna hodnota bezprostredne pred zrušením, po odpočítaní všetkých platieb realizovaných v prospech zamestnanca pri zrušení nástrojov vlastného imania, ktorá sa účtuje ako zníženie vlastného imania v súlade s vyššie uvedeným písmenom b). Ak účtovná jednotka neoznačí nové poskytnuté nástroje vlastného imania ako náhradu za zrušené nástroje vlastného imania, tieto nové nástroje vlastného imania účtovná jednotka účtuje ako nové poskytnutie nástrojov vlastného imania.
- 28A Ak si môže účtovná jednotka alebo protistrana vybrať, či splní podmienku bez nároku, účtovná jednotka považuje nesplnenie tejto podmienky bez nároku zo svojej strany alebo protistranou počas obdobia nároku za zrušenie.
- 29 Ak účtovná jednotka spätne odkúpi nárokovateľné nástroje vlastného imania, platba realizovaná v prospech zamestnanca sa zaúčtuje ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, o ktorú platba presahuje reálnu hodnotu spätne odkúpených nástrojov vlastného imania ocenených k dátumu spätného odkúpenia. Akýkoľvek takýto prebytok sa zaúčtuje ako náklad.

## TRANSAKČIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV VYSPORIADANÉ PEŇAŽNÝMI PROSTRIEDKAMI

- 30** V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami účtovná jednotka oceňuje nadobudnutý tovar alebo služby a vzniknutý záväzok reálnou hodnotou záväzku, s výhradou požiadaviek odsekov 31 až 33D. Až do vysporiadania záväzku účtovná jednotka preceňuje záväzok na reálnu hodnotu ku koncu každého obdobia vykazovania a k dátumu vysporiadania, pričom akékoľvek zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia za dané obdobie.
- 31 Účtovná jednotka môže napríklad poskytnúť zamestnancom ako súčasť balíku ich odmeňovania práva na zhodnotenie akcií, na základe ktorých zamestnanci získajú nárok na budúce peňažné platby (a nie na nástroj vlastného imania), ktorého výška vychádza z rastu ceny akcie účtovnej jednotky z určitej úrovne počas určitého obdobia. Alternatívne môže účtovná jednotka takisto poskytnúť zamestnancom právo na budúcu peňažnú platbu tak, že im poskytne právo na akcie (vrátane akcií, ktorých emisia nastane po realizácii opcií na akcie), ktoré môže účtovná jednotka spätne odkúpiť či už povinne (napríklad po ukončení zamestnaneckého pomeru) alebo na základe opcie zamestnanca. Tieto dohody sú príkladmi transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami. Práva na zhodnotenie akcií slúžia na ilustráciu niektorých požiadaviek uvedených v odsekoch 32 až 33D; požiadavky uvedených odsekov sa však vzťahujú na všetky transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami.
- 32 Účtovná jednotka vykazuje prijaté služby a záväzok zaplatiť za tieto služby v okamihu, keď zamestnanci poskytnú svoje služby. Napríklad niektoré práva na zhodnotenie akcií sú nárokovateľné okamžite, a od zamestnancov sa preto nevyžaduje, aby dokončili stanovenú dobu zamestnaneckého pomeru na to, aby získali nárok na peňažnú platbu. Pokiaľ sa nepreukáže opak, účtovná jednotka predpokladá, že služby poskytnuté zamestnancami výmenou za práva na zhodnotenie akcií boli prijaté. Účtovná jednotka teda okamžite vykáže prijaté služby a záväzok zaplatiť za ne. Ak na práva na zhodnotenie akcií nevznikne nárok až dovedy, kým zamestnanec nezotrvá v pracovnom pomere počas stanoveného obdobia, účtovná jednotka vykazuje prijaté služby a záväzok zaplatiť za ne priebežne tak, ako zamestnanci počas daného obdobia poskytujú svoje služby.
- 33 Záväzok sa oceňuje, pri prvotnom vykázaní a ku koncu každého obdobia vykazovania až do jeho vysporiadania, reálnou hodnotou práv na zhodnotenie akcií pomocou modelu oceňovania opcie, berúc do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na zhodnotenie akcií, a rozsah, v akom zamestnanci k príslušnému dňu už svoje služby poskytli – s výhradou požiadaviek odsekov 33A až 33D. Účtovná jednotka môže upravovať podmienky, za ktorých sa poskytuje platba na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami. Návod na úpravu transakcie s platbou na základe podielov, ktorou sa mení jej klasifikácia z vysporiadania peňažnými prostriedkami na vysporiadanie akciami, je uvedený v dodatku B odsekoch B44A až B44C.

**Pravidlá pre podmienky nároku a podmienky bez nároku**

- 33A Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami môže byť podmienená splnením špecifikovaných podmienok nároku. Môžu existovať aj podmienky výkonnosti, ktoré sa musia splniť, ako napríklad že účtovná jednotka dosiahne stanovené miery rastu zisku alebo stanovený rast ceny svojich akcií. Podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa k dátumu ocenenia pri odhadovaní reálnej hodnoty platby na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami nezohľadňujú. Tieto podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa však zohľadňujú pri úprave počtu plnení zahrnutých do ocenenia záväzku vyplývajúceho z transakcie.
- 33B Podľa požiadaviek odseku 33A účtovná jednotka vykazuje sumu za prijatý tovar alebo služby počas obdobia nároku. Uvedená suma musí byť založená na najlepšom dostupnom odhade počtu plnení, pri ktorých sa očakáva vznik nároku. Ak je to nevyhnutné, účtovná jednotka reviduje tento odhad, ak následné informácie naznačujú, že počet plnení, pri ktorých sa očakáva vznik nároku, sa líši od predchádzajúcich odhadov. K dátumu vzniku nároku účtovná jednotka reviduje tento odhad tak, aby sa rovnal počtu plnení, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok.
- 33C Trhové podmienky, ako je napríklad dosiahnutie určitej cieľovej ceny akcie, ktorým je vznik nároku (alebo vykonateľnosť) podmienený, ako aj podmienky bez nároku sa zohľadňujú pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej platby na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami a pri preceňovaní reálnej hodnoty ku koncu každého obdobia vykazovania a k dátumu vysporiadania.

- 33D V dôsledku uplatnenia odsekov 30 až 33C sa kumulatívna suma v konečnom dôsledku vykázaná za prijatý tovar alebo služby ako protihodnota za platbu na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami rovná peňažným prostriedkom, ktoré boli zaplatené.

TRANSAKcie S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV S PRVKOM ČISTÉHO VYSPORIADANIA NA ÚČELY POVINNOSTÍ TÝKAJÚCICH SA ZRÁŽKOVEJ DANE

- 33E Daňové predpisy alebo nariadenia môžu ukladať účtovnej jednotke povinnosť zraziť sumu na účely daňovej povinnosti zamestnanca spojenej s platbou na základe podielov a previesť v mene zamestnanca túto sumu, obvykle v peňažných prostriedkoch, daňovému úradu. Na splnenie tejto povinnosti môžu podmienky dohody o platbe na základe podielov povoliť účtovnej jednotke alebo od nej vyžadovať, aby zrazila určitý počet nástrojov vlastného imania rovnajúci sa peňažnej hodnote daňovej povinnosti zamestnanca z celkového počtu nástrojov vlastného imania, ktoré by inak boli vydané zamestnancovi pri výkone platby na základe podielov (alebo pri vzniku nároku na ňu) (t. j. dohoda o platbe na základe podielov má „prvok čistého vysporiadania“).
- 33F Ako výnimka z požiadaviek uvedených v odseku 34 sa transakcia opísaná v odseku 33E ako celok klasifikuje ako transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami, ak by bola takto klasifikovaná pri neexistencii prvku čistého vysporiadania.
- 33G Účtovná jednotka uplatňuje odsek 29 tohto štandardu na zaúčtovanie zrazenia akcií určeného na financovanie platby daňovému úradu v súvislosti s daňovou povinnosťou zamestnanca spojenou s platbou na základe podielov. Realizovaná platba sa teda zaúčtuje ako zníženie vlastného imania vo výške zrazených akcií s výnimkou sumy, o ktorú platba presiahne reálnu hodnotu zrazených nástrojov vlastného imania k dátumu čistého vysporiadania.
- 33H Výnimka uvedená v odseku 33F sa neuplatňuje na:
- dohodu o platbe na základe podielov s prvkom čistého vysporiadania, v prípade ktorej účtovná jednotka nemá podľa daňových predpisov alebo nariadení povinnosť zraziť určitú sumu na účely daňovej povinnosti zamestnanca spojenej s uvedenou platbou na základe podielov; alebo
  - nástroje vlastného imania, ktoré účtovná jednotka zrazí nad rámec daňovej povinnosti zamestnanca spojenej s platbou na základe podielov (t. j. účtovná jednotka zrazila sumu akcií, ktorá presahuje peňažnú hodnotu daňovej povinnosti zamestnávateľa). Takéto nadmerne zrazené akcie sa účtujú ako platba na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami, ak je táto suma vyplatená zamestnancovi v peňažných prostriedkoch (alebo iných aktívach).

TRANSAKcie S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV S ALTERNATÍVOU VYSPORIADANIA PEŇAŽNÝMI PROSTRIEDKAMI

- 34 **Pokiaľ ide o transakcie s platbou na základe podielov, v rámci ktorých podmienky zmluvy poskytujú účtovnej jednotke alebo protistrane možnosť výberu, či účtovná jednotka vyrovná transakciu peňažnými prostriedkami (alebo inými aktívami), alebo emisiou nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka účtuje takúto transakciu alebo zložky takejto transakcie ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami, ak účtovnej jednotke vznikol záväzok vyrovnáť transakciu peňažnými prostriedkami alebo inými aktívami, alebo ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami, ak k vzniku takéhoto záväzku nedošlo.**

**Transakcie s platbou na základe podielov, ktorých zmluvné podmienky umožňujú protistrane zvoliť si formu vysporiadania**

- 35 Ak účtovná jednotka dala protistrane právo vybrať si, či sa transakcia s platbou na základe podielov vysporiada peňažnými prostriedkami<sup>(36)</sup> alebo emisiou nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka tým vydala zložený finančný nástroj, ktorý obsahuje dlhový zložku (t. j. právo protistrany požadovať platbu v peňažných prostriedkoch) a zložku vlastného imania (t. j. právo protistrany požadovať vyrovnanie nástrojmi vlastného imania, a nie v peňažných prostriedkoch). V prípade transakcií s inými stranami, než sú zamestnanci, pri ktorých sa reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb oceňuje priamo, účtovná jednotka oceňuje zložku vlastného imania zloženého finančného nástroja ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prijatého tovaru alebo služieb a reálnou hodnotou dlhovej zložky k dátumu, keď došlo k prijatiu tovaru alebo služieb.

<sup>(36)</sup> V odsekoch 35 až 43 všetky odkazy na peňažné prostriedky obsahujú aj ostatné aktíva účtovnej jednotky.

- 36 Pokiaľ ide o iné transakcie vrátane transakcií so zamestnancami, účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu zloženého finančného nástroja k dátumu ocenenia, pričom berie na zreteľ podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na peňažné prostriedky alebo nástroje vlastného imania.
- 37 Pri uplatňovaní odseku 36 účtovná jednotka najskôr oceňuje reálnu hodnotu dlhovej zložky a následne oceňuje reálnu hodnotu zložky vlastného imania, pričom zohľadňuje to, že protistrane musí prepadnúť právo na príjem peňažných prostriedkov, aby mohla prijať nástroj vlastného imania. Reálna hodnota zloženého finančného nástroja je súčtom reálnych hodnôt jeho dvoch zložiek. Transakcie s platbou na základe podielov, v rámci ktorých má protistrana možnosť voľby formy vysporiadania, sú však často štruktúrované tak, že reálna hodnota oboch alternatív vyrovnania je rovnaká. Protistrana môže mať, napríklad, možnosť prijať buď opcie na akcie alebo opcie na zhodnotenie akcií vysporiadané v peňažných prostriedkoch. V takýchto prípadoch je reálna hodnota zložky vlastného imania nulová, a teda reálna hodnota zloženého finančného nástroja je rovnaká ako reálna hodnota dlhovej zložky. Naopak platí, že ak sú reálne hodnoty alternatív vysporiadania rôzne, reálna hodnota zložky vlastného imania bude obvykle vyššia ako nulová, a v takomto prípade bude reálna hodnota zloženého finančného nástroja vyššia ako reálna hodnota dlhovej zložky.
- 38 Vzhľadom na každú zložku zloženého finančného nástroja účtuje účtovná jednotka prijatý alebo nadobudnutý tovar alebo služby samostatne. Pokiaľ ide o dlhovú zložku, účtovná jednotka vykazuje nadobudnutý tovar alebo služby a záväzok zaplatiť za takýto tovar alebo služby vtedy, keď dôjde k dodaniu tovaru alebo služby protistranou, v súlade s požiadavkami, ktoré sa uplatňujú na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami (odseky 30 až 33). Pokiaľ ide o zložku vlastného imania (ak existuje), účtovná jednotka vykazuje prijatý tovar alebo služby a zvýšenie vlastného imania k dátumu dodania tovaru alebo služby protistranou v súlade s požiadavkami uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami (odseky 10 až 29).
- 39 K dátumu vysporiadania účtovná jednotka preceňuje záväzok na jeho reálnu hodnotu. Ak účtovná jednotka pri vysporiadaní emituje nástroje vlastného imania namiesto vyplatenia peňažných prostriedkov, záväzok sa prevedie priamo do vlastného imania ako protihodnota za emitované nástroje vlastného imania.
- 40 Ak pri vysporiadaní účtovná jednotka zaplatí v peňažných prostriedkoch a neemituje nástroje vlastného imania, takáto platba predstavuje úplné vysporiadanie záväzku. Akákoľvek zložka vlastného imania, ktorá sa predtým už vykazovala, zostáva vo vlastnom imaní. Ak si protistrana zvolí vysporiadanie príjmom peňažných prostriedkov, zaniká jej právo na získanie nástrojov vlastného imania. Táto požiadavka však nevyklučuje možnosť, aby účtovná jednotka vykázala prevod v rámci vlastného imania, t. j. prevod z jednej zložky vlastného imania do inej.

#### **Transakcie s platbou na základe podielov, ktorých zmluvné podmienky umožňujú účtovnej jednotke zvoliť si formu vysporiadania**

- 41 V prípade transakcie s platbou na základe podielov, pri ktorej zmluvné podmienky umožňujú účtovnej jednotke zvoliť si, či sa vysporiadanie uskutoční formou peňažných prostriedkov alebo emisiou nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka určuje, či má súčasný záväzok vysporiadať formou peňažných prostriedkov, a podľa toho zodpovedajúcim spôsobom túto transakciu s platbou na základe podielov zaúčtuje. Účtovná jednotka má súčasný záväzok vysporiadať peňažnými prostriedkami, ak voľba vysporiadať nástrojmi vlastného imania nemá obchodnú podstatu (napríklad preto, lebo účtovná jednotka v súlade s platnými zákonmi nesmie emitovať akcie), alebo má účtovná jednotka zaužívanú prax z minulosti alebo stanovenú politiku vysporiadavania v peňažných prostriedkoch, alebo vo všeobecnosti vykonáva vysporiadanie formou peňažných prostriedkov vždy, keď protistrana požiada o vysporiadanie formou peňažných prostriedkov.
- 42 Ak má účtovná jednotka súčasný záväzok vysporiadania v peňažných prostriedkoch, transakciu zaúčtuje v súlade s požiadavkami, ktoré platia pre transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami, uvedenými v odsekoch 30 až 33.
- 43 Ak takýto záväzok neexistuje, účtovná jednotka zaúčtuje transakciu v súlade s požiadavkami uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami, podľa odsekov 10 až 29. Pri vysporiadaní:
- a) ak si účtovná jednotka vyberie možnosť vysporiadania v peňažných prostriedkoch, peňažná platba sa účtuje ako spätné odkúpenie podielu na vlastnom imaní, t. j. ako zníženie vlastného imania, s výnimkou prípadu uvedeného v písmene c);

- b) ak si účtovná jednotka zvolí možnosť vysporiadania formou emisie nástrojov vlastného imania, nevyžaduje sa žiadne ďalšie účtovanie (okrem prevodu z jednej zložky vlastného imania do inej, ak je to potrebné), s výnimkou prípadu uvedeného v písmene c);
- c) ak si účtovná jednotka zvolí alternatívu vysporiadania s vyššou reálnou hodnotou k dátumu vysporiadania, účtovná jednotka vykazuje dodatočný náklad vo výške rozdielu daných hodnôt, t. j. rozdiel medzi zaplatenými peňažnými prostriedkami a reálnou hodnotou nástrojov vlastného imania, ktoré by boli inak emitované, alebo rozdiel medzi reálnou hodnotou emitovaných nástrojov vlastného imania a sumou peňažných prostriedkov, ktorá by sa inak zaplatila, podľa konkrétneho prípadu.

#### TRANSAKČIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV MEDZI ÚČTOVNÝMI JEDNOTKAMI SKUPINY (ZMENY Z ROKU 2009)

43A Pri transakciách s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby oceňuje vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke prijatý tovar alebo služby buď ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami alebo vysporiadanú peňažnými prostriedkami, a to tak, že posúdi:

- a) povahu poskytnutého plnenia; a
- b) svoje vlastné práva a povinnosti.

Suma, ktorú vykazuje účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby, sa môže líšiť od sumy, ktorú vykazuje konsolidovaná skupina alebo iná účtovná jednotka skupiny, ktorá uskutočňuje vysporiadanie transakcie s platbou na základe podielov.

43B Účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby oceňuje prijatý tovar alebo služby ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami, keď:

- a) poskytnutým plnením sú jej vlastné nástroje vlastného imania; alebo
- b) účtovná jednotka nemá povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov.

Účtovná jednotka následne preceňuje takúto transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami len pri zmenách netrhových podmienok nároku v súlade s odsekmi 19 až 21. Vo všetkých ostatných situáciách účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby oceňuje prijatý tovar alebo služby ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami.

43C Účtovná jednotka, ktorá uskutočňuje vysporiadanie transakcie s platbou na základe podielov, keď iná účtovná jednotka skupiny prijme tovar alebo služby, vykazuje transakciu ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami iba vtedy, keď je táto transakcia vysporiadaná vlastnými nástrojmi vlastného imania tejto účtovnej jednotky. Inak sa transakcia vykazuje ako transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami.

43D Niektoré skupinové transakcie zahŕňajú dohody o zaplatení, na základe ktorých musí jedna účtovná jednotka skupiny zaplatiť druhej účtovnej jednotke skupiny za poskytnutie platby na základe podielov dodávateľom tovaru alebo služieb. V takýchto prípadoch účtovná jednotka, ktorá prijíma tovar alebo služby, účtuje o transakcii s platbou na základe podielov v súlade s odsekom 43B bez ohľadu na vnútrogrupinové dohody o zaplatení.

#### ZVEREJŇOVANIE

44 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť povahu a rozsah dohôd o platbe na základe podielov, ktoré existovali počas obdobia.

45 Na účely splnenia zásady odseku 44 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto informácie:

- a) opis každého typu dohody o platbe na základe podielov, ktorá existovala kedykoľvek v priebehu obdobia, vrátane všeobecných podmienok každej dohody, akými sú napríklad podmienky nároku, maximálna splatnosť poskytnutých opcí a metóda vysporiadania (t. j. peňažnými prostriedkami alebo akciami). Účtovná jednotka, ktorá má v podstate podobné typy dohôd o platbe na základe podielov, môže takéto informácie agregovať, pokiaľ nie je pre splnenie zásad odseku 44 nevyhnutné zverejniť každú dohodu samostatne;



- b) počet a vážený priemer realizačných cien opcií na akcie pre každú z týchto skupín opcií:
- i) opcie nesplatené na začiatku obdobia;
  - ii) opcie poskytnuté v priebehu obdobia;
  - iii) opcie prepadnuté v priebehu obdobia;
  - iv) opcie realizované v priebehu obdobia;
  - v) opcie, ktorých platnosť sa skončila v priebehu obdobia;
  - vi) opcie nesplatené na konci obdobia; a
  - vii) opcie realizovateľné na konci obdobia;
- c) pri opciách na akcie realizovaných počas obdobia vážený priemer ceny akcie k dátumu realizácie. Ak sa opcie realizovali na pravidelnej báze počas celého obdobia, účtovná jednotka môže namiesto toho zverejniť vážený priemer cien akcií za dané obdobie;
- d) pri opciách na akcie nesplatené ku koncu daného obdobia rozpätie realizačných cien a vážený priemer zostávajúcich zmluvných dôb platnosti opcií. Ak je rozpätie realizačných cien široké, nesplatené opcie sa rozdelia do pásiem, ktoré majú lepšiu výpovednú hodnotu na účely posúdenia počtu a načasovania prípadných emisií dodatočných akcií a prijatia peňažných prostriedkov, ktoré môže nastať pri realizácii opcií.

**46 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky pochopiť, ako sa v priebehu obdobia stanovovala reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb alebo reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania.**

47 Ak účtovná jednotka ocenila reálnu hodnotu tovaru alebo služieb prijatých ako protihodnota za nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepriamo, odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania, v záujme splnenia zásad odseku 46 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto údaje:

- a) pri opciách na akcie poskytnuté v priebehu obdobia vážený priemer reálnej hodnoty týchto opcií k dátumu ich ocenenia a informácie o tom, akým spôsobom sa reálna hodnota ocenila, vrátane týchto údajov:
- i) použitý model oceňovania opcií a vstupy pre tento model vrátane váženého priemeru cien akcií, realizačnej ceny, očakávanej volatility, doby platnosti opcie, očakávaných dividend, bezrizikovej úrokovej sadzby a všetkých ostatných vstupov do modelu vrátane použitej metódy a predpokladov, z ktorých sa vychádzalo pri zahrnutí účinkov očakávanej predčasnej realizácie;
  - ii) spôsob, akým sa stanovila očakávaná volatilita, vrátane vysvetlenia rozsahu, do akého vychádzala očakávaná volatilita z historickej volatility; a
  - iii) či a akým spôsobom sa zahrnuli všetky ostatné črty poskytnutia opcie do oceňovania reálnej hodnoty, ako napríklad trhové podmienky;
- b) pri ostatných nástrojoch vlastného imania poskytnutých v priebehu obdobia (t. j. iných, než opcie na akcie) počet a vážený priemer reálnej hodnoty týchto nástrojov vlastného imania k dátumu ich ocenenia a informácie o tom, akým spôsobom sa reálna hodnota oceňovala, vrátane:
- i) ak sa reálna hodnota neoceňovala podľa pozorovateľnej trhovej ceny, akým spôsobom sa stanovila;
  - ii) či a ako sa očakávané dividendy zahrnuli do ocenenia reálnej hodnoty; a
  - iii) či a ako sa ostatné črty poskytnutých nástrojov vlastného imania zahrnuli do oceňovania reálnej hodnoty;



- c) pri dohodách o platbe na základe podielov, ktorých podmienky sa počas daného obdobia upravili:
- i) vysvetlenie týchto úprav;
  - ii) poskytnutá prírastková reálna hodnota (ktorá je výsledkom takýchto úprav); a
  - iii) informácia o tom, ako sa oceňovala poskytnutá prírastková reálna hodnota, konzistentne s požiadavkami uvedenými v písmenách a) a b) vyššie, ak je to relevantné.
- 48 Ak účtovná jednotka ocenila reálnu hodnotu tovaru a služieb prijatých v priebehu daného obdobia priamo, zverejňuje, ako sa táto reálna hodnota stanovovala, napríklad či sa reálna hodnota tohto tovaru alebo služieb ocenila v trhovej cene.
- 49 Ak účtovná jednotka vyvrátila domnienku uvedenú v odseku 13, zverejní túto skutočnosť a súčasne zverejní vysvetlenie, prečo bola daná domnienka vyvrátená.
- 50 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť vplyv transakcií s platbou na základe podielov na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky za dané obdobie a na jej finančnú situáciu.
- 51 Na účely splnenia zásady odseku 50 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto informácie:
- a) celkové náklady vykázané za obdobie, ktoré vznikli z transakcií s platbou na základe podielov, pri ktorých prijatý tovar alebo služby nesplnili podmienky na zaúčtovanie ako aktíva, a teda sa okamžite zaúčtovali ako náklad, pričom sa samostatne zverejňuje tá časť tohto celkového nákladu, ktorá vyplýva z transakcií účtovaných ako transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami;
  - b) pre záväzky vyplývajúce z transakcií s platbou na základe podielov:
    - i) celková účtovná hodnota na konci obdobia; a
    - ii) celková vnútorná hodnota na konci obdobia pri tých záväzkoch, pri ktorých ku koncu obdobia došlo k vzniku nároku protistrany na peňažné prostriedky alebo iné aktíva (napríklad vznik práv na zhodnotenie akcií).
- 52 Ak informácie, ktoré sa majú podľa tohto štandardu zverejňovať, nespĺňajú zásady uvedené v odsekoch 44, 46 a 50, účtovná jednotka zverejňuje také dodatočné informácie, ktoré sú nevyhnutné na to, aby sa tieto zásady splnili. Ak napríklad účtovná jednotka klasifikovala akékoľvek transakcie s platbou na základe podielov ako vysporiadané akciami v súlade s odsekom 33F, musí zverejniť odhad sumy, v prípade ktorej očakáva, že ju prevedie daňovému úradu na účely vysporiadania daňovej povinnosti zamestnanca, ak je to nevyhnutné na informovanie používateľov o budúcich účinkoch na peňažné toky spojené s dohodou o platbe na základe podielov.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 53 V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na akcie, opcie na akcie alebo iné nástroje vlastného imania, ktoré sa poskytli po 7. novembri 2002 a k dátumu nadobudnutia účinnosti toho štandardu IFRS na ne ešte nevznikol nárok.
- 54 Účtovnej jednotke sa odporúča – ale sa nevyžaduje sa to od nej – aby uplatňovala tento štandard IFRS aj na iné poskytnuté nástroje vlastného imania, ak účtovná jednotka zverejnila reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania stanovenú k dátumu ich ocenenia.
- 55 Pri všetkých poskytnutých nástrojov vlastného imania, na ktoré sa uplatní tento štandard IFRS, účtovná jednotka prehodnotí porovnávacie informácie a, ak je to potrebné, upraví počiatočný stav nerozdelených ziskov za najskoršie prezentované obdobie.
- 56 Informácie vyžadované odsekmi 44 a 45 však účtovná jednotka zverejňuje aj pre všetky poskytnuté nástroje vlastného imania, na ktoré sa neuplatnil tento štandard IFRS (napríklad nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 alebo skôr).
- 57 Ak po dátume nadobudnutia účinnosti tohto štandardu IFRS účtovná jednotka zmení podmienky poskytnutých nástrojov vlastného imania, na ktoré sa tento štandard IFRS neuplatňoval, musí pri účtovaní všetkých takýchto úprav uplatniť ustanovenia odsekov 26 až 29.

- 58 Pri záväzkoch vyplývajúcich z transakcií s platbou na základe podielov, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia účinnosti tohto štandardu IFRS, účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS retrospektívne. Pri týchto záväzkoch účtovná jednotka prehodnotí porovnávacie informácie vrátane úpravy počiatočného stavu nerozdelených ziskov za najskoršie prezentované obdobie, za ktoré sa porovnávacie informácie prehodnocujú, s výnimkou toho, že od účtovnej jednotky sa prehodnotenie porovnávacích informácií nepožaduje, ak sa tieto informácie týkajú obdobia alebo dátumu pred 7. novembrom 2002.
- 59 Účtovnej jednotke sa odporúča – ale sa nevyžaduje sa to od nej – aby uplatňovala tento štandard IFRS retrospektívne na ostatné záväzky vyplývajúce z transakcií s platbou na základe podielov, napríklad na záväzky, ktoré sa vysporiadali počas obdobia, za ktoré sa prezentujú porovnávacie informácie.
- 59A Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedené v odsekoch 30 až 31, 33 až 33H a B44A až B44C, ako je stanovené nižšie. Predchádzajúce obdobia sa neprehodnocujú.
- a) Zmeny v odsekoch B44A až B44C sa uplatňujú len na úpravy, ku ktorým dôjde k dátumu alebo po dátume, kedy účtovná jednotka tieto zmeny uplatní po prvýkrát.
- b) Zmeny v odsekoch 30 až 31 a 33 až 33D sa uplatňujú na transakcie s platbou na základe podielov, na ktoré nevznikol nárok k dátumu, kedy účtovná jednotka po prvýkrát uplatní zmeny, a na transakcie s platbou na základe podielov s dátumom poskytnutia k dátumu alebo po dátume, kedy účtovná jednotka tieto zmeny uplatní po prvýkrát. V prípade transakcií s platbou na základe podielov, na ktoré nevznikol nárok, poskytnutých pred dátumom, kedy účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tieto zmeny, účtovná jednotka preceňuje záväzok k uvedenému dátumu a vykazuje vplyv precenenia v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo prípadne v inej zložke vlastného imania) toho obdobia vykazovania, v ktorom sa tieto zmeny po prvýkrát uplatnia.
- c) Zmeny v odsekoch 33E až 33H a zmena odseku 52 sa uplatňujú na transakcie s platbou na základe podielov, na ktoré nevznikol nárok (alebo na ktoré vznikol nárok, avšak ostali nevykonané), k dátumu, kedy účtovná jednotka po prvýkrát uplatní zmeny, a na transakcie s platbou na základe podielov s dátumom poskytnutia k dátumu alebo po dátume, kedy účtovná jednotka tieto zmeny uplatní po prvýkrát. V prípade transakcií s platbou na základe podielov (alebo ich častí), na ktoré nevznikol nárok (alebo na ktoré vznikol nárok, avšak ostali nevykonané), ktoré boli predtým klasifikované ako platby na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami, ale teraz sú klasifikované ako vysporiadané akciami v súlade so zmenami, účtovná jednotka reklasifikuje účtovnú hodnotu záväzku z platby na základe podielov do vlastného imania k dátumu, kedy po prvýkrát uplatní zmeny.
- 59B Bez toho, aby boli dotknuté požiadavky odseku 59A, môže účtovná jednotka uplatniť zmeny odseku 63D retrospektívne, s výhradou prechodných ustanovení odsekov 53 až 59 tohto štandardu, v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, a to výlučne vtedy, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak si účtovná jednotka zvolí retrospektívne uplatnenie, musí tak urobiť v prípade všetkých zmien vykonaných na základe dokumentu *Klasifikácia a oceňovanie transakcií s platbou na základe podielov* (zmeny štandardu IFRS 2).

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 60 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.
- 61 Štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) a dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie.
- 62 Účtovná jednotka retrospektívne uplatňuje nasledujúce zmeny pre ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr:
- a) požiadavky odseku 21A v súvislosti s pravidlami pre podmienky bez nároku;

b) revidované definície pojmov „vznik nároku“ a „podmienky nároku“ uvedené v dodatku A;

c) zmeny v odsekoch 28 a 28A v súvislosti so zrušeniami.

Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2009, túto skutočnosť zverejní.

63 Účtovná jednotka uplatňuje nasledujúce zmeny vykonané na základe dokumentu *Skupinové transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami*, vydaného v júni 2009, retrospektívne, s výhradou prechodných ustanovení podľa odsekov 53 až 59, v súlade so štandardom IAS 8 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr:

a) zmenu odseku 2, vypustenie odseku 3 a doplnenie odsekov 3A a 43A až 43D a odsekov B45, B47, B50, B54, B56 až B58 a B60 v dodatku B v súvislosti s účtovaním o transakciách medzi účtovnými jednotkami skupiny;

b) revidované vymedzenia týchto pojmov v dodatku A:

- transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami;
- transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami;
- dohoda o platbe na základe podielov; a
- transakcia s platbou na základe podielov.

Ak informácie nevyhnutné na retrospektívne uplatňovanie nie sú k dispozícii, účtovná jednotka vykazuje vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke sumy predtým vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2010, túto skutočnosť zverejní.

63A Štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a štandardom IFRS 11, vydanými v máji 2011, sa zmenil odsek 5 a dodatok A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

63B Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenili odseky 15 a 19. V dodatku A boli zmenené definície pojmov „podmienky nároku“ a „trhové podmienky“ a doplnili sa definície pojmov „podmienka výkonnosti“ a „podmienka služby“. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na transakcie s platbou na základe podielov, ktorých dátum poskytnutia je 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

63C Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

63D Dokumentom *Klasifikácia a oceňovanie transakcií s platbou na základe podielov* (zmeny štandardu IFRS 2), vydaným v júni 2016, sa zmenili odseky 19, 30 až 31, 33, 52 a 63 a doplnili sa odseky 33A až 33H, 59A až 59B, 63D a B44A až B44C a ich príslušné nadpisy. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

63E Dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v roku 2018, sa zmenila poznámka pod čiarou k definícii nástroja vlastného imania v dodatku A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne uplatňuje aj všetky ostatné zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu štandardu IFRS 2 retrospektívne na základe prechodných ustanovení uvedených v odsekoch 53 až 59 tohto štandardu, v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Ak však účtovná jednotka určí, že retrospektívne uplatňovanie by bolo nevykonateľné alebo by zahŕňalo neprimerané náklady či úsilie, uplatňuje zmenu štandardu IFRS 2 odkazom na odseky 23 až 28, 50 až 53 a 54F štandardu IAS 8.

## UKONČENIE PLATNOSTI INTERPRETÁCIÍ

64 Dokumentom *Skupinové transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami*, vydaným v júni 2009, sa nahrádza interpretácia IFRIC 8 *Rozsah pôsobnosti štandardu IFRS 2* a interpretácia IFRIC 11 *IFRS 2 – Skupinové transakcie a transakcie s vlastnými akciami*. Zmeny uskutočnené týmto dokumentom zahŕňajú predchádzajúce požiadavky stanovené v interpretáciách IFRIC 8 a IFRIC 11 takto:

- a) zmenený odsek 2 a doplnený odsek 13A v súvislosti s účtovaním o transakciách, pri ktorých účtovná jednotka nedokáže konkrétne identifikovať niektorý alebo všetok prijatý tovar alebo služby. Tieto požiadavky platili pre ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. mája 2006 alebo neskôr;
- b) doplnené odseky B46, B48, B49, B51 až B53, B55, B59 a B61 v dodatku B v súvislosti s účtovaním o transakciách medzi účtovnými jednotkami skupiny. Tieto požiadavky platili pre ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. marca 2007 alebo neskôr.

Tieto požiadavky sa uplatňovali retrospektívne v súlade s požiadavkami štandardu IAS 8, podľa prechodných ustanovení štandardu IFRS 2.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

**transakcia s platbou na základe podielov  
vysporiadaná peňažnými prostriedkami**

**Transakcia s platbou na základe podielov**, v rámci ktorej účtovná jednotka nadobúda tovar alebo služby oproti záväzku previesť peňažné prostriedky alebo iné aktíva dodávateľovi tohto tovaru alebo služieb v sume, ktorej výška vychádza z ceny (alebo hodnoty) **nástrojov vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcí na akcie**) účtovnej jednotky alebo inej účtovnej jednotky skupiny.

**zamestnanci a iné osoby poskytujúce  
podobné služby**

Jednotlivci, ktorí účtovnej jednotke poskytujú osobné služby, a sú to buď a) jednotlivci, ktorí sa na právne alebo daňové účely považujú za zamestnancov, b) jednotlivci, ktorí pracujú pre účtovnú jednotku podľa jej nariadení rovnakým spôsobom ako jednotlivci, ktorí sa na právne alebo daňové účely považujú za zamestnancov, alebo c) poskytované služby sú podobné tým službám, ktoré poskytujú zamestnanci. Tento pojem napríklad zahŕňa celý manažment, t. j. osoby s právomocou a zodpovednosťou za plánovanie, riadenie a kontrolu činností účtovnej jednotky vrátane pracovníkov vedenia bez výkonných právomocí.

**nástroj vlastného imania**

Zmluva, ktorou sa preukazuje zostatkový podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov <sup>(37)</sup>.

**poskytnutý nástroj vlastného imania**

Právo (podmienené alebo nepodmienené) na **nástroj vlastného imania** účtovnej jednotky udelený účtovnou jednotkou druhej strane v rámci **dohody o platbe na základe podielov**.

**transakcia s platbou na základe  
podielov vysporiadaná akciami**

**Transakcia s platbou na základe podielov**, v rámci ktorej účtovná jednotka:

- a) prijíma tovar alebo služby ako protihodnotu za svoje vlastné **nástroje vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcí na akcie**);
- b) prijíma tovar alebo služby, no nemá povinnosť vysporiadať transakciu s dodávateľom.

**reálna hodnota**

Suma, za ktorú by mohlo byť aktívum vymenené, záväzok vyrovnaný alebo vymenený **poskytnutý nástroj vlastného imania** v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

**dátum poskytnutia**

Dátum, ku ktorému sa účtovná jednotka a druhá strana (vrátane zamestnanca) dohodnú na **dohode o platbe na základe podielov**, teda dátum, ku ktorému účtovná jednotka a protistrana dospeli k vzájomnej dohode o podmienkach dohody. K dátumu poskytnutia účtovná jednotka udeľuje protistrane právo na peňažné prostriedky, iné aktíva alebo **nástroje vlastného imania** účtovnej jednotky za predpokladu, že sa splnia **podmienky nároku**, ak boli stanovené. Ak takáto dohoda podlieha schvaľovaniu (napríklad schváleniu akcionármi), dátumom poskytnutia je dátum, ku ktorému došlo k schváleniu.

<sup>(37)</sup> V *Koncepčnom rámci pre finančné výkazníctvo*, vydanom v roku 2018, sa záväzok vymedzuje ako súčasná povinnosť účtovnej jednotky previesť hospodárske zdroje v dôsledku minulých udalostí.

**vnútorná hodnota**

Rozdiel medzi **reálnou hodnotou** akcií, na ktoré má protistrana (podmienené alebo nepodmienené) právo na upísanie alebo právo na získanie, a cenou (ak existuje), ktorú protistrana musí (alebo bude musieť) za tieto akcie zaplatiť. Napríklad, **opcia na akcie** s realizačnou cenou 15 MJ<sup>(38)</sup>, súvisiaca s akciou s reálnou hodnotou 20 MJ, má vnútornú hodnotu 5 MJ.

**trhové podmienky**

**Podmienky výkonnosti**, od ktorých závisí realizačná cena, nárok alebo realizovateľnosť **nástroja vlastného imania**, ktoré súvisia s trhovou cenou (alebo hodnotou) **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky (alebo nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny), ako napríklad:

- a) dosiahnutie špecifickej ceny akcie alebo špecifickej sumy **vnútornej hodnoty** určitej **opcie na akciu** alebo
- b) dosiahnutie špecifického cieľa, ktorý vychádza z trhovej ceny (alebo hodnoty) **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky (alebo nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny) vo vzťahu k indexu trhových cien **nástrojov vlastného imania** iných účtovných jednotiek.

Na základe trhových podmienok musí protistrana dokončiť stanovené obdobie služby (t. j. **podmienka služby**); požiadavka na poskytovanie služby môže byť výslovná alebo implicitná.

**dátum ocenenia**

Dátum, ku ktorému je na účely tohto štandardu IFRS stanovená **reálna hodnota** poskytnutých nástrojov vlastného imania. V prípade transakcií so **zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby** je dátumom ocenenia **dátum poskytnutia**. V prípade transakcií s inými stranami než so zamestnancami (a tými, ktorí poskytujú podobné služby) je dátumom ocenenia dátum, ku ktorému účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.

**podmienky výkonnosti**

**Podmienky nároku**, ktoré vyžadujú, aby:

- a) protistrana dokončila stanovené obdobie služby (t. j. **podmienka služby**); požiadavka na službu môže byť výslovná alebo implicitná; a
- b) boli splnené stanovený cieľ/ciele výkonnosti, zatiaľ čo protistrana poskytuje službu požadovanú podľa písmena a).

Obdobie na dosiahnutie cieľa/cieľov výkonnosti:

- a) nesmie trvať dlhšie ako do konca obdobia služby; a
- b) môže začať pred obdobím služby pod podmienkou, že dátum začiatku plnenia cieľa výkonnosti nenastane výrazne skôr ako začiatok obdobia služby.

<sup>(38)</sup> V tomto dodatku sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (MJ).



Cieľ výkonnosti sa definuje odkazom na:

- a) vlastné operácie (alebo činnosť) účtovnej jednotky alebo operácie či činnosti inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny (t. j. netrhová podmienka); alebo
- b) cenu (alebo hodnotu) **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky alebo nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny (vrátane akcií a **opcií na akcie**) (t. j. **trhová podmienka**).

Cieľ výkonnosti sa môže vzťahovať buď na výkonnosť účtovnej jednotky ako celku alebo niektorej časti účtovnej jednotky (alebo časti skupiny), ako je napríklad divízia alebo jednotlivý zamestnanec.

#### prvok opätovného poskytnutia

Prvok, ktorý umožňuje automatické poskytnutie ďalšej **opcie na akcie** v prípade, keď držiteľ opcie realizuje predtým poskytnutú opciu a na úhradu realizačnej ceny použije namiesto peňažných prostriedkov akcie účtovnej jednotky.

#### opcia na opätovné poskytnutie

Nová **opcia na akcie**, ktorá sa poskytne v prípade, keď sa akcia použije na úhradu realizačnej ceny predchádzajúcej opcie na akcie.

#### podmienka služby

**Podmienky nároku**, ktoré vyžadujú, aby protistrana dokončila stanovené obdobie služby, počas ktorého sa účtovnej jednotke poskytujú služby. Ak protistrana prestane poskytovať služby počas **obdobia nároku**, nesplnila tieto podmienky, a to bez ohľadu na dôvod, pre ktorý prestala služby poskytovať. Podmienky služby nevyžadujú splnenie cieľa výkonnosti.

#### dohoda o platbe na základe podielov

Dohoda medzi účtovnou jednotkou (alebo inou účtovnou jednotkou skupiny)<sup>(39)</sup> alebo ktorýmkoľvek akcionárom ktorejkoľvek účtovnej jednotky skupiny) a ďalšou stranou (vrátane zamestnancov), ktorá oprávňuje túto druhú stranu prijať:

- a) peňažné prostriedky alebo iné aktíva účtovnej jednotky v sume, ktorej výška vychádza z ceny (alebo hodnoty) **nástrojov vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**) účtovnej jednotky alebo inej účtovnej jednotky skupiny; alebo
- b) **nástroje vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**) účtovnej jednotky alebo inej účtovnej jednotky skupiny;

za predpokladu, že sú splnené prípadné určené **podmienky nároku**.

#### transakcia s platbou na základe podielov

Transakcia, v rámci ktorej:

- a) účtovná jednotka prijíma tovar alebo služby od dodávateľa tohto tovaru alebo služieb (vrátane zamestnanca) v rámci **dohody o platbe na základe podielov**; alebo
- b) účtovnej jednotke vzniká povinnosť vyrovať transakciu s dodávateľom v rámci **dohody o platbe na základe podielov**, keď tento tovar alebo služby prijme iná účtovná jednotka skupiny.

<sup>(39)</sup> „Skupina“ je v dodatku A k štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* vymedzená ako „materská spoločnosť a všetky jej dcérske spoločnosti“ z pohľadu hlavnej materskej spoločnosti vykazujúcej účtovnej jednotky.

**opcia na akcie**

Zmluva, ktorá udeľuje držiteľovi právo, nie však povinnosť, upísať akcie účtovnej jednotky za pevnú alebo určiteľnú cenu v rámci určeného časového obdobia.

**vznik nároku**

Ide o vznik právneho nároku. V rámci **dohody o platbe na základe podielov** vzniká nárok protistrany na príjem peňažných prostriedkov, iných aktív alebo **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky vtedy, keď právny nárok protistrany prestáva byť podmienený splnením stanovených **podmienok nároku**.

**podmienky nároku**

Podmienky, ktoré určujú, či účtovná jednotka prijme služby, ktoré oprávňujú protistranu na príjem peňažných prostriedkov, iných aktív alebo **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky v rámci **dohody o platbe na základe podielov**. Podmienky nároku sú buď **podmienkami služby** alebo **podmienkami výkonnosti**.

**obdobie nároku**

Obdobie, počas ktorého má dôjsť k splneniu všetkých určených **podmienok nároku** súvisiacich s **dohodou o platbe na základe podielov**.

## Dodatok B

## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

**Odhad reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania**

B1 Odseky B2 až B41 tohto dodatku sa zaoberajú oceňovaním reálnej hodnoty poskytnutých akcií a opcií na akcie a zameriavajú sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytovanie akcií alebo opcií na akcie zamestnancom. Vzhľadom na to nejde o vyčerpávajúci návod. Okrem toho, pretože sa nižšie uvádzané otázky oceňovania zameriavajú na akcie a opcie na akcie poskytované zamestnancom, predpokladá sa, že reálna hodnota akcií alebo opcií na akcie sa oceňuje k dátumu poskytnutia. Mnohé otázky oceňovania uvádzané nižšie (napríklad určenie očakávanej volatility) sa však uplatňujú aj v kontexte odhadovania reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie poskytnutých iným stranám než zamestnancom k dátumu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.

*Akcie*

B2 V prípade akcií poskytnutých zamestnancom sa reálna hodnota akcií oceňuje vo výške trhovej ceny akcií účtovnej jednotky (alebo odhadovanej trhovej ceny v prípade, ak sa s akciami účtovnej jednotky verejne neobchoduje) a upravuje sa tak, aby sa zohľadnili podmienky, za ktorých sa akcie poskytli (s výnimkou podmienok nároku, ktoré sú v súlade s odsekmi 19 až 21 vyňaté z oceňovania reálnej hodnoty).

B3 Ak napríklad zamestnanec nemá právo na dividendy počas obdobia nároku, tento faktor sa zohľadňuje pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých akcií. Podobne, ak sa na akcie vzťahujú obmedzenia prevodu po dátume vzniku nároku, takýto faktor sa zohľadňuje, no len do tej miery, do akej tieto obmedzenia po vzniku nároku ovplyvňujú cenu, ktorú by informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu za takúto akciu zaplatil. Napríklad, ak sa s akciami aktívne obchoduje na tzv. hlbokom a likvidnom trhu, obmedzenia prevodu po vzniku nároku môžu mať len zanedbateľný, ak vôbec nejaký, vplyv na cenu, ktorú by za takéto akcie zaplatil informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu. Obmedzenia prevodu alebo iné obmedzenia, ktoré existujú počas obdobia nároku, sa pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých akcií k dátumu poskytnutia nezohľadňujú, pretože tieto obmedzenia vyplývajú z existencie podmienok nároku, ktoré sa účtujú v súlade s odsekmi 19 až 21.

*Opcie na akcie*

B4 V prípade mnohých opcií na akcie poskytnutých zamestnancom nie sú k dispozícii trhové ceny, pretože s poskytnutými opciami sú spojené podmienky, ktoré sa nevzťahujú na obchodované opcie. Ak neexistujú obchodované opcie s podobnými podmienkami, reálna hodnota poskytnutých opcií sa odhaduje použitím modelu oceňovania opcií.

B5 Pri výbere modelu oceňovania opcií účtovná jednotka zvažuje faktory, ktoré by pri takomto výbere zohľadňovali informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu. Napríklad, mnohé zamestnanecké opcie majú dlhú dobu platnosti a sú obvykle realizovateľné počas obdobia medzi dátumom vzniku nároku a ukončením doby platnosti opcie, pričom často dochádza k ich predčasnej realizácii. Tieto faktory by sa mali brať do úvahy pri odhade reálnej hodnoty týchto opcií k dátumu poskytnutia. Pre mnohé účtovné jednotky to môže znamenať, že nebudú môcť použiť Blackovu-Scholesovu-Mertonovu rovnicu, ktorá nezahŕňa možnosť realizácie opcie pred ukončením jej doby platnosti a nemusí dostatočne odzrkadľovať vplyvy očakávanej predčasnej realizácie. Takisto nepripúšťa možnosť, že očakávaná volatility a ostatné vstupy rovnice by sa mohli počas doby platnosti opcie meniť. Na opcie na akcie s relatívne krátkou zmluvnou dobou platnosti alebo také opcie, ktoré sa musia realizovať v krátkej dobe po dátume vzniku nároku, sa však vyššie uvedené faktory nemusia uplatňovať. V takýchto prípadoch sa dá Blackovou-Scholesovou-Mertonovou rovnicou dopracovať k hodnote, ktorá je v zásade rovnaká ako hodnota, ktorá by vyplynula z flexibilnejších modelov oceňovania opcií.

B6 Všetky modely oceňovania opcií musia zohľadňovať minimálne tieto faktory:

- a) realizačnú cenu opcie;
- b) dobu platnosti opcie;
- c) súčasnú cenu podkladových akcií;

- d) očakávanú volatilitu ceny akcie;
- e) očakávané dividendy z akcií (ak je to vhodné); a
- f) bezrizikovú úrokovú sadzbu počas doby platnosti opcie.
- B7 Iné faktory, ktoré by pri stanovovaní ceny zvažovali informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu, sa takisto berú do úvahy (s výnimkou podmienok nároku a prvkov opätovného poskytnutia, ktoré sú v súlade s odsekmi 19 až 22 vyňaté z oceňovania reálnej hodnoty).
- B8 Napríklad, opcia na akcie poskytnutá zamestnancovi sa obvykle nemôže realizovať počas stanoveného obdobia (napríklad počas obdobia nároku alebo počas období stanovených regulačnými orgánmi pre cenné papiere). Tento faktor sa berie do úvahy v prípade, ak by sa v použitom modeli oceňovania opcií inak predpokladala možnosť realizácie opcie kedykoľvek v priebehu jej doby platnosti. Ak však účtovná jednotka používa model oceňovania opcií, ktorým sa oceňujú opcie, ktoré možno realizovať len na konci obdobia ich platnosti, nevyžaduje sa žiadna úprava tohto modelu kvôli nemožnosti realizácie opcií počas obdobia nároku (alebo iných období v priebehu obdobia platnosti opcie), pretože v modeli sa predpokladá, že v priebehu takýchto období opcie nemožno realizovať.
- B9 Podobne je ďalším faktorom spoločným pre zamestnanecké opcie na akcie možnosť predčasnej realizácie opcie napríklad preto, že opcia nie je voľne prevoditeľná, alebo preto, že zamestnanec musí realizovať všetky opcie, na ktoré vznikol nárok, pri ukončení svojho zamestnaneckého pomeru. Účinky očakávanej predčasnej realizácie sa zohľadňujú v súlade s odsekmi B16 až B21.
- B10 Faktory, ktoré by informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu nebral na zreteľ pri stanovovaní ceny opcie na akcie (alebo iného nástroja vlastného imania), sa nezohľadňujú pri odhadovaní reálnej hodnoty ceny poskytnutých opcií na akcie (alebo iných nástrojov vlastného imania). Napríklad pri opciách na akcie poskytnutých zamestnancom nie sú faktory, ktoré ovplyvňujú hodnotu opcie výlučne z hľadiska jednotlivého zamestnanca, relevantné pri odhadovaní ceny, ktorú by stanovil informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu.

*Vstupy do modelov oceňovania opcií*

- B11 Pri odhadovaní očakávanej volatility podkladových akcií a dividend z týchto akcií je cieľom približne odhadnúť očakávania, ktoré by sa odzrkadlili v súčasnej trhovej alebo dohodnutej výmennej cene opcie. Podobne aj pri odhadovaní vplyvov predčasnej realizácie zamestnaneckých opcií na akcie je cieľom približne odhadnúť očakávania, ku ktorým by sa dopracovala vonkajšia strana s prístupom k podrobným informáciám o správaní sa zamestnancov pri realizovaní na základe informácií dostupných k dátumu poskytnutia.
- B12 V mnohých prípadoch bude pravdepodobne existovať určitý rozsah odôvodnených očakávaní o budúcej volatilitě, dividendách a správaní držiteľov opcií pri ich realizácii. V takomto prípade by sa očakávaná hodnota mala vypočítať vážením každej sumy v rámci tohto rozsahu súvisiacou pravdepodobnosťou jej výskytu.
- B13 Očakávania týkajúce sa budúcnosti často vychádzajú zo skúseností, pričom sa upravujú vtedy, ak sa odôvodnene očakáva, že budú odlišné od minulých skúseností. V niektorých prípadoch môžu identifikovateľné faktory naznačovať, že neupravená historická skúsenosť predstavuje pomerne nedostatočný predpoklad budúcich skúseností. Ak napríklad účtovná jednotka s dvoma výrazne odlišnými druhmi podnikania vyradí ten druh, ktorý bol omnoho menej rizikový než druhý druh, historická volatilita nemusí byť tou najlepšou informáciou, z ktorej by mali vychádzať odôvodnené očakávania pre budúcnosť.
- B14 Za iných okolností nemusia byť historické informácie k dispozícii. Napríklad novokótovaná účtovná jednotka bude mať k dispozícii málo historických informácií (alebo žiadne) o volatilitě cien svojich akcií. Nekótovanými a novokótovanými účtovnými jednotkami sa zaoberá text uvedený nižšie.
- B15 Vo všeobecnosti by účtovná jednotka nemala pri odhadovaní volatility, správania pri realizácii a dividend vychádzať iba z historických informácií bez toho, aby zväžila rozsah, v akom sa očakáva, že historická skúsenosť bude primeraným predpokladom budúcich skúseností.

*Očakávaná predčasná realizácia*

- B16 Zamestnanci často realizujú opcie na akcie predčasne, a to z rôznych dôvodov. Napríklad zamestnanecké opcie na akcie sú obvykle neprevoditeľné. Táto skutočnosť často spôsobuje, že zamestnanci pristúpia k realizácii svojich opcií na akcie predčasne, keďže toto riešenie je jedinou možnosťou, ako zlikvidovať svoju pozíciu. Aj od zamestnancov, ktorí ukončia svoj zamestnanecký pomer, sa obvykle vyžaduje, aby v krátkom čase realizovali opcie, na ktoré vznikol nárok, pretože v opačnom prípade takéto opcie na akcie prepadnú. Tento faktor takisto spôsobuje predčasnú realizáciu zamestnaneckých opcií na akcie. Inými faktormi, ktoré spôsobujú predčasnú realizáciu, sú neochota riskovať a nedostatočná diverzifikácia majetku.
- B17 Spôsoby, ktorými sa zohľadňujú vplyvy očakávanej predčasnej realizácie, závisia od typu používaného modelu oceňovania opcií. Napríklad očakávaná predčasná realizácia by sa mohla zohľadniť použitím odhadu očakávanej životnosti opcie (ktorá, pokiaľ ide o zamestnaneckú opciu na akcie, je obdobím od dátumu poskytnutia do dátumu, ku ktorému sa očakáva realizácia opcie) ako vstupu do modelu oceňovania opcií (napríklad Blackova-Scholesova-Mertonova rovnica). Alternatívne možno očakávanú predčasnú realizáciu modelovať pomocou binomického alebo podobného modelu oceňovania opcií, ktorý ako vstup využíva zmluvnú životnosť.
- B18 Faktory, ktoré sa pri odhadovaní predčasnej realizácie musia zväziť, zahŕňajú:
- a) dĺžku obdobia nároku, keďže opciu na akcie obvykle nemožno realizovať pred koncom obdobia nároku. Určenie vplyvov očakávanej predčasnej realizácie na ocenenie preto vychádza z predpokladu, že k nároku na opciu dôjde. Účinky podmienok nároku sú opísané v odsekoch 19 až 21;
  - b) priemernú dĺžku času, počas ktorého v minulosti podobné opcie ostali nesplatené;
  - c) cenu podkladových akcií. Skúsenosť môže naznačovať, že zamestnanci majú tendenciu realizovať opcie vtedy, keď cena akcie dosiahne špecifikovanú úroveň nad realizačnou cenou;
  - d) postavenie zamestnanca v rámci organizácie. Skúsenosť môže napríklad naznačovať, že zamestnanci s vyšším postavením majú tendenciu realizovať opcie neskôr, než nižšie postavení zamestnanci (informácie sú uvedené v odseku B21);
  - e) očakávanú volatilitu podkladových akcií. Vo všeobecnosti platí, že zamestnanci majú tendenciu realizovať opcie na akcie s vyššou volatilitou skôr než opcie na akcie s nízkou volatilitou.
- B19 Ako sa uvádza v odseku B17, vplyvy predčasnej realizácie by sa mohli vziať do úvahy použitím odhadu očakávanej doby životnosti opcie ako vstupu do modelu oceňovania opcií. Pri odhadovaní očakávanej doby životnosti opcií poskytnutých skupine zamestnancov by účtovná jednotka mohla vychádzať z primerane váženého priemeru očakávanej životnosti pre celú skupinu zamestnancov alebo z primerane váženej priemernej životnosti pre podskupinu zamestnancov v rámci takejto skupiny, a to na základe podrobnejších údajov o správaní sa zamestnancov pri realizácii opcií (pozri ďalej).
- B20 Rozdelenie poskytnutých opcií podľa skupín zamestnancov s relatívne homogénnym správaním týkajúcim sa realizácie môže byť dôležité. Hodnota opcie nie je lineárnou funkciou životnosti opcie; jej hodnota sa zvyšuje predlžovaním životnosti, avšak klesajúcou mierou. Ak sú napríklad všetky ostatné predpoklady rovnaké – aj keď dvojnásobná opcia je hodnotnejšia než jednoročná opcia – jej hodnota nepredstavuje dvojnásobok. To znamená, že výpočtom odhadovanej hodnoty opcie na základe jedinej váženej priemernej životnosti, ktorá zahŕňa pomerne rozdielne jednotlivé životnosti, by sa nadhodnotila celková reálna hodnota poskytnutých opcií na akcie. Oddelením opcií poskytnutých niekoľkým skupinám, z ktorých každá má relatívne úzky rozsah životností zahrnutých do priemernej váženej životnosti, sa redukuje takéto nadhodnotenie.
- B21 Podobne sa postupuje pri uplatňovaní binomického alebo podobného modelu. Napríklad skúsenosti účtovnej jednotky, ktorá poskytuje opcie zamestnancom na všetkých pozíciách, by mohli naznačovať, že najvyšší manažment obvykle drží svoje opcie dlhšie, než zamestnanci stredného manažmentu, a že zamestnanci na nižších pozíciách majú tendenciu realizovať svoje opcie skôr, než akákoľvek iná skupina. Navyše zamestnanci, ktorým odporúčajú alebo sa od nich vyžaduje držať minimálnu sumu nástrojov vlastného imania zamestnávateľa vrátane opcií, by mohli v priemere realizovať opcie neskôr než zamestnanci, ktorí toto odporúčanie či povinnosť nemajú. V takýchto situáciách bude mať rozdelenie opcií podľa skupín príjemcov s relatívne homogénnym správaním z hľadiska realizácie opcií za následok presnejší odhad celkovej reálnej hodnoty poskytnutých opcií na akcie.

*Očakávaná volatilita*

- B22 Očakávaná volatilita je meradlom sumy, o ktorú sa v danom období očakáva fluktuácia ceny. Meradlom volatility používaným v modeloch oceňovania opcií je anualizovaná štandardná odchýlka nepretržite zložených mier výnosnosti akcie počas daného obdobia. Volatilita sa obvykle vyjadruje na anualizovanom základe, ktorý je porovnateľný bez ohľadu na časový úsek použitý pri výpočte, napríklad denné, týždenné alebo mesačné pozorovanie cien.
- B23 Mierou výnosnosti (ktorá môže byť kladná alebo záporná) z akcie za dané obdobie sa meria, aký úžitok získal akcionár z dividend a zhodnotenia (alebo znehodnotenia) ceny akcie.
- B24 Očakávaná anualizovaná volatilita akcie je rozsah, v ktorom sa očakáva výskyt trvalo zloženej ročnej miery výnosnosti v priebehu dvoch tretín daného času. Ak napríklad povieme, že akcia s trvalo zloženou mierou výnosnosti 12 percent má volatilitu 30 percent, znamená to, že pravdepodobnosť, že miera výnosnosti akcie za jeden rok bude medzi -18 percentami (12 % - 30 %) a 42 percentami (12 % + 30 %), je približne dvojtretinová. Ak je cena akcie na začiatku roka 100 MJ a nevyplácajú sa žiadne dividendy, môže sa očakávať, že cena akcie na konci roka bude medzi 83,53 MJ ( $100 \text{ MJ} \times e^{-0,18}$ ) a 152,20 MJ ( $100 \times e^{0,42}$ ) počas približne dvoch tretín daného obdobia.
- B25 Faktory, ktoré sa pri odhadovaní očakávanej volatility musia zväziť, zahŕňajú:
- implicovanú volatilitu z obchodovaných opcií na akcie účtovnej jednotky alebo iné obchodované nástroje účtovnej jednotky, ktoré obsahujú prvky opcie (napríklad konvertibilný dlh), ak existujú;
  - historickú volatilitu ceny akcie v priebehu posledného obdobia, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá očakávanej životnosti opcie (s tým, že sa berie do úvahy zostatková zmluvná doba životnosti opcie a vplyvy očakávanej predčasnej realizácie);
  - dĺžku obdobia, počas ktorého sa s akciami účtovnej jednotky verejne obchodovalo. Novokótovaná účtovná jednotka by mohla mať vysokú historickú volatilitu v porovnaní s podobnými účtovnými jednotkami, ktoré sú kótované dlhšie. Ďalší návod týkajúci sa novokótovaných účtovných jednotiek je uvedený nižšie;
  - tendenciu volatility vracat sa k svojmu priemeru, t. j. na svoju dlhodobú priemernú úroveň, a ďalšie faktory, ktoré naznačujú, že očakávaná budúca volatilita by sa mohla odlišovať od volatility v minulosti. Ak bola napríklad cena akcie účtovnej jednotky mimoriadne volatilná počas určitého identifikovateľného obdobia v dôsledku neúspešnej ponuky na prevzatie podniku alebo významnej reštrukturalizácie, pri výpočte historickej priemernej ročnej volatility ceny sa toto obdobie nemusí brať do úvahy;
  - primerané a pravidelné časové intervaly pozorovania cien. Pozorovania cien by z hľadiska jednotlivých období mali byť konzistentné. Napríklad účtovná jednotka môže použiť záverečnú cenu za každý týždeň alebo najvyššiu cenu za týždeň, avšak nemala by používať za určité týždne záverečnú cenu a za iné týždne najvyššiu cenu. Pozorovania cien by sa mali zároveň vyjadrovať v tej istej mene, v akej sa vyjadruje realizačná cena.

*Novokótované účtovné jednotky*

- B26 Ako sa uvádza v odseku B25, účtovná jednotka by mala zohľadňovať historickú volatilitu ceny akcie v poslednom období, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá očakávanej životnosti opcie. Ak novokótovaná účtovná jednotka nemá dostatočné informácie o historickej volatilitě, mala by napriek tomu vypočítavať historickú volatilitu za najdlhšie obdobie, za ktoré sú dostupné informácie o obchodnej činnosti. Do úvahy by takisto mohla vziať historickú volatilitu podobných účtovných jednotiek v porovnateľnom období ich životnosti. Napríklad účtovná jednotka, ktorá je kótovaná iba jeden rok a poskytne opcie s priemernou očakávanou životnosťou päť rokov, by mohla brať do úvahy štruktúru a výšku historickej volatility účtovných jednotiek v rovnakom odvetví za prvých šesť rokov, keď sa s akciami týchto účtovných jednotiek verejne obchodovalo.

*Nekótované účtovné jednotky*

- B27 Nekótovaná účtovná jednotka nemá pri odhadovaní očakávanej volatility k dispozícii historické informácie, ktoré by mohla vziať do úvahy. Niektoré faktory, ktoré by sa mali namiesto toho brať do úvahy, sa uvádzajú nižšie.
- B28 V niektorých prípadoch nekótovaná účtovná jednotka, ktorá pravidelne emituje opcie na akcie pre zamestnancov (alebo iné strany), môže mať vybudovaný interný trh pre svoje akcie. Pri odhade očakávanej volatility by sa mohla zohľadňovať volatilita týchto cien akcií.



- B29 Alternatívne by účtovná jednotka mohla brať do úvahy historickú alebo implikovanú volatilitu podobných kótovaných účtovných jednotiek, pre ktoré sú k dispozícii informácie o cene akcií alebo cenách opcií, a tieto informácie môže využiť pri odhadovaní očakávanej volatility. Takýto spôsob by bol vhodný v prípade, ak účtovná jednotka pri stanovovaní hodnoty svojich akcií vychádzala z cien akcií podobných kótovaných účtovných jednotiek.
- B30 Ak účtovná jednotka pri odhadovaní hodnoty svojich akcií nevychádza z cien akcií podobných kótovaných účtovných jednotiek a miesto toho použila na stanovenie hodnoty svojich akcií inú metódu oceňovania, mohla by odhadnúť očakávanú volatilitu v súlade s touto metódou oceňovania. Účtovná jednotka by napríklad mohla oceniť svoje akcie na základe výšky čistých aktív alebo zisku. Mohla by teda brať do úvahy očakávanú volatilitu hodnoty týchto čistých aktív alebo zisku.

#### *Očakávané dividendy*

- B31 To, či by sa očakávané dividendy mali zohľadňovať pri oceňovaní reálnej hodnoty poskytnutých akcií alebo opcií, závisí od toho, či má protistrana nárok na dividendy alebo na ekvivalenty dividend.
- B32 Ak sa napríklad zamestnancom poskytli opcie a zamestnanci majú nárok na dividendy plynúce z podkladových akcií alebo na ekvivalenty dividend (ktoré sa môžu vyplácať v peňažných prostriedkoch, alebo sa môžu použiť na zníženie realizačnej ceny) medzi dátumom poskytnutia a dátumom realizácie, poskytnuté opcie by sa mali oceňovať tak, akoby neboli z podkladových akcií vyplácané žiadne dividendy, t. j. vstupom pre očakávané dividendy by mala byť nula.
- B33 Podobne, ak sa odhaduje reálna hodnota akcií poskytnutých zamestnancom k dátumu poskytnutia, nepožaduje sa žiadna úprava o očakávané dividendy, ak má zamestnanec nárok získať dividendy vyplácané počas obdobia nároku.
- B34 Naopak, ak zamestnanci nemajú počas obdobia nároku (alebo, v prípade opcie, pred realizáciou) nárok na dividendy alebo ekvivalenty dividend, ocenenie práv na akcie alebo opcie k dátumu poskytnutia by malo brať do úvahy očakávané dividendy. To znamená, že pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej opcie by sa očakávané dividendy mali zahrnúť do uplatňovania modelu oceňovania opcií. Pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej akcie by sa ocenenie malo znížiť o súčasnú hodnotu dividend, ktorých výplata sa očakáva v priebehu obdobia nároku.
- B35 Modely oceňovania opcií vo všeobecnosti pracujú s očakávaným výnosom z dividend. Modely však možno upraviť tak, aby namiesto výnosu z dividend pracovali s očakávanou sumou dividend. Účtovná jednotka potom môže použiť buď očakávaný výnos z dividend alebo ich očakávané platby. Ak účtovná jednotka použije očakávané platby, mala by brať do úvahy, ako dividendy v minulosti rástli. Ak je napríklad všeobecnou politikou účtovnej jednotky zvyšovať dividendy približne o 3 percentá ročne, v odhadovanom ocenení opcií by sa nemala predpokladať pevná suma dividend počas doby životnosti opcie s výnimkou situácie, ak existuje dôkaz, ktorým sa potvrdzuje takýto predpoklad.
- B36 Predpoklady o očakávaných dividendách by vo všeobecnosti mali vychádzať z verejne dostupných informácií. Účtovná jednotka, ktorá dividendy nevypláca a ani nemá plány ich vyplácať, by mala vychádzať z predpokladu, že očakávaný výnos z dividend bude nula. Vznikajúca účtovná jednotka bez histórie vyplácania dividend však môže očakávať, že začne vyplácať dividendy počas očakávanej životnosti svojich zamestnaneckých opcií na akcie. Takéto účtovné jednotky by mohli použiť priemer svojich minulých výnosov z dividend (nula) a priemerný výnos z dividend primerane porovnateľnej skupiny účtovných jednotiek.

#### *Bezriziková úroková miera*

- B37 Bezriziková úroková miera je obvykle implicitný výnos, ktorý sa dá aktuálne získať zo štátnych emisií s nulovým kupónom tej krajiny, v ktorej mene sa realizačná cena vyjadruje, ktoré majú zostatkovú dobu životnosti rovnajúcu sa očakávanej dobe životnosti oceňovanej opcie (na základe zostatkovej zmluvnej životnosti opcie a s prihliadnutím na vplyvy očakávanej predčasnej realizácie). Je možné, že v niektorých prípadoch bude nevyhnutné použiť vhodnú náhradu, ak neexistujú žiadne podobné štátne emisie, alebo ak okolnosti naznačujú, že implicitný výnos z takýchto štátnych emisií s nulovým kupónom nezodpovedá bezrizikovej úrokovej miere (napríklad v ekonomikách s vysokou infláciou). Vhodná náhrada by sa mala použiť aj vtedy, ak by účastníci trhu pri odhade reálnej hodnoty opcie so životnosťou rovnajúcou sa očakávanej dobe životnosti oceňovanej opcie stanovili bezrizikovú úrokovú mieru pomocou tejto náhrady, a nie implicitného výnosu zo štátnych emisií s nulovým kupónom.

#### *Vplyvy kapitálovej štruktúry*

- B38 Obchodované opcie na akcie obvykle upisujú tretie strany, nie účtovná jednotka. Pri realizácii týchto opcií na akcie vypisovateľ dodáva akcie držiteľovi opcie. Takéto akcie sa získavajú od existujúcich akcionárov. Preto realizácia obchodovaných opcií na akcie nemá zriedňujúci účinok.

- B39 Na druhej strane, ak opcie na akcie upíše účtovná jednotka, nové akcie sú emitované v okamihu, keď sa tieto opcie na akcie realizujú (buď skutočne emitované alebo v podstate emitované, ak sa použijú akcie predtým spätne odkúpené a držané v majetku). Vzhľadom na to, že akcie sa budú emitovať v realizačnej cene, a nie v aktuálnej trhovej cene k dátumu realizácie, týmto skutočným alebo potenciálnym zriadením by sa mohla znížiť cena akcie, takže držiteľ opcie by nezískal taký veľký zisk, ako keby realizoval inak podobnú obchodovanú opciu, ktorá nemá zriedňujúci účinok na cenu akcie.
- B40 Či má toto zriadenie významný vplyv na hodnotu poskytnutých opcií na akcie, závisí od rôznych faktorov, akým je napríklad počet nových akcií, ktoré sa budú emitovať pri realizácii opcií, v porovnaní s počtom akcií, ktoré už emitované boli. Ak už trh zároveň očakáva, že k poskytnutiu opcie dôjde, je takisto možné, že potenciálne zriadenie ceny akcie k dátumu poskytnutia trh už zohľadnil.
- B41 Účtovná jednotka by však mala zvážiť, či možný zriedňujúci účinok budúcej realizácie poskytnutých opcií na akcie môže mať vplyv na ich odhadovanú reálnu hodnotu k dátumu poskytnutia. Modely oceňovania opcií možno upraviť tak, aby sa takéto potenciálne zriedňujúce účinky brali do úvahy.

#### **Úpravy dohôd o platbe na základe podielov vysporiadaných akciami**

- B42 V odseku 27 sa stanovuje, že bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých sa poskytli nástroje vlastného imania, alebo bez ohľadu na zrušenie či vysporiadanie takto poskytnutých nástrojov vlastného imania by účtovná jednotka mala vykázať minimálne prijaté služby ocenené reálnou hodnotou poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu poskytnutia s výnimkou prípadu, ak nárok na takéto nástroje vlastného imania nevnikne z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej ako trhovej podmienky), ktorá bola stanovená k dátumu poskytnutia. Účtovná jednotka navyše vykazuje účinky úpravy, ktorými sa zvyšuje celková reálna hodnota dohody o platbe na základe podielov, alebo ktoré sú iným spôsobom pre zamestnanca výhodné.
- B43 Na účely uplatňovania požiadaviek odseku 27:
- a) ak sa úpravou zvyšuje reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania (napríklad znížením realizačnej ceny), ocenená bezprostredne pred úpravou a po nej, účtovná jednotka zahrnie poskytnutú prírastkovú reálnu hodnotu do ocenenia hodnoty vykázanej za služby prijaté ako protihodnota za poskytnuté nástroje vlastného imania. Poskytnutá prírastková reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou upraveného nástroja vlastného imania a reálnou hodnotou pôvodného nástroja vlastného imania, s tým, že obidve reálne hodnoty sa odhadujú k dátumu úpravy. Ak k úprave dôjde počas obdobia nároku, poskytnutá prírastková reálna hodnota sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté počas obdobia od dátumu úpravy až do dátumu, keď vznikne nárok na upravený nástroj vlastného imania, a to popri sume stanovenej na základe reálnej hodnoty pôvodného nástroja vlastného imania k dátumu poskytnutia, ktorá sa vykazuje počas zostávajúcej časti pôvodného obdobia nároku. Ak k úprave dôjde po dátume vzniku nároku, poskytnutá prírastková reálna hodnota sa vykáže okamžite, alebo počas obdobia nároku, ak sa požaduje, aby zamestnanec dokončil dodatočné obdobie zotrvania v pracovnom pomere pred tým, ako získa nepodmienený nárok na tieto upravené nástroje vlastného imania;
  - b) podobne platí, že ak sa úpravou zvýši počet poskytnutých nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka zahrnie reálnu hodnotu dodatočne poskytnutých nástrojov vlastného imania, ocenených k dátumu úpravy, do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté ako protihodnota za poskytnuté nástroje vlastného imania v súlade s požiadavkami vyššie uvedeného písmena a). Ak napríklad k úprave dôjde počas obdobia nároku, reálna hodnota dodatočne poskytnutých nástrojov vlastného imania sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté počas obdobia od dátumu úpravy do dátumu vzniku nároku na dodatočné nástroje vlastného imania, a to popri sume stanovenej na základe reálnej hodnoty pôvodne poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu poskytnutia, ktorá sa vykazuje počas zostávajúcej časti pôvodného obdobia nároku;
  - c) ak účtovná jednotka upraví podmienky nároku spôsobom, ktorý je pre zamestnanca výhodný, napríklad skrátením obdobia nároku alebo úpravou či zrušením podmienky výkonnosti [inej, než je trhová podmienka, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným písmenom a)], účtovná jednotka berie pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19 až 21 do úvahy upravené podmienky nároku.

- B44 Ak navyše účtovná jednotka upraví podmienky poskytnutých nástrojov vlastného imania spôsobom, ktorým sa zníži celková reálna hodnota dohody o platbe na základe podielov alebo ktorý je pre zamestnanca inak nevýhodný, účtovná jednotka aj napriek tomu naďalej vykazuje služby prijaté ako protihodnota za poskytnuté nástroje vlastného imania tak, akoby k tejto úprave vôbec nedošlo (s výnimkou zrušenia časti alebo všetkých poskytnutých nástrojov vlastného imania, o čom sa účtuje v súlade s odsekom 28). Napríklad:
- a) ak sa úpravou zníži reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania ocenená bezprostredne pred úpravou a po nej, účtovná jednotka neberie do úvahy toto zníženie reálnej hodnoty a naďalej oceňuje sumu za služby prijaté ako protihodnotu za nástroje vlastného imania na základe reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich poskytnutia;
  - b) ak sa úpravou zníži počet nástrojov vlastného imania poskytnutých zamestnancovi, takéto zníženie sa účtuje ako zrušenie tejto časti poskytnutých nástrojov v súlade s požiadavkami odseku 28;
  - c) ak účtovná jednotka upraví podmienky nároku spôsobom, ktorý je nepriaznivý pre zamestnanca, napríklad predĺžením obdobia nároku alebo úpravou či pridaním novej podmienky výkonnosti [inej, než je trhová podmienka, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným písmenom a)], účtovná jednotka pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19 až 21 neberie do úvahy upravené podmienky nároku.

**Účtovanie úpravy transakcie s platbou na základe podielov, ktorou sa mení jej klasifikácia z vysporiadania peňažnými prostriedkami na vysporiadanie akciami**

- B44A Ak sa podmienky transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami upravujú tak, že sa stane transakciou s platbou na základe podielov vysporiadanou akciami, transakcia sa zaúčtuje ako taká od dátumu úpravy. Konkrétne:
- a) transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami sa oceňuje odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu úpravy. Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami sa vykazuje vo vlastnom imaní k dátumu úpravy v rozsahu, v akom bol prijatý tovar alebo služby;
  - b) vykazovanie záväzku z transakcie s platbou na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami k dátumu úpravy sa ukončí k uvedenému dátumu;
  - c) prípadný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku, ktorého vykazovanie sa ukončilo, a sumou vlastného imania vykázanou k dátumu úpravy sa vykáže ihneď vo výsledku hospodárenia.
- B44B Ak sa v dôsledku úpravy obdobie nároku predĺži či skráti, upravené obdobie nároku sa zohľadní pri uplatňovaní požiadaviek uvedených v odseku B44A. Požiadavky uvedené v odseku B44A sa uplatňujú aj vtedy, ak k úprave dôjde po období nároku.
- B44C Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami sa môže zrušiť alebo vysporiadať (na rozdiel od transakcie zrušenej prepadnutím, keď sa podmienky nároku nesplnia). Ak sa nástroje vlastného imania poskytnú a k tomuto dátumu poskytnutia ich účtovná jednotka identifikuje ako náhradu za zrušenú platbu na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami, účtovná jednotka uplatňuje odseky B44A a B44B.

**Transakcie s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny (zmeny z roku 2009)**

- B45 V odsekoch 43A až 43C sa rieši účtovanie transakcií s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny v samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke každej účtovnej jednotky. Rozprava v odsekoch B46 až B61 sa zaoberá spôsobom uplatňovania požiadavky odsekov 43A až 43C. Ako sa uvádza v odseku 43D, transakcie s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny sa môžu uskutočňovať z rozličných dôvodov v závislosti od skutočností a okolností. Táto rozprava preto nie je vyčerpávajúca a predpokladá sa v nej, že keď účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby nemá povinnosť vysporiadať transakciu, transakcia je príspevkom vlastného imania od materskej spoločnosti pre dcérsku spoločnosť bez ohľadu na vnútrokupi- nové dohody o zaplatení.

B46 Aj keď sa ďalej uvedená rozprava zameriava na transakcie so zamestnancami, týka sa aj podobných transakcií s platbou na základe podielov s dodávateľmi tovaru alebo služieb inými ako zamestnanci. Na základe dohody medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskou spoločnosťou sa od dcérskej spoločnosti môže vyžadovať, aby zaplatila materskej spoločnosti za nástroje vlastného imania poskytnuté zamestnancom. Ďalej uvedená rozprava sa nezaobera tým, ako sa má účtovať o takejto vnútroskupinovej dohode o zaplatení.

B47 Pri transakciách s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny sa zvyčajne objavujú štyri otázky. Pre jednoduchosť sa v ďalej uvedených príkladoch o týchto otázkach hovorí z hľadiska materskej spoločnosti a jej dcérskej spoločnosti.

*Dohody o platbe na základe podielov zahŕňajúce vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky*

B48 Prvou otázkou je, či by sa nasledujúce transakcie týkajúce sa vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky mali v súlade s požiadavkami tohto štandardu IFRS účtovať ako transakcie vysporiadané akciami alebo ako transakcie vysporiadané peňažnými prostriedkami:

- a) účtovná jednotka poskytne svojim zamestnancom práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad opcie na akcie) a buď sa rozhodne alebo musí nakúpiť nástroje vlastného imania (t. j. vlastné akcie) od inej strany, aby si splnila povinnosti voči svojim zamestnancom; a
- b) zamestnancom účtovnej jednotky poskytne práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad opcie na akcie) buď samotná účtovná jednotka alebo jej akcionári a akcionári účtovnej jednotky poskytnú potrebné nástroje vlastného imania.

B49 Transakcie s platbou na základe podielov, pri ktorých účtovná jednotka prijíma služby ako protihodnotu za svoje vlastné nástroje vlastného imania, účtovná jednotka účtuje ako transakcie vysporiadané akciami. Takýto prístup sa uplatní bez ohľadu na to, či sa účtovná jednotka rozhodne alebo je povinná nakúpiť tieto nástroje vlastného imania od inej strany, aby si splnila povinnosti voči svojim zamestnancom podľa dohody o platbe na základe podielov. Toto ustanovenie sa takisto uplatní bez ohľadu na to, či:

- a) práva zamestnancov na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky udelila samotná účtovná jednotka alebo jej akcionár/akcionári; alebo
- b) dohodu o platbe na základe podielov vysporiadala samotná účtovná jednotka alebo jej akcionár/akcionári.

B50 Ak má akcionár povinnosť vysporiadať transakciu so zamestnancami subjektu, do ktorého sa investuje, poskytne namiesto svojich vlastných nástrojov nástroje vlastného imania subjektu, do ktorého sa investuje. Preto ak je subjekt, do ktorého sa investuje, v tej istej skupine ako samotný akcionár, v súlade s odsekom 43C akcionár oceňuje svoj záväzok v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami v individuálnej účtovnej závierke akcionára a v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami v konsolidovanej účtovnej závierke akcionára.

*Dohody o platbe na základe podielov zahŕňajúce nástroje vlastného imania materskej spoločnosti*

B51 Druhá otázka sa týka transakcií s platbou na základe podielov medzi dvoma alebo viacerými účtovnými jednotkami v rámci tej istej skupiny, ktoré zahŕňajú nástroj vlastného imania inej účtovnej jednotky skupiny. Napríklad zamestnancom dcérskej spoločnosti sú poskytnuté práva na nástroje vlastného imania jej materskej spoločnosti ako protihodnota za služby poskytnuté dcérskej spoločnosti.

B52 Druhá otázka sa preto týka týchto dohôd o platbe na základe podielov:

- a) materská spoločnosť poskytuje práva k svojim nástrojom vlastného imania priamo zamestnancom svojej dcérskej spoločnosti: materská spoločnosť (nie dcérska spoločnosť) je povinná poskytnúť zamestnancom dcérskej spoločnosti dané nástroje vlastného imania; a
- b) dcérska spoločnosť poskytuje práva k nástrojom vlastného imania svojej materskej spoločnosti svojim zamestnancom: dcérska spoločnosť je povinná poskytnúť svojim zamestnancom dané nástroje vlastného imania.

*Materská spoločnosť poskytne práva na svoje nástroje vlastného imania zamestnancom svojej dcérskej spoločnosti [odsek B 52 písm. a)]*

B53 Dcérska spoločnosť nemá povinnosť poskytnúť nástroje vlastného imania svojej materskej spoločnosti zamestnancom dcérskej spoločnosti. Preto v súlade s odsekom 43B dcérska spoločnosť oceňuje služby, ktoré prijala od svojich zamestnancov, v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami a vykazuje zodpovedajúci nárast vlastného imania ako príspevok od materskej spoločnosti.

- B54 Materská spoločnosť má povinnosť vysporiadať transakciu so zamestnancami dcérskej spoločnosti tak, že poskytne vlastné nástroje vlastného imania patriace materskej spoločnosti. Preto v súlade s odsekom 43C materská spoločnosť oceňuje svoj záväzok v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami.

*Dcérska spoločnosť poskytne práva na nástroje vlastného imania svojej materskej spoločnosti svojim zamestnancom [odsek B 5 2 písm. b)]*

- B55 Keďže dcérska spoločnosť nespĺňa žiadnu z podmienok uvedených v odseku 43B, transakciu so svojimi zamestnancami účtuje ako transakciu vysporiadanú peňažnými prostriedkami. Táto požiadavka sa uplatňuje bez ohľadu na to, akým spôsobom dcérska spoločnosť získa nástroje vlastného imania, aby splnila povinnosti voči svojim zamestnancom.

*Dohody o platbe na základe podielov zahŕňajúce platby zamestnancom vysporiadané peňažnými prostriedkami*

- B56 Treťou otázkou je, ako by účtovná jednotka, ktorá prijíma tovar alebo služby od svojich dodávateľov (vrátane zamestnancov), mala účtovať dohody o platbe na základe podielov, ktoré sa vysporiadávajú peňažnými prostriedkami, keď sama účtovná jednotka nemá povinnosť uskutočniť požadované platby svojim dodávateľom. Ako príklad zväzme nasledujúce dohody, v rámci ktorých materská spoločnosť (nie samotná účtovná jednotka) má povinnosť uskutočniť požadované peňažné platby zamestnancom účtovnej jednotky:

- a) zamestnanci účtovnej jednotky dostanú peňažné platby, ktoré sú naviazané na cenu jej nástrojov vlastného imania;
- b) zamestnanci účtovnej jednotky dostanú peňažné platby, ktoré sú naviazané na cenu nástrojov vlastného imania jej materskej spoločnosti.

- B57 Dcérska spoločnosť nemá povinnosť vysporiadať transakciu so svojimi zamestnancami. Preto dcérska spoločnosť účtuje transakciu so svojimi zamestnancami ako transakciu vysporiadanú akciami a vykazuje zodpovedajúci nárast vlastného imania ako príspevok od svojej materskej spoločnosti. Dcérska spoločnosť následne preceňuje náklady na transakciu so zreteľom na akékoľvek zmeny vyplývajúce z netrhových podmienok nároku, ktoré sa nespĺnili v súlade s odsekmi 19 až 21. Ide o iný postup, než pri oceňovaní transakcie ako transakcie vysporiadanej peňažnými prostriedkami v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny.

- B58 Keďže materská spoločnosť má povinnosť vysporiadať transakciu so zamestnancami a protihodnotou sú peňažné prostriedky, materská spoločnosť (a konsolidovaná skupina) oceňuje svoj záväzok v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami podľa odseku 43C.

*Premiestňovanie zamestnancov medzi účtovnými jednotkami skupiny*

- B59 Štvrtá otázka sa týka dohôd o platbe na základe podielov v skupine, ktoré zahŕňajú zamestnancov viac než jednej účtovnej jednotky skupiny. Napríklad materská spoločnosť by mohla poskytnúť práva na svoje nástroje vlastného imania zamestnancom svojich dcérskych spoločností pod podmienkou, že títo zamestnanci dokončia stanovenú dobu nepretržitej služby v skupine. Zamestnanec jednej dcérskej spoločnosti by mohol byť premiestnený do inej dcérskej spoločnosti počas stanoveného obdobia nároku bez toho, aby boli dotknuté práva zamestnanca na nástroje vlastného imania materskej spoločnosti podľa pôvodnej dohody o platbe na základe podielov. Ak dcérske spoločnosti nemajú povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov so svojimi zamestnancami, účtujú ju ako transakciu vysporiadanú akciami. Každá dcérska spoločnosť oceňuje služby prijaté od zamestnanca odkazom na reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania k dátumu, ku ktorému materská spoločnosť pôvodne poskytla práva na nástroje vlastného imania, ako je to vymedzené v dodatku A, a takisto na časť obdobia nároku, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností.

- B60 Ak má dcérska spoločnosť povinnosť vysporiadať transakciu so svojimi zamestnancami prostredníctvom nástrojov vlastného imania svojej materskej spoločnosti, transakciu účtuje ako transakciu vysporiadanú peňažnými prostriedkami. Každá dcérska spoločnosť oceňuje prijaté služby na základe reálnej hodnoty nástrojov vlastného imania k dátumu poskytnutia, a to za časť obdobia nároku, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností. Každá dcérska spoločnosť navyše vykazuje všetky zmeny v reálnej hodnote nástrojov vlastného imania počas obdobia, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností.

- B61 Môže sa stať, že takýto zamestnanec po premiestnení do iných účtovných jednotiek skupiny nespĺní podmienku nároku inú než trhovou podmienku v zmysle dodatku A, napríklad ak zamestnanec opustí skupinu pred dokončením obdobia služby. V tomto prípade, pretože podmienkou nároku je zamestnanie v skupine, každá dcérska spoločnosť upraví predtým vykázanú sumu so zreteľom na služby prijaté od zamestnanca v súlade so zásadami odseku 19. Preto v prípade, keď na práva na nástroje vlastného imania poskytnuté materskou spoločnosťou nevznikol nárok z dôvodu nesplnenia podmienky nároku zamestnanca, ktorá je iná než trhová podmienka, nevykáže sa v účtovnej závierke žiadnej účtovnej jednotky skupiny žiadna suma na kumulovanom základe za služby prijaté od zamestnanca.



## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 3

**Podnikové kombinácie**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je zlepšiť relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť informácií, ktoré o podnikovej kombinácii a jej vplyvoch uvádza vykazujúca účtovná jednotka vo svojej účtovnej závierke. V tomto štandarde IFRS sa na dosiahnutie tohto cieľa ustanovujú zásady a požiadavky týkajúce sa toho, ako *nadobúdateľ*:
- a) vo svojej účtovnej závierke vykazuje a oceňuje *identifikovateľné* nadobúdané aktíva, prevzaté záväzky a každý *nekontrolný podiel* v nadobúdanom subjekte;
  - b) vykazuje a oceňuje *goodwill* nadobudnutý v podnikovej kombinácii alebo zisk z výhodnej kúpy; a
  - c) určuje, ktoré informácie zverejní, aby umožnil používateľom svojej účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančné vplyvy podnikovej kombinácie.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Tento štandard IFRS sa uplatňuje na transakciu alebo inú udalosť, ktorá zodpovedá definícii podnikovej kombinácie. Tento štandard IFRS sa nevzťahuje na:
- a) účtovanie vytvorenia spoločnej dohody v účtovných závierkach samotnej spoločnej dohody;
  - b) nadobudnutie aktíva alebo súboru aktív, ktoré nepredstavujú podnik. V takýchto prípadoch nadobúdateľ identifikuje a vykazuje jednotlivé nadobudnuté identifikovateľné aktíva (vrátane tých aktív, ktoré zodpovedajú definícii a kritériám vykazovania *nehmotného majetku* podľa štandardu IAS 38 *Nehmotný majetok*) a prevzaté záväzky. Obstarávací cena skupiny sa k dátumu nákupu alokuje k jednotlivým identifikovateľným aktívam a záväzkom na základe ich relatívnych *reálnych hodnôt*. Z takejto transakcie alebo udalosti nevzniká goodwill;
  - c) kombináciu účtovných jednotiek alebo podnikov, ktoré sú *spoluovládané* (príslušný návod na uplatňovanie poskytujú odseky B1 až B4).
- 2A Požiadavky tohto štandardu sa neuplatňujú na nadobudnutie investície investičnou spoločnosťou, ako je vymedzená v štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka, v dcérskej spoločnosti, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia*.

## IDENTIFIKÁCIA PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE

- 3 **Účtovná jednotka určuje, či transakcia alebo iná udalosť je podnikovou kombináciou tak, že uplatní definíciu uvedenú v tomto štandarde IFRS, ktorou sa požaduje, aby nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky predstavovali podnik. Ak nadobudnuté aktíva nepredstavujú podnik, vykazujúca účtovná jednotka zaúčtuje transakciu alebo inú udalosť ako nadobudnutie aktív. V odsekoch B5 až B12D sa uvádza návod na identifikáciu podnikovej kombinácie a definícia podniku.**

## METÓDA NADOBUDNUTIA

- 4 **Účtovná jednotka zaúčtuje každú podnikovú kombináciu pomocou metódy nadobudnutia.**
- 5 Pri uplatňovaní metódy nadobudnutia treba:
- a) identifikovať nadobúdateľa;
  - b) určiť *dátum nadobudnutia*;



- c) vykázat a oceniť identifikovateľné nadobudnuté aktíva, prevzaté záväzky a akýkoľvek nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte; a
- d) vykázat a oceniť goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy.

#### Identifikácia nadobúdateľa

### 6 Pri každej podnikovej kombinácii musí byť jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek identifikovaná ako nadobúdateľ.

- 7 Na identifikáciu nadobúdateľa – účtovnej jednotky, ktorá začína *ovládať* inú účtovnú jednotku, t. j. nadobúdaný subjekt – sa použije návod uvedený v štandarde IFRS 10. Ak došlo k podnikovej kombinácii, ale uplatnenie návodu uvedeného v štandarde IFRS 10 jasne nenaznačuje, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je nadobúdateľom, pri tomto určovaní sa berú do úvahy faktory uvedené v odsekoch B14 až B18.

#### Určenie dátumu nadobudnutia

### 8 Nadobúdateľ identifikuje dátum nadobudnutia, čo je dátum, ku ktorému začína ovládať nadobúdaný subjekt.

- 9 Dátumom, ku ktorému nadobúdateľ začína ovládať nadobúdaný subjekt, je spravidla dátum, ku ktorému nadobúdateľ zákonne prevedie protihodnotu, nadobudne aktíva a prevezme záväzky nadobúdaného subjektu – dátum uzavretia. Nadobúdateľ by však mohol dosiahnuť ovládanie ku skoršiemu alebo neskoršiemu dátumu, než je dátum uzavretia. Napríklad dátum nadobudnutia predchádza dátumu uzavretia, ak sa písomnou dohodou ustanovuje, že nadobúdateľ začína ovládať nadobúdaný subjekt k dátumu pred dátumom uzavretia. Nadobúdateľ pri identifikácii dátumu nadobudnutia zohľadňuje všetky príslušné skutočnosti a okolnosti.

### Vykazovanie a oceňovanie identifikovateľných nadobudnutých aktív, prevzatých záväzkov a akéhokoľvek nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte

#### Zásada vykazovania

- 10 Nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia oddelene od goodwillu identifikovateľné nadobudnuté aktíva, prevzaté záväzky a každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte. Na vykazovanie identifikovateľných nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov sa vzťahujú podmienky vymedzené v odsekoch 11 a 12.

#### Podmienky vykazovania

- 11 Na to, aby identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky spĺňali podmienky na vykázanie v rámci uplatnenia metódy nadobudnutia, musia k dátumu nadobudnutia zodpovedať definíciám aktív a záväzkov podľa *konceptného rámca pre finančné výkazníctvo*. Napríklad v prípade, keď nadobúdateľ očakáva vznik nákladov, ale nie ich povinný v budúcnosti vynaložiť v súvislosti s uskutočnením svojho plánu ukončiť činnosť nadobúdaného subjektu alebo ukončiť zamestnanecké pomery alebo premiestniť zamestnancov nadobúdaného subjektu, tieto náklady nie sú k dátumu nadobudnutia záväzkami. Nadobúdateľ preto tieto náklady nevykazuje v rámci uplatnenia metódy nadobudnutia. Nadobúdateľ namiesto toho vykazuje tieto náklady vo svojej účtovnej závierke po kombinácii v súlade s inými štandardmi IFRS.
- 12 Okrem toho, aby identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky spĺňali kritériá na vykazovanie v rámci uplatnenia metódy nadobudnutia, musia skôr predstavovať súčasť toho, čo si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí *vlastníci*) vymenili v rámci transakcie podnikovej kombinácie, než predstavovať výsledok samostatných transakcií. Nadobúdateľ uplatňuje návod uvedený v odsekoch 51 až 53, aby určil, ktoré identifikovateľné nadobudnuté aktíva alebo prevzaté záväzky predstavujú pre nadobúdaný subjekt súčasť výmeny, a ktoré sú prípadne výsledkom samostatných transakcií, ktoré sa majú zaúčtovať v súlade s ich povahou a príslušnými štandardmi IFRS.
- 13 Výsledkom uplatnenia zásady a podmienok vykazovania nadobúdateľom môže byť vykázanie určitých aktív a záväzkov, ktoré nadobúdaný subjekt predtým vo svojej účtovnej závierke nevykazoval ako aktíva a záväzky. Nadobúdateľ napríklad vykazuje nadobudnutý identifikovateľný nehmotný majetok, ako je obchodná značka, patent alebo vzťahy so zákazníkmi, ktoré nadobúdaný subjekt vo svojej účtovnej závierke nevykazoval ako aktíva a záväzky, pretože ich vytvoril interne a súvisiace náklady účtoval do výdavkov.
- 14 V odsekoch B31 až B40 sa poskytuje návod na vykazovanie nehmotného majetku. V odsekoch 21A až 28B sa stanovujú druhy identifikovateľných aktív a záväzkov, medzi ktoré patria položky, pre ktoré tento štandard IFRS poskytuje obmedzené výnimky zo zásady a podmienok vykazovania.

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

- 15 K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ klasifikuje alebo určí identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky na účely následného uplatňovania iných štandardov IFRS. Nadobúdateľ uskutoční túto klasifikáciu alebo určenie na základe zmluvných podmienok, hospodárskych podmienok, svojich prevádzkových a účtovných politík a ostatných príslušných podmienok podľa toho, ako existujú k dátumu nadobudnutia.**
- 16 V štandardoch IFRS sa v niektorých situáciách stanovuje odlišné účtovanie v závislosti od toho, ako účtovná jednotka klasifikuje alebo určuje konkrétne aktívum alebo záväzok. Príklady klasifikácie alebo určenia účelu, ktoré uskutočňuje nadobúdateľ na základe príslušných podmienok podľa toho, ako existujú k dátumu nadobudnutia, zahŕňajú – ale neobmedzujú sa na – tieto skutočnosti:
- a) klasifikáciu konkrétnych finančných aktív a záväzkov ako oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo v amortizovanej hodnote, alebo ako finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*;
  - b) určenie derivátového nástroja za zabezpečovací nástroj v súlade so štandardom IFRS 9; a
  - c) posúdenie toho, či by mal byť vložený derivát oddelený od hostiteľskej zmluvy v súlade so štandardom IFRS 9 (čo je záležitosťou „klasifikácie“, keďže tento štandard IFRS používa tento pojem).
- 17 V tomto štandarde IFRS sa stanovuje výnimka zo zásady odseku 15:
- a) klasifikácia lízingovej zmluvy, v rámci ktorej nadobúdaný subjekt vystupuje ako prenajímateľ, buď ako operatívneho lízingu alebo ako finančného lízingu v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*.
  - b) [vypúšťa sa]
- Nadobúdateľ klasifikuje tieto zmluvy na základe zmluvných podmienok a ostatných faktorov pri vzniku zmluvy (alebo, ak sa zmluvné podmienky upravili spôsobom, ktorým by sa zmenila klasifikácia zmluvy, k dátumu tejto úpravy, ktorým by mohol byť dátum nadobudnutia).

*Zásada oceňovania*

- 18 Nadobúdateľ oceňuje identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia.**
- 19 Nadobúdateľ pri každej podnikovej kombinácii oceňuje k dátumu nadobudnutia zložky nekontrolných podielov nadobúdaného subjektu, ktoré sú súčasnými vlastníckymi podielmi a zaručujú svojim držiteľom nárok na pomerný podiel čistých aktív účtovnej jednotky v prípade likvidácie buď v:
- a) reálnej hodnote; alebo
  - b) súčasnom pomernom podiele vlastníckych nástrojov na vykázaných sumách identifikovateľných čistých aktív nadobúdaného subjektu.

Všetky ostatné zložky nekontrolných podielov sa oceňujú ich reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia s výnimkou prípadov, keď sa v rámci štandardov IFRS vyžaduje iný oceňovací základ.

- 20 V odsekoch 24 až 31A sa stanovujú typy identifikovateľných aktív a záväzkov, v ktorých sú zahrnuté položky, pre ktoré sa v tomto štandarde IFRS poskytujú obmedzené výnimky zo zásady oceňovania.

*Výnimky zo zásady vykazovania alebo zásady oceňovania*

- 21 V tomto štandarde IFRS sa stanovujú obmedzené výnimky zo zásad vykazovania a oceňovania uvedených v tomto štandarde. V odsekoch 21A až 31A sa stanovujú konkrétne položky, pre ktoré sa stanovujú výnimky, ako aj povaha týchto výnimiek. Nadobúdateľ zaúčtuje tieto položky na základe uplatnenia požiadaviek uvedených v odsekoch 21A až 31A, čoho výsledkom môže byť to, že niektoré položky sa:

- a) vykážu buď na základe uplatnenia dodatočných zásad vykazovania k tým, ktoré sú uvedené v odsekoch 11 a 12, alebo na základe uplatnenia požiadaviek iných štandardov IFRS, ktorých výsledky sa líšia od uplatnenia zásady a podmienok vykazovania;
- b) ocenia inou sumou, než sú ich reálne hodnoty k dátumu nadobudnutia.

#### Výnimky zo zásady vykazovania

#### Závazky a podmienené záväzky patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 37 alebo interpretácie IFRIC 21

- 21A Odsek 21B sa uplatňuje na záväzky a podmienené záväzky, ktoré by patrili do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* alebo interpretácie IFRIC 21 *Odvody*, keby namiesto prevzatia v rámci podnikovej kombinácie vznikli samostatne.
- 21B V konceptnom rámci pre finančné výkazníctvo sa záväzok vymedzuje ako „súčasná povinnosť účtovnej jednotky previesť hospodárske zdroje v dôsledku minulých udalostí“. V prípade rezervy alebo podmieneného záväzku, ktoré by patrili do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 37, nadobúdateľ uplatňuje odseky 15 až 22 štandardu IAS 37, na základe ktorých určí, či k dátumu nadobudnutia existuje súčasný záväzok v dôsledku minulých udalostí. V prípade odvodu, ktorý by patril do rozsahu pôsobnosti interpretácie IFRIC 21, nadobúdateľ uplatňuje interpretáciu IFRIC 21, na základe ktorej určí, či k zaväzujúcej udalosti, v dôsledku ktorej vznikol záväzok uhradiť odvod, došlo pred dátumom nadobudnutia.
- 21C Súčasná povinnosť identifikovaná v súlade s odsekom 21B by mohla spĺňať definíciu podmieneného záväzku uvedenú v odseku 22 písm. b). Ak je to tak, na uvedený podmienený záväzok sa uplatňuje odsek 23.

#### Podmienené záväzky a podmienené aktíva

- 22 V štandarde IAS 37 sa podmienený záväzok definuje ako:
- a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré účtovná jednotka nedokáže úplne ovplyvňovať; alebo
- b) súčasný záväzok, ktorý vzniká z minulých udalostí, ale nevykazuje sa, pretože:
- i) nie je pravdepodobné, že na vyrovnanie tohto záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky; alebo
- ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.
- 23 Nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia podmienený záväzok prevzatý v podnikovej kombinácii, ak tento podmienený záväzok predstavuje súčasnú povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a jej reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Nadobúdateľ preto – na rozdiel od odseku 14 písm. b), odsekov 23, 27, 29 a 30 štandardu IAS 37 – vykazuje k dátumu nadobudnutia podmienený záväzok prevzatý v podnikovej kombinácii, aj keď nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky. Odsek 56 tohto štandardu IFRS obsahuje návod na následné účtovanie podmienených záväzkov.
- 23A V štandarde IAS 37 je podmienené aktívum vymedzené ako „možné aktívum, ktoré vzniká z minulých udalostí a ktorého existencia bude potvrdená jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré účtovná jednotka nedokáže úplne ovplyvňovať“. Podmienené aktívum nadobúdateľ nevykazuje k dátumu nadobudnutia.

#### Výnimky zo zásad vykazovania i oceňovania

#### Dane z príjmov

- 24 Nadobúdateľ vykazuje a oceňuje odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok, vznikajúci z aktív nadobudnutých a záväzkov prevzatých v podnikovej kombinácii, v súlade so štandardom IAS 12 *Dane z príjmov*.
- 25 Nadobúdateľ zaúčtuje možné daňové vplyvy dočasných rozdielov a prenosu daňovej straty nadobúdaného subjektu do budúcich období, ktoré existujú k dátumu nadobudnutia alebo vznikajú ako výsledok nadobudnutia, v súlade so štandardom IAS 12.

*Zamestnanecké požitky*

- 26 Nadobúdateľ vykazuje a oceňuje záväzok (alebo prípadne aktívum) vzťahujúce sa na zamestnanecké požitky nadobúdaného subjektu v súlade so štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

*Majetok z odškodnenia*

- 27 Predávajúci v rámci podnikovej kombinácie môže zmluvne nahradiť nadobúdateľovi škodu vzniknutú v dôsledku podmienenej udalosti alebo neistoty v súvislosti s určitým aktívom alebo záväzkom alebo ich časťou. Predávajúci môže napríklad odškodniť nadobúdateľa v prípade strát nad stanovenú sumu vznikajúcich z konkrétnej podmienenej udalosti; inými slovami, predávajúci sa zaručí, že záväzok nadobúdateľa neprevýši stanovenú sumu. V dôsledku toho získava nadobúdateľ majetok z odškodnenia. Nadobúdateľ vykazuje majetok z odškodnenia ocenený na rovnakom základe ako odškodňovaná položka v rovnakom čase, v akom vykáže odškodňovanú položku, s výhradou potreby vytvoriť opravnú položku na nevyhnutelné sumy. Ak teda odškodnenie súvisí s aktívom alebo záväzkom, ktoré sa vykazujú k dátumu nadobudnutia a oceňujú sa reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia, nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia majetok z odškodnenia ocenený reálnou hodnotou k dátumu jeho nadobudnutia. Vplyvy neistoty týkajúcej sa budúcich peňažných tokov vzhľadom na úvahy o vymožitelnosti sú v prípade majetku z odškodnenia oceneného reálnou hodnotou zahrnuté do tohto ocenenia reálnou hodnotou a osobitná opravná položka k oceneniu nie je potrebná (príslušný návod na uplatňovanie je uvedený v odseku B41).
- 28 V niektorých prípadoch odškodnenie môže súvisieť s aktívom alebo záväzkom, ktoré sú výnimkami zo zásad vykazovania alebo oceňovania. Odškodnenie sa môže napríklad týkať podmieneného záväzku, ktorý sa k dátumu nadobudnutia nevykáže, pretože jeho reálnu hodnotu nemožno k tomuto dátumu spoľahlivo oceniť. V alternatívnom prípade sa môže odškodnenie vzťahovať na aktívum alebo záväzok, ktoré sú napríklad výsledkom zamestnaneckého požitku, ktorý sa oceňuje na inom základe, než je reálna hodnota k dátumu nadobudnutia. Za týchto okolností sa majetok z odškodnenia vykazuje a oceňuje s použitím predpokladov konzistentných s tými, ktoré sa použili na ocenenie odškodňovanej položky, s výhradou posúdenia vymožitelnosti majetku z odškodnenia vykonaného manažmentom a akýchkoľvek zmluvných obmedzení odškodňovanej sumy. Návod na následné účtovanie majetku z odškodnenia je uvedený v odseku 57.

*Lízingy, v ktorých nadobúdaný subjekt vystupuje ako nájomca*

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

*Výnimky zo zásady oceňovania**Znovunadobudnuté práva*

- 29 Nadobúdateľ oceňuje hodnotu znovunadobudnutého práva, vykázaného ako nehmotný majetok, na základe zostávajúcej zmluvnej doby vyplývajúcej z príslušnej zmluvy bez ohľadu na to, či by účastníci trhu pri oceňovaní jeho reálnej hodnoty zvažovali možné obnovenia zmlúv. Príslušný návod na uplatňovanie je uvedený v odsekoch B35 a B36.

*Transakcie s platbou na základe podielov*

- 30 Nadobúdateľ oceňuje záväzok alebo nástroj vlastného imania týkajúci sa transakcií s platbou na základe podielov nadobúdaného subjektu alebo výmenu transakcií s platbou na základe podielov nadobúdaného subjektu za transakcie s platbou na základe podielov nadobúdateľa v súlade s metódou uvedenou v štandarde IFRS 2 *Platby na základe podielov* k dátumu nadobudnutia. (V tomto štandarde IFRS sa výsledok uvedenej metódy označuje ako „trhové ocenenie“ transakcie s platbou na základe podielov.)

*Aktíva držané na predaj*

- 31 Nadobúdateľ oceňuje k dátumu nadobudnutia nadobudnutý dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* klasifikovaný ako držaný na predaj, reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj v súlade s odsekmi 15 až 18 tohto štandardu IFRS.

*Poistné zmluvy*

- 31A Nadobúdateľ oceňuje skupinu zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy* nadobudnutú v rámci podnikovej kombinácie a akékoľvek aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 17, ako záväzok alebo aktívum v súlade s odsekmi 39 a B93 až B95 štandardu IFRS 17, a to k dátumu nadobudnutia.

**Vykazovanie a oceňovanie goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy**

- 32 Nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia goodwill ocenený vo výške prebytku sumy podľa písmena a) nad sumou podľa písmena b) nižšie:

**a) súhrn:**

i) **prevedenej protihodnoty ocenej v súlade s týmto štandardom IFRS, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 37);**

ii) **sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte ocenej v súlade s týmto štandardom IFRS; a**

iii) **pri podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach (pozri odseky 41 a 42), reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým držaného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu;**

**b) rozdiel medzi hodnotami nadobudnutých identifikovateľných aktív k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s týmto štandardom IFRS.**

- 33 V podnikovej kombinácii, v rámci ktorej si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenia iba podiely na vlastnom imaní, môže byť reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia oceneľná na spoľahlivejšom základe, než reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdateľa k dátumu nadobudnutia. V takom prípade nadobúdateľ stanoví hodnotu goodwillu s použitím reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty prevádzaných podielov na vlastnom imaní k dátumu nadobudnutia. Na stanovenie výšky goodwillu v podnikovej kombinácii, pri ktorej nedošlo k prevodu protihodnoty, nadobúdateľ použije reálnu hodnotu nadobúdateľovho podielu v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty prevedenej protihodnoty k dátumu nadobudnutia [odsek 32 písm. a) bod i)]. Príslušný návod na uplatňovanie je uvedený v odsekoch B46 až B49.

*Výhodné kúpy*

- 34 Nadobúdateľ príležitostne uskutoční výhodnú kúpu, ktorá predstavuje podnikovú kombináciu, v rámci ktorej suma podľa odseku 32 písm. b) presiahne súhrnnú hodnotu súm uvedených v odseku 32 písm. a). Ak tento rozdiel pretrvá po uplatnení požiadaviek odseku 36, nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia výsledný zisk vo výsledku hospodárenia. Zisk sa priradí nadobúdateľovi.
- 35 Výhodná kúpa by mohla napríklad nastať pri podnikovej kombinácii, ktorá je núteným predajom, pri ktorom predávajúci koná pod nátlakom. Výnimky z vykazovania alebo oceňovania určitých položiek uvedených v odsekoch 22 až 31A však môžu mať za následok aj vykázanie zisku (alebo zmenu sumy vykazaného zisku) z výhodnej kúpy.
- 36 Nadobúdateľ predtým, ako sa vykáže zisk z výhodnej kúpy, opätovne posúdi, či správne identifikoval všetky nadobudnuté aktíva a všetky prevzaté záväzky, a vykáže všetky dodatočné aktíva alebo záväzky, ktoré sa identifikovali pri tomto preskúmaní. Nadobúdateľ potom preskúma postupy použité na ocenenie súm, ktorých vykázanie sa požaduje v tomto štandarde IFRS k dátumu nadobudnutia pri každej z týchto položiek:

a) identifikovateľné nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky;

b) prípadný nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte;



- c) v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach, predtým držaný podiel nadobúdateľa na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu; a
- d) prevedená protihodnota.

Cieľom preskúmania je zaistiť, aby ocenenia zodpovedajúcim spôsobom odzrkadľovali zváženie všetkých dostupných informácií k dátumu nadobudnutia.

#### *Prevedená protihodnota*

- 37 Protihodnota prevedená v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje reálnou hodnotou, ktorá sa vypočítava ako súčet reálnych hodnôt, ktoré majú k dátumu nadobudnutia aktíva prevedené nadobúdateľom, záväzky, ktoré vznikli nadobúdateľovi voči bývalým vlastníkom nadobúdaného subjektu, a podiely na vlastnom imaní emitované nadobúdateľom. (Akákoľvek časť prísľubov nadobúdateľa na platby na základe podielov, ktorá je vymenená za prísľuby držané zamestnancami nadobúdaného subjektu, ktoré sú zahrnuté do protihodnoty, ktorej prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie, sa však oceňuje v súlade s odsekom 30, a nie reálnou hodnotou.) Medzi príklady možných foriem protihodnoty patria peňažné prostriedky, iné aktíva, podnik alebo dcérska spoločnosť nadobúdateľa, *podmienené plnenie*, kmeňové alebo prioritné nástroje vlastného imania, opcie, warranty a členské podiely v *podielových združeniach*.
- 38 Prevedená protihodnota môže zahŕňať aktíva alebo záväzky nadobúdateľa, ktorých účtovné hodnoty sú odlišné od ich reálnych hodnôt k dátumu nadobudnutia (napríklad nepeňažný majetok alebo podnik nadobúdateľa). V takomto prípade nadobúdateľ precení prevedené aktíva alebo záväzky na ich reálne hodnoty k dátumu nadobudnutia a vykáže prípadné výsledné zisky alebo straty vo výsledku hospodárenia. Niekedy však po podnikovej kombinácii prevedené aktíva alebo záväzky zostávajú v kombinovanej účtovnej jednotke (napríklad z toho dôvodu, že aktíva alebo záväzky sa previedli na nadobúdaný subjekt, a nie jeho bývalým vlastníkom), a nadobúdateľ si tak ponecháva ich ovládanie. V takej situácii nadobúdateľ oceňuje tieto aktíva a záväzky v ich účtovných hodnotách, ktoré mali bezprostredne pred dátumom nadobudnutia, a tak pred podnikovou kombináciou i po nej nevykazujú vo výsledku hospodárenia zisk alebo stratu z aktív alebo záväzkov, ktoré ovláda.

#### *Podmienené plnenie*

- 39 Protihodnota, ktorú nadobúdateľ prevedie výmenou za nadobúdaný subjekt, zahŕňa akékoľvek aktívum alebo záväzok vyplývajúce z dohody o podmienenom plnení (pozri odsek 37). Nadobúdateľ vykazuje reálnu hodnotu podmieneného plnenia k dátumu nadobudnutia ako súčasť protihodnoty prevedenej výmenou za nadobúdaný subjekt.
- 40 Nadobúdateľ klasifikuje povinnosť uhradiť podmienené plnenie, ktoré zodpovedá definícii finančného nástroja, ako finančný záväzok alebo ako vlastné imanie na základe definícií nástrojov vlastného imania a finančného záväzku uvedených v odseku 11 štandardu IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*. Nadobúdateľ klasifikuje právo na vrátenie predtým prevedenej protihodnoty ako aktívum, ak sú splnené stanovené podmienky. Odsek 58 obsahuje návod na následné účtovanie podmieneného plnenia.

### **Dodatočný návod na uplatňovanie metódy nadobudnutia na konkrétne typy podnikových kombinácií**

#### *Podniková kombinácia realizovaná vo fázach*

- 41 Nadobúdateľ niekedy ovládne nadobúdaný subjekt, v ktorom pred dátumom nadobudnutia držal podiel na vlastnom imaní. Napríklad k 31. decembru 20X1 účtovná jednotka A drží 35 % nekontrolný podiel na vlastnom imaní účtovnej jednotky B. K tomuto dátumu účtovná jednotka A kúpi ďalší 40 % podiel v účtovnej jednotke B, čo jej umožní ovládať účtovnú jednotku B. V tomto štandarde IFRS sa takáto transakcia nazýva podnikovou kombináciou realizovanou vo fázach, ktorá sa niekedy nazýva aj postupným nadobudnutím.
- 42 V podnikovej kombinácii realizovanej vo fázach nadobúdateľ precení svoje predtým držané podiely na vlastnom imaní v nadobúdanom subjekte vo výške ich reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia a vykáže prípadný výsledný zisk alebo stratu vo výsledku hospodárenia alebo prípadne v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Mohlo sa stať, že v predchádzajúcich obdobiach vykazovania nadobúdateľ vykázal zmeny hodnoty svojich podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. V takom prípade sa suma, ktorá bola vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, vykazuje na rovnakom základe, ktorý by sa vyžadoval, keby nadobúdateľ priamo vyradil predtým držaný podiel na vlastnom imaní.



42A Keď niektorá zo strán spoločnej dohody (v zmysle vymedzenia uvedeného v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*) začne ovládať podnik, ktorý je spoločnou prevádzkou (v zmysle vymedzenia podľa štandardu IFRS 11), pričom bezprostredne pred dátumom nadobudnutia mala právo na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúcimi sa tejto spoločnej prevádzky, transakcia sa považuje za podnikovú kombináciu realizovanú vo fázach. Nadobúdateľ preto uplatňuje požiadavky na podnikovú kombináciu realizovanú vo fázach vrátane precenenia svojho predošlého podielu na spoločnej prevádzke, ako je opísané v odseku 42. Svoj predošlý podiel na spoločnej prevádzke tak nadobúdateľ preceňuje v plnom rozsahu.

*Podniková kombinácia realizovaná bez prevodu protihodnoty*

- 43 Nadobúdateľ niekedy ovládne nadobúdaný subjekt bez toho, aby došlo k prevodu protihodnoty. Na tieto kombinácie sa uplatňuje účtovanie pomocou metódy nadobudnutia. Príkladmi takýchto okolností sú:
- a) nadobúdaný subjekt spätne odkúpi pre existujúceho investora (nadobúdateľa) dostatočný počet svojich vlastných akcií s cieľom dosiahnuť ovládanie;
  - b) skončí sa platnosť práv menšinového veta, ktoré predtým znemožňovali nadobúdateľovi ovládať nadobúdaný subjekt, v ktorom nadobúdateľ držal väčšinové hlasovacie práva;
  - c) nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt sa dohodnú na kombinácii svojich podnikov len prostredníctvom zmluvy. Nadobúdateľ tak k dátumu nadobudnutia – alebo predtým – neprevedie výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu žiadnu protihodnotu a nedrží podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu. Medzi príklady podnikových kombinácií realizovaných len prostredníctvom zmluvy patrí spojenie dvoch podnikov v rámci dohody o zviazanosti alebo vytvorenie duálne kótovanej korporácie.
- 44 V podnikovej kombinácii realizovanej len prostredníctvom zmluvy priradí nadobúdateľ vlastníkom nadobúdaného subjektu sumu čistých aktív nadobúdaného subjektu vykázaných v súlade s týmto štandardom IFRS. Inými slovami, podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu držané inými stranami, než je nadobúdateľ, predstavujú v účtovnej závierke nadobúdateľa po kombinácii nekontrolný podiel aj vtedy, ak je výsledkom to, že všetky podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu sú priradené k nekontrolnému podielu.

**Obdobie oceňovania**

- 45 **Ak je prvotné účtovanie podnikovej kombinácie ku koncu obdobia vykazovania, v ktorom ku kombinácii došlo, neúplné, nadobúdateľ vo svojej účtovnej závierke vykáže predbežné sumy položiek, ktorých zaúčtovanie je neúplné. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ retrospektívne upraví predbežné sumy vykázané k dátumu nadobudnutia, aby sa odzrkadlili nové informácie získané o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré by v prípade, že by boli známe, boli ovplyvnili ocenenie súm vykázaných k tomuto dátumu. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ takisto retrospektívne vykáže dodatočné aktíva a záväzky, ak sa získali nové informácie o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré by v prípade, že by boli známe, mali za následok vykávanie týchto aktív a záväzkov k tomuto dátumu. Obdobie oceňovania sa končí v okamihu, keď nadobúdateľ získa informácie, ktoré vyhľadával o skutočnostiach a okolnostiach existujúcich k dátumu nadobudnutia, alebo keď zistí, že viac informácií nie je možné získať. Obdobie oceňovania však nemôže presiahnuť jeden rok od dátumu nadobudnutia.**
- 46 Obdobie oceňovania je obdobie po dátume nadobudnutia, počas ktorého môže nadobúdateľ upraviť predbežné sumy vykázané v rámci podnikovej kombinácie. Obdobie oceňovania poskytuje nadobúdateľovi primeraný čas na získanie informácií potrebných na identifikáciu a ocenenie nasledujúcich položiek, a to k dátumu nadobudnutia v súlade s požiadavkami tohto štandardu IFRS:
- a) identifikovateľné nadobúdané aktíva, prevzaté záväzky a každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte;
  - b) protihodnota prevedená na nadobúdaný subjekt (alebo iná suma použitá pri oceňovaní goodwillu);
  - c) v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach, podiel na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu predtým držaný nadobúdateľom; a
  - d) výsledný goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy.

- 47 Nadobúdateľ pri zisťovaní toho, či by z informácií získaných po dátume nadobudnutia mala vyplývať úprava predbežných vykázaných súm, alebo či tieto informácie vyplývajú z udalostí, ktoré nastali po dátume nadobudnutia, zohľadňuje všetky príslušné faktory. Medzi príslušné faktory patrí dátum získania dodatočných informácií a to, či dokáže nadobúdateľ identifikovať dôvod zmeny predbežných súm. Do informácií získaných krátko po dátume nadobudnutia sa s väčšou pravdepodobnosťou budú premietat okolnosti, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, než informácie získané o niekoľko mesiacov neskôr. Napríklad, pokiaľ nie je možné identifikovať ovplyvňujúcu udalosť, ktorá zmenila reálnu hodnotu, predaj aktíva tretej osobe krátko po dátume nadobudnutia za sumu, ktorá sa významne líši od jeho predbežnej reálnej hodnoty ocenenej k tomuto dátumu, pravdepodobne naznačuje chybu v predbežnej sume.
- 48 Nadobúdateľ vykazuje zvýšenie (zníženie) predbežnej sumy vykázanej pre identifikovateľné aktívum (záväzok) pomocou zníženia (zvýšenia) goodwillu. Nové informácie získané počas obdobia oceňovania by však niekedy mohli mať za následok vykázanie úpravy predbežnej sumy viac než jedného aktíva alebo záväzku. Napríklad, nadobúdateľ by mohol prevziať záväzok uhradiť škody týkajúce sa nehody v jednej z prevádzok nadobúdaného subjektu, ktorá je čiastočne alebo úplne pokrytá poistením zodpovednosti nadobúdaného subjektu. Ak nadobúdateľ získa počas obdobia oceňovania novú informáciu o reálnej hodnote tohto záväzku k dátumu nadobudnutia, úprava goodwillu vyplývajúca zo zmeny predbežnej sumy vykázanej pri záväzku by sa kompenzovala (úplne alebo čiastočne) pomocou príslušnej úpravy goodwillu vyplývajúcej zo zmeny predbežnej sumy vykázanej pri pohľadávke nároku voči poisťovateľovi.
- 49 Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ vykazuje úpravy predbežných súm, akoby bolo k dátumu nadobudnutia zaúčtovanie podnikovej kombinácie úplné. Nadobúdateľ tak podľa potreby preskúma porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobia vykazané v účtovnej závierke vrátane uskutočnenia všetkých zmien v odpisoch, amortizácii alebo iných vplyvoch na výnosy vykazaných pri dokončovaní prvotného zaúčtovania.
- 50 Po skončení obdobia oceňovania nadobúdateľ preskúma účtovanie podnikovej kombinácie iba s cieľom opraviť chybu v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

#### Určovanie toho, čo predstavuje súčasť transakcie podnikovej kombinácie

- 51 **Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt môžu mať pred začatím rokovaní o podnikovej kombinácii predchádzajúci vzťah alebo inú dohodu, alebo môžu počas rokovaní uzavrieť dohodu, ktorá je oddelená od podnikovej kombinácie. V každej z týchto situácií nadobúdateľ identifikuje všetky sumy, ktoré nie sú súčasťou toho, čo si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenili v podnikovej kombinácii, t. j. sumy, ktoré nepredstavujú súčasť výmeny za nadobúdaný subjekt. Nadobúdateľ vykazuje ako súčasť uplatnenia metódy nadobudnutia iba protihodnoty, ktoré sa previedli za nadobúdaný subjekt, a aktíva nadobudnuté a záväzky prevzaté výmenou za nadobúdaný subjekt. Samostatné transakcie sa zaúčtujú v súlade s príslušnými štandardmi IFRS.**
- 52 Transakcia uzatvorená pred kombináciou nadobúdateľom alebo v mene nadobúdateľa, alebo skôr primárne v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky, než primárne v prospech nadobúdaného subjektu (alebo jeho bývalých vlastníkov), je pravdepodobne samostatnou transakciou. Príklady samostatných transakcií, ktoré nemajú byť súčasťou uplatňovania metódy nadobudnutia, sú tieto:
- transakcia, ktorej výsledkom je vysporiadanie predchádzajúceho vzťahu medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom;
  - transakcia, ktorou sú zamestnanci alebo bývalí vlastníci nadobúdaného subjektu odmeňovaní za budúce služby;  
a
  - transakcia, ktorou sa nadobúdanému subjektu alebo jeho bývalým vlastníkom vyplácajú náhrady nákladov nadobúdateľa súvisiacich s nadobudnutím.

Príslušný návod na uplatňovanie je uvedený v odsekoch B50 až B62.

#### Náklady súvisiace s nadobudnutím

- 53 Náklady súvisiace s nadobudnutím sú náklady, ktoré vynaloží nadobúdateľ na uskutočnenie podnikovej kombinácie. Do týchto nákladov patria odmeny za sprostredkovanie; honoráre za poradenstvo, právne, účtovné, oceňovacie a iné odborné služby či konzultácie; všeobecné administratívne náklady vrátane nákladov na udržiavanie internej organizačnej zložky pre akvizície; a náklady na registráciu a emisiu dlhových a majetkových cenných papierov. Nadobúdateľ zaúčtuje náklady súvisiace s nadobudnutím ako náklady v období, v ktorom sú náklady vynaložené a v ktorom sú prijaté služby, s jednou výnimkou. Náklady na emisiu dlhových alebo majetkových cenných papierov sa vykazujú v súlade so štandardmi IAS 32 a IFRS 9.

## NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE

**54 Nadobúdateľ vo všeobecnosti následne oceňuje a účtuje aktíva nadobudnuté, záväzky prevzaté alebo vzniknuté a nástroje vlastného imania emitované v rámci podnikovej kombinácie v súlade s ostatnými uplatniteľnými štandardmi IFRS na tieto položky, v závislosti od ich povahy. V tomto štandarde IFRS sa však poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie ďalej uvedených nadobudnutých aktív, prevzatých alebo vzniknutých záväzkov a nástrojov vlastného imania emitovaných v rámci podnikovej kombinácie:**

- a) znovunadobudnuté práva;
- b) podmienené záväzky vykázané k dátumu nadobudnutia;
- c) majetok z odškodnenia; a
- d) podmienené plnenie.

**Príslušný návod na uplatňovanie je uvedený v odseku B63.**

**Znovunadobudnuté práva**

55 Znovunadobudnuté právo vykázané ako nehmotný majetok sa amortizuje počas zostatkového zmluvného obdobia zmluvy, ktorou bolo právo poskytnuté. Nadobúdateľ, ktorý následne predá znovunadobudnuté právo tretej strane, zahrnie účtovnú hodnotu nehmotného majetku do určovania zisku alebo straty z predaja.

**Podmienené záväzky**

56 Po prvotnom zaúčtovaní a predtým, ako je záväzok vysporiadaný, zrušený alebo uplynie jeho platnosť, nadobúdateľ oceňuje podmienený záväzok vykázaný v rámci podnikovej kombinácie v sume, ktorá je vyššia spomedzi týchto dvoch súm:

- a) suma, ktorá by sa vykazala v súlade so štandardom IAS 37; a
- b) prvotne zaúčtovaná suma, znížená prípadne o kumulovanú sumu príjmu vykázanú v súlade so zásadami štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.

Táto požiadavka sa neuplatňuje na zmluvy účtované v súlade so štandardom IFRS 9.

**Majetok z odškodnenia**

57 Ku koncu každého následného obdobia vykazovania oceňuje nadobúdateľ majetok z odškodnenia, ktorý bol vykázaný k dátumu nadobudnutia, na rovnakom základe ako záväzok alebo majetok z odškodnenia, pričom zohľadní zmluvné obmedzenia jeho sumy a – v prípade majetku z odškodnenia, ktorý nie je následne ocenený vo svojej reálnej hodnote – zohľadní vymožitelnosť majetku z odškodnenia. Nadobúdateľ ukončí vykazovanie majetku z odškodnenia iba v prípade, keď majetok prevezme, predá, alebo iným spôsobom stratí naň právo.

**Podmienené plnenie**

58 Niektoré zmeny reálnej hodnoty podmieneného plnenia, ktoré nadobúdateľ vykazuje po dátume nadobudnutia, môžu byť výsledkom dodatočných informácií o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, ktoré nadobúdateľ získal po tomto dátume. Takéto zmeny sú v súlade odsekmi 45 až 49 úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania. Zmeny vyplývajúce z udalostí po dátume nadobudnutia, ako je splnenie cieľa ziskov, dosiahnutie stanovenej ceny akcie alebo dosiahnutie medzníka v projekte výskumu a vývoja, však nie sú úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania. Nadobúdateľ zaúčtuje zmeny reálnej hodnoty podmieneného plnenia, ktoré nie sú úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania, takto:

- a) podmienené plnenie klasifikované ako vlastné imanie sa nepreceňuje a jeho následné vysporiadanie sa účtuje v rámci vlastného imania;
- b) iné podmienené plnenie, ktoré:

- i) patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9, sa oceňuje reálnou hodnotou ku každému dátumu vykazovania a zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9;
- ii) nepatrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9, sa oceňuje reálnou hodnotou ku každému dátumu vykazovania a zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia.

## ZVEREJŇOVANIE

**59 Nadobúdateľ zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančný vplyv podnikovej kombinácie realizovanej buď:**

**a) počas bežného obdobia vykazovania; alebo**

**b) po konci obdobia vykazovania, ale predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie.**

60 Aby nadobúdateľ splnil cieľ uvedený v odseku 59, zverejní informácie uvedené v odsekoch B64 až B66.

**61 Nadobúdateľ zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť finančné vplyvy úprav vykázaných v bežnom období vykazovania, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií realizovaných v tomto období alebo v predchádzajúcich obdobiach vykazovania.**

62 Aby nadobúdateľ splnil cieľ uvedený v odseku 61, zverejní informácie uvedené v odseku B67.

63 Ak špecifické zverejnenia požadované týmto štandardom alebo inými štandardmi IFRS nezodpovedajú cieľom uvedeným v odsekoch 59 a 61, nadobúdateľ zverejní všetky dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

**Dátum nadobudnutia účinnosti**

64 Tento štandard IFRS sa uplatňuje prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je začiatok prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Tento štandard IFRS sa však uplatní iba k začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 30. júna 2007 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard IFRS pred 1. júlom 2009, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatňuje štandard IAS 27 (v znení zmien z roku 2008).

64A [Vypúšťa sa.]

64B Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa zmenili odseky 19, 30 a B56 a doplnili odseky B62A a B62B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Uplatňovanie by byť prospektívne od dátumu, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatnila tento štandard IFRS.

64C Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa doplnili odseky 65A až 65E. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Zmeny sa uplatňujú na zostatky podmienených plnení, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií s dátumom nadobudnutia pred uplatnením tohto štandardu IFRS (v znení z roku 2008).

64D [Vypúšťa sa.]

64E Štandardom IFRS 10, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 7, B13, B63 písm. e) a dodatok A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 10.

64F Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji sa 2011, sa zmenili odseky 20, 29, 33, 47, zmenila sa definícia reálnej hodnoty uvedená v dodatku A a zmenili sa odseky B22, B40, B43 až B46, B49 a B64. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

- 64G Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil odsek 7 a doplnil sa odsek 2A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 64H [Vypúšťa sa.]
- 64I Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenili odseky 40 a 58 a doplnil odsek 67A a jeho súvisiaci nadpis. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia je 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka môže uplatňovať túto zmenu skôr za predpokladu, že sa uplatnili aj štandardy IFRS 9 a IAS 37 (v znení zmien uskutočnených na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*). Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 64J Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2011 – 2013*, vydaným v decembri 2013, sa zmenil odsek 2 písm. a). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 64K Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 56. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 64L Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 16, 42, 53, 56, 58 a B41 a vypustili sa odseky 64A, 64D a 64H. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 64M Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 14, 17, B32 a B42, vypustili sa odseky B28 až B30 a ich príslušný nadpis a doplnili sa odseky 28A až 28B a ich príslušný nadpis. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 64N Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenili odseky 17, 20, 21, 35 a B63 a za odsek 31 sa doplnil nadpis a odsek 31A. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa zmenil odsek 31A. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny odseku 17 na podnikové kombinácie s dátumom nadobudnutia po dátume prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17. Účtovná jednotka uplatňuje ostatné zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 64O Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2015 – 2017*, vydaným v decembri 2017, sa doplnil odsek 42A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je dátum na začiatku alebo po začiatku prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní.
- 64P Dokumentom *Definícia podniku*, vydaným v októbri 2018, sa doplnili odseky B7A až B7C, B8A a B12A až B12D, zmenila sa definícia pojmu „podnik“ uvedená v dodatku A, zmenili sa odseky 3, B7 až B9, B11 a B12 a vypustil sa odsek B10. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je dátum na začiatku alebo po začiatku prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. januára 2020 alebo neskôr, a na nadobudnutie aktív, ktoré sa uskutočňuje na začiatku alebo po začiatku uvedeného obdobia. Skoršie uplatňovanie týchto zmien je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 64Q Dokumentom *Odkaz na koncepčný rámec*, vydaným v máji 2020, sa zmenili odseky 11, 14, 21, 22 a 23 a doplnili sa odseky 21A, 21B, 21C a 23A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je dátum na začiatku alebo po začiatku prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. januára 2022 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne alebo skôr uplatňuje aj všetky zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v marci 2018.

#### Prechodné ustanovenia

- 65 Aktíva a záväzky, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií, ktorých dátumy nadobudnutia predchádzali uplatneniu tohto štandardu IFRS, sa pri uplatnení tohto štandardu IFRS neupravujú.



- 65A Zostatky podmienených plnení, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií, ktorých dátum nadobudnutia predchádza dátumu prvého uplatnenia tohto štandardu IFRS v znení z roku 2008 účtovnou jednotkou sa pri prvom uplatnení tohto štandardu IFRS neupravujú. V následnom účtovaní sa na tieto zostatky uplatňujú odseky 65B až 65E. Odseky 65B až 65E sa neuplatňujú na účtovanie zostatkov podmienených plnení, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií s dátumom nadobudnutia v deň alebo po dni, keď účtovná jednotka po prvýkrát uplatnila tento štandard IFRS (v znení z roku 2008). V odsekoch 65B až 65E sa podnikovými kombináciami označujú výlučne podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia predchádza uplatneniu tohto štandardu IFRS (v znení z roku 2008).
- 65B Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje úpravu nákladov na kombináciu, ktorá je podmienená budúcimi udalosťami, nadobúdateľ zahrnie sumu takejto úpravy do nákladov na kombináciu k dátumu nadobudnutia za predpokladu, že úprava je pravdepodobná a možno ju spoľahlivo oceniť.
- 65C Zmluva o podnikovej kombinácii môže umožňovať úpravy nákladov na kombináciu, pričom takéto úpravy závisia od jednej alebo viacerých budúcich udalostí. Úprava môže byť podmienená napríklad zachovaním alebo dosiahnutím stanovenej úrovne zisku v budúcich obdobiach alebo zachovaním trhovej ceny emitovaných nástrojov. Zvyčajne je možné odhadnúť sumu takejto úpravy v čase prvotného účtovania kombinácie bez zníženia spoľahlivosti informácií, aj keď vždy existuje určitá úroveň neistoty. Ak k budúcim udalostiam nedôjde alebo treba prehodnotiť odhad, náklady podnikovej kombinácie sa zodpovedajúcim spôsobom upravujú.
- 65D Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje takúto úpravu, úprava sa v rámci prvotného účtovania kombinácie nezahŕňa do nákladov na kombináciu, ak nie je pravdepodobná alebo ak ju nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa takáto úprava následne stane pravdepodobnou a je ju možné spoľahlivo oceniť, dodatočná protihodnota sa považuje za úpravu nákladov na kombináciu.
- 65E Za určitých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať vykonanie následnej platby v prospech predávajúceho ako kompenzácie za zníženie hodnoty poskytnutých aktív, emitovaných nástrojov vlastného imania alebo záväzkov vzniknutých či prevzatých nadobúdateľom výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu. K takejto situácii dochádza napríklad vtedy, keď nadobúdateľ zaručí trhovú cenu emitovaných nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie a od nadobúdateľa sa vyžaduje, aby emitoval ďalšie nástroje vlastného imania alebo dlhové nástroje s cieľom dosiahnuť pôvodne stanovenú sumu. V takýchto prípadoch sa nevykazuje žiadne zvýšenie nákladov na podnikovú kombináciu. V prípade nástrojov vlastného imania sa reálna hodnota dodatočnej platby kompenzuje rovnakým znížením hodnoty priradenej prvotne emitovaným nástrojom. V prípade dlhových nástrojov sa dodatočná platba považuje za zníženie prémie alebo zvýšenie diskontu z prvotnej emisie.
- 66 Účtovná jednotka, ako je podielové združenie, ktorá ešte neuplatnila štandard IFRS 3 a mala jednu alebo viac podnikových kombinácií, ktoré sa zaúčtovali s použitím metódy kúpy, uplatňuje prechodné ustanovenia uvedené v odsekoch B68 a B69.

#### **Dane z príjmov**

- 67 Na podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia nastal predtým, ako sa uplatní tento štandard IFRS, uplatňuje nadobúdateľ požiadavky odseku 68 štandardu IAS 12 (v znení zmien tohto štandardu IFRS) prospektívne. To znamená, že nadobúdateľ neupravuje účtovanie predchádzajúcich podnikových kombinácií o zmeny predtým vykázané vo vykázaných odložených daňových pohľadávkach. Od dátumu, kedy sa uplatní tento štandard IFRS, však nadobúdateľ vykazuje zmeny vykázaných odložených daňových pohľadávok ako úpravu výsledku hospodárenia (alebo, ak sa to požaduje v štandarde IAS 12, mimo výsledku hospodárenia).

#### **ODKAZ NA ŠTANDARD IFRS 9**

- 67A Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 by sa mal chápať ako odkaz na štandard IAS 39.

#### **UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IFRS 3 (VYDANÉHO V ROKU 2004)**

- 68 Týmto štandardom IFRS sa nahrádza štandard IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení z roku 2004).



## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>nadobúdaný subjekt</b>	Podnik alebo podniky, ktorých ovládanie <b>nadobúdateľ</b> získa v <b>podnikovej kombinácii</b> .
<b>nadobúdateľ</b>	Účtovná jednotka, ktorá získa ovládanie <b>nadobúdaného subjektu</b> .
<b>dátum nadobudnutia</b>	Dátum, ku ktorému <b>nadobúdateľ</b> získa ovládanie <b>nadobúdaného subjektu</b> .
<b>podnik</b>	Integrovaný súbor činností a aktív, ktorý je možné viesť a riadiť na účely poskytovania tovaru alebo služieb zákazníkom, vytvárania investičných výnosov (napríklad dividend alebo úrokov) alebo vytvárania iných príjmov z bežných činností.
<b>podniková kombinácia</b>	Transakcia alebo iná udalosť, v rámci ktorej <b>nadobúdateľ</b> získa ovládanie jedného alebo viacerých <b>podnikov</b> . Transakcie, ktoré sa niekedy označujú ako „skutočné fúzie“ alebo „fúzie rovnocenných“, sú takisto <b>podnikovými kombináciami</b> v zmysle, v akom sa tento pojem používa v tomto štandarde IFRS.
<b>podmienené plnenie</b>	Obvykle povinnosť <b>nadobúdateľa</b> previesť dodatočné aktíva alebo <b>podieľy na vlastnom imaní</b> na bývalých vlastníkov <b>nadobúdaného subjektu</b> , predstavujúca súčasť výmeny za <b>ovládanie nadobúdaného subjektu</b> , ak nastanú stanovené budúce udalosti alebo budú splnené určité podmienky. <i>Podmienené plnenie</i> však takisto môže dať <b>nadobúdateľovi</b> právo na výnos z predtým prevedenej protihodnoty, ak sa splnia stanovené podmienky.
<b>podieľy na vlastnom imaní</b>	Na účely tohto štandardu IFRS sa pojem <i>podieľy na vlastnom imaní</i> všeobecne používa vo význame vlastníckych podielov v účtovných jednotkách vlastnených investormi a vlastníckych, členských alebo účastníckych podielov v <b>podielových združeniach</b> .
<b>reálna hodnota</b>	<i>Reálna hodnota</i> je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri štandard IFRS 13.)
<b>goodwill</b>	Aktívum predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v <b>podnikovej kombinácii</b> , ktoré nie sú individuálne identifikované a samostatne vykázané.
<b>identifikovateľný</b>	Aktívum je <i>identifikovateľné</i> , ak je buď:  a) oddeliteľné, t. j. je možné ho oddeliť alebo rozdeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne alebo spolu s príslušnou zmluvou, identifikovateľným aktívom alebo záväzkom bez ohľadu na to, či tak účtovná jednotka plánuje urobiť; alebo  b) vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv a povinností.
<b>nehmotný majetok</b>	<b>Identifikovateľný</b> nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

---

<b>podielové združenie</b>	Účtová jednotka, ktorá je iná než účtovná jednotka vlastnená investorom a ktorá poskytuje dividendy, nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo svojim <b>vlastníkom</b> , členom alebo účastníkom. Podielovými združeniami sú napríklad vzájomná poisťovňa, úverové družstvo a všetky družstevné subjekty.
<b>nekontrolný podiel</b>	Vlastné imanie dcérskej spoločnosti, ktoré nie je priamo alebo nepriamo priraditeľné materskej spoločnosti.
<b>vlastníci</b>	Na účely tohto štandardu IFRS sa pojem <i>vlastníci</i> používa v tom zmysle, že zahŕňa držiteľov <b>podielov na vlastnom imaní</b> účtovných jednotiek vlastnených investormi a vlastníkov, členov alebo účastníkov <b>podielových združení</b> .

## Dodatok B

## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

## PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE SPOLUOVLÁDANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK [UPLATŇOVANIE ODSEKU 2 PÍSM. c)]

- B1 Tento štandard IFRS sa nevzťahuje na podnikovú kombináciu spoluovládaných účtovných jednotiek alebo podnikov. Podniková kombinácia zahŕňajúca spoluovládané účtovné jednotky alebo podniky je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej všetky kombinujúce sa účtovné jednotky alebo podniky v konečnom dôsledku ovláda tá istá strana alebo strany tak pred uskutočnením podnikovej kombinácie, ako aj po nej, a toto ovládanie nie je dočasné.
- B2 Skupina jednotlivcov sa považuje za skupinu, ktorá ovláda účtovnú jednotku vtedy, ak v dôsledku zmluvných dojednaní majú spoločnú právomoc riadiť jej finančné a prevádzkové politiky tak, aby získali úžitky z jej činností. Preto podniková kombinácia nepatrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dojednaní v konečnom dôsledku spoločnú právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky každej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek tak, aby skupina získala úžitky z ich činností, pričom táto rozhodujúca spoločná právomoc nie je dočasná.
- B3 Účtovnú jednotku môže ovládať jednotlivec alebo skupina jednotlivcov, ktorí konajú spoločne na základe zmluvného dojednania, a takýto jednotlivec alebo skupina jednotlivcov nemusia podliehať požiadavkám na finančné vykazovanie uvedeným v štandardoch IFRS. Preto kombinujúce sa účtovné jednotky nemusia byť zahrnuté ako súčasť tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu spoluovládané účtovné jednotky.
- B4 Rozsah nekontrolných podielov v každej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek pred podnikovou kombináciou a po nej nie je relevantný pri určení, či daná kombinácia zahŕňa spoluovládané účtovné jednotky. Podobne aj skutočnosť, že jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky, nie je dôležitá pri určovaní, či kombinácia zahŕňa spoluovládané účtovné jednotky.

## IDENTIFIKÁCIA PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 3)

- B5 V tomto štandarde IFRS sa podniková kombinácia definuje ako transakcia alebo iná udalosť, v rámci ktorej nadobúdateľ dosiahne ovládanie jedného alebo viacerých podnikov. Nadobúdateľ by mohol ovládnuť nadobúdaný subjekt rozličnými spôsobmi, napríklad:
- a) prevodom peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo iných aktív (vrátane čistých aktív, ktoré tvoria podnik);
  - b) prostredníctvom vzniku záväzkov;
  - c) emisiou podielov na vlastnom imaní;
  - d) poskytnutím viac ako jedného typu protihodnoty; alebo
  - e) bez prevodu protihodnoty, ako napríklad iba prostredníctvom zmluvy (pozri odsek 43).
- B6 Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rozličnými spôsobmi na základe právnych, daňových alebo iných dôvodov, ktoré zahŕňajú – ale neobmedzujú sa na – tieto skutočnosti:
- a) jeden alebo viac podnikov sa stane dcérskymi spoločnosťami nadobúdateľa alebo čisté aktíva jedného alebo viacerých podnikov sa právne zlúčia do nadobúdateľa;
  - b) jedna kombinujúca sa účtovná jednotka prevedie svoje čisté aktíva alebo jej vlastníci prevedú svoje podiely na vlastnom imaní na inú kombinujúcu sa účtovnú jednotku alebo na jej vlastníkov;

- c) všetky kombinujúce sa účtovné jednotky prevedú svoje čisté aktíva, alebo vlastníci týchto jednotiek prevedú svoje podiely na vlastnom imaní do novovytvorenej účtovnej jednotky (čo sa niekedy označuje ako „roll-up transakcia“ alebo „put-together transakcia“); alebo
- d) skupina bývalých vlastníkov jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek ovládne kombinovanú účtovnú jednotku.

#### DEFINÍCIA PODNIKU (UPLATŇOVANIE ODSEKU 3)

B7 Podnik sa skladá zo vstupov a procesov uplatňovaných na tieto vstupy, ktoré majú schopnosť prispieť k vytváraniu výstupov. Tri prvky podniku sú vymedzené takto (pozri návod týkajúci sa prvkov podniku uvedený v odsekoch B8 až B12D):

- a) **vstup:** akýkoľvek ekonomický zdroj, ktorý vytvára výstupy alebo má schopnosť prispieť k ich vytváraniu, keď sa naň uplatňuje jeden alebo viac procesov. Medzi príklady patria dlhodobý majetok (vrátane nehmotného majetku alebo práv na používanie dlhodobého majetku), duševné vlastníctvo, schopnosť získať prístup k potrebným materiálom alebo právam a zamestnanci;
- b) **proces:** každý systém, štandard, protokol, konvencia alebo pravidlo, ktoré pri uplatňovaní na vstup alebo vstupy vytvára alebo má schopnosť prispieť k vytváraniu výstupov. Medzi príklady patria procesy strategického riadenia, prevádzkové procesy a procesy riadenia zdrojov. Tieto procesy sú spravidla zdokumentované, no potrebné procesy, ktoré sa môžu uplatňovať na vstupy s cieľom vytvárať výstupy, môžu zabezpečiť aj intelektuálne schopnosti organizovanej pracovnej sily, ktorá má potrebné zručnosti a skúsenosti a dodržiava pravidlá a konvencie. (Účtovné, fakturačné, mzdové a ostatné administratívne systémy spravidla nepredstavujú procesy používané na vytváranie výstupov.)
- c) **výstup:** výsledok vstupov a procesov uplatňovaných na tieto vstupy, ktoré poskytujú tovar alebo služby zákazníkovi, vytvárajú investičné výnosy (napríklad dividendy alebo úroky) alebo vytvárajú iné príjmy z bežných činností.

#### Nepovinný test na zistenie koncentrácie reálnej hodnoty

B7A V odseku B7B sa stanovuje nepovinný test (test koncentrácie) na zjednodušené posúdenie toho, či nadobudnutý súbor činností a aktív nepredstavuje podnik. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, či test použije alebo nie. Účtovná jednotka môže prijať takéto rozhodnutie osobitne pri každej transakcii alebo inej udalosti. Test koncentrácie má tieto dôsledky:

- a) ak sú podmienky testu splnené, určí sa, že súbor činností a aktív nepredstavuje podnik, a nie je potrebné žiadne ďalšie posudzovanie;
- b) ak podmienky testu nie sú splnené alebo ak sa účtovná jednotka rozhodne test nepoužiť, účtovná jednotka následne vykoná posúdenie uvedené v odsekoch B8 až B12D.

B7B Podmienky testu koncentrácie sú splnené, ak je v podstate celá reálna hodnota nadobudnutých hrubých aktív koncentrovaná v jednom identifikovateľnom aktíve alebo skupine podobných identifikovateľných aktív. Na účely testu koncentrácie:

- a) sú z nadobudnutých hrubých aktív vylúčené peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty, odložené daňové pohľadávky a goodwill vyplývajúci z účinkov odložených daňových záväzkov;
- b) reálna hodnota nadobudnutých hrubých aktív zahŕňa každú prevedenú protihodnotu (plus reálnu hodnotu každého nekontrolného podielu a reálnu hodnotu každého predtým držaného podielu), ktorá presahuje reálnu hodnotu nadobudnutých čistých identifikovateľných aktív. Reálna hodnota nadobudnutých hrubých aktív sa obvykle môže stanoviť ako súčet reálnej hodnoty prevedenej protihodnoty (ku ktorej sa pripočíta reálna hodnota každého nekontrolného podielu a reálna hodnota každého predtým držaného podielu) a reálnej hodnoty prevzatých záväzkov (iných ako odložené daňové záväzky), z ktorého sa následne vylúčia položky identifikované v písmene a). Ak však reálna hodnota nadobudnutých hrubých aktív presahuje uvedený súčet, môže byť niekedy potrebný presnejší výpočet;

- c) jedno identifikovateľné aktívum zahŕňa akékoľvek aktívum alebo súbor aktív, ktoré by boli v rámci podnikovej kombinácie vykázané a ocenené ako jedno identifikovateľné aktívum;
- d) ak je hmotné aktívum spojené s iným hmotným aktívom (alebo podkladovým aktívom, ktoré je predmetom lízingu, ako je vymedzené v štandarde IFRS 16 *Lízingy*), od ktorého ho nemožno fyzicky oddeliť a používať samostatne bez vynaloženia značných nákladov alebo značného zníženia úžitkovej alebo reálnej hodnoty niektorého z týchto aktív (napríklad pozemkov a budov), tieto aktíva sa považujú za jedno identifikovateľné aktívum;
- e) účtovná jednotka pri posudzovaní toho, či sú aktíva podobné, berie do úvahy povahu každého jedného identifikovateľného aktíva a riziká spojené s riadením a vytváraním výstupov z aktív (teda rizikové charakteristiky);
- f) za podobné aktíva sa nepovažujú tieto položky:
- i) hmotné aktívum a nehmotné aktívum;
  - ii) hmotné aktíva v rôznych triedach (napríklad zásoby, výrobné zariadenia a automobily), pokiaľ sa nepovažujú za jedno identifikovateľné aktívum v súlade s kritériom uvedeným v písmene d);
  - iii) identifikovateľné nehmotné aktíva v rôznych triedach (napríklad obchodné značky, licencie a nehmotné aktíva v štádiu vývoja);
  - iv) finančné aktívum a nefinančné aktívum;
  - v) finančné aktíva v rôznych triedach (napríklad pohľadávky a investície do nástrojov vlastného imania); a
  - vi) identifikovateľné aktíva, ktoré sú v rovnakej triede aktív, ale majú značne odlišné rizikové charakteristiky.

B7C Požiadavkami uvedenými v odseku B7B sa nemení návod týkajúci sa podobných aktív uvedený v štandarde IAS 38 *Nehmotný majetok*; nemení sa nimi ani význam pojmu „trieda“ uvedený v štandardoch IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38 a IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*.

### **Prvky podniku**

- B8 Hoci podniky zvyčajne majú výstupy, na to, aby integrovaný súbor činností a aktív splňal kritériá podniku, sa výstupy nevyžadujú. Na to, aby sa integrovaný súbor činností a aktív mohol viesť a riadiť na účely uvedené v definícii podniku, sú potrebné dva základné prvky – vstupy a procesy uplatňované na tieto vstupy. Podnik nemusí zahŕňať všetky vstupy alebo procesy, ktoré predávajúci používal pri prevádzkovaní tohto podniku. Na to, aby integrovaný súbor činností a aktív bol považovaný za podnik, však musí zahŕňať minimálne vstup a podstatný proces, ktoré spolu významne prispievajú k schopnosti vytvárať výstup. V odsekoch B12 až B12D sa uvádza, ako posúdiť, či je proces podstatný.
- B8A Ak má nadobudnutý súbor činností a aktív výstupy, pokračovanie výnosov samo osebe nenaznačuje, že boli nadobudnuté vstup aj podstatný proces.
- B9 Povaha prvkov podniku sa mení podľa odvetvia a podľa štruktúry prevádzok (činností) účtovnej jednotky vrátane štádia vývoja účtovnej jednotky. Etablované podniky majú často rôzne typy vstupov, procesov a výstupov, zatiaľ čo nové podniky majú často málo vstupov a procesov a niekedy iba jediný výstup (produkt). Takmer všetky podniky majú aj záväzky, ale podnik nemusí mať záväzky. Záväzky môže mať okrem toho aj nadobudnutý súbor činností a aktív, ktorý nepredstavuje podnik.
- B10 [Vypúšťa sa.]

B11 Určenie, či je konkrétny súbor činností a aktív podnikom, sa zakladá na tom, či integrovaný súbor dokáže viesť a riadiť ako podnik určitý účastník trhu. Preto pri hodnotení, či je konkrétny súbor podnikom, nie je relevantné to, či predávajúci prevádzkoval daný súbor ako podnik alebo či nadobúdateľ plánuje prevádzkovať tento súbor ako podnik.

**Posúdenie toho, či je nadobudnutý proces podstatný**

B12 V odsekoch B12A až B12D sa vysvetľuje, ako posúdiť, či je nadobudnutý proces podstatný, ak nadobudnutý súbor činností a aktív nemá výstupy (odsek B12B) a ak výstupy má (odsek B12C).

B12A Príkladom nadobudnutého súboru činností a aktív, ktorý k dátumu nadobudnutia nemá výstupy, je účtovná jednotka v počiatočnom štádiu, ktorá ešte nezačala vytvárať výnos. Okrem toho sa predpokladá, že ak nadobudnutý súbor činností a aktív k dátumu nadobudnutia vytváral výnos, mal k uvedenému dátumu výstupy, a to aj v prípade, že následne už nebude vytvárať výnosy od externých zákazníkov, napríklad preto, že ho nadobúdateľ integruje.

B12B Ak súbor činností a aktív nemá k dátumu nadobudnutia výstupy, nadobudnutý proces (alebo skupina procesov) sa považuje za podstatný len vtedy, ak:

- a) je rozhodujúci pre schopnosť rozvíjať alebo premieňať nadobudnutý vstup či vstupy na výstupy; a
- b) nadobudnuté vstupy zahŕňajú tak organizovanú pracovnú silu, ktorá má potrebné zručnosti, vedomosti alebo skúsenosti na vykonávanie tohto procesu (alebo skupiny procesov), ako aj ďalšie vstupy, ktoré by organizovaná pracovná sila mohla rozvíjať alebo premieňať na výstupy. Tieto ďalšie vstupy by mohli zahŕňať:
  - i) duševné vlastníctvo, ktoré by sa mohlo použiť na vývoj tovaru alebo služby;
  - ii) iné ekonomické zdroje, ktoré by sa mohli rozvíjať s cieľom vytvárať výstupy; alebo
  - iii) práva na získanie prístupu k potrebným materiálom alebo práva, ktoré umožňujú vytvoriť budúce výstupy.

Príklady vstupov uvedených v písmene b) bodoch i) až iii) zahŕňajú technológie, prebiehajúce výskumno-vývojové projekty, nehnuteľnosti a práva na ťažbu nerastných surovín.

B12C Ak súbor činností a aktív má k dátumu nadobudnutia výstupy, nadobudnutý proces (alebo skupina procesov) sa považuje za podstatný, ak v prípade jeho uplatnenia na nadobudnutý vstup alebo nadobudnuté vstupy:

- a) je rozhodujúci pre schopnosť pokračovať v produkcii výstupov a nadobudnuté vstupy zahŕňajú organizovanú pracovnú silu s potrebnými zručnosťami, vedomosťami alebo skúsenosťami na vykonávanie tohto procesu (alebo skupiny procesov); alebo
- b) významne prispieva k schopnosti pokračovať v produkcii výstupov a:
  - i) je považovaný za jedinečný alebo zriedkavý; alebo
  - ii) nemožno ho nahradiť bez značných nákladov, úsilia alebo oneskorenia v schopnosti pokračovať v produkcii výstupov.

B12D Oba odseky B12B a B12C potvrdzuje táto dodatočná diskusia:

- a) nadobudnutá zmluva predstavuje vstup a nie podstatný proces. Napriek tomu však nadobudnutá zmluva, napríklad zmluva o externom zabezpečovaní správy majetku alebo o externom zabezpečovaní správy aktív, môže poskytnúť prístup k organizovanej pracovnej sile. Účtovná jednotka posudzuje, či organizovaná pracovná sila, ku ktorej sa prístup získal prostredníctvom takejto zmluvy, vykonáva podstatný proces, ktorý účtovná jednotka ovláda, a teda ho nadobudla. Faktory, ktoré treba zohľadniť pri tomto posudzovaní, zahŕňajú trvanie zmluvy a podmienky jej predĺženia;



- b) problémy pri nahrádzaní nadobudnutej organizovanej pracovnej sily môžu naznačovať, že nadobudnutá organizovaná pracovná sila vykonáva proces, ktorý je rozhodujúci pre schopnosť vytvárať výstupy;
- c) proces (alebo skupina procesov) nie je rozhodujúci napríklad vtedy, ak je v kontexte všetkých procesov potrebných na vytváranie výstupov vedľajší alebo menej významný.

## IDENTIFIKÁCIA NADOBÚDATEĽA (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 6 A 7)

- B13 Návod uvedený v štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* sa používa na identifikáciu nadobúdateľa – účtovnej jednotky, ktorá ovládne nadobúdaný subjekt. Ak došlo k podnikovej kombinácii, ale uplatnenie návodu uvedeného v štandarde IFRS 10 jasne nenaznačuje, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je nadobúdateľom, pri tomto určovaní sa berú do úvahy faktory uvedené v odsekoch B14 až B18.
- B14 V podnikovej kombinácii realizovanej primárne prostredníctvom prevodu peňažných prostriedkov alebo iných aktív alebo vzniku záväzkov je nadobúdateľom zvyčajne účtovná jednotka, ktorá prevádza peňažné prostriedky alebo iné aktíva, alebo ktorej vznikajú záväzky.
- B15 V podnikovej kombinácii realizovanej primárne výmenou podielov na vlastnom imaní je nadobúdateľom zvyčajne účtovná jednotka, ktorá emituje svoje podiely na vlastnom imaní. V podnikových kombináciách, bežne nazývaných „spätné akvizície“, je však emitujúcou účtovnou jednotkou nadobúdaný subjekt. V odsekoch B19 až B27 sa poskytuje návod na zaúčtovanie spätných akvizícií. Pri identifikácii nadobúdateľa v podnikovej kombinácii realizovanej prostredníctvom výmeny podielov na vlastnom imaní sa zvažujú aj iné príslušné skutočnosti a okolnosti, medzi ktoré patria:
- a) *relatívne hlasovacie práva v kombinovanej účtovnej jednotke po podnikovej kombinácii*— nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej vlastníci ako skupina si ponechávajú alebo získajú najväčšiu pomernú časť hlasovacích práv v kombinovanej účtovnej jednotke. Pri určovaní toho, ktorá skupina vlastníkov si ponecháva alebo získava najväčšiu pomernú časť hlasovacích práv, berie účtovná jednotka do úvahy existenciu všetkých nezvyčajných alebo osobitných dohôd o hlasovacích právach a opcií, warrantov alebo konvertibilných cenných papierov;
  - b) *existencia veľkého menšinového podielu s hlasovacími právami na kombinovanej účtovnej jednotke, ak žiaden iný vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov nemá významný hlasovací podiel*— nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej jediný vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov drží najväčší menšinový podiel s hlasovacími právami v kombinovanej účtovnej jednotke;
  - c) *zloženie riadiaceho orgánu kombinovanej účtovnej jednotky*— nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej vlastníci sú schopní zvoliť alebo vymenovať či odvolať väčšinu členov riadiaceho orgánu kombinovanej účtovnej jednotky;
  - d) *zloženie vrcholového manažmentu kombinovanej účtovnej jednotky*— nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej (bývalý) manažment prevláda v manažmente kombinovanej účtovnej jednotky;
  - e) *podmienky výmeny podielov na vlastnom imaní*— nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorá uhrádza prémie nad predakvizíčnou reálnou hodnotou podielov na vlastnom imaní druhej kombinujúcej sa účtovnej jednotky či jednotiek.
- B16 Nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej relatívna veľkosť (meraná napríklad aktívami, výnosmi alebo ziskom) je významne väčšia ako veľkosť druhej kombinujúcej sa účtovnej jednotky či jednotiek.
- B17 V podnikovej kombinácii zahŕňajúcej viac ako dve účtovné jednotky sa pri určovaní nadobúdateľa okrem iného berie do úvahy, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek dala podnet na kombináciu, ako aj relatívna veľkosť kombinujúcich sa účtovných jednotiek.
- B18 Nová účtovná jednotka vytvorená na účel uskutočnenia podnikovej kombinácie nemusí byť nevyhnutne nadobúdateľom. Ak je vytvorená nová účtovná jednotka, ktorá emituje podiely na vlastnom imaní na účely uskutočnenia podnikovej kombinácie, jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek, ktorá existovala pred podnikovou kombináciou, sa na základe uplatnenia návodu uvedeného v odsekoch B13 až B17 identifikuje ako nadobúdateľ. Nadobúdateľom však naproti tomu môže byť nová účtovná jednotka, ktorá ako protihodnotu prevádza peňažné prostriedky alebo iné aktíva alebo jej vznikajú záväzky.

## SPÄTNÉ AKVIZÍCIE

B19 K spätnej akvizícii dochádza, ak na základe návodu uvedeného v odsekoch B13 až B18 na účtovné účely je ako nadobúdaný subjekt identifikovaná účtovná jednotka, ktorá emituje cenné papiere (nadobúdateľ z právneho hľadiska). Aby sa transakcia považovala za spätnú akvizíciu, účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní sa nadobúdajú (subjekt, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný), musí byť na účtovné účely nadobúdateľom. K spätnej akvizícii niekedy dochádza napríklad vtedy, keď sa súkromná účtovná jednotka chce stať verejne obchodovanou účtovnou jednotkou, ale nechce zaregistrovať svoje podiely na vlastnom imaní. Na dosiahnutie tohto cieľa táto súkromná účtovná jednotka dohodne nadobudnutie svojich podielov na vlastnom imaní verejne obchodovanou účtovnou jednotkou výmenou za podiely na vlastnom imaní verejne obchodovanej účtovnej jednotky. V tomto príklade je verejne obchodovaná účtovná jednotka **nadobúdateľom z právneho hľadiska**, pretože emitovala svoje podiely na vlastnom imaní, a súkromná účtovná jednotka je **nadobúdaným subjektom z právneho hľadiska**, pretože boli nadobudnuté jej podiely na vlastnom imaní. Výsledkom uplatnenia návodu uvedeného v odsekoch B13 až B18 je však identifikácia:

- a) verejne obchodovanej účtovnej jednotky ako **nadobúdaného subjektu** na účtovné účely (účtovný nadobúdaný subjekt); a
- b) súkromnej účtovnej jednotky ako **nadobúdateľa** na účtovné účely (účtovný nadobúdateľ).

Aby sa transakcia zaúčtovala ako spätná akvizícia, účtovný nadobúdaný subjekt musí zodpovedať definícii podniku a uplatňujú sa všetky zásady vykazovania a oceňovania v tomto štandarde IFRS vrátane požiadavky vykazovania goodwillu.

**Oceňovanie prevedenej protihodnoty**

B20 V rámci spätnej akvizície účtovný nadobúdateľ zvyčajne neemituje za nadobúdaný subjekt žiadnu protihodnotu. Účtovný nadobúdaný subjekt zvyčajne namiesto toho emituje svoje podiely na vlastnom imaní vlastníkom účtovného nadobúdateľa. V súlade s tým je reálna hodnota, ktorú má k dátumu nadobudnutia protihodnota, ktorú prevádza účtovný nadobúdateľ za svoj podiel v účtovnom nadobúdanom subjekte, založená na počte podielov na vlastnom imaní, ktoré by musela emitovať spoločnosť, ktorá je z právneho hľadiska dcérska, aby vlastníci právnej materskej spoločnosti dostali rovnaký percentuálny podiel na vlastnom imaní kombinovanej účtovnej jednotky, ako vyplýva zo spätnej akvizície. Reálna hodnota počtu podielov na vlastnom imaní vypočítaná týmto spôsobom sa môže použiť ako reálna hodnota protihodnoty prevedenej výmenou za nadobúdaný subjekt.

**Zostavenie a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky**

B21 Konsolidovaná účtovná závierka zostavená po spätnej akvizícii sa vydáva v mene spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), ale v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), s jednou úpravou, ktorou je retrospektívna úprava základného imania účtovného nadobúdateľa tak, aby odzrkadľovalo základné imanie účtovného nadobúdaného subjektu. Táto úprava sa požaduje preto, aby odzrkadľovala základné imanie spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt). Porovnávacie informácie prezentované v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sú takisto retrospektívne upravené tak, aby odzrkadľovali základné imanie spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt).

B22 Pretože konsolidovaná účtovná závierka vyjadruje pokračovanie účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérskou spoločnosťou, s výnimkou jej kapitálovej štruktúry, konsolidovaná účtovná závierka odzrkadľuje:

- a) aktíva a záväzky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), vykázané a ocenené v ich účtovných hodnotách pred kombináciou;
- b) aktíva a záväzky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), vykázané a ocenené v súlade s týmto štandardom IFRS;
- c) nerozdelný zisk a iné zostatky účtov vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ) **pred** podnikovou kombináciou;
- d) sumu vykázanú ako emitované podiely na vlastnom imaní v konsolidovanej účtovnej závierke, určenú pripočítaním emitovaných podielov na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérskou spoločnosťou (účtovný nadobúdateľ), ktoré sú bezprostredne pred podnikovou kombináciou nesplatené, k reálnej hodnote spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materskou spoločnosťou (účtovný nadobúdaný subjekt). Štruktúra vlastného imania (t. j. počet a typ emitovaných podielov na vlastnom imaní) však odzrkadľuje štruktúru vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt) vrátane nástrojov vlastného imania, ktoré emitovala spoločnosť, ktorá je z právneho hľadiska materská, na účel uskutočnenia kombinácie. Na základe toho sa prehodnotí štruktúra vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), s použitím výmenného pomeru stanoveného v dohode o nadobudnutí tak, aby odzrkadľovala počet akcií spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), emitovaných v rámci spätnej akvizície;

- e) pomerný podiel nekontrolného podielu na účtovných hodnotách nerozdeleného zisku a iných podieloch na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ) pred kombináciou, ktorým sa zaoberajú odseky B23 a B24.

### **Nekontrolný podiel**

- B23 V rámci spätých akvizícií sa môže stať, že niektorí vlastníci subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný (účtovný nadobúdateľ), nemusia vymeniť podiely na svojom vlastnom imaní za podiely na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt). K týmto vlastníkom sa po spätnej akvizícii v konsolidovanej účtovnej závierke pristupuje ako k nekontrolnému podielu. Dôvodom je, že vlastníci nadobúdaného subjektu z právneho hľadiska, ktorí nevymieňajú podiel na svojom vlastnom imaní za podiely na vlastnom imaní nadobúdateľa z právneho hľadiska, majú podiel iba na výsledkoch a čistých aktívach nadobúdaného subjektu z právneho hľadiska, a nie na výsledkoch a čistých aktívach kombinovanej účtovnej jednotky. Naopak, napriek tomu, že subjekt, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľom, je na účtovné účely nadobúdaným subjektom, vlastníci subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľom, majú podiel na výsledkoch a čistých aktívach kombinovanej účtovnej jednotky.
- B24 Tieto aktíva a záväzky subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, sa v konsolidovanej účtovnej závierke oceňujú a vykazujú v ich účtovných hodnotách pred kombináciou [pozri odsek B22 písm. a)]. Z tohto dôvodu sa do nekontrolného podielu v rámci spätnej akvizície premieta pomerný podiel nekontrolných podielov akcionárov na účtovných hodnotách čistých identifikovateľných aktív subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaným, pred kombináciou aj v prípade, že nekontrolné podiely v rámci ostatných nadobudnutí sa oceňujú reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia.

### **Zisk na akciu**

- B25 Podľa ustanovenia odseku B22 písm. d) štruktúra vlastného imania v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej následne po spätnej akvizícii odzrkadľuje štruktúru vlastného imania subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ (účtovný nadobúdaný subjekt), vrátane podielov na vlastnom imaní, emitovaných subjektom, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ, s cieľom uskutočniť podnikovú kombináciu.
- B26 Pri výpočte váženého priemerného počtu nesplatených kmeňových akcií (menovateľ vo výpočte zisku na akciu) počas obdobia, v ktorom dôjde ku spätnej akvizícii:
- a) počet nesplatených kmeňových akcií od začiatku tohto obdobia do dátumu nadobudnutia sa vypočítava na základe váženého priemeru počtu kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný (účtovný nadobúdateľ), ktoré sú nesplatené počas obdobia, vynásobeného výmenným pomerom stanoveným v dohode o fúzii; a
  - b) počet nesplatených kmeňových akcií od dátumu nadobudnutia do konca tohto obdobia predstavuje skutočný počet kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ (účtovný nadobúdaný subjekt), nesplatených počas tohto obdobia.
- B27 Základný zisk na akciu pred dátumom nadobudnutia zverejnený pre každé porovnávacie obdobie, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po spätnej akvizícii, sa vypočítava tak, že sa vydeli:
- a) výsledok hospodárenia subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, priraditeľný kmeňovým akcionárom v každom z týchto období;
  - b) historickým váženým priemerom počtu kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, ktoré sú nesplatené, vynásobeným výmenným pomerom stanoveným v dohode o nadobudnutí.

### **VYKAZOVANIE KONKRÉTNÝCH NADOBÚDANÝCH AKTÍV A PREVZATÝCH ZÁVÄZKOV (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 10 AŽ 13)**

B28 až B30 [Vypúšťa sa.]

### **Nehmotný majetok**

- B31 Nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný nehmotný majetok, nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddelene od goodwillu. Nehmotný majetok je identifikovateľný, ak spĺňa buď kritérium oddeliteľnosti alebo kritériu vzniku na základe zmluvy alebo zákona.

- B32 Nehmotný majetok, ktorý spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona, je identifikovateľný aj vtedy, keď sa dané aktívum nedá presunúť alebo oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od iných práv a povinností. Napríklad:
- [vypúšťa sa]
  - nadobúdaný subjekt vlastní a prevádzkuje jadrovú elektrárňu. Licencia na prevádzkovanie elektrárne je nehmotným majetkom, ktorý spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu aj v prípade, že nadobúdateľ nemôže túto licenciu predať alebo inak previesť oddelene od nadobudnutej elektrárne. Nadobúdateľ môže na účely finančného vykazovania vykazovať reálnu hodnotu prevádzkovej licencie a reálnu hodnotu tejto elektrárne ako jediné aktívum, ak majú tieto aktíva podobné doby použiteľnosti;
  - nadobúdaný subjekt vlastní patent na technológiu. Tento patent poskytol na základe licencie ostatným na ich výlučné použitie mimo domáceho trhu výmenou za prijímanie stanoveného percentuálneho podielu z budúcich zahraničných výnosov. Tak patent na technológiu, ako aj súvisiaca licenčná zmluva spĺňajú kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu aj v prípade, že predaj alebo výmena patentu a súvisiacej licenčnej zmluvy oddelene od seba by neboli uskutočniteľné.
- B33 Kritérium oddeliteľnosti znamená, že nadobudnutý nehmotný majetok je možné oddeliť alebo rozdeliť od nadobúdaného subjektu a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu so súvisiacou zmluvou, identifikovateľným aktívom alebo záväzkom. Nehmotný majetok, ktorý by bol nadobúdateľ schopný predať, poskytnúť na základe licencie alebo inak vymeniť za niečo iné, čo má určitú hodnotu, spĺňa kritérium oddeliteľnosti aj v prípade, že ho nadobúdateľ neplánuje predať, poskytnúť na základe licencie alebo inak vymeniť. Nadobudnutý nehmotný majetok spĺňa kritérium oddeliteľnosti, ak je možné preukázať výmenné transakcie s týmto typom aktíva alebo s aktívom podobného typu aj v prípade, že tieto transakcie nie sú časté, a bez ohľadu na to, či je do nich zapojený nadobúdateľ. Napríklad zoznamy zákazníkov a predplatiteľov sa často poskytujú na základe licencie, a spĺňajú tak kritérium oddeliteľnosti. Aj v prípade, že nadobúdaný subjekt sa domnieva, že jeho zoznamy zákazníkov majú odlišné vlastnosti od ostatných zoznamov zákazníkov, skutočnosť, že zoznamy zákazníkov sa často poskytujú na základe licencie, vo všeobecnosti znamená, že nadobudnutý zoznam zákazníkov spĺňa kritérium oddeliteľnosti. Zoznam zákazníkov nadobudnutý v podnikovej kombinácii by však nespĺňal kritérium oddeliteľnosti, ak by podmienky zachovania dôvernosti alebo iné dohody zakazovali účtovnej jednotke predať, prenajímať alebo inak vymieňať informácie o svojich zákazníkoch.
- B34 Nehmotný majetok, ktorý nie je samostatne oddeliteľný od nadobúdaného subjektu alebo od kombinujúcej sa účtovnej jednotky, spĺňa kritérium oddeliteľnosti, ak je oddeliteľný v kombinácii s príslušnou zmluvou, identifikovateľným aktívom alebo záväzkom. Napríklad:
- účastníci trhu si vymieňajú záväzky z prijatých vkladov a súvisiaci nehmotný majetok zo vzťahov s vkladateľmi v zistiteľných výmenných transakciách. Z tohto dôvodu by mal nadobúdateľ vykázat nehmotný majetok zo vzťahov s vkladateľmi oddelene od goodwillu;
  - nadobúdaný subjekt vlastní registrovanú ochrannú známku a zdokumentované, ale nepatentované odborné znalosti, ktoré používa na výrobu produktu s ochrannou známkou. Vlastník musí na to, aby previedol vlastníctvo ochrannej známky, previesť aj všetko ostatné potrebné na to, aby nový vlastník mohol produkovať výrobok alebo službu, ktoré sú nerozoznateľné od tých, ktoré produkoval bývalý vlastník. Keďže nepatentované odborné znalosti sa musia v prípade predaja príslušnej ochrannej známky oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od kombinovanej účtovnej jednotky a predať, spĺňajú kritérium oddeliteľnosti.
- Znovunadobudnuté práva*
- B35 Nadobúdateľ môže v rámci podnikovej kombinácie znovunadobudnúť právo, ktoré predtým nadobúdanému subjektu poskytol na používanie jedného alebo viacerých vykazovaných alebo nevykazovaných aktív nadobúdateľa. Príklady takýchto práv zahŕňajú právo na používanie obchodného názvu v rámci franchisingovej zmluvy alebo právo používať nadobúdateľovu technológiu v rámci licenčnej zmluvy na technológiu. Znovunadobudnuté právo je identifikovateľným nehmotným majetkom, ktorý nadobúdateľ vykazuje oddelene od goodwillu. V odseku 29 sa poskytuje návod na oceňovanie znovunadobudnutého práva a v odseku 55 sa poskytuje návod na následné účtovanie znovunadobudnutého práva.
- B36 Ak sú podmienky zmluvy, na základe ktorých vznikne znovunadobudnuté právo, priaznivé alebo nepriaznivé vo vzťahu k aktuálnym trhovým transakciám s rovnakými alebo podobnými položkami, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu z vysporiadania. V odseku B52 sa poskytuje návod na oceňovanie tohto zisku alebo straty z vysporiadania.



*Zhromaždená pracovná sila a ostatné položky, ktoré nie sú identifikovateľné*

- B37 Nadobúdateľ započítava do hodnoty goodwillu hodnotu nadobudnutého nehmotného majetku, ktorý nie je k dátumu nadobudnutia identifikovateľný. Nadobúdateľ môže napríklad priradiť hodnotu k existencii zhromaždenej pracovnej sily, ktorá predstavuje existujúcu množinu zamestnancov, ktorá umožňuje nadobúdateľovi pokračovať po dátume nadobudnutia v prevádzkovaní nadobudnutého podniku. Zhromaždená pracovná sila nepredstavuje intelektuálny kapitál kvalifikovanej pracovnej sily, t. j. znalosti a skúsenosti (často špecializované), ktoré zamestnanci nadobúdaného subjektu vkladajú do svojej práce. Keďže zhromaždená pracovná sila nie je identifikovateľným aktívom, ktoré sa má vykazovať oddelene od goodwillu, akákoľvek hodnota, ktorá je k nej priraditeľná, sa započíta do goodwillu.
- B38 Nadobúdateľ takisto započíta do goodwillu každú hodnotu priradenú k položkám, ktoré k dátumu nadobudnutia nespĺňajú kritériá klasifikácie ako aktív. Nadobúdateľ by napríklad mohol priradiť hodnotu k potenciálnym zmluvám, o ktorých k dátumu nadobudnutia nadobúdaný subjekt rokuje s prospektívnymi novými zákazníkmi. Keďže tieto potenciálne zmluvy same osebe k dátumu nadobudnutia nepredstavujú aktíva, nadobúdateľ ich nevykazuje oddelene od goodwillu. Nadobúdateľ by nemal následne reklasifikovať hodnotu týchto zmlúv z goodwillu podľa udalostí, ktoré sa vyskytnú po dátume nadobudnutia. Nadobúdateľ by však mal posúdiť skutočnosti a okolnosti sprevádzajúce udalosti, ktoré sa vyskytujú po nadobudnutí, aby určil, či k dátumu nadobudnutia existoval samostatne vykazovateľný nehmotný majetok.
- B39 Po prvotnom zaúčtovaní účtuje nadobúdateľ nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii v súlade s ustanoveniami štandardu IAS 38 *Nehmotný majetok*. Ako sa však uvádza v odseku 3 štandardu IAS 38, účtovanie určitého nadobudnutého nehmotného majetku po prvotnom zaúčtovaní určujú iné štandardy IFRS.
- B40 Kritériá identifikovateľnosti určujú, či sa nehmotný majetok vykáže oddelene od goodwillu. Kritériá však neposkytujú návod na oceňovanie nehmotného majetku reálnou hodnotou, ani neobmedzujú predpoklady použité pri oceňovaní nehmotného majetku reálnou hodnotou. Napríklad, nadobúdateľ by mohol brať do úvahy predpoklady, ktoré by pri oceňovaní reálnej hodnoty použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny tohto nehmotného majetku, ako sú očakávania budúcich obnovení zmlúv. Nie je potrebné, aby obnovenia same osebe spĺňali kritériá identifikovateľnosti. (Pozri však odsek 29, v ktorom sa stanovuje výnimka zo zásady oceňovania reálnou hodnotou znovunadobudnutých práv vykázaných v podnikovej kombinácii.) V odsekoch 36 a 37 štandardu IAS 38 sa poskytujú návod na určovanie, či by mal byť nehmotný majetok spájaný na účte do jednej zúčtovacej jednotky s iným nehmotným alebo hmotným majetkom.

## URČOVANIE REÁLNEJ HODNOTY KONKRÉTNÝCH IDENTIFIKOVATEĽNÝCH AKTÍV A NEKONTROLNÉHO PODIELU V NADOBÚDANOM SUBJEKTE (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 18 A 19)

**Aktíva s neistými peňažnými tokmi (opravné položky)**

- B41 Nadobúdateľ nevykazuje k dátumu nadobudnutia samostatnú opravnú položku k oceneniu aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré sú ocenené vo svojej reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia, pretože vplyvy neistoty týkajúcej sa budúcich peňažných tokov sú zahrnuté do ocenenia reálnou hodnotou. Nadobúdateľ napríklad nevykazuje samostatnú opravnú položku k oceneniu zmluvných peňažných tokov, ktoré sa k tomuto dátumu považujú za nevymožiteľné, ani opravnú položku na stratu pre očakávané úverové straty, pretože v tomto štandarde IFRS sa požaduje, aby nadobúdateľ oceňoval nadobudnuté pohľadávky vrátane úverov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia pri účtovaní podnikovej kombinácie.

**Aktíva, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom**

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

**Aktíva, ktoré nadobúdateľ plánuje nepoužívať alebo ich plánuje používať spôsobom, ktorý je odlišný od spôsobu, akým by ho používali iní účastníci trhu**

- B43 Nadobúdateľ môže mať v úmysle nevyužívať nadobudnuté nefinančné aktívum aktívne alebo môže mať v úmysle nevyužívať aktívum maximálne a čo najlepším spôsobom, aby chránil svoje konkurenčné postavenie alebo z iných dôvodov. Môže sa tak stať napríklad vtedy, keď nadobúdateľ plánuje využívať nadobudnutý nehmotný majetok z výskumu a vývoja na svoju ochranu tak, že zabráni iným, aby ho využívali. Napriek tomu nadobúdateľ oceňuje nefinančné aktívum reálnou hodnotou, predpokladajúc maximálne a najlepšie využitie účastníkmi trhu v súlade s vhodným predpokladom oceňovania tak na začiatku, ako aj pri oceňovaní reálnou hodnotou zníženou o náklady na vyradenie aktíva pri následných testovaniach zníženia hodnoty.

**Nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte**

- B44 V tomto štandarde IFRS sa nadobúdateľovi umožňuje oceňovať nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte jeho reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia. Niekedy bude nadobúdateľ schopný oceniť nekontrolný podiel reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia na základe kótovaných cien na aktívnych trhoch pre podiely na vlastnom imaní (t. j. tých, ktoré nemá v držbe nadobúdateľ). V iných situáciách však kótovaná cena na aktívnych trhoch pre podiely na vlastnom imaní nebude k dispozícii. V takýchto situáciách by nadobúdateľ určil reálnu hodnotu nekontrolného podielu s použitím iných techník oceňovania.
- B45 Reálne hodnoty podielov nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte a nekontrolného podielu v prepočte na jednu akciu by sa mohli líšiť. Hlavným rozdielom je pravdepodobne zahrnutie prémie za ovládanie v reálnej hodnote podielu nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte na jednu akciu, alebo naopak, zahrnutie diskontu za neexistenciu ovládania (nazývaného aj diskont za nekontrolný podiel) v reálnej hodnote nekontrolného podielu na jednu akciu, ak by účastníci trhu brali do úvahy takúto prémii alebo diskont pri stanovovaní ceny nekontrolného podielu.

## OCEŇOVANIE GOODWILLU ALEBO ZISKU Z VÝHODNEJ KÚPY

**Určovanie reálnej hodnoty podielu nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia s použitím techník oceňovania (uplatňovanie odseku 33)**

- B46 V podnikovej kombinácii uskutočnenej bez prevodu protihodnoty musí nadobúdateľ na účely ocenenia goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy nahradiť reálnu hodnotu svojich podielov v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia za reálnu hodnotu prevedenej protihodnoty k dátumu nadobudnutia (pozri odseky 32 až 34).

**Osobitné úvahy pri uplatňovaní metódy nadobudnutia na kombinácie podielových združení (uplatňovanie odseku 33)**

- B47 Ak sa kombinujú dve podielové združenia, reálnu hodnotu podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu alebo členských podielov v nadobúdanom subjekte (alebo reálnu hodnotu nadobúdaného subjektu) možno určiť spoľahlivejšie než reálnu hodnotu členských podielov prevedených nadobúdateľom. V takej situácii sa v odseku 33 požaduje, aby nadobúdateľ stanovil hodnotu goodwillu s použitím reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní prevedených v rámci protihodnoty k dátumu nadobudnutia. Nadobúdateľ okrem toho v rámci podnikovej kombinácie podielových združení vykazuje vo svojom výkaze o finančnej situácii čisté aktíva nadobúdaného subjektu ako priame zvýšenie základného imania alebo vlastného imania, nie ako zvýšenie nerozdeleného zisku, čo je v súlade so spôsobom, akým uplatňujú metódu nadobudnutia ostatné typy účtovných jednotiek.
- B48 Napriek tomu, že podielové združenia sú po mnohých stránkach podobné s ostatnými podnikmi, majú odlišné vlastnosti, ktoré vznikajú hlavne z toho dôvodu, že ich členmi sú tak zákazníci, ako aj vlastníci. Členovia podielových združení spravidla očakávajú získanie úžitkov zo svojho členstva, často v podobe znížených poplatkov účtovaných za tovary alebo služby, alebo v podobe subvenčných dividend. Pomerná časť subvenčných dividend pridelená každému členovi je často založená na množstve obchodov, ktoré s podielovým združením uskutočnil daný člen počas roka.
- B49 Ocenenie podielového združenia reálnou hodnotou by malo zahŕňať predpoklady, ktoré by si vytvorili účastníci trhu o budúcich členských úžitkoch, ako aj všetky ostatné relevantné predpoklady, ktoré by si vytvorili účastníci trhu o podielovom združení. Napríklad na ocenenie reálnej hodnoty podielového združenia sa môže použiť technika súčasnej hodnoty. Peňažné toky používané ako vstupy do modelu by mali byť založené na očakávaných peňažných tokoch podielového združenia, ktoré budú pravdepodobne odzrkadľovať zľavy predstavujúce členské úžitky, ako sú znížené poplatky účtované za tovar alebo služby.

## URČOVANIE OBSAHU TRANSAKCIE PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 51 A 52)

- B50 Pri určovaní, či je transakcia súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt, alebo či ide o transakciu, ktorá nie je súčasťou podnikovej kombinácie, by mal nadobúdateľ zvažovať tieto faktory, ktoré sa ani vzájomne nevylučujú, ani nie sú jednotlivito rozhodujúce:
- dôvody transakcie**— pochopením dôvodov, prečo strany kombinácie (nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt a ich vlastníci, riaditelia a manažéri a ich zástupcovia) uzavreli určitú transakciu alebo dohodu, sa môže ozrejmiť to, či je transakcia súčasťou prevedenej protihodnoty a nadobúdaných aktív a prevzatých záväzkov. Ak je napríklad transakcia dohodnutá primárne v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky a nie primárne v prospech nadobúdaného subjektu alebo jeho býva-



ých

vlastníkov pred kombináciou, je menej pravdepodobné, že táto časť uhradenej transakčnej ceny (a akékoľvek súvisiace aktíva alebo záväzky) je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. V súlade s tým by nadobúdateľ zaúčtoval túto časť oddelene od podnikovej kombinácie;

- b) **kto dal podnet na transakciu**— aj pochopením toho, kto dal podnet na transakciu, sa môže ozrejmiť, či je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. Napríklad transakcia alebo iná udalosť, na ktorú dal podnet nadobúdateľ, môže byť uzatvorená s cieľom poskytovať budúce ekonomické úžitky nadobúdateľovi alebo kombinovanej účtovnej jednotke s malým alebo žiadnym úžitkom pre nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci pred kombináciou. Na druhej strane, ak dali podnet na transakciu alebo dohodu nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci, je menej pravdepodobné, že transakcia je v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky a je pravdepodobnejšie, že transakcia je súčasťou transakcie podnikovej kombinácie;
- c) **načasovanie transakcie**— aj načasovanie transakcie môže ozrejmiť, či je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. Napríklad transakcia medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom, ktorá sa uskutoční pred rokovaniami o podmienkach podnikovej kombinácie, mohla byť uzavretá s tým úmyslom, aby podniková kombinácia poskytovala budúce ekonomické úžitky nadobúdateľovi alebo kombinujúcej sa účtovnej jednotke. V takom prípade nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci pred podnikovou kombináciou pravdepodobne získajú malý alebo žiadny úžitok s výnimkou úžitkov, ktoré získajú ako súčasť kombinovanej účtovnej jednotky.

**Účinné vysporiadanie predchádzajúceho vzťahu medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom v podnikovej kombinácii [uplatňovanie odseku 52 písm. a)]**

- B51 Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt môžu mať vzťah, ktorý existoval predtým, ako zamýšľali realizovať podnikovú kombináciu, v tomto texte nazývaný ako „predchádzajúci vzťah“. Predchádzajúci vzťah medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom môže byť zmluvný (napríklad predajca a zákazník alebo poskytovateľ licencie a užívateľ licencie) alebo nezmluvný (napríklad žalujúca a žalovaná strana).
- B52 Ak podniková kombinácia účinne vysporiada predchádzajúci vzťah, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu, ktoré sa oceňujú takto:
- a) v prípade predchádzajúceho nezmluvného vzťahu (ako je súdny spor), reálnou hodnotou;
- b) v prípade predchádzajúceho zmluvného vzťahu je to nižšia spomedzi súm uvedených v bodoch i) a ii):
- i) suma, ktorou je zmluva priaznivá alebo nepriaznivá z pohľadu nadobúdateľa, v porovnaní s podmienkami aktuálnych trhových transakcií pre rovnaké alebo podobné položky. (Nepriaznivá zmluva je zmluva, ktorá je nepriaznivá vzhľadom na aktuálne trhové podmienky. Nie je nevyhnutne nevýhodnou zmluvou, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy preyšujú ekonomické úžitky, ktoré sa majú podľa očakávania prijať v súlade so zmluvou.);
- ii) suma akejkoľvek stanovenej zmluvnej podmienky vysporiadania, ktorá je dostupná protistrane, pre ktorú je zmluva nepriaznivá.

Ak je suma podľa bodu ii) nižšia než suma podľa bodu i), rozdiel sa zahrnie ako súčasť zaúčtovania podnikovej kombinácie.

Vykázaná suma zisku alebo straty môže čiastočne závisieť od toho, či nadobúdateľ predtým vykázal súvisiace aktívum alebo záväzok, a vykázaný zisk alebo strata by sa tak mohli líšiť od sumy vypočítanej na základe uplatňovania vyššie uvedených požiadaviek.

- B53 Predchádzajúcim vzťahom môže byť zmluva, ktorú nadobúdateľ vykazuje ako znovunadobudnuté právo. Ak zmluva zahŕňa podmienky, ktoré sú priaznivé alebo nepriaznivé v porovnaní s oceňovaním aktuálnych trhových transakcií s rovnakými alebo podobnými položkami, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu z účinného vysporiadania zmluvy, ocenený/ocenenú v súlade s odsekom B52, oddelene od podnikovej kombinácie.

**Dohody o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom [uplatňovanie odseku 52 písm. b)]**

- B54 To, či sú dohody o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom podmieneným plnením v rámci podnikovej kombinácie alebo sú samostatnými transakciami, závisí od povahy týchto dohôd. Pochopenie dôvodov, prečo dohoda o nadobudnutí zahŕňa ustanovenie o podmienených platbách, kto dal podnet na uzavretie dohody a kedy strany uzavreli zmluvu, môže pomôcť pri posudzovaní povahy dohody.
- B55 Ak nie je jednoznačné, či dohoda o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt, alebo či ide o transakciu, ktorá nie je súčasťou podnikovej kombinácie, nadobúdateľ by mal zvažovať tieto ukazovatele:
- pokračujúci zamestnanecký pomer*— podmienky pokračujúceho zamestnaneckého pomeru predávajúcich akcionárov, ktorí sa stávajú kľúčovými zamestnancami, by mohli byť ukazovateľom podstaty dohody o podmienenom plnení. Relevantné podmienky pokračujúceho zamestnaneckého pomeru môžu byť zahrnuté v zamestnaneckej zmluve, zmluve o nadobudnutí alebo v niektorých ďalších dokumentoch. Dohoda o podmienenom plnení, v rámci ktorej platby automaticky prepadnú v prípade ukončenia zamestnaneckého pomeru, predstavuje odmeňovanie za služby po kombinácii. Dohody, v rámci ktorých nie sú podmienené platby ovplyvnené ukončením zamestnaneckého pomeru, môžu naznačovať, že podmienené platby sú skôr dodatočnou protihodnotou, než odmeňovaním;
  - trvanie pokračujúceho zamestnaneckého pomeru*— ak sa požadovaná doba zamestnaneckého pomeru zhoduje s dobou podmienených platieb alebo je dlhšia, táto skutočnosť môže naznačovať, že podmienené platby sú v podstate odmeňovaním;
  - úroveň odmeňovania*— situácie, pri ktorých je odmeňovanie zamestnanca, iné než podmienené platby, na primeranej úrovni v porovnaní s ostatnými kľúčovými zamestnancami kombinovanej účtovnej jednotky, môžu naznačovať, že podmienené platby sú skôr dodatočnou protihodnotou, než odmeňovaním;
  - prírastkové platby zamestnancom*— ak predávajúci akcionári, ktorí sa nestanú zamestnancami, získajú nižšie podmienené platby v prepočte na jednu akciu než predávajúci akcionári, ktorí sa stanú zamestnancami kombinovanej účtovnej jednotky, táto skutočnosť môže naznačovať, že prírastková suma podmienených platieb predávajúcim akcionárom, ktorí sa stanú zamestnancami, je odmeňovaním;
  - počet vlastných akcií*— relatívny počet akcií vlastných predávajúcimi akcionármi, ktorí zostávajú kľúčovými zamestnancami, by mohol byť ukazovateľom podstaty dohody o podmienenom plnení. Napríklad skutočnosť, keď predávajúci akcionári, ktorí vlastnili v podstate všetky akcie nadobúdaného subjektu, pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, môže naznačovať, že dohoda je v podstate dohodou o podieloch na zisku zameranou na poskytovanie odmien za služby po kombinácii. Alternatívne skutočnosť, keď by predávajúci akcionári, ktorí pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, vlastnili iba malý počet akcií nadobúdaného subjektu a všetci predávajúci akcionári by získali rovnakú sumu podmieneného plnenia v prepočte na jednu akciu, môže naznačovať, že podmienené platby predstavujú dodatočnú protihodnotu. Do úvahy by sa mali zobrať aj vlastnícke podiely vlastnené stranami spriaznenými s predávajúcimi akcionármi, ktorí pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, ako sú rodinní príslušníci;
  - prepojenie s oceňovaním*— ak je prvá protihodnota, ktorej prevod sa uskutočnil k dátumu nadobudnutia, založená na spodnej hranici rozpätia ocenenia nadobúdaného subjektu a vzorec na výpočet podmienených platieb súvisí s týmto spôsobom oceňovania, táto skutočnosť môže naznačovať, že podmienené platby predstavujú dodatočnú protihodnotu. Alternatívne skutočnosť, keď je vzorec na výpočet podmienených platieb konzistentný s predchádzajúcimi dohodami o podieloch na zisku, môže naznačovať, že podstatou dohody je poskytovať odmeňovanie;
  - vzorec na výpočet protihodnoty*— vzorec použitý na výpočet podmienenej platby môže byť pomôckou pri posudzovaní podstaty dohody. Napríklad skutočnosť, keď sa podmienená platba stanovuje na základe viacerých ziskov, môže naznačovať, že povinnosť je podmieneným plnením v rámci podnikovej kombinácie a že úlohou vzorca je určiť alebo overiť reálnu hodnotu nadobúdaného subjektu. Na rozdiel od toho podmienená platba, ktorá je stanoveným percentuálnym podielom zo ziskov, by mohla naznačovať, že povinnosť voči zamestnancom predstavuje dohodu o podieloch na zisku s cieľom odmeňovať zamestnancov za poskytnuté služby;

- h) *iné dohody a záležitosti*— podmienky iných dohôd s predávajúcimi akcionármi (ako sú dohody o nesúfážení, nesplnené zmluvy, poradenské zmluvy a zmluvy o prenájme nehnuteľností) a prístup k podmieneným platbám z hľadiska daní z príjmov môžu naznačovať, že podmienené platby sú priraditeľné k niečomu inému než k protihodnote za nadobúdaný subjekt. Napríklad v súvislosti s nadobudnutím by nadobúdateľ mohol uzavrieť dohodu o lízingu nehnuteľnosti s významným predávajúcim akcionárom. Ak sú lízingové splátky uvedené v lízingovej zmluve stanovené výrazne pod trhovou úrovňou, niektoré alebo všetky podmienené platby prenajímateľovi (predávajúcemu akcionárovi) požadované osobitnou dohodou za podmienené platby by mohli byť v podstate platbami za používanie prenajímanej nehnuteľnosti, ktoré by mal nadobúdateľ vo svojej účtovnej závierke po kombinácii vykazovať samostatne. Ak sa na rozdiel od toho v lízingovej zmluve stanovujú lízingové splátky za prenajímanú nehnuteľnosť, ktoré sú konzistentné s trhovými podmienkami, dohoda o podmienených platbách predávajúcemu akcionárovi môže predstavovať podmienené plnenie v rámci podnikovej kombinácie.

**Prísľuby nadobúdateľa na platby na základe podielov vymenené za prísluby držané zamestnancami nadobúdaného subjektu [uplatňovanie odseku 52 písm. b)]**

- B56 Nadobúdateľ môže vymeniť svoje prísluby platieb na základe podielov<sup>(40)</sup> (nahradzujúce prísluby) za prísluby držané zamestnancami nadobúdaného subjektu. Výmeny opcií na akcie alebo iných príslubov platieb na základe podielov v spojení s podnikovou kombináciou sa účtujú ako úpravy príslubov platieb na základe podielov v súlade so štandardom IFRS 2 *Platby na základe podielov*. Ak nadobúdateľ nahrádza prísluby nadobúdaného subjektu, do ocenenia protihodnoty, ktorej prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie, sa zahrnie celá hodnota alebo časť hodnoty trhového ocenenia nahradzujúcich príslubov nadobúdateľa. Odseky B57 až B62 obsahujú návrh na alokáciu trhového ocenenia. V situáciách, v ktorých by však platnosť príslubov nadobúdaného subjektu vypršala v dôsledku podnikovej kombinácie a ak nadobúdateľ tieto prísluby nahradí, hoci tak nemusí urobiť, všetky trhové ocenenia nahradzujúcich príslubov sa vykazujú ako náklady na odmenu v účtovnej závierke po kombinácii v súlade so štandardom IFRS 2. To znamená, že žiadne trhové ocenenie uvedených príslubov sa nezahrnie do ocenenia protihodnoty, ktorej prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie. Nadobúdateľ je povinný nahradiť prísluby nadobúdaného subjektu, ak si nadobúdaný subjekt alebo jeho zamestnanci dokážu vynútiť náhradu. Napríklad na účely uplatnenia tohto návrhu je nadobúdateľ povinný nahradiť prísluby nadobúdaného subjektu, ak sa náhrada požaduje:
- a) podmienkami zmluvy o nadobudnutí;
  - b) podmienkami príslubov nadobúdaného subjektu; alebo
  - c) uplatniteľnými právnymi predpismi alebo nariadeniami.
- B57 Na určenie časti príslubu, ktorá je súčasťou prevedenej protihodnoty za nadobúdaný subjekt, a časti, ktorá je odmenou za služby po kombinácii, oceňuje nadobúdateľ tak poskytnuté nahradzujúce prísluby, ako aj prísluby nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia v súlade so štandardom IFRS 2. Časť hodnoty trhového ocenenia nahradzujúceho príslubu, ktorá je súčasťou prevedenej protihodnoty výmenou za nadobúdaný subjekt, sa rovná časti príslubu nadobúdaného subjektu, ktorá je priraditeľná službe pred kombináciou.
- B58 Časť nahradzujúceho príslubu priraditeľná službe pred kombináciou je trhovým ocenením príslubu nadobúdaného subjektu, vynásobeného pomerom časti obdobia nároku k celkovému obdobiu nároku alebo k pôvodnému obdobiu nároku vzťahujúceho sa na príslub nadobúdaného subjektu podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je väčšia. Obdobie nároku je obdobie, počas ktorého sa majú splniť všetky podmienky nároku. Podmienky nároku sú vymedzené v štandarde IFRS 2.
- B59 Časť nahradzujúceho príslubu, na ktorú nevznikol nárok, priraditeľná k službe pred kombináciou, a preto vykázaná ako náklady na odmeňovanie v účtovnej závierke po kombinácii, sa rovná celkovej hodnote trhového ocenenia nahradzujúceho príslubu, po odpočítaní sumy priradenej k službe pred kombináciou. Nadobúdateľ preto priradí každý prebytok trhového ocenenia nahradzujúceho príslubu nad trhovým ocenením príslubu nadobúdaného subjektu k službe po kombinácii a tento prebytok vykáže v účtovnej závierke po kombinácii ako náklady na odmeňovanie. Nadobúdateľ priradí časť nahradzujúceho príslubu k službe po kombinácii, ak požaduje službu po kombinácii, bez ohľadu na to, či zamestnanci poskytli pred dátumom nadobudnutia celú službu požadovanú na vznik ich nároku na prísluby nadobúdaného subjektu.

<sup>(40)</sup> V odsekoch B56 až B62 sa pojmom „prísľuby nadobúdateľa na platby na základe podielov“ označujú transakcie s platbou na základe podielov, na ktoré vznikol alebo nevznikol nárok.

- B60 Časť nahradzujúceho prísľubu, na ktorú nevznikol nárok, priraditeľná k službe pred kombináciou, ako aj časť priraditeľná k službe po kombinácii, odzrkadľuje najlepší dostupný odhad počtu nahradzujúcich prísľubov, na ktoré sa očakáva vznik nároku. Napríklad v prípade, keď trhové ocenenie časti nahradzujúceho prísľubu, ktorú je možné priradiť k službe pred kombináciou, je 100 MJ a nadobúdateľ očakáva, že iba na 95 percent prísľubov vznikne nárok, suma obsiahnutá v protihodnote, ktorej prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie je 95 MJ. Zmeny odhadovaného počtu nahradzujúcich prísľubov, na ktorý sa očakáva vznik nároku, sú premietnuté do nákladov na odmeňovanie za obdobia, počas ktorých vzniknú zmeny alebo prepadnutia (nie ako úpravy protihodnoty, ktorej prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie). Podobne sa vplyvy iných udalostí, ako sú úpravy alebo konečný výsledok prísľubov s podmienkami výkonnosti so vznikom po dátume nadobudnutia, pri určovaní nákladov na odmeňovanie za obdobie, v ktorom vznikne udalosť, začítajú v súlade so štandardom IFRS 2.
- B61 Rovnaké požiadavky na určovanie častí nahradzujúceho prísľubu, ktoré je možné priradiť k službe pred kombináciou a službe po kombinácii, sa uplatňujú bez ohľadu na to, či je nahradzujúci prísľub klasifikovaný ako záväzok alebo ako nástroj vlastného imania v súlade s ustanoveniami štandardu IFRS 2. Všetky zmeny trhového ocenenia prísľubov klasifikovaných ako záväzky po dátume nadobudnutia a príslušné vplyvy dane z príjmov sa vykazujú v účtovnej závierke nadobúdateľa po nadobudnutí v období/obdobiach, v ktorých zmeny vzniknú.
- B62 Vplyvy dane z príjmov vzťahujúce sa na nahradzujúce prísľuby platieb na základe podielov sa vykazujú v súlade s ustanoveniami štandardu IAS 12 *Dane z príjmov*.

#### **Transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami nadobúdaného subjektu**

- B62A Nadobúdaný subjekt môže mať nesplatené transakcie s platbou na základe podielov, ktoré nadobúdateľ nevymení za svoje transakcie s platbou na základe podielov. Ak na tieto transakcie s platbou na základe podielov nadobúdaného subjektu vznikne nárok, tvoria súčasť nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte a oceňujú sa trhovým ocenením. Ak na ne nevznikne nárok, oceňujú sa trhovým ocenením, akoby bol dátum nadobudnutia rovnaký ako dátum poskytnutia v súlade s odsekmi 19 a 30.
- B62B Trhové ocenenie transakcií s platbou na základe podielov, na ktoré nevznikol nárok, je alokované nekontrolnému podielu na základe pomeru ukončeného obdobia nároku a celkového obdobia nároku alebo pôvodného obdobia nároku transakcie s platbou na základe podielov podľa toho, ktoré obdobie je dlhšie. Zostatok je alokovaný službe po kombinácii.

#### **INÉ ŠTANDARDY IFRS, V KTORÝCH SA POSKYTUJE NÁVOD NA NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 54)**

- B63 Medzi príklady iných štandardov IFRS, v ktorých sa poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie nadobudnutých aktív a prevzatých alebo vzniknutých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, patria:
- a) štandard IAS 38 stanovuje účtovanie identifikovateľného nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii. Nadobúdateľ oceňuje goodwill v sume vykazanej k dátumu nadobudnutia, zníženej o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. V štandarde IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa stanovuje účtovanie strát zo zníženia hodnoty;
  - b) [vypúšťa sa]
  - c) v štandarde IAS 12 sa stanovuje následné účtovanie odložených daňových pohľadávok (vrátane nevykázaných odložených daňových pohľadávok) a záväzkov nadobudnutých v podnikovej kombinácii;
  - d) v štandarde IFRS 2 sa poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie častí nahradzujúcich prísľubov platieb na základe podielov emitovaných nadobúdateľom, ktorú je možné priradiť k budúcim službám zamestnancov;
  - e) v štandarde IFRS 10 sa uvádza návod na účtovanie zmien vlastníckych podielov materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti po dosiahnutí ovládania.

#### **ZVEREJNENIA (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 59 A 61)**

- B64 Na splnenie cieľa uvedeného v odseku 59 nadobúdateľ zverejňuje tieto informácie o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia vykazovania:
- a) názov a opis nadobúdaného subjektu;

- b) dátum nadobudnutia;
  - c) percentuálna časť nadobudnutých podielov na vlastnom imaní s hlasovacím právom;
  - d) primárne dôvody podnikovej kombinácie a opis spôsobu, akým nadobúdateľ ovládol nadobúdaný subjekt;
  - e) kvalitatívny opis faktorov, na základe ktorých sa vykázal goodwill, ako sú očakávané synergie z kombinácie činností nadobúdaného subjektu a nadobúdateľa, nehmotný majetok, ktorý nespĺňa kritériá na samostatné vykázanie, alebo iné faktory;
  - f) reálna hodnota celkovej prevedenej protihodnoty k dátumu nadobudnutia a reálna hodnota každej hlavnej triedy protihodnoty k dátumu nadobudnutia, ako napríklad:
    - i) peňažné prostriedky;
    - ii) ostatný hmotný a nehmotný majetok vrátane podniku alebo dcérskej spoločnosti nadobúdateľa;
    - iii) prevzaté záväzky, napríklad záväzky z podmieneného plnenia; a
    - iv) podiely na vlastnom imaní nadobúdateľa vrátane počtu emitovaných alebo emitovateľných nástrojov alebo podielov a metóda ocenenia týchto nástrojov alebo podielov reálnou hodnotou;
  - g) v prípade dohôd o podmienenom plnení a majetku z odškodnenia:
    - i) suma vykázaná k dátumu nadobudnutia;
    - ii) opis dohody a základ na určovanie výšky platby; a
    - iii) odhad rozsahu výstupov (nediskontovaných) alebo v prípade, že sa rozsah nedá odhadnúť, táto skutočnosť a dôvody, prečo sa rozsah nedá odhadnúť. Ak maximálna výška platby nie je obmedzená, nadobúdateľ zverejní túto skutočnosť;
  - h) v prípade nadobudnutých pohľadávok:
    - i) reálna hodnota pohľadávok;
    - ii) hrubé sumy zmluvných pohľadávok; a
    - iii) najlepší odhad zmluvných peňažných tokov, ktorých získanie sa neočakáva k dátumu nadobudnutia.
- Zverejnenia sa poskytnú podľa každej hlavnej triedy pohľadávok, ako sú úvery, priame finančné líziny a všetky ostatné triedy pohľadávok;
- i) sumy vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú hlavnú triedu nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov;
  - j) pre každý podmienený záväzok vykázaný v súlade s odsekom 23, informácie požadované odsekom 85 štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Ak nie je podmienený záväzok vykázaný z dôvodu, že jeho reálnu hodnotu nie je možné spoľahlivo oceniť, nadobúdateľ vykazuje:
    - i) informácie požadované odsekom 86 štandardu IAS 37; a

- ii) dôvody, prečo sa záväzok nedá spoľahlivo oceniť;
- k) celková suma goodwillu, ktorý sa očakáva, že bude odpočítateľný na daňové účely;
- l) pre transakcie, ktoré sú vykázané samostatne od nadobudnutia aktív a prevzatia záväzkov v podnikovej kombinácii, v súlade s odsekom 51:
  - i) opis každej transakcie;
  - ii) spôsob, akým nadobúdateľ zaúčtoval každú transakciu;
  - iii) sumy vykázané pre každú transakciu a riadková položka v účtovnej závierke, v ktorej je vykázaná každá suma; a
  - iv) ak je transakcia účinným vysporiadaním predchádzajúceho vzťahu, metóda použitá na určenie sumy vysporiadania;
- m) zverejnenie samostatne vykázaných transakcií požadovaných v písmene l) zahŕňa sumu nákladov súvisiacich s nadobudnutím a samostatne zahŕňa sumu týchto nákladov zaúčtovaných ako náklad a riadkovú položku alebo položky vo výkaze komplexného účtovného výsledku, v ktorom sú tieto sumy zaúčtované. Zverejní sa aj suma všetkých nákladov na emisiu, ktoré sa nezaúčtovali ako náklad, a spôsob, akým boli zaúčtované;
- n) v prípade výhodnej kúpy (pozri odseky 34 až 36):
  - i) suma akéhokoľvek zisku vykazaného v súlade s odsekom 34 a riadková položka vo výkaze komplexného účtovného výsledku, v ktorej sa tento zisk vykázal; a
  - ii) opis dôvodov, prečo bol výsledkom transakcie zisk;
- o) pre každú podnikovú kombináciu, v rámci ktorej drží nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia menej než 100 percent podielov na vlastnom imaní v nadobúdanom subjekte:
  - i) suma nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte vykazaného k dátumu nadobudnutia a oceňovací základ na ocenenie tejto sumy; a
  - ii) pre každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte ocenený reálnou hodnotou, technika/techniky oceňovania a významné vstupy použité pri oceňovaní tejto hodnoty;
- p) pre podnikovú kombináciu realizovanú vo fázach:
  - i) reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia, držaných nadobúdateľom bezprostredne pred dátumom nadobudnutia; a
  - ii) suma všetkých ziskov a strát vykazaných v dôsledku precenenia podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu, držaného nadobúdateľom pred podnikovou kombináciou, reálnou hodnotou (pozri odsek 42) a riadková položka vo výkaze komplexného účtovného výsledku, v rámci ktorej sú vykázané tento zisk alebo strata;
- q) tieto informácie:
  - i) sumy výnosov a výsledku hospodárenia nadobúdaného subjektu od dátumu nadobudnutia zahrnuté v konsolidovanom výkaze komplexného účtovného výsledku za obdobie vykazovania; a
  - ii) výnosy a výsledok hospodárenia kombinovanej účtovnej jednotky za bežné obdobie vykazovania tak, akoby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií uskutočnených počas roka predstavoval začiatok ročného obdobia vykazovania.



Ak je zverejnenie akejkoľvek informácie požadovanej týmto pododsekom nevykonateľné, nadobúdateľ zverejňuje túto skutočnosť a vysvetlí, prečo je zverejnenie nevykonateľné. V tomto štandarde IFRS sa používa pojem „nevykonateľný“ s rovnakým významom ako v štandarde IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

- B65 Pre jednotlivu nevýznamné podnikové kombinácie uskutočnené počas obdobia vykazovania, ktoré sú spoločne významné, zverejňuje nadobúdateľ súhrnné informácie požadované odsekom B64 písm. e) až q).
- B66 Ak je dátum nadobudnutia podnikovej kombinácie po konci obdobia vykazovania, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, nadobúdateľ zverejňuje informácie požadované odsekom B64 s výnimkou prípadov, keď je prvotné účtovanie podnikovej kombinácie v čase schválenia účtovnej závierky na zverejnenie neúplné. V takej situácii nadobúdateľ opíše, ktoré zverejnenia by sa nemohli uskutočniť a dôvody, prečo sa nemôžu uskutočniť.
- B67 Na splnenie cieľa uvedeného v odseku 61 nadobúdateľ zverejňuje nasledujúce informácie o každej významnej podnikovej kombinácii alebo v súhrne o jednotlivu nevýznamných podnikových kombináciách, ktoré sú spoločne významné:
- a) ak je prvotné zaúčtovanie konkrétnych aktív, záväzkov, nekontrolných podielov alebo položiek protihodnoty v rámci podnikovej kombinácie neúplné (pozri odsek 45) a sumy vykázané v účtovnej závierke pre podnikovú kombináciu sú preto určené iba predbežne:
    - i) dôvody, prečo je prvotné zaúčtovanie podnikovej kombinácie neúplné;
    - ii) aktíva, záväzky, podiely na vlastnom imaní alebo položky protihodnoty, v prípade ktorých je prvotné zaúčtovanie neúplné; a
    - iii) povaha a suma všetkých úprav vzťahujúcich sa na obdobie oceňovania, vykázaných počas obdobia vykazovania v súlade s odsekom 49;
  - b) pri každom období vykazovania po dátume nadobudnutia do dátumu, keď účtovná jednotka aktívum z podmieneného plnenia prevezme, predá alebo iným spôsobom stratí naň právo, alebo kým účtovná jednotka vysporiada záväzok z podmieneného plnenia alebo kým sa záväzok zruší alebo vysporiada:
    - i) všetky zmeny vykazovaných súm vrátane všetkých rozdielov vzniknutých pri vysporiadaní;
    - ii) všetky zmeny rozsahu výstupov (nediskontovaných) a dôvody týchto zmien; a
    - iii) techniky oceňovania a kľúčové vstupy modelu použité na ocenenie podmieneného plnenia;
  - c) pri podmienených záväzkoch vykázaných v rámci podnikovej kombinácie nadobúdateľ zverejňuje pri každej triede rezerv informácie požadované odsekmi 84 a 85 štandardu IAS 37;
  - d) zosúhlasenie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a na konci obdobia vykazovania, samostatne zobrazujúc:
    - i) hrubú sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na začiatku obdobia vykazovania;
    - ii) dodatočný goodwill vykázaný počas obdobia vykazovania s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaná na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*;
    - iii) úpravy vyplývajúce z následného vykázania odložených daňových pohľadávok počas obdobia vykazovania v súlade s odsekom 67;

- iv) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas obdobia vykazovania ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;
  - v) straty zo zníženia hodnoty vykázané počas obdobia vykazovania v súlade so štandardom IAS 36. (Štandard IAS 36 požaduje vykazovanie informácií o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu navyše k tejto požiadavke.);
  - vi) čisté kurzové rozdiely vzniknuté počas obdobia vykazovania v súlade so štandardom IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*;
  - vii) všetky ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas obdobia vykazovania;
  - viii) hrubá suma a akumulované straty zo zníženia hodnoty ku koncu obdobia vykazovania;
- e) suma a vysvetlenie akéhokoľvek zisku alebo straty vykazaných za bežné obdobie vykazovania, ktorá:
- i) sa týka identifikovateľných nadobudnutých aktív alebo prevzatých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v bežnom období alebo v predchádzajúcich obdobiach vykazovania; a
  - ii) má takú veľkosť, povahu alebo vplyv, že zverejnenie je relevantné na pochopenie účtovnej závierky kombinovanej účtovnej jednotky.

PRECHODNÉ USTANOVENIA PRE PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE ZAHŔŇAJÚCE IBA PODIELOVÉ ZDRUŽENIA ALEBO VÝLUČNE PROSTREDNÍCTVOM ZMLUVY (UPLATŇOVANIE ODSEKU 66)

- B68 V odseku 64 sa ustanovuje, že tento štandard IFRS sa uplatňuje prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je začiatok prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka však uplatňuje tento štandard IFRS iba na začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 30. júna 2007 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard IFRS pred jeho dátumom nadobudnutia účinnosti, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatňuje štandard IAS 27 (v znení zmien z roku 2008).
- B69 Požiadavka, aby sa tento štandard IFRS uplatňoval prospektívne, má na podnikové kombinácie zahŕňajúce iba podielové združenia alebo výlučne prostredníctvom zmluvy, ak sa dátum nadobudnutia tejto podnikovej kombinácie začína pred uplatňovaním tohto štandardu IFRS, tento vplyv:
- a) *klasifikácia*— účtovná jednotka pokračuje v klasifikácii predchádzajúcej podnikovej kombinácie v súlade s predchádzajúcou účtovnou politikou účtovnej jednotky pre takéto kombinácie;
  - b) *predtým vykázaný goodwill*— na začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa uplatní tento štandard IFRS, účtovnou hodnotou goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie je jeho účtovná hodnota k tomuto dátumu v súlade s predchádzajúcou účtovnou politikou účtovnej jednotky. Pri určovaní tejto sumy účtovná jednotka eliminuje účtovnú hodnotu prípadnej akumulovanej amortizácie tohto goodwillu a príslušné zníženie goodwillu. Žiadne iné úpravy účtovnej hodnoty goodwillu sa nevykonávajú;
  - c) *goodwill predtým vykázaný formou odpočítania od vlastného imania*— predchádzajúca účtovná politika účtovnej jednotky môže mať za následok vykázanie goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie formou odpočítania od vlastného imania. V takej situácii táto účtovná jednotka nevykazuje tento goodwill ako aktívum na začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa uplatní tento štandard IFRS. Navyše účtovná jednotka nevykazuje vo výsledku hospodárenia žiadnu časť tohto goodwillu, ak vyradí celý podnik, ktorého sa goodwill týka, alebo jeho časť alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty peňazotvornej jednotky, ktorej sa goodwill týka;
  - d) *následné účtovanie goodwillu*— od začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa uplatní tento štandard IFRS, účtovná jednotka ukončí amortizáciu goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie a testuje goodwill na zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36;

- e) *predtým vykázaný negatívny goodwill*— účtovná jednotka, ktorá účtovala predchádzajúcu podnikovú kombináciu uplatnením metódy kúpy, mohla vykázať výnosy budúcich období vzťahujúce sa na prebytok jej podielu na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív a záväzkov nadobúdaného subjektu nad obstarávacou cenou uvedeného podielu (niekedy označovaný ako negatívny goodwill). V takomto prípade účtovná jednotka ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty týchto výnosov budúcich období na začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa po prvýkrát uplatní tento štandard IFRS, s príslušnou úpravou počiatočného stavu nerozdeleného zisku k tomuto dátumu.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 5

*Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť účtovanie majetku držaného na predaj a prezentáciu a zverejňovanie *ukončenia činností*. V tomto štandarde IFRS sa vyžaduje najmä:
  - a) aby sa majetok, ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj, oceňoval účtovnou hodnotou alebo *reálnou hodnotou* zníženou o *náklady na predaj* podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia, a aby sa odpisovanie takéhoto majetku skončilo; a
  - b) aby sa majetok, ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj, prezentoval osobitne priamo vo výkaze o finančnej situácii a aby sa výsledky ukončených činností prezentovali osobitne v rámci výkazu komplexného účtovného výsledku.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Klasifikačné a prezentačné požiadavky tohto štandardu IFRS sa uplatňujú na všetok vykazovaný *dlhodobý majetok* <sup>(41)</sup> účtovnej jednotky a všetky jej *skupiny na vyradenie*. Požiadavky na oceňovanie tohto štandardu IFRS sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok a skupiny na vyradenie (vymedzené v odseku 4) s výnimkou majetku uvedeného v odseku 5, ktorý sa naďalej oceňuje v súlade s tam uvedeným štandardom.
- 3 Majetok klasifikovaný v súlade so štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* ako dlhodobý sa nereklasifikuje na *krátkodobý majetok* dovtedy, kým nespĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako držaný na predaj v súlade s týmto štandardom IFRS. Majetok tejto triedy, ktorý by účtovná jednotka bežne považovala za dlhodobý, ale je nadobudnutý s výhradným zámerom jeho ďalšieho predaja, sa neklasifikuje ako krátkodobý, kým nespĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj v súlade s týmto štandardom IFRS.
- 4 Účtovná jednotka niekedy v rámci jedinej transakcie vyraduje súbor aktív spolu, prípadne i s určitými priamo súvisiacimi záväzkami. Takouto skupinou na vyradenie môže byť skupina *peňazotvorných jednotiek*, jedna peňazotvorná jednotka alebo časť peňazotvornej jednotky <sup>(42)</sup>. Skupina môže pozostávať z akýchkoľvek aktív a záväzkov účtovnej jednotky vrátane krátkodobého majetku, krátkodobých záväzkov a aktív vylúčených na základe odseku 5 z požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu IFRS. Ak je dlhodobý majetok, ktorý patrí do rozsahu pôsobnosti požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu IFRS, súčasťou skupiny na vyradenie, požiadavky na ocenenie podľa tohto štandardu IFRS sa vzťahujú na skupinu ako celok, takže táto skupina sa oceňuje účtovnou hodnotou alebo reálnou hodnotou zníženou o *náklady na predaj* podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. Požiadavky na ocenenie individuálnych aktív a záväzkov tvoriacich súčasť skupiny na vyradenie sú uvedené v odsekoch 18, 19 a 23.
- 5 Ustanovenia o oceňovaní uvedené v tomto štandarde IFRS <sup>(43)</sup> sa nevzťahujú na nasledujúce aktíva, ktoré patria pod uvedené štandardy IFRS, či už ako individuálne aktíva alebo v rámci skupiny na vyradenie:
  - a) odložené daňové pohľadávky (IAS 12 *Dane z príjmov*);
  - b) aktíva vznikajúce zo zamestnaneckých požitkov (IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);
  - c) finančné aktíva patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*;
  - d) dlhodobý majetok, ktorý sa účtuje v súlade s modelom oceňovania reálnou hodnotou, uvedeným v štandarde IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;
  - e) dlhodobý majetok, ktorý sa oceňuje reálnou hodnotou zníženou o *náklady na predaj* v súlade so štandardom IAS 41 *Poľnohospodárstvo*;
  - f) skupiny zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy*.

<sup>(41)</sup> V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná ziskateľnosť sa očakáva za viac než dvanásť mesiacov po období vykazovania. Na klasifikáciu takéhoto majetku sa vzťahuje odsek 3.

<sup>(42)</sup> Ak sa však očakáva, že peňažné toky z aktíva alebo súboru aktív budú plynúť predovšetkým z predaja, a nie ich ďalšieho používania, stávajú sa menej závislé od peňažných tokov plynúcich z iných aktív a skupina na vyradenie, ktorá bola súčasťou peňazotvornej jednotky, sa stáva samostatnou peňazotvornou jednotkou.

<sup>(43)</sup> S výnimkou odsekov 18 a 19, v ktorých sa vyžaduje, aby sa predmetné aktívum oceňovalo v súlade s inými uplatniteľnými štandardmi IFRS.

- 5A Požiadavky na klasifikáciu, prezentáciu a oceňovanie v tomto štandarde IFRS, ktoré sú uplatniteľné na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako držaný na predaj, sa uplatňujú taktiež na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom konajúcim v rámci svojich právomocí ako vlastníci (držaný na rozdelenie vlastníkom).
- 5B Týmto štandardom IFRS sa stanovujú zverejnenia požadované v súvislosti s dlhodobým majetkom (alebo skupinami na vyradenie) klasifikovaným ako držaný na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností. Zverejnenia v ostatných štandardoch IFRS sa na takýto majetok (alebo skupiny na vyradenie) neuplatňujú s výnimkou prípadov, keď sa v týchto štandardoch IFRS požadujú:
- osobitné zverejnenia v súvislosti s dlhodobým majetkom (alebo skupinami na vyradenie) klasifikovaným ako držaný na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností; alebo
  - zverejnenia o oceňovaní aktív a záväzkov v rámci skupiny na vyradenie, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti požiadavky o oceňovaní štandardu IFRS 5 a takéto zverejnenia nie sú predtým poskytnuté v ostatných poznámkach k účtovnej závierke.

Na dosiahnutie súladu so všeobecnými požiadavkami štandardu IAS 1, konkrétne s odsekmi 15 a 125 tohto štandardu, môžu byť potrebné dodatočné zverejnenia o dlhodobom majetku (alebo o skupinách na vyradenie), klasifikovanom ako držaný na predaj alebo ukončenie činností.

#### KLASIFIKÁCIA DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPÍN NA VYRADENIE) AKO DRŽANÉHO NA PREDAJ ALEBO DRŽANÉHO NA ROZDELENIE VLASTNÍKOM

- 6 Účtovná jednotka klasifikuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj vtedy, ak sa jeho účtovná hodnota spätne získa primárne prostredníctvom predaja, a nie jeho pokračujúcim používaním.
- 7 Ak sa má naplniť podstata uvedeného ustanovenia, majetok (alebo skupina na vyradenie) sa už musí nachádzať v stave umožňujúcom okamžitý predaj za podmienok, ktoré sú bežné a obvyklé pre predaj takéhoto majetku (alebo skupín na vyradenie) a tento predaj musí byť *vysoko pravdepodobný*.
- 8 Aby bol predaj *vysoko pravdepodobný*, musí byť príslušná úroveň manažmentu odhodlaná realizovať plán predaja majetku (alebo skupiny na vyradenie) a musí sa začať aktívny program na nájdenie kupujúceho a dokončenie realizácie plánu. Majetok (alebo skupina na vyradenie) sa musí navyše aktívne ponúkať na predaj za cenu, ktorá je primeraná vo vzťahu k jeho súčasnej reálnej hodnote. Okrem toho by sa malo očakávať, že do jedného roka od dátumu klasifikácie splní predaj – okrem výnimiek uvedených v odseku 9 – podmienky na jeho vykázanie ako ukončený predaj, a činnosti potrebné na dokončenie plánu by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám plánu alebo že sa plán úplne zruší. Ako súčasť posudzovania toho, či je predaj *vysoko pravdepodobný*, by sa do úvahy mala brať pravdepodobnosť schválenia akcionármi (ak je toto požadované v danej jurisdikcii).
- 8A Účtovná jednotka, ktorá je rozhodnutá uskutočniť plán predaja, ktorý má za následok stratu ovládania dcérskej spoločnosti, klasifikuje všetky aktíva a záväzky tejto dcérskej spoločnosti ako držané na predaj, keď sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 6 až 8, a to bez ohľadu na to, či si účtovná jednotka ponechá po predaji nekontrolný podiel vo svojej bývalej dcérskej spoločnosti.
- 9 Určitými udalosťami alebo okolnosťami sa môže predĺžiť obdobie dokončenia predaja na dobu dlhšiu ako jeden rok. Predĺžením obdobia potrebného na dokončenie predaja sa nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako držaného na predaj, ak k takémuto zdržaniu dôjde v dôsledku udalostí alebo okolností, na ktoré účtovná jednotka nemá vplyv, a existuje dostatočný dôkaz o tom, že účtovná jednotka je aj naďalej rozhodnutá tento majetok (alebo skupinu na vyradenie) predať. Ide o prípad, ak sú splnené kritériá uvedené v dodatku B.
- 10 Za predajné transakcie sa považujú aj výmeny dlhodobého majetku za iný dlhodobý majetok, ak má takáto výmena v súlade so štandardom IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* obchodnú podstatu.
- 11 Ak účtovná jednotka nadobudne dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) výlučne so zámerom jeho následného vyradenia, takýto dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) sa klasifikuje ako držaný na predaj k dátumu nadobudnutia len vtedy, ak došlo k splneniu jednoročnej podmienky uvedenej v odseku 8 (okrem výnimiek uvedených v odseku 9) a súčasne je *vysoko pravdepodobné*, že k splneniu ostatných kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8, ktoré k danému dátumu neboli splnené, dôjde v priebehu krátkeho času po nadobudnutí (obvykle do troch mesiacov).

- 12 Ak k splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8 dôjde po období vykazovania, účtovná jednotka neklasifikuje vo vydannej účtovnej závierke dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj. Ak však k splneniu týchto kritérií dôjde po období vykazovania, ale ešte pred schválením účtovnej závierky na vydanie, účtovná jednotka zverejní informácie uvedené v odseku 41 písm. a), b) a d), a to v rámci poznámok.
- 12A Dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) je klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom, ak sa účtovná jednotka zaviazala rozdeliť majetok (alebo skupinu na vyradenie) vlastníkom. Aby to tak bolo, majetok musí byť k dispozícii na okamžité rozdelenie v jeho súčasnom stave a rozdelenie musí byť vysoko pravdepodobné. Aby bolo rozdelenie vysoko pravdepodobné, museli sa začať činnosti na dokončenie rozdelenia a malo by sa očakávať, že sa dokončia do jedného roka od dátumu klasifikácie. Činnosti potrebné na dokončenie rozdelenia by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám rozdelenia alebo že sa rozdelenie zruší. Ako súčasť posudzovania toho, či je rozdelenie vysoko pravdepodobné, by sa do úvahy mala brať pravdepodobnosť schválenia akcionármi (ak je toto požadované v danej jurisdikcii).

#### **Dlhodobý majetok určený na likvidáciu vyradením**

- 13 Dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) určený na likvidáciu vyradením nesmie účtovná jednotka klasifikovať do kategórie držaný na predaj. Je to tak preto, že jeho účtovná hodnota sa spätne získa najmä pokračujúcim používaním. Ak však likvidovaná skupina na vyradenie spĺňa podmienky uvedené v odseku 32 písm. a) až c), účtovná jednotka vykáže v súlade s odsekmi 33 a 34 výsledky a peňažné toky zo skupiny na vyradenie v rámci ukončených činností, a to k dátumu, ku ktorému ukončí ich používanie. Dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie) určený na likvidáciu vyradením zahŕňa dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa bude používať do konca jeho ekonomickej životnosti, a dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa nepredá, ale bude sa likvidovať vyradením.
- 14 O dlhodobom majetku, ktorý bol dočasne vyňatý z používania, nesmie účtovná jednotka účtovať tak, akoby došlo k jeho likvidácii vyradením.

#### **OCEŇOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) KLASIFIKOVANÉHO AKO DRŽANÉHO NA PREDAJ**

##### **Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)**

- 15 Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj jeho účtovnou hodnotou alebo jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia.
- 15A Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom jeho účtovnou hodnotou alebo jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na rozdelenie podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia.**<sup>(44)</sup>
- 16 Ak novo nadobudnutý majetok (alebo skupina na vyradenie) spĺňa kritériá pre jeho klasifikáciu ako držaného na predaj (pozri odsek 11), uplatňovanie odseku 15 vyústi do ocenenia majetku (alebo skupiny na vyradenie) pri prvotnom zaúčtovaní jeho účtovnou hodnotou v prípade, ak by tak nebol klasifikovaný (napríklad obstarávacie náklady), a jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. Ak teda dôjde k nadobudnutiu majetku (alebo skupiny na vyradenie) v rámci podnikovej kombinácie, oceňuje sa tento majetok jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj.
- 17 Ak sa predaj očakáva v dobe dlhšej než jeden rok, účtovná jednotka oceňuje náklady na predaj v ich súčasnej hodnote. Akékoľvek zvýšenie súčasnej hodnoty nákladov na predaj, ku ktorému došlo v dôsledku plynutia času, sa v rámci výsledku hospodárenia vykazuje ako finančný náklad.
- 18 Bezprostredne pred prvotnou klasifikáciou majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako držaného na predaj sa účtovné hodnoty majetku (alebo všetkých aktív a záväzkov v skupine) ocenia v súlade s uplatniteľnými štandardmi IFRS.
- 19 Pri následnom precenení skupiny na vyradenie sa účtovné hodnoty všetkých aktív a záväzkov, na ktoré sa nevzťahujú požiadavky na oceňovanie tohto štandardu IFRS, ktoré sú však zahrnuté do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj, precenia v súlade s uplatniteľnými štandardmi IFRS predtým, než dôjde k preceneniu reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj týkajúcej sa skupiny na vyradenie.

<sup>(44)</sup> Náklady na rozdelenie sú prírastkové náklady priamo priraditeľné k rozdeleniu s výnimkou finančných nákladov a nákladov na dane z príjmov.



**Vykazovanie vzniku a zrušenia strát zo zníženia hodnoty**

- 20 Účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty z každého prvotného alebo následného zníženia hodnoty majetku (alebo skupiny na vyradenie) na jeho reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj, a to v rozsahu, v akom nedošlo k jej vykázaniu v súlade s odsekom 19.
- 21 Účtovná jednotka vykazuje zisk z každého následného zvýšenia reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, avšak nie vo vyššej sume, než je kumulatívna strata zo zníženia hodnoty vykázaná buď v súlade s týmto štandardom IFRS alebo predtým v súlade so štandardom IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.
- 22 Účtovná jednotka vykazuje zisk z každého následného zvýšenia reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, stanovenej za skupinu na vyradenie:
- a) v prípade, ak k takémuto vykázaniu nedošlo v súlade s odsekom 19; ale
  - b) nie vo vyššej sume, než je kumulatívna strata zo zníženia hodnoty vykázaná buď v súlade s týmto štandardom IFRS alebo predtým v súlade so štandardom IAS 36 za dlhodobý majetok, na ktorý sa vzťahujú požiadavky oceňovania uvedené v tomto štandarde IFRS.
- 23 Strata zo zníženia hodnoty (alebo akýkoľvek následný zisk) vykázaná pre skupinu na vyradenie znižuje (alebo zvyšuje) účtovnú hodnotu dlhodobého majetku v skupine, na ktorý sa vzťahujú požiadavky na oceňovanie uvedené v tomto štandarde IFRS, a to na účely alokácie uvedenej v odseku 104 písm. a) a b) a odseku 122 štandardu IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).
- 24 Zisk alebo strata, ktoré predtým neboli vykázané k dátumu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), sa vykazujú k dátumu ukončenia vykazovania. Požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania sú uvedené v:
- a) odsekoch 67 až 72 štandardu IAS 16 (v znení revízie z roku 2003), platné pre nehnuteľnosti, stroje a zariadenia; a
  - b) odsekoch 112 až 117 štandardu IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004), platné pre nehmotný majetok.
- 25 Účtovná jednotka neodpisuje (alebo neamortizuje) dlhodobý majetok, kým je klasifikovaný ako držaný na predaj alebo kým tvorí súčasť skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj. Aj naďalej sa však vykazujú úroky a iné náklady priraditeľné k záväzkom skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj.

**Zmeny plánu predaja alebo plánu rozdelenia vlastníkom**

- 26 Ak účtovná jednotka klasifikovala majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, no už nie sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 7 až 9 (držanie na predaj) alebo v odseku 12A (držanie na rozdelenie vlastníkom), účtovná jednotka takýto majetok (alebo skupinu na vyradenie) prestane klasifikovať ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom. V takýchto prípadoch sa musí účtovná jednotka pri zohľadnení tejto zmeny riadiť návodom uvedeným v odsekoch 27 až 29 okrem prípadu, keď sa uplatňuje odsek 26A.
- 26A Ak účtovná jednotka reklasifikuje majetok (alebo skupinu na vyradenie) priamo z kategórie držaný na predaj do kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom alebo priamo z kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom do kategórie držaný na predaj, zmena klasifikácie sa považuje za pokračovanie pôvodného plánu vyradenia. Účtovná jednotka:
- a) sa pri zohľadnení tejto zmeny neriadí návodom uvedeným v odsekoch 27 až 29. Účtovná jednotka uplatňuje tie požiadavky na klasifikáciu, prezentáciu a oceňovanie podľa tohto štandardu IFRS, ktoré sú uplatniteľné na novú metódu vyradenia;
  - b) oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) tak, že sa riadi požiadavkami odseku 15 (v prípade reklasifikácie do kategórie držaný na predaj) alebo 15A (v prípade reklasifikácie do kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom) a vykazuje akékoľvek zníženie alebo zvýšenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj alebo náklady na rozdelenie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) tak, že sa riadi požiadavkami odsekov 20 až 25;
  - c) nemení dátum klasifikácie v súlade s odsekmi 8 a 12A. Týmto sa nevylučuje predĺženie obdobia potrebného na dokončenie predaja alebo rozdelenia vlastníkom, ak sú splnené podmienky odseku 9.

- 27 Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) vyradený z kategórie držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom (alebo ten, ktorý prestal byť súčasťou skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj alebo držaná na rozdelenie vlastníkom) nižšou z týchto hodnôt:
- a) jeho účtovnou hodnotou, ktorú mal takýto majetok (alebo skupina na vyradenie) pred klasifikáciou do kategórie držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, upravenou o všetky odpisy, amortizáciu alebo precenenie, k vykázaniu ktorých by došlo v prípade, ak by tento majetok (alebo skupina na vyradenie) nebol v kategórii držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom vôbec klasifikovaný; alebo
  - b) jeho *spätne získateľnou sumou* k dátumu následného rozhodnutia majetok nepredať alebo nerozdeliť<sup>(45)</sup>.
- 28 Účtovná jednotka zahŕňa každú požadovanú úpravu účtovnej hodnoty dlhodobého majetku, ktorý sa prestáva klasifikovať ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, do výsledku hospodárenia<sup>(46)</sup> z pokračujúcich činností toho obdobia, v ktorom už nespĺňa kritériá uvedené v odsekoch 7 až 9 alebo 12A. Účtovné závierky za obdobia od klasifikácie ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom sa príslušne upravujú, ak skupina na vyradenie alebo dlhodobý majetok, ktorý sa prestáva klasifikovať ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, je dcérskou spoločnosťou, spoločnou prevádzkou, spoločným podnikom, pridruženým podnikom alebo časťou podielu v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku. Účtovná jednotka prezentuje takúto úpravu v tej istej časti výkazu komplexného účtovného výsledku, v ktorej vykazujú zisk alebo stratu, ak existujú, vykázanú v súlade s odsekom 37.
- 29 Ak účtovná jednotka odoberie zo skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj individuálne aktívum alebo záväzok, zostávajúce aktíva a záväzky skupiny na vyradenie určenej na predaj sa ďalej oceňujú ako skupina iba v prípade, ak sú splnené kritériá odsekov 7 až 9. Ak účtovná jednotka odoberie zo skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na rozdelenie vlastníkom individuálne aktívum alebo záväzok, zostávajúce aktíva a záväzky skupiny na vyradenie určenej na rozdelenie sa ďalej oceňujú ako skupina iba v prípade, ak sú splnené kritériá odseku 12A. V opačnom prípade sa zostávajúci dlhodobý majetok skupiny, ktorý individuálne spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj (alebo držaný na rozdelenie vlastníkom), oceňuje individuálne jeho účtovnou hodnotou alebo reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj (alebo náklady na rozdelenie) platnou k danému dátumu podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa kritériá ako držaný na predaj, sa v súlade s odsekom 26 prestane klasifikovať ako držaný na predaj. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa kritériá ako držaný na rozdelenie vlastníkom, sa v súlade s odsekom 26 prestane klasifikovať ako držaný na rozdelenie vlastníkom.

#### PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

- 30 Účtovná jednotka prezentuje a zverejňuje informácie, ktoré umožňujú používateľom účtovnej závierky posúdiť finančné vplyvy ukončených činností a vyradení dlhodobého majetku (alebo skupín na vyradenie).

##### **Prezentácia ukončených činností**

- 31 Zložka účtovnej jednotky zahŕňa činnosti a peňažné toky, ktoré je možné jednoznačne odčleniť od ostatných častí účtovnej jednotky, a to tak na prevádzkové účely, ako aj na účely finančného vykazovania. Inými slovami, zložka účtovnej jednotky bude predstavovať peňažotvornú jednotku alebo skupinu peňažotvorných jednotiek, kým sa naďalej držia na používanie.
- 32 Ukončená činnosť je zložka účtovnej jednotky, ktorá sa buď vyradila alebo je klasifikovaná ako držaná na predaj, a:
- a) predstavuje samostatnú významnú oblasť podnikania alebo vyčlenenú zemepisnú oblasť, v ktorej činnosti prebiehajú;
  - b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie samostatnej významnej oblasti podnikania alebo vyčlenej zemepisnej oblasti, v ktorej prebiehajú činnosti; alebo
  - c) ide o dcérsku spoločnosť nadobudnutú výhradne so zámerom jej ďalšieho predaja.
- 33 Účtovná jednotka zverejňuje:

<sup>(45)</sup> Ak dlhodobý majetok tvorí súčasť peňažotvornej jednotky, jeho spätne získateľnou sumou je účtovná hodnota, ktorá by sa vykázala po alokácii akejkolvek straty zo zníženia hodnoty, ku ktorej došlo v súvislosti s uvedenou peňažotvornou jednotkou v súlade so štandardom IAS 36.

<sup>(46)</sup> S výnimkou prípadu, ak majetok je nehnuteľnosťou, strojom alebo zariadením alebo nehmotným majetkom, ktorého precenenie sa uskutočnilo v súlade so štandardom IAS 16 alebo štandardom IAS 38 predtým, než došlo k jeho klasifikácii ako majetku držaného na predaj, pričom v takomto prípade sa úprava považuje za zvýšenie alebo zníženie z precenenia.

- a) vo výkaze komplexného účtovného výsledku jednu sumu, ktorá sa skladá zo súhrnu:
- i) výsledku hospodárenia z ukončených činností po zdanení; a
  - ii) zisku alebo straty po zdanení, vykázaných buď z ocenenia reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj alebo z vyradenia majetku alebo skupiny/skupín na vyradenie tvoriacich ukončenú činnosť;
- b) analýzu jednej sumy uvedenej v písmene a) na:
- i) výnosy, náklady a výsledok hospodárenia pred zdanením z ukončených činností;
  - ii) súvisiace náklady z titulu dane z príjmov, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. h) štandardu IAS 12;
  - iii) zisk alebo stratu vykázané pri ocenení reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj alebo pri vyradení majetku alebo skupiny/skupín na vyradenie, pričom takáto situácia predstavuje ukončenú činnosť; a
  - iv) súvisiace náklady z titulu dane z príjmov, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. h) štandardu IAS 12.

Analýzu možno uviesť v poznámkach alebo vo výkaze komplexného účtovného výsledku. Ak sa uvedie v rámci výkazu komplexného účtovného výsledku, uvádza sa v časti určenej pre ukončenie činností, t. j. oddelene od pokračujúcich činností. Analýza sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktorými sú novonadobudnuté dcérske spoločnosti spĺňajúce pri ich nadobudnutí kritériá na klasifikáciu do kategórie držané na predaj (pozri odsek 11);

- c) čisté peňažné toky priraditeľné k prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti ukončených činností. Tieto zverejnenia sa môžu uvádzať buď v poznámkach alebo priamo v účtovnej závierke. Takéto zverejnenia sa nevyžadujú pri skupinách na vyradenie, ktorými sú novonadobudnuté dcérske spoločnosti spĺňajúce pri ich nadobudnutí kritériá na klasifikáciu do kategórie držané na predaj (pozri odsek 11);
- d) sumu výnosov z pokračujúcich činností a z ukončených činností priraditeľnú vlastníkom materskej spoločnosti. Tieto zverejnenia možno uviesť buď v poznámkach alebo vo výkaze komplexného účtovného výsledku.
- 33A Ak účtovná jednotka prezentuje položky výsledku hospodárenia v samostatnom výkaze podľa opisu uvedeného v odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze sa prezentuje aj časť označená ako vzťahujúca sa na ukončené činnosti.
- 34 Účtovná jednotka opätovne prezentuje zverejnenie podľa odseku 33 za predchádzajúce obdobia prezentované v účtovnej závierke tak, aby sa zverejnenie týkalo všetkých činností, ktoré boli ukončené ku koncu obdobia vykazovania posledného prezentovaného obdobia.
- 35 Úpravy bežného obdobia týkajúce sa súm predtým prezentovaných v rámci ukončených činností, ktoré sa priamo týkajú vyradenia ukončenej činnosti v predchádzajúcom období, sa klasifikujú osobitne v rámci ukončených činností. Považa a výška takýchto úprav sa zverejnia. Príklady okolností, za ktorých môže dôjsť k výskytu takýchto úprav, zahŕňajú:
- a) vyriešenie neistôt týkajúcich sa podmienok transakcie vyradenia, ako napríklad vyriešenie úprav obstarávacej ceny a odškodnenia s kupujúcim;
  - b) vyriešenie neistôt, ktoré vyplývajú a priamo súvisia s činnosťami zložky pred jej vyradením, ako napríklad environmentálne záväzky a záväzky týkajúce sa záruky za výrobok poskytnuté predávajúcim;
  - c) vysporiadanie záväzkov vyplývajúcich z programu zamestnaneckých požitkov za predpokladu, že vysporiadanie sa priamo týka transakcie vyradenia.

- 36 Ak účtovná jednotka prestane klasifikovať zložku účtovnej jednotky ako držanú na predaj, výsledky činnosti zložky, ktoré boli predtým prezentované v rámci ukončených činností v súlade s odsekmi 33 až 35, sa reklasifikujú a zahrnú sa do výnosov z pokračujúcich činností za všetky prezentované obdobia. Sumy za predchádzajúce obdobia sa uvedú ako sumy, ktorých prezentácia sa upravila.
- 36A Účtovná jednotka, ktorá je rozhodnutá uskutočniť plán predaja, ktorý zahŕňa stratu ovládania dcérskej spoločnosti, zverejňuje informácie vyžadované v odsekoch 33 až 36, ak dcérska spoločnosť je skupinou na vyradenie, ktorá vyhovuje definícii ukončenej činnosti podľa odseku 32.

#### **Zisky alebo straty z pokračujúcich činností**

- 37 Všetok zisk alebo strata z precenenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného ako držaného na predaj, ktorý nespĺňa definíciu ukončenej činnosti, sa zahrnie do výsledku hospodárenia z pokračujúcich činností.

#### **Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj**

- 38 Účtovná jednotka vo výkaze o finančnej situácii prezentuje dlhodobý majetok klasifikovaný ako držaný na predaj a aktíva v rámci skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj, oddelene od ostatných aktív. Záväzky skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj sa vo výkaze o finančnej situácii prezentujú oddelene od ostatných záväzkov. Takéto aktíva a záväzky sa vzájomne nezapočítavajú a neprezentujú sa ako jedna suma. Hlavné triedy aktív a záväzkov klasifikovaných ako držané na predaj sa zverejňujú samostatne buď v rámci výkazu o finančnej situácii alebo v poznámkach, okrem výnimky povolenej na základe odseku 39. Účtovná jednotka samostatne prezentuje všetky kumulované výnosy alebo náklady, ktoré sú vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a vzťahujú sa na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj.
- 39 Ak skupina na vyradenie predstavuje novonadobudnutú dcérsku spoločnosť, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá pre klasifikáciu ako držaná na predaj (pozri odsek 11), zverejnenie hlavných tried aktív a záväzkov sa nevyžaduje.
- 40 Účtovná jednotka nereklasifikuje ani neupravuje sumy prezentované za dlhodobý majetok alebo aktíva a záväzky skupín na vyradenie klasifikovaných ako držané na predaj vo výkazoch o finančnej situácii za predchádzajúce obdobia tak, aby odzrkadľovali klasifikáciu použitú vo výkaze o finančnej situácii za posledné prezentované obdobie.

#### **Dodatočné zverejnenia**

- 41 Účtovná jednotka zverejňuje v poznámkach nasledujúce informácie za obdobie, v ktorom bol dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj alebo predaný:
- a) opis dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie);
  - b) opis skutočností a okolností predaja alebo vedúcich k očakávanému vyradeniu a očakávaný spôsob a načasovanie vyradenia;
  - c) zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 20 až 22 a – ak nedošlo k samostatnej prezentácii vo výkaze komplexného účtovného výsledku – aj tú časť výkazu komplexného účtovného výsledku, ktorá takýto zisk alebo stratu obsahuje;
  - d) vykazovateľný segment, v rámci ktorého sa dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) prezentuje v súlade so štandardom IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*, ak je to relevantné.
- 42 Ak sa uplatňuje odsek 26 alebo odsek 29, účtovná jednotka zverejňuje za obdobie, v ktorom došlo k prijatiu rozhodnutia o zmene plánu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), opis skutočností a okolností, ktoré viedli k rozhodnutiu, a vplyvu uvedeného rozhodnutia na výsledky činností za dané obdobie a za všetky predchádzajúce prezentované obdobia.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

43 Tento štandard IFRS sa uplatňuje prospektívne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá klasifikácie ako držaný na predaj, a na činnosti, ktoré po dátume nadobudnutia účinnosti tohto štandardu IFRS spĺňajú kritériá na ich označenie ako ukončené. Účtovná jednotka môže kedykoľvek pred dátumom nadobudnutia účinnosti tohto štandardu IFRS uplatniť požiadavky tohto štandardu IFRS na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá klasifikácie ako držaný na predaj, a na činnosti spĺňajúce kritériá na ich označenie ako ukončené, a to za predpokladu, že informácie o ocenení a iné informácie potrebné na uplatňovanie tohto štandardu IFRS sa získali už v čase pôvodného splnenia uvedených kritérií.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

44 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.

44A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenili odseky 3 a 38 a doplnil sa odsek 33A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

44B Štandardom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* (v znení zmien z roku 2008) sa doplnil odsek 33 písm. d). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena sa uplatňuje na toto skoršie obdobie. Zmena sa uplatňuje retrospektívne.

44C Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa doplnili odseky 8A a 36A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka však neuplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. júlom 2009, ak neuplatňuje aj štandard IAS 27 (v znení zmien z januára 2008). Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pred 1. júlom 2009, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny prospektívne od dátumu, ku ktorému prvýkrát uplatnila štandard IFRS 5, bez toho, aby boli dotknuté prechodné ustanovenia uvedené v odseku 45 štandardu IAS 27 (v znení zmien z januára 2008).

44D Interpretáciou IFRIC 17 *Rozdelenia nepeňažných aktív vlastníkom*, vydanou v novembri 2008, sa doplnili odseky 5A, 12A a 15A a zmenil sa odsek 8. Tieto zmeny sa uplatňujú prospektívne na dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom, v ročných obdobiach, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Retrospektívne uplatňovanie nie je povolené. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na obdobie začínajúce sa pred 1. júlom 2009, túto skutočnosť zverejní a uplatňuje aj štandardy IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008) a IAS 27 (v znení zmien z januára 2008) a interpretáciu IFRIC 17.

44E Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, sa doplnil odsek 5B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

44F [Vypúšťa sa.]

44G Štandardom IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydaným v máji 2011, sa zmenil odsek 28. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 11.

44H Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa zmenila definícia reálnej hodnoty a definícia spätne získateľnej sumy, uvedené v dodatku A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

44I Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 33A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).

44K Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 5 a vypustili sa odseky 44F a 44J. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

44L Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenili odseky 26 až 29 a doplnil odsek 26A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na zmeny metódy vyradenia, ktoré sa uskutočnia v ročných obdobiach, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

44M Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 35

45 Týmto štandardom IFRS sa nahrádza štandard IAS 35 *Ukončovanie činností*.



## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>peňazotvorná jednotka</b>	Najmenší identifikovateľný súbor aktív generujúci príjem peňažných prostriedkov, ktorý do veľkej miery nezávisí od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo súborov aktív.
<b>zložka účtovnej jednotky</b>	Činnosti a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne odlíšiť od zvyšku účtovnej jednotky na prevádzkové účely a na účely finančného vykazovania.
<b>náklady na predaj</b>	Prírastkové náklady priamo priraditeľné k vyradeniu aktíva (alebo <b>skupiny na vyradenie</b> ), okrem finančných nákladov a nákladov na dane z príjmov.
<b>krátkodobý majetok</b>	Účtovná jednotka klasifikuje aktívum ako krátkodobé, keď:  a) očakáva realizáciu aktíva, alebo ho zamýšľa predat' alebo spotrebovať, v rámci svojho bežného prevádzkového cyklu;  b) dané aktívum drží primárne na účely obchodovania;  c) očakáva realizáciu aktíva do dvanástich mesiacov po období vykazovania; alebo  d) aktívum predstavuje peňažné prostriedky alebo peňažný ekvivalent (ako sú vymedzené v štandarde IAS 7) s výnimkou prípadu, keď je zamedzené výmene aktíva alebo jeho použitiu na vyrovnanie záväzku počas najmenej dvanástich mesiacov po období vykazovania.
<b>ukončená činnosť</b>	<b>Zložka účtovnej jednotky</b> , ktorá sa buď vyradila, alebo je klasifikovaná ako držaná na predaj a:  a) predstavuje samostatnú významnú oblasť podnikania alebo vyčlenenú zemepisnú oblasť, v ktorej činnosti prebiehajú;  b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie samostatnej významnej oblasti podnikania alebo vyčlenenej zemepisnej oblasti, v ktorej prebiehajú činnosti; alebo  c) ide o dcérsku spoločnosť nadobudnutú výhradne so zámerom jej ďalšieho predaja.
<b>skupina na vyradenie</b>	Súbor aktív, ktorý sa má vyradiť predajom alebo iným spôsobom, spolu ako skupina v rámci jednej transakcie, ako aj záväzky priamo súvisiace s týmto majetkom, ktoré sa tiež prevedú touto transakciou. Súbor zahŕňa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie, ak je súbor <b>peňazotvornou jednotkou</b> , ku ktorej bol goodwill alokovaný v súlade s požiadavkami odsekov 80 až 87 štandardu IAS 36 <i>Zníženie hodnoty majetku</i> (v znení revízie z roku 2004), alebo ak ide o činnosť v rámci takejto peňazotvornej jednotky.
<b>reálna hodnota</b>	<i>Reálna hodnota</i> je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri štandard IFRS 13.)
<b>nepodmienený záväzok kúpiť</b>	Dohoda s nespriaznenou stranou, záväzná pre obidve strany a zvyčajne právne vymáhateľná, v ktorej a) sa stanovujú všetky významné podmienky vrátane ceny a načasovania transakcií a b) sú zahrnuté sankcie za neplnenie dohody, ktorých výška je dostatočne vysoká na to, aby sa splnenie dohody považovalo za <b>vysoko pravdepodobné</b> .

---

<b>vysoko pravdepodobný</b>	S významne väčšou pravdepodobnosťou, než aká zodpovedá označeniu <b>pravdepodobný</b> .
<b>dlhodobý majetok</b>	Aktívum, ktoré nespĺňa definíciu pojmu <b>krátkodobý majetok</b> .
<b>pravdepodobný</b>	S vyššou pravdepodobnosťou než nepravdepodobnosťou.
<b>spätne ziskateľná suma</b>	Suma <b>reálnej hodnoty</b> aktíva znížená o <b>náklady na predaj</b> alebo jeho <b>hodnota z používania</b> podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je vyššia.
<b>hodnota z používania</b>	Súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, ktorých vznik sa očakáva z pokračujúceho používania aktíva a z jeho vyradenia na konci doby použiteľnosti.

## Dodatok B

## Aplikačný dodatok

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

## PREDĹŽENIE OBDOBIA POTREBNÉHO NA DOKONČENIE PREDAJA

- B1 Podľa ustanovení odseku 9 sa predĺžením obdobia potrebného na dokončenie predaja nevyklučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj, ak k takémuto zdržaniu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré účtovná jednotka nemá vplyv, a existuje dostatočný dôkaz o tom, že účtovná jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Výnimka z jednoročnej požiadavky uvedenej v odseku 8 sa preto uplatňuje v týchto situáciách, v rámci ktorých dôjde k takýmto udalostiam alebo okolnostiam:
- a) k dátumu, ku ktorému sa účtovná jednotka zaviazala realizovať plán predaja dlhodobého majetku (alebo skupinu na vyradenie), bude účtovná jednotka odôvodnene očakávať, že iné strany (nie kupujúci) uvalia také podmienky prevodu majetku (alebo skupiny na vyradenie), ktorými sa predĺži čas potrebný na dokončenie predaja, a:
    - i) nevyhnutné opatrenia ako reakcia na tieto podmienky sa nemôžu iniciovať až dovtedy, kým sa nezíska *nepodmienený záväzok kúpiť*; a
    - ii) dosiahnutie *nepodmieneného záväzku kúpiť* nastane s vysokou pravdepodobnosťou v priebehu jedného roku;
  - b) účtovná jednotka získa *nepodmienený záväzok kúpiť* a v dôsledku toho kupujúci alebo iné strany neočakávané uvalia na prevod dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), predtým klasifikovaného ako držaný na predaj, také podmienky, ktorými sa predĺži obdobie potrebné na dokončenie predaja, a:
    - i) ako reakcia na vzniknuté podmienky sa včas prijali nevyhnutné opatrenia; a
    - ii) očakáva sa priaznivé vyriešenie faktorov, ktoré spôsobujú oneskorenie;
  - c) počas prvotného jednoročného obdobia dôjde k výskytu takých okolností, ktoré sa predtým považovali za nepravdepodobné, v dôsledku čoho sa dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie), ktorý bol predtým klasifikovaný ako držaný na predaj, nepredá do konca tohto obdobia, a:
    - i) počas prvotného jednoročného obdobia účtovná jednotka uskutočnila nevyhnutné opatrenia ako reakciu na túto zmenu okolností;
    - ii) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) sa aktívne ponúka na predaj za cenu, ktorá je primeraná vzhľadom na zmeny v okolnostiach; a
    - iii) sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 7 a 8.

**MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 6*****Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov***

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je špecifikovať finančné vykazovanie *prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov*.
- 2 V tomto štandarde IFRS sa vyžaduje najmä:
  - a) čiastočné vylepšenia existujúcich účtovných postupov pre *výdavky na prieskum a vyhodnocovanie*;
  - b) aby účtovné jednotky, ktoré vykazujú *majetok z prieskumu a vyhodnocovania*, posudzovali takýto majetok na zníženie hodnoty v súlade s týmto štandardom IFRS a oceňovali akékoľvek zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*;
  - c) zverejniť určujúce a vysvetľujúce hodnoty v účtovnej závierke vyplývajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov a pomôcť používateľom týchto účtovných závierok porozumieť hodnotám, načasovaniu a pravdepodobnosti budúcich peňažných tokov z akéhokoľvek vykázaného majetku z prieskumu a vyhodnocovania.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na vzniknuté výdavky na prieskum a vyhodnocovanie.
- 4 Tento štandard IFRS sa nezaobrá inými aspektmi účtovania účtovných jednotiek zapojených do prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.
- 5 Účtovná jednotka neuplatňuje tento štandard IFRS na výdavky vzniknuté:
  - a) pred prieskumom a vyhodnocovaním nerastných zdrojov, ako sú výdavky vzniknuté účtovnej jednotke pred nadobudnutím zákonného práva na prieskum konkrétnej oblasti;
  - b) po tom, ako sa technická vykonateľnosť a obchodná životaschopnosť ťažby nerastných surovín stala preukázateľnou.

## VYKAZOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A VYHODNOCOVANIA

**Dočasná výnimka z odsekov 11 a 12 štandardu IAS 8**

- 6 Pri vypracúvaní svojich účtovných politík účtovná politika, ktorá vykazuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania, uplatňuje odsek 10 štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.
- 7 V odsekoch 11 a 12 štandardu IAS 8 sa bližšie určujú zdroje referenčných požiadaviek a návodov, ktoré musí brať manažment do úvahy pri vypracúvaní účtovnej politiky pre danú položku v prípade, že sa na danú položku osobitne nevzťahuje žiadny štandard IFRS. Tento štandard IFRS na základe odsekov 9 a 10 oslobodzuje účtovnú jednotku od uplatňovania odsekov 11 a 12 štandardu IAS 8 v jej účtovnej politike na vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania.

## OCEŇOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A VYHODNOCOVANIA

**Ocenenie pri vykázaní**

- 8 **Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa oceňuje vo výške vynaložených nákladov.**

**Prvky nákladov majetku z prieskumu a vyhodnocovania**

- 9 Účtovná jednotka určuje účtovnú politiku vymedzujúcu to, ktoré výdavky sa vykazujú ako majetok z prieskumu a vyhodnocovania, a túto politiku konzistentne uplatňuje. Pri tomto určovaní účtovná jednotka zohľadňuje, do akej miery daný výdavok súvisí s nálezom konkrétnych nerastných zdrojov. Ďalej uvedené príklady výdavkov sa môžu zohľadniť v rámci prvotného ocenenia majetku z prieskumu a vyhodnocovania (zoznam nie je vyčerpávajúci):
  - a) nadobudnutie práv na prieskum;

- b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikálne štúdie;
  - c) prieskumné vrtné práce;
  - d) výkopové práce;
  - e) odber vzoriek; a
  - f) činnosti súvisiace s vyhodnotením technickej vykonateľnosti a obchodnej životaschopnosti ťažby nerastného zdroja.
- 10 Výdavky súvisiace s prípravou ložísk nerastných surovín na ťažbu sa nepovažujú za majetok z prieskumu a vyhodnocovania. *Koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo* a štandard IAS 38 *Nehmotný majetok* poskytujú návod na vykazovanie majetku vznikajúceho z prípravy.
- 11 V súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* vykazuje účtovná jednotka všetky povinnosti na odstránenie následkov činnosti a obnovu prostredia vzniknuté počas určitého obdobia ako dôsledok vykonania prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

#### **Oceňovanie po vykázaní**

- 12 Po vykázaní majetku z prieskumu a vyhodnocovania účtovná jednotka uplatňuje buď model ocenenia obstarávacou cenou alebo model precenenia. Ak sa uplatní model precenenia (buď model podľa štandardu IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* alebo model podľa štandardu IAS 38), musí zodpovedať klasifikácii majetku (pozri odsek 15).

#### **Zmeny v účtovnej politike**

- 13 Účtovná jednotka môže zmeniť svoju účtovnú politiku pre výdavky na prieskum a vyhodnocovanie, ak výsledkom zmeny bude účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska ekonomických rozhodovacích potrieb používateľov a nie je menej spoľahlivá, alebo je účtovná závierka spoľahlivejšia, avšak nie menej relevantná z hľadiska takýchto potrieb. Účtovná jednotka zväži relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v štandarde IAS 8.
- 14 Z hľadiska opodstatnenosti zmien účtovnej politiky týkajúcich sa výdavkov na prieskum a vyhodnocovanie účtovná jednotka preukáže, že zmena privádza účtovnú závierku bližšie k splneniu kritérií štandardu IAS 8, ale zmena nemusí dosiahnuť úplný súlad s týmito kritériami.

#### **PREZENTÁCIA**

##### **Klasifikácia majetku z prieskumu a vyhodnocovania**

- 15 Účtovná jednotka klasifikuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania ako hmotný alebo nehmotný podľa povahy nadobudnutého majetku a danú klasifikáciu uplatňuje konzistentne.
- 16 Niektorý majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa považuje za nehmotný (napríklad práva na vrtné práce), kým iný sa považuje za hmotný (napríklad dopravné prostriedky a vrtné súpravy). Suma odzrkadľujúca spotrebu hmotného majetku pri rozvoji nehmotného majetku je v rozsahu, v akom dochádza k jeho spotrebe, súčasťou nákladov nehmotného majetku. Použitím hmotného majetku pri rozvoji nehmotného majetku však nedochádza k zmene hmotného majetku na nehmotný majetok.

##### **Reklasifikácia majetku z prieskumu a vyhodnocovania**

- 17 Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa takto klasifikuje len dovtedy, kým sa stane preukázateľnou technická vykonateľnosť a obchodná životaschopnosť ťažby nerastnej suroviny. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa posudzuje na zníženie hodnoty a akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykazuje pred reklasifikáciou.

## ZNÍŽENIE HODNOTY

**Vykazovanie a oceňovanie**

- 18 Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa posudzuje na zníženie hodnoty, ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota majetku z prieskumu a vyhodnocovania môže presiahnuť jeho spätné získateľnú sumu. Keď skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota presahuje spätné získateľnú sumu, účtovná jednotka ocení, prezentuje a zverejní všetky výsledné straty zo zníženia hodnoty v súlade so štandardom IAS 36, s výnimkou ustanovení nižšie uvedeného odseku 21.**
- 19 Pri identifikácii majetku z prieskumu a vyhodnocovania, ktorý môže mať zníženú hodnotu, sa na účely majetku z prieskumu a vyhodnocovania dáva prednosť odseku 20 tohto štandardu IFRS pred odsekmi 8 až 17 štandardu IAS 36. V odseku 20 sa používa pojem „majetok“, no vzťahuje sa rovnako na samostatný majetok z prieskumu a vyhodnocovania, ako aj na peňazotvornú jednotku.
- 20 Účtovná jednotka by mala otestovať majetok z prieskumu a vyhodnocovania na zníženie hodnoty, ak jedna alebo viacero z nasledujúcich skutočností alebo okolností naznačujú zníženie hodnoty (zoznam nie je vyčerpávajúci):
- obdobie, počas ktorého má účtovná jednotka právo na prieskum v určitej oblasti, uplynulo počas obdobia, alebo uplynie v blízkej budúcnosti a neočakáva sa jeho obnovenie;
  - podstatné výdavky na ďalší prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov v určitej oblasti nie sú súčasťou rozpočtu a ani nie sú plánované;
  - prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov na určitom území nevedlo k objaveniu obchodne životaschopných množstiev nerastných zdrojov a účtovná jednotka sa rozhodla ukončiť takéto činnosti na danom území;
  - existujú dostatočné údaje svedčiace o tom, že je nepravdepodobné, aby účtovná hodnota majetku z prieskumu a vyhodnocovania bola celá spätné získaná na základe úspešného rozvoja alebo z predaja, aj keď je pravdepodobné, že príprava na konkrétnom území bude pokračovať.

V takomto prípade alebo v podobných prípadoch účtovná jednotka uskutoční test na zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa zaúčtujú ako náklad v súlade so štandardom IAS 36.

**Vymedzenie úrovne, pri ktorej sa majetok z prieskumu a vyhodnocovania posudzuje na zníženie hodnoty**

- 21 Účtovná jednotka si určí účtovnú politiku tak, aby mohla majetok z prieskumu a vyhodnocovania rozdeliť medzi peňazotvorné jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek na účely posudzovania takého majetku na zníženie hodnoty. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania rozdelený medzi peňazotvorné jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek nesmie byť väčší ako prevádzkový segment stanovený podľa štandardu IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.**
- 22 Účtovná jednotka si môže na základe identifikovanej úrovne na účely testovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania na zníženie hodnoty vytvoriť jednu alebo viac peňazotvorných jednotiek.

## ZVEREJŇOVANIE

- 23 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré identifikujú a vysvetľujú hodnoty vykázané v jej účtovnej závierke vyplývajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.**
- 24 Na účely dosiahnutia súladu s odsekom 23 účtovná jednotka zverejňuje:
- svoju účtovnú politiku pre výdavky na prieskum a vyhodnocovanie vrátane vykazovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania;
  - hodnotu aktív, záväzkov, príjmov a výdavkov a peňažných tokov z prevádzkovej a investičnej činnosti vznikajúcich z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.



- 25 Účtovná jednotka považuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania za samostatnú triedu aktív a požadované zverejnenie urobí buď v súlade so štandardom IAS 16 alebo štandardom IAS 38 podľa toho, ako sú aktíva klasifikované.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 26 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, túto skutočnosť zverejní.
- 26A Dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v roku 2018, sa zmenil odsek 10. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne uplatňuje aj všetky ostatné zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*. Účtovná jednotka uplatňuje zmenu štandardu IFRS 6 retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Ak však účtovná jednotka určí, že retrospektívne uplatňovanie by bolo nevykonateľné, alebo by zahŕňalo nepriemerané náklady či úsilie, uplatňuje zmenu štandardu IFRS 6 odkazom na odseky 23 až 28, 50 až 53 a 54F štandardu IAS 8.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 27 Ak je uplatnenie konkrétnej požiadavky odseku 18 nevykonateľné na porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období so začiatkom pred 1. januárom 2006, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní. Pojem „nevykonateľný“ je vysvetlený v štandarde IAS 8.

## Dodatok A

**Definícia pojmov**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

**majetok z prieskumu a vyhodnocovania**

**Výdavky na prieskum a vyhodnocovanie**, ktoré sú vykázané ako aktíva v súlade s účtovnou politikou účtovnej jednotky.

**výdavky na prieskum a vyhodnocovanie**

Výdavky vynaložené účtovnou jednotkou v súvislosti s **prieskumom a vyhodnocovaním nerastných zdrojov** pred tým, ako sa stane preukázateľnou technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastných zdrojov.

**prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov**

Vyhľadávanie nerastných zdrojov zahŕňajúcich nerasty, ropu, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje po tom, ako účtovná jednotka získa zákonné práva vykonávať prieskum na konkrétnom území, ako aj určenie technickej vykonateľnosti a komerčnej životaschopnosti ťažby nerastných zdrojov.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 7

**Finančné nástroje: zverejňovanie**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je vyžadovať od účtovných jednotiek, aby vo svojich účtovných závierkach uvádzali zverejnenia, ktoré umožnia používateľom vyhodnotiť:
- a) význam finančných nástrojov pre finančnú situáciu a výkonnosť účtovnej jednotky; a
  - b) povahu a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je účtovná jednotka vystavená počas obdobia a ku koncu obdobia vykazovania, a ako účtovná jednotka tieto riziká riadi.
- 2 Zásadami uvedenými v tomto štandarde IFRS sa dopĺňajú zásady vykazovania, oceňovania a prezentácie finančných aktív a finančných záväzkov uvedené v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a štandarde IFRS 9 *Finančné nástroje*.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Tento štandard IFRS uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky druhy finančných nástrojov s výnimkou:
- a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade so štandardmi IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* alebo IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*. Štandardy IFRS 10, IAS 27 alebo IAS 28 si však v niektorých prípadoch vyžadujú alebo povoľujú účtovnej jednotke zaúčtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo spoločnom podniku s použitím štandardu IFRS 9; v takýchto prípadoch účtovné jednotky uplatňujú požiadavky tohto štandardu IFRS a na podiely oceňované reálnou hodnotou sa uplatňujú požiadavky štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*. Účtovné jednotky takisto uplatňujú tento štandard IFRS na všetky deriváty spojené s podielmi v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch, pokiaľ deriváty nespĺňajú definíciu nástroja vlastného imania uvedené v štandarde IAS 32;
  - b) práv a povinností zamestnávateľov vyplývajúcich z programov zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;
  - d) poisťných zmlúv vymedzených v štandarde IFRS 17 *Poisťné zmluvy* alebo investičných zmlúv s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Tento štandard IFRS sa však vzťahuje na:
    - i) deriváty, ktoré sú vložené v zmluvách patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak sa od účtovnej jednotky na základe štandardu IFRS 9 vyžaduje, aby o nich účtovala oddelene;
    - ii) investičné zložky, ktoré sú oddelené od zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak sa v štandarde IFRS 17 takéto oddelenie vyžaduje, s výnimkou prípadu, keď oddelenou investičnou zložkou je investičná zmluva s možnosťou poskytovania podielu na zisku;
    - iii) práva a povinnosti emitenta vyplývajúce z poisťných zmlúv, ktoré spĺňajú definíciu *zmlúv o finančných zárukách*, ak emitent pri vykazovaní a oceňovaní zmlúv uplatňuje štandard IFRS 9. Ak sa však emitent v súlade s odsekom 7 písm. e) štandardu IFRS 17 rozhodne uplatňovať pri vykazovaní a oceňovaní zmlúv štandard IFRS 17, uplatňuje štandard IFRS 17;
    - iv) práva a povinnosti účtovnej jednotky, ktoré sú finančnými nástrojmi vyplývajúcimi zo zmlúv o kreditných kartách alebo podobných zmlúv poskytujúcich úverové alebo platobné dohody, ktoré účtovná jednotka vystavuje a ktoré spĺňajú definíciu poisťnej zmluvy, ak účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 9 na uvedené práva a povinnosti v súlade s odsekom 7 písm. h) štandardu IFRS 17 a odsekom 2.1 písm. e) bodom iv) štandardu IFRS 9;
    - v) práva a povinnosti účtovnej jednotky, ktoré sú finančnými nástrojmi vyplývajúcimi z poisťných zmlúv, ktoré účtovná jednotka vystavuje a ktoré obmedzujú kompenzáciu za poistené udalosti na sumu, ktorá je inak požadovaná na vyrovnanie záväzku poistníka vytvoreného na základe zmluvy, ak sa účtovná jednotka rozhodne v súlade s odsekom 8A štandardu IFRS 17 uplatňovať štandard IFRS 9 namiesto štandardu IFRS 17 na takéto zmluvy;

- e) finančných nástrojov, zmlúv a povinností v rámci transakcií s platbou na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, s výnimkou toho, že tento štandard IFRS sa vzťahuje na zmluvy patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9;
  - f) nástrojov, ktoré treba klasifikovať ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D štandardu IAS 32.
- 4 Tento štandard IFRS sa vzťahuje na vykazované a nevykazované finančné nástroje. Vykazované finančné nástroje zahŕňajú finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9. Nevykazované finančné nástroje zahŕňajú niektoré finančné nástroje, ktoré – hoci nepatria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 – sú v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS.
- 5 Tento štandard IFRS sa vzťahuje na zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9.
- 5A Požiadavky na zverejňovanie úverového rizika uvedené v odsekoch 35A až 35N sa uplatňujú na tie práva, ktoré sú podľa špecifikácie štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* účtované v súlade so štandardom IFRS 9 na účely vykazovania ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty. Každý odkaz na finančné aktíva alebo finančné nástroje v týchto odsekoch zahŕňa uvedené práva, ak nie je uvedené inak.

#### TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ÚROVEŇ ZVEREJŇOVANIA

- 6 Ak sa v tomto štandarde vyžadujú zverejnenia podľa triedy finančného nástroja, účtovná jednotka zoskupí finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané povahe zverejňovaných informácií a ktoré zohľadňujú vlastnosti týchto finančných nástrojov. Účtovná jednotka poskytne dostatočné informácie na to, aby umožnila zosúhlasenie s riadkovými položkami prezentovanými vo výkaze o finančnej situácii.

#### VÝZNAMNOSŤ FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ SITUÁCIU A VÝKONNOSŤ

- 7 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť významnosť finančných nástrojov pre finančnú situáciu a výkonnosť účtovnej jednotky.**

#### Výkaz o finančnej situácii

##### *Kategórie finančných aktív a finančných záväzkov*

- 8 Účtovná hodnota každej z nasledujúcich kategórií, ako sú stanovené v štandarde IFRS 9, sa zverejňuje buď vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach:
- a) finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pričom samostatne sa uvádzajú i) finančné aktíva takto určené pri prvotnom zaúčtovaní alebo následne v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9; ii) finančné aktíva takto oceňované v súlade s rozhodnutím podľa odseku 3.3.5 štandardu IFRS 9; iii) finančné aktíva takto oceňované v súlade s rozhodnutím podľa odseku 33A štandardu IAS 32 a iv) finančné aktíva povinne oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9;
  - b) až d) [vypúšťa sa]
  - e) finančné záväzky oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pričom samostatne sa uvádzajú i) finančné záväzky takto určené pri prvotnom zaúčtovaní alebo následne v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9 a ii) finančné záväzky, ktoré spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie podľa štandardu IFRS 9;
  - f) finančné aktíva oceňované v amortizovanej hodnote;
  - g) finančné záväzky oceňované v amortizovanej hodnote;
  - h) finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, pričom samostatne sa uvádzajú i) finančné aktíva, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9; a ii) investície do nástrojov vlastného imania takto určené pri prvotnom zaúčtovaní v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9.

*Finančné aktíva alebo finančné záväzky oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia*

- 9 Ak účtovná jednotka určila finančné aktívum (alebo skupinu finančných aktív), ktoré by sa inak oceňovalo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo v amortizovanej hodnote, za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, musí zverejniť:
- maximálnu expozíciu voči úverovému riziku [pozri odsek 36 písm. a)] finančného aktíva (alebo skupiny finančných aktív) ku koncu obdobia vykazovania;
  - sumu, ktorou akékoľvek súvisiace úverové deriváty alebo podobné nástroje zmierňujú uvedenú maximálnu expozíciu voči úverovému riziku [pozri odsek 36 písm. b)];
  - výšku zmeny, počas daného obdobia a kumulovane, reálnej hodnoty finančného aktíva (alebo skupiny finančných aktív), ktorá pripadá na zmeny úverového rizika finančného aktíva, ktorá sa určí buď:
    - ako výška zmeny reálnej hodnoty, ktorú nemožno spájať so zmenami trhových podmienok, z ktorých vyplýva *trhové riziko*; alebo
    - použitím alternatívneho spôsobu, o ktorom si účtovná jednotka myslí, že vernejšie prezentuje výšku zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorá je priraditeľná zmenám úverového rizika daného aktíva.
- Zmeny trhových podmienok, ktoré zapríčiňujú trhové riziko, zahŕňajú zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby, ceny komodity, kurzu cudzích mien alebo cenového či úrokového indexu;
- d) výšku zmeny reálnej hodnoty akýchkoľvek súvisiacich úverových derivátov alebo podobných nástrojov, ktorá nastala počas daného obdobia a kumulovane potom, ako bolo finančné aktívum určené.
- 10 Ak účtovná jednotka určila finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 štandardu IFRS 9 a vyžaduje sa od nej, aby prezentovala účinky zmien uvedeného úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odsek 5.7.7 štandardu IFRS 9), musí zverejniť:
- kumulovane výšku zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku (pozri odseky B5.7.13 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 pre návod na určovanie účinkov zmien úverového rizika záväzku);
  - rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku a sumou, ktorú by účtovná jednotka musela zmluvne zaplatiť pri splatnosti držiteľovi záväzku;
  - všetky prevody kumulovaného zisku alebo straty v rámci vlastného imania počas daného obdobia vrátane dôvodu takýchto prevodov;
  - ak sa účtovanie záväzku počas daného obdobia ukončilo, prípadnú sumu prezentovanú v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ktorá bola realizovaná pri ukončení vykazovania.
- 10A Ak účtovná jednotka určila finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 štandardu IFRS 9 a vyžaduje sa od nej, aby prezentovala všetky zmeny reálnej hodnoty uvedeného záväzku (vrátane účinkov zmien úverového rizika záväzku) vo výsledku hospodárenia (pozri odseky 5.7.7 a 5.7.8 štandardu IFRS 9), musí zverejniť:
- výšku zmeny, počas daného obdobia a kumulovane, reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku (pozri odseky B5.7.13 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 pre návod na určenie účinkov zmien úverového rizika záväzku); a
  - rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku a sumou, ktorú by účtovná jednotka musela zmluvne zaplatiť pri splatnosti držiteľovi záväzku;

- 11 Účtovná jednotka takisto zverejňuje:
- a) podrobný opis metód použitých na splnenie požiadaviek uvedených v odseku 9 písm. c), odseku 10 písm. a), odseku 10A písm. a) a odseku 5.7.7 písm. a) štandardu IFRS 9 vrátane vysvetlenia, prečo je daná metóda vhodná;
  - b) ak sa účtovná jednotka domnieva, že informácie, ktoré zverejnila buď vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach, aby splnila požiadavky odseku 9 písm. c), odseku 10 písm. a), odseku 10A písm. a) alebo odseku 5.7.7 písm. a) štandardu IFRS 9, verne nezobrazujú zmenu reálnej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny v jeho úverovom riziku, dôvody, na základe ktorých dospela k tomuto záveru, a faktory, ktoré účtovná jednotka považuje za relevantné;
  - c) podrobný opis metodiky alebo metodík použitých na určenie toho, či by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčiastiach komplexného výsledku spôsobila alebo zväčšila účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia (pozri odseky 5.7.7 a 5.7.8 štandardu 9). Ak sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby prezentovala účinky zmien úverového rizika záväzku vo výsledku hospodárenia (pozri odsek 5.7.8 štandardu IFRS 9), zverejnené informácie musia zahŕňať podrobný opis ekonomického vzťahu opísaného v odseku B5.7.6 štandardu IFRS 9.

*Investície do nástrojov vlastného imania určené za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku*

- 11A Ak účtovná jednotka určila investície do nástrojov vlastného imania za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, ako sa povoľuje v odseku 5.7.5 štandardu IFRS 9, musí zverejniť:
- a) ktoré investície do nástrojov vlastného imania boli určené za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku;
  - b) dôvody používania tejto formy prezentácie;
  - c) reálnu hodnotu každej takejto investície ku koncu obdobia vykazovania;
  - d) dividendy vykázané počas obdobia, pričom samostatne sa uvádzajú tie, ktoré sa týkajú investícií, ktorých účtovanie sa počas obdobia vykazovania ukončilo, a tie, ktoré sa týkajú investícií držaných ku koncu obdobia vykazovania;
  - e) všetky prevody kumulovaného zisku alebo straty v rámci vlastného imania počas daného obdobia vrátane dôvodu takýchto prevodov.
- 11B Ak účtovná jednotka počas obdobia vykazovania ukončila vykazovanie investícií do nástrojov vlastného imania oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, musí zverejniť:
- a) dôvody vyradenia investícií;
  - b) reálnu hodnotu investícií k dátumu ukončenia vykazovania;
  - c) kumulovaný zisk alebo stratu z vyradenia.

*Reklasifikácia*

12 až 12A [Vypúšťa sa.]

- 12B Účtovná jednotka zverejňuje, či v bežnom alebo predchádzajúcich obdobiach vykazovania reklasifikovala nejaké finančné aktíva v súlade s odsekom 4.4.1 štandardu IFRS 9. Pre každú takú udalosť účtovná jednotka zverejňuje:
- a) dátum reklasifikácie;
  - b) podrobné vysvetlenie zmeny obchodného modelu a kvalitatívny opis jej účinku na účtovnú závierku účtovnej jednotky;



- c) sumu reklasifikovaných do každej kategórie a z každej kategórie.
- 12C Pri každom období vykazovania po reklasifikácii až do ukončenia vykazovania účtovná jednotka zverejňuje pri aktívach reklasifikovaných z kategórie reálnej hodnoty cez výsledok hospodárenia tak, aby boli oceňované v amortizovanej hodnote alebo reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.4.1 štandardu IFRS 9:
- a) efektívnu úrokovú mieru stanovenú k dátumu reklasifikácie; a
- b) vykázané úrokové výnosy.
- 12D Ak účtovná jednotka od svojho posledného dátumu ročného vykazovania reklasifikovala finančné aktíva z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku tak, aby boli oceňované v amortizovanej hodnote, alebo z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia tak, aby boli oceňované v amortizovanej hodnote alebo reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku, musí zverejniť:
- a) reálnu hodnotu finančných aktív ku koncu obdobia vykazovania; a
- b) zisk alebo stratu z reálnej hodnoty, ktoré by sa vykazali vo výsledku hospodárenia alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku počas obdobia vykazovania, ak by finančné aktíva neboli reklasifikované.
- 13 [Vypúšťa sa.]
- Vzájomné započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov*
- 13A Zverejneniami podľa odsekov 13B až 13E sa dopĺňajú ostatné požiadavky na zverejňovanie tohto štandardu IFRS, pričom tieto zverejnenia sa vyžadujú pre všetky vykazované finančné nástroje, ktoré sa vzájomne započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Tieto zverejnenia sa vzťahujú aj na vykazované finančné nástroje, ktoré podliehajú vymáhateľnej rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní alebo podobnej dohode bez ohľadu na to, či sa vzájomne započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32.
- 13B Účtovná jednotka zverejňuje informácie s cieľom umožniť používateľom jej účtovnej závierky, aby vyhodnotili účinok alebo potenciálny účinok mechanizmov vzájomného započítavania na finančnú situáciu účtovnej jednotky. Sem patrí účinok alebo potenciálny účinok práv na vzájomné započítanie súvisiacich s vykazovanými finančnými aktívami a finančnými záväzkami účtovnej jednotky, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A.
- 13C V záujme splnenia cieľa uvedeného v odseku 13B zverejňuje účtovná jednotka ku koncu obdobia vykazovania osobitne od vykazovaných finančných aktív a vykazovaných finančných záväzkov, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A, tieto kvantitatívne informácie:
- a) hrubú sumu týchto vykazovaných finančných aktív a vykazovaných finančných záväzkov;
- b) sumy, ktoré sa vzájomne započítavajú v súlade s kritériami uvedenými v odseku 42 štandardu IAS 32 pri určovaní čistých súm prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii;
- c) čisté sumy prezentované vo výkaze o finančnej situácii;
- d) sumy, ktoré podliehajú vymáhateľnej rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní alebo podobnej dohode a ktoré nie sú inak zahrnuté v odseku 13C písm. b), vrátane:
- i) súm súvisiacich s vykazovanými finančnými nástrojmi, ktoré nespĺňajú niektoré alebo žiadne z kritérií vzájomného započítania uvedených odseku 42 štandardu IAS 32; a
- ii) súm súvisiacich s finančným kolaterálom (vrátane peňažného kolaterálu); a
- e) čistú sumu po odpočítaní súm v písmene d) od súm v písmene c) vyššie.

Informácie vyžadované na základe tohto odseku sa prezentujú v tabuľkovom formáte osobitne pre finančné aktíva a finančné záväzky, ak nie je vhodnejší iný formát.

- 13D Celková suma zverejnená v súlade s odsekom 13C písm. d) za určitý nástroj sa obmedzí na sumu uvedenú v odseku 13C písm. c) za tento nástroj.
- 13E Účtovná jednotka zahrnie do zverejnení opis práv na vzájomné započítanie, ktoré súvisia s vykazovanými finančnými aktívami a vykazovanými finančnými záväzkami účtovnej jednotky podliehajúcimi vymáhateľným rámcovým dohodám o vzájomnom započítaní alebo podobným dohodám, ktoré sa zverejňujú v súlade s odsekom 13C písm. d), vrátane povahy týchto práv.
- 13F Ak sa informácie vyžadované v odsekoch 13B až 13E zverejnia vo viac než jednej poznámke k účtovnej závierke, účtovná jednotka zahrnie krížový odkaz na tieto poznámky.

#### *Kolaterál*

- 14 Účtovná jednotka zverejňuje:
- a) účtovnú hodnotu finančných aktív, ktoré založila ako kolaterál za záväzky alebo podmienené záväzky, vrátane súm, ktoré sa reklasifikovali v súlade s odsekom 3.2.23 písm. a) štandardu IFRS 9; a
  - b) podmienky týkajúce sa jej zálohy.
- 15 Keď má účtovná jednotka v držbe kolaterál (v podobe finančných alebo nefinančných aktív) a má povolené kolaterál predať alebo ho opätovne založiť ako kolaterál v prípade, že nedôjde k neplneniu zo strany vlastníka kolaterálu, účtovná jednotka zverejňuje:
- a) reálnu hodnotu držaného kolaterálu;
  - b) reálnu hodnotu akéhokoľvek kolaterálu predaného alebo opätovne založeného, ako aj to, či účtovná jednotka má povinnosť kolaterál vrátiť; a
  - c) podmienky súvisiace s použitím kolaterálu účtovnou jednotkou.

#### *Účet opravných položiek na úverové straty*

- 16 [Vypúšťa sa.]
- 16A Účtovná hodnota finančných aktív oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9 sa neznižuje o opravnú položku na stratu a účtovná jednotka neprezentuje opravnú položku na stratu samostatne vo výkaze o finančnej situácii ako zníženie účtovnej hodnoty finančného aktíva. Účtovná jednotka však zverejňuje opravnú položku na stratu v poznámkach k účtovnej závierke.

#### *Zložené finančné nástroje s viacerými vloženými derivátmi*

- 17 Ak účtovná jednotka emitovala nástroj, ktorý obsahuje aj záväzkovú zložku aj zložku vlastného imania (pozri odsek 28 štandardu IAS 32) a nástroj má viacero vložených derivátov, ktorých hodnoty sú vzájomne závislé (ako napríklad konvertibilný dlhový nástroj s kúpnuou opciou), účtovná jednotka zverejňuje existenciu týchto prvkov.

#### *Zlyhania a porušenia podmienok*

- 18 V prípade úverových záväzkov vykázaných ku koncu obdobia vykazovania účtovná jednotka zverejňuje:
- a) podrobnosti o akýchkoľvek zlyhaniach („defaults“) počas obdobia, pokiaľ ide o istinu, úrok, umorovací fond alebo podmienky splatenia týchto úverových záväzkov;
  - b) účtovnú hodnotu úverových záväzkov v stave zlyhania ku koncu obdobia vykazovania; a

c) to, či sa zlyhanie (default) odstránilo alebo či sa podmienky úverových záväzkov opätovne dohodli, pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie.

19 Ak počas obdobia došlo k porušeniu podmienok úverovej zmluvy iných než podmienky uvedené v odseku 18, účtovná jednotka zverejňuje rovnaké informácie, ako informácie požadované v odseku 18, ak toto porušenie podmienok umožnilo veriteľovi žiadať zrýchlené splatenie (pokiaľ sa porušenie podmienok neodstránilo alebo sa podmienky úveru opätovne nedohodli v deň alebo pred dňom konca obdobia vykazovania).

### Výkaz komplexného účtovného výsledku

*Položky výnosov, nákladov, ziskov alebo strát*

20 Účtovná jednotka zverejňuje vo výkaze komplexného účtovného výsledku alebo v poznámkach tieto položky výnosov, nákladov, ziskov alebo strát:

a) čisté zisky alebo čisté straty z:

i) finančných aktív alebo finančných záväzkov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pričom samostatne uvádza čisté zisky alebo čisté straty z finančných aktív alebo finančných záväzkov takto určených pri prvotnom zaúčtovaní alebo následne v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9, a čisté zisky alebo čisté straty z finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sa povinne oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9 (napríklad finančné záväzky, ktoré spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie podľa štandardu IFRS 9). Pri finančných záväzkoch určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia účtovná jednotka uvádza samostatne výšku zisku alebo straty vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku a sumu vykázanú vo výsledku hospodárenia;

ii) až iv) [vypúšťa sa]

v) finančných záväzkov oceňovaných v amortizovanej hodnote;

vi) finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote;

vii) investícií do nástrojov vlastného imania určených za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9;

viii) finančných aktív oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9, pričom samostatne uvádza sumu zisku alebo straty vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku počas daného obdobia a sumu reklasifikovanú pri ukončení vykazovania z kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku do výsledku hospodárenia za dané obdobie;

b) celkové úrokové výnosy a celkové úrokové náklady (vypočítané pomocou metódy efektívnej úrokovej miery) z finančných aktív, ktoré sa oceňujú v amortizovanej hodnote alebo ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9 (pričom tieto sumy sa uvádzajú samostatne); alebo z finančných záväzkov, ktoré sa neoceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia;

c) výnosy a náklady z poplatkov (iné ako sumy zahrnuté pri stanovovaní efektívnej úrokovej miery) vznikajúce z:

i) finančných aktív a finančných záväzkov, ktoré sa neoceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia; a

ii) činností trustu a iných zvereneckých činností, ktorých výsledkom je držanie alebo investovanie aktív v mene jednotlivcov, trustov, penzijných programov a iných inštitúcií.

d) [vypúšťa sa]

e) [vypúšťa sa]

- 20A Účtovná jednotka zverejňuje analýzu zisku alebo straty vykázaných vo výkaze komplexného účtovného výsledku, ktoré vznikajú z ukončenia vykazovania finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote, pričom samostatne uvádza zisky a straty vznikajúce z ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív. Toto zverejnenie musí zahŕňať dôvody ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív.

### Ostatné zverejnenia

#### Účtovné politiky

- 21 V súlade s odsekom 117 štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) účtovná jednotka zverejňuje významné informácie o účtovnej politike. Očakáva sa, že informácie o oceňovacom základe (alebo základoch) pre finančné nástroje použité pri zostavovaní účtovnej závierky budú významnými informáciami o účtovnej politike.

#### Účtovanie zabezpečenia

- 21A Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na zverejnenie uvedené v odsekoch 21B až 24F na tie expozície voči riziku, ktoré účtovná jednotka zabezpečuje a pri ktorých sa rozhodne uplatňovať účtovanie zabezpečenia. Zverejnenie účtovania zabezpečenia musí obsahovať informácie:

- a) o stratégii riadenia rizík účtovnej jednotky a o tom, ako sa používa na riadenie rizík;
- b) o tom, ako môžu činnosti účtovnej jednotky týkajúce sa zabezpečenia ovplyvňovať výšku, načasovanie a neistotu jej budúcich peňažných tokov; a
- c) o účinku, ktorý má účtovanie zabezpečenia na výkaz o finančnej situácii, výkaz komplexného účtovného výsledku a výkaz zmien vlastného imania účtovnej jednotky.

- 21B Účtovná jednotka prezentuje požadované zverejnenia v jedinej poznámke alebo v samostatnom oddiele svojej účtovnej závierky. Účtovná jednotka však nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste, a to za predpokladu, že informácie sú zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu z účtovnej závierky na nejaký iný výkaz, ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku, ktorý je používateľom účtovnej závierky dostupný za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako účtovná závierka. Bez informácie zahrnutej prostredníctvom krížového odkazu je účtovná závierka neúplná.

- 21C Keď sa v odsekoch 22A až 24F od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejňované informácie uvádzala samostatne podľa kategórie rizika, účtovná jednotka stanoví každú kategóriu rizika na základe expozícií voči rizikám, ktoré sa účtovná jednotka rozhodne zabezpečiť a pre ktoré sa používa účtovanie zabezpečenia. Účtovná jednotka stanovuje kategórie rizika konzistentne pre všetky zverejnenia účtovania zabezpečenia.

- 21D V snahe splniť ciele uvedené v odseku 21A účtovná jednotka (ak ďalej nie je stanovené inak) určí mieru podrobností, ktoré sa zverejnia, aký dôraz dá na rôzne aspekty požiadaviek na zverejnenie, aká je vhodná úroveň agregácie alebo rozčlenenia a to, či používatelia účtovnej závierky potrebujú ďalšie vysvetlenia na zhodnotenie zverejňovaných kvantitatívnych informácií. Účtovná jednotka však používa rovnakú úroveň agregácie alebo rozčlenenia, akú používa pri požiadavkách na zverejnenie súvisiacich informácií v tomto štandarde IFRS a v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*.

#### Stratégia riadenia rizík

- 22 [Vypúšťa sa.]

- 22A Účtovná jednotka pri expozíciách voči rizikám vysvetlí svoju stratégiu riadenia rizík pre každú kategóriu rizika, ktorú sa rozhodne zabezpečiť a pre ktorú sa používa účtovanie zabezpečenia. Toto vysvetlenie by malo používateľom účtovnej závierky umožniť zhodnotenie (napríklad):

- a) toho, ako vznikajú jednotlivé riziká;
- b) spôsobu, akým účtovná jednotka riadi jednotlivé riziká; to zahŕňa aj skutočnosť, či účtovná jednotka zabezpečuje určitú položku v celom rozsahu pre všetky riziká alebo či zabezpečuje zložku (alebo zložky) rizika určitej položky a prečo;

- c) rozsahu expozícií voči rizikám, ktoré účtovná jednotka riadi.
- 22B S cieľom splniť požiadavky uvedené v odseku 22A by tieto informácie mali zahŕňať (ale neobmedzujú sa len na) opis:
- a) zabezpečovacích nástrojov, ktoré sa používajú (a ako sa používajú) na zabezpečenie expozícií voči rizikám;
  - b) spôsobu, akým účtovná jednotka stanovuje ekonomický vzťah medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom na účely posúdenia účinnosti zabezpečenia; a
  - c) spôsobu, akým účtovná jednotka stanovuje zabezpečovací pomer, a toho, aké sú príčiny neúčinnosti zabezpečenia.
- 22C Keď účtovná jednotka určí špecifickú zložku rizika za zabezpečenú položku (pozri odsek 6.3.7 štandardu IFRS 9), popri zverejneniach vyžadovaných odsekmi 22A a 22B musí poskytnúť aj kvalitatívne alebo kvantitatívne informácie:
- a) o tom, ako účtovná jednotka stanovila zložku rizika, ktorá je určená za zabezpečenú položku (vrátane opisu povahy vzťahu medzi zložkou rizika a položkou ako celkom); a
  - b) o tom, aký je vzťah medzi zložkou rizika a položkou v celom rozsahu (napríklad na určenú zložku rizika v minulosti pripadalo v priemere 80 percent zmien reálnej hodnoty položky ako celku).
- V ý š k a , n a č a s o v a n i e a n e i s t o t a b u d ú c i c h p e ň a ž n ý c h t o k o v
- 23 [Vypúšťa sa.]
- 23A S výnimkou oslobodenia podľa odseku 23C účtovná jednotka zverejňuje podľa kategórie rizika kvantitatívne informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožnia zhodnotiť podmienky zabezpečovacích nástrojov a to, ako ovplyvňujú výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky.
- 23B S cieľom splniť požiadavku uvedenú v odseku 23A účtovná jednotka poskytuje rozčlenenie, prostredníctvom ktorého zverejňuje:
- a) profil načasovania nominálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja; a
  - b) ak je to vhodné, priemernú cenu alebo kurz (napríklad realizačnú alebo forwardovú cenu atď.) zabezpečovacieho nástroja.
- 23C V situáciách, v ktorých účtovná jednotka často prestavuje (t. j. ukončuje a nanovo začína) zabezpečovacie vzťahy, pretože zabezpečovací nástroj i zabezpečená položka sa často menia [t. j. účtovná jednotka uplatňuje dynamický proces, v ktorom expozícia ani zabezpečovacie nástroje používané na riadenie uvedenej expozície nezostávajú dlho rovnaké – ako v príklade v odseku B6.5.24 písm. b) štandardu IFRS 9], účtovná jednotka:
- a) je oslobodená od poskytovania zverejnení vyžadovaných odsekmi 23A a 23B;
  - b) zverejňuje:
    - i) informácie o tom, aká je konečná stratégia riadenia rizík vo vzťahu k uvedeným zabezpečovacím vzťahom;
    - ii) opis, ako odzrkadľuje jej stratégiu riadenia rizík používaním účtovania zabezpečenia a určovaním týchto konkrétnych zabezpečovacích vzťahov; a
    - iii) informácie o tom, ako často sa zabezpečovacie vzťahy ukončujú a nanovo začínajú v rámci procesu účtovnej jednotky vo vzťahu k uvedeným zabezpečovacím vzťahom.

23D Účtovná jednotka zverejňuje podľa kategórie rizika opis príčin neúčinnosti zabezpečenia, v prípade ktorých sa očakáva, že ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho trvania.

23E Ak sa v zabezpečovacom vzťahu vyskytnú iné príčiny neúčinnosti zabezpečenia, účtovná jednotka zverejňuje tieto príčiny podľa kategórie rizika a vysvetlí výslednú neúčinnosť zabezpečenia.

23F V prípade zabezpečení peňažných tokov účtovná jednotka zverejňuje opis každej očakávanej transakcie, pre ktorú sa v predchádzajúcom období použilo účtovanie zabezpečenia, ale ktorej výskyt sa už neočakáva.

#### Účinky účtovania zabezpečenia na finančnú situáciu a výkonnosť

24 [Vypúšťa sa.]

24A Účtovná jednotka zverejňuje v tabuľkovej forme tieto hodnoty týkajúce sa položiek určených za zabezpečovacie nástroje samostatne podľa kategórie rizika pre každý typ zabezpečenia (zabezpečenie reálnej hodnoty, zabezpečenie peňažných tokov alebo zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky):

- a) účtovnú hodnotu zabezpečovacích nástrojov (finančné aktíva oddelene od finančných záväzkov);
- b) riadkovú položku vo výkaze o finančnej situácii, ktorá zahŕňa daný zabezpečovací nástroj;
- c) zmenu reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja použitú ako základ pre vykázanie neúčinnosti zabezpečenia za dané obdobie; a
- d) nominálne hodnoty (vrátane množstiev, ako sú tony alebo kubické metre) zabezpečovacích nástrojov.

24B Účtovná jednotka zverejňuje v tabuľkovej forme nasledujúce hodnoty týkajúce sa zabezpečených položiek samostatne podľa kategórie rizika pre typy zabezpečení takto:

- a) pri zabezpečeniach reálnej hodnoty:
  - i) účtovnú hodnotu zabezpečenej položky vykázanú vo výkaze o finančnej situácii (aktíva sa prezentujú oddelene od záväzkov);
  - ii) kumulovanú hodnotu úprav zabezpečenia reálnej hodnoty zabezpečenej položky zahrnutú do účtovnej hodnoty zabezpečenej položky vykázanéj vo výkaze o finančnej situácii (aktíva sa prezentujú oddelene od záväzkov);
  - iii) riadkovú položku vo výkaze o finančnej situácii, ktorá zahŕňa zabezpečenú položku;
  - iv) zmenu hodnoty zabezpečenej položky použitú ako základ pre vykázanie neúčinnosti zabezpečenia za dané obdobie; a
  - v) kumulovanú hodnotu úprav zabezpečenia reálnej hodnoty zostávajúcu vo výkaze o finančnej situácii pre všetky zabezpečené položky, ktoré prestali byť upravované o zisky a straty zo zabezpečenia v súlade s odsekom 6.5.10 štandardu IFRS 9;

b) pri zabezpečeniach peňažných tokov a zabezpečeniach čistej investície do zahraničnej prevádzky:

- i) zmenu hodnoty zabezpečenej položky použitú ako základ pre vykázanie neúčinnosti zabezpečenia za dané obdobie [t. j. pri zabezpečeniach peňažných tokov zmenu hodnoty použitej na stanovenie vykázanéj neúčinnosti zabezpečenia v súvislosti s odsekom 6.5.11 písm. c) štandardu IFRS 9];
- ii) zostatky na rezerve na zabezpečenie peňažných tokov a vo fonde na prepočet cudzej meny pri pokračujúcich zabezpečeniach, ktoré sa účtujú v súlade s odsekom 6.5.11 a odsekom 6.5.13 písm. a) štandardu IFRS 9; a



- iii) zostatky zostávajúce na rezerve na zabezpečenie peňažných tokov a vo фонде na prepočet cudzej meny z akýchkoľvek zabezpečovacích vzťahov, na ktoré sa účtovanie zabezpečenia už neuplatňuje.
- 24C Účtovná jednotka zverejňuje v tabuľkovej forme nasledujúce hodnoty samostatne podľa kategórie rizika pre typy zabezpečení takto:
- a) pri zabezpečeniach reálnej hodnoty:
- i) neúčinnosť zabezpečenia – t. j. rozdiel medzi ziskmi alebo stratami zo zabezpečenia v prípade zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky – vykazanú vo výsledku hospodárenia (alebo v ostatných súčiastiach komplexného výsledku pre nástroj vlastného imania, pre ktorý sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9); a
  - ii) riadkovú položku vo výkaze komplexného účtovného výsledku, ktorá zahŕňa vykazanú neúčinnosť zabezpečenia;
- b) pri zabezpečeniach peňažných tokov a zabezpečeniach čistej investície do zahraničnej prevádzky:
- i) zisky alebo straty zo zabezpečenia v období vykazovania, ktoré boli vykazané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku;
  - ii) neúčinnosť zabezpečenia vykazanú vo výsledku hospodárenia;
  - iii) riadkovú položku vo výkaze komplexného účtovného výsledku, ktorá zahŕňa vykazanú neúčinnosť zabezpečenia;
  - iv) sumu reklasifikovaných z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov alebo z fondu na prepočet cudzej meny do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1) (rozlišuje sa medzi sumami, pre ktoré sa predtým použilo účtovanie zabezpečenia, ale pre ktoré sa už neočakáva vznik zabezpečených budúcich peňažných tokov, a sumami, ktoré boli prevedené, pretože zabezpečená položka ovplyvnila výsledok hospodárenia);
  - v) riadkovú položku vo výkaze komplexného účtovného výsledku, ktorá zahŕňa reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1); a
  - vi) pri zabezpečeniach čistých pozícií zisky alebo straty zo zabezpečenia vykazané v samostatnej riadkovej položke vo výkaze komplexného účtovného výsledku (pozri odsek 6.6.4 štandardu IFRS 9).
- 24D Keď objem zabezpečovacích vzťahov, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie podľa odseku 23C, nie je reprezentatívny pre bežné objemy počas daného obdobia (t. j. objem k dátumu vykazovania neodrzakdľuje objemy počas daného obdobia), účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a zverejní aj dôvod, prečo si myslí, že objemy nie sú reprezentatívne.
- 24E Účtovná jednotka poskytne zosúhlasenie každej zložky vlastného imania a analýzu ostatných súčasti komplexného výsledku v súlade so štandardom IAS 1, ktoré spoločne:
- a) rozlišujú minimálne medzi sumami, ktoré sa týkajú zverejnení podľa odseku 24C písm. b) bodu i) a písm. b) bodu iv), ako aj sumami účtovanými v súlade s odsekom 6.5.11 písm. d) bodom i) a písm. d) bodom iii) štandardu IFRS 9;
  - b) rozlišujú medzi sumami spojenými s časovou hodnotou opcií, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na transakciu, a sumami spojenými s časovou hodnotou opcií, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na časové obdobie, keď účtovná jednotka účtuje o časovej hodnote opcie v súlade s odsekom 6.5.15 štandardu IFRS 9; a

- c) rozlišujú medzi sumami spojenými s forwardovými prvkami forwardových zmlúv a kurzovými základnými rozpätiami finančných nástrojov, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na transakciu, a sumami spojenými s forwardovými prvkami forwardových zmlúv a kurzovými základnými rozpätiami finančných nástrojov, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na časové obdobie, keď účtovná jednotka účtuje o uvedených sumách v súlade s odsekom 6.5.16 štandardu IFRS 9.

24F Účtovná jednotka zverejňuje informácie požadované v odseku 24E samostatne podľa kategórie rizika. Toto rozčlenenie podľa rizika môže byť uvedené v poznámkach k účtovnej závierke.

*Možnosť určiť úverovú expozíciu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia*

24G Ak účtovná jednotka určila finančný nástroj alebo jeho časť za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pretože na riadenie úverového rizika uvedeného finančného nástroja používa úverový derivát, musí zverejniť:

- a) pri úverových derivátoch, ktoré boli použité na riadenie úverového rizika finančných nástrojov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9, zosúhlasenie každej nominálnej hodnoty a reálnej hodnoty na začiatku a na konci daného obdobia;
- b) zisk alebo stratu vykázané vo výsledku hospodárenia pri určovaní finančného nástroja alebo jeho časti za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9; a
- c) pri ukončení oceňovania finančného nástroja alebo jeho časti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia tú reálnu hodnotu finančného nástroja, ktorá sa stala novou účtovnou hodnotou v súlade s odsekom 6.7.4 písm. b) štandardu IFRS 9, a súvisiacu nominálnu hodnotu alebo hodnotu istiny (s výnimkou poskytovania porovnávacích informácií v súlade so štandardom IAS 1 účtovná jednotka nemusí pokračovať v tomto zverejňovaní v nasledujúcich obdobiach).

*Neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb*

24H Účtovná jednotka pri zabezpečovacích vzťahoch, na ktoré uplatňuje výnimky stanovené v odsekoch 6.8.4 až 6.8.12 štandardu IFRS 9 alebo v odsekoch 102D až 102N štandardu IAS 39, zverejňuje:

- a) významné referenčné úrokové sadzby, ktorým sú vystavené zabezpečovacie vzťahy účtovnej jednotky;
- b) rozsah expozície voči riziku, ktorú účtovná jednotka riadi a na ktorú má priamy vplyv reforma referenčných úrokových sadzieb;
- c) ako účtovná jednotka riadi proces prechodu na alternatívne referenčné sadzby;
- d) opis významných predpokladov alebo úsudkov, ktoré účtovná jednotka vykonala pri uplatňovaní týchto odsekov (napríklad predpoklady alebo úsudky o tom, kedy pomine neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe); a
- e) nominálnu hodnotu zabezpečovacích nástrojov v týchto zabezpečovacích vzťahoch.

*Dodatočné zverejnenia týkajúce sa reformy referenčných úrokových sadzieb*

24I Aby sa umožnilo používateľom účtovnej závierky pochopiť vplyv reformy referenčných úrokových sadzieb na finančné nástroje a stratégiu riadenia rizík účtovnej jednotky, účtovná jednotka zverejňuje informácie o:

- a) povahe a rozsahu rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená a ktoré vyplývajú z finančných nástrojov, na ktoré sa vzťahuje reforma referenčných úrokových sadzieb, ako aj o tom, ako účtovná jednotka tieto riziká riadi; a
- b) pokroku účtovnej jednotky pri dokončovaní prechodu na alternatívne referenčné sadzby, ako aj o tom, ako účtovná jednotka tento prechod riadi.

- 24J Na splnenie cieľov uvedených v odseku 24I účtovná jednotka zverejňuje:
- a) spôsob, akým účtovná jednotka riadi prechod na alternatívne referenčné sadzby, jej pokrok k dátumu vykazovania a riziká, ktorým je vystavená a ktoré vyplývajú z finančných nástrojov z dôvodu prechodu;
  - b) kvantitatívne informácie týkajúce sa finančných nástrojov, ktoré ešte majú prejsť na alternatívnu referenčnú sadzbu na konci obdobia vykazovania, rozčlenené podľa významnej referenčnej úrokovej sadzby, na ktorú sa vzťahuje reforma referenčných úrokových sadzieb, pričom sa samostatne uvádzajú:
    - i) nederivátové finančné aktíva;
    - ii) nederivátové finančné záväzky; a
    - iii) deriváty; a
  - c) opis príslušných zmien, ak riziká identifikované v odseku 24J písm. a) viedli k zmenám stratégie riadenia rizík účtovnej jednotky (pozri odsek 22A).

#### *Reálna hodnota*

- 25 S výnimkou ustanovení odseku 29, v prípade každej triedy finančných aktív a finančných záväzkov (pozri odsek 6), účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu tejto triedy aktív a záväzkov spôsobom, ktorý umožňuje jej porovnanie s jej účtovnou hodnotou.
- 26 Pri zverejňovaní reálnych hodnôt účtovná jednotka zoskupí finančné aktíva a finančné záväzky podľa tried, ale vzájomne ich započítava iba v prípade, ak sú ich účtovné hodnoty vzájomne započítané vo výkaze o finančnej situácii.
- 27 až 27B [Vypúšťa sa.]
- 28 V niektorých prípadoch účtovná jednotka nevykazuje zisk alebo stratu pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva alebo finančného záväzku, pretože reálna hodnota nie je ani preukázaná kótovanou cenou na aktívnom trhu pre identické aktívum alebo záväzok (t. j. vstup úrovne 1), ani založená na technike oceňovania, ktorá využíva len údaje z pozorovateľných trhov (pozri odsek B5.1.2A štandardu IFRS 9). V takých prípadoch účtovná jednotka zverejňuje podľa triedy finančného aktíva alebo finančného záväzku:
- a) svoju účtovnú politiku na vykazovanie rozdielu medzi reálnou hodnotou pri prvotnom zaúčtovaní a transakčnou cenou vo výsledku hospodárenia s cieľom vyjadriť zmenu faktorov (vrátane času), ktoré by pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku brali do úvahy účastníci trhu [pozri odsek B5.1.2A písm. b) štandardu IFRS 9];
  - b) celkový rozdiel, ktorý sa má ešte vykázať vo výsledku hospodárenia na začiatku a na konci daného obdobia, a zosúhlasenie zmien v zostatku tohto rozdielu;
  - c) prečo účtovná jednotka dospela k záveru, že transakčná cena nebola najlepším dôkazom reálnej hodnoty, vrátane opisu dôkazov, ktoré potvrdzujú túto reálnu hodnotu.
- 29 Zverejňovanie reálnej hodnoty sa nevyžaduje:
- a) ak účtovná hodnota približne zodpovedá reálnej hodnote, napríklad pri finančných nástrojoch, ako sú krátkodobé obchodné pohľadávky a záväzky; alebo
  - b) [vypúšťa sa]
  - c) [vypúšťa sa]
  - d) pri lízingových záväzkoch.

30 [Vypúšťa sa.]

#### POVAHA A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV

31 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je účtovná jednotka vystavená ku koncu obdobia vykazovania.**

32 Zverejňovanie, ktoré sa požaduje v odsekoch 33 až 42, je zamerané na riziká vyplývajúce z finančných nástrojov a na spôsob, akým sú riadené. Tieto riziká spravidla zahŕňajú – ale neobmedzujú sa na – úverové riziko, riziko likvidity a trhové riziko.

32A Uvádzanie kvalitatívnych zverejnení v kontexte kvantitatívnych zverejnení umožňuje používateľom prepojiť súvisiace zverejnenia, a tak si vytvoriť celkový obraz o povahe a rozsahu rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov. Vzájomný vzťah medzi kvalitatívnymi a kvantitatívnymi zverejneniami prispieva k zverejneniu informácií spôsobom, ktorý umožňuje používateľom lepšie zhodnotiť vystavenie účtovnej jednotky rizikám.

#### **Kvalitatívne zverejnenia**

33 Pre každý druh rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov účtovná jednotka zverejňuje:

- a) expozície voči riziku a ako vznikajú;
- b) svoje ciele, politiky a procesy riadenia rizika a metódy používané na oceňovanie rizika; a
- c) všetky zmeny v písmene a) alebo b) v porovnaní s predchádzajúcim obdobím.

#### **Kvantitatívne zverejnenia**

34 Pre každý druh rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov účtovná jednotka zverejňuje:

- a) súhrnné kvantitatívne údaje o svojej expozícii voči tomuto riziku na konci obdobia vykazovania. Uvedené zverejnenie je založené na informáciách poskytovaných interne kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky (ako je definované v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*), napríklad predstavenstvu účtovnej jednotky alebo výkonnému riaditeľovi;
- b) zverejnenia požadované v odsekoch 35A až 42 v rozsahu, v akom sa tieto zverejnenia neposkytli v súlade s písmenom a);
- c) koncentráciu rizika, ak to nie je zrejmé z údajov zverejnených podľa písmen a) a b).

35 Ak kvantitatívne údaje zverejňované ku konca obdobia vykazovania nedostatočne zobrazujú expozíciu účtovnej jednotky voči riziku počas daného obdobia, účtovná jednotka poskytne ďalšie informácie, ktoré sú reprezentatívne.

#### *Úverové riziko*

#### **Rozsah pôsobnosti a ciele**

35A Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na zverejňovanie uvedené v odsekoch 35F až 35N na finančné nástroje, na ktoré sa vzťahujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uvedené v štandarde IFRS 9. Avšak:

- a) v prípade obchodných pohľadávok, zmluvných aktív a lízingových pohľadávok sa odsek 35J písm. a) vzťahuje na tie obchodné pohľadávky, zmluvné aktíva alebo lízingové pohľadávky, pri ktorých sa očakávané úverové straty počas celej životnosti vykazujú v súlade s odsekom 5.5.15 štandardu IFRS 9, ak sú uvedené finančné aktíva zmenené v dobe, keď sú viac než 30 dní po splatnosti; a
- b) odsek 35K písm. b) sa nevzťahuje na lízingové pohľadávky.

- 35B Zverejnenia úverového rizika vykonané v súlade s odsekmi 35F až 35N umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť účinok úverového rizika na výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov. Na účely dosiahnutia tohto cieľa zverejnenia úverového rizika musia obsahovať:
- a) informácie o postupoch riadenia úverového rizika účtovnej jednotky a o tom, ako súvisia s vykazovaním a oceňovaním očakávaných úverových strát vrátane metód, predpokladov a informácií použitých na oceňovanie očakávaných úverových strát;
  - b) kvantitatívne a kvalitatívne informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožňujú posúdiť sumy v účtovnej závierke vzniknuté z očakávaných úverových strát, vrátane zmien výšky očakávaných úverových strát a dôvodov týchto zmien; a
  - c) informácie o expozícii účtovnej jednotky voči úverovému riziku (t. j. úverovému riziku obsiahnutému vo finančných aktívach účtovnej jednotky a jej prísľuboch poskytnúť úver) vrátane významných koncentrácií úverového rizika.
- 35C Účtovná jednotka nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste, a to za predpokladu, že informácie sú zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu z účtovnej závierky na iné výkazy, ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku, ktoré sú používateľom účtovnej závierky dostupné za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako účtovná závierka. Bez informácie zahrnutej prostredníctvom krížového odkazu je účtovná závierka neúplná.
- 35D V snahe splniť ciele uvedené v odseku 35B účtovná jednotka (ak nie je stanovené inak) zváži mieru podrobností, ktoré sa zverejnia, aký dôraz dá na rôzne aspekty požiadaviek na zverejnenie, aká je vhodná úroveň agregácie alebo rozčlenenia a to, či používatelia účtovnej závierky potrebujú ďalšie vysvetlenia na zhodnotenie zverejňovaných kvantitatívnych informácií.
- 35E Ak zverejnenia poskytnuté v súlade s odsekmi 35F až 35N nestačia na splnenie cieľov uvedených v odseku 35B, účtovná jednotka zverejňuje dodatočné informácie, ktoré sú potrebné na splnenie uvedených cieľov.
- Postupy riadenia úverového rizika
- 35F Účtovná jednotka vysvetlí svoje postupy riadenia úverového rizika a to, ako súvisia s vykazovaním a oceňovaním očakávaných úverových strát. V snahe splniť tento cieľ účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť a posúdiť:
- a) ako účtovná jednotka stanovila, či sa úverové riziko finančných nástrojov od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo, vrátane toho, či a ako:
    - i) sa finančné nástroje považujú za finančné nástroje s nízkym úverovým rizikom v súlade s odsekom 5.5.10 štandardu IFRS 9 vrátane tried finančných nástrojov, na ktoré sa to vzťahuje; a
    - ii) sa domnieva odseku 5.5.11 štandardu IFRS 9, že došlo k výrazným zvýšeniam úverového rizika od prvotného zaúčtovania, keď sú finančné aktíva viac než 30 dní po splatnosti, vyvrátila;
  - b) definície účtovnej jednotky týkajúce sa zlyhania vrátane dôvodov výberu týchto definícií;
  - c) ako sa nástroje zoskupili, ak sa očakávané úverové straty ocenili na kolektívnom základe;
  - d) ako účtovná jednotka určila, že finančné aktíva sú úverovo znehodnotenými finančnými aktívami;
  - e) politiku odpisovania účtovnej jednotky vrátane ukazovateľov, že neexistuje žiadne odôvodnené očakávanie spätného získania, a informácií o politike pre finančné aktíva, ktoré sú odpísané, ale ktoré sú stále predmetom vymáhania; a

- f) ako sa uplatnili požiadavky uvedené v odseku 5.5.12 štandardu IFRS 9 na zmenu zmluvných peňažných tokov z finančných aktív vrátane toho, ako účtovná jednotka:
- i) stanovuje, či sa úverové riziko vyplývajúce z finančného aktíva, ktoré bolo zmenené pri ocenení opravnej položky na stratu v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, zlepšilo v takej miere, že opravná položka na stratu sa vráti k oceňovaniu v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám v súlade s odsekom 5.5.5 štandardu IFRS 9; a
  - ii) monitoruje rozsah, v akom sa opravná položka na stratu z finančných aktív spĺňajúcich kritéria uvedené v bode i) následne preceňuje na hodnotu rovnajúcu sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti v súlade s odsekom 5.5.3 štandardu IFRS 9.

35G Účtovná jednotka vysvetlí vstupy, predpoklady a techniky odhadu použité na uplatňovanie požiadaviek oddielu 5.5 štandardu IFRS 9. Na tieto účely účtovná jednotka zverejňuje:

- a) základ vstupov a predpokladov a techniky odhadu používané na:
- i) oceňovanie 12-mesačných očakávaných úverových strát a očakávaných úverových strát počas celej životnosti;
  - ii) stanovenie toho, či sa úverové riziko finančných nástrojov od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo; a
  - iii) stanovenie toho, či je finančné aktívum úverovo znehodnoteným finančným aktívom;
- b) ako boli na budúcnosť zamerané informácie začlenené do stanovovania očakávaných úverových strát vrátane využitia makroekonomických informácií; a
- c) zmeny techník odhadu alebo významných predpokladov vykonané počas obdobia vykazovania a dôvody týchto zmien.

Kvantitatívne a kvalitatívne informácie o sumách vzniknutých z očakávaných úverových strát

35H Na vysvetlenie zmien v opravnej položke na stratu a dôvodov týchto zmien účtovná jednotka poskytuje podľa triedy finančného nástroja zosúhlasenie počiatočných a konečných stavov opravnej položky na stratu v tabuľke, pričom sa samostatne uvádzajú zmeny počas daného obdobia pri:

- a) opravnej položke na stratu oceňovanej v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám;
- b) opravnej položke na stratu oceňovanej v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti pri:
- i) finančných nástrojoch, pri ktorých sa úverové riziko od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo, avšak ktoré nie sú úverovo znehodnotenými finančnými aktívami;
  - ii) finančných aktívach, ktoré sú úverovo znehodnotené k dátumu vykazovania (ale ktoré nie sú kúpenými ani vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami); a
  - iii) obchodných pohľadávkach, zmluvných aktívach alebo lízingových pohľadávkach, pri ktorých sa opravné položky na stratu oceňujú v súlade s odsekom 5.5.15 štandardu IFRS 9;
- c) finančných aktívach, ktoré sú kúpenými alebo vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami. Popri zosúhlasení účtovná jednotka zverejňuje celkovú výšku nediskontovaných očakávaných úverových strát z finančných aktív pri prvotnom zaúčtovaní, ktoré boli prvotne zaúčtované počas obdobia vykazovania.



- 35I S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky pochopiť zmeny v opravnej položke na stratu zverejnené v súlade s odsekom 35H účtovná jednotka poskytuje vysvetlenie toho, ako významné zmeny v hrubej účtovnej hodnote finančných nástrojov počas daného obdobia prispeli k zmenám v opravnej položke na stratu. Tieto informácie sa poskytujú samostatne pre finančné nástroje, ktoré predstavujú opravnú položku na stratu, ako je uvedené v odseku 35H písm. a) až c), a zahŕňajú relevantné kvalitatívne a kvantitatívne informácie. Príklady zmien v hrubej účtovnej hodnote finančných nástrojov, ktoré prispeli k zmenám v opravnej položke na stratu, môžu zahŕňať:
- zmeny spôsobené finančnými nástrojmi vzniknutými alebo nadobudnutými počas obdobia vykazovania;
  - zmeny zmluvných peňažných tokov vyplývajúcich z finančných aktív, ktoré nemajú za následok ukončenie vykazovania uvedených finančných aktív v súlade so štandardom IFRS 9;
  - zmeny spôsobené finančnými nástrojmi, ktorých vykazovanie sa ukončilo (vrátane tých, ktoré boli odpísané) počas obdobia vykazovania; a
  - zmeny vzniknuté z toho, či sa opravná položka na stratu oceňuje v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám alebo očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti.
- 35J S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky pochopiť povahu a účinnosť zmien zmluvných peňažných tokov vyplývajúcich z finančných aktív, ktoré nemali za následok ukončenie vykazovania, a účinnosť takýchto zmien na oceňovanie očakávaných úverových strát, účtovná jednotka zverejňuje:
- amortizovanú hodnotu pred zmenou a čistý zisk alebo stratu zo zmeny podmienok vykázané pri finančných aktívach, pri ktorých sa zmluvné peňažné toky zmenili počas obdobia vykazovania, pričom ich opravná položka na stratu sa ocenila v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti; a
  - hrubú účtovnú hodnotu ku koncu obdobia vykazovania týkajúcu sa finančných aktív, ktoré boli od prvotného zaúčtovania zmenené v čase, keď sa opravná položka na stratu ocenila v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, a pri ktorých sa opravná položka na stratu počas obdobia vykazovania zmenila na hodnotu rovnajúcu sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám.
- 35K S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky pochopiť účinok kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality na sumy vzniknuté z očakávaných úverových strát účtovná jednotka zverejňuje podľa triedy finančného nástroja:
- sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje jej maximálnu expozíciu voči úverovému riziku ku koncu obdobia vykazovania, pričom sa neberie do úvahy žiadny držaný kolaterál ani iné formy zvýšenia kreditnej kvality (napríklad dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na vzájomné započítanie v súlade so štandardom IAS 32);
  - slovný opis kolaterálu držaného ako záruka a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality vrátane:
    - opisu povahy a kvality držaného kolaterálu;
    - vysvetlenia všetkých významných zmien v kvalite uvedeného kolaterálu alebo vo formách zvýšenia kreditnej kvality v dôsledku zhoršenia alebo zmien v politike účtovnej jednotky týkajúcej sa kolaterálu počas obdobia vykazovania; a
    - informácií o finančných nástrojoch, pri ktorých účtovná jednotka nevykázala opravnú položku na stratu z dôvodu kolaterálu;
  - kvantitatívne informácie o kolateráli držanom ako záruka a iných formách zvýšenia kreditnej kvality (napríklad kvantifikácia rozsahu, v akom kolaterál a iné formy zvýšenia kreditnej kvality zmiernujú úverové riziko) pri finančných aktívach, ktoré sú úverovo znehodnotené k dátumu vykazovania.
- 35L Účtovná jednotka zverejňuje nesplatenú zmluvnú sumu finančných aktív, ktoré boli odpísané počas obdobia vykazovania a ktoré sú stále predmetom vymáhania.

## Expozícia voči úverovému riziku

35M S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky posúdiť expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku a pochopiť jej významné koncentrácie úverového rizika účtovná jednotka zverejňuje podľa *ratingových stupňov úverového rizika* hrubú účtovnú hodnotu finančných aktív a expozíciu voči úverovému riziku z úverových príslubov a zmlúv o finančných zárukách. Tieto informácie sa poskytujú samostatne pre finančné nástroje:

- a) pri ktorých sa opravná položka na stratu oceňuje v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám;
- b) pri ktorých sa opravná položka na stratu oceňuje v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti a ktoré sú:
  - i) finančnými nástrojmi, pri ktorých sa úverové riziko od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo, avšak ktoré nie sú úverovo znehodnotenými finančnými aktívami;
  - ii) finančnými aktívami, ktoré sú úverovo znehodnotené k dátumu vykazovania (ale ktoré nie sú kúpenými ani vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami); a
  - iii) obchodnými pohľadávkami, zmluvnými aktívami alebo lízingovými pohľadávkami, pri ktorých sa opravné položky na stratu oceňujú v súlade s odsekom 5.5.15 štandardu IFRS 9;
- c) ktoré sú kúpenými alebo vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami.

35N Pri obchodných pohľadávkach, zmluvných aktívach a lízingových pohľadávkach, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje odsek 5.5.15 štandardu IFRS 9, môžu byť informácie poskytnuté v súlade s odsekom 35M založené na matici rezerv (pozri odsek B5.5.35 štandardu IFRS 9).

36 Pri všetkých finančných nástrojoch patriacich do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS, na ktoré sa však nevzťahujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uvedené v štandarde IFRS 9, účtovná jednotka zverejňuje podľa triedy finančného nástroja:

- a) sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje jej maximálnu expozíciu voči úverovému riziku ku koncu obdobia vykazovania, pričom sa neberie do úvahy žiadny držaný kolaterál ani iné formy zvýšenia kreditnej kvality (napríklad dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na vzájomné započítanie v súlade so štandardom IAS 32); toto zverejnenie sa nevyžaduje pri finančných nástrojoch, ktorých účtovná hodnota najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu voči úverovému riziku;
- b) opis kolaterálu držaného ako záruka a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality, ako aj ich finančný účinok (napríklad kvantifikácia rozsahu, v ktorom kolaterál a iné formy zvýšenia kreditnej kvality zmierňujú úverové riziko) so zreteľom na sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu voči úverovému riziku [zverejnenú v súlade s písmenom a) alebo vyjadrenú účtovnou hodnotou finančného nástroja].
- c) [vypúšťa sa]
- d) [vypúšťa sa]

37 [Vypúšťa sa.]

## Kolaterál a iné formy získaného zvýšenia kreditnej kvality

38 Ak účtovná jednotka získa finančné alebo nefinančné aktíva počas účtovného obdobia tým, že prevezme vlastníctvo ku kolaterálu, ktorý drží ako zálohu, alebo tým, že si uplatní právo na iné formy zvýšenia kreditnej kvality (napríklad záruky), a takéto aktíva spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v iných štandardoch IFRS, účtovná jednotka pre takéto aktíva držané k dátumu vykazovania zverejňuje:

- a) povahu a účtovnú hodnotu aktív; a
- b) ak aktíva nie sú ľahko konvertibilné na peňažné prostriedky, svoje postupy na vyradenie takýchto aktív alebo na ich využitie v rámci svojich činností.

*Riziko likvidity*

39 Účtovná jednotka zverejňuje:

- a) analýzu splatností nederivátových finančných záväzkov (vrátane emitovaných zmlúv o finančných zárukách), ktorá ukazuje zostávajúce zmluvné splatnosti;
- b) analýzu splatností derivátových finančných záväzkov. Analýza splatností zahŕňa zostávajúce zmluvné splatnosti tých derivátových finančných záväzkov, ktorých zmluvné splatnosti sú podstatné pre pochopenie načasovania peňažných tokov (pozri odsek B11B);
- c) opis toho, akým spôsobom riadi riziko likvidity, ktoré je obsiahnuté v písmenách a) a b).

*Trhové riziko**Analýza citlivosti*

40 Pokiaľ účtovná jednotka nespĺňa podmienky odseku 41, musí zverejniť:

- a) analýzu citlivosti pre každý druh trhového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená ku koncu obdobia vykazovania, pričom uvedie to, ako by výsledok hospodárenia a vlastné imanie ovplyvnili zmeny v príslušnej premennej rizika, ktoré by mohli k tomuto dátumu primerane nastať;
- b) metódy a predpoklady použité pri vypracúvaní analýzy citlivosti; a
- c) zmeny v použitých metódach a predpokladoch oproti predchádzajúcemu obdobiu a dôvody týchto zmien.

41 Ak účtovná jednotka vypracúva analýzu citlivosti, napríklad metódou hodnoty v riziku („value-at-risk“), ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika (napríklad úrokové miery a výmenné kurzy) a používa ju na riadenie finančných rizík, môže použiť túto analýzu citlivosti namiesto analýzy bližšie uvedenej v odseku 40. Účtovná jednotka takisto zverejňuje:

- a) vysvetlenie metódy použitej pri vypracúvaní tejto analýzy citlivosti a vysvetlenie hlavných parametrov a predpokladov, ktoré tvoria základ poskytnutých údajov; a
- b) vysvetlenie cieľa použitej metódy a obmedzení, ktoré môžu mať za následok to, že informácie úplne nevyjadrujú reálnu hodnotu príslušných aktív a záväzkov.

*Ostatné zverejnenia týkajúce sa trhového rizika*

42 Ak analýzy citlivosti zverejnené v súlade s odsekom 40 alebo 41 nie sú reprezentatívne pre riziko obsiahnuté vo finančnom nástroji (napríklad preto, že expozícia na konci roka nezodpovedá expozícii v priebehu roka), účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť a dôvod, na základe ktorého sa domnieva, že analýzy citlivosti nie sú reprezentatívne.

**PREVODY FINANČNÝCH AKTÍV**

42A Požiadavkami na zverejnenia podľa odsekov 42B až 42H týkajúcimi sa prevodov finančných aktív sa dopĺňajú ostatné požiadavky na zverejnenia tohto štandardu IFRS. Zverejnenia požadované v odsekoch 42B až 42H predkladá účtovná jednotka v jedinej poznámke k svojej účtovnej závierke. Účtovná jednotka poskytne požadované zverejnenia za všetky prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie nebolo ukončené, a za akúkoľvek pokračujúcu zainteresovanosť na prevedenom aktíve, ktorá existuje k dátumu vykazovania, bez ohľadu na to, kedy došlo k súvisiacej prevodovej transakcii. Na účely uplatňovania požiadaviek na zverejnenie podľa uvedených odsekov účtovná jednotka prevedie celé finančné aktívum alebo jeho časť (prevedené finančné aktívum) výlučne vtedy, ak buď:

- a) prevedie zmluvné práva na príjem peňažných tokov z tohto finančného aktíva; alebo
- b) si ponechala zmluvné práva na príjem peňažných tokov z tohto finančného aktíva, avšak prevzala zmluvný záväzok platiť peňažné toky jednému alebo viacerým príjemcom v rámci zmluvy.

- 42B Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožňujú:
- a) pochopiť vzťah medzi prevedenými finančnými aktívami, ktorých vykazovanie nebolo ukončené v plnom rozsahu, a súvisiacimi záväzkami; a
  - b) vyhodnotiť povahu a súvisiace riziká pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky na finančných aktívach, ktorých vykazovanie bolo ukončené.

42C Na účely uplatňovania požiadaviek na zverejnenie podľa odsekov 42E až 42H má účtovná jednotka pokračujúcu zainteresovanosť na prevedenom finančnom aktíve vtedy, ak si v rámci prevodu účtovná jednotka ponechá akékoľvek zmluvné práva alebo povinnosti vyplývajúce z prevedeného finančného aktíva alebo ak získa akékoľvek nové zmluvné práva alebo povinnosti súvisiace s prevedeným finančným aktívom. Na účely uplatňovania požiadaviek na zverejnenie podľa odsekov 42E až 42H nižšie uvedené nepredstavuje pokračujúcu zainteresovanosť:

- a) bežné vyjadrenia a záruky týkajúce sa podvodného prevodu a pojmov primeranosti, dobrej viery a férového zaobchádzania, ktorými by sa prevod mohol v dôsledku právnych úkonov zneplatniť;
- b) forward, opcia alebo iná zmluva na znovunadobudnutie prevedeného finančného aktíva, pri ktorých je zmluvná cena (alebo realizačná cena) reálnou hodnotou prevedeného finančného aktíva; alebo
- c) zmluva, v rámci ktorej si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, avšak prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky v prospech jednej alebo viacerých účtovných jednotiek, pričom sú splnené podmienky odseku 3.2.5 písm. a) až c) štandardu IFRS 9.

**Prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie nie je ukončené v plnom rozsahu**

42D Účtovná jednotka mohla previesť finančné aktíva takým spôsobom, že časť prevedených finančných aktív alebo všetky prevedené finančné aktíva nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania. Aby sa splnili ciele stanovené v odseku 42B písm. a), účtovná jednotka zverejňuje ku každému dátumu vykazovania pre každú triedu prevedených finančných aktív, ktorých vykazovanie nie je ukončené v plnom rozsahu, tieto údaje:

- a) povahu prevedených aktív;
- b) povahu rizík a odmien z vlastníctva, ktorým je účtovná jednotka vystavená;
- c) opis povahy vzťahu medzi prevedenými aktívami a súvisiacimi záväzkami vrátane obmedzení používania prevedených aktív vykazujúcou účtovnou jednotkou vyplývajúcich z prevodu;
- d) ak protistrana/protistrany súvisiacich záväzkov majú možnosť využívať iba prevedené aktíva, zverejní rozpis, v ktorom sa stanovuje reálna hodnota prevedených aktív, reálna hodnota súvisiacich záväzkov a čistá pozícia (rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a súvisiacich záväzkov);
- e) ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní všetkých prevedených aktív, zverejní účtovnú hodnotu prevedených aktív a súvisiacich záväzkov;
- f) ak účtovná jednotka aj naďalej vykazuje tieto aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti [pozri odsek 3.2.6 písm. c) bod ii) a odsek 3.2.16 štandardu IFRS 9], zverejňuje celkovú účtovnú hodnotu pôvodných aktív pred prevodom, účtovnú hodnotu aktív, ktorú účtovná jednotka naďalej vykazuje, a účtovnú hodnotu súvisiacich záväzkov.

**Prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie je ukončené v plnom rozsahu**

42E Aby sa splnili ciele stanovené v odseku 42B písm. b), keď účtovná jednotka ukončí vykazovanie prevedených finančných aktív v plnom rozsahu [pozri odsek 3.2.6 písm. a) a c) bod i) štandardu IFRS 9], no má na týchto aktívach pokračujúcu zainteresovanosť, účtovná jednotka zverejňuje pre každý typ pokračujúcej zainteresovanosti ku každému dátumu vykazovania minimálne tieto údaje:

- a) účtovnú hodnotu aktív a záväzkov, ktoré sú vykázané vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky a ktoré predstavujú pokračujúcu zainteresovanosť účtovnej jednotky na finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo, a riadkové položky, v ktorých je vykázaná účtovná hodnota týchto aktív a záväzkov;
- b) reálnu hodnotu aktív a záväzkov, ktoré predstavujú pokračujúcu zainteresovanosť účtovnej jednotky na finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo;
- c) sumu, ktorá najlepšie vystihuje maximálnu expozíciu účtovnej jednotky voči stratám z jej pokračujúcej zainteresovanosti na finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo, a informácie o spôsobe, akým sa táto maximálna expozícia voči stratám určuje;
- d) nediskontované výdavky peňažných prostriedkov, ktoré by sa mali alebo mohli požadovať na spätné odkúpenie finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo (napríklad realizačná cena v prípade opčnej dohody) alebo iné sumy splatné prijímajúcej strane v súvislosti s prevedenými aktívami. Ak je výdavok peňažných prostriedkov premennou, zverejňovaná suma by mala vychádzať z podmienok, ktoré existujú ku každému dátumu vykazovania;
- e) analýzu splatnosti nediskontovaných výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré by sa mali alebo mohli požadovať na spätné odkúpenie finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo, alebo iných súm splatných prijímajúcej strane v súvislosti s prevedenými aktívami, ktoré ukazujú zostávajúce zmluvné doby splatnosti pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky;
- f) kvalitatívne informácie, ktoré vysvetľujú a podporujú kvantitatívne zverejnenia požadované v písmenách a) až e).

42F Účtovná jednotka môže agregovať informácie požadované v odseku 42E v súvislosti s konkrétnym aktívom, ak má účtovná jednotka viac než jeden druh pokračujúcej zainteresovanosti na tomto finančnom aktíve, ktorého vykazovanie sa ukončilo, a môže ho vykazovať v rámci jedného druhu pokračujúcej zainteresovanosti.

42G Účtovná jednotka navyše pre každý druh pokračujúcej zainteresovanosti zverejňuje tieto údaje:

- a) zisk alebo stratu vykazanú k dátumu prevodu aktív;
- b) vykazané výnosy a náklady, a to tak v období vykazovania, ako aj kumulatívne, z pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky na finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo (napríklad zmeny reálnej hodnoty derivátových nástrojov);
- c) ak celková suma výnosov z prevodovej aktivity (ktorá spĺňa podmienky na ukončenie vykazovania) v období vykazovania nie je rovnomerne rozložená počas celého obdobia vykazovania (napríklad ak sa podstatná časť celkovej sumy prevodovej aktivity uskutoční v záverečných dňoch obdobia vykazovania):
  - i) kedy sa uskutočnila najväčšia prevodová aktivita v danom období vykazovania (napríklad v posledných piatich dňoch pred koncom obdobia vykazovania);
  - ii) vykazanú sumu (napríklad súvisiace zisky alebo straty) z prevodovej aktivity v tejto časti obdobia vykazovania; a
  - iii) celkovú sumu výnosov z prevodovej aktivity v tejto časti obdobia vykazovania.

Účtovná jednotka poskytne tieto informácie za každé obdobie, za ktoré sa prezentuje výkaz komplexného účtovného výsledku.

#### **Doplňujúce informácie**

42H Účtovná jednotka zverejňuje všetky doplňujúce informácie, ktoré považuje za nevyhnutné v snahe splniť ciele zverejňovania uvedené v odseku 42B.

## PRVOTNÉ UPLATNENIE ŠTANDARDU IFRS 9

42I V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9, účtovná jednotka zverejňuje pri každej triede finančných aktív a finančných záväzkov k dátumu prvotného uplatnenia tieto informácie:

- a) pôvodnú kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú v súlade so štandardom IAS 39 alebo v súlade s predchádzajúcou verziou štandardu IFRS 9 (ak zvolený prístup účtovnej jednotky k uplatneniu štandardu IFRS 9 zahŕňa viac než jeden dátum prvotného uplatnenia pre odlišné požiadavky);
- b) novú kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú v súlade so štandardom IFRS 9;
- c) sumu akýchkoľvek finančných aktív a finančných záväzkov vo výkaze o finančnej situácii, ktoré boli predtým určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ale už nie sú tak určené, pričom sa rozlišuje medzi tými, pri ktorých štandard IFRS 9 od účtovnej jednotky vyžaduje, aby ich reklasifikovala, a tými, ktoré sa účtovná jednotka rozhodne reklasifikovať k dátumu prvotného uplatnenia.

V súlade s odsekom 7.2.2 štandardu IFRS 9 môže prechod v závislosti od zvoleného prístupu účtovnej jednotky k uplatňovaniu štandardu IFRS 9 zahŕňať viac než jeden dátum prvotného uplatnenia. Tento odsek môže mať preto za následok zverejnenie k viac než jednému dátumu prvotného uplatnenia. Účtovná jednotka prezentuje tieto kvantitatívne zverejnenia v tabuľke, pokiaľ na to nie je vhodnejšia iná forma.

42J V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9, účtovná jednotka zverejňuje kvalitatívne informácie s cieľom umožniť používateľom pochopiť:

- a) ako uplatňovala požiadavky na klasifikáciu podľa štandardu IFRS 9 na tie finančné aktíva, ktorých klasifikácia sa zmenila v dôsledku uplatňovania štandardu IFRS 9;
- b) dôvody akéhokoľvek určenia alebo ukončenia určenia finančných aktív alebo finančných záväzkov za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia k dátumu prvotného uplatnenia.

V súlade s odsekom 7.2.2 štandardu IFRS 9 môže prechod v závislosti od zvoleného prístupu účtovnej jednotky k uplatňovaniu štandardu IFRS 9 zahŕňať viac než jeden dátum prvotného uplatnenia. Tento odsek môže mať preto za následok zverejnenie k viac než jednému dátumu prvotného uplatnenia.

42K V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva podľa štandardu IFRS 9 (t. j. keď účtovná jednotka prechádza zo štandardu IAS 39 na štandard IFRS 9 pre finančné aktíva), účtovná jednotka prezentuje zverejnenia stanovené v odsekoch 42L až 42O tohto štandardu IFRS, ako sa vyžaduje v odseku 7.2.15 štandardu IFRS 9.

42L Keď si to vyžaduje odsek 42K, účtovná jednotka zverejňuje zmeny v klasifikácii finančných aktív a finančných záväzkov k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9, pričom sa osobitne uvádzajú:

- a) zmeny účtovných hodnôt na základe ich kategórií oceňovania v súlade so štandardom IAS 39 (t. j. nevyplývajúce zo zmeny atribútu oceňovania pri prechode na štandard IFRS 9) a
- b) zmeny účtovných hodnôt vzniknuté zo zmeny atribútu oceňovania pri prechode na štandard IFRS 9.

Zverejnenia podľa tohto odseku sa nemusia vykonať po ročnom období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvotne uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva podľa štandardu IFRS 9.

42M Ak si to vyžaduje odsek 42K, účtovná jednotka zverejňuje pre finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré boli v dôsledku prechodu na štandard IFRS 9 reklasifikované tak, že sú oceňované v amortizovanej hodnote, a v prípade finančných aktív, ktoré boli reklasifikované z oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia tak, že sú oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, tieto údaje:



- a) reálnu hodnotu finančných aktív alebo finančných záväzkov ku koncu obdobia vykazovania; a
- b) zisk alebo stratu z reálnej hodnoty, ktoré by sa počas obdobia vykazovania vykázali vo výsledku hospodárenia alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ak by finančné aktíva alebo finančné záväzky neboli reklasifikované.

Zverejnenia podľa tohto odseku sa nemusia vykonať po ročnom období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvotne uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva podľa štandardu IFRS 9.

42N Ak si to vyžaduje odsek 42K, účtovná jednotka zverejňuje pre finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré boli reklasifikované z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v dôsledku prechodu na štandard IFRS 9, tieto údaje:

- a) efektívnu úrokovú mieru stanovenú k dátumu prvotného uplatnenia; a
- b) vykázané úrokové výnosy alebo náklady.

Ak účtovná jednotka považuje reálnu hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku za novú hrubú účtovnú hodnotu k dátumu prvotného uplatnenia (pozri odsek 7.2.11 štandardu IFRS 9), zverejnenia podľa tohto odseku sa vykonajú pre každé obdobie vykazovania až do ukončenia vykazovania. Inak sa zverejnenia podľa tohto odseku nemusia vykonať po ročnom období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvotne uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva podľa štandardu IFRS 9.

42O Keď účtovná jednotka prezentuje zverejnenia stanovené v odsekoch 42K až 42N, uvedené zverejnenia a zverejnenia uvedené v odseku 25 tohto štandardu IFRS musia umožniť zosúhlasenie medzi:

- a) kategóriami oceňovania prezentovanými v súlade so štandardmi IAS 39 a IFRS 9; a
- b) triedou finančného nástroja

k dátumu prvotného uplatnenia.

42P K dátumu prvotného uplatnenia oddielu 5.5 štandardu IFRS 9 je účtovná jednotka povinná zverejniť informácie, ktoré by umožnili zosúhlasenie konečných opravných položiek pre zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 39 a rezerv v súlade so štandardom IAS 37 s počiatočnými opravnými položkami na stratu stanovenými v súlade so štandardom IFRS 9. Pri finančných aktívach sa toto zverejnenie poskytuje prostredníctvom príslušných kategórií oceňovania finančných aktív v súlade so štandardmi IAS 39 a IFRS 9 a osobitne sa uvádza účinok zmien v kategórii oceňovania na opravnú položku na stratu k danému dátumu.

42Q V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9, účtovná jednotka nie je povinná zverejniť sumy riadkových položiek, ktoré by sa vykázali v súlade s požiadavkami na klasifikáciu a oceňovanie (čo zahŕňa požiadavky týkajúce sa oceňovania finančných aktív v amortizovanej hodnote a zníženia hodnoty uvedené v oddieloch 5.4 a 5.5 štandardu IFRS 9):

- a) štandardu IFRS 9 za predchádzajúce obdobia; a
- b) štandardu IAS 39 za bežné obdobie.

42R Ak je v súlade s odsekom 7.2.4 štandardu IFRS 9 k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9 pre účtovnú jednotku nevykonateľné (podľa definície v štandarde IAS 8) posúdiť zmenený prvok časovej hodnoty peňazí v súlade s odsekmi B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, účtovná jednotka posudzuje charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa zmeny prvku časovej hodnoty peňazí podľa odsekov B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka zverejňuje k dátumu vykazovania účtovnú hodnotu finančných aktív, ktorých charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov boli posúdené na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa zmeny prvku časovej hodnoty peňazí podľa odsekov B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9, až do ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív.

42S Ak je v súlade s odsekom 7.2.5 štandardu IFRS 9 k dátumu prvotného uplatnenia pre účtovnú jednotku nevykonateľné (podľa definície v štandarde IAS 8) posúdiť, či reálna hodnota prvku predčasného splatenia bola nevýznamná v súlade s odsekom B4.1.12 písm. d) štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, účtovná jednotka posudzuje charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, bez ohľadu na výnimku týkajúcu sa prvkov predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12 štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka zverejňuje k dátumu vykazovania účtovnú hodnotu finančných aktív, ktorých charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov boli posúdené na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, bez ohľadu na výnimku týkajúcu sa prvkov predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12 štandardu IFRS 9, až do ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

43 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2007 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

44 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, nemusí prezentovať porovnávacie informácie pri zverejneniach požadovaných na základe odsekov 31 až 42 a týkajúcich sa povahy a rozsahu rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov.

44A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenili odseky 20, 21, 23 písm. c) a d), 27 písm. c) a B5 dodatku B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

44B Štandardom IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa vypustil odsek 3 písm. c). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatňujú aj na toto skoršie obdobie. Táto zmena sa však neuplatňuje na podmienené plnenie, ktoré vznikne z podnikovej kombinácie, pri ktorej dátum nadobudnutia predchádza uplatneniu štandardu IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008). Účtovná jednotka namiesto toho takéto plnenie zaúčtuje v súlade s odsekmi 65A až 65E štandardu IFRS 3 (v znení zmien z roku 2010).

44C Účtovná jednotka uplatňuje zmenu uvedenú v odseku 3 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje dokument *Finančné nástroje obsahujúce právo predat a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny štandardov IAS 32 a IAS 1), vydaný vo februári 2008, na skoršie obdobie, zmena odseku 3 sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.

44D Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2008, sa zmenil odsek 3 písm. a). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní a uplatní na toto skoršie obdobie aj zmeny odseku 1 štandardu IAS 28, odseku 1 štandardu IAS 31 a odseku 4 štandardu IAS 32, vydané v máji 2008. Účtovná jednotka má povolené uplatňovať túto zmenu prospektívne.

44E [Vypúšťa sa.]

44F [Vypúšťa sa.]

44G Dokumentom *Zlepšenie zverejnení o finančných nástrojoch* (zmeny štandardu IFRS 7), vydaným v marci 2009, sa zmenili odseky 27, 39 a B11 a doplnili sa odseky 27A, 27B, B10A a B11A až B11F. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Účtovná jednotka nemusí zverejňovať informácie požadované na základe uvedených zmien pre:

a) ročné obdobie alebo obdobie priebežného vykazovania vrátane výkazu o finančnej situácii, prezentovaných v rámci ročného porovnávacieho obdobia, ktoré sa končí pred 31. decembrom 2009; alebo

b) akýkoľvek výkaz o finančnej situácii k začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia k niektorému dňu pred 31. decembrom 2009.

Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní<sup>(47)</sup>.

- 44H–44J [Vypúšťa sa.]
- 44K Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa zmenil odsek 44B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 44L Dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v máji 2010, sa doplnil odsek 32A a zmenili odseky 34 a 36 až 38. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 44M Dokumentom *Zverejnenia – prevody finančných aktív* (zmeny štandardu IFRS 7), vydaným v októbri 2010, sa vypustil odsek 13 a doplnili sa odseky 42A až 42H a B29 až B39. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny od skoršieho dátumu, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka nemusí poskytovať zverejnenia požadované v týchto zmenách za akékoľvek prezentované obdobie, ktoré sa začína pred dátumom prvotného uplatnenia týchto zmien.
- 44N [Vypúšťa sa.]
- 44O Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenil odsek 3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 44P Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili odseky 3, 28 a 29 a dodatok A a vypustili sa odseky 27 až 27B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 44Q Dokumentom *Prezentácia položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v júni 2011, sa zmenil odsek 27B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IAS 1 (v znení zmien z júna 2011).
- 44R Dokumentom *Zverejnenia – vzájomné započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny štandardu IFRS 7), vydaným v decembri 2011, sa doplnili odseky 13A až 13F a odseky B40 až B53. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Zverejnenia vyžadované týmito zmenami poskytuje účtovná jednotka retrospektívne.
- 44S–44W [Vypúšťa sa.]
- 44X Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil odsek 3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie dokumentu *Investičné spoločnosti* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu skôr, uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- 44Y [Vypúšťa sa.]
- 44Z Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 2 až 5, 8 až 11, 14, 20, 28 až 30, 36, 42C až 42E, dodatok A a odseky B1, B5, B9, B10, B22 a B27, vypustili sa odseky 12, 12A, 16, 22 až 24, 37, 44E, 44F, 44H až 44J, 44N, 44S až 44W, 44Y, B4 a dodatok D a doplnili sa odseky 5A, 10A, 11A, 11B, 12B až 12D, 16A, 20A, 21A až 21D, 22A až 22C, 23A až 23F, 24A až 24G, 35A až 35N, 42I až 42S, 44ZA a B8A až B8J. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9. Uvedené zmeny sa nemusia uplatňovať na porovnávacie informácie poskytnuté za obdobia pred dátumom prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9.

<sup>(47)</sup> Odsek 44G bol zmenený v dôsledku dokumentu *Obmedzená výnimka zo zverejňovania porovnávacích informácií podľa štandardu IFRS 7 týkajúca sa prvouplatňovateľov* (zmena štandardu IFRS 1), vydaného v januári 2010. Rada zmenila odsek 44G s cieľom objasniť jej závery a plánované prechodné ustanovenia v prípade dokumentu *Zlepšenie zverejnení o finančných nástrojoch* (zmeny štandardu IFRS 7).

- 44ZA V súlade s odsekom 7.1.2 štandardu IFRS 9 si účtovná jednotka môže pre ročné obdobia vykazovania pred 1. januárom 2018 zvoliť skoršie uplatňovanie len požiadaviek na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia uvedených v odseku 5.7.1 písm. c), odsekoch 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 bez toho, aby uplatňovala ostatné požiadavky štandardu IFRS 9. Ak si účtovná jednotka zvoliť uplatňovanie len uvedených odsekov štandardu IFRS 9, túto skutočnosť zverejní a priebežne poskytuje príslušné zverejnenia stanovené v odsekoch 10 až 11 tohto štandardu IFRS (v znení zmien štandardu IFRS 9 z roku 2010).
- 44AA Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenili odseky 44R a B30 a doplnil odsek B30A. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr, s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka nemusí uplatňovať zmeny odsekov B30 a B30A na akékoľvek prezentované obdobie, ktoré sa začína pred ročným obdobím, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny po prvýkrát. Skoršie uplatňovanie zmien odsekov 44R, B30 a B30A je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 44BB Dokumentom *Iniciatíva zverejňovania* (zmeny štandardu IAS 1), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 21 a B5. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie týchto zmien je povolené.
- 44CC Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 29 a B11D. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 44DD Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenili odseky 3, 8 a 29 a vypustil sa odsek 30. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa ďalej zmenil odsek 3. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 44EE Dokumentom *Reforma referenčných úrokových sadzieb*, vydaným v septembri 2019, ktorým sa zmenili štandardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7, sa doplnili odseky 24H a 44FF. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní zmien štandardu IFRS 9 alebo IAS 39.
- 44FF V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje dokument *Reforma referenčných úrokových sadzieb*, vydaný v septembri 2019, účtovná jednotka nie je povinná prezentovať kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.
- 44GG Dokumentom *Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb*, vydaným v auguste 2020, ktorým sa zmenili štandardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16, sa doplnili odseky 24I až 24J a odsek 44HH. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 alebo IFRS 16.
- 44HH V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje dokument *Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb*, účtovná jednotka nie je povinná zverejniť informácie, ktoré by sa inak vyžadovali podľa odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8.
- 44II Dokumentom *Zverejňovanie účtovných politík*, ktorým sa mení štandard IAS 1 a praktické usmernenie 2 o IFRS *Posudzovanie významnosti* a ktorý bol vydaný vo februári 2021, sa zmenili odseky 21 a B5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2023 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 30
- 45 Týmto štandardom IFRS sa nahrádza štandard IAS 30 *Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií*.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>úverové riziko</b>	Riziko, že jedna strana finančného nástroja spôsobí finančnú stratu inej strane tak, že si nesplní svoj záväzok.
<b>ratingové stupne úverového rizika</b>	Rating úverového rizika na základe rizika výskytu zlyhania pri finančnom nástroji.
<b>menové riziko</b>	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien kurzov cudzích mien.
<b>úrokové riziko</b>	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových úrokových sadzieb.
<b>riziko likvidity</b>	Riziko, že účtovná jednotka bude mať ťažkosti pri plnení povinností súvisiacich s finančnými záväzkami, ktoré sa vyrovnávajú dodaním peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva.
<b>úverové záväzky</b>	Úverové záväzky sú finančné záväzky iné než krátkodobé obchodné záväzky za bežných úverových podmienok.
<b>trhové riziko</b>	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien v trhových cenách. Trhové riziko zahŕňa tri druhy rizika: <b>menové riziko</b> , <b>úrokové riziko</b> a <b>iné cenové riziko</b> .
<b>iné cenové riziko</b>	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien v trhových cenách (iných než tie, ktoré vyplývajú z <b>úrokového rizika</b> alebo <b>menového rizika</b> ) bez ohľadu na to, či sú tieto zmeny spôsobené faktormi špecifickými pre individuálny finančný nástroj alebo pre jeho emitenta, alebo faktormi ovplyvňujúcimi všetky podobné finančné nástroje, s ktorými sa obchoduje na trhu.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v odseku 11 štandardu IAS 32, v odseku 9 štandardu IAS 39, v dodatku A k štandardu IFRS 9 alebo v dodatku A k štandardu IFRS 13 a v tomto štandarde IFRS sa používajú vo význame spresnenom v štandardoch IAS 32, IAS 39, IFRS 9 a IFRS 13:

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku

— zmluvné aktívum

— úverovo znehodnotené finančné aktíva

— ukončenie vykazovania

- derivát
- dividendy
- metóda efektívnej úrokovej miery
- nástroj vlastného imania
- očakávané úverové straty
- reálna hodnota
- finančné aktívum
- zmluva o finančnej záruke
- finančný nástroj
- finančný záväzok
- finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia
- očakávaná transakcia
- hrubá účtovná hodnota finančného aktíva
- zabezpečovací nástroj
- držaný na obchodovanie
- zisky alebo straty zo zníženia hodnoty
- opravná položka na stratu
- stav po splatnosti
- kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotenú finančné aktíva
- dátum reklasifikácie
- bežný nákup alebo predaj.



## Dodatok B

## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

## TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ÚROVEŇ ZVEREJŇOVANIA (ODSEK 6)

- B1 V odseku 6 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zoskupila finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané povahe zverejňovaných informácií a ktoré zohľadňujú charakteristické znaky týchto finančných nástrojov. Triedy opísané v odseku 6 určuje účtovná jednotka, a preto sú odlišné od kategórií finančných nástrojov uvedených v štandarde IFRS 9 (podľa ktorých sa určuje, ako sa finančné nástroje oceňujú a kde sa zmeny reálnej hodnoty vykazujú).
- B2 Pri vymedzovaní tried finančného nástroja účtovná jednotka prinajmenšom:
- rozlišuje nástroje oceňované v amortizovanej hodnote od nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou;
  - tie finančné nástroje, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS, posudzuje ako osobitnú triedu alebo triedy.
- B3 Účtovná jednotka so zreteľom na svoje okolnosti rozhodne o miere podrobnosti poskytnutých informácií, aby vyhovela požiadavkám tohto štandardu IFRS, o tom, aký dôraz bude klásť na rôzne aspekty daných požiadaviek, a o spôsobe agregácie informácií, aby poskytla celkový obraz bez toho, aby spájala informácie s rozdielnymi vlastnosťami. Je nevyhnutné dosiahnuť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky nadmernými podrobnosťami, ktoré nemusia pomáhať používateľom účtovnej závierky, a znejasnením dôležitých informácií v dôsledku prílišnej agregácie. Napríklad účtovná jednotka nesmie znejasňovať dôležité informácie tak, že ich zahrnie do veľkého množstva bezvýznamných podrobností. Podobne účtovná jednotka nesmie zverejňovať informácie, ktoré sú agregované do takej miery, že to znejasňuje dôležité rozdiely medzi individuálnymi transakciami alebo súvisiacimi rizikami.
- B4 [Vypúšťa sa.]

**Ostatné zverejnenia – účtovná politika (odsek 21)**

- B5 V odseku 21 sa vyžaduje zverejňovanie významných informácií o účtovnej politike, od ktorých sa očakáva, že budú zahŕňať informácie o oceňovacom základe (alebo základoch) pre finančné nástroje použité pri zostavovaní účtovnej závierky. V prípade finančných nástrojov takéto zverejnenie môže zahŕňať:
- pri finančných záväzkoch určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia:
    - povahu finančných záväzkov, ktoré účtovná jednotka určila za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia;
    - kritériá na takéto určenie týchto finančných záväzkov pri prvotnom zaúčtovaní; a
    - ako účtovná jednotka splnila podmienky odseku 4.2.2 štandardu IFRS 9 na takéto určenie;
  - pri finančných aktívach určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia:
    - povahu finančných aktív, ktoré účtovná jednotka určila za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia; a
    - ako účtovná jednotka splnila kritériá odseku 4.1.5 štandardu IFRS 9 na takéto určenie;
- b) [vypúšťa sa]
- c) to, či sú bežné nákupy a predaje finančných aktív účtované k dátumu uskutočnenia obchodu alebo k dátumu vysporiadania (pozri odsek 3.1.2 štandardu IFRS 9);

d) [vypúšťa sa]

e) spôsob určenia čistých ziskov alebo čistých strát pre každú kategóriu finančného nástroja [pozri odsek 20 písm. a)], napríklad či čisté zisky alebo čisté straty z položiek oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia zahŕňajú úrokové výnosy alebo výnosy z dividend.

f) [vypúšťa sa]

g) [vypúšťa sa]

V odseku 122 štandardu IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa takisto vyžaduje, aby účtovné jednotky popri významných informáciách o účtovnej politike alebo iných poznámkach zverejnili okrem úsudkov, ktoré zahŕňajú odhady, aj ďalšie úsudky, ku ktorým sa manažment dopracoval pri uplatňovaní účtovných politík účtovnej jednotky a ktoré majú najvýznamnejší vplyv na sumy vykázané v účtovnej závierke.

#### POVAHA A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV (ODSEKY 31 AŽ 42)

B6 Zverejnenia požadované v odsekoch 31 až 42 sa uvádzajú buď v účtovnej závierke, alebo sa uvedú prostredníctvom krížového odkazu z účtovnej závierky na nejaký iný výkaz, ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku, ktorý je používateľom účtovnej závierky dostupný za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako účtovná závierka. Bez informácie zahrnutej prostredníctvom krížového odkazu je účtovná závierka neúplná.

#### Kvantitatívne zverejnenia (odsek 34)

B7 V odseku 34 písm. a) sa požadujú zverejnenia súhrnných kvantitatívnych údajov o expozícii účtovnej jednotky voči rizikám, založené na informáciách poskytovaných interne kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky. Ak účtovná jednotka používa na riadenie expozície voči riziku viaceré metódy, zverejňuje informácie použitím metódy alebo metód, ktoré poskytujú najrelevantnejšie a najspoľahlivejšie informácie. Relevantnosť a spoľahlivosť sa rozoberá v štandarde IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

B8 V odseku 34 písm. c) sa vyžadujú zverejnenia o koncentráciách rizika. Koncentrácie rizika vyplývajú z finančných nástrojov, ktoré majú podobné vlastnosti a sú ovplyvnené podobným spôsobom zmenami ekonomických alebo iných podmienok. Na zistenie koncentrácií rizika je potrebný úsudok, pričom sa berú do úvahy okolnosti účtovnej jednotky. Zverejnenie koncentrácií rizika musí obsahovať:

a) opis spôsobu, akým manažment určuje koncentrácie;

b) opis spoločného charakteristického znaku, na základe ktorého sa identifikuje každá koncentrácia (napríklad protistrana, zemepisná oblasť, mena alebo trh); a

c) suma expozície voči riziku spojená so všetkými finančnými nástrojmi, ktoré majú tento charakteristický znak spoločný.

#### Postupy riadenia úverového rizika (odseky 35F až 35G)

B8A V odseku 35F písm. b) sa vyžaduje zverejnenie informácií o tom, ako účtovná jednotka vymedzila zlyhanie pre odlišné finančné nástroje, a dôvodov výberu daných vymedzení. V súlade s odsekom 5.5.9 štandardu IFRS 9 je stanovenie toho, či by sa mali očakávané úverové straty počas celej životnosti vykázať, založené na zvýšení rizika výskytu zlyhania od prvotného zaúčtovania. Informácie o vymedzeniach účtovnej jednotky týkajúcich sa zlyhaní, ktoré používateľom účtovnej závierky pomôžu pochopiť, ako účtovná jednotka uplatnila požiadavky týkajúce sa očakávaných úverových strát podľa štandardu IFRS 9, môžu zahŕňať:

a) kvalitatívne a kvantitatívne faktory zvažované pri vymedzení zlyhania;

b) to, či sa na odlišné typy finančných nástrojov použili odlišné vymedzenia; a

c) predpoklady o miere uzdravenia („cure rate“) (t. j. počet finančných aktív, ktoré sú opäť splácané) po výskute zlyhania pri finančnom aktíve.

B8B S cieľom pomôcť používateľom účtovnej závierky pri hodnotení politiky účtovnej jednotky týkajúcej sa reštrukturalizácie a zmien sa v odseku 35F písm. f) bode i) vyžaduje zverejnenie informácií o tom, ako účtovná jednotka monitoruje rozsah, v akom sa opravná položka na stratu z finančných aktív predtým zverejnená v súlade s odsekom 35F písm. f) bodom i) následne oceňuje v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti v súlade s odsekom 5.5.3 štandardu IFRS 9. Kvantitatívne informácie, ktoré pomôžu používateľom pochopiť následné zvýšenie úverového rizika zmenených finančných aktív, môžu zahŕňať informácie o zmenených finančných aktívach spĺňajúcich kritéria uvedené v odseku 35F písm. f) bode i), pre ktoré sa opravná položka na stratu vrátila k oceňovaniu v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti (t. j. miera zhoršenia).

B8C V odseku 35G písm. a) sa vyžaduje zverejnenie informácií o základe vstupov a predpokladov a technikách odhadu použitých na uplatňovanie požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty podľa štandardu IFRS 9. Predpoklady a vstupy účtovnej jednotky použité na oceňovanie očakávaných úverových strát alebo na určenie rozsahu zvýšenia úverového rizika od prvotného zaúčtovania môžu zahŕňať informácie získané z interných historických informácií alebo ratingových správ a predpoklady o očakávanej životnosti finančných nástrojov a načasovaní predaja kolaterálu.

*Zmeny v opravnej položke na stratu (odsek 35H)*

B8D V súlade s odsekom 35H sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby vysvetlila dôvody zmien v opravnej položke na stratu počas daného obdobia. Popri zosúhlasení počiatočných a konečných stavov opravnej položky na stratu môže byť potrebné poskytnúť slovné vysvetlenie zmien. Toto slovné vysvetlenie môže zahŕňať analýzu dôvodov zmien v opravnej položke na stratu počas daného obdobia vrátane:

- a) zloženia portfólia;
- b) objemu kúpených alebo vzniknutých finančných nástrojov; a
- c) závažnosti očakávaných úverových strát.

B8E Pri úverových prísluchoch a zmluvách o finančnej záruke sa opravná položka na stratu vykazuje ako rezerva. Účtovná jednotka by mala zverejniť informácie o zmenách v opravnej položke na stratu pre finančné aktíva oddelene od tých opravných položiek na stratu, ktoré sú pre úverové prísluby a zmluvy o finančnej záruke. Ak však finančný nástroj zahŕňa zložku úveru (t. j. finančného aktíva), ako aj zložku nevyčerpaného príslubu (t. j. úverového príslubu) a účtovná jednotka nedokáže samostatne odlíšiť očakávané úverové straty zo zložky úverového príslubu od tých zo zložky finančného aktíva, očakávané úverové straty z úverového príslubu by sa mali vykázat spolu s opravnou položkou na stratu pre finančné aktívum. Pokiaľ kombinované očakávané úverové straty presiahnu hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva, očakávané úverové straty by sa mali vykázat ako rezerva.

*Kolaterál (odsek 35K)*

B8F V odseku 35K sa vyžaduje zverejnenie informácií, ktoré používateľom účtovnej závierky pomôžu pochopiť účinok kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality na výšku očakávaných úverových strát. Účtovná jednotka nie je povinná zverejniť informácie o reálnej hodnote kolaterálu a iných formách zvýšenia kreditnej kvality a ani nie je povinná kvantifikovať presnú hodnotu kolaterálu, ktorá bola zahrnutá do výpočtu očakávaných úverových strát (t. j. strata v prípade zlyhania).

B8G Slovný opis kolaterálu a jeho účinku na výšku očakávaných úverových strát môže zahŕňať informácie o:

- a) hlavných typoch kolaterálu držaného ako záruka a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality (príkladom iných foriem zvýšenia kreditnej kvality sú záruky, úverové deriváty a dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na vzájomné započítanie v súlade so štandardom IAS 32);
- b) objemu držaného kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality a ich význame z hľadiska opravnej položky na stratu;
- c) politikách a postupoch pre oceňovanie a riadenie kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality;
- d) hlavných druhoch protistrán kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality a ich úverovej bonity; a

e) koncentráciách rizika v rámci kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality.

*Expozícia voči úverovému riziku (odseky 35M až 35N)*

- B8H V odseku 35M sa vyžaduje zverejnenie informácií o expozícii účtovnej jednotky voči úverovému riziku a o významných koncentráciách úverového rizika k dátumu vykazovania. Koncentrácia úverového rizika existuje vtedy, keď je niekoľko protistrán umiestnených v určitej zemepisnej oblasti alebo zapojených do podobnej činnosti a má podobné ekonomické vlastnosti, ktoré by spôsobili, že ich schopnosť plniť si zmluvné povinnosti bude podobne ovplyvnená zmenami v ekonomických či iných podmienkach. Účtovná jednotka by mala poskytnúť informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť, či existujú skupiny alebo portfóliá finančných nástrojov s osobitnými znakmi, ktoré by mohli ovplyvniť veľkú časť danej skupiny finančných nástrojov, ako je koncentrácia určitých rizík. To by mohlo zahŕňať napríklad zoskupenia pomeru úveru k hodnote a koncentrácie z hľadiska zemepisnej oblasti, odvetvia alebo typu emitenta.
- B8I Počet ratingových stupňov úverového rizika použitých na zverejnenie informácií v súlade s odsekom 35M musí byť konzistentný s počtom, ktorý účtovná jednotka vykáže kľúčovým radiacim zamestnancom na účely riadenia úverového rizika. Ak informácie o stave po splatnosti sú jedinými dostupnými informáciami špecifickými pre dlžníkov a účtovná jednotka používa informácie o stave po splatnosti na posúdenie toho, či sa úverové riziko od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo v súlade s odsekom 5.5.11 štandardu IFRS 9, účtovná jednotka poskytuje analýzu uvedených finančných aktív podľa stavu po splatnosti.
- B8J Keď účtovná jednotka ocenila očakávané úverové straty na kolektívnom základe, účtovná jednotka nemusí byť schopná priradiť hrubú účtovnú hodnotu jednotlivých finančných aktív alebo expozíciu voči úverovému riziku z úverových príslubov a zmlúv o finančnej záruke do ratingových stupňov úverového rizika, pre ktoré sú vykázané očakávané úverové straty počas celej životnosti. V takom prípade by účtovná jednotka mala uplatniť požiadavku odseku 35M na tie finančné nástroje, ktoré sa môžu priamo priradiť do určitého ratingového stupňa úverového rizika, a zverejniť osobitne hrubú účtovnú hodnotu finančných nástrojov, pre ktoré sa očakávané úverové straty počas celej životnosti oceňujú na kolektívnom základe.

**Maximálna expozícia voči úverovému riziku [odsek 36 písm. a)]**

- B9 V odseku 35K písm. a) a v odseku 36 písm. a) sa vyžaduje zverejnenie sumy, ktorá najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku. V prípade finančného aktíva je to spravidla hrubá účtovná hodnota po odpočítaní:
- a) akejkoľvek hodnoty, ktorá je predmetom vzájomného započítania v súlade so štandardom IAS 32; a
- b) akejkoľvek opravnej položky na stratu vykázané v súlade so štandardom IFRS 9.
- B10 Medzi činnosti, ktoré zapríčiňujú úverové riziko a súvisiacu maximálnu expozíciu voči úverovému riziku, patria okrem iného:
- a) poskytovanie úverov zákazníkom a umiestňovanie vkladov v iných účtovných jednotkách. V týchto prípadoch je maximálna expozícia voči úverovému riziku účtovnou hodnotou súvisiacich finančných aktív;
- b) uzatváranie derivátových zmlúv, napríklad zmluvy v cudzej mene, úrokové swapy a úverové deriváty. Ak je výsledné aktívum oceňované reálnou hodnotou, maximálna expozícia voči úverovému riziku ku koncu obdobia vykazovania sa bude rovnať účtovnej hodnote;
- c) poskytovanie finančných záruk. V tomto prípade maximálna expozícia voči úverovému riziku je maximálna suma, ktorú by účtovná jednotka musela zaplatiť, ak by sa záruka uplatnila, čo môže byť suma podstatne vyššia, než suma vykázaná ako záväzok;
- d) poskytnutie úverového príslubu, ktorý je neodvolateľný počas platnosti daného príslubu alebo je odvolateľný iba ako reakcia na významnú nepriaznivú zmenu. Ak subjekt poskytujúci úverový príslub nemôže vysporiadať úverový príslub v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom, maximálna expozícia voči úverovému riziku predstavuje celú sumu príslubu. Je to tak preto, že nie je isté, či sa suma akejkoľvek nevyčerpanej časti môže čerpať v budúcnosti. Táto môže byť podstatne vyššia než suma vykázaná ako záväzok.

**Kvantitatívne zverejnenia rizika likvidity [odsek 34 písm. a) a odsek 39 písm. a) a b)]**

- B10A V súlade s odsekom 34 písm. a) zverejňuje účtovná jednotka súhrnné kvantitatívne údaje o riziku likvidity, ktorému je vystavená, na základe informácií interne poskytovaných kľúčovým riadiacim zamestnancom. Účtovná jednotka vysvetlí spôsob, akým sa tieto údaje zisťujú. Ak by výdavky peňažných prostriedkov (alebo iného finančného aktíva) zahrnutých v týchto údajoch mohli byť:
- a) nastať výrazne skôr, než je naznačené v údajoch; alebo
  - b) predstavovať sumy výrazne odlišné od súm, ktoré sú naznačené v údajoch (ako napríklad v prípade derivátu, ktorý je zahrnutý v údajoch na základe čistého vysporiadania, ale pri ktorom má protistrana možnosť požadovať hrubé vysporiadanie);
- účtovná jednotka vykáže túto skutočnosť a poskytne kvantitatívne informácie, ktoré umožňujú používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť rozsah tohto rizika, pokiaľ tieto informácie nie sú zahrnuté v analýzach zmluvných splatností požadovaných podľa odseku 39 písm. a) alebo b).
- B11 Pri vypracúvaní analýz splatností požadovaných podľa odseku 39 písm. a) a b) účtovná jednotka používa svoj úsudok na určenie primeraného počtu časových pásiem. Účtovná jednotka by mohla za primerané stanoviť, napríklad, tieto časové pásma:
- a) najviac jeden mesiac;
  - b) viac ako jeden mesiac a najviac tri mesiace;
  - c) viac ako tri mesiace a najviac jeden rok; a
  - d) viac ako jeden rok a najviac päť rokov.
- B11A V rámci plnenia ustanovení odseku 39 písm. a) a b) účtovná jednotka neoddeľuje vložený derivát od hybridného (kombinovaného) finančného nástroja. Na takýto nástroj účtovná jednotka uplatňuje odsek 39 písm. a).
- B11B V odseku 39 písm. b) sa požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila kvantitatívnu analýzu splatnosti pre derivátové finančné záväzky, ktorá ukazuje zostávajúce zmluvné splatnosti, ak sú zmluvné splatnosti podstatné pre pochopenie načasovania peňažných tokov. Takýto prípad by nastal, napríklad, pri:
- a) úrokovom swape so zostávajúcou splatnosťou päť rokov v rámci zabezpečenia peňažných tokov z finančného aktíva alebo záväzku s premenlivou sadzbou;
  - b) všetkých úverových prísluboch.
- B11C V odseku 39 písm. a) a b) sa požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila analýzy splatností pre finančné záväzky, ktoré ukazujú zostávajúce zmluvné splatnosti niektorých finančných záväzkov. V tomto zverejnení:
- a) ak si môže protistrana vybrať dátum úhrady sumy, záväzok sa alokuje do najskoršieho obdobia, v ktorom sa môže od účtovnej jednotky požadovať úhrada. Napríklad, finančné záväzky, úhrada ktorých sa od účtovnej jednotky môže požadovať na požiadanie (napríklad vklady splatné na požiadanie), sú zahrnuté v najskoršom časovom pásme;
  - b) ak je účtovná jednotka zaviazaná uvoľňovať sumy v splátkach, každá splátka sa alokuje do najskoršieho obdobia, v ktorom sa môže od účtovnej jednotky požadovať úhrada. Napríklad nevyčerpaný úverový príslub sa zahŕňa do časového pásma, v ktorom sa nachádza najskorší dátum, keď sa môže príslub čerpať;
  - c) pre emitované zmluvy o finančných zárukách je maximálna suma záruky alokovaná do najskoršieho obdobia, v ktorom by mohla byť uplatnená záruka.

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

- a) hrubé lízingové záväzky (pred odpočítaním finančných poplatkov);
- b) ceny stanovené vo forwardových zmluvách na nákup finančných aktív za peňažné prostriedky;
- c) čisté sumy pri úrokových swapoch s plateným premenlivým a prijatým fixným úrokom, pri ktorých dochádza k výmene čistých peňažných tokov;
- d) zmluvné sumy, ktoré sa majú vymeniť v rámci derivátového finančného nástroja (napríklad menového swapu), za ktorý sa vymieňajú hrubé peňažné toky; a
- e) hrubé úverové prísluby.

Takéto nediskontované peňažné toky sa líšia od sumy uvedenej vo výkaze o finančnej situácii, pretože suma v tomto výkaze je založená na diskontovaných peňažných tokoch. Ak výška záväzku nie je pevne stanovená, vykazovaná suma sa stanovuje odkazom na podmienky existujúce ku koncu obdobia vykazovania. Napríklad, ak sa výška záväzku mení so zmenami indexu, vykázaná suma môže vychádzať z úrovne indexu ku koncu obdobia.

B11E V odseku 39 písm. c) sa požaduje, aby účtovná jednotka opísala, ako riadi riziko likvidity, ktoré je obsiahnuté v položkách zverejnených v kvantitatívnych zverejneniach požadovaných podľa odseku 39 písm. a) a b). Účtovná jednotka zverejňuje analýzu splatnosti finančných aktív, ktoré drží na účely riadenia rizika likvidity (napríklad finančných aktív, ktoré sú okamžite predajné alebo od ktorých sa očakáva vytváranie príjmov peňažných prostriedkov na pokrytie výdavkov peňažných prostriedkov z finančných záväzkov), ak sú tieto informácie potrebné na to, aby umožnili používateľom jej účtovnej závierky zhodnotiť povahu a rozsah rizika likvidity.

B11F Ďalšie faktory, ktoré by mohla účtovná jednotka zväziť pri zverejňovaní informácií podľa odseku 39 písm. c), zahŕňajú – ale neobmedzujú sa na – to, či účtovná jednotka:

- a) má zmluvne dohodnuté úverové rámce (napríklad možnosť obchodných cenných papierov) alebo iné úverové linky (napríklad pohotovostné úverové rámce), ku ktorým má prístup na pokrytie potrieb likvidity;
- b) drží vklady v centrálnych bankách na pokrytie potrieb likvidity;
- c) má veľmi rôznorodé zdroje financovania;
- d) má významné koncentrácie rizika likvidity buď vo svojich aktívach alebo vo svojich zdrojoch financovania;
- e) má procesy internej kontroly a pohotovostné plány na riadenie rizika likvidity;
- f) má nástroje, ktoré obsahujú podmienky zrýchleného splácania (napríklad z dôvodu poklesu úverového ratingu účtovnej jednotky);
- g) má nástroje, ktoré by mohli vyžadovať zloženie kolaterálu (napríklad výzvy na dodatočné vyrovnanie pre deriváty);
- h) má nástroje, ktoré účtovnej jednotke umožňujú vybrať si, či vysporiada svoje finančné záväzky dodaním peňažných prostriedkov (alebo iného finančného aktíva) alebo dodaním svojich vlastných akcií; alebo
- i) má nástroje, ktoré podliehajú rámcovým dohodám o vzájomnom započítaní.

#### **Trhové riziko – analýzy citlivosti (odseky 40 a 41)**

B17 V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti pre každý druh trhového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená. V súlade s odsekom B3 účtovná jednotka rozhoduje, ako agreguje informácie tak, aby poskytovali celkový obraz bez zlúčenia informácií s rozdielnymi vlastnosťami týkajúcimi sa expozícií voči rizikám z významne odlišných ekonomických prostredí. Napríklad:



- a) účtovná jednotka, ktorá obchoduje s finančnými nástrojmi, by mohla zverejniť túto informáciu osobitne pre finančné nástroje držané na obchodovanie a pre finančné nástroje, ktoré nedrží na obchodovanie;
- b) účtovná jednotka by neagregovala svoju expozíciu voči trhovým rizikám z oblastí s hyperinfláciou s expozíciou voči tým istým trhovým rizikám z oblastí s veľmi nízkou infláciou.

Ak je účtovná jednotka vystavená iba jednému druhu trhového rizika iba v jednom ekonomickom prostredí, neuviedla by rozčlenené informácie.

B18 V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti s cieľom ukázať účinok primerane možných zmien v príslušnej premennej rizika (napríklad bežné trhové úrokové sadzby, menové kurzy, ceny akcií alebo ceny komodít) na výsledok hospodárenia a vlastné imanie. Na tento účel:

- a) od účtovných jednotiek sa nevyžaduje určiť, aký by bol výsledok hospodárenia za obdobie, keby príslušné premenné rizika boli odlišné. Účtovné jednotky namiesto toho zverejňujú vplyv na výsledok hospodárenia a vlastné imanie na konci obdobia vykazovania, pričom predpokladajú, že primerane možná zmena v príslušnej premennej rizika nastala na konci obdobia vykazovania a táto zmena sa uplatnila na existujúce expozície voči riziku k tomuto dňu. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka má záväzok s pohyblivou sadzbou ku koncu roka, zverejnila by vplyv na výsledok hospodárenia (t. j. úrokové náklady) za bežný rok vtedy, ak by sa úrokové sadzby menili o primerane možné sumy;
- b) od účtovných jednotiek sa nevyžaduje, aby zverejnili vplyv na výsledok hospodárenia a vlastné imanie pre každú zmenu v rozsahu primerane možných zmien príslušnej premennej rizika. Postačovalo by zverejnenie vplyvov zmien na okrajoch rozsahu primerane možných zmien.

B19 Pri určovaní toho, čo je primerane možná zmena v príslušnej premennej rizika, by účtovná jednotka mala zvážiť:

- a) ekonomické prostredia, v ktorých pôsobí. Primerane možná zmena by nemala zahŕňať nepravdepodobné alebo „najhoršie“ scenáre alebo „stresové testy“. Navyše, ak je miera zmeny v premennej podkladového rizika stabilná, účtovná jednotka nemusí meniť zvolenú primerane možnú zmenu v premennej rizika. Predpokladajme napríklad, že úrokové sadzby sú na úrovni 5 percent a účtovná jednotka určí, že fluktuácia úrokových sadzieb na úrovni  $\pm 50$  bazických bodov je primerane možná. Účtovná jednotka by zverejnila vplyv na výsledok hospodárenia a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 4,5 percenta alebo 5,5 percenta. V nasledujúcom období sa úrokové sadzby zvýšili na 5,5 percenta. Účtovná jednotka sa naďalej domnieva, že úrokové sadzby môžu kolísať o  $\pm 50$  bazických bodov (t. j. že miera zmeny v úrokových sadzbách je stabilná). Účtovná jednotka by zverejnila vplyv na výsledok hospodárenia a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 5 percent alebo 6 percent. Od účtovnej jednotky by sa nevyžadovalo, aby revidovala svoj predpoklad, že úrokové sadzby by mohli primerane kolísať o  $\pm 50$  bazických bodov, pokiaľ by neexistoval dôkaz, že úrokové sadzby sa stali významne nestabilnejšími;
- b) časový rámec, za ktorý účtovná jednotka predpoklad vytvára. Analýza citlivosti ukazuje vplyvy zmien, ktoré sa považujú za primerane možné počas obdobia, kým účtovná jednotka znova neprezentuje tieto zverejnenia, čo je zvyčajne jej nasledujúce ročné obdobie vykazovania.

B20 V odseku 41 sa účtovnej jednotke povoľuje, aby použila analýzu citlivosti, ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika, ako napríklad metodiku hodnoty v riziku (value-at-risk), ak účtovná jednotka používa túto analýzu na riadenie svojej expozície voči finančným rizikám. Uvedené platí aj vtedy, ak sa touto metodikou meria iba potenciál straty a nemeria sa potenciál zisku. Takáto účtovná jednotka by mohla podmienky uvedené v odseku 41 písm. a) spĺňať zverejnením druhu použitého modelu hodnoty v riziku (value-at-risk) (napríklad či sa model opiera o simulácie metódou Monte Carlo), vysvetlenia fungovania modelu a hlavných predpokladov (napríklad obdobie držby a stupeň uistenia). Účtovné jednotky by takisto mohli zverejniť historické obdobie pozorovania a váhy uplatňované na pozorovania v rámci tohto obdobia, vysvetlenie toho, ako sa riešia alternatívy vo výpočtoch, a ktoré volatily a korelácie (alebo alternatívne simulácie rozloženia pravdepodobnosti metódou Monte Carlo) sú použité.

B21 Účtovná jednotka poskytuje analýzy citlivosti pre svoje obchodné činnosti ako celok, ale môže poskytnúť rôzne druhy analýz citlivosti pre rôzne triedy finančných nástrojov.

*Úrokové riziko*

- B22 *Úrokové riziko* vzniká pri úročených finančných nástrojoch vykazaných vo výkaze o finančnej situácii (napríklad nadobudnuté alebo emitované dlhové nástroje) a pri niektorých finančných nástrojoch nevykazaných vo výkaze o finančnej situácii (napríklad niektoré úverové prísluby).

*Menové riziko*

- B23 *Menové riziko* (alebo riziko cudzích mien) vzniká pri finančných nástrojoch, ktoré sú denominované v cudzej mene, t. j. v mene inej ako funkčná mena, v ktorej sa finančné nástroje oceňujú. Na účely tohto štandardu IFRS menové riziko nevzniká z finančných nástrojov, ktoré sú nepeňažnými položkami, alebo z finančných nástrojov denominovaných vo funkčnej mene.
- B24 Analýza citlivosti sa zverejní pri každej mene, voči ktorej má účtovná jednotka významnú expozíciu.

*Iné cenové riziko*

- B25 *Iné cenové riziko* vzniká pri finančných nástrojoch z dôvodu zmien, napríklad v cenách komodít alebo cenách akcií. Aby sa dosiahol súlad s odsekom 40, účtovná jednotka by mohla zverejniť vplyv zníženia špecifického indexu trhu cenných papierov, ceny komodít alebo inej premennej rizika. Ak účtovná jednotka, napríklad, poskytne záruky zostatkovej hodnoty, ktoré sú finančnými nástrojmi, zverejní zvýšenie alebo pokles hodnoty aktív, na ktoré sa táto záruka vzťahuje.
- B26 Dva príklady finančných nástrojov, ktoré vyvolávajú akciové cenové riziko, sú a) držba podielov na vlastnom imaní inej účtovnej jednotky a b) investícia do trustu, ktorý má následne v držbe investície do nástrojov vlastného imania. Ostatné príklady zahŕňajú forwardové zmluvy a opcie na nákup alebo predaj stanoveného množstva nástroja vlastného imania a swapy naviazané na index cien akcií. Reálne hodnoty týchto finančných nástrojov sú ovplyvnené zmenami trhovej ceny podkladových nástrojov vlastného imania.
- B27 V súlade s odsekom 40 písm. a) sa citlivosť výsledku hospodárenia (ktorá vzniká napríklad z nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia) zverejňuje osobitne od citlivosti ostatných súčastí komplexného výsledku (ktorá vzniká napríklad z investícií do nástrojov vlastného imania, ktorých zmeny reálnej hodnoty sú prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku).
- B28 Finančné nástroje, ktoré účtovná jednotka klasifikuje ako nástroje vlastného imania, sa neprečunujú. Ani výsledok hospodárenia, ani vlastné imanie nebudú ovplyvnené akciovým cenovým rizikom týchto nástrojov. Analýza citlivosti sa preto nevyžaduje.

## UKONČENIE VYKAZOVANIA (ODSEKY 42C AŽ 42H)

**Pokračujúca zainteresovanosť (odsek 42C)**

- B29 Posúdenie pokračujúcej zainteresovanosti na prevedenom finančnom aktíve na účely požiadaviek na zverejnenia podľa odsekov 42E až 42H sa uskutočňuje na úrovni vykazujúcej účtovnej jednotky. Napríklad, ak dcérska spoločnosť prevedie na nespriaznenú tretiu stranu finančné aktívum, v ktorom má materská spoločnosť dcérskej spoločnosti pokračujúcu zainteresovanosť, dcérska spoločnosť nezahŕňa zainteresovanosť materskej spoločnosti do posúdenia toho, či má pokračujúcu zainteresovanosť v prevedenom aktíve, do svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierky (t. j. keď dcérska spoločnosť je vykazujúcou účtovnou jednotkou). Materská spoločnosť by však zahrnula svoju pokračujúcu zainteresovanosť (alebo pokračujúcu zainteresovanosť iného člena skupiny) na finančnom aktíve prevedenom jej dcérskou spoločnosťou do určenia toho, či má pokračujúcu zainteresovanosť na prevedenom aktíve vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke (t. j. keď je vykazujúcou účtovnou jednotkou skupina).
- B30 Účtovná jednotka nemá pokračujúcu zainteresovanosť na prevedenom finančnom aktíve vtedy, ak si v rámci prevodu ani neponechá žiadne zmluvné práva alebo povinnosti vyplývajúce z prevedeného finančného aktíva, ani nezíska žiadne nové zmluvné práva alebo povinnosti súvisiace s prevedeným finančným aktívom. Účtovná jednotka nemá pokračujúcu zainteresovanosť na prevedenom finančnom aktíve, ak nemá ani záujem o budúcu výkonnosť prevedeného finančného aktíva ani zodpovednosť za žiadnych okolností za uskutočňovanie platieb v súvislosti s prevedeným finančným aktívom v budúcnosti. Pojem „platba“ v tomto kontexte nezahŕňa peňažné toky prevedeného finančného aktíva, ktoré účtovná jednotka vyberá a ktoré je povinná odvieť nadobúdateľovi.

B30A Keď účtovná jednotka prevedie finančné aktívum, môže si ponechať právo na obsluhu uvedeného finančného aktíva za poplatok, ktorý je napríklad zahrnutý v zmluve na obsluhu. Účtovná jednotka posudzuje zmluvu na obsluhu v súlade s návodom uvedeným v odsekoch 42C a B30 s cieľom rozhodnúť, či má v dôsledku zmluvy na obsluhu pokračujúcu zainteresovanosť na účely požiadaviek na zverejňovanie. Napríklad obsluhujúci subjekt bude mať pokračujúcu zainteresovanosť na prevedenom finančnom aktíve na účely požiadaviek na zverejňovanie, ak poplatok z obsluhy závisí od veľkosti alebo načasovania peňažných tokov vybraných z prevedeného finančného aktíva. Podobne má obsluhujúci subjekt pokračujúcu zainteresovanosť na účely požiadaviek na zverejňovanie, ak by sa fixný poplatok nezaplatil v plnej výške kvôli nevýkonnosti prevedeného finančného aktíva. V týchto príkladoch je obsluhujúci subjekt zainteresovaný na budúcej výkonnosti prevedeného finančného aktíva. Toto posúdenie nezávisí od toho, či sa očakáva, že poplatok v prospech účtovnej jednotky jej primerane vykompenzuje výkon obsluhy.

B31 Pokračujúca zainteresovanosť na prevedenom finančnom aktíve môže vyplývať zo zmluvných ustanovení dohody o prevode alebo osobitnej dohody s prijímajúcou stranou alebo treťou stranou, ktorá sa uzavrela v súvislosti s prevodom.

#### **Prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie nie je ukončené v plnom rozsahu (odsek 42D)**

B32 V odseku 42D sa vyžadujú určité zverejnenia, keď celé prevedené finančné aktíva alebo ich časť nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania. Tieto zverejnenia sa vyžadujú ku každému dátumu vykazovania, ku ktorému účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené finančné aktíva bez ohľadu na to, kedy k prevodom došlo.

#### **Druhy pokračujúcej zainteresovanosti (odseky 42E až 42H)**

B33 V odsekoch 42E až 42H sa vyžadujú kvalitatívne a kvantitatívne zverejnenia pre každý druh pokračujúcej zainteresovanosti vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo. Účtovná jednotka agreguje svoju pokračujúcu zainteresovanosť do takých druhov, ktoré znázorňujú expozíciu účtovnej jednotky voči rizikám. Napríklad, účtovná jednotka môže agregovať svoju pokračujúcu zainteresovanosť podľa druhu finančného nástroja (napríklad záruky alebo kúpne opcie) alebo podľa druhu prevodu (napríklad faktoring pohľadávok, sekuritizácie a požičiavanie cenných papierov).

#### **Analýza splatnosti pre nediskontované výdavky peňažných prostriedkov na spätné odkúpenie prevedených aktív [odsek 42E písm. e)]**

B34 Podľa odseku 42E písm. e) musí účtovná jednotka zverejniť analýzu splatnosti nediskontovaných výdavkov peňažných prostriedkov na spätné odkúpenie finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo, alebo iných súm splatných prijímajúcej strane v súvislosti s prevedenými finančnými aktívami, ktoré ukazujú zostávajúce zmluvné doby splatnosti pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky. V tejto analýze sa rozlišujú peňažné toky, ktorých zaplatenie je nevyhnutné (napríklad pri forwardových zmluvách), peňažné toky, ktorých zaplatenie sa od účtovnej jednotky môže vyžadovať (napríklad vypísané predajné opcie), a peňažné toky, pre ktorých zaplatenie sa účtovná jednotka môže rozhodnúť (napríklad nakúpené kúpne opcie).

B35 Na určenie primeraného počtu časových pásiem pri vypracúvaní analýzy splatnosti požadovanej v odseku 42E písm. e) používa účtovná jednotka vlastný úsudok. Účtovná jednotka by mohla za primerané stanoviť, napríklad, tieto časové pásma splatnosti:

- a) najviac jeden mesiac;
- b) viac ako jeden mesiac a najviac tri mesiace;
- c) viac ako tri mesiace a najviac šesť mesiacov;
- d) viac ako šesť mesiacov a najviac jeden rok;
- e) viac ako jeden rok a najviac tri roky;
- f) viac ako tri roky a najviac päť rokov; a
- g) viac ako päť rokov.

- B36 Ak existuje viacero možných splatností, peňažné toky sa zahŕňajú na základe najskoršieho dátumu, ku ktorému sa od účtovnej jednotky môže vyžadovať – alebo ku ktorému sa jej dovoľí – aby zaplatila.

#### **Kvalitatívne informácie [odsek 42E písm. f)]**

- B37 Kvalitatívne informácie požadované podľa odseku 42E písm. f) zahŕňajú opis finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo, a povahu a účel pokračujúcej zainteresovanosti, ktorú si účtovná jednotka ponechala po prevode týchto aktív. Zahŕňa aj opis rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená, vrátane:
- a) opisu toho, ako účtovná jednotka riadi riziko prirodzene vyplývajúce z jej pokračujúcej zainteresovanosti na finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo;
  - b) toho, či sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby znášala straty prednostne pred ostatnými stranami, a poradie a výšku strát znášaných stranami, ktorých záujmy na aktíve sú v poradí nižšie než záujmy účtovnej jednotky (t. j. jej pokračujúca zainteresovanosť na aktíve);
  - c) opisu akýchkoľvek spúšťacích mechanizmov v súvislosti s povinnosťami poskytovať finančnú podporu alebo spätne odkúpiť prevedené finančné aktívum.

#### **Zisk alebo strata pri ukončení vykazovania [odsek 42G písm. a)]**

- B38 Na základe odseku 42G písm. a) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejnila zisk alebo stratu pri ukončení vykazovania finančných aktív, na ktorých má účtovná jednotka pokračujúcu zainteresovanosť. Účtovná jednotka zverejňuje, či sa zisk alebo strata pri ukončení vykazovania vyskytli preto, lebo reálne hodnoty zložiek predtým vykázaného aktíva (t. j. záujem na aktíve, ktorého vykazovanie sa ukončilo, a záujem, ktorý si účtovná jednotka ponechala) boli odlišné od reálnej hodnoty predtým vykázaného aktíva ako celku. V takejto situácii účtovná jednotka zverejňuje aj to, či ocenenia reálnej hodnoty zahŕňali významné vstupy, ktoré nevychádzali s údajov pozorovateľných na trhu, ako sa opisuje v odseku 27A.

#### **Doplňujúce informácie (odsek 42H)**

- B39 Zverejnenia požadované v odsekoch 42D až 42G nemusia byť dostačujúce na to, aby boli splnené ciele zverejnenia odseku 42B. Ak je to tak, účtovná jednotka zverejňuje akékoľvek dodatočné informácie, ktoré sú potrebné na splnenie cieľov zverejnenia. Účtovná jednotka na základe vlastnej situácie rozhodne, koľko dodatočných informácií potrebuje poskytnúť, aby uspokojila informačné potreby používateľov, a aký dôraz dá na rozličné aspekty dodatočných informácií. Je nevyhnutné nájsť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky nadmernými podrobnosťami, ktoré nemusia pomáhať používateľom účtovnej závierky, a zahmlievaním dôležitých informácií v dôsledku prílišnej agregácie.

#### **Vzájomné započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov (odseky 13A až 13F)**

##### **Rozsah pôsobnosti (odsek 13A)**

- B40 Zverejnenia podľa odsekov 13B až 13E sa vyžadujú pre všetky vykazované finančné nástroje, ktoré sú vzájomne započítavané v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Okrem toho patria finančné nástroje do rozsahu pôsobnosti požiadaviek na zverejňovanie odsekov 13B až 13E, ak podliehajú vymáhateľnej rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní alebo podobnej dohode, ktorá sa vzťahuje na podobné finančné nástroje a transakcie, a to bez ohľadu na to, či sa tieto finančné nástroje vzájomne započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32.
- B41 Podobné dohody uvedené v odsekoch 13A a B40 zahŕňajú dohody o klíringu derivátov, globálne hlavné dohody o spätnom odkúpení („global master repurchase agreements“), globálne hlavné dohody o zapožičiavaní cenných papierov („global master securities lending agreements“) a všetky súvisiace práva na finančný kolaterál. Podobné finančné nástroje a transakcie uvedené v odseku B40 zahŕňajú deriváty, zmluvy o repo transakcii, zmluvy o obrátenej repo transakcii, vypožičiavanie cenných papierov a zmluvy o požičiavaní cenných papierov. Príkladmi finančných nástrojov, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A, sú úvery a zákaznicke vklady v jednej a tej istej inštitúcii (ak nie sú vzájomne započítané vo výkaze o finančnej situácii) a finančné nástroje, ktoré podliehajú iba kolaterálovej dohode.

*Zverejnenia kvantitatívnych informácií pri vykazovaných finančných aktívach a vykazovaných finančných záväzkoch v rozsahu pôsobnosti odseku 13A (odsek 13C)*

- B42 Finančné nástroje zverejňované v súlade s odsekom 13C môžu podliehať rozličným požiadavkám na oceňovanie (napríklad záväzok súvisiaci so zmluvou o repo transakcii sa môže oceňovať amortizovanou hodnotou, zatiaľ čo derivát sa bude oceňovať reálnou hodnotou). Účtovná jednotka zahrnie nástroje v ich vykázaných hodnotách a v súvisiacich zverejneniach opíše akékoľvek výsledné rozdiely z ocenenia.

*Zverejnenia hrubých súm vykazovaných finančných aktív a vykazovaných finančných záväzkov v rozsahu pôsobnosti odseku 13A [odsek 13C písm. a)]*

- B43 Sumy vyžadované podľa odseku 13C písm. a) sa týkajú vykazovaných finančných nástrojov, ktoré sa vzájomne započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Sumy vyžadované podľa odseku 13C písm. a) sa takisto týkajú vykazovaných finančných nástrojov, ktoré podliehajú vymáhateľnej rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní alebo podobnej dohode bez ohľadu na to, či spĺňajú kritériá vzájomného započítania. Zverejnenia vyžadované podľa odseku 13C písm. a) sa však netýkajú žiadnych súm vykazovaných v dôsledku kolaterálnych dohôd, ktoré nespĺňajú kritériá vzájomného započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32. Zverejňovanie takýchto súm sa namiesto toho musí uskutočniť v súlade s odsekom 13C písm. d).

*Zverejnenia súm, ktoré sa vzájomne započítavajú v súlade s kritériami uvedenými v odseku 42 štandardu IAS 32 [odsek 13C písm. b)]*

- B44 V odseku 13C písm. b) sa vyžaduje, aby účtovné jednotky pri určovaní čistých súm prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii zverejňovali sumy vzájomne započítané v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Sumy vykazovaných finančných aktív aj vykazovaných finančných záväzkov, ktoré sú predmetom vzájomného započítania na základe jednej a tej istej dohody, sa zverejnia aj v zverejneniach finančných aktív aj v zverejneniach finančných záväzkov. Zverejňované sumy (napríklad v tabuľke) sa však obmedzia na sumy, ktoré sú predmetom vzájomného započítania. Napríklad, účtovná jednotka môže mať vykázané derivátové aktívum a vykázaný derivátový záväzok, ktoré spĺňajú kritériá vzájomného započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32. Ak je hrubá suma derivátového aktíva vyššia ako hrubá suma derivátového záväzku, tabuľka so zverejneniami finančných aktív bude obsahovať celú sumu derivátového aktíva [v súlade s odsekom 13C písm. a)] a celú sumu derivátového záväzku [v súlade s odsekom 13C písm. b)]. Zatiaľ čo však tabuľka so zverejneniami finančných záväzkov bude obsahovať celú sumu derivátového záväzku [v súlade s odsekom 13C písm. a)], bude obsahovať iba tú sumu derivátového aktíva [v súlade s odsekom 13C písm. b)], ktorá sa rovná sume derivátového záväzku.

*Zverejnenie čistých súm prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii [odsek 13C písm. c)]*

- B45 Ak účtovná jednotka má nástroje, ktoré naplňujú rozsah pôsobnosti týchto zverejnení (podľa odseku 13A), ale nenapĺňajú kritériá vzájomného započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32, sumy, ktorých zverejnenie sa vyžaduje na základe odseku 13C písm. c), by sa rovnali sumám, ktorých zverejnenia sa vyžaduje na základe odseku 13C písm. a).
- B46 Sumy, ktorých zverejnenie sa vyžaduje na základe odseku 13C písm. c), sa musia zosúlasiť so sumami jednotlivých riadkových položiek prezentovanými vo výkaze o finančnej situácii. Ak napríklad účtovná jednotka určí, že agregácia alebo rozčleňovanie súm jednotlivých riadkových položiek v účtovnej závierke poskytuje relevantnejšie informácie, musí zosúlasiť agregované alebo rozčlenené sumy zverejnené v odseku 13C písm. c) späť na jednotlivé sumy riadkových položiek prezentované vo výkaze o finančnej situácii.

*Zverejňovanie súm, ktoré podliehajú vymáhateľnej rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní alebo podobnej dohode a ktoré nie sú inak zahrnuté v odseku 13C písm. b) [odsek 13C písm. d)]*

- B47 Odsek 13C písm. d) od účtovných jednotiek vyžaduje zverejňovanie súm, ktoré podliehajú vymáhateľnej rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní alebo podobnej dohode a ktoré nie sú inak zahrnuté v odseku 13C písm. b). Odsek 13C písm. d) bod i) odkazuje na sumy súvisiace s vykazovanými finančnými nástrojmi, ktoré nespĺňajú niektoré alebo žiadne kritériá vzájomného započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32 [napríklad, súčasné práva na vzájomné započítanie, ktoré nespĺňajú kritérium uvedené v odseku 42 písm. b) štandardu IAS 32, alebo podmienené práva na vzájomné započítanie, ktoré sú vymáhateľné a uplatniteľné iba v prípade zlyhania alebo iba v prípade platobnej neschopnosti či konkurzu ktorejkoľvek z protistrán].



- B48 Odsek 13C písm. d) bod ii) odkazuje na sumy súvisiace s finančným kolaterálom vrátane peňažného kolaterálu, a to tak prijaté, ako aj založené. Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu tých finančných nástrojov, ktoré boli založené alebo prijaté ako kolaterál. Sumy zverejňované v súlade s odsekom 13C písm. d) bod ii) by mali súvisieť so skutočne prijatým alebo založeným kolaterálom, a nie s akýmikoľvek výslednými záväzkami alebo pohľadávkami vykazovanými na vrátenie alebo spätné získanie takéhoto kolaterálu.

*Obmedzenia súm zverejňovaných podľa odseku 13C písm. d) (odsek 13D)*

- B49 Pri zverejňovaní súm v súlade s odsekom 13C písm. d) musí účtovná jednotka zohľadniť účinky nadmernej kolateralizácie finančného nástroja. Aby tak urobila, účtovná jednotka musí najprv odpočítať sumy zverejnené v súlade s odsekom 13C písm. d) bodom i) od sumy zverejnenej v súlade s odsekom 13C písm. c). Účtovná jednotka potom obmedzí sumy zverejnené v súlade s odsekom 13C písm. d) bodom ii) na zostávajúcu sumu podľa odseku 13C písm. c) pre súvisiaci finančný nástroj. Ak však možno práva na kolaterál vymáhať pri všetkých finančných nástrojoch, takéto práva sa môžu zahrnúť do zverejnenia poskytovaného v súlade s odsekom 13D.

*Opis práv na vzájomné započítanie podliehajúcich vymáhateľným rámcovým dohodám o vzájomnom započítavaní alebo podobným dohodám (odsek 13E)*

- B50 Účtovná jednotka opíše druhy práv na vzájomné započítanie a podobné dohody zverejnené v súlade s odsekom 13C písm. d) vrátane povahy týchto práv. Účtovná jednotka napríklad opíše svoje podmienené práva. Pre nástroje podliehajúce právam na vzájomné započítanie, ktoré nie sú podmienené budúcou udalosťou, ale ktoré nespĺňajú ostatné kritériá uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32, účtovná jednotka opíše dôvod/dôvody, prečo kritériá nie sú splnené. Pre akýkoľvek prijatý alebo založený kolaterál účtovná jednotka opíše podmienky kolaterálovej dohody (napríklad keď je kolaterál obmedzený).

*Zverejňovanie podľa druhu finančného nástroja alebo podľa protistrany*

- B51 Kvantitatívne zverejnenia vyžadované na základe odseku 13C písm. a) až e) môžu byť zoskupené podľa druhu finančného nástroja alebo transakcie (napríklad deriváty, zmluvy o repo transakcii a zmluvy o obrátenej repo transakcii alebo zmluvy o vypožičiavaní cenných papierov a o požičiavaní cenných papierov).
- B52 Alternatívne môže účtovná jednotka zoskupovať kvantitatívne zverejnenia vyžadované na základe odseku 13C písm. a) až e) podľa finančného nástroja a kvantitatívne zverejnenia vyžadované na základe odseku 13C písm. c) až e) podľa protistrany. Ak účtovná jednotka poskytuje vyžadované informácie podľa protistrany, od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby protistrany identifikovala ich menom. Označovanie protistrán (protistrana A, protistrana B, protistrana C atď.) však musí ostať medziročne za prezentované roky konzistentné, aby sa zachovala porovnateľnosť. Zvážia sa aj kvalitatívne zverejnenia, aby sa mohli poskytnúť ďalšie informácie o druhoch protistrán. Keď sa zverejnenie súm uvedených v odseku 13C písm. c) až e) poskytuje podľa protistrany, sumy, ktoré sú jednotlivo významné z hľadiska celkových súm protistrán, sa zverejňujú oddelene a ostávajúce jednotlivo nevýznamné sumy protistrán sa agregujú do jednej riadkovej položky.

*Iné*

- B53 Špecifické zverejnenia vyžadované na základe odsekov 13C až 13E sú minimálnymi požiadavkami. V záujme splnenia cieľa uvedeného v odseku 13B účtovná jednotka možno bude musieť doplniť tieto zverejnenia dodatočnými (kvalitatívnymi) zverejneniami v závislosti od podmienok vymáhateľných rámcových dohôd o vzájomnom započítavaní alebo podobných dohôd, okrem iného informáciami o povahe práv na vzájomné započítanie a o ich účinku alebo potenciálnom účinku na finančnú situáciu účtovnej jednotky.



## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 8

*Prevádzkové segmenty*

## ZÁKLADNÁ ZÁSADA

- 1 **Účtovná jednotka uverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovných závierok vyhodnotiť povahu a finančný dosah podnikateľských činností, ktorými sa zaoberá, a hospodárske prostredia, v ktorých pôsobí.**

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Tento štandard IFRS sa uplatňuje na:

- a) samostatnú alebo individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky:
- i) ktorej dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania sa obchodujú na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na mimoburzovom trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov); alebo
  - ii) ktorá prekladá – alebo je v procese predkladania – svojich účtovných závierok komisii pre cenné papiere alebo inému regulačnému orgánu na účely emisie akejkoľvek kategórie nástrojov na verejnom trhu; a
- b) konsolidovanú účtovnú závierku skupiny s materskou spoločnosťou:
- i) ktorej dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania sa obchodujú na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na mimoburzovom trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov); alebo
  - ii) ktorá prekladá – alebo je v procese predkladania – konsolidovaných účtovných závierok komisii pre cenné papiere alebo inému regulačnému orgánu na účely emisie akejkoľvek kategórie nástrojov na verejnom trhu.

- 3 Ak sa účtovná jednotka, od ktorej sa nevyžaduje uplatňovanie tohto štandardu IFRS, rozhodne zverejniť informácie o segmentoch, ktoré nie sú v súlade s týmto štandardom IFRS, neoznačí ich za segmentové informácie.

- 4 Ak finančné výkazy obsahujú tak konsolidovanú účtovnú závierku materskej spoločnosti, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS, ako aj individuálnu účtovnú závierku materskej spoločnosti, informácie o segmentoch sa vyžadujú iba v konsolidovanej účtovnej závierke.

## PREVÁDZKOVÉ SEGMENTY

- 5 Prevádzkový segment je zložkou účtovnej jednotky:

- a) ktorá sa zaoberá podnikateľskými činnosťami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inými zložkami tej istej účtovnej jednotky);
- b) ktorej prevádzkové výsledky pravidelne preveruje prevádzkový riaditeľ účtovnej jednotky s rozhodovacími právomocami s cieľom rozhodovať o zdrojoch, ktoré sa majú segmentu prideliť, a posudzovať jeho výkonnosť;
- a
- c) pre ktorú sú k dispozícii samostatné finančné informácie.

Prevádzkový segment sa môže zaoberať podnikateľskými činnosťami, ktoré zatiaľ nie sú výnosné, napríklad činnosti spojené so začatím prevádzky môžu predstavovať prevádzkové segmenty pred tým, ako sa začnú dosahovať výnosy.

- 6 Nie každá časť účtovnej jednotky je nevyhnutne prevádzkovým segmentom alebo súčasťou prevádzkového segmentu. Napríklad ústredia spoločnosti alebo niektoré funkčné oddelenia nemusia dosahovať výnosy alebo môžu dosahovať iba výnosy, ktoré sú vedľajšie vzhľadom na činnosti účtovnej jednotky, a nie sú prevádzkovými segmentmi. Na účely tohto štandardu IFRS sa za prevádzkové segmenty nepovažujú programy požitkov účtovnej jednotky po skončení zamestnania.

- 7 Pojem „prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami“ označuje funkciu, nie nevyhnutne manažéra s takýmto označením. Touto funkciou je pridelovanie zdrojov prevádzkovým segmentom účtovnej jednotky a posudzovanie ich výkonnosti. Prevádzkovým riaditeľom účtovnej jednotky s rozhodovacími právomocami je často jej generálny riaditeľ alebo výkonný riaditeľ, môže to však byť napríklad aj skupina výkonných riaditeľov alebo iné funkcie.
- 8 V prípade mnohých účtovných jednotiek sú ich prevádzkové segmenty jasne vymedzené na základe troch charakteristických znakov prevádzkových segmentov opísaných v odseku 5. Účtovná jednotka však môže vypracovať správy, v ktorých svoje podnikateľské činnosti môže prezentovať rôznymi spôsobmi. Ak prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami používa viac než jeden súbor informácií o segmentoch, môžu jeden súbor zložiek pri určovaní prevádzkových segmentov účtovnej jednotky vymedzovať aj iné faktory vrátane povahy podnikateľských činností každej zložky, existencie manažérov zodpovedných za tieto zložky a informácií, ktoré sa predkladajú predstavenstvu.
- 9 Prevádzkový segment má vo všeobecnosti segmentového manažéra, ktorý priamo zodpovedá prevádzkovému riaditeľovi s rozhodovacími právomocami a udržiava s ním pravidelné kontakty s cieľom prerokúvať prevádzkové činnosti, finančné výsledky, prognózy alebo plány súvisiace so segmentom. Pojem „segmentový manažér“ označuje funkciu, nie nevyhnutne manažéra s takýmto označením. Prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami môže byť rovnako aj segmentovým manažérom pre určité prevádzkové segmenty. Ten istý manažér môže byť segmentovým manažérom pre viac než jeden prevádzkový segment. Pokiaľ sa charakteristické znaky uvedené v odseku 5 uplatňujú na viac než jeden súbor zložiek organizácie, existuje však iba jediný súbor, za ktorý sú segmentoví manažéri zodpovední, tento súbor zložiek predstavuje prevádzkové segmenty.
- 10 Charakteristické znaky uvedené v odseku 5 sa môžu uplatňovať na dva alebo viaceré prekrývajúce sa súbory zložiek, za ktoré sú manažéri zodpovední. Táto štruktúra sa niekedy označuje ako maticová forma organizácie. V niektorých účtovných jednotkách sú napríklad niektorí manažéri zodpovední za rozličné produkty a služby na celom svete, zatiaľ čo iní manažéri sú zodpovední za osobitné zemepisné oblasti. Prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami pravidelne preskúma prevádzkové výsledky oboch súborov zložiek, pričom finančné informácie sú dostupné za oba súbory. V takomto prípade účtovná jednotka určí, ktorý súbor zložiek vytvára prevádzkové segmenty, a to odkazom na hlavnú zásadu.

#### VYKAZOVATELNÉ SEGMENTY

- 11 Účtovná jednotka vykazuje samostatne informácie o každom prevádzkovom segmente, ktorý:
  - a) bol identifikovaný v súlade s odsekmi 5 až 10 alebo vyplýva z agregácie dvoch alebo viacerých týchto segmentov v súlade s odsekom 12; a
  - b) presahuje kvantitatívne prahové hodnoty uvedené v odseku 13.

V odsekoch 14 až 19 sa spresňujú ďalšie situácie, keď sa informácie o prevádzkovom segmente vykazujú samostatne.

#### Kritériá agregácie

- 12 Prevádzkové segmenty často vykazujú podobnú dlhodobú finančnú výkonnosť, ak majú podobné ekonomické vlastnosti. Napríklad pri dvoch prevádzkových segmentoch by sa očakávali podobné dlhodobé priemerné hrubé marže, ak by ich ekonomické vlastnosti boli podobné. Dva alebo viac prevádzkových segmentov možno agregovať do jedného prevádzkového segmentu, ak je táto agregácia v súlade s hlavnou zásadou tohto štandardu IFRS, ak segmenty majú podobné ekonomické vlastnosti a sú si podobné v každom z týchto hľadísk:
  - a) povaha výrobkov a služieb;
  - b) povaha výrobných procesov;
  - c) typ alebo trieda zákazníkov pre dané výrobky a služby;
  - d) metódy použité na distribúciu ich výrobkov alebo poskytovanie ich služieb; a
  - e) ak je to vhodné, povaha regulačného prostredia, napríklad bankovníctvo, poisťovníctvo alebo verejnoprospešné služby.

**Kvantitatívne prahové hodnoty**

- 13 Účtovná jednotka vykazuje samostatne informácie o prevádzkovom segmente, ktorý spĺňa niektorú z týchto kvantitatívnych prahových hodnôt:
- jeho vykazované výnosy – vrátane predajov externým zákazníkom a predajov a prevodov medzi jednotlivými segmentmi – predstavujú 10 percent alebo viac z celkových výnosov za všetky prevádzkové segmenty, a to interných aj externých;
  - absolútna hodnota jeho vykazaného výsledku hospodárenia je 10 percent alebo viac z väčšej sumy z týchto dvoch súm (v absolútnej hodnote): i) súčet vykazaného zisku všetkých prevádzkových segmentov, ktoré nevykázali stratu, a ii) súčet vykázanej straty všetkých prevádzkových segmentov, ktoré vykázali stratu;
  - jeho aktíva predstavujú 10 percent alebo viac zo súčtu aktív všetkých prevádzkových segmentov.

Prevádzkové segmenty, ktoré nespĺňajú žiadnu z týchto kvantitatívnych prahových hodnôt, sa môžu považovať za vykazovateľné a samostatne zverejniteľné, ak sa manažment domnieva, že informácie o danom segmente by mohli byť užitočné pre používateľov účtovnej závierky.

- 14 Účtovná jednotka môže kombinovať informácie o prevádzkových segmentoch, ktoré nespĺňajú kvantitatívne prahové hodnoty, s informáciami o ostatných prevádzkových segmentoch, ktoré nespĺňajú kvantitatívne prahové hodnoty, s cieľom vytvoriť vykazovateľný segment, iba ak majú prevádzkové segmenty podobné ekonomické vlastnosti a majú spoločnú väčšinu kritérií agregácie uvedených v odseku 12.
- 15 Ak celkové externé výnosy vykazované podľa prevádzkových segmentov predstavujú menej než 75 percent celkových výnosov účtovnej jednotky, ďalšie prevádzkové segmenty sa identifikujú ako vykazovateľné segmenty (aj keď nespĺňajú kritériá uvedené v odseku 13), až kým do vykazovateľných segmentov nie je zahrnutých aspoň 75 percent celkových výnosov účtovnej jednotky.
- 16 Informácie o ostatných podnikateľských činnostiach a prevádzkových segmentoch, ktoré nie sú vykazovateľné, sa kombinujú a zverejňujú v kategórii „všetky ostatné segmenty“ oddelene od ostatných zosúhlasovacích položiek v rámci zosúhlasení, požadovaných podľa odseku 28. Charakterizujú sa zdroje výnosov zaradených do kategórie „všetky ostatné segmenty“.
- 17 Ak manažment usúdi, že prevádzkový segment identifikovaný ako vykazovateľný segment v bezprostredne predchádzajúcom období bude aj naďalej dôležitý, informácie o tomto segmente sa naďalej vykazujú oddelene v bežnom období, aj keď už nespĺňa kritériá vykazovateľnosti podľa odseku 13.
- 18 Ak je prevádzkový segment identifikovaný ako vykazovateľný segment v bežnom období v súlade s kvantitatívnymi prahovými hodnotami, segmentové údaje za predchádzajúce obdobie prezentované na účely porovnania sa prehľadujú tak, aby novo vykazovateľný segment zobrazovali ako samostatný segment, aj keď tento segment nespĺňal kritériá vykazovateľnosti podľa odseku 13 v predchádzajúcom období s výnimkou, ak potrebné informácie nie sú dostupné a náklady na ich vypracovanie by boli príliš vysoké.
- 19 Môže existovať praktický limit na počet vykazovateľných segmentov, ktoré účtovná jednotka vykazuje oddelene, pri prekročení ktorého môžu byť segmentové informácie príliš podrobné. Aj keď nebol určený presný limit, ak počet segmentov vykazovateľných podľa odsekov 13 až 18 stúpne nad desať, účtovná jednotka by mala zvážiť, či sa dosiahol praktický limit.

**ZVEREJŇOVANIE**

- 20 **Účtovná jednotka uverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovných závierok vyhodnotiť povahu a finančný dosah podnikateľských činností, ktorými sa zaoberá, a hospodárske prostredia, v ktorých pôsobí.**
- 21 S cieľom dosiahnuť účinok zásady uvedenej v odseku 20 účtovná jednotka zverejňuje za každé obdobie, za ktoré prezentuje výkaz komplexného účtovného výsledku, tieto informácie:
- všeobecné informácie uvedené v odseku 22;

- b) informácie o vykazovanom výsledku hospodárenia segmentu vrátane špecifikovaných výnosov a nákladov zahrnutých do výsledku hospodárenia vykazovateľného segmentu, o aktívach segmentu, záväzkoch segmentu a o základe oceňovania, ako sa uvádza v odsekoch 23 až 27; a
- c) zosúhlasenia súčtov výnosov jednotlivých segmentov, výsledku hospodárenia vykazovateľných segmentov, aktív segmentov, záväzkov segmentov a ostatných významných položiek segmentov s príslušnými hodnotami za účtovnú jednotku, ako sa uvádza v odseku 28.

Zosúhlasenia súm vo výkaze o finančnej situácii za vykazovateľné segmenty so sumami vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky sa požadujú ku každému dátumu, ku ktorému sa výkaz o finančnej situácii prezentuje. Informácie za predchádzajúce obdobia sa prehodnotia tak, ako sa uvádza v odsekoch 29 a 30.

### Všeobecné informácie

22 Účtovná jednotka uverejňuje tieto všeobecné informácie:

- a) faktory použité na identifikáciu vykazovateľných segmentov účtovnej jednotky vrátane základu pre organizáciu (napríklad, či sa manažment rozhodol organizovať účtovnú jednotku na základe rozdielov medzi výrobkami a službami, zemepisnými oblasťami, regulačnými prostrediami, alebo je to kombinácia týchto faktorov a či prevádzkové segmenty boli agregované);
- aa) úsudky manažmentu pri uplatňovaní kritérií agregácie podľa odseku 12. To zahŕňa stručný opis prevádzkových segmentov, ktoré boli takto agregované, a ekonomických ukazovateľov, ktoré boli posudzované pri určovaní, či agregované prevádzkové segmenty majú podobné ekonomické vlastnosti; a
- b) typy výrobkov a služieb, z ktorých jednotlivé vykazovateľné segmenty odvodzujú svoje výnosy.

### Informácie o výsledku hospodárenia, aktívach a záväzkoch

23 Účtovná jednotka uvádza za každý vykazovateľný segment ocenenie výsledku hospodárenia. Účtovná jednotka uvádza za každý vykazovateľný segment ocenenie celkových aktív a záväzkov, ak sa taký údaj pravidelne poskytuje prevádzkovému riaditeľovi s rozhodovacími právomocami. Ak špecifikované hodnoty, ktoré sú zahrnuté do ocenenia výsledku hospodárenia daného segmentu, preveruje prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami, alebo ak sa inak pravidelne poskytujú prevádzkovému riaditeľovi s rozhodovacími právomocami, tak aj v tých prípadoch, keď nie sú zahrnuté do ocenenia výsledku hospodárenia segmentu, účtovná jednotka zverejňuje za každý vykazovateľný segment aj tieto informácie:

- a) výnosy od externých zákazníkov;
- b) výnosy z transakcií s ostatnými prevádzkovými segmentmi tej istej účtovnej jednotky;
- c) úrokové výnosy;
- d) úrokové náklady;
- e) odpisy a amortizáciu;
- f) významné položky výnosov a nákladov zverejnené v súlade s odsekom 97 štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007);
- g) podiel účtovnej jednotky na výsledku hospodárenia pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaných metódou vlastného imania;
- h) náklady alebo výnosy dane z príjmov; a
- i) významné nepenažné položky odlišné od odpisov a amortizácie.

Za každý vykazovateľný segment vykazuje účtovná jednotka úrokový výnos oddelene od úrokových nákladov okrem prípadov, keď väčšina výnosov segmentu pochádza z úrokov a prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami sa pri posudzovaní výkonnosti segmentu a pri rozhodnutiach o pridelení zdrojov do segmentu primárne spolieha na čistý úrokový výnos. Účtovná jednotka môže v takých prípadoch vykazovať úrokové výnosy daného segmentu očistené o úrokové náklady, pričom v takomto prípade zverejní, že tak postupovala.

- 24 Účtovná jednotka zverejňuje o každom vykazovateľnom segmente nasledujúce údaje, ak sú špecifikované sumy zahrnuté do ocenenia aktív segmentu preskúmaného prevádzkovým riaditeľom s rozhodovacími právomocami, alebo sú inak pravidelne poskytované prevádzkovému riaditeľovi s rozhodovacími právomocami, a to aj v prípade, že nie sú zahrnuté do ocenenia aktív segmentu:
- výška investície do pridružených a spoločných podnikov účtovaných metódou vlastného imania; a
  - hodnoty prírastkov dlhodobého majetku <sup>(48)</sup> iného, než sú finančné nástroje, odložených daňových pohľadávok, čistých aktív zo stanovených požitkov (pozri štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) a práv vyplývajúcich z poisťných zmlúv.

#### OCEŇOVANIE

- 25 Výšku každej vykazanej položky segmentu predstavuje vyčíslený údaj predložený prevádzkovému riaditeľovi s rozhodovacími právomocami na účely prijatia rozhodnutí o udelení zdrojov do segmentu a posúdenia jeho výkonnosti. Úpravy a eliminácie urobené pri zostavovaní účtovnej závierky účtovnej jednotky a alokácia výnosov, nákladov a ziskov alebo strát sa zahrnú do určovania výsledku hospodárenia vykazovateľného segmentu iba vtedy, ak sú súčasťou ocenenia výsledku hospodárenia daného segmentu, ktoré používa prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami. Podobne sa za daný segment vykazujú iba tie aktíva a záväzky, ktoré sú zahrnuté do ocenených aktív a záväzkov daného segmentu, ktoré používa prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami. Ak sa sumy alokujú k výsledku hospodárenia vykazovateľného segmentu, jeho aktívam alebo záväzkom, tieto sumy sa alokujú na primeranom základe.
- 26 Ak prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami používa pri posudzovaní výkonnosti segmentu a pri rozhodovaní o pridelení zdrojov iba jedno ocenenie výsledku hospodárenia prevádzkového segmentu, jeho aktív alebo záväzkov, vykazuje sa výsledok hospodárenia segmentu, jeho aktíva a záväzky v tomto ocenení. Ak prevádzkový riaditeľ s rozhodovacími právomocami používa viac než jedno ocenenie výsledku hospodárenia prevádzkového segmentu, jeho aktív alebo záväzkov, vykazujú sa tie ocenenia, o ktorých je manažment presvedčený, že sú stanovené v súlade so zásadami oceňovania, ktoré sú najkonzistentnejšie so zásadami použitými pri oceňovaní príslušných hodnôt v účtovnej závierke účtovnej jednotky.
- 27 Účtovná jednotka poskytne za každý vykazovateľný segment vysvetlenie ocenenia výsledku hospodárenia segmentu a aktív a záväzkov segmentu. Účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto informácie:
- základ pre účtovanie všetkých transakcií medzi vykazovateľnými segmentmi;
  - povahu akéhokoľvek rozdielu medzi oceneniami výsledku hospodárenia vykazovateľných segmentov a výsledkom hospodárenia účtovnej jednotky pred vykázaním nákladu alebo výnosu dane z príjmov a ukončených činností (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely by mohli zahŕňať účtovnú politiku a zásady priradovania centrálne vynaložených nákladov, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;
  - povahu akéhokoľvek rozdielu medzi oceneniami aktív vykazovateľných segmentov a aktív účtovnej jednotky (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely môžu zahŕňať účtovnú politiku a zásady priradovania spoločne používaných aktív, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;
  - povahu akéhokoľvek rozdielu medzi ocenením záväzkov vykazovateľných segmentov a záväzkov účtovnej jednotky (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely by mohli zahŕňať účtovnú politiku a zásady priradovania spoločne znášaných záväzkov, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

<sup>(48)</sup> V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná ziskateľnosť sa očakáva za viac než dvanásť mesiacov po období vykazovania.

- e) povahu akýchkoľvek zmien v tých metódach ocenenia z predchádzajúcich období, ktoré sa použili pri určovaní výsledku hospodárenia vykazovateľného segmentu, a prípadný vplyv týchto zmien na ocenenie výsledku hospodárenia segmentu;
- f) povahu a vplyv akéhokoľvek asymetrického priradovania na vykazovateľné segmenty. Účtovná jednotka môže napríklad priradiť náklady na odpisovanie na segment bez toho, aby na tento segment priradila príslušný odpisovateľný majetok.

### Zosúhlasenia

28 Účtovná jednotka uskutoční zosúhlasenia medzi všetkými týmito položkami:

- a) súčet výnosov vykazovateľných segmentov s výnosmi účtovnej jednotky;
- b) súčet ocenenia výsledku hospodárenia všetkých vykazovateľných segmentov s výsledkom hospodárenia účtovnej jednotky pred zaúčtovaním daňového nákladu (daňového výnosu) a pred ukončenými činnosťami. Ak však účtovná jednotka alokuje na vykazovateľné segmenty položky, ako napríklad daňové náklady (daňové výnosy), môže zosúhlasiť celkový vyčíslený výsledok hospodárenia s výsledkom hospodárenia po týchto položkách;
- c) súčet aktív vykazovateľných segmentov s aktívami účtovnej jednotky, ak sa aktíva segmentov vykazujú v súlade s odsekom 23;
- d) súčet záväzkov vykazovateľných segmentov so záväzkami účtovnej jednotky, ak sa záväzky segmentov vykazujú v súlade s odsekom 23;
- e) súčet hodnôt všetkých ďalších významných zverejnených informácií za vykazovateľné segmenty s príslušnými hodnotami za účtovnú jednotku.

Všetky významné zosúhlasované položky sa identifikujú a opíšu samostatne. Napríklad je nevyhnutné samostatne identifikovať a opísať hodnotu každej významnej úpravy, ktorá je nevyhnutná pri zosúhlení výsledku hospodárenia vykazovateľného segmentu s výsledkom hospodárenia účtovnej jednotky a ktorá vyplýva z rozdielnej účtovnej politiky.

### Prehodnotenie predtým vykázaných informácií

- 29 Ak účtovná jednotka zmení štruktúru svojej vnútornej organizácie spôsobom, ktorý vyvolá zmenu zloženia jej vykazovateľných segmentov, príslušné informácie za predchádzajúce obdobia vrátane období priebežného vykázania sa musia prehodnotiť s výnimkou prípadu, ak tieto informácie nie sú dostupné a náklady na ich vypracovanie by boli príliš vysoké. Rozhodnutie o tom, či tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerne, sa urobí pri každej zverejňovanej položke. Po zmene v zložení svojich vykazovateľných segmentov účtovná jednotka zverejní, či prehodnotila príslušné položky informácií o segmente za predchádzajúce obdobia.
- 30 Pokiaľ účtovná jednotka zmenila štruktúru svojej vnútornej organizácie spôsobom, ktorý vyvolá zmenu zloženia jej vykazovateľných segmentov, a pokiaľ segmentové informácie za predchádzajúce obdobia vrátane období priebežného vykázania neboli prehodnotené tak, aby odzrkadľovali túto zmenu, účtovná jednotka zverejní v roku, v ktorom zmena nastala, segmentovú informáciu za bežné obdobie, a to na starom, ako aj novom základe segmentácie, s výnimkou toho, keď tieto informácie nie sú dostupné a náklady na ich vypracovanie by boli príliš vysoké.

### ZVEREJŇOVANIE INFORMÁCIÍ O CELEJ ÚČTOVNEJ JEDNOTKE

- 31 Odseky 32 až 34 platia pre všetky účtovné jednotky podliehajúce tomuto štandardu IFRS vrátane účtovných jednotiek, ktoré majú jediný vykazovateľný segment. Podnikateľské činnosti niektorých účtovných jednotiek nie sú organizované na základe rozdielov príslušných výrobkov a služieb alebo rozdielov v zemepisných oblastiach činností. Vykazovateľné segmenty takej účtovnej jednotky môžu vykazovať výnosy zo širokého spektra zásadne rozdielnych výrobkov a služieb, alebo viac ako jeden vykazovateľný segment môže dodávať v zásade rovnaké výrobky a služby. Podobne môžu vykazovateľné segmenty účtovnej jednotky držať aktíva v rôznych zemepisných oblastiach a vykazovať výnosy od zákazníkov v rozličných zemepisných oblastiach, alebo viac ako jeden vykazovateľný segment môže vykonávať činnosť v tej istej zemepisnej oblasti. Informácie požadované podľa odsekov 32 až 34 sa uvádzajú iba vtedy, keď nie sú poskytnuté ako súčasť informácií o vykazovateľnom segmente podľa požiadaviek tohto štandardu IFRS.



**Informácie o výrobkoch a službách**

- 32 Účtovná jednotka vykazuje výnosy od externých zákazníkov za každý výrobok a službu alebo skupinu podobných výrobkov a služieb s výnimkou toho, ak potrebné informácie nie sú dostupné a náklady na ich vypracovanie by boli príliš vysoké, pričom v takomto prípade sa táto skutočnosť zverejní. Sumy vykazovaných výnosov musia byť založené na finančných informáciách použitých na zostavenie účtovnej závierky účtovnej jednotky.

**Informácie o zemepisných oblastiach**

- 33 Účtovná jednotka vykazuje tieto zemepisné informácie s výnimkou toho, ak potrebné informácie nie sú dostupné a náklady na ich vypracovanie by boli príliš vysoké:
- výnosy od externých zákazníkov i) prislúchajúce krajine, v ktorej má jednotka svoje sídlo, a ii) prislúchajúce súhrnne všetkým cudzím krajinám, z ktorých účtovnej jednotke plynú výnosy. Ak sú výnosy od externých zákazníkov prislúchajúce jednotlivéj cudzej krajine významné, zverejňuje sa informácia o týchto výnosoch samostatne. Účtovná jednotka zverejňuje informácie o základe na pridelenie výnosov od externých zákazníkov jednotlivým krajinám;
  - dlhodobý majetok <sup>(49)</sup> iný než finančné nástroje, odložená daňová pohľadávka, aktíva z pozitívov po skončení zamestnania a práva vyplývajúce z poisťných zmlúv i) lokalizované v krajine sídla účtovnej jednotky a ii) lokalizované súhrne vo všetkých cudzích krajinách, v ktorých táto jednotka drží aktíva. Ak sú aktíva v jednotlivéj cudzej krajine významné, informácie o týchto aktívach sa zverejňujú samostatne.

Vykazované hodnoty musia byť založené na finančných informáciách použitých na zostavenie účtovnej závierky účtovnej jednotky. Ak potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli príliš vysoké, táto skutočnosť sa zverejní. Účtovná jednotka môže popri informáciách požadovaných podľa tohto odseku uviesť medzisúčty zemepisných informácií za skupiny krajín.

**Informácie o hlavných zákazníkoch**

- 34 Účtovná jednotka poskytuje informácie o tom, do akej miery je závislá od svojich hlavných zákazníkov. Ak výnosy z transakcií s jedným externým zákazníkom predstavujú 10 percent alebo viac z výnosov účtovnej jednotky, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť, celkovú hodnotu výnosov za každého takéhoto zákazníka a označenie príslušného segmentu alebo segmentov vykazujúcich tieto výnosy. Účtovná jednotka nemusí zverejniť totožnosť hlavného zákazníka ani hodnotu výnosov, ktoré každý segment za tohto zákazníka vykazuje. Na účely tohto štandardu IFRS sa skupina účtovných jednotiek, o ktorých vykazujúca účtovná jednotka vie, že sú spoluovládané, považuje za jedného zákazníka. Avšak na posúdenie toho, či sa za jedného zákazníka považuje aj správny orgán (vrátane vládnych agentúr a podobných orgánov, či už miestnych, národných alebo medzinárodných) a účtovné jednotky, o ktorých vykazujúca účtovná jednotka vie, že ich ovláda tento orgán, sa vyžaduje úsudok. Pri posudzovaní tejto záležitosti vykazujúca účtovná jednotka zvažuje rozsah hospodárskej integrácie medzi uvedenými účtovnými jednotkami.

**PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 35 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS vo svojich ročných účtovných závierkach za účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS vo svojej účtovnej závierke za obdobie pred 1. januárom 2009, túto skutočnosť zverejní.
- 35A Odsek 23 bol zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS* vydaným v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 36 Informácie o segmentoch za predchádzajúce roky, ktoré sú uvedené ako porovnávacie informácie za prvý rok uplatňovania tohto štandardu (vrátane uplatnenia zmeny odseku 23 z apríla 2009), sa prehodnotia, aby spĺňali požiadavky tohto štandardu IFRS, okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné.
- 36A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 23 písm. f). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

<sup>(49)</sup> V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná ziskateľnosť sa očakáva za viac než dvanásť mesiacov po období vykazovania.

- 36B Štandardom IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* (v znení revízie z roku 2009) sa zmenil odsek 34 pre ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 24 (v znení revízie z roku 2009) na skoršie obdobie, uplatňuje zmenu odseku 34 na toto skoršie obdobie.
- 36C Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenili odseky 22 a 28. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 14

- 37 Týmto štandardom IFRS sa nahrádza štandard IAS 14 *Vykazovanie segmentov*.

*Dodatok A***Definícia pojmu**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.*

**Prevádzkový segment** Prevádzkový segment je zložkou účtovnej jednotky:

- a) ktorá sa zaoberá podnikateľskými činnosťami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inými zložkami tej istej účtovnej jednotky);
- b) ktorej prevádzkové výsledky pravidelne preveruje prevádzkový riaditeľ účtovnej jednotky s rozhodovacími právomocami s cieľom rozhodovať o zdrojoch, ktoré sa majú segmentu prideliť, a posudzovať jeho výkonnosť; a
- c) pre ktorú sú k dispozícii samostatné finančné informácie.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 9

*Finančné nástroje*

## KAPITOLA 1 Cieľ

- 1.1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady finančného vykazovania *finančných aktív* a *finančných záväzkov*, prostredníctvom ktorých sa používateľom účtovnej závierky prezentujú relevantné a užitočné informácie, aby mohli posúdiť výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky.

## KAPITOLA 2 Rozsah pôsobnosti

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

- a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch a spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade so štandardmi IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* alebo IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*. Štandardy IFRS 10, IAS 27 alebo IAS 28 si však v niektorých prípadoch vyžadujú alebo povoľujú účtovnej jednotke zaúčtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo spoločnom podniku v súlade s niektorými alebo všetkými požiadavkami tohto štandardu. Účtovné jednotky zároveň tento štandard uplatňujú aj na deriváty na podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, pokiaľ derivát nespĺňa definíciu nástroja vlastného imania účtovnej jednotky podľa štandardu IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*.
- b) práv a povinností vyplývajúcich z lízingov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 16 *Lízingy*. Avšak:
- i) na pohľadávky finančného lízingu (t. j. čisté investície do finančných lízingov) a pohľadávky operatívneho lízingu vykazované prenajímateľom sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania a zníženia hodnoty;
  - ii) na lízingové záväzky vykazované nájomcom sa vzťahujú požiadavky uvedené v odseku 3.3.1 tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania; a
  - iii) na deriváty, ktoré sú vložené do lízingov, sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu týkajúce sa vložených derivátov;
- c) práv a povinností zamestnávateľov v rámci programov zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;
- d) finančných nástrojov emitovaných účtovnou jednotkou, ktoré spĺňajú definíciu nástroja vlastného imania podľa štandardu IAS 32 (vrátane opcií a warrantov) alebo ktoré sa musia klasifikovať ako nástroj vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D štandardu IAS 32. Držiteľ takýchto nástrojov vlastného imania však na tieto nástroje tento štandard uplatňuje vtedy, pokiaľ nespĺňajú výnimku uvedenú v písmene a);
- e) práv a povinností vyplývajúcich z poistnej zmluvy podľa vymedzenia v štandarde IFRS 17 *Poistné zmluvy* alebo investičnej zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Tento štandard sa však uplatňuje na:
- i) deriváty vložené do zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak deriváty nepredstavujú samy osebe zmluvy patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17;

- ii) investičné zložky, ktoré sú oddelené od zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak sa v štandarde IFRS 17 takéto oddelenie vyžaduje, s výnimkou prípadu, keď oddelenou investičnou zložkou je investičná zmluva s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriaca do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17;
- iii) práva a povinnosti emitenta vyplývajúce z poistných zmlúv, ktoré spĺňajú definíciu zmluvy o finančnej záruke. Ak však emitent zmlúv o finančných zárukách predtým vyslovene vyhlásil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy, a použil účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, tento emitent si môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať tento štandard alebo štandard IFRS 17 (pozri odseky B2.5 až B2.6). Tento výber môže emitent uskutočniť nezávisle pre každú zmluvu, no výber v prípade každej jednej zmluvy je následne neodvolateľný;
- iv) práva a povinnosti účtovnej jednotky, ktoré sú finančnými nástrojmi vyplývajúcimi zo zmlúv o kreditných kartách alebo podobných zmlúv poskytujúcich úverové alebo platobné dohody, ktoré účtovná jednotka vystavuje, ktoré spĺňajú definíciu poistnej zmluvy, ktoré sa však odsekom 7 písm. h) štandardu IFRS 17 vylučujú z rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Výlučne vtedy, ak je poistné krytie zmluvnou podmienkou takéhoto finančného nástroja, účtovná jednotka oddeľuje uvedenú zložku a uplatňuje na ňu štandard IFRS 17 [pozri odsek 7 písm. h) štandardu IFRS 17];
- v) práva a povinnosti účtovnej jednotky, ktoré sú finančnými nástrojmi vyplývajúcimi z poistných zmlúv, ktoré účtovná jednotka vystavuje a ktoré obmedzujú kompenzáciu za poistené udalosti na sumu, ktorá je inak požadovaná na vyrovnanie záväzku poistníka vytvoreného na základe zmluvy, ak sa účtovná jednotka rozhodne v súlade s odsekom 8A štandardu IFRS 17 uplatňovať štandard IFRS 9 namiesto štandardu IFRS 17 na takéto zmluvy;
- f) akejkoľvek forwardovej zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim akcionárom týkajúcej sa nákupu alebo predaja nadobúdaného subjektu, ktorého výsledkom bude podniková kombinácia v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie* k budúcemu dátumu nadobudnutia. Obdobie trvania forwardovej zmluvy by nemalo presahovať primerané obdobie, ktoré je zvyčajne potrebné na získanie akýchkoľvek potrebných schválení a na dokončenie transakcie;
- g) úverových príslubov iných, než sú úverové prísluby opísané v odseku 2.3. Na úverové prísluby, ktoré inak nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, však emitent úverových príslubov uplatňuje požiadavky tohto štandardu týkajúce sa zníženia hodnoty. Zároveň platí, že všetky úverové prísluby podliehajú požiadavkám tohto štandardu týkajúcim sa ukončenia vykazovania;
- h) finančných nástrojov, zmlúv a povinností vyplývajúcich z transakcií s platbou na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, s výnimkou zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 2.4 až 2.7 tohto štandardu, na ktoré sa tento štandard vzťahuje;
- i) práv na platby na refundáciu výdavkov, ktoré účtovná jednotka musí zaplatiť, aby vysporiadala záväzok, ktorý vykazuje ako rezervu v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, alebo pre ktorý v určitom predchádzajúcom období vykázala rezervu v súlade so štandardom IAS 37;
- j) práv a povinností patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, ktoré sú finančnými nástrojmi, s výnimkou tých, ktoré sú podľa špecifikácie uvedenej v štandarde IFRS 15 účtované v súlade s týmto štandardom.

- 2.2** Požiadavky tohto štandardu týkajúce sa zníženia hodnoty sa uplatňujú na tie práva, ktoré sú podľa špecifikácie štandardu IFRS 15 účtované v súlade s týmto štandardom na účely vykazovania ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty.
- 2.3** Do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu patria tieto úverové prísluby:
- a) úverové prísluby, ktoré účtovná jednotka určí za finančné záväzky oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (pozri odsek 4.2.2). Účtovná jednotka, ktorá v minulosti predávala aktíva vyplývajúce z jej úverových príslubov krátko po ich vzniku, uplatňuje tento štandard na všetky svoje úverové prísluby v rovnakej triede;
  - b) úverové prísluby, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo dodaním či emisiou iného finančného nástroja. Tieto úverové prísluby sú derivátmi. Úverový príslub sa nepovažuje za vysporiadaný v čistom len preto, že úver sa vypláca v splátkach (napríklad hypotekárny stavebný úver, ktorý sa vypláca v splátkach v súlade s postupom stavebných prác);
  - c) prísluby poskytnúť úver s úrokovou mierou nižšou, než je trhová úroková sadzba [pozri odsek 4.2.1 písm. d)].
- 2.4** Tento štandard sa uplatňuje na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, akoby tieto zmluvy boli finančnými nástrojmi, s výnimkou zmlúv, ktoré sa uzatvorili a naďalej sú v držbe na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie. Tento štandard sa však uplatňuje na tie zmluvy, ktoré účtovná jednotka určí za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 2.5.
- 2.5** Zmluvu o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, akoby táto zmluva bola finančným nástrojom, možno neodvolateľne určiť za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia aj vtedy, keď bola uzatvorená na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie. Toto určenie je k dispozícii len pri vzniku zmluvy a výlučne v prípade, keď sa ním eliminuje alebo výrazne znižuje nekonzistentnosť vykazovania (niekedy označovaná ako „účtovný nesúlad“), ktorá by inak vyplynula z nevykázania tejto zmluvy z toho dôvodu, že je vylúčená z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odsek 2.4).
- 2.6** Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvu o nákupe alebo predaji nefinančnej položky vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov. Patria medzi ne:
- a) stav, keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vykonať vysporiadanie v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;
  - b) stav, keď možnosť vysporiadania v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov nie je v podmienkach zmluvy výslovne stanovená, ale účtovná jednotka bežne vykonáva vysporiadanie podobných zmlúv v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, uzatvorením zmlúv o vzájomnom započítaní alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou alebo uplynutím platnosti);
  - c) stav, keď účtovná jednotka pri podobných zmluvách bežne postupuje tak, že prevezme dodávky podkladového aktíva a krátko po dodaní ho predá s cieľom vytvoriť zisk z krátkodobých fluktuácií cien alebo marže obchodníka; a



- d) stav, keď je nefinančná položka, ktorá je predmetom zmluvy, jednoducho konvertibilná na peňažné prostriedky.

Zmluva, na ktorú sa uplatňuje písmeno b) alebo c), sa neuzatvára na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie, a preto patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Ďalšie zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 2.4, sa posudzujú s cieľom zistiť, či boli uzatvorené a naďalej sú v držbe s cieľom prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie, a teda či patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

- 2.7 Vypísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov v súlade s odsekom 2.6 písm. a) alebo d), patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie.

### KAPITOLA 3 Vykazovanie a ukončenie vykazovania

#### 3.1 PRVOTNÉ ZAÚČTOVANIE

- 3.1.1 Účtovná jednotka vykazuje finančné aktívum alebo finančný záväzok vo svojom výkaze o finančnej situácii výlučne vtedy, ak sa účtovná jednotka stáva stranou zmluvných ustanovení týkajúcich sa daného nástroja (pozri odseky B3.1.1 a B3.1.2). Keď účtovná jednotka prvýkrát vykáže finančné aktívum, klasifikuje ho v súlade s odsekmi 4.1.1 až 4.1.5 a oceňuje ho v súlade s odsekmi 5.1.1 až 5.1.3. Keď účtovná jednotka prvýkrát vykáže finančný záväzok, klasifikuje ho v súlade s odsekmi 4.2.1 a 4.2.2 a oceňuje ho v súlade s odsekom 5.1.1.**

#### Bežný nákup alebo predaj finančných aktív

- 3.1.2** *Bežný nákup alebo predaj* finančných aktív sa vykazuje, alebo sa jeho vykazovanie ukončí, podľa konkrétneho prípadu, použitím účtovania k dátumu uskutočnenia obchodu alebo účtovania k dátumu vysporiadania (pozri odseky B3.1.3 až B3.1.6).

#### 3.2 UKONČENIE VYKAZOVANIA FINANČNÝCH AKTÍV

- 3.2.1 V konsolidovanej účtovnej závierke sa odseky 3.2.2 až 3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 a B3.2.1 až B3.2.17 uplatňujú na konsolidovanej úrovni. Preto účtovná jednotka najskôr vykoná konsolidáciu všetkých dcérskych spoločností v súlade so štandardom IFRS 10 a na výslednú skupinu následne uplatní uvedené odseky.

- 3.2.2** Pred posúdením toho, či a do akej miery je *ukončenie vykazovania* vhodné podľa odsekov 3.2.3 až 3.2.9, účtovná jednotka stanoví, či by sa uvedené odseky mali uplatňovať na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) alebo na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok nasledovným spôsobom:

- a) **odseky 3.2.3 až 3.2.9 sa uplatňujú na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) výlučne v prípade, ak tá časť, v súvislosti s ktorou sa uvažuje o ukončení vykazovania, spĺňa jednu z týchto troch podmienok:**

- i) **daná časť zahŕňa len špecificky identifikované peňažné toky z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu so sériou úrokových platieb, čím protistrana získa právo na úrokové peňažné toky, no nie na peňažné toky istiny z dlhového nástroja, na úrokové peňažné toky sa uplatňujú odseky 3.2.3 až 3.2.9;**

- ii) daná časť zahŕňa len plne pomerný (pro rata) podiel na peňažných tokoch z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu, v rámci ktorej protistrana získa právo na 90-percentný podiel na všetkých peňažných tokoch z dlhového nástroja, odseky 3.2.3 až 3.2.9 sa uplatňujú na 90 percent týchto peňažných tokov. Ak existuje viac než jedna protistrana, nemusí mať každá protistrana pomerný podiel na peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca účtovná jednotka disponuje plne pomerným podielom;
  - iii) daná časť zahŕňa len plne pomerný (pro rata) podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu, na základe ktorej protistrana získa právo na 90-percentný podiel na úrokových peňažných tokoch z finančného aktíva, odseky 3.2.3 až 3.2.9 sa uplatňujú na 90 percent týchto úrokových peňažných tokov. Ak existuje viac než jedna protistrana, nemusí mať každá protistrana pomerný podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca účtovná jednotka disponuje plne pomerným podielom;
- b) vo všetkých ostatných prípadoch sa odseky 3.2.3 až 3.2.9 uplatňujú na finančné aktívum ako celok (alebo na skupinu podobných finančných aktív ako celok). Ak účtovná jednotka napríklad prevedie i) práva na prvých alebo posledných 90 percent peňažných príjmov z finančného aktíva (alebo skupiny finančných aktív) alebo ii) práva na 90 percent peňažných tokov zo skupiny pohľadávok, no poskytne kupujúcemu záruku na kompenzáciu v prípade akýchkoľvek úverových strát do výšky 8 percent zo sumy istiny pohľadávok, uplatňujú sa odseky 3.2.3 až 3.2.9 na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok.

V odsekoch 3.2.3 až 3.2.12 odkazuje pojem „finančné aktívum“ buď na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) tak, ako bolo uvedené v písmene a), alebo v ostatných prípadoch na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok.

### 3.2.3 Účtovná jednotka ukončí vykazovanie finančného aktíva výlučne vtedy, ak:

- a) sa skončí platnosť zmluvných práv na peňažné toky z finančného aktíva; alebo
- b) prevedie finančné aktívum v súlade s odsekmi 3.2.4 a 3.2.5 a takýto prevod spĺňa podmienky na ukončenie vykazovania v súlade s odsekom 3.2.6.

(Pozri odsek 3.1.2, v ktorom sa nachádzajú informácie o bežnom predaji finančných aktív.)

### 3.2.4 Účtovná jednotka prevedie finančné aktívum výlučne vtedy, ak buď:

- a) prevedie zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva; alebo
- b) si ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, no prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky jednému alebo viacerým príjemcom v rámci zmluvy, ktorá spĺňa podmienky odseku 3.2.5.

3.2.5 Ak si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva („pôvodné aktívum“), avšak prevezme zmluvnú povinnosť platiť uvedené peňažné toky jednej alebo viacerým účtovným jednotkám („koneční príjemcovia“), účtovná jednotka takúto transakciu považuje za prevod finančného aktíva výlučne v prípade, ak sú splnené všetky tri tieto podmienky:

- a) **účtovná jednotka nemá žiadnu povinnosť platiť sumy konečným príjemcom, pokiaľ neinkasuje rovnocenné sumy z pôvodného aktíva. Krátkodobé preddavky realizované účtovnou jednotkou s právom na spätné vrátenie plnej výšky požičanej sumy spolu s vzniknutým úrokom vypočítaným použitím trhovej úrokovej miery nie sú porušením tejto podmienky;**
- b) **v súlade s podmienkami zmluvy o prevode účtovná jednotka nesmie predať alebo založiť pôvodné aktívum inak než vo forme záruky konečným príjemcom za povinnosť vyplácať im peňažné toky;**
- c) účtovná jednotka má povinnosť postúpiť bez významného oneskorenia akékoľvek peňažné toky, ktoré inkasuje v mene konečných príjemcov. Účtovná jednotka okrem toho nie je oprávnená reinvestovať takéto peňažné toky, s výnimkou investícií do peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov (podľa vymedzenia v štandarde IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch*) počas krátkeho obdobia vysporiadania, a to počnúc dátumom inkasa až po dátum postúpenia v prospech konečných príjemcov, pričom úrok získaný v rámci takýchto investícií sa prevádza na konečných príjemcov.

**3.2.6 Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum (pozri odsek 3.2.4), posúdi, do akej miery si ponecháva riziká a odmeny z vlastníctva daného finančného aktíva. V takomto prípade:**

- a) **ak účtovná jednotka prevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, ukončí vykazovanie finančného aktíva a vykáže samostatne ako aktíva alebo záväzky akékoľvek práva a povinnosti vzniknuté alebo ponechané v rámci prevodu;**
- b) **ak si účtovná jednotka ponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní finančného aktíva;**
- c) **ak účtovná jednotka neprevedie a ani si neponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, účtovná jednotka zistí, či si aj naďalej ponechala ovládanie finančného aktíva. V takomto prípade:**
  - i) **ak si účtovná jednotka neponechala ovládanie, ukončí vykazovanie finančného aktíva a vykáže samostatne ako aktíva alebo záväzky akékoľvek práva a povinnosti vzniknuté alebo ponechané v rámci prevodu;**
  - ii) **ak si účtovná jednotka ovládanie ponechala, pokračuje vo vykazovaní finančného aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti na finančnom aktíve (pozri odsek 3.2.16).**

**3.2.7** Prevod rizík a odmien (pozri odsek 3.2.6) sa posudzuje porovnaním expozície účtovnej jednotky – pred a po uskutočnení prevodu – s premenlivosťou súm a načasovania čistých peňažných tokov prevedeného aktíva. Účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva v prípade, ak sa jej expozícia voči premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov z finančného aktíva v dôsledku prevodu výrazne nezmení (napríklad preto, že účtovná jednotka predala finančné aktívum na základe zmluvy o spätnej kúpe za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa). Účtovná jednotka previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, ak jej expozícia voči uvedenej premenlivosti už nie je významná vo vzťahu k celkovej premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov spojených s finančným aktívom (napríklad preto, že účtovná jednotka predala finančné aktívum iba s opciou spätnej kúpy v jeho *reálnej hodnote* k dátumu spätneho odkúpenia, alebo previedla plne pomerný podiel na peňažných tokoch z väčšieho finančného aktíva v rámci zmluvy, ktorá spĺňa podmienky odseku 3.2.5, napríklad spoluúčasť na úvere).

- 3.2.8 Často bude zrejmé, či účtovná jednotka previedla alebo si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, a nebude potrebné vykonávať žiadne výpočty. V ostatných prípadoch bude nevyhnutné vykonať výpočty a porovnať expozíciu účtovnej jednotky voči premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov pred a po uskutočnení prevodu. Pri výpočte a porovnaní sa ako diskontná sadzba používa vhodná aktuálna trhová úroková sadzba. Do úvahy sa berú všetky primerane možné premenlivosti čistých peňažných tokov s tým, že vyššia váha sa prisudzuje tým výsledkom, ktorých výskyt je pravdepodobnejší.
- 3.2.9 To, či si účtovná jednotka ponechala ovládanie [pozri odsek 3.2.6 písm. c)] prevedeného aktíva, závisí od schopnosti nadobúdateľa aktívum predať. Ak má nadobúdateľ praktickú schopnosť predať aktívum ako celok nespriaznenej tretej strane a je schopný realizovať túto schopnosť jednostranne a bez nutnosti uvaliť na prevod dodatočné podmienky, účtovná jednotka si neponechala ovládanie. Vo všetkých ostatných prípadoch si účtovná jednotka ovládanie ponechala.

#### Prevody, ktoré spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

- 3.2.10 Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum v rámci prevodu, ktorý spĺňa podmienky na ukončenie vykazovania ako celku, a ponechá si právo na obsluhu finančného aktíva za poplatok, vykazuje buď aktívum z obsluhy alebo záväzok z obsluhy týkajúci sa tejto zmluvy na obsluhu. Ak sa očakáva, že prijatý poplatok nebude pre účtovnú jednotku primeranou kompenzáciou za poskytovanie obsluhy, tak sa záväzok z obsluhy vyplývajúci z povinnosti vykonať obsluhu vykazuje v reálnej hodnote. Ak sa očakáva, že prijatý poplatok bude viac než primerane kompenzovať poskytovanú obsluhu, vykazuje sa aktívum z obsluhy vyplývajúce z práva na vykonanie obsluhy v sume stanovenej na základe alokácie účtovnej hodnoty väčšieho finančného aktíva v súlade s odsekom 3.2.13.
- 3.2.11 Ak v dôsledku prevodu dôjde k ukončeniu vykazovania finančného aktíva ako celku, no prevod má za následok, že účtovná jednotka získa nové finančné aktívum alebo prevezme nový finančný záväzok alebo záväzok z obsluhy, účtovná jednotka vykazuje nové finančné aktívum, finančný záväzok alebo záväzok z obsluhy v reálnej hodnote.
- 3.2.12 Pri ukončení vykazovania finančného aktíva ako celku sa rozdiel medzi:
- úctovnou hodnotou (oceňovanou k dátumu ukončenia vykazovania) a
  - prijatou protihodnotou (vrátane akéhokoľvek prijatého nového aktíva zníženého o akýkoľvek prevzatý nový záväzok)

vykazuje vo výsledku hospodárenia.

- 3.2.13 Ak je prevedené aktívum časťou väčšieho finančného aktíva [ak účtovná jednotka napríklad prevádza úrokové peňažné toky, ktoré sú časťou dlhového nástroja, pozri odsek 3.2.2 písm. a)] a prevádzaná časť spĺňa podmienky na ukončenie vykazovania ako celok, alokuje sa predchádzajúca účtovná hodnota väčšieho finančného aktíva medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje, a časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, na základe pomerných reálnych hodnôt daných častí k dátumu prevodu. Na tento účel sa ponechané aktívum z obsluhy považuje za časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje. Rozdiel medzi:
- úctovnou hodnotou (oceňovanou k dátumu ukončenia vykazovania) alokovanou na časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, a
  - protihodnotou prijatou za časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje (vrátane akéhokoľvek prijatého nového aktíva zníženého o akýkoľvek prevzatý nový záväzok)

sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

- 3.2.14 Ak účtovná jednotka alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu väčšieho finančného aktíva medzi časť, ktorá sa naďalej vykazuje, a časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, treba reálnou hodnotou oceniť časť, ktorej vykazovanie pokračuje. Ak účtovná jednotka v minulosti predávala časti podobné tej časti, ktorá sa naďalej vykazuje, alebo existujú iné trhové transakcie pre takého časti, najlepší odhad jej reálnej hodnoty predstavujú posledné ceny zo skutočných transakcií. Ak neexistujú žiadne kótované ceny alebo posledné trhové transakcie, ktoré by potvrdzovali reálnu hodnotu časti, ktorá sa naďalej vykazuje, najlepším odhadom reálnej hodnoty je rozdiel medzi reálnou hodnotou väčšieho finančného aktíva ako celku a protihodnotou prijatou od nadobúdateľa za časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje.

**Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania**

- 3.2.15 Ak prevod nemá za následok ukončenie vykazovania, pretože účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené aktívum ako celok a vykazuje finančný záväzok z prijatej protihodnoty. V nasledujúcich obdobiach účtovná jednotka vykazuje akýkoľvek výnos z prevedeného aktíva a akýkoľvek náklad vzniknutý vo vzťahu k finančnému záväzku.

**Pokračujúca zainteresovanosť na prevedených aktívach**

- 3.2.16 Ak účtovná jednotka ani neprevedie a ani si neponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva a ponechá si ovládanie prevedeného aktíva, účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené aktívum v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti. Rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky na prevedenom aktíve predstavuje rozsah, v akom je účtovná jednotka vystavená zmenám hodnoty prevedeného aktíva. Napríklad:

- a) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu ručenia za prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky predstavuje i) hodnotu aktíva alebo ii) maximálnu sumu prijatej protihodnoty, ktorej splatenie by sa od účtovnej jednotky mohlo požadovať („záručná suma“), podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia;
- b) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu vypísanej alebo nakúpenej opcie (alebo oboch) na prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky predstavuje hodnotu prevedeného aktíva, ktorý môže účtovná jednotka spätne odkúpiť. V prípade vypísanej predajnej opcie na aktívum oceňované reálnou hodnotou je však rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky obmedzený na reálnu hodnotu prevedeného aktíva alebo realizačnú cenu opcie podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia (pozri odsek B3.2.13);
- c) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu opcie s peňažným vysporiadaním alebo podobného ustanovenia na prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky sa oceňuje tak isto, ako to vyplýva z opcií s nepeňažným vysporiadaním podľa vyššie uvedeného písmena b).

- 3.2.17 Ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazaní aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti, účtovná jednotka vykazuje aj súvisiaci záväzok. Napriek ostatným požiadavkám na oceňovanie uvedeným v tomto štandarde sa prevedené aktívum a súvisiaci záväzok oceňujú na základe, ktorý odzrkadľuje práva a povinnosti, ktoré si účtovná jednotka ponechala. Súvisiaci záväzok sa oceňuje tak, aby čistá účtovná hodnota prevedeného aktíva a súvisiaceho záväzku:

- a) bola amortizovanou hodnotou práv a povinností, ktoré si účtovná jednotka ponechala, ak sa prevedené aktívum oceňuje v amortizovanej hodnote; alebo

b) sa rovnala reálnej hodnote práv a povinností, ktoré si účtovná jednotka ponechala, ocenených jednotlivo v prípade, ak sa prevedené aktívum oceňuje reálnou hodnotou.

3.2.18 Účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní akýchkoľvek výnosov vyplývajúcich z prevedeného aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti a vykazuje akýkoľvek vzniknutý náklad zo súvisiaceho záväzku.

3.2.19 Na účely následného oceňovania sa vykázané zmeny v reálnej hodnote prevedeného aktíva a súvisiaceho záväzku účtujú navzájom konzistentným spôsobom v súlade s odsekom 5.7.1 a vzájomne sa nezapočítavajú.

3.2.20 Ak sa pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky týka len časti finančného aktíva (ak si účtovná jednotka napríklad ponechá opciu na spätné odkúpenie časti prevedeného aktíva, alebo si ponechá zostatkový podiel, z ktorého nevyplýva ponechanie si v podstate všetkých rizík a odmien z vlastníctva, a súčasne si účtovná jednotka ponechá ovládanie), účtovná jednotka alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného aktíva medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje na základe pokračujúcej zainteresovanosti, a časť, ktorá sa už nevykazuje, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí k dátumu prevodu. Na tento účel sa uplatňujú požiadavky odseku 3.2.14. Rozdiel medzi:

a) účtovnou hodnotou (oceňovanou k dátumu ukončenia vykazovania) alokovanou na časť, ktorá sa už nevykazuje, a

b) protihodnotou prijatou za časť, ktorá sa už nevykazuje,

sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

3.2.21 Ak sa prevedené aktívum oceňuje v amortizovanej hodnote, možnosť určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia podľa tohto štandardu sa na súvisiaci záväzok neuplatňuje.

Všetky prevody

3.2.22 Ak sa prevedené aktívum aj naďalej vykazuje, aktívum a súvisiaci záväzok sa vzájomne nezapočítavajú. Podobne účtovná jednotka vzájomne nezapočítava žiadny výnos vyplývajúci z prevedeného aktíva so žiadnym vzniknutým nákladom zo súvisiaceho záväzku (pozri odsek 42 štandardu IAS 32).

3.2.23 Ak prevodca poskytne nadobúateľovi nepenažný kolaterál (napríklad dlhový nástroj alebo nástroj vlastného imania), účtovanie kolaterálu u prevodcu a nadobúateľa závisí od toho, či má nadobúateľ právo na predaj alebo opätovné založenie kolaterálu, a od toho, či prevodca zlyhal. Prevodca a nadobúateľ účtujú kolaterál takto:

a) ak má nadobúateľ na základe zmluvy alebo zvyklosti právo na predaj alebo opätovné založenie kolaterálu, potom prevodca reklasifikuje toto aktívum vo svojom výkaze o finančnej situácii (napríklad ako požičané aktívum, založené nástroje vlastného imania alebo pohľadávku na spätné odkúpenie) oddelene od iných aktív;

b) ak nadobúateľ predá jemu poskytnutý kolaterál, vykazuje príjmy z predaja a záväzok ocenený reálnou hodnotou z titulu povinnosti vrátiť kolaterál;



- c) ak prevodca zlyhá na základe podmienok zmluvy a nie je ďalej oprávnený na opätovné získanie kolaterálu, ukončí vykazovanie kolaterálu, pričom nadobúdateľ vykáže kolaterál ako svoje aktívum prvotne ocenené reálnou hodnotou alebo, ak už kolaterál predal, ukončí vykazovanie svojej povinnosti vrátiť kolaterál;
- d) s výnimkou ustanovení písmena c) prevodca naďalej pokračuje vo vykazovaní kolaterálu ako svojho aktíva a nadobúdateľ nevykazuje kolaterál ako aktívum.

### 3.3 UKONČENIE VYKAZOVANIA FINANČNÝCH ZÁVÄZKOV

- 3.3.1 Účtovná jednotka vyradí finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zo svojho výkazu o finančnej situácii výlučne vtedy, ak záväzok zanikne – t. j. ak je povinnosť špecifikovaná v zmluve splnená alebo zrušená alebo sa skončí jej platnosť.
- 3.3.2 Výmena dlhových nástrojov medzi existujúcim dlžníkom a veriteľom so zásadne rozdielnymi podmienkami sa účtuje ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykázanie nového finančného záväzku. Podobne sa zásadná zmena podmienok existujúceho finančného záväzku alebo jeho časti (bez ohľadu na jeho súvis s finančnými ťažkosťami dlžníka) účtuje ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykázanie nového finančného záväzku.
- 3.3.3 Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku (alebo časti finančného záväzku), ktorý zanikol alebo bol prevedený na inú stranu, a zaplatenou protihodnotou vrátane akýchkoľvek prevedených nepeňažných aktív alebo prevzatých záväzkov sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.
- 3.3.4 Ak účtovná jednotka spätne odkúpi časť finančného záväzku, účtovná jednotka alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného záväzku medzi časť, ktorá sa naďalej vykazuje, a časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, a to na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí k dátumu spätného odkúpenia. Rozdiel medzi a) účtovnou hodnotou alokovanou na časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, a b) zaplatenou protihodnotou vrátane akýchkoľvek prevedených nepeňažných aktív alebo prevzatých záväzkov vo vzťahu k časti, ktorej vykazovanie sa ukončuje, sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.
- 3.3.5 Niektoré účtovné jednotky prevádzkujú – buď interne alebo externe – investičný fond, ktorý poskytuje investorom výnosy určované jednotkami v tomto fonde, a vykazujú finančné záväzky za sumy, ktoré majú uvedeným investorom zaplatiť. Niektoré účtovné jednotky podobne vystavujú skupiny poisťných zmlúv s prvkami priamej účasti a takéto účtovné jednotky majú v držbe podkladové položky. Niektoré takéto fondy alebo podkladové položky zahŕňajú finančný záväzok účtovnej jednotky (napríklad emitované podnikové dlhopisy). Napriek ostatným požiadavkám uvedeným v tomto štandarde týkajúcim sa ukončenia vykazovania finančných záväzkov sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že neukončí vykazovanie svojho finančného záväzku, ktorý je zahrnutý v takomto fonde alebo ktorý je podkladovou položkou, výlučne v prípade, že účtovná jednotka na takéto účely spätne odkúpi svoj finančný záväzok. Namiesto toho sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že bude pokračovať v účtovaní uvedeného nástroja ako finančného záväzku a že o spätné odkúpenom nástroji bude účtovať, akoby tento nástroj bol finančným aktívom, a ocení ho reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s týmto štandardom. Takéto rozhodnutie nemožno neskôr meniť a prijíma sa pre jednotlivé nástroje. Na účely tohto rozhodnutia poisťné zmluvy zahŕňajú investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku. (Pozri štandard IFRS 17, kde sú vymedzené termíny, ktoré sa používajú v tomto odseku.)

## KAPITOLA 4 Klasifikácia

### 4.1 KLASIFIKÁCIA FINANČNÝCH AKTÍV

- 4.1.1 Pokiaľ sa neuplatňuje odsek 4.1.5, účtovná jednotka klasifikuje finančné aktíva ako následne oceňované v amortizovanej hodnote, reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia na základe oboch týchto aspektov:

- a) obchodného modelu účtovnej jednotky na riadenie finančných aktív a
- b) charakteristických znakov zmluvných peňažných tokov finančného aktíva.

4.1.2 Finančné aktívum sa oceňuje v amortizovanej hodnote, ak sú splnené obe tieto podmienky:

- a) finančné aktívum je držané v rámci obchodného modelu, ktorého zámerom je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, a
- b) zmluvné podmienky finančného aktíva vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré predstavujú výhradne splátky istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny.

Odseky B4.1.1 až B4.1.26 poskytujú návod k tomu, ako uplatňovať tieto podmienky.

4.1.2A Finančné aktívum sa oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, ak sú splnené obe tieto podmienky:

- a) finančné aktívum je držané v rámci obchodného modelu, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančného aktíva, a
- b) zmluvné podmienky finančného aktíva vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré predstavujú výhradne splátky istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny.

Odseky B4.1.1 až B4.1.26 poskytujú návod k tomu, ako uplatňovať tieto podmienky.

4.1.3 Na účely uplatňovania odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b):

- a) istina je reálna hodnota finančného aktíva pri prvotnom zaúčtovaní. Odsek B4.1.7B poskytuje ďalší návod k významu pojmu istina;
- b) úrok pozostáva z protihodnoty za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko súvisiace s nesplatenou sumou istiny počas príslušného časového obdobia a za iné základné riziká a náklady požíčavania, ako aj zo ziskovej marže. Odseky B4.1.7A a B4.1.9A až B4.1.9E poskytujú ďalší návod k významu pojmu úrok vrátane významu pojmu časová hodnota peňazí.

4.1.4 Finančné aktívum sa oceňuje reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pokiaľ sa neoceňuje v amortizovanej hodnote v súlade s odsekom 4.1.2 alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A. Pri určitých investíciách do *nástrojov vlastného imania*, ktoré by sa inak oceňovali reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, sa však môže účtovná jednotka pri ich prvotnom zaúčtovaní neodvolateľne rozhodnúť, že následné zmeny reálnej hodnoty bude prezentovať v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odseky 5.7.5 až 5.7.6).

**Možnosť určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia**

**4.1.5** Napriek ustanoveniam odsekov 4.1.1 až 4.1.4 môže účtovná jednotka pri prvotnom zaúčtovaní neodvolateľne určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak sa týmto určením eliminuje alebo výrazne zníži nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy označovaná ako „účtovný nesúlad“), ktorá by inak vyplynula z ocenenia aktív alebo záväzkov alebo vykázania ziskov a strát z nich na iných základoch (pozri odseky B4.1.29 až B4.1.32).

**4.2** KLASIFIKÁCIA FINANČNÝCH ZÁVÄZKOV

**4.2.1** Účtovná jednotka klasifikuje všetky finančné záväzky ako následne oceňované v amortizovanej hodnote s výnimkou:

a) *finančných záväzkov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia*. Takéto záväzky vrátane *derivátov*, ktoré sú záväzkami, sa následne oceňujú reálnou hodnotou;

b) *finančných záväzkov, ktoré vzniknú, keď prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, alebo pri ktorých sa použije prístup pokračujúcej zainteresovanosti*. Na oceňovanie takýchto finančných záväzkov sa vzťahujú odseky 3.2.15 a 3.2.17;

c) *zmlúv o finančnej záruke*. Poskytovateľ finančnej záruky po prvotnom zaúčtovaní [pokiaľ sa neuplatňuje odsek 4.2.1 písm. a) alebo b)] následne takúto zmluvu oceňuje vyššou spomedzi týchto hodnôt:

i) sumou *opravnej položky na stratu* určenej v súlade s oddielom 5.5;

ii) prvotne zaúčtovanou sumou (pozri odsek 5.1.1) zníženou (ak je to potrebné) o kumulovanú hodnotu *príjmov vykázanú* v súlade so zásadami štandardu IFRS 15;

d) *prísľubov poskytnúť úver s úrokovou mierou nižšou, než je trhová úroková sadzba*. Poskytovateľ takéhoto prísľubu [pokiaľ sa neuplatňuje odsek 4.2.1 písm. a)] následne takýto prísľub oceňuje vyššou spomedzi týchto hodnôt:

i) sumou *opravnej položky na stratu* určenej v súlade s oddielom 5.5;

ii) prvotne zaúčtovanou sumou (pozri odsek 5.1.1) zníženou (ak je to potrebné) o kumulovanú hodnotu *príjmov vykázanú* v súlade so zásadami štandardu IFRS 15;

e) *podmieneného plnenia, ktoré nadobúdateľ vykazuje v rámci podnikovej kombinácie, na ktorú sa vzťahuje štandard IFRS 3*. Takéto podmienené plnenie sa následne oceňuje reálnou hodnotou, pričom zmeny sa vykazujú vo výsledku hospodárenia.

**Možnosť určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia**

**4.2.2** Účtovná jednotka môže pri prvotnom zaúčtovaní neodvolateľne určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, keď to umožňuje odsek 4.3.5 alebo keď sú výsledkom takéhoto určenia relevantnejšie informácie, pretože sa nimi buď:

- a) eliminuje alebo výrazne znižuje nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy označovaná ako „účtovný nesúlad“), ktorá by inak vyplynula z ocenenia aktív alebo záväzkov alebo vykázania ziskov a strát z nich na iných základoch (pozri odseky B4.1.29 až B4.1.32); alebo
- b) skupina finančných záväzkov alebo finančných aktív a finančných záväzkov sa riadi a jej výkonnosť sa vyhodnocuje na základe reálnej hodnoty v súlade so zdokumentovanou stratégiou riadenia rizika alebo investovania a informácie o skupine sa poskytujú na tomto základe interne kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky (podľa vymedzenia v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*), napríklad predstavenstvu účtovnej jednotky a výkonnému riaditeľovi (pozri odseky B4.1.33 až B4.1.36).

#### 4.3 VLOŽENÉ DERIVÁTY

- 4.3.1 Vložený derivát je zložkou hybridnej zmluvy, ktorá obsahuje aj nederivátovú hostiteľskú zmluvu – pričom účinkom je, že niektoré peňažné toky kombinovaného nástroja sa menia podobným spôsobom ako pri samostatnom deriváte. Vložený derivát spôsobuje, že sa niektoré alebo všetky peňažné toky, ktoré by sa inak vyžadovali na základe zmluvy, menia podľa určenej úrokovej miery, ceny finančného nástroja, ceny komodity, kurzu cudzej meny, indexu cien alebo sadzieb, úverového ratingu alebo úverového indexu alebo inej premennej za predpokladu, že v prípade nefinančnej premennej nie je daná premenná špecifická pre zmluvnú stranu. Derivát pripojený k *finančnému nástroju*, ktorý sa však dá zmluvne previesť nezávisle od uvedeného nástroja, alebo ktorý má inú protistranu, sa nepovažuje za vložený derivát, ale za samostatný finančný nástroj.

#### Hybridné zmluvy s hostiteľskými zmluvami s finančnými aktívami

- 4.3.2 Ak hybridná zmluva obsahuje hostiteľskú zmluvu, ktorá je aktívom patriacim do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky odsekov 4.1.1 až 4.1.5 na celú hybridnú zmluvu.

#### Ostatné hybridné zmluvy

- 4.3.3 Ak hybridná zmluva obsahuje hostiteľskú zmluvu, ktorá nie je aktívom patriacim do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, vložený derivát sa oddelí od hostiteľskej zmluvy a účtuje sa ako derivát podľa tohto štandardu výlučne v prípade, keď:

- a) ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu nie sú úzko súvisiace s ekonomickými vlastnosťami a rizikami hostiteľskej zmluvy (pozri odseky B4.3.5 a B4.3.8);
- b) samostatný nástroj s rovnakými podmienkami ako vložený derivát by spĺňal definíciu derivátu; a
- c) hybridná zmluva sa neoceňuje reálnou hodnotou, v rámci ktorej sa zmeny reálnej hodnoty vykazujú vo výsledku hospodárenia (t. j. derivát, ktorý je vložený do finančného záväzku oceňovaného reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, sa neoddeľuje).

- 4.3.4 Ak sa vložený derivát oddelí, hostiteľská zmluva sa účtuje v súlade s príslušnými štandardmi. V tomto štandarde sa nestanovuje, či sa vložený derivát prezentuje samostatne vo výkaze o finančnej situácii.

- 4.3.5** Napriek ustanoveniam odsekov 4.3.3 a 4.3.4 platí, že ak zmluva obsahuje jeden alebo viac vložených derivátov a hostiteľská zmluva nie je aktívom patriacim do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, účtovná jednotka môže určiť celú hybridnú zmluvu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia s výnimkou prípadu, keď:
- vložený derivát/deriváty výrazne nemenia peňažné toky, ktoré by sa inak požadovali podľa zmluvy; alebo
  - na základe stručnej analýzy alebo aj bez analýzy je jasné, že keď sa podobný hybridný nástroj posudzuje po prvýkrát, oddelenie vloženého derivátu/derivátov je zakázané, napríklad opcia na predčasné splatenie vložená do úveru, ktorá povoľuje držiteľovi predčasne splatiť úver vo výške približne jeho amortizovanej hodnoty.
- 4.3.6** Ak účtovná jednotka musí podľa tohto štandardu oddeliť vložený derivát od jeho hostiteľskej zmluvy, ale nedokáže samostatne oceniť vložený derivát buď pri jeho nadobudnutí alebo na konci následného obdobia finančného vykazovania, určí celú hybridnú zmluvu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.
- 4.3.7** Ak účtovná jednotka nedokáže spoľahlivo oceniť vložený derivát reálnou hodnotou na základe jeho zmluvných podmienok, reálnou hodnotou vloženého derivátu je rozdiel medzi reálnou hodnotou hybridnej zmluvy a reálnou hodnotou hostiteľskej zmluvy. Ak účtovná jednotka nedokáže oceniť vložený derivát reálnou hodnotou pomocou tejto metódy, uplatní sa odsek 4.3.6 a hybridná zmluva sa určí za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.
- 4.4** REKLASIFIKÁCIA
- 4.4.1** Účtovná jednotka reklasifikuje všetky dotknuté finančné aktíva v súlade s odsekmi 4.1.1 až 4.1.4 výlučne vtedy, keď zmení svoj obchodný model riadenia finančných aktív. Pozri odseky 5.6.1 až 5.6.7, B4.4.1 až B4.4.3 a B5.6.1 až B5.6.2, kde sa nachádza ďalší návod na reklasifikáciu finančných aktív.
- 4.4.2** Finančné záväzky účtovná jednotka reklasifikovať nesmie.
- 4.4.3** Reklaifikáciou na účely odsekov 4.4.1 až 4.4.2 nie sú tieto zmeny okolností:
- položka, ktorá bola predtým určeným a účinným zabezpečovacím nástrojom v zabezpečení peňažných tokov alebo zabezpečení čistej investície, už nespĺňa podmienky, aby sa považovala za takýto nástroj;
  - položka sa stane určeným a účinným zabezpečovacím nástrojom v zabezpečení peňažných tokov alebo zabezpečení čistej investície; a
  - zmeny ocenenia v súlade s oddielom 6.7.

## KAPITOLA 5 Oceňovanie

### 5.1 PRVOTNÉ OCENENIE

- 5.1.1** Okrem obchodných pohľadávok patriacich do rozsahu pôsobnosti odseku 5.1.3 oceňuje účtovná jednotka pri prvotnom zaúčtovaní finančné aktívum alebo finančný záväzok jeho reálnou hodnotou zvýšenou alebo zníženou – v prípade, že finančné aktívum alebo finančný záväzok nie sú oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia – o *transakčné náklady*, ktoré sú priamo priraditeľné k nadobudnutiu finančného aktíva alebo emisii finančného záväzku.

**5.1.1A Ak sa však reálna hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku pri prvotnom zaúčtovaní líši od transakčnej ceny, účtovná jednotka uplatňuje odsek B5.1.2A.**

5.1.2 Ak účtovná jednotka používa pre aktívum, ktoré sa následne oceňuje v amortizovanej hodnote, účtovanie k dátumu vysporiadania, takéto aktívum sa prvotne zaúčtuje v jeho reálnej hodnote k dátumu uskutočnenia obchodu (pozri odseky B3.1.3 až B3.1.6).

5.1.3 Napriek požiadavke odseku 5.1.1 platí, že pri prvotnom zaúčtovaní oceňuje účtovná jednotka obchodné pohľadávky v ich transakčnej cene (v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 15), ak tieto obchodné pohľadávky neobsahujú významnú zložku financovania v súlade so štandardom IFRS 15 (alebo ak účtovná jednotka uplatňuje praktickú pomôcku v súlade s odsekom 63 štandardu IFRS 15).

#### 5.2 NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE FINANČNÝCH AKTÍV

**5.2.1 Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka oceňuje finančné aktívum v súlade s odsekmi 4.1.1 až 4.1.5 takto:**

a) v amortizovanej hodnote;

b) reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku; alebo

c) reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

5.2.2 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky oddielu 5.5 týkajúce sa zníženia hodnoty na finančné aktíva, ktoré sa oceňujú v amortizovanej hodnote v súlade s odsekom 4.1.2, a na finančné aktíva, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A.

5.2.3 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky účtovania zabezpečenia podľa odsekov 6.5.8 až 6.5.14 (a prípadne podľa odsekov 89 až 94 štandardu IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika) na finančné aktívum, ktoré je určené za zabezpečenú položku<sup>(50)</sup>.

#### 5.3 NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE FINANČNÝCH ZÁVÄZKOV

**5.3.1 Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka oceňuje finančný záväzok v súlade s odsekmi 4.2.1 až 4.2.2.**

5.3.2 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky účtovania zabezpečenia podľa odsekov 6.5.8 až 6.5.14 (a prípadne podľa odsekov 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika) na finančný záväzok, ktorý je určený za zabezpečenú položku.

<sup>(50)</sup> V súlade s odsekom 7.2.21 si účtovná jednotka môže ako svoju účtovnú politiku namiesto požiadaviek kapitoly 6 tohto štandardu zvoliť to, že bude pokračovať v uplatňovaní požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa štandardu IAS 39. Ak sa účtovná jednotka takto rozhodla, odkazy v tomto štandarde na konkrétne požiadavky účtovania zabezpečenia podľa kapitoly 6 sú irelevantné. Namiesto toho účtovná jednotka uplatňuje príslušné požiadavky účtovania zabezpečenia podľa štandardu IAS 39.



## 5.4 OCEŇOVANIE V AMORTIZOVANEJ HODNOTE

**Finančné aktíva***Metóda efektívnej úrokovej miery*

**5.4.1** Úrokové výnosy sa vypočítavajú *metódou efektívnej úrokovej miery* (pozri dodatok A a odseky B5.4.1 až B5.4.7). Výpočet sa vykonáva tak, že na *hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva* sa uplatní *efektívna úroková miera*, pričom výnimku tvoria:

- a) *kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva*. Pri týchto finančných aktívach účtovná jednotka použije *úverovo upravenú efektívnu úrokovú mieru*, ktorú uplatní na *amortizovanú hodnotu finančného aktíva* z prvotného zaúčtovania;
- b) *finančné aktíva*, ktoré nie sú kúpenými ani vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami, ale *úverovo znehodnotenými finančnými aktívami* sa následne stali. Pri týchto finančných aktívach účtovná jednotka uplatňuje v následných obdobiach vykazovania na amortizovanú hodnotu finančného aktíva *efektívnu úrokovú mieru*.

5.4.2 Účtovná jednotka, ktorá v období vykazovania vypočítava úrokové výnosy tak, že na amortizovanú hodnotu finančného aktíva uplatňuje metódu efektívnej úrokovej miery v súlade s odsekom 5.4.1 písm. b), v následných obdobiach vykazovania vypočítava úrokové výnosy tak, že efektívnu úrokovú mieru uplatní na hrubú účtovnú hodnotu, ak sa úverové riziko súvisiace s finančným nástrojom zlepší do tej miery, že finančné aktívum už nie je úverovo znehodnotené a toto zlepšenie možno objektívne prisúdiť udalosti, ku ktorej došlo po tom, ako boli uplatnené požiadavky odseku 5.4.1 písm. b) (ako napríklad zlepšenie úverového ratingu dlžníka).

*Zmena zmluvných peňažných tokov*

5.4.3 Keď dôjde k opätovnému prerokovaniu alebo inej zmene zmluvných peňažných tokov z finančného aktíva a opätovné prerokovanie alebo zmena nevedú k ukončeniu vykazovania uvedeného finančného aktíva v súlade s týmto štandardom, účtovná jednotka prepočíta hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva a vo výsledku hospodárenia vykáže *zisk alebo stratu zo zmeny podmienok*. Hrubá účtovná hodnota finančného aktíva sa prepočítava ako súčasná hodnota opätovne prerokovaných alebo zmenených zmluvných peňažných tokov, ktoré sú diskontované pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného aktíva (alebo úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou pre kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva) alebo, keď je to vhodné, revidovanou efektívnou úrokovou mierou vypočítanou v súlade s odsekom 6.5.10. Akékoľvek vzniknuté náklady alebo poplatky upravujú účtovnú hodnotu zmeneného finančného aktíva a amortizujú sa počas zostávajúcej doby zmeneného finančného aktíva.

*Odpisovanie*

**5.4.4** **Účtovná jednotka priamo zníži hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva, keď účtovná jednotka odôvodnene neočakáva, že finančné aktívum spätne získa ako celok alebo čiastočne. Odpísanie predstavuje udalosť ukončenia vykazovania [pozri odsek B3.2.16 písm. r)].**

**Zmeny základu na určovanie zmluvných peňažných tokov v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb**

5.4.5 Účtovná jednotka uplatňuje odseky 5.4.6 až 5.4.9 na finančné aktívum alebo finančný záväzok výlučne vtedy, ak sa základ na určovanie zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva alebo finančného záväzku mení v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb. Na tento účel sa pojem „reforma referenčných úrokových sadzieb“ vzťahuje na celotrhovú reformu referenčných úrokových sadzieb, ako sa opisuje v odseku 6.8.2.

5.4.6 Základ na určovanie zmluvných peňažných tokov finančného aktíva alebo finančného záväzku sa môže zmeniť:

- a) zmenou zmluvných podmienok stanovených pri prvotnom zaúčtovaní finančného nástroja (napríklad sa zmenia zmluvné podmienky s cieľom nahradiť referenčnú úrokovú sadzbu alternatívnou referenčnou sadzbou);

- b) spôsobom, ktorý sa nebral do úvahy – alebo sa nepredpokladal – v zmluvných podmienkach pri prvotnom zaúčtovaní finančného nástroja, bez zmeny zmluvných podmienok (metóda výpočtu referenčnej úrokovej sadzby sa napríklad zmení bez zmeny zmluvných podmienok); a/alebo
- c) z dôvodu aktivácie existujúcej zmluvnej podmienky (napríklad sa aktivuje existujúca záložná doložka).

5.4.7 Účtovná jednotka uplatňuje ako praktickú pomôcku odsek B5.4.5 s cieľom účtovať zmenu základu na určovanie zmluvných peňažných tokov finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorá sa vyžaduje v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb. Táto praktická pomôcka sa uplatňuje len na takéto zmeny a len v rozsahu, v akom sa zmena vyžaduje v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb (pozri aj odsek 5.4.9). Na tento účel sa zmena základu na určovanie zmluvných peňažných tokov vyžaduje v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb výlučne vtedy, ak sú splnené obe tieto podmienky:

- a) zmena je potrebná ako priamy dôsledok reformy referenčných úrokových sadzieb; a
- b) nový základ na určovanie zmluvných peňažných tokov je hospodársky rovnocenný predchádzajúcemu základu (t. j. základu bezprostredne predchádzajúcemu zmene).

5.4.8 Príklady zmien, ktoré vedú k novému základu na určovanie zmluvných peňažných tokov, ktorý je hospodársky rovnocenný predchádzajúcemu základu (t. j. základu bezprostredne predchádzajúcemu zmene), sú:

- a) nahradenie existujúcej referenčnej úrokovej sadzby použitej na určenie zmluvných peňažných tokov finančného aktíva alebo finančného záväzku alternatívnou referenčnou sadzbou – alebo vykonaním takejto reformy referenčných úrokových sadzieb tak, že sa zmení metóda používaná na výpočet referenčných úrokových sadzieb – pomocou pridania pevného rozpätia potrebného na kompenzáciu rozdielu základu medzi existujúcou referenčnou úrokovou sadzbou a alternatívnou referenčnou sadzbou;
- b) zmeny obdobia úpravy úrokovej sadzby, dátumov úpravy úrokovej sadzby alebo počtu dní medzi dátumami platby kupónu s cieľom vykonať reformu referenčnej úrokovej sadzby; a
- c) pridanie záložného ustanovenia k zmluvným podmienkam finančného aktíva alebo finančného záväzku s cieľom umožniť vykonanie akejkoľvek zmeny opísanej vo vyššie uvedených písmenách a) a b).

5.4.9 Ak sa vykonajú zmeny finančného aktíva alebo finančného záväzku popri zmenách základu na určovanie zmluvných peňažných tokov vyžadovaných v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb, účtovná jednotka najprv uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku 5.4.7 na zmeny vyžadované v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb. Účtovná jednotka potom uplatňuje uplatniteľné požiadavky uvedené v tomto štandarde na akékoľvek dodatočné zmeny, na ktoré sa praktická pomôcka neuplatňuje. Ak dodatočná zmena nevedie k ukončeniu vykazovania finančného aktíva alebo finančného záväzku, účtovná jednotka uplatňuje odsek 5.4.3 alebo prípadne odsek B5.4.6 na účtovanie uvedenej dodatočnej zmeny. Ak dodatočná zmena vedie k ukončeniu vykazovania finančného aktíva alebo finančného záväzku, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania.

## 5.5 ZNÍŽENIE HODNOTY

### **Vykazovanie očakávaných úverových strát**

#### *Všeobecný prístup*

5.5.1 Účtovná jednotka vykazuje opravnú položku na stratu pre *očakávané úverové straty* z finančného aktíva, ktoré sa oceňuje v súlade s odsekmi 4.1.2 alebo 4.1.2A, lízingovej pohľadávky, *zmluvného aktíva* alebo úverového príslužbu a zmluvy o finančnej záruke, na ktoré sa uplatňujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty v súlade s odsekom 2.1 písm. g), odsekom 4.2.1 písm. c) alebo odsekom 4.2.1 písm. d).

- 5.5.2 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty na vykazovanie a oceňovanie opravnej položky na stratu pri finančných aktívach, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A. Opravná položka na stratu sa však vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a neznižuje účtovnú hodnotu finančného aktíva vo výkaze o finančnej situácii.
- 5.5.3 Pod podmienkou odsekov 5.5.13 až 5.5.16 účtovná jednotka ku každému dátumu vykazovania oceňuje opravnú položku na stratu pri finančnom nástroji v hodnote, ktorá sa rovná *očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti*, ak sa úverové riziko vyplývajúce z daného finančného nástroja od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo.
- 5.5.4 Cieľom požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty je vykázat očakávané úverové straty počas celej životnosti pre všetky finančné nástroje, pri ktorých došlo od prvotného zaúčtovania k výraznému zvýšeniu úverového rizika – či už posudzovaného jednotlivito alebo kolektívne – s ohľadom na všetky primerané a preukázateľné informácie vrátane tých, ktoré sú zamerané na budúcnosť.
- 5.5.5 Pod podmienkou odsekov 5.5.13 až 5.5.16, ak od prvotného zaúčtovania nedošlo k dátumu vykazovania k výraznému zvýšeniu úverového rizika vyplývajúceho z finančného nástroja, účtovná jednotka oceňuje opravnú položku na stratu pre uvedený finančný nástroj v hodnote, ktorá sa rovná *12-mesačným očakávaným úverovým stratám*.
- 5.5.6 Pre úverové prísluby a zmluvy o finančných zárukách sa za dátum, keď sa účtovná jednotka stane stranou neodvolateľného príslubu, považuje dátum prvotného zaúčtovania na účely uplatnenia požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty.
- 5.5.7 Ak účtovná jednotka ocenila opravnú položku na stratu pre finančný nástroj v hodnote, ktorá sa rovná *očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti* v predchádzajúcom období vykazovania, no k súčasnému dátumu vykazovania určí, že ustanovenie odseku 5.5.3 už nie je splnené, účtovná jednotka oceňuje opravnú položku na stratu v hodnote, ktorá sa rovná *12-mesačným očakávaným úverovým stratám* k súčasnému dátumu vykazovania.
- 5.5.8 Účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia ako *zisk alebo stratu zo zníženia hodnoty* hodnotu očakávaných úverových strát (alebo ich zrušenie), ktorá je nutná na úpravu opravnej položky na stratu k dátumu vykazovania na výšku, ktorej vykázanie je povinné v súlade s týmto štandardom.

*Stanovenie výrazných zvýšení úverového rizika*

- 5.5.9 Ku každému dátumu vykazovania účtovná jednotka posudzuje, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika vyplývajúceho z finančného nástroja. Pri uskutočňovaní toho posúdenia účtovná jednotka používa namiesto zmeny výšky očakávaných úverových strát zmenu rizika výskytu zlyhania počas očakávanej životnosti finančného nástroja. Keď účtovná jednotka uskutočňuje toto posúdenie, porovnáva riziko výskytu zlyhania pri finančnom nástroji k dátumu vykazovania s rizikom výskytu zlyhania pri finančnom nástroji k dátumu prvotného zaúčtovania a zohľadňuje primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprímeraných nákladov či úsilia a ktoré svedčia o výrazných zvýšeníach úverového rizika od prvotného zaúčtovania.
- 5.5.10 Účtovná jednotka môže predpokladať, že úverové riziko vyplývajúce z finančného nástroja sa od prvotného zaúčtovania výrazne nezvýšilo, ak bolo stanovené, že finančný nástroj má k dátumu vykazovania nízke úverové riziko (pozri odseky B5.5.22 až B5.5.24).

- 5.5.11 Ak sú bez neprimeraných nákladov či úsilia k dispozícii na budúcnosť zamerané primerané a preukázateľné informácie, účtovná jednotka sa pri stanovovaní toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, nemôže spoliehať výlučne na informácie o stave po splatnosti. Ak však informácie, ktoré sú viac zamerané na budúcnosť než informácie o stave po splatnosti (buď jednotlivo alebo kolektívne), nie sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov či úsilia, účtovná jednotka môže použiť informácie o stave po splatnosti s cieľom stanoviť, či od prvotného zaúčtovania došlo k výrazným zvýšeniam úverového rizika. Bez ohľadu na spôsob, akým účtovná jednotka posudzuje výrazné zvýšenia úverového rizika, existuje vyvrátiteľná domnienka, že úverové riziko vyplývajúce z finančného aktíva sa od prvotného zaúčtovania výrazne zvýšilo, keď sú zmluvné platby viac než 30 dní po splatnosti. Účtovná jednotka môže túto domnienku vyvrátiť, ak má primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov či úsilia a ktoré preukazujú, že úverové riziko sa od prvotného zaúčtovania výrazne nezvýšilo aj napriek tomu, že zmluvné platby sú viac než 30 dní po splatnosti. Keď účtovná jednotka stanoví, že došlo k výrazným zvýšeniam úverového rizika pred tým, ako zmluvné platby prekročili 30 dní po splatnosti, vyvrátiteľná domnienka sa neuplatňuje.

*Zmenené finančné aktíva*

- 5.5.12 Ak zmluvné peňažné toky z finančného aktíva boli opätovne prerokované alebo zmenené a vykazovanie finančného aktíva nebolo ukončené, účtovná jednotka posúdi, či došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika vyplývajúceho z finančného nástroja v súlade s odsekom 5.5.3 tak, že porovná:

- a) riziko výskytu zlyhania k dátumu vykazovania (na základe zmenených zmluvných podmienok); a
- b) riziko výskytu zlyhania k prvotnému zaúčtovaniu (na základe pôvodných, nezmenených zmluvných podmienok).

*Kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotenú finančné aktíva*

- 5.5.13 **Napriek ustanoveniam odsekov 5.5.3 a 5.5.5 účtovná jednotka k dátumu vykazovania vykazuje len kumulované zmeny očakávaných úverových strát počas celej životnosti od prvotného zaúčtovania ako opravnú položku na stratu pre kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotenú finančné aktíva.**

- 5.5.14 Ku každému dátumu vykazovania účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia výšku zmeny očakávaných úverových strát počas celej životnosti ako zisk alebo stratu zo zníženia hodnoty. Účtovná jednotka vykazuje priaznivé zmeny očakávaných úverových strát počas celej životnosti ako zisk zo zníženia hodnoty aj vtedy, keď sú očakávané úverové straty počas celej životnosti nižšie než výška očakávaných úverových strát, ktoré boli pri prvotnom zaúčtovaní zahrnuté do odhadovaných peňažných tokov.

**Zjednodušený prístup pre obchodné pohľadávky, zmluvné aktíva a lízingové pohľadávky**

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

- a) **obchodné pohľadávky alebo zmluvné aktíva, ktoré sú výsledkom transakcií, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 15 a ktoré:**

- i) **neobsahujú významnú zložku financovania v súlade so štandardom IFRS 15 (alebo ak účtovná jednotka uplatňuje praktickú pomôcku v súlade s odsekom 63 štandardu IFRS 15); alebo**

- ii) **obsahujú významnú zložku financovania v súlade so štandardom IFRS 15, ak si účtovná jednotka za svoju účtovnú politiku zvolí oceňovanie opravnej položky na stratu v hodnote, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti. Táto účtovná politika sa uplatňuje na všetky takéto obchodné pohľadávky alebo zmluvné aktíva, no možno ju uplatniť oddelene na obchodné pohľadávky a zmluvné aktíva;**

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

5.5.16 Účtovná jednotka si účtovnú politiku môže zvoliť navzájom nezávisle pre obchodné pohľadávky, lízingové pohľadávky a zmluvné aktíva.

#### Oceňovanie očakávaných úverových strát

5.5.17 Účtovná jednotka oceňuje očakávané úverové straty finančného nástroja spôsobom, v ktorom sa odzrkadľuje:

a) nezaajatá a pravdepodobnosťou vážená výška, ktorá sa stanovuje posúdením viacerých možných výsledkov;

b) časová hodnota peňazí; a

c) primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dátumu vykazovania k dispozícii bez neprimeraných nákladov či úsilia o minulých udalostiach, súčasných podmienkach a prognózach budúcich hospodárskych podmienok.

5.5.18 Pri oceňovaní očakávaných úverových strát účtovná jednotka nemusí nevyhnutne identifikovať každý možný scenár. Musí však zohľadniť riziko alebo pravdepodobnosť toho, že dôjde k úverovej strate, a to tak, že zohľadní možnosť, že k úverovej strate dôjde, a možnosť, že k úverovej strate nedôjde, a to aj vtedy, ak je pravdepodobnosť výskytu úverovej straty veľmi nízka.

5.5.19 Maximálnym obdobím, ktoré treba pri oceňovaní očakávaných úverových strát zohľadniť, je maximálne zmluvné obdobie (vrátane možností na jeho predĺženie), počas ktorého je účtovná jednotka vystavená úverovému riziku, a nie dlhšie obdobie, aj ak by toto dlhšie obdobie bolo v súlade s obchodnou praxou.

5.5.20 Niektoré finančné nástroje však zahŕňajú tak úverovú zložku, ako aj zložku nevyčerpaného prísľubu, pričom zmluvná možnosť účtovnej jednotky požadovať splatenie a zrušiť nevyčerpaný prísľub neobmedzuje expozíciu účtovnej jednotky voči úverovým stratám do zmluvnej výpovednej lehoty. Pri takýchto finančných nástrojoch – a len pri takýchto finančných nástrojoch – účtovná jednotka oceňuje očakávané úverové straty počas obdobia, počas ktorého je účtovná jednotka vystavená úverovému riziku a očakávané úverové straty by sa nezmiernili opatreniami na riadenie úverového rizika ani vtedy, keď toto obdobie presahuje maximálne zmluvné obdobie.

5.6 REKLASIFIKÁCIA FINANČNÝCH AKTÍV

5.6.1 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktíva v súlade s odsekom 4.4.1, reklasifikáciu uplatňuje prospektívne od dátumu reklasifikácie. Účtovná jednotka neprehodnocuje žiadne predtým vykázané zisky, straty (vrátane ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty) ani úroky. V odsekoch 5.6.2 až 5.6.7 sú uvedené požiadavky na reklasifikácie.

5.6.2 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, jeho reálna hodnota sa oceňuje k dátumu reklasifikácie. Akýkoľvek zisk alebo strata vyplývajúca z rozdielu medzi predchádzajúcou amortizovanou hodnotou finančného aktíva a reálnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

- 5.6.3 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia do kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote, jeho reálna hodnota k dátumu reklasifikácie sa stáva jeho novou hrubou účtovnou hodnotou. (Pozri odsek B5.6.2, kde sa nachádza návod týkajúci sa spôsobu stanovovania efektívnej úrokovej miery a opravnej položky na stratu k dátumu reklasifikácie.)
- 5.6.4 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, jeho reálna hodnota sa oceňuje k dátumu reklasifikácie. Akýkoľvek zisk alebo strata vyplývajúca z rozdielu medzi predchádzajúcou amortizovanou hodnotou finančného aktíva a reálnou hodnotou sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Efektívna úroková miera a oceňovanie očakávaných úverových strát sa v dôsledku reklasifikácie neupravujú. (Pozri odsek B5.6.1.)
- 5.6.5 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku do kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote, finančné aktívum sa reklasifikuje v jeho reálnej hodnote k dátumu reklasifikácie. Kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa však z vlastného imania odstráni a upraví sa s ohľadom na reálnu hodnotu finančného aktíva k dátumu reklasifikácie. V dôsledku toho sa finančné aktívum k dátumu reklasifikácie oceňuje tak, akoby bolo vždy oceňované v amortizovanej hodnote. Táto úprava má vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku, no nemá vplyv na výsledok hospodárenia, a preto nejde o reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*). Efektívna úroková miera a oceňovanie očakávaných úverových strát sa v dôsledku reklasifikácie neupravujú. (Pozri odsek B5.6.1.)
- 5.6.6 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, finančné aktívum sa naďalej oceňuje reálnou hodnotou. (Pozri odsek B5.6.2, kde sa nachádza návod týkajúci sa spôsobu stanovovania efektívnej úrokovej miery a opravnej položky na stratu k dátumu reklasifikácie.)
- 5.6.7 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, finančné aktívum sa naďalej oceňuje reálnou hodnotou. Kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1) k dátumu reklasifikácie.
- 5.7 ZISKY A STRATY
- 5.7.1 Zisk alebo strata z finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou, sa vykazujú vo výsledku hospodárenia okrem prípadu, keď:
- sú súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne odseky 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika);
  - sú investíciou do nástroja vlastného imania a účtovná jednotka sa rozhodla prezentovať zisky a straty z tejto investície v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5;
  - sú finančným záväzkom určeným za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a účtovná jednotka musí prezentovať účinky zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7; alebo



- d) sú finančným aktívom oceňovaným reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A a účtovná jednotka musí vykazovať niektoré zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.10.

5.7.1A *Dividendy* sa vykazujú vo výsledku hospodárenia iba vtedy, keď:

- a) sa stanoví právo účtovnej jednotky prijať platbu dividendy;
- b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s dividendou; a
- c) výšku dividendy možno spoľahlivo oceniť.

5.7.2 Zisk alebo strata z finančného aktíva, ktoré sa oceňuje v amortizovanej hodnote a nie je súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne odseky 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika), sa vykazujú vo výsledku hospodárenia, keď sa vykazovanie finančného aktíva ukončí, pričom sa reklasifikujú v súlade s odsekom 5.6.2 počas procesu amortizácie alebo s cieľom vykazať zisky alebo straty zo zníženia hodnoty. Účtovná jednotka uplatňuje odseky 5.6.2 a 5.6.4, ak reklasifikuje finančné aktíva z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote. Zisk alebo strata z finančného záväzku, ktorý sa oceňuje v amortizovanej hodnote a nie je súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne odseky 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika), sa vykazujú vo výsledku hospodárenia, keď sa vykazovanie finančného záväzku ukončí a počas procesu amortizácie. (Pozri odsek B5.7.2, kde sa nachádza návod ku kurzovým ziskom alebo stratám.)

5.7.3 Zisk alebo strata z finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sú zabezpečenými položkami v zabezpečovacom vzťahu, sa vykazujú v súlade s odsekmi 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne s odsekmi 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika.

5.7.4 Ak účtovná jednotka vykazuje finančné aktíva používajúc účtovanie k dátumu vysporiadania (pozri odseky 3.1.2, B3.1.3 a B3.1.6), akákoľvek zmena v reálnej hodnote aktíva, ktoré má byť prijaté počas obdobia medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania, sa nevykazuje pre tie aktíva, ktoré sú oceňované v amortizovanej hodnote. Pokiaľ však ide o aktíva oceňované reálnou hodnotou, zmena v reálnej hodnote sa vykazuje vo výsledku hospodárenia alebo prípadne v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.1. Za dátum uskutočnenia obchodu sa považuje dátum prvotného zaúčtovania na účely uplatňovania požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty.

#### **Investície do nástrojov vlastného imania**

5.7.5 Pri prvotnom zaúčtovaní sa účtovná jednotka môže neodvolateľne rozhodnúť, že v ostatných súčastiach komplexného výsledku bude prezentovať následné zmeny reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, ktorý nie je ani *držaný na obchodovanie*, ani podmieneným plnením, ktoré nadobúdateľ vykazuje v podnikovej kombinácii, na ktorú sa vzťahuje štandard IFRS 3. (Pozri odsek B5.7.3, kde sa nachádza návod ku kurzovým ziskom alebo stratám.)

5.7.6 Ak účtovná jednotka urobí rozhodnutie podľa odseku 5.7.5, vo výsledku hospodárenia vykazuje dividendy z uvedenej investície v súlade s odsekom 5.7.1A.

**Závazky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia**

5.7.7 Zisk alebo stratu z finančného záväzku, ktoré je určený za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 alebo odsekom 4.3.5, prezentuje účtovná jednotka takto:

a) výška zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku, sa prezentuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku (pozri odseky B5.7.13 až B5.7.20) a

b) zostávajúca výška zmeny reálnej hodnoty záväzku sa prezentuje vo výsledku hospodárenia,

s výnimkou prípadu, keď by zaobchádzanie s účinkami zmien úverového rizika daného záväzku opísanými v písmene a) viedlo k vytvoreniu alebo zväčšeniu účtovného nesúladu vo výsledku hospodárenia (pričom v takomto prípade sa uplatňuje odsek 5.7.8). Odseky B5.7.5 až B5.7.7 a B5.7.10 až B5.7.12 poskytujú návod k stanovovaniu toho, či by došlo k vytvoreniu alebo zväčšeniu účtovného nesúladu.

5.7.8 Ak by na základe požiadaviek odseku 5.7.7 došlo vo výsledku hospodárenia k vytvoreniu alebo zväčšeniu účtovného nesúladu, účtovná jednotka prezentuje všetky zisky alebo straty z daného záväzku (vrátane účinkov zmien úverového rizika daného záväzku) vo výsledku hospodárenia.

5.7.9 Napriek požiadavkám odsekov 5.7.7 a 5.7.8 účtovná jednotka prezentuje vo výsledku hospodárenia všetky zisky a straty z úverových príslužob a zmlúv o finančných zárukách, ktoré sú určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

**Aktíva oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčiasti komplexného výsledku**

5.7.10 Zisk alebo strata z finančného aktíva oceňovaného reálnou hodnotou cez ostatné súčiasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, s výnimkou ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty (pozri oddiel 5.5) a kurzových ziskov a strát (pozri odseky B5.7.2 až B5.7.2A), a to až dovtedy, keď sa vykazovanie finančného aktíva neukončí alebo sa finančné aktívum nereklasifikuje. Keď dôjde k ukončeniu vykazovania finančného aktíva, kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1). Ak sa finančné aktívum reklasifikuje z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčiasti komplexného výsledku, účtovná jednotka účtuje kumulovaný zisk alebo stratu, ktoré sa predtým vykazovali v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, v súlade s odsekmi 5.6.5 a 5.6.7. Úrok vypočítaný metódou efektívnej úrokovej miery sa vyказuje vo výsledku hospodárenia.

5.7.11 Ako je opísané v odseku 5.7.10, ak sa finančné aktívum oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčiasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, sumy, ktoré sú vykázané vo výsledku hospodárenia, sú tie isté ako sumy, ktoré by sa boli vykázali vo výsledku hospodárenia, ak by sa finančné aktívum bolo ocenilo v amortizovanej hodnote.

**KAPITOLA 6 Účtovanie zabezpečenia**

6.1 CIEĽ A ROZSAH PÔSOBNOSTI ÚČTOVANIA ZABEZPEČENIA

6.1.1 Cieľom účtovania zabezpečenia je uviesť v účtovnej závierke účinok tých činností riadenia rizík účtovnej jednotky, pri ktorých sa využívajú finančné nástroje na riadenie expozícií vyplývajúcich z osobitných rizík, ktoré by mohli mať vplyv na výsledok hospodárenia (alebo ostatné súčiasti komplexného výsledku v prípade investícií do nástrojov vlastného imania, pri ktorých sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5). Tento prístup má za cieľ predstaviť kontext zabezpečovacích nástrojov, pri ktorých sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia, s cieľom poskytnúť informácie o ich účele a účinku.

- 6.1.2 Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že určí zabezpečovací vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou v súlade s odsekmi 6.2.1 až 6.3.7 a B6.2.1 až B6.3.25. Pri zabezpečovacích vzťahoch, ktoré spĺňajú kvalifikačné kritériá, účtovná jednotka účtuje zisk alebo stratu zo zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky v súlade s odsekmi 6.5.1 až 6.5.14 a B6.5.1 až B6.5.28. Keď je zabezpečená položka skupinou položiek, účtovná jednotka musí splniť dodatočné kritériá podľa odsekov 6.6.1 až 6.6.6 a B6.6.1 až B6.6.16.
- 6.1.3 Pri zabezpečení reálnej hodnoty úrokovej expozície portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a len pri takomto zabezpečení) môže účtovná jednotka namiesto požiadaviek tohto štandardu uplatniť požiadavky na účtovanie zabezpečenia štandardu IAS 39. V takom prípade musí účtovná jednotka zároveň uplatňovať osobitné požiadavky pre účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty pri zabezpečení portfólia úrokového rizika a za zabezpečenú položku určiť tú časť, ktorá je menovou sumou (pozri odseky 81A, 89A a AG114 až AG132 štandardu IAS 39).
- 6.2 ZABEZPEČOVACIE NÁSTROJE
- Nástroje spĺňajúce kritériá**
- 6.2.1 **Derivát oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia možno určiť za zabezpečovací nástroj s výnimkou určitých vypísaných opcí (pozri odsek B6.2.4).**
- 6.2.2 **Nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia možno určiť za zabezpečovací nástroj vtedy, keď nejde o finančný záväzok určený za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ktorého výška zmeny reálnej hodnoty, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku, je prezentovaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7. Pri zabezpečení kurzového rizika možno zložku kurzového rizika nederivátového finančného aktíva alebo nederivátového finančného záväzku určiť za zabezpečovací nástroj za predpokladu, že nejde o investíciu do nástroja vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla, že bude zmeny reálnej hodnoty prezentovať v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5.**
- 6.2.3 **Na účely účtovania zabezpečenia sa za zabezpečovacie nástroje môžu určovať len zmluvy so stranou, ktorá je externá vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke (t. j. externá vo vzťahu k skupine alebo individuálnej účtovnej jednotke, na ktoré sa vykazovanie vzťahuje).**

#### **Určenie zabezpečovacích nástrojov**

- 6.2.4 Nástroj spĺňajúci kritériá sa za zabezpečovací nástroj musí určiť ako celok. Jediné povolené výnimky sú:
- oddelenie vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy, pričom za zabezpečovací nástroj sa určí iba zmena vnútornej hodnoty opcie a nie zmena jej časovej hodnoty (pozri odseky 6.5.15 a B6.5.29 až B6.5.33);
  - oddelenie forwardového prvku a spotového prvku forwardovej zmluvy, pričom za zabezpečovací nástroj sa určí iba zmena hodnoty spotového prvku forwardovej zmluvy a nie forwardového prvku; podobne možno oddeliť a vylúčiť z určenia finančného nástroja za zabezpečovací nástroj kurzové bázičné rozpätie (pozri odseky 6.5.16 a B6.5.34 až B6.5.39); a
  - časť celého zabezpečovacieho nástroja, ako napríklad 50 % nominálnej hodnoty, možno v rámci zabezpečovacieho vzťahu určiť za zabezpečovací nástroj. Za zabezpečovací nástroj však nemožno určiť časť jeho zmeny reálnej hodnoty, ktorá vyplýva iba z časti časového obdobia, počas ktorého ostáva zabezpečovací nástroj nesplatený.

6.2.5 Účtovná jednotka môže spoločne posudzovať a spoločne určiť za zabezpečovací nástroj akúkoľvek kombináciu nasledovného (vrátane takých okolností, za ktorých sa riziko alebo riziká vyplývajúce z niektorých zabezpečovacích nástrojov kompenzujú rizikami vyplývajúcimi z iných):

a) deriváty alebo ich častí; a

b) nederiváty alebo ich častí.

6.2.6 Derivátový nástroj, ktorý v sebe kombinuje vypísanú opciu a nakúpenú opciu (napríklad úrokový collar), však nespĺňa kritérium zabezpečovacieho nástroja, ak je k dátumu určenia v skutočnosti čistou vypísanou opciou (okrem prípadu, keď spĺňa kritérium podľa odseku B6.2.4). Podobne dva alebo viaceré nástroje (alebo ich časti) možno spoločne určiť za zabezpečovací nástroj výlučne vtedy, keď v kombinácii v skutočnosti nie sú k dátumu určenia čistou vypísanou opciou (okrem prípadu, keď spĺňajú kritérium podľa odseku B6.2.4).

6.3 ZABEZPEČENÉ POLOŽKY

#### **Položky spĺňajúce kritériá**

6.3.1 Zabezpečenou položkou môže byť vykázané aktívum alebo záväzok, nevykázaný *nepodmienený záväzok, očakávaná transakcia* alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky. Zabezpečenou položkou môže byť:

a) **jediná položka; alebo**

b) **skupina položiek (s výhradou odsekov 6.6.1 až 6.6.6 a B6.6.1 až B6.6.16).**

Zabezpečenou položkou môže byť aj zložka takejto položky alebo skupiny položiek (pozri odseky 6.3.7 a B6.3.7 až B6.3.25).

6.3.2 Zabezpečená položka musí byť spoľahlivo oceneniteľná.

6.3.3 Ak je zabezpečenou položkou očakávaná transakcia (alebo jej zložka), uvedená transakcia musí byť vysoko pravdepodobná.

6.3.4 Agregovanú expozíciu, ktorá je kombináciou expozície, ktorá by mohla spĺňať kritériá zabezpečenej položky v súlade s odsekom 6.3.1, a derivátu, možno určiť za zabezpečenú položku (pozri odseky B6.3.3 až B6.3.4). Patrí sem očakávaná transakcia v rámci agregovanej expozície (t. j. nezáväzná, no očakávané budúce transakcie, ktoré by viedli k expozícii a derivátu), ak je uvedená agregovaná expozícia vysoko pravdepodobná a po jej výskyte, keď už teda nejde o očakávanú transakciu, je prípustná ako zabezpečená položka.

6.3.5 Na účely účtovania zabezpečenia možno za zabezpečené položky určiť len aktíva, záväzky, nepodmienené záväzky alebo vysoko pravdepodobné očakávané transakcie s externou stranou vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke. Účtovanie zabezpečenia možno uplatňovať na transakcie medzi účtovnými jednotkami v tej istej skupine len v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok týchto účtovných jednotiek, a nie v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny, s výnimkou konsolidovanej účtovnej závierky investičnej spoločnosti v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 10, v prípade ktorej transakcie medzi investičnou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia nebudú eliminované v konsolidovanej účtovnej závierke.

- 6.3.6 Výnimkou z odseku 6.3.5 je však kurzové riziko z vnútrokupinovej peňažnej položky (napríklad záväzok/pohľadávka medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami), ktoré môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke v prípade, ak je jeho výsledkom expozícia voči kurzovým ziskom alebo stratám, ktoré nie sú v rámci konsolidácie plne eliminované v súlade so štandardom IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*. Podľa štandardu IAS 21 nie sú kurzové zisky a straty z vnútrokupinových peňažných položiek v rámci konsolidácie plne eliminované, ak vnútrokupinová peňažná položka vzniká medzi dvoma účtovnými jednotkami skupiny, ktoré majú rozdielne funkčné meny. Navyše kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútrokupinovej transakcie môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, než je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do tejto transakcie, a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia.

#### Určovanie zabezpečených položiek

- 6.3.7 Účtovná jednotka môže v rámci zabezpečovacieho vzťahu za zabezpečenú položku určiť položku ako celok alebo jej zložku. Celá položka zahŕňa všetky zmeny v peňažných tokoch alebo reálnej hodnote položky. Zložka zahŕňa menej než celú zmenu reálnej hodnoty alebo menej než celú premenlivosť peňažných tokov položky. V tomto prípade môže účtovná jednotka za zabezpečené položky určiť iba tieto typy zložiek (vrátane ich kombinácií):
- a) iba zmeny peňažných tokov alebo reálnej hodnoty položky, ktoré pripadajú na osobitné riziko alebo riziká (zložka rizika), a to za predpokladu, že na základe posúdenia v kontexte príslušnej trhovej štruktúry je zložka rizika samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceneľná (pozri odseky B6.3.8 až B6.3.15). Medzi zložky rizika patrí určenie iba zmien peňažných tokov alebo reálnej hodnoty zabezpečenej položky nad alebo pod stanovenou cenou alebo inou premennou (jednostranné riziko);
  - b) jeden alebo viac vybratých zmluvných peňažných tokov;
  - c) zložky nominálnej hodnoty, t. j. stanovená časť hodnoty položky (pozri odseky B6.3.16 až B6.3.20).

#### 6.4 KVALIFIKAČNÉ KRITÉRIÁ PRE ÚČTOVANIE ZABEZPEČENIA

##### 6.4.1 Zabezpečovací vzťah spĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia výlučne vtedy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

- a) **zabezpečovací vzťah pozostáva len z prípustných zabezpečovacích nástrojov a prípustných zabezpečených položiek;**
- b) na začiatku zabezpečovacieho vzťahu dôjde k formálnemu určeniu a zdokumentovaniu zabezpečovacieho vzťahu a cieľa a stratégie účtovnej jednotky v oblasti riadenia rizika na uskutočňovanie zabezpečenia. Uvedená dokumentácia musí obsahovať identifikáciu zabezpečovacieho nástroja, zabezpečenej položky, povahy zabezpečovaného rizika a spôsob, akým bude účtovná jednotka posudzovať to, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky účinnosti zabezpečenia (vrátane jej analýzy zdrojov neúčinnosti zabezpečenia a spôsobu, akým stanovuje *zabezpečovací pomer*);
- c) **zabezpečovací vzťah spĺňa všetky tieto požiadavky účinnosti zabezpečenia:**
  - i) **medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom existuje ekonomický vzťah (pozri odseky B6.4.4 až B6.4.6);**
  - ii) **účinok úverového rizika neprevláda nad zmenami hodnôt, ktoré sú výsledkom uvedeného ekonomického vzťahu (pozri odseky B6.4.7 až B6.4.8); a**

- iii) zabezpečovací pomer zabezpečovacieho vzťahu je rovnaký ako pomer vyplývajúci z množstva zabezpečenej položky, ktorú účtovná jednotka v skutočnosti zabezpečuje, a z množstva zabezpečovacieho nástroja, ktorý účtovná jednotka v skutočnosti používa na zabezpečenie uvedeného množstva zabezpečenej položky. V uvedenom určení sa však nesmie odzrkadľovať nerovnováha medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, na základe ktorej by došlo k neúčinnosti zabezpečenia (bez ohľadu na to, či sa vykazuje alebo nie), ktorá by mohla viesť k účtovnému výsledku, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia (pozri odseky B6.4.9 až B6.4.11).

## 6.5 ÚČTOVANIE ZABEZPEČOVACÍCH VZŤAHOV, KTORÉ SPŔŇAJÚ KVALIFIKAČNÉ KRITÉRIÁ

6.5.1 Účtovná jednotka uplatňuje účtovanie zabezpečenia na zabezpečovacie vzťahy, ktoré spĺňajú kvalifikačné kritériá podľa odseku 6.4.1 (medzi ktoré patrí rozhodnutie účtovnej jednotky určiť zabezpečovací vzťah).

6.5.2 Existujú tri druhy zabezpečovacieho vzťahu:

- a) zabezpečenie reálnej hodnoty: zabezpečenie expozície voči zmenám reálnej hodnoty vykazovaného aktíva alebo záväzku alebo nevykazovaného nepodmieneného záväzku alebo zložky akejkoľvek takejto položky, ktoré pripadajú na konkrétne riziko a mohli by mať vplyv na výsledok hospodárenia;
- b) zabezpečenie peňažných tokov: zabezpečenie expozície voči premenlivosti peňažných tokov, ktorá pripadá na konkrétne riziko spojené s celým vykazovaným aktívom alebo záväzkom alebo jeho zložkou (napríklad všetky alebo niektoré budúce platby úrokov z úveru s premenlivou úrokovou mierou) alebo s vysoko pravdepodobnou očakávanou transakciou a ktorá by mohla mať vplyv na výsledok hospodárenia;
- c) zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 21.

6.5.3 Ak je zabezpečenou položkou nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5, zabezpečená expozícia uvedená v odseku 6.5.2 písm. a) musí byť taká, ktorá by mohla mať vplyv na ostatné súčiasti komplexného výsledku. V takom prípade – a len v takom prípade – sa vykázaná neúčinnosť zabezpečenia prezentuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

6.5.4 Zabezpečenie kurzového rizika nepodmieneného záväzku sa môže účtovať ako zabezpečenie reálnej hodnoty alebo zabezpečenie peňažných tokov.

6.5.5 Ak zabezpečovací vplyv už nespĺňa požiadavku účinnosti zabezpečenia v súvislosti so zabezpečovacím pomerom [pozri odsek 6.4.1 písm. c) bod iii)], no cieľ riadenia rizík pre daný určený zabezpečovací vzťah ostáva rovnaký, účtovná jednotka upraví zabezpečovací pomer zabezpečovacieho vzťahu tak, aby opäť spĺňal kvalifikačné kritériá (v tomto štandarde sa to označuje ako „opätovné vyváženie“ – pozri odseky B6.5.7 až B6.5.21).

6.5.6 Účtovná jednotka prestane účtovať zabezpečenie prospektívne len vtedy, keď zabezpečovací vzťah (alebo časť zabezpečovacieho vzťahu) prestane spĺňať kvalifikačné kritériá (po tom, ako zohľadní prípadné opätovné vyváženie zabezpečovacieho vzťahu, ak je to vhodné). Sem patria prípady, keď uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo sa nástroj predá, ukončí alebo realizuje. Na tento účel sa výmena alebo obnovenie zabezpečovacieho nástroja prostredníctvom iného zabezpečovacieho nástroja nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo obnovenie súčasťou zdokumentovaného cieľa účtovnej jednotky v oblasti riadenia rizík a v súlade s týmto cieľom. Na tento účel sa okrem toho nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:



- a) v dôsledku právnych predpisov alebo nariadení alebo zavedenia právnych predpisov alebo nariadení strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán. Na tento účel je zúčtovacia protistrana centrálnou protistranou (niekedy nazývanou „zúčtovacia organizácia“ alebo „zúčtovacia agentúra“) alebo účtovnou jednotkou či účtovnými jednotkami, napríklad zúčtovacím členom zúčtovacej organizácie alebo klientom zúčtovacieho člena zúčtovacej organizácie, ktorí pôsobia ako protistrana s cieľom vykonať zúčtovanie centrálnou protistranou. Keď však strany zabezpečovacieho nástroja nahradia svoje pôvodné protistrany inými protistranami, požiadavka tohto pododseku je splnená iba vtedy, ak každá z uvedených strán vykonáva zúčtovanie s rovnakou centrálnou protistranou;
- b) **ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak nejaké existujú, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany. Takéto zmeny sú obmedzené na tie zmeny, ktoré sú v súlade s podmienkami, ktoré by sa očakávali, keby bol zabezpečovací nástroj pôvodne zúčtovaný zúčtovacou protistranou. Tieto zmeny zahŕňajú zmeny požiadaviek na kolaterál, právo vzájomne započítavať zostatky pohľadávok a záväzkov a účtované poplatky.**

**Ak účtovná jednotka prestane účtovať zabezpečenie, môže to mať vplyv buď na zabezpečovací vzťah ako celok alebo na jeho časť (pričom v takomto prípade sa pokračuje v účtovaní zabezpečenia pri zvyšku zabezpečovacieho vzťahu).**

6.5.7 Účtovná jednotka uplatňuje:

- a) odsek 6.5.10 vtedy, keď prestane účtovať zabezpečenie reálnej hodnoty, v rámci ktorého je zabezpečenou položkou (alebo jej zložkou) finančný nástroj oceňovaný v amortizovanej hodnote; a
- b) odsek 6.5.12 vtedy, keď prestane účtovať zabezpečenie peňažných tokov.

#### **Zabezpečenia reálnej hodnoty**

6.5.8 **Kým zabezpečenie reálnej hodnoty spĺňa kvalifikačné kritériá odseku 6.4.1, zabezpečovací vzťah sa účtuje takto:**

- a) **zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja sa vykazujú vo výsledku hospodárenia (alebo v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, ak sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5);**
- b) **prostredníctvom zisku alebo straty zo zabezpečenia zabezpečenej položky sa upraví účtovná hodnota zabezpečenej položky (ak je to uplatniteľné) a tieto sa vykážu vo výsledku hospodárenia. Ak je zabezpečenou položkou finančné aktívum (alebo jeho zložka), ktoré sa oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčiasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, zisk alebo strata zo zabezpečenia zabezpečenej položky sa vykazujú vo výsledku hospodárenia. Ak je však zabezpečenou položkou nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5, tieto sumy ostávajú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Keď je zabezpečenou položkou nevykázaný nepodmienený záväzok (alebo jeho zložka), kumulovaná zmena reálnej hodnoty zabezpečenej položky sa po jej určení vyказuje ako aktívum alebo záväzok, pričom príslušný zisk alebo strata sa vyказuje vo výsledku hospodárenia.**

6.5.9 Keď je pri zabezpečení reálnej hodnoty zabezpečenou položkou nepodmienený záväzok (alebo jeho zložka) nadobudnuté aktívum alebo prebrať záväzok, počiatočná účtovná hodnota aktíva alebo záväzku vyplývajúca zo splnenia nepodmieneného záväzku účtovnou jednotkou sa upravuje tak, aby zahŕňala kumulovanú zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorá bola vykázaná vo výkaze o finančnej situácii.

- 6.5.10 Akákoľvek úprava vyplývajúca z odseku 6.5.8 písm. b) sa amortizuje vo výsledku hospodárenia, ak je zabezpečenou položkou finančný nástroj (alebo jeho zložka) oceňovaný v amortizovanej hodnote. Amortizácia môže začať ihneď po vzniku úpravy a nesmie začať neskôr, ako zabezpečená položka prestane byť upravovaná o zisky a straty zo zabezpečenia. Amortizácia vychádza z prepočítanej efektívnej úrokovej miery k dátumu začatia amortizácie. V prípade finančného aktíva (alebo jeho zložky), ktoré je zabezpečenou položkou a ktoré sa oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, sa amortizácia uplatňuje rovnakým spôsobom, no na sumu, ktorá predstavuje kumulovaný zisk alebo stratu predtým vykázanú v súlade s odsekom 6.5.8 písm. b), a nie úpravou účtovnej hodnoty.

#### Zabezpečenia peňažných tokov

- 6.5.11 Kým zabezpečenie peňažných tokov spĺňa kvalifikačné kritériá odseku 6.4.1, zabezpečovací vzťah sa účtuje takto:

- a) samostatná zložka vlastného imania súvisiaca so zabezpečenou položkou (rezerva na zabezpečenie peňažných tokov) sa upravuje na nižšiu z týchto hodnôt (v absolútnych hodnotách):
- i) kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja od začiatku zabezpečovania; a
  - ii) kumulovaná zmena reálnej hodnoty (súčasnej hodnoty) zabezpečenej položky (t. j. súčasnej hodnoty kumulovanej zmeny zabezpečených očakávaných budúcich peňažných tokov) od začiatku zabezpečenia;
- b) tá časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá sa stanoví ako účinné zabezpečenie [t. j. tá časť, ktorá je kompenzovaná zmenou rezervy na zabezpečenie peňažných tokov vypočítanej v súlade s písmenom a)], sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku;
- c) akýkoľvek zostávajúci zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja [alebo akýkoľvek zisk alebo strata potrebné na vyrovnanie zmeny v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov vypočítanej v súlade s písmenom a)] predstavuje neúčinnosť zabezpečenia, ktorá sa vykazuje vo výsledku hospodárenia;
- d) suma, ktorá sa naakumulovala v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súlade s písmenom a), sa účtuje takto:
- i) ak zabezpečená očakávaná transakcia následne vedie k vykázaniu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku alebo ak sa zo zabezpečenej očakávanej transakcie s nefinančným aktívom alebo nefinančným záväzkom stane nepodmienený záväzok, na ktorý sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka odstráni uvedenú sumu z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov a zahrnie ju priamo do prvotných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku. Nepredstavuje to reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1), a teda to nemá vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku;
  - ii) pri zabezpečeniach peňažných tokov iných než tých, na ktoré sa vzťahuje bod i), sa uvedená suma reklasifikuje z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1) v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých majú zabezpečené očakávané budúce peňažné toky vplyv na výsledok hospodárenia (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazuje úrokový výnos alebo úrokový náklad, alebo keď dôjde k očakávanému predaju);

iii) ak však uvedená suma predstavuje stratu a účtovná jednotka očakáva, že k spätnému získaniu celej tejto straty alebo jej časti nedôjde v jednom alebo viacerých budúcich obdobiach, sumu, ktorej spätné získanie sa neočakáva, okamžite reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1).

6.5.12 Keď účtovná jednotka prestane účtovať zabezpečenie peňažných tokov [pozri odseky 6.5.6 a 6.5.7 písm. b)], sumu, ktorá sa naakumulovala v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekom 6.5.11 písm. a), účtuje takto:

- a) ak sa očakáva, že k zabezpečeným budúcim peňažným tokom stále dôjde, uvedená suma ostáva v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov dovtedy, kým k budúcim peňažným tokom nedôjde alebo kým sa neuplatní odsek 6.5.11 písm. d) bod iii). Keď k budúcim peňažným tokom dôjde, uplatňuje sa odsek 6.5.11 písm. d);
- b) ak sa už neočakáva, že k zabezpečeným budúcim peňažným tokom dôjde, uvedená suma sa okamžite reklasifikuje z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1). Pri zabezpečenom budúcom peňažnom toku, ktorého výskyt už nie je vysoko pravdepodobný, sa stále môže očakávať, že k nemu dôjde.

#### Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky

6.5.13 Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky vrátane zabezpečenia peňažnej položky, ktorá sa účtuje ako súčasť čistej investície (pozri štandard IAS 21), sa účtujú podobne ako zabezpečenia peňažných tokov:

- a) časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá je stanovená ako účinné zabezpečenie, sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku (pozri odsek 6.5.11); a
- b) neúčinná časť sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

6.5.14 Kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja týkajúce sa účinnej časti zabezpečenia, ktoré sa naakumulovali vo фонде na prepočet cudzej meny, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1) v súlade s odsekmi 48 až 49 štandardu IAS 21 pri vyradení alebo čiastočnom vyradení zahraničnej prevádzky.

#### Účtovanie časovej hodnoty opcií

6.5.15 Keď účtovná jednotka oddelí vnútornú hodnotu a časovú hodnotu opčnej zmluvy a za zabezpečovací nástroj určí len zmenu vnútornej hodnoty opcie [pozri odsek 6.2.4 písm. a)], časovú hodnotu opcie účtuje takto (pozri odseky B6.5.29 až B6.5.33):

- a) účtovná jednotka rozlišuje časovú hodnotu opcií podľa druhu zabezpečenej položky, ktorú opcia zabezpečuje (pozri odsek B6.5.29):
  - i) zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu; alebo
  - ii) zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie;
- b) zmena reálnej hodnoty časovej hodnoty opcie, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu, sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v rozsahu, v akom sa týka zabezpečenej položky, a akumuluje sa v samostatnej zložke vlastného imania. Kumulovaná zmena reálnej hodnoty vyplývajúca z časovej hodnoty opcie, ktorá sa naakumulovala v samostatnej zložke vlastného imania („suma“), sa účtuje takto:

- i) ak zabezpečená položka následne vedie k vykázaniu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku alebo k nepodmienenému záväzku týkajúcemu sa nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, na ktoré sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka odstráni uvedenú sumu zo samostatnej zložky vlastného imania a zahrnie ju priamo do prvotných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku. Nepredstavuje to reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1), a teda to nemá vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku;
  - ii) pri zabezpečovacích vzťahoch iných než tie, na ktoré sa vzťahuje bod i), sa uvedená suma reklasifikuje zo samostatnej zložky vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1) v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých majú zabezpečené očakávané budúce peňažné toky vplyv na výsledok hospodárenia (napríklad vtedy, keď dôjde k očakávanému predaju);
  - iii) ak sa však neočakáva, že celá uvedená suma alebo jej časť bude získaná späť v jednom alebo viacerých budúcich obdobiach, suma, ktorej spätné získanie sa neočakáva, sa okamžite reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1);
- c) zmena reálnej hodnoty časovej hodnoty opcie, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie, sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku v rozsahu, v akom sa týka zabezpečenej položky, a akumuluje sa v samostatnej zložke vlastného imania. Časová hodnota k dátumu určenia opcie za zabezpečovací nástroj v rozsahu, v akom sa týka zabezpečenej položky, sa amortizuje na systematickom a racionálnom základe v priebehu obdobia, počas ktorého by úprava zabezpečenia o vnútornú hodnotu opcie mohla mať vplyv na výsledok hospodárenia (alebo ostatné súčasti komplexného výsledku, ak je zabezpečenou položkou nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5). Takže v každom období vykazovania sa výška amortizácie reklasifikuje zo samostatnej zložky vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1). Ak sa však pri zabezpečovacom vzťahu, ktorý zahŕňa zmenu vnútornej hodnoty opcie ako zabezpečovacieho nástroja, prestane účtovať zabezpečenie, čistá suma (t. j. vrátane kumulovanej amortizácie), ktorá sa naakumulovala v samostatnej zložke vlastného imania, sa okamžite reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1).

#### **Účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv a kurzového bázičného rozpätia finančných nástrojov**

- 6.5.16 Keď účtovná jednotka oddelí forwardový prvok a spotový prvok forwardovej zmluvy a za zabezpečovací nástroj určí len zmenu hodnoty spotového prvku forwardovej zmluvy, alebo keď účtovná jednotka oddelí kurzové bázičné rozpätie od finančného nástroja a vylúči ho z určenia uvedeného finančného nástroja za zabezpečovací nástroj [pozri odsek 6.2.4 písm. b)], účtovná jednotka môže uplatniť odsek 6.5.15 na forwardový prvok forwardovej zmluvy alebo na kurzové bázičné rozpätie rovnakým spôsobom, ako sa uplatňuje na časovú hodnotu opcie. V takom prípade účtovná jednotka použije návod na uplatňovanie podľa odsekov B6.5.34 až B6.5.39.

#### **6.6 ZABEZPEČENIA SKUPÍN POLOŽIEK**

##### **Prípustnosť skupiny položiek ako zabezpečenej položky**

- 6.6.1 **Skupina položiek (vrátane skupiny položiek, ktoré predstavujú čistú pozíciu; pozri odseky B6.6.1 až B6.6.8) je prípustnou zabezpečenou položkou výlučne vtedy, keď:**

- a) **pozostáva z položiek (vrátane zložiek položiek), ktoré sú jednotlivito prípustnými zabezpečenými položkami;**

- b) položky v skupine sú na účely riadenia rizík spravované spoločne na skupinovom základe; a
- c) v prípade zabezpečenia peňažných tokov skupiny položiek, pri ktorých sa neočakáva, že ich premenlivosť peňažných tokov bude približne zodpovedať celkovej premenlivosti peňažných tokov skupiny, takže dôjde k vzájomne kompenzovaným rizikovým pozíciám:
- i) ide o zabezpečenie kurzového rizika; a
  - ii) určenie uvedenej čistej pozície obsahuje informáciu o období vykazovania, v ktorom sa očakáva, že očakávané transakcie budú mať vplyv na výsledok hospodárenia, ako aj stanovenie ich povahy a objemu (pozri odseky B6.6.7 až B6.6.8).

#### Určenie zložky nominálnej hodnoty

- 6.6.2 Zložka, ktorá je časťou prípustnej skupiny položiek, je prípustnou zabezpečenou položkou za predpokladu, že takéto určenie je v súlade s cieľom účtovnej jednotky v oblasti riadenia rizika.
- 6.6.3 Vrstvová zložka celkovej skupiny položiek (napríklad spodná vrstva) je prípustná na účtovanie zabezpečenia výlučne vtedy, keď:
- a) je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceníteľná;
  - b) cieľom riadenia rizík je zabezpečiť vrstvovú zložku;
  - c) položky v celkovej skupine, v ktorej bola vrstva identifikovaná, sú vystavené rovnakému zabezpečenému riziku (aby oceňovanie zabezpečenej vrstvy nebolo výrazne ovplyvnené tým, ktoré konkrétne položky z celkovej skupiny tvoria časť zabezpečenej vrstvy);
  - d) pri zabezpečení existujúcich položiek (napríklad nevykázaný nepodmienený záväzok alebo vykázané aktívum) môže účtovná jednotka identifikovať a sledovať celkovú skupinu položiek, z ktorej bola vymedzená zabezpečená vrstva (aby účtovná jednotka dokázala splniť požiadavky pre účtovanie kvalifikovaných zabezpečovacích vzťahov); a
  - e) akékoľvek položky v skupine, ktoré obsahujú opcie na predčasné splatenie, spĺňajú požiadavky na zložky nominálnej hodnoty (pozri odsek B6.3.20).

#### Prezentácia

- 6.6.4 Pri zabezpečení skupiny položiek so vzájomne kompenzovanými rizikovými pozíciami (t. j. pri zabezpečení čistej pozície), ktorej zabezpečené riziko má vplyv na rozličné riadkové položky vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčiastiach komplexného výsledku, sa akékoľvek zisky alebo straty zo zabezpečenia v uvedenom výkaze prezentujú v samostatnom riadku, a nie v riadku ovplyvnenom zabezpečenými položkami. Takže v uvedenom výkaze suma v danej riadkovej položke, ktorá sa týka samotnej zabezpečenej položky (napríklad výnosy alebo náklady na predaj), zostáva neovplyvnená.
- 6.6.5 Pri aktívach a záväzkoch, ktoré sa zabezpečujú spoločne ako skupina v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, sa zisk alebo strata vo výkaze o finančnej situácii pri jednotlivých aktívach a záväzkoch vykazuje ako úprava účtovnej hodnoty príslušných jednotlivých položiek tvoriacich skupinu v súlade s odsekom 6.5.8 písm. b).

**Nulové čisté pozície**

- 6.6.6 Keď je zabezpečenou položkou skupina, ktorá je nulovou čistou pozíciou (t. j. zabezpečené položky medzi sebou plne kompenzujú riziko, ktoré sa riadi na skupinovom základe), účtovná jednotka ju smie určiť v rámci zabezpečovacieho vzťahu, ktorý neobsahuje zabezpečovací nástroj, za predpokladu, že:
- a) zabezpečenie je súčasťou obnoviteľnej stratégie zabezpečenia čistých rizík, v rámci ktorej účtovná jednotka bežne zabezpečuje nové pozície rovnakého druhu v priebehu času (napríklad keď transakcie vstúpia do časového horizontu, na ktorý účtovná jednotka zabezpečuje);
  - b) veľkosť zabezpečenej čistej pozície sa počas životnosti obnoviteľnej stratégie zabezpečenia čistých rizík zmení a účtovná jednotka používa prípustné zabezpečovacie nástroje na zabezpečenie čistého rizika (t. j. keď čistá pozícia nie je nulová);
  - c) účtovanie zabezpečenia sa obvykle používa na takéto čisté pozície, keď čistá pozícia nie je nulová a je zabezpečená prípustnými zabezpečovacími nástrojmi; a
  - d) ak by sa neuplatnilo účtovanie zabezpečenia na nulovú čistú pozíciu, znamenalo by to nekonzistentné účtovné výsledky, pretože by sa v účtovníctve nevykázali vzájomne kompenzované rizikové pozície, ktoré by sa inak vykázali pri zabezpečení čistej pozície.

**6.7 MOŽNOSŤ URČIŤ ÚVEROVÚ EXPOZÍCIU ZA OCEŇOVANÚ REÁLNOU HODNOTOU CEZ VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA****Prípustnosť úverových expozícií na určenie za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia****6.7.1 Ak účtovná jednotka používa úverový derivát, ktorý je oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, na riadenie úverového rizika celého finančného nástroja alebo jeho časti (úverová expozícia), môže uvedený finančný nástroj určiť v rozsahu, v akom je takto riadený (t. j. celý alebo jeho časť), za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak:**

- a) názov úverovej expozície (napríklad dlžník alebo držiteľ úverového príslubu) sa zhoduje s referenčnou účtovnou jednotkou úverového derivátu („zhoda mien“); a
- b) nadriadenosť finančného nástroja sa zhoduje s nadriadenosťou nástrojov, ktoré môžu byť podľa úverového derivátu dodané.

Účtovná jednotka môže dospieť k takémuto určeniu bez ohľadu na to, či finančný nástroj, ktorého úverové riziko sa riadi, je v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (napríklad účtovná jednotka môže určiť úverové prísluby, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu). Účtovná jednotka môže daný finančný nástroj určiť pri jeho prvotnom zaúčtovaní, po ňom alebo v dobe, keď sa nevykazuje. Účtovná jednotka toto určenie súčasne zdokumentuje.

**Účtovanie úverových expozícií určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia**

- 6.7.2 Ak je finančný nástroj určený podľa odseku 6.7.1 za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia po jeho prvotnom zaúčtovaní, alebo ak predtým nebol vykazovaný, rozdiel v čase určenia medzi účtovnou hodnotou, ak existuje, a reálnou hodnotou sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia. Pri finančných aktívach oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A sa kumulovaný zisk alebo strata, ktoré boli predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, okamžite reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri štandard IAS 1).



- 6.7.3 Účtovná jednotka prestane oceňovať finančný nástroj, ktorý spôsobil úverové riziko, alebo časť uvedeného finančného nástroja reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak:
- a) už nie sú splnené kvalifikačné kritériá podľa odseku 6.7.1, napríklad:
    - i) platnosť úverového derivátu alebo súvisiaceho finančného nástroja, ktorý spôsobuje úverové riziko, sa skončí alebo tento úverový derivát či finančný nástroj sa predá, ukončí alebo vysporiada; alebo
    - ii) úverové riziko finančného nástroja sa už neriadi pomocou úverových derivátov. K tejto situácii by mohlo napríklad dôjsť v dôsledku zlepšenia úverovej kvality dlžníka alebo držiteľa úverového prísľubu alebo v dôsledku zmien kapitálových požiadaviek, ktoré sú uložené účtovnej jednotke; a
  - b) inak sa nevyžaduje, aby finančný nástroj, ktorý spôsobuje úverové riziko, bol oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (t. j. obchodný model účtovnej jednotky sa medzitým nezmenil, takže bola nutná reklasifikácia v súlade s odsekom 4.4.1).
- 6.7.4 Keď účtovná jednotka prestane oceňovať finančný nástroj, ktorý spôsobuje úverové riziko, alebo časť uvedeného finančného nástroja, reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, reálna hodnota uvedeného finančného nástroja k dátumu, keď sa takto prestane oceňovať, sa stáva jeho novou účtovnou hodnotou. Následne sa uplatní to isté ocenenie, ktoré sa použilo pred určením finančného nástroja za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (vrátane amortizácie, ktorá vyplynie z novej účtovnej hodnoty). Napríklad finančné aktívum, ktoré bolo pôvodne klasifikované ako oceňované v amortizovanej hodnote, by sa vrátilo k tomuto oceneniu a jeho efektívna úroková miera by sa prepočítala na základe jeho novej hrubej účtovnej hodnoty k dátumu, keď sa prestane oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.
- 6.8 DOČASNÉ VÝNIMKY Z UPLATŇOVANIA OSOBITNÝCH POŽIADAVIEK NA ÚČTOVANIE ZABEZPEČENIA
- 6.8.1 Účtovná jednotka uplatňuje odseky 6.8.4 až 6.8.12 a odseky 7.1.8 a 7.2.26 písm. d) na všetky zabezpečovacie vzťahy, ktoré sú priamo ovplyvnené reformou referenčných úrokových sadzieb. Tieto odseky sa uplatňujú len na takéto zabezpečovacie vzťahy. Zabezpečovací vzťah je priamo ovplyvnený reformou referenčných úrokových sadzieb len vtedy, ak reforma vyvolá neistotu, pokiaľ ide o:
- a) referenčnú úrokovú sadzbu (stanovenú zmluvne alebo mimo zmluvy) určenú za zabezpečené riziko; a/alebo
  - b) načasovanie alebo výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja.
- 6.8.2 Na účely uplatňovania odsekov 6.8.4 až 6.8.12 sa pojem „reforma referenčných úrokových sadzieb“ vzťahuje na celotrhovú reformu referenčnej hodnoty úrokových sadzieb vrátane nahradenia referenčnej úrokovej sadzby alternatívnou referenčnou sadzbou, ako je napríklad referenčná sadzba vyplývajúca z odporúčaní uvedených v správe Rady pre finančnú stabilitu z júla 2014 pod názvom „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“<sup>(51)</sup>.
- 6.8.3 V odsekoch 6.8.4 až 6.8.12 sa stanovujú výnimky len z požiadaviek uvedených v týchto odsekoch. Účtovná jednotka pokračuje v uplatňovaní všetkých ostatných požiadaviek na účtovanie zabezpečenia na zabezpečovacie vzťahy priamo ovplyvnené reformou referenčných úrokových sadzieb.

<sup>(51)</sup> Správa pod názvom „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ (Reforma hlavných referenčných úrokových sadzieb) je k dispozícii na adrese [http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r\\_140722.pdf](http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf).

**Požiadavka vysokej pravdepodobnosti na zabezpečenie peňažných tokov**

- 6.8.4 Na účely určenia, či je očakávaná transakcia (alebo jej zložka) vysoko pravdepodobná, ako sa vyžaduje v odseku 6.3.3, vychádza účtovná jednotka z predpokladu, že referenčná úroková sadzba (stanovená zmluvne alebo mimo zmluvy), na ktorej sú založené zabezpečené peňažné toky, sa v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb nemení.

**Reklasifikácia sumy naakumulovanej v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov**

- 6.8.5 Na to, aby účtovná jednotka určila, či sa očakáva, že dôjde k zabezpečeným budúcim peňažným tokom, vychádza na účely uplatňovania požiadavky uvedenej v odseku 6.5.12 z predpokladu, že referenčná hodnota úrokovej sadzby (stanovená zmluvne alebo mimo zmluvy), na ktorej sú založené zabezpečené peňažné toky, sa v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb nemení.

**Posúdenie ekonomického vzťahu medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom**

- 6.8.6 Na účely uplatňovania požiadaviek uvedených v odseku 6.4.1 písm. c) bode i) a v odsekoch B6.4.4 až B6.4.6 vychádza účtovná jednotka z predpokladu, že referenčná úroková sadzba (stanovená zmluvne alebo mimo zmluvy), na ktorej sú založené zabezpečené peňažné toky a/alebo zabezpečené riziko, alebo referenčná úroková sadzba, na ktorej sú založené peňažné toky zabezpečovacieho nástroja, sa v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb nemení.

**Určenie zložky položky za zabezpečenú položku**

- 6.8.7 Pokiaľ sa neuplatňuje odsek 6.8.8, účtovná jednotka na zabezpečenie referenčnej zložky úrokového rizika, ktorá je stanovená mimo zmluvy, uplatňuje požiadavku uvedenú v odsekoch 6.3.7 písm. a) a B6.3.8 – že daná zložka rizika musí byť samostatne identifikovateľná – len pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu.
- 6.8.8 Keď účtovná jednotka v súlade so svojou dokumentáciou zabezpečenia často predstavuje (t. j. ukončuje a nanovo začína) zabezpečovací vzťah, pretože zabezpečovací nástroj i zabezpečená položka sa často menia (t. j. účtovná jednotka uplatňuje dynamický proces, v rámci ktorého zabezpečené položky ani zabezpečovacie nástroje používané na riadenie uvedenej expozície nezostávajú dlho rovnaké), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 6.3.7 písm. a) a B6.3.8 – že daná zložka rizika musí byť samostatne identifikovateľná – len ak v uvedenom zabezpečovacom vzťahu prvotne určila zabezpečenú položku. Zabezpečená položka, ktorá bola posúdená v čase jej prvotného určenia v zabezpečovacom vzťahu, či už v čase vzniku zabezpečenia alebo následne, sa pri žiadnom následnom opätovnom určení v tom istom zabezpečovacom vzťahu opätovne neposudzuje.

**Ukončenie uplatňovania**

- 6.8.9 Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 6.8.4 na zabezpečenú položku k skoršiemu z týchto dátumov:
- a) keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky; a
  - b) keď sa ukončí zabezpečovací vzťah, ktorého súčasťou je zabezpečená položka.
- 6.8.10 Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 6.8.5 k skoršiemu z týchto dátumov:
- a) keď pominie neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku budúcich peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky; a

- b) keď bola celá suma naakumulovaná v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súvislosti s týmto ukončeným zabezpečovacím vzťahom reklasifikovaná do výsledku hospodárenia.

6.8.11 Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 6.8.6:

- a) na zabezpečenú položku, keď pomíne neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o zabezpečené riziko alebo načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečenej položky; a
- b) na zabezpečovací nástroj, keď pomíne neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe zabezpečovacieho nástroja.

Ak sa zabezpečovací vzťah, ktorého súčasťou sú zabezpečená položka a zabezpečovací nástroj, ukončí skôr než ku dňu stanovenému v odseku 6.8.11 písm. a) alebo ku dňu stanovenému v odseku 6.8.11 písm. b), účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odseku 6.8.6 na uvedený zabezpečovací vzťah k dátumu ukončenia.

6.8.12 Pri určení skupiny položiek za zabezpečenú položku alebo kombinácie finančných nástrojov za zabezpečovací nástroj účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odsekov 6.8.4 až 6.8.6 na jednotlivú položku alebo finančný nástroj v súlade s odsekmi 6.8.9, 6.8.10 alebo prípadne 6.8.11, keď pomíne neistota vyplývajúca z reformy referenčných úrokových sadzieb, pokiaľ ide o zabezpečené riziko a/alebo načasovanie a výšku peňažných tokov založených na danej referenčnej úrokovej sadzbe uvedenej položky alebo finančného nástroja.

6.8.13 Účtovná jednotka prospektívne ukončí uplatňovanie odsekov 6.8.7 a 6.8.8 k skoršiemu z týchto dátumov:

- a) ak sa zmeny vyžadované v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb vykonajú do zložky rizika nestanovenej v zmluve, pričom sa uplatňuje odsek 6.9.1; alebo
- b) ak je ukončený zabezpečovací vzťah, v ktorom je zložka rizika nestanovená v zmluve označená.

6.9 DODATOČNÉ DOČASNÉ VÝNIMKY VYPLÝVAJÚCE Z REFORMY REFERENČNÝCH ÚROKOVÝCH SADZIEB

6.9.1 Po ukončení uplatňovania požiadaviek v odsekoch 6.8.4 až 6.8.8 na zabezpečovací vzťah (pozri odseky 6.8.9 až 6.8.13) účtovná jednotka zmení formálne určenie tohto zabezpečovacieho vzťahu, ako sa predtým zdokumentovalo, s cieľom zohľadniť zmeny vyžadované v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb, t. j. aby zmeny boli v súlade s požiadavkami v odsekoch 5.4.6 až 5.4.8. V tomto kontexte sa určenie zabezpečenia zmení len tak, aby sa vykonala jedna alebo viaceré z týchto zmien:

- a) určenie alternatívnej referenčnej úrokovej sadzby (stanovenej zmluvne alebo mimo zmluvy) ako zabezpečeného rizika;
- b) zmena opisu zabezpečenej položky vrátane opisu určenej časti peňažných tokov alebo reálnej hodnoty, ktorá sa zabezpečuje; alebo
- c) zmena opisu zabezpečovacieho nástroja.

- 6.9.2 Účtovná jednotka uplatňuje aj požiadavku uvedenú v odseku 6.9.1 písm. c), ak sú splnené tieto tri podmienky:
- a) účtovná jednotka uskutoční zmenu vyžadovanú v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb s použitím iného prístupu, než je zmena základu na určovanie zmluvných peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja (ako sa opisuje v odseku 5.4.6);
  - b) vykazovanie pôvodného zabezpečovacieho nástroja sa neukončí; a
  - c) zvolený prístup je ekonomicky rovnocenný so zmenou základu na určovanie zmluvných peňažných tokov pôvodného zabezpečovacieho nástroja (ako sa opisuje v odsekoch 5.4.7 a 5.4.8).
- 6.9.3 Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 6.8.4 až 6.8.8 sa môže ukončiť v rozličnom čase. Pri uplatňovaní odseku 6.9.1 sa preto od účtovnej jednotky môže vyžadovať, aby zmenila formálne určenie svojich zabezpečovacích vzťahov v rozličnom čase, alebo aby zmenila formálne určenie zabezpečovacieho vzťahu viac než raz. Výlučne v prípade, že sa takáto zmena vykoná pre určenie zabezpečenia, účtovná jednotka uplatňuje odseky 6.9.7 až 6.9.12, podľa konkrétneho prípadu. Účtovná jednotka uplatňuje aj odsek 6.5.8 (v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty) alebo odsek 6.5.11 (v prípade zabezpečenia peňažných tokov) s cieľom účtovať akékoľvek zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja.
- 6.9.4 Účtovná jednotka zmení zabezpečovací vzťah, ako sa vyžaduje v odseku 6.9.1, do konca obdobia vykazovania, počas ktorého sa vykoná zmena vyžadovaná v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb, pre zabezpečené riziko, zabezpečenú položku alebo zabezpečovací nástroj. Aby sa predišlo pochybnostiam, takáto zmena formálneho určenia zabezpečovacieho vzťahu nepredstavuje ukončenie zabezpečovacieho vzťahu ani určenie nového zabezpečovacieho vzťahu.
- 6.9.5 Ak sa popri zmenách, ktoré sa požadujú v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb, vykonajú zmeny finančných aktív alebo finančných záväzkov určených v zabezpečovacom vzťahu (ako sa opisuje v odsekoch 5.4.6 až 5.4.8) alebo zmeny určenia zabezpečovacieho vzťahu (ako sa vyžaduje v odseku 6.9.1), účtovná jednotka najprv uplatňuje uplatniteľné požiadavky uvedené v tomto štandarde s cieľom určiť, či tieto dodatočné zmeny vedú k ukončeniu účtovania zabezpečenia. Ak dodatočné zmeny nevedú k ukončeniu účtovania zabezpečenia, účtovná jednotka zmení formálne určenie zabezpečovacieho vzťahu, ako sa stanovuje v odseku 6.9.1.
- 6.9.6 V odsekoch 6.9.7 až 6.9.13 sa stanovujú výnimky z požiadaviek stanovených len v týchto odsekoch. Účtovná jednotka uplatňuje všetky ostatné požiadavky na účtovanie zabezpečenia uvedené v tomto štandarde vrátane kvalifikačných kritérií uvedených v odseku 6.4.1 na zabezpečovacie vzťahy, ktoré boli priamo ovplyvnené reformou referenčných úrokových sadzieb.

### **Účtovanie kvalifikovaných zabezpečovacích vzťahov**

#### *Zabezpečenia peňažných tokov*

- 6.9.7 Na účely uplatňovania odseku 6.5.11 sa v momente, keď účtovná jednotka zmení opis zabezpečenej položky, ako sa vyžaduje v odseku 6.9.1 písm. b), suma naakumulovaná v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov sa považuje za sumu, ktorá má ako základ alternatívnu referenčnú sadzbu, ktorou sú určené zabezpečené budúce peňažné toky.
- 6.9.8 Pri ukončení zabezpečovacom vzťahu, keď sa podľa požiadaviek v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb zmenila referenčná úroková sadzba, ktorú mali ako základ zabezpečené budúce peňažné toky, a na účely uplatňovania odseku 6.5.12 s cieľom určiť, či sa očakáva, že dôjde k zabezpečeným budúcim peňažným tokom, sa suma naakumulovaná v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov pri uvedenom zabezpečovacom vzťahu považuje za sumu, ktorá má ako základ alternatívnu referenčnú sadzbu, ktorá bude základom pre zabezpečené budúce peňažné toky.

**Skupiny položiek**

- 6.9.9 Ak účtovná jednotka uplatňuje odsek 6.9.1 na skupiny položiek určených ako zabezpečené položky v reálnej hodnote alebo zabezpečenia peňažných tokov, účtovná jednotka alokuje zabezpečené položky do podskupín, ktoré majú ako základ zabezpečovanú referenčnú sadzbu, a určí referenčnú sadzbu ako zabezpečené riziko pre každú podskupinu. Napríklad v zabezpečovacom vzťahu, v ktorom je skupina položiek zabezpečená voči zmenám v referenčnej úrokovej sadzbe podliehajúcej reforme referenčných úrokových sadzieb, sa zabezpečené peňažné toky alebo reálna hodnota niektorých položiek v skupine môžu zmeniť tak, aby odkazovali na alternatívnu referenčnú sadzbu pred zmenou iných položiek v skupine. V tomto prípade by účtovná jednotka pri uplatňovaní odseku 6.9.1 určila alternatívnu referenčnú sadzbu ako zabezpečené riziko pre príslušnú podskupinu zabezpečených položiek. Účtovná jednotka bude naďalej určovať existujúcu referenčnú úrokovú sadzbu ako zabezpečené riziko pre inú podskupinu zabezpečených položiek, pokiaľ sa zabezpečené peňažné toky alebo reálna hodnota uvedených položiek nezmenia tak, aby odkazovali na alternatívnu referenčnú sadzbu, alebo pokiaľ sa platnosť položiek neskončí a nenahradia sa zabezpečenými položkami, ktoré odkazujú na alternatívnu referenčnú sadzbu.
- 6.9.10 Účtovná jednotka osobitne posudzuje, či každá podskupina spĺňa požiadavky uvedené v odseku 6.6.1 ako prípustná zabezpečená položka. Ak akákoľvek podskupina nespĺňa požiadavky uvedené v odseku 6.6.1, účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia v prípade zabezpečovacieho vzťahu v celom rozsahu. Účtovná jednotka uplatňuje aj požiadavky uvedené v odsekoch 6.5.8 a 6.5.11 s cieľom zahrnúť neúčinnosť súvisiacu so zabezpečovacím vzťahom v celom rozsahu.

**Určovanie zložiek rizika**

- 6.9.11 Alternatívna referenčná sadzba určená ako zložka rizika nestanovená v zmluve, ktorá nie je samostatne identifikovateľná [pozri odsek 6.3.7 písm. a) a odsek B6.3.8] k dátumu určenia, sa považuje za sadzbu, ktorá splnila uvedenú požiadavku k tomuto dátumu výlučne vtedy, ak účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že alternatívna referenčná sadzba bude samostatne identifikovateľná do 24 mesiacov. Táto 24-mesačná lehota sa uplatňuje na každú alternatívnu referenčnú sadzbu osobitne a začína sa od dátumu, keď účtovná jednotka určí alternatívnu referenčnú sadzbu ako zložku rizika nestanovenú v zmluve po prvý raz (t. j. 24-mesačná lehota sa uplatňuje na základe jednotlivých sadzieb).
- 6.9.12 Ak následne účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že alternatívnu referenčnú sadzbu nebude možné samostatne identifikovať do 24 mesiacov od dátumu, keď ju účtovná jednotka po prvý raz určila ako zložku rizika nestanovenú v zmluve, účtovná jednotka ukončí uplatňovanie požiadavky v odseku 6.9.11 na uvedenú alternatívnu referenčnú úrokovú sadzbu a prospektívne od dátumu tohto prehodnotenia ukončí účtovanie zabezpečenia v prípade všetkých zabezpečovacích vzťahov, v ktorých bola alternatívna referenčná sadzba určená ako zložka rizika nestanovená v zmluve.
- 6.9.13 Popri uvedených zabezpečovacích vzťahoch bližšie určených v odseku 6.9.1 účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 6.9.11 a 6.9.12 na nové zabezpečovacie vzťahy, v ktorých sa alternatívna referenčná sadzba určuje ako zložka rizika nestanovená v zmluve [pozri odsek 6.3.7 písm. a) a odsek B6.3.8], keď z dôvodu reformy referenčných úrokových sadzieb nie je uvedená zložka rizika samostatne identifikovateľná k dátumu, ku ktorému bola určená.

**KAPITOLA 7 Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

- 7.1 DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI
- 7.1.1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať tento štandard skôr, musí túto skutočnosť zverejniť a uplatňovať všetky požiadavky tohto štandardu súčasne (pozri však aj odseky 7.1.2, 7.2.21 a 7.3.2). Súčasne uplatňuje aj zmeny uvedené v dodatku C.

- 7.1.2 Napriek požiadavkám uvedeným v odseku 7.1.1 platí, že pre ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2018 sa môže účtovná jednotka rozhodnúť, že predčasne uplatní iba požiadavky týkajúce sa prezentácie ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia podľa odsekov 5.7.1 písm. c), 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 bez toho, aby uplatňovala ostatné požiadavky tohto štandardu. Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať iba uvedené odseky, túto skutočnosť zverejní a priebežne poskytuje súvisiace zverejnenia uvedené v odsekoch 10 až 11 štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* [v znení zmien štandardu IFRS 9 (z roku 2010)]. (Pozri aj odseky 7.2.2 a 7.2.15.)
- 7.1.3 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2010 – 2012*, vydaným v decembri 2013, sa zmenili odseky 4.2.1 a 5.7.5, pričom táto zmena sa uskutočnila ako následná zmena vyplývajúca zo zmeny štandardu IFRS 3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na podnikové kombinácie, na ktoré sa vzťahuje zmena štandardu IFRS 3.
- 7.1.4 Štandardom IFRS 15, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 a C42 a vypustil sa odsek C16 a jeho príslušný nadpis. Doplňili sa odseky 5.1.3 a 5.7.1A a do dodatku A sa doplnila nová definícia. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 7.1.5 Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- 7.1.6 Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenili odseky 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 a B4.1.30 a doplnil sa odsek 3.3.5. Dokumentom *Zmeny štandardu IFRS 17*, vydaným v júni 2020, sa ďalej zmenil odsek 2.1 a doplnili sa odseky 7.2.36 až 7.2.42. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.
- 7.1.7 Dokumentom *Zmluvné ustanovenia o predčasnom splatení so zápornou náhradou* (zmeny štandardu IFRS 9), vydaným v októbri 2017, sa doplnili odseky 7.2.29 až 7.2.34 a B4.1.12A a zmenili sa odsek B4.1.11 písm. b) a odsek B4.1.12 písm. b). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 7.1.8 Dokumentom *Reforma referenčných úrokových sadzieb*, vydaným v septembri 2019, ktorým sa zmenili štandardy IFRS 9, IAS 39 a IFRS 7, sa doplnil oddiel 6.8 a zmenil sa odsek 7.2.26. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 7.1.9 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2018 – 2020*, vydaným v máji 2020, sa doplnili odseky 7.2.35 a B3.3.6A a zmenil sa odsek B3.3.6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2022 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 7.1.10 Dokumentom *Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb*, vydaným v auguste 2020, ktorým sa zmenili štandardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16, sa doplnili odseky 5.4.5 až 5.4.9, odsek 6.8.13, oddiel 6.9 a odseky 7.2.43 až 7.2.46. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2021 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 7.2 PRECHODNÉ USTANOVENIA
- 7.2.1 Účtovná jednotka uplatní tento štandard retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* okrem prípadov uvedených v odsekoch 7.2.4 až 7.2.26 a 7.2.28. Tento štandard sa neuplatňuje na položky, ktorých vykazovanie sa k dátumu prvotného uplatnenia už ukončilo.



- 7.2.2 Na účely prechodných ustanovení podľa odsekov 7.2.1, 7.2.3 až 7.2.28 a 7.3.2 je dátumom prvotného uplatnenia dátum, keď účtovná jednotka po prvýkrát uplatní uvedené požiadavky tohto štandardu a musí ním byť začiatok obdobia vykazovania po vydaní tohto štandardu. V závislosti od prístupu, ktorý si na uplatňovanie štandardu IFRS 9 zvolí účtovná jednotka, môže prechodné obdobie zahŕňať jeden alebo viac než jeden dátum prvotného uplatnenia rozličných požiadaviek.

#### **Prechodné ustanovenia pri klasifikácii a oceňovaní (kapitoly 4 a 5)**

- 7.2.3 K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka posudzuje, či finančné aktívum spĺňa podmienku odseku 4.1.2 písm. a), resp. odseku 4.1.2A písm. a), a to na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k danému dátumu. Výsledná klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne bez ohľadu na obchodný model účtovnej jednotky v predchádzajúcich obdobiach vykazovania.
- 7.2.4 Ak je k dátumu prvotného uplatnenia pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle štandardu IAS 8) posúdiť zmenený prvok časovej hodnoty peňaží v súlade s odsekmi B4.1.9B až B4.1.9D na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, účtovná jednotka posúdi charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva bez toho, aby zohľadnila požiadavky súvisiace so zmenou prvku časovej hodnoty peňažného podľa odsekov B4.1.9B až B4.1.9D. (Pozri aj odsek 42R štandardu IFRS 7.)
- 7.2.5 Ak je k dátumu prvotného uplatnenia pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle štandardu IAS 8) posúdiť, či reálna hodnota prvku predčasného splatenia bola nevýznamná v súlade s odsekom B4.1.12 písm. c) na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva, účtovná jednotka posúdi charakteristické znaky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva bez toho, aby zohľadnila výnimku týkajúcu sa prvkov predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12. (Pozri aj odsek 42S štandardu IFRS 7.)
- 7.2.6 Ak účtovná jednotka oceňuje hybridnú zmluvu reálnou hodnotou v súlade s odsekmi 4.1.2A, 4.1.4 alebo 4.1.5, ale reálna hodnota tejto hybridnej zmluvy nebola oceňovaná v porovnávacích obdobiach vykazovania, reálna hodnota hybridnej zmluvy v porovnávacích obdobiach vykazovania je súčtom reálnych hodnôt zložiek (t. j. nederivátovej hostiteľskej zmluvy a vloženého derivátu) ku koncu každého porovnávacieho obdobia vykazovania, ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia prehodnocuje (pozri odsek 7.2.15).
- 7.2.7 Ak účtovná jednotka uplatnila odsek 7.2.6, tak k dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou celej hybridnej zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia a súčtom reálnych hodnôt zložiek hybridnej zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa konkrétneho prípadu) toho obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia.
- 7.2.8 K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka môže určiť:
- a) finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.1.5; alebo
  - b) investíciu do nástroja vlastného imania za oceňovanú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5.

Takéto určenie sa uskutočňuje na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.9 K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka:

- a) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak uvedené finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.5;
- b) môže zrušiť svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak uvedené finančné aktívum spĺňa podmienku podľa odseku 4.1.5.

Takéto zrušenie sa uskutočňuje na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.10 K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka:

- a) môže určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 písm. a);
- b) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie uskutočnené pri prvotnom zaúčtovaní v súlade s podmienkou, ktorá sa teraz nachádza v odseku 4.2.2 písm. a), a takéto určenie k dátumu prvotného uplatnenia uvedenú podmienku nespĺňa;
- c) môže zrušiť svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie uskutočnené pri prvotnom zaúčtovaní v súlade s podmienkou, ktorá sa teraz nachádza v odseku 4.2.2 písm. a), a takéto určenie k dátumu prvotného uplatnenia uvedenú podmienku spĺňa.

Takéto určenie a zrušenie sa uskutočňujú na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.11 Ak je pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle štandardu IAS 8) retrospektívne uplatniť metódu efektívnej úrokovej miery, účtovná jednotka považuje:

- a) reálnu hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku ku koncu každého prezentovaného porovnávacieho obdobia za hrubú účtovnú hodnotu daného finančného aktíva alebo amortizovanú hodnotu daného finančného záväzku, ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia prehodnocuje; a
- b) reálnu hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku k dátumu prvotného uplatnenia za novú hrubú účtovnú hodnotu daného finančného aktíva alebo novú amortizovanú hodnotu daného finančného záväzku k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu.

- 7.2.12 Ak účtovná jednotka predtým v obstarávacej hodnote (v súlade so štandardom IAS 39) účtovala investíciu do nástroja vlastného imania, ktorý nemá kótovanú cenu na aktívnom trhu pre identický nástroj (t. j. vstup úrovne 1) (alebo derivátové aktívum, ktoré je naviazané na takýto nástroj vlastného imania a ktoré sa musí vysporiadať dodaním takéhoto nástroja vlastného imania), uvedený nástroj oceňuje reálnou hodnotou k dátumu prvotného uplatnenia. Akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykazuje v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa konkrétneho prípadu) toho obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia.
- 7.2.13 Ak účtovná jednotka predtým v obstarávacej cene v súlade so štandardom IAS 39 účtovala derivátový záväzok, ktorý je naviazaný na nástroj vlastného imania a ktorý sa musí vysporiadať dodaním takéhoto nástroja vlastného imania, ktorý nemá kótovanú cenu na aktívnom trhu pre identický nástroj (t. j. vstup úrovne 1), uvedený derivátový záväzok oceňuje reálnou hodnotou k dátumu prvotného uplatnenia. Akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykazuje v počiatočných nerozdelených ziskoch toho obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia.
- 7.2.14 K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia, stanoví, či by sa postupom podľa odseku 5.7.7 vytvoril alebo zväčšil účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia. Tento štandard sa uplatňuje retrospektívne na základe uvedeného stanovenia.
- 7.12.14A Účtovná jednotka smie k dátumu prvotného uplatnenia vykonať určenie podľa odseku 2.5 pri zmluvách, ktoré už k danému dátumu existujú, no iba v prípade, ak určí všetky podobné zmluvy. Zmena čistých aktív vyplývajúca z takýchto určení sa vykazuje v nerozdelených ziskoch k dátumu prvotného uplatnenia.
- 7.2.15 Napriek požiadavke odseku 7.2.1 účtovná jednotka, ktorá prijme požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie tohto štandardu (medzi ktoré patria požiadavky súvisiace s oceňovaním v amortizovanej hodnote pri finančných aktívach a znížení hodnoty uvedené v oddieloch 5.4 a 5.5), poskytuje zverejnenia uvedené v odsekoch 42L až 42O štandardu IFRS 7, no nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne v prípade, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku toho ročného obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa konkrétneho prípadu) toho ročného obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia. Ak však účtovná jednotka predchádzajúce obdobia prehodnocuje, prehodnotená účtovná závierka musí odzrkadľovať všetky požiadavky tohto štandardu. Ak prístup, ktorý si na uplatňovanie štandardu IFRS 9 zvolí účtovná jednotka, vedie pri rozličných požiadavkách k viac než jednému dátumu prvotného uplatnenia, tento odsek sa uplatňuje pri každom dátume prvotného uplatnenia (pozri odsek 7.2.2). K tejto situácii by došlo napríklad vtedy, keď sa účtovná jednotka rozhodne predčasne uplatniť len požiadavky týkajúce sa prezentácie ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 7.1.2 pred tým, než uplatní ostatné požiadavky tohto štandardu.
- 7.2.16 Ak účtovná jednotka zostavuje priebežné finančné výkazy v súlade so štandardom IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*, účtovná jednotka nemusí uplatňovať požiadavky tohto štandardu na obdobia priebežného vykazania pred dátumom prvotného uplatnenia, ak je to nevykonateľné (v zmysle štandardu IAS 8).

*Zníženie hodnoty (oddiel 5.5)*

- 7.2.17 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty podľa oddielu 5.5 retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 s výhradou odsekov 7.2.15 a 7.2.18 až 7.2.20.

7.2.18 K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka používa primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov či úsilia, na stanovenie úverového rizika k dátumu, keď bol finančný nástroj prvotne zaúčtovaný (alebo pri úverových prísluchoch a zmluvách o finančnej záruke k dátumu, keď sa účtovná jednotka stala zmluvnou stranou neodvolateľného prísluhu v súlade s odsekom 5.5.6), a porovnáva ho s úverovým rizikom k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu.

7.2.19 Pri stanovaní toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, účtovná jednotka môže uplatniť:

a) požiadavky odsekov 5.5.10 a B5.5.22 až B5.5.24; a

b) vyvrátiteľnú domnienku podľa odseku 5.5.11 pri zmluvných platbách, ktoré sú viac než 30 dní po splatnosti, ak účtovná jednotka bude uplatňovať požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty tak, že pri uvedených finančných nástrojoch identifikuje výrazné zvýšenia úverového rizika od prvotného zaúčtovania na základe informácií o ich stave po splatnosti.

7.2.20 Ak by si k dátumu prvotného uplatnenia stanovenie toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, vyžadovalo neprimerané náklady či úsilie, účtovná jednotka vykazuje opravnú položku na stratu vo výške, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti ku každému dátumu vykazovania až dovtedy, kým nedôjde k ukončeniu vykazovania uvedeného finančného nástroja [pokiaľ uvedený finančný nástroj nie je k dátumu vykazovania nástrojom s nízkym úverovým rizikom, pričom v takom prípade sa uplatňuje odsek 7.2.19 písm. a)].

#### **Prechodné ustanovenia pre účtovanie zabezpečenia (kapitola 6)**

7.2.21 Keď účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tento štandard, môže si ako svoju účtovnú politiku namiesto požiadaviek kapitoly 6 tohto štandardu zvoliť to, že bude pokračovať v uplatňovaní požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa štandardu IAS 39. Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú politiku na všetky svoje zabezpečovacie vzťahy. Účtovná jednotka, ktorá si zvolí uvedenú politiku, zároveň uplatňuje interpretáciu IFRIC 16 *Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky* bezo zmien, ktorými sa uvedená interpretácia dostáva do súladu s požiadavkami kapitoly 6 tohto štandardu.

7.2.22 S výnimkou ustanovení odseku 7.2.26 uplatňuje účtovná jednotka požiadavky účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu prospektívne.

7.2.23 Aby sa mohlo od dátumu prvotného uplatnenia požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu uplatňovať účtovanie zabezpečenia, musia k uvedenému dátumu byť splnené všetky kvalifikačné kritériá.

7.2.24 Zabezpečovacie vzťahy, ktoré splnili kvalifikačné kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade so štandardom IAS 39 a ktoré takisto spĺňajú kvalifikačné kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade s kritériami tohto štandardu (pozri odsek 6.4.1), po zohľadnení akéhokoľvek opätovného vyváženia zabezpečovacieho vzťahu počas prechodného obdobia [pozri odsek 7.2.25 písm. b)], sa považujú za pokračujúce zabezpečovacie vzťahy.

7.2.25 Pri prvotnom uplatnení požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu účtovná jednotka:

a) môže začať uplatňovať uvedené požiadavky od rovnakého momentu v čase, ako prestane uplatňovať požiadavky účtovania zabezpečenia štandardu IAS 39; a

- b) za východiskový bod pre opätovné vyváženie zabezpečovacieho pomeru pokračujúceho zabezpečovacieho vzťahu, ak je to vhodné, považuje zabezpečovací pomer podľa štandardu IAS 39. Akýkoľvek zisk alebo strata z takéhoto opätovného vyváženia sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

7.2.26 Platí výnimka z prospektívneho uplatňovania požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu, keď účtovná jednotka:

- a) uplatňuje účtovanie časovej hodnoty opcií v súlade s odsekom 6.5.15 retrospektívne, ak v súlade so štandardom IAS 39 bola za zabezpečovací nástroj v rámci zabezpečovacieho vzťahu určená len zmena vnútornej hodnoty opcie. Toto retrospektívne uplatňovanie sa vzťahuje len na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo boli určené neskôr;
- b) môže uplatniť účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv v súlade s odsekom 6.5.16 retrospektívne, ak v súlade so štandardom IAS 39 bola za zabezpečovací nástroj v rámci zabezpečovacieho vzťahu určená len zmena spotového prvku forwardovej zmluvy. Toto retrospektívne uplatňovanie sa vzťahuje len na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo boli určené neskôr. Ak sa okrem toho účtovná jednotka rozhodne pre retrospektívne uplatňovanie tohto účtovania, takéto účtovanie sa uplatňuje na všetky zabezpečovacie vzťahy, ktoré spĺňajú kritériá tejto voľby (t. j. v prechodnom období túto voľbu nie je možné uplatňovať pre individuálne zvolené zabezpečovacie vzťahy). Účtovanie kurzových bázičných rozpätí (pozri odsek 6.5.16) sa môže uplatňovať retrospektívne na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo boli určené neskôr;
- c) uplatňuje retrospektívne požiadavku odseku 6.5.6, aby neexistovalo uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:
- i) v dôsledku právnych predpisov alebo nariadení alebo zavedenia právnych predpisov alebo nariadení strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán; a
- ii) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak nejaké existujú, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany;
- d) uplatňuje požiadavky uvedené v oddiele 6.8 retrospektívne. Toto retrospektívne uplatňovanie sa vzťahuje len na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uvedené požiadavky uplatňuje alebo po ktorom boli určené, a na sumu naakumulovaných v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov, ktorá existovala na začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uvedené požiadavky uplatňuje.

**Účtovné jednotky, ktoré uplatnili štandardy IFRS 9 (z roku 2009), IFRS 9 (z roku 2010) alebo IFRS 9 (z roku 2013) predčasne**

7.2.27 Účtovná jednotka uplatňuje prechodné požiadavky podľa odsekov 7.2.1 až 7.2.26 k relevantnému dátumu prvotného uplatnenia. Účtovná jednotka uplatňuje každé z prechodných ustanovení odsekov 7.2.3 až 7.2.14A a 7.2.17 až 7.2.26 len raz (t. j. ak si účtovná jednotka zvolí prístup, v rámci ktorého uplatňuje štandard IFRS 9 a ktorý zahŕňa viac než jeden dátum prvotného uplatnenia, nemôže uplatniť žiadne z uvedených ustanovení opätovne, ak už boli uplatnené k skoršiemu dátumu). (Pozri odseky 7.2.2 a 7.3.2.)

7.2.28 Účtovná jednotka, ktorá uplatnila štandardy IFRS 9 (z roku 2009), IFRS 9 (z roku 2010) alebo IFRS 9 (z roku 2013) a následne uplatňuje tento štandard:

- a) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.1.5, ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania tohto štandardu nie je splnená;
- b) môže určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.1.5, ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania tohto štandardu už splnená je;
- c) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania tohto štandardu nie je splnená; a
- d) môže určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania tohto štandardu už splnená je.

Takéto určenie a zrušenie sa uskutočňujú na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

**Prechodné ustanovenia pre dokument Zmluvné ustanovenia o predčasnom splatení so zápornou náhradou**

7.2.29 Účtovná jednotka uplatňuje dokument *Zmluvné ustanovenia o predčasnom splatení so zápornou náhradou* (zmeny štandardu IFRS 9) retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 7.2.30 až 7.2.34.

7.2.30 Účtovná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatní tieto zmeny v tom istom čase, keď zároveň po prvýkrát uplatňuje tento štandard, uplatní odseky 7.2.1 až 7.2.28 namiesto odsekov 7.2.31 až 7.2.34.

7.2.31 Účtovná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatní tieto zmeny po tom, ako po prvýkrát uplatnila tento štandard, uplatňuje odseky 7.2.32 až 7.2.34. Účtovná jednotka takisto uplatní aj iné prechodné požiadavky uvedené v tomto štandarde nevyhnutné na uplatňovanie týchto zmien. Na tento účel sa odkazy na dátum prvotného uplatnenia vykladajú ako odkazy na začiatok obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tieto zmeny (dátum prvotného uplatnenia týchto zmien).

7.2.32 Pokiaľ ide o určenie finančného aktíva alebo finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, účtovná jednotka:

- a) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.1.5, ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania týchto zmien nie je splnená;



- b) môže určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.1.5, ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania týchto zmien už splnená je;
- c) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania týchto zmien nie je splnená; a
- d) môže určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania týchto zmien už splnená je.

Takéto určenie a zrušenie sa uskutočňujú na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia týchto zmien. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.33 Účtovná jednotka nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby zohľadnila uplatnenie týchto zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne v prípade, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu a prehodnotená účtovná závierka odzrkadľuje všetky požiadavky uvedené v tomto štandarde. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien.

7.2.34 V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, účtovná jednotka zverejňuje pri každej triede finančných aktív a finančných záväzkov ovplyvnených týmito zmenami k dátumu prvotného uplatnenia tieto informácie:

- a) predchádzajúcu kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú bezprostredne pred uplatnením týchto zmien;
- b) novú kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú po uplatnení týchto zmien;
- c) účtovnú hodnotu akýchkoľvek finančných aktív a finančných záväzkov vo výkaze o finančnej situácii, ktoré boli predtým určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ale už nie sú tak určené; a
- d) dôvody akéhokoľvek určenia alebo ukončenia určenia finančných aktív alebo finančných záväzkov za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

#### **Prechodné ustanovenia pri dokumente Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS**

7.2.35 Účtovná jednotka uplatňuje *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2018 – 2020* na finančné záväzky, ktoré boli zmenené alebo vymenené na začiatku alebo po začiatku ročného obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje túto zmenu.

**Prechodné ustanovenia pre štandard IFRS 17, zmenený v júni 2020**

- 7.2.36 Účtovná jednotka uplatňuje zmeny štandardu IFRS 9 vykonané štandardom IFRS 17, zmeneným v júni 2020, retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 7.2.37 až 7.2.42.
- 7.2.37 Účtovná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje štandard IFRS 17, zmenený v júni 2020, v tom istom čase, ako po prvýkrát uplatňuje tento štandard, uplatňuje odseky 7.2.1 až 7.2.28 namiesto odsekov 7.2.38 až 7.2.42.
- 7.2.38 Účtovná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje štandard IFRS 17, zmenený v júni 2020, po tom, ako po prvýkrát uplatňuje tento štandard, uplatňuje odseky 7.2.39 až 7.2.42. Účtovná jednotka takisto uplatní aj iné prechodné požiadavky uvedené v tomto štandarde nevyhnutné na uplatňovanie týchto zmien. Na tento účel sa odkazy na dátum prvotného uplatnenia vykladajú ako odkazy na začiatok obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tieto zmeny (dátum prvotného uplatnenia týchto zmien).
- 7.2.39 Pokiaľ ide o určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, účtovná jednotka:
- zruší svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania týchto zmien nie je splnená; a
  - môže určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania týchto zmien už splnená je.

Takéto určenie a zrušenie sa uskutočňujú na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia týchto zmien. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

- 7.2.40 Účtovná jednotka nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby zohľadnila uplatnenie týchto zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia len vtedy, ak je to možné urobiť bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka prehodnotí predchádzajúce obdobia, prehodnotená účtovná závierka musí pre dotknuté finančné nástroje odzrkadľovať všetky požiadavky tohto štandardu. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien.
- 7.2.41 V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, nemusí účtovná jednotka prezentovať kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8.
- 7.2.42 V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, účtovná jednotka zverejňuje pri každej triede finančných aktív a finančných záväzkov ovplyvnených týmito zmenami k dátumu prvotného uplatnenia tieto informácie:
- predchádzajúcu klasifikáciu vrátane, prípadne, predchádzajúcej kategórie oceňovania a účtovnú hodnotu určenú bezprostredne pred uplatnením uvedených zmien;

- b) novú kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú po uplatnení týchto zmien;
- c) účtovnú hodnotu akýchkoľvek finančných záväzkov vo výkaze o finančnej situácii, ktoré boli predtým určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ale už nie sú tak určené; a
- d) dôvody akéhokoľvek určenia alebo zrušenia určenia finančných záväzkov za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

#### **Prechodné ustanovenia pre dokument Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb**

- 7.2.43 Účtovná jednotka uplatňuje dokument *Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb* retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8, s výnimkou prípadov bližšie určených v odsekoch 7.2.44 až 7.2.46.
- 7.2.44 Účtovná jednotka určuje nový zabezpečovací vzťah (napríklad podľa opisu v odseku 6.9.13) len prospektívne (t. j. účtovnej jednotke sa zakazuje určenie nového vzťahu účtovania zabezpečenia v predchádzajúcich obdobiach). Účtovná jednotka však obnoví ukončený zabezpečovací vzťah výlučne vtedy, ak sú splnené tieto podmienky:
- a) účtovná jednotka ukončila tento zabezpečovací vzťah výlučne z dôvodu zmien vyžadovaných v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb a účtovná jednotka by nemusela ukončiť tento zabezpečovací vzťah, ak by sa tieto zmeny uplatnili v uvedenom čase; a
  - b) na začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvý raz uplatňuje tieto zmeny ( dátum prvotného uplatnenia týchto zmien), uvedený ukončený zabezpečovací vzťah spĺňa kvalifikačné kritériá pre účtovanie zabezpečenia (po zohľadnení týchto zmien).
- 7.2.45 Ak pri uplatňovaní odseku 7.2.44 účtovná jednotka obnoví ukončený zabezpečovací vzťah, považuje odkazy uvedené v odsekoch 6.9.11 a 6.9.12 na dátum, keď sa alternatívna referenčná sadzba určí za zložku rizika nestanovenú v zmluve po prvý raz, za odkazy na dátum prvotného uplatnenia týchto zmien (t. j. 24-mesačná lehota pre uvedenú alternatívnu referenčnú sadzbu určenú ako zložka rizika nestanovená v zmluve sa začína od dátumu prvotného uplatnenia týchto zmien).
- 7.2.46 Účtovná jednotka nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby zohľadnila uplatnenie týchto zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne v prípade, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) ročného obdobia vykazovania, do ktorého patrí dátum prvotného uplatnenia týchto zmien.
- 7.3 UKONČENIE PLATNOSTI INTERPRETÁCIE IFRIC 9 A ŠTANDARDOV IFRS 9 (Z ROKU 2009), IFRS 9 (Z ROKU 2010) A IFRS 9 (Z ROKU 2013)
- 7.3.1 Týmto štandardom sa nahrádza interpretácia IFRIC 9 *Prehodnocovanie vložených derivátov*. Požiadavky doplnené do štandardu IFRS 9 v októbri 2010 zahŕňali požiadavky predtým uvedené v odsekoch 5 a 7 interpretácie IFRIC 9. Ako následnú zmenu zahŕňal štandard IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* požiadavky predtým uvedené v odseku 8 interpretácie IFRIC 9.
- 7.3.2 Týmto štandardom sa nahrádzajú štandardy IFRS 9 (z roku 2009), IFRS 9 (z roku 2010) a IFRS 9 (z roku 2013). Pri ročných obdobiach začínajúcich sa pred 1. januárom 2018 sa však účtovná jednotka môže rozhodnúť, že namiesto uplatňovania tohto štandardu bude uplatňovať uvedené skoršie verzie štandardu IFRS 9, a to výlučne v prípade, keď relevantný dátum prvotného uplatnenia účtovnej jednotky je pred 1. februárom 2015.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

**12-mesačné očakávané úverové straty**

Tá časť **očakávaných úverových strát počas celej životnosti**, ktorá predstavuje **očakávané úverové straty** vyplývajúce z prípadov zlyhania finančného nástroja, ku ktorým môže potenciálne dôjsť v období 12 mesiacov po dátume vykazovania.

**amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku**

Hodnota, ktorou sa finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňuje pri prvotnom zaúčtovaní, znížená o splátky istiny a zvýšená alebo znížená o kumulovanú amortizáciu akéhokoľvek rozdielu medzi touto prvotnou hodnotou a hodnotou pri splatnosti za použitia **metódy efektívnej úrokovej miery**, a pri finančných aktívach upravená o prípadnú **opravnú položku na stratu**.

**zmluvné aktíva**

Tie práva, ktoré sa podľa štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* účtujú v súlade s týmto štandardom na účely vykazovania a oceňovania ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty.

**úverovo znehodnotenú finančné aktívum**

Finančné aktívum je úverovo znehodnotenú, keď došlo k jednej alebo viacerým udalostiam, ktoré majú škodlivý vplyv na odhadované budúce peňažné toky tohto finančného aktíva. Medzi dôkazy toho, že finančné aktívum je úverovo znehodnotenú, patria pozorovateľné údaje o týchto udalostiach:

- a) výrazné finančné ťažkosti emitenta alebo dlžníka;
- b) porušenie zmluvy, ako napríklad zlyhanie alebo **stav po splatnosti**;
- c) veriteľ/veritelia dlžníka poskytol/poskytli dlžníkovi z ekonomických alebo zmluvných dôvodov, ktoré súvisia s finančnými ťažkosťami dlžníka, úľavu/úľavy, o ktorých by veriteľ/veritelia za iných okolností neuvažoval/neuvažovali;
- d) začína byť pravdepodobné, že dlžník vyhlási konkurz alebo inú formu finančnej reorganizácie;
- e) zánik aktívneho trhu pre dané finančné aktívum v dôsledku finančných ťažkostí; alebo
- f) nákup alebo vznik finančného aktíva s veľkou zľavou, v ktorej sa odzrkadľujú vzniknuté **úverové straty**.

Individuálnu diskretnú udalosť nemusí byť možné identifikovať – namiesto toho mohlo ísť o kombináciu účinkov viacerých udalostí, ktorá spôsobila úverovo znehodnotenie finančných aktív.

**úverová strata**

Rozdiel medzi všetkými zmluvnými peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke podľa zmluvy splatné, a všetkými peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane (t. j. všetky nedostatky hotovosti), diskontované pôvodnou **efektívnou úrokovou mierou** (alebo **úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou** pri **kúpených alebo vzniknutých úverovo znehodnotených finančných aktívach**). Účtovná jednotka odhaduje peňažné toky tak, že zohľadní všetky zmluvné podmienky finančného nástroja (napríklad predčasné splatenie, rozšírenie, kúpne a podobné opcie) počas očakávanej životnosti daného finančného nástroja. Peňažné toky, ktoré sa zohľadňujú, zahŕňajú peňažné toky z predaja držaného kolaterálu alebo iných prostriedkov zvýšenia kreditnej kvality, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou zmluvných podmienok. Existuje predpoklad, že očakávanú životnosť finančného nástroja možno spoľahlivo odhadnúť. V tých ojedinelých prípadoch, keď nie je možné spoľahlivo odhadnúť očakávanú životnosť finančného nástroja, však účtovná jednotka použije zostávajúce zmluvné trvanie finančného nástroja.

**úverovo upravená efektívna úroková miera**

Miera, ktorou sa presne diskontujú odhadované budúce peňažné platby alebo príjmy počas očakávanej životnosti finančného aktíva na **amortizovanú hodnotu finančného aktíva**, ktoré je **kúpeným alebo vzniknutým úverovo znehodnoteným finančným aktívom**. Pri výpočte úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka odhaduje očakávané peňažné toky tak, že zohľadní všetky zmluvné podmienky finančného aktíva (napríklad predčasné splatenie, rozšírenie, kúpne a podobné opcie) a **očakávané úverové straty**. Tento výpočet zahŕňa všetky poplatky a body zaplatené alebo prijaté medzi zmluvnými stranami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery (pozri odseky B5.4.1 až B5.4.3), **transakčné náklady** a všetky ostatné prémie alebo zľavy. Existuje predpoklad, že peňažné toky a očakávanú životnosť skupiny podobných finančných nástrojov možno spoľahlivo odhadnúť. V tých ojedinelých prípadoch, keď nie je možné spoľahlivo odhadnúť peňažné toky alebo zostávajúcu životnosť finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov), však účtovná jednotka použije zmluvné peňažné toky počas celého zmluvného trvania finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov).

**ukončenie vykazovania**

Vyradenie predtým vykazovaného finančného aktíva alebo finančného záväzku z výkazu o finančnej situácii účtovnej jednotky.

**derivát**

Finančný nástroj alebo iná zmluva v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, ktoré spĺňajú všetky tri tieto charakteristické vlastnosti:

- a) ich hodnota sa mení v závislosti od zmeny určenej úrokovej miery, ceny finančného nástroja, ceny komodity, kurzu cudzej meny, indexu cien alebo sadzieb, úverového ratingu alebo úverového indexu alebo inej premennej, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premennej – že daná premenná nie je špecifická pre zmluvnú stranu (niekedy sa označuje ako „podkladová premenná“);
- b) nevyžadujú počiatočnú čistú investíciu alebo vyžadujú počiatočnú čistú investíciu, ktorá je nižšia, než by sa vyžadovalo pri iných druhoch zmlúv, od ktorých by sa očakávala podobná reakcia na zmeny trhových faktorov;
- c) ich vyrovnanie nastane k budúcemu dátumu.

<b>dividendy</b>	Rozdelenia ziskov držiteľom nástrojov vlastného imania v pomere, v akom sa podieľajú na vlastníctve určitej triedy kapitálu.
<b>metóda efektívnej úrokovej miery</b>	Metóda, ktorá sa používa pri výpočte <b>amortizovanej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku</b> a pri alokovaní a vykazovaní úrokových výnosov alebo úrokových nákladov vo výsledku hospodárenia počas príslušného obdobia.
<b>efektívna úroková miera</b>	Miera, ktorou sa presne diskontujú odhadované budúce peňažné platby alebo príjmy počas očakávanej životnosti finančného aktíva alebo finančného záväzku na <b>hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva</b> alebo na <b>amortizovanú hodnotu finančného záväzku</b> . Pri výpočte efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka odhaduje očakávané peňažné toky tak, že zohľadní všetky zmluvné podmienky finančného nástroja (napríklad predčasné splatenie, rozšírenie, kúpne a podobné opcie), no nezohľadní <b>očakávané úverové straty</b> . Tento výpočet zahŕňa všetky poplatky a body zaplatené alebo prijaté medzi zmluvnými stranami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery (pozri odseky B5.4.1 až B5.4.3), <b>transakčné náklady</b> a všetky ostatné prémie alebo zľavy. Existuje predpoklad, že peňažné toky a očakávanú životnosť skupiny podobných finančných nástrojov možno spoľahlivo odhadnúť. V tých ojedinelých prípadoch, keď nie je možné spoľahlivo odhadnúť peňažné toky alebo očakávanú životnosť finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov), však účtovná jednotka použije zmluvné peňažné toky počas celého zmluvného trvania finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov).
<b>očakávané úverové straty</b>	Vážený priemer <b>úverových strát</b> , pričom váhami sú príslušné riziká výskytu zlyhania.
<b>zmluva o finančnej záruke</b>	Zmluva, na základe ktorej sa od emitenta vyžaduje, aby vykonal konkrétne platby na splatenie straty, ktorá vznikne držiteľovi z dôvodu, že konkrétny dlžník nevykonal platbu v čase splatnosti v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja.
<b>finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia</b>	Finančný záväzok, ktorý spĺňa jednu z týchto podmienok:  a) spĺňa definíciu pojmu <b>držaný na obchodovanie</b> ;  b) pri prvotnom zaúčtovaní ho účtovná jednotka určí za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 alebo 4.3.5;  c) buď pri prvotnom zaúčtovaní alebo následne po ňom sa určí za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 6.7.1.
<b>nepodmienený záväzok</b>	Záväzná dohoda o výmene stanoveného množstva zdrojov v stanovenej cene k stanovenému budúcemu dátumu alebo dátumom.
<b>očakávaná transakcia</b>	Nezáväzná, no očakávaná budúca transakcia.



<b>hrubá účtovná hodnota finančného aktíva</b>	<b>Amortizovaná hodnota finančného aktíva</b> pred úpravou o prípadnú <b>opravnú položku na stratu</b> .
<b>zabezpečovací pomer</b>	Vzťah medzi kvantitou zabezpečovacieho nástroja a kvantitou zabezpečenej položky, pokiaľ ide o ich relatívnu váhu.
<b>držaný na obchodovanie</b>	Finančné aktívum alebo finančný záväzok, ktorý:  a) bol nadobudnutý alebo vznikol primárne na účely jeho predaja alebo spätného odkúpenia v krátkom čase;  b) pri prvotnom zaúčtovaní tvorí súčasť portfólia identifikovaných finančných nástrojov riadených spolu, pre ktoré v poslednom čase existujú skutočné dôkazy o krátkodobej tvorbe zisku; alebo  c) je <b>derivátom</b> (s výnimkou derivátu, ktorý predstavuje zmluvu o finančnej záruke alebo ktorý je určeným a účinným zabezpečovacím nástrojom).
<b>zisk alebo strata zo zníženia hodnoty</b>	Zisky alebo straty, ktoré sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 5.5.8 a ktoré vyplývajú z uplatňovania požiadaviek oddielu 5.5 týkajúcich sa zníženia hodnoty.
<b>očakávané úverové straty počas celej životnosti</b>	<b>Očakávané úverové straty</b> , ktoré sú výsledkom všetkých možných prípadov zlyhania počas očakávanej životnosti finančného nástroja.
<b>opravná položka na stratu</b>	Opravná položka na <b>očakávané úverové straty</b> z finančných aktív oceňovaných v súlade s odsekom 4.1.2, lízingové pohľadávky a <b>zmluvné aktíva</b> , akumulovaná výška zníženia hodnoty finančných aktív oceňovaných v súlade s odsekom 4.1.2A a rezerva na očakávané úverové straty z úverových príslužkov a <b>zmlúv o finančných zárukách</b> .
<b>zisk alebo strata zo zmeny podmienok</b>	Hodnota vyplývajúca z úpravy <b>hrubej účtovnej hodnoty finančného aktíva</b> s cieľom zachytiť opätovne prerokované alebo zmenené zmluvné peňažné toky. Účtovná jednotka prepočíta hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva ako súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných platieb alebo príjmov počas očakávanej životnosti opätovne prerokovaného alebo zmeneného finančného aktíva, ktoré sú diskontované pôvodnou <b>efektívnou úrokovou mierou</b> finančného aktíva (alebo pôvodnou <b>úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou</b> pri <b>kúpených alebo vzniknutých úverovo znehodnotených finančných aktívach</b> ) alebo, keď je to vhodné, revidovanou <b>efektívnou úrokovou mierou</b> vypočítanou v súlade s odsekom 6.5.10. Pri odhadovaní očakávaných peňažných tokov finančného aktíva účtovná jednotka zohľadňuje všetky zmluvné podmienky finančného aktíva (napríklad predčasné splatenie, kúpne a podobné opcie), no nezohľadňuje <b>očakávané úverové straty</b> , pokiaľ finančné aktívum nie je <b>kúpeným alebo vzniknutým úverovo znehodnoteným finančným aktívom</b> , pričom v takomto prípade účtovná jednotka zohľadňuje aj prvotné očakávané úverové straty, ktoré boli zohľadnené pri výpočte pôvodnej <b>úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery</b> .

<b>stav po splatnosti</b>	Finančné aktívum je po splatnosti vtedy, keď protistrana neuskutočnila platbu v zmluvne dohodnutom termíne.
<b>kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotenú finančné aktívum</b>	Kúpené alebo vzniknuté finančné aktívum/aktíva, ktoré sú <b>úverovo znehodnotenú</b> pri prvotnom zaúčtovaní.
<b>dátum reklasifikácie</b>	Prvý deň prvého obdobia vykazovania nasledujúceho po zmene obchodného modelu, ktorá vedie k tomu, že účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktíva.
<b>bežný nákup alebo predaj</b>	Nákup alebo predaj finančného aktíva podľa zmluvy, ktorej podmienky si vyžadujú dodanie aktíva v rámci časového obdobia stanoveného spravidla predpisom alebo konvenciami daného trhu.
<b>transakčné náklady</b>	Prírastkové náklady, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, emisii alebo vyradeniu finančného aktíva alebo finančného záväzku (pozri odsek B5.4.8). Prírastkový náklad je náklad, ktorý by nebol vznikol v prípade, ak by účtovná jednotka nenadobudla, neemitovala alebo nevyradila finančný nástroj.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v odseku 11 štandardu IAS 32, v dodatku A k štandardu IFRS 7, v dodatku A k štandardu IFRS 13 alebo v dodatku A k štandardu IFRS 15 a v tomto štandarde sa používajú v zmysle spresnenom v štandardoch IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 alebo IFRS 15:

- a) úverové riziko <sup>(52)</sup>;
- b) nástroj vlastného imania;
- c) reálna hodnota;
- d) finančné aktívum;
- e) finančný nástroj;
- f) finančný záväzok;
- g) transakčná cena.

<sup>(52)</sup> Tento pojem (v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 7) sa používa v požiadavkách na prezentáciu účinkov zmien úverového rizika na záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (pozri odsek 5.7.7).

## Dodatok B

## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI (KAPITOLA 2)

- B2.1 Niektoré zmluvy vyžadujú platbu, ktorá je založená na klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenných. (Platby založené na klimatických premenných sa niekedy označujú ako „deriváty na počasie“.) Ak uvedené zmluvy nepatria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy*, patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.
- B2.2 Týmto štandardom sa nemenia požiadavky týkajúce sa programov zamestnaneckých požitkov, ktoré spĺňajú ustanovenia štandardu IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*, a ani zmlúv o poplatkoch za autorské práva vychádzajúcich z objemu výnosov predaja alebo služieb, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy so zmlúv zo zákazníckmi*.
- B2.3 Niekedy účtovná jednotka investuje do nástrojov vlastného imania emitovaných inou účtovnou jednotkou, ktoré vníma ako „strategickú investíciu“, so zámerom vybudovať alebo udržiavať si dlhodobý prevádzkový vzťah s účtovnou jednotkou, do ktorej investuje. Na zistenie toho, či sa na takúto investíciu uplatní účtovanie metódou vlastného imania, použije investor alebo spoločník v rámci spoločného podniku štandard IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*.
- B2.4 Tento štandard sa vzťahuje na finančné aktíva a finančné záväzky poisťovateľov iné než práva a povinnosti, ktoré vylučuje odsek 2.1 písm. e) z dôvodu, že vznikajú v rámci zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17.
- B2.5 Zmluvy o finančnej záruke môžu mať rôzne právne formy, ako napríklad záruka, niektoré druhy akreditívu, zmluva viazaná na zlyhanie dlžníka alebo poistná zmluva. Ich postup účtovania nezávisí od ich právnej formy. Ďalej sú uvedené príklady vhodného spôsobu účtovania [pozri odsek 2.1 písm. e)]:
- a) hoci zmluva o finančnej záruke spĺňa definíciu poistnej zmluvy podľa štandardu IFRS 17 [pozri odsek 7 písm. e) štandardu IFRS 17], ak je prevádzané riziko významné, potom subjekt poskytujúci finančnú záruku uplatňuje tento štandard. Ak však subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku, predtým vyslovene určil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy a použil účtovanie uplatniteľné na poistné zmluvy, môže si vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančnej záruke uplatňovať tento štandard alebo štandard IFRS 17. Ak sa uplatňuje tento štandard, v odseku 5.1.1 sa od subjektu poskytujúceho finančnú záruku požaduje, aby zmluvu o finančnej záruke prvotne vykázal v reálnej hodnote. Ak bola zmluva o finančnej záruke uzavretá s nespriaznenou osobou v samostatnej nezávislej transakcii, tak jej reálna hodnota na začiatku sa pravdepodobne rovná prijatému poplatku, ak neexistuje dôkaz o opaku. Následne, ak nie je zmluva o finančnej záruke určená na začiatku za oceňovanú reálnu hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo ak sa na ňu nevzťahujú odseky 3.2.15 až 3.2.23 a B3.2.12 až B3.2.17 (keď prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania alebo sa uplatňuje princíp pokračujúcej zainteresovanosti), ocení subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku, takúto zmluvu vyššou z týchto súm:
- i) sumou stanovenou v súlade s oddielom 5.5; a
- ii) prvotne zaúčtovanou sumou, prípadne zníženou o kumulovanú sumu príjmov vykázaných v súlade so zásadami štandardu IFRS 15 [pozri odsek 4.2.1 písm. c)];

- b) niektoré záruky vzťahujúce sa na úverové riziko ako podmienku platby nepožadujú, aby bol držiteľ záruky vystavený (a vznikla mu z toho strata) neschopnosti dlžníka realizovať platby za zaručené aktívum v čase splatnosti. Príkladom takejto záruky je záruka, ktorá požaduje platby ako reakciu na zmeny v konkrétnom úverovom ratingu alebo úverovom indexe. Takéto záruky nie sú zmluvami o finančnej záruke v zmysle vymedzenia v tomto štandarde a nie sú poistnými zmluvami v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 17. Takéto záruky sú deriváty a subjekt, ktorý poskytuje záruku, na ne uplatňuje tento štandard;
- c) ak bola zmluva o finančnej záruke uzatvorená v súvislosti s predajom tovaru, subjekt, ktorý poskytuje záruku, uplatňuje štandard IFRS 15 na stanovenie toho, kedy sa vykazujú výnosy zo záruky a z predaja tovaru.
- B2.6 Tvrdenia, že subjekt, ktorý poskytuje záruku, považuje zmluvy za poistné zmluvy, sa spravidla nachádzajú na mnohých miestach komunikácie tohto subjektu so zákazníkmi a regulačnými orgánmi, v zmluvách, obchodnej dokumentácii a účtovných zázvoch. Poistné zmluvy navyše často podliehajú požiadavkám účtovania, ktoré sa odlišujú od požiadaviek platiacich pre iné druhy transakcií, akými sú napríklad zmluvy vystavené bankami alebo obchodnými spoločnosťami. V takýchto prípadoch účtovná závierka subjektu, ktorý poskytuje záruku, spravidla obsahuje vyhlásenie, že subjekt poskytujúci záruku použil uvedené požiadavky účtovania.

#### VYKAZOVANIE A UKONČENIE VYKAZOVANIA (KAPITOLA 3)

##### Prvotné zaúčtovanie (oddiel 3.1)

- B3.1.1 V dôsledku zásady uvedenej v odseku 3.1.1 vykazuje účtovná jednotka všetky svoje zmluvné práva a povinnosti z derivátov vo svojom výkaze o finančnej situácii ako aktíva, resp. záväzky, s výnimkou derivátov, ktoré zabraňujú, aby sa prevod finančných aktív účtoval ako predaj (pozri odsek B3.2.14). Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nadobúdateľ nevykazuje prevedené aktívum ako svoje aktívum (pozri odsek B3.2.15).
- B3.1.2 Ďalej sú uvedené príklady uplatňovania zásady z odseku 3.1.1:
- a) Nepodmienené pohľadávky a záväzky sa vykazujú ako aktíva alebo záväzky vtedy, keď sa účtovná jednotka stáva zmluvnou stranou zmluvy a následkom toho má zákonné právo prijímať alebo zákonnú povinnosť platiť peňažné prostriedky.
- b) Aktíva, ktoré sa majú nadobudnúť, a záväzky, ktoré majú vzniknúť, v dôsledku nepodmieneného záväzku kúpiť alebo predat' tovar alebo služby sa vo všeobecnosti nevykazujú dovtedy, kým aspoň jedna zo strán neuskutočnila plnenie v rámci zmluvy. Napríklad účtovná jednotka, ktorá prijíma záväznú objednávku, vo všeobecnosti nevykazuje aktívum (a účtovná jednotka, ktorá zadáva objednávku, nevykazuje záväzok) v čase vzniku záväzku, ale namiesto toho odkladá vykázanie dovtedy, kým objednaný tovar alebo služby nie sú zaslané, dodané alebo poskytnuté. Ak nepodmienený záväzok kúpiť alebo predat' nefinančné položky patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu v súlade s odsekmi 2.4 až 2.7, jeho čistá reálna hodnota sa vyказuje ako aktívum alebo záväzok k dátumu vzniku záväzku [pozri odsek B4.1.30 písm. c)]. Ak sa okrem toho predtým nevykázaný nepodmienený záväzok v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty určí za zabezpečenú položku, akákoľvek zmena čistej reálnej hodnoty pripadajúca na zabezpečené riziko, sa vyказuje ako aktívum alebo záväzok po začiatku zabezpečenia [pozri odseky 6.5.8 písm. b) a 6.5.9].
- c) Forwardová zmluva, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odsek 2.1), sa vyказuje ako aktívum alebo záväzok k dátumu vzniku záväzku, a nie k dátumu vysporiadania. Keď sa účtovná jednotka stane zmluvnou stranou forwardovej zmluvy, reálne hodnoty práva a povinnosti sú často rovnaké, a teda čistá reálna hodnota forwardu je nulová. Ak čistá reálna hodnota práva a povinnosti nie je nulová, zmluva sa vyказuje ako aktívum alebo záväzok.

d) Opčné zmluvy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odsek 2.1), sa vykazujú ako aktíva alebo záväzky vtedy, keď sa držiteľ alebo vypisovateľ stane zmluvnou stranou.

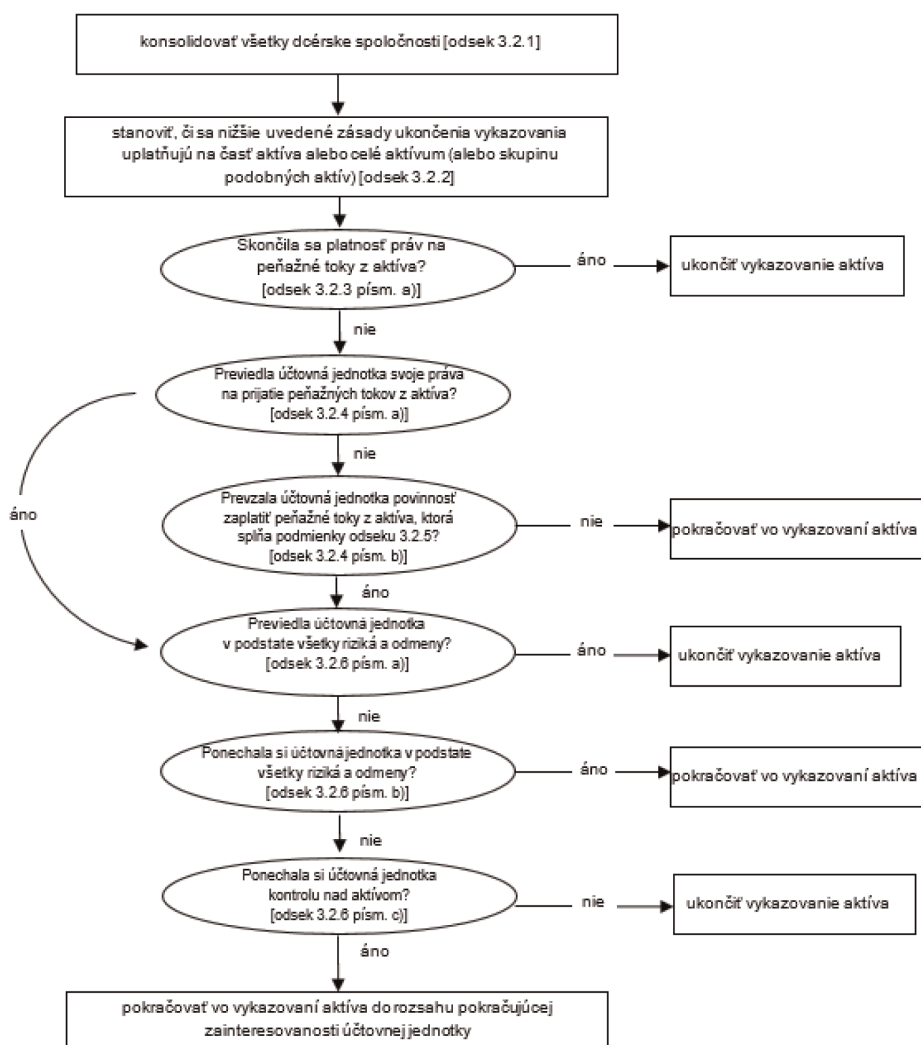
e) Plánované budúce transakcie sa bez ohľadu na ich pravdepodobnosť nepovažujú za aktíva a záväzky, pretože účtovná jednotka sa nestala zmluvnou stranou.

#### *Bežný nákup alebo predaj finančných aktív*

- B3.1.3 Bežný nákup alebo predaj finančných aktív sa vykazuje buď použitím účtovania k dátumu uskutočnenia obchodu alebo účtovania k dátumu vysporiadania, ako sa uvádza v odsekoch B3.1.5 a B3.1.6. Účtovná jednotka uplatňuje rovnakú metódu konzistentne na všetky nákupy a predaje finančných aktív, ktoré sa klasifikujú rovnakým spôsobom v súlade s týmto štandardom. Na tento účel aktíva, ktoré sa povinne oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, tvoria samostatnú klasifikáciu odlišnú od aktív určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Samostatnú klasifikáciu okrem toho tvoria aj investície do nástrojov vlastného imania, ktoré sa účtujú pomocou možnosti uvedenej v odseku 5.7.5.
- B3.1.4 Zmluva, v ktorej sa požaduje alebo povoľuje čisté vysporiadanie zmeny hodnoty zmluvy, sa nepovažuje za bežnú zmluvu. Namiesto toho sa takáto zmluva účtuje ako derivát v období medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania.
- B3.1.5 Dátumom uskutočnenia obchodu je dátum, ku ktorému sa účtovná jednotka zaväzuje kúpiť alebo predať aktívum. Pri účtovaní k dátumu uskutočnenia obchodu ide o a) vykázanie aktíva, ktoré sa má prijať, a záväzku, ktorým sa má zaň zaplatiť, k dátumu uskutočnenia obchodu a b) ukončenie vykazovania aktíva, ktoré bolo predané, vykázanie akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia a vykázanie pohľadávky voči kupujúcemu za platbu k dátumu uskutočnenia obchodu. Úrok z aktíva a zodpovedajúceho záväzku vo všeobecnosti nezačína narastať až do dátumu vysporiadania, keď dôjde k zmene vlastníctva.
- B3.1.6 Dátumom vysporiadania je dátum, ku ktorému sa aktívum dodá účtovnej jednotke, alebo ku ktorému je aktívum dodané účtovnou jednotkou. Pri účtovaní k dátumu vysporiadania ide o a) vykázanie aktíva k dátumu jeho prijatia účtovnou jednotkou a b) ukončenie vykazovania aktíva a vykázanie akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia ku dňu, keď došlo k jeho dodaniu účtovnou jednotkou. Ak sa používa účtovanie k dátumu vysporiadania, účtovná jednotka účtuje akúkoľvek zmenu reálnej hodnoty aktíva, ktoré sa má prijať, v období od dátumu uskutočnenia obchodu do dátumu vysporiadania rovnakým spôsobom, ako sa účtuje pri nadobudnutom aktíve. Inými slovami, zmena hodnoty sa nevykazuje pri aktívach účtovaných amortizovanou hodnotou; pri aktívach klasifikovaných ako finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia sa zmena hodnoty vykazuje vo výsledku hospodárenia; a pri finančných aktívach oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A a pri investíciách do nástrojov vlastného imania účtovných v súlade s odsekom 5.7.5 sa zmena hodnoty vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

#### **Ukončenie vykazovania finančných aktív (oddiel 3.2)**

- B3.2.1 Ďalej uvedený diagram znázorňuje, ako sa postupuje pri posudzovaní toho, či a do akej miery sa ukončuje vykazovanie finančného aktíva.



Zmluvy, v rámci ktorých si účtovná jednotka ponecháva zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, no preberá zmluvnú povinnosť zaplatiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov [odsek 3.2.4 písm. b)]

- B3.2.2 K situácii opísanej v odseku 3.2.4 písm. b) (keď si účtovná jednotka ponecháva zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, no prevezme zmluvný záväzok zaplatiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov) dochádza napríklad vtedy, ak je účtovná jednotka trust a vydáva investorom podiely na úžitkoch z podkladových finančných aktív, ktoré vlastní, a poskytuje obsluhu pre uvedené finančné aktíva. V takom prípade, ak sú splnené podmienky uvedené v odsekoch 3.2.5 a 3.2.6, finančné aktíva spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania.



- B3.2.3 V rámci uplatňovania odseku 3.2.5 by účtovná jednotka mohla napríklad byť pôvodcom vzniku finančného aktíva alebo by mohla byť skupinou, ktorá zahŕňa dcérsku spoločnosť, ktorá nadobudla finančné aktívum a prevádza peňažné toky na nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou.

Posúdenie prevodu rizík a odmien z vlastníctva (odsek 3.2.6)

- B3.2.4 Príkladmi toho, keď účtovná jednotka previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

- a) nepodmienený predaj finančného aktíva;
- b) predaj finančného majetku spolu s opciou na spätný odkup finančného aktíva v jeho reálnej hodnote v čase spätného odkupu; a
- c) predaj finančného aktíva spolu s predajnou alebo kúpnu opciou, ktorá je hlboko mimo peňazí (*deeply out of money*) [t. j. opcia, ktorá je do takej miery mimo peňazí (*out of money*), že je vysoko nepravdepodobné, že pred skončením jej platnosti bude v peniazoch (*in the money*)].

- B3.2.5 Príkladmi toho, keď si účtovná jednotka ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

- a) transakcia predaja a spätného odkupu, keď je cena za spätný odkup pevne stanovená cena alebo predajná cena plus výnos veriteľa;
- b) zmluva o požičiavaní cenných papierov;
- c) predaj finančného aktíva spolu so swapom celkových výnosov, ktorým sa prevádza expozícia voči trhovému riziku späť na účtovnú jednotku;
- d) predaj finančného aktíva spolu s predajnou alebo kúpnu opciou, ktoré sú hlboko v peniazoch (*deep in the money*) [t. j. opcia, ktorá je do takej miery v peniazoch (*in the money*), že je vysoko nepravdepodobné, že pred skončením jej platnosti bude mimo peňazí (*out of the money*)]; a
- e) predaj krátkodobých pohľadávok, v rámci ktorých účtovná jednotka ručí nadobúdateľovi, že mu vykompenzuje úverové straty, ktoré sa pravdepodobne vyskytnú.

- B3.2.6 Ak účtovná jednotka stanoví, že v dôsledku prevodu previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, nevykazuje opäť prevedené aktívum v budúcom období s výnimkou situácie, ak takéto prevedené aktívum znovu nadobudne v rámci novej transakcie.

Posúdenie prevodu ovládania

- B3.2.7 Účtovná jednotka si neponechala kontrolu nad prevedeným aktívom, ak má nadobúdateľ reálnu schopnosť predať prevedené aktívum. Účtovná jednotka si ponechala kontrolu nad prevedeným aktívom, ak nadobúdateľ nemá reálnu schopnosť predať prevedené aktívum. Nadobúdateľ má reálnu schopnosť predať prevedené aktívum, ak sa s takýmto aktívom obchoduje na aktívnom trhu, pretože nadobúdateľ by v prípade, že by musel aktívum účtovnej jednotke vrátiť, mohol prevedené aktívum späť odkúpiť na trhu. Napríklad nadobúdateľ môže mať reálnu schopnosť predať prevedené aktívum, ak sa na prevedené aktívum vzťahuje opcia, ktorá umožňuje účtovnej jednotke jeho spätný odkup, ale nadobúdateľ môže v prípade uplatnenia opcie ľahko získať prevedené aktívum na trhu. Nadobúdateľ nemá reálnu schopnosť predať prevedené aktívum, ak si účtovná jednotka takúto opciu ponechá a nadobúdateľ nemôže ľahko získať prevedené aktívum na trhu v prípade, ak si účtovná jednotka opciu uplatní.

B3.2.8 Nadobúdateľ má reálnu schopnosť predať prevedené aktívum len vtedy, ak môže prevedené aktívum predať ako celok nespriaznenej tretej strane a je schopný zrealizovať túto možnosť jednostranne a bez uvalenia ďalších obmedzení na prevod. Zásadnou otázkou je, čo je nadobúdateľ schopný urobiť v praxi, nie aké zmluvné práva má vo vzťahu k tomu, čo môže vykonať s prevedeným aktívom, alebo aké zmluvné obmedzenia existujú. Konkrétne:

- a) zmluvné právo disponovať s prevedeným aktívom má len malý praktický význam, ak pre prevedené aktívum neexistuje žiadny trh; a
- b) schopnosť disponovať s prevedeným aktívom má len malý praktický význam, ak sa takéto disponovanie nemôže uskutočniť bez obmedzení. Z tohto dôvodu:
  - i) schopnosť nadobúdateľa disponovať s prevedeným aktívom nesmie závisieť od činností iných (t. j. musí ísť o jednostrannú schopnosť) a
  - ii) nadobúdateľ musí byť schopný disponovať s prevedeným aktívom bez potreby pridať k prevodu akékoľvek reštriktívne podmienky alebo obmedzenia (napríklad podmienky, ako sa má úverové aktívum obsluhovať, alebo opcia, ktorá dáva nadobúdateľovi právo na spätné odkúpenie aktíva).

B3.2.9 To, že je nepravdepodobné, že nadobúdateľ prevedené aktívum predá, samo osebe neznamená, že si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom. Ak sa však predajnou opciou alebo zárukou obmedzuje možnosť nadobúdateľa prevedené aktívum predať, potom si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom. Ak je napríklad predajná opcia alebo záruka dostatočne hodnotná, obmedzuje sa ňou možnosť nadobúdateľa predať prevedené aktívum, pretože v praxi by nadobúdateľ nepredal tretej strane prevedené aktívum bez prídania podobnej opcie alebo iných obmedzujúcich podmienok. Namiesto toho by si nadobúdateľ prevedené aktívum ponechal v držbe, aby získal platby v rámci záruky alebo predajnej opcie. Za týchto okolností si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom.

*Prevody, ktoré splňajú podmienky na ukončenie vykazovania*

B3.2.10 Účtovná jednotka si môže ponechať právo na časť úrokových platieb z prevedených aktív ako kompenzáciu za obsluhu uvedených aktív. Časť úrokových platieb, ktorej by sa účtovná jednotka pri vypovedaní alebo prevode zmluvy na obsluhu vzdala, sa priradí k aktívu z obsluhy alebo záväzku z obsluhy. Časť úrokových platieb, ktorej by sa účtovná jednotka vzdala, predstavuje pohľadávku zo série úrokových platieb (*interest-only strip*). Ak by sa účtovná jednotka napríklad pri vypovedaní zmluvy na obsluhu alebo prevode zmluvy na obsluhu nevzdala žiadneho úroku, potom celé úrokové rozpätie je pohľadávkou zo série úrokových platieb. Na účely uplatňovania odseku 3.2.13 sa reálne hodnoty aktíva z obsluhy a pohľadávky zo série úrokových platieb používajú pri rozvrhnutí účtovnej hodnoty pohľadávky medzi časť aktíva, ktorej vykazovanie sa ukončilo, a časť, ktorej vykazovanie naďalej pokračuje. Ak nie je stanovený poplatok za obsluhu alebo sa očakáva, že poplatok, ktorý sa prijme, nebude pre účtovnú jednotkou primeranou kompenzáciou za poskytovanie obsluhy, záväzok z povinnosti obsluhy sa vykazuje v reálnej hodnote.

B3.2.11 Pri oceňovaní reálnych hodnôt časti, ktorá sa naďalej vykazuje, a časti, ktorej vykazovanie sa ukončilo na účely uplatňovania odseku 3.2.13, uplatní účtovná jednotka popri odseku 3.2.14 aj požiadavky oceňovania reálnou hodnotou uvedené v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*.

*Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania*

- B3.2.12 Ďalej uvedené riadky sa týkajú uplatňovania zásady uvedenej v odseku 3.2.15. Ak záruka poskytnutá účtovnou jednotkou na straty zo zlyhania prevedeného aktíva bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva, pretože účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, takéto prevedené aktívum sa naďalej vykazuje ako celok a prijatá protihodnota sa vykazuje ako záväzok.

*Pokračujúca zainteresovanosť na prevedených aktívach*

- B3.2.13 Ďalej sú uvedené príklady toho, ako účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum a súvisiaci záväzok podľa odseku 3.2.16.

*Všetky aktíva*

- a) Ak záruka poskytnutá účtovnou jednotkou zaplatiť za straty zo zlyhania prevedeného aktíva bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva v rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti, takéto prevedené aktívum sa k dátumu prevodu oceňuje nižšou z týchto súm: i) účtovnou hodnotou aktíva, alebo ii) maximálnou hodnotou protihodnoty prijatej v rámci prevodu, ktorej platba by sa od účtovnej jednotky mohla požadovať („záručná hodnota“). Súvisiaci záväzok sa prvotne oceňuje záručnou hodnotou zvýšenou o reálnu hodnotu záruky (ktorá obvykle predstavuje protihodnotu prijatú za záruku). Následne sa prvotná reálna hodnota záruky vykáže vo výsledku hospodárenia po tom, ako sa splní (alebo v priebehu toho, ako sa plní) povinnosť (v súlade so zásadami štandardu IFRS 15) a účtovná hodnota aktíva sa zníži o prípadnú opravnú položku na stratu.

*Aktíva oceňované v amortizovanej hodnote*

- b) Ak záväzok z predajnej opcie vypísanej účtovnou jednotkou alebo právo z kúpnej opcie držanej účtovnou jednotkou bráni ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum amortizovanou hodnotou, súvisiaci záväzok sa oceňuje jeho obstarávacou hodnotou (t. j. vo výške prijatej protihodnoty) upravenou o amortizáciu prípadného rozdielu medzi obstarávacou hodnotou a hrubou účtovnou hodnotou prevedeného aktíva k dátumu skončenia platnosti opcie. Predpokladajme napríklad, že hrubá účtovná hodnota aktíva k dátumu prevodu je 98 MJ a výška prijatej protihodnoty je 95 MJ. Hrubá účtovná hodnota aktíva k dátumu uplatnenia opcie bude 100 MJ. Prvotná účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 95 MJ a rozdiel medzi 95 MJ a 100 MJ sa vykazuje vo výsledku hospodárenia použitím metódy efektívnej úrokovej miery. Ak dôjde k uplatneniu opcie, prípadný rozdiel medzi účtovnou hodnotou súvisiaceho záväzku a realizačnou cenou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

*Aktíva oceňované reálnou hodnotou*

- c) Ak právo z kúpnej opcie, ktoré si účtovná jednotka ponechala, bráni ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum reálnou hodnotou, aktívum sa naďalej oceňuje jeho reálnou hodnotou. Súvisiaci záväzok sa oceňuje i) realizačnou cenou opcie zníženou o časovú hodnotu opcie v prípade, ak je opcia v peniazoch (*in the money*) alebo na peniazoch (*at the money*), alebo ii) reálnou hodnotou prevedeného aktíva zníženou o časovú hodnotu opcie v prípade, ak je opcia mimo peňazí (*out of the money*). Úpravou ocenenia súvisiaceho záväzku sa zabezpečuje, aby čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavovala reálnu hodnotu práva z kúpnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota podkladového aktíva 80 MJ, realizačná cena opcie je 95 MJ a časová hodnota opcie je 5 MJ, účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 75 MJ (80 MJ – 5 MJ) a účtovná hodnota prevedeného aktíva je 80 MJ (t. j. jeho reálna hodnota).
- d) Ak predajná opcia vypísaná účtovnou jednotkou bráni ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum reálnou hodnotou, súvisiaci záväzok sa oceňuje realizačnou cenou opcie zvýšenou o časovú hodnotu opcie. Ocenenie aktíva reálnou hodnotou sa obmedzuje na nižšiu hodnotu spomedzi jeho reálnej hodnoty a realizačnej ceny opcie, pretože účtovná jednotka nemá nárok na nárast reálnej hodnoty prevedeného aktíva nad realizačnú cenu opcie. Týmto sa zabezpečuje, aby čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavovala reálnu hodnotu záväzku z predajnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota podkladového aktíva 120 MJ, realizačná cena opcie je 100 MJ a časová hodnota opcie je 5 MJ, účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 105 MJ (100 MJ + 5 MJ) a účtovná hodnota aktíva je 100 MJ (v tomto prípade realizačná cena opcie).

- e) Ak *collar* vo forme kúpenej kúpnej opcie a vypísanej predajnej opcie bráni ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje aktívum reálnou hodnotou, potom aj naďalej oceňuje toto aktívum reálnou hodnotou. Súvisiaci záväzok sa oceňuje i) sčítaním realizačnej ceny kúpnej opcie a reálnej hodnoty predajnej opcie a odpočítaním časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia v peniazoch alebo na peniazoch, alebo ii) sčítaním reálnej hodnoty aktíva a reálnej hodnoty predajnej opcie a odpočítaním časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia mimo peňazí. Úpravou súvisiaceho záväzku sa zabezpečuje, aby čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavovala reálnu hodnotu opcií držaných a vypísaných účtovnou jednotkou. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka prevedie finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou a súčasne kúpi kúpnu opciu s realizačnou cenou 120 MJ a vypíše predajnú opciu s realizačnou cenou 80 MJ. Takisto predpokladajme, že reálna hodnota aktíva k dátumu prevodu je 100 MJ. Časová hodnota predajnej opcie je 1 MJ a kúpnej opcie 5 MJ. V takom prípade účtovná jednotka vykazuje aktívum v hodnote 100 MJ (reálna hodnota aktíva) a záväzok v hodnote 96 MJ [(100 MJ + 1 MJ) – 5 MJ]. Týmto výpočtom sa dosiahne čistá hodnota aktíva vo výške 4 MJ, ktorá predstavuje reálnu hodnotu účtovnou jednotkou držaných a vypísaných opcií.

#### Všetky prevody

- B3.2.14 Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, zmluvné práva alebo povinnosti prevodcu týkajúce sa prevodu sa neúčtujú oddelene ako deriváty v prípade, ak by vykazovanie derivátu a buď prevedeného aktíva alebo záväzku vyplývajúceho z prevodu vyústilo do dvojnásobného vykázania tých istých práv alebo povinností. Napríklad kúpna opcia, ktorú si prevodca ponechal, môže zabrániť účtovaniu prevodu finančných aktív ako predaja. V takom prípade sa kúpna opcia nevykazuje samostatne ako derivátové aktívum.
- B3.2.15 Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nadobúdateľ nevykazuje prevedené aktívum ako svoje aktívum. Nadobúdateľ ukončuje vykazovanie peňažných prostriedkov alebo iných zaplatených protihodnôt a vykazuje pohľadávku voči prevodcovi. Ak má prevodca právo aj povinnosť znovu začne ovládať celé prevedené aktívum za pevne stanovenú sumu (ako napríklad v rámci zmluvy o spätnom odkúpení), nadobúdateľ môže svoju pohľadávku oceniť amortizovanou hodnotou, ak spĺňa kritériá uvedené v odseku 4.1.2.

#### Príklady

- B3.2.16 Ďalej uvedené príklady znázorňujú uplatňovanie zásad ukončenia vykazovania uvedených v tomto štandarde.
- a) *Zmluvy o spätnom odkúpení a požíčanie cenných papierov.* Ak dôjde k predaju finančného aktíva na základe zmluvy o spätnom odkúpení za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, alebo ak dôjde k jeho požíčaniu v rámci zmluvy o jeho navrátení prevodcovi, vykazovanie aktíva sa neukončí, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Ak nadobúdateľ získa právo aktívum predať alebo ho založiť, prevodca reklasifikuje aktívum vo svojom výkaze o finančnej situácii, napríklad ako požičané aktívum alebo pohľadávku zo spätného odkúpenia.
- b) *Zmluvy o spätnom odkúpení a požíčanie cenných papierov – aktíva, ktoré sú v podstate rovnaké.* Ak dôjde k predaju finančného aktíva na základe zmluvy o spätnom odkúpení rovnakého alebo v podstate rovnakého aktíva za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, alebo ak dôjde k požíčaniu alebo zapožičaniu finančného aktíva na základe zmluvy o navrátení rovnakého alebo v podstate rovnakého aktíva prevodcovi, vykazovanie aktíva sa neukončí, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.
- c) *Zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie cenných papierov – právo substitúcie.* Ak zmluva o spätnom nákupe za pevne stanovenú cenu spätného odkupu alebo za cenu rovnajúcu sa predajnej cene plus výnos veriteľa alebo podobná transakcia týkajúca sa zapožičania cenných papierov dáva nadobúdateľovi právo nahradiť aktíva, ktoré sú podobné a majú k dátumu spätného odkúpenia rovnakú reálnu hodnotu ako prevedené aktívum, vykazovanie aktíva predaného alebo požičaného v rámci spätného odkúpenia alebo transakcie o požíčaní cenných papierov sa neukončuje, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.

- d) *Právo prvého odmietnutia pri spätnom odkúpení za reálnu hodnotu.* Ak účtovná jednotka predáva finančné aktívum a ponecháva si len právo prvého odmietnutia pri spätnom odkúpení prevedeného aktíva za reálnu hodnotu, ak ho nadobúdateľ následne predá, účtovná jednotka ukončuje vykazovanie aktíva, pretože previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.
- e) *Transakcia fingovaného predaja.* Spätný odkup finančného aktíva krátko po jeho predaji sa niekedy označuje ako fingovaný predaj (*wash sale*). Takýto spätý odkup nevyklučuje ukončenie vykazovania za predpokladu, že pôvodná transakcia splnila požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania. Ak je však zmluva o predaji finančného aktíva uzatvorená súčasne so zmluvou o spätnom odkupe toho istého aktíva za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, potom sa vykazovanie aktíva neukončuje.
- f) *Predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú hlboko v peniazoch* (*deeply in the money*). Ak prevodca môže spätné odkúpiť prevedené finančné aktívum a kúpna opcia je hlboko v peniazoch, prevod nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, pretože prevodca si ponechal v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Podobne, ak nadobúdateľ môže spätné predáť finančné aktívum a predajná opcia je hlboko v peniazoch, prevod nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, pretože prevodca si ponechal v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.
- g) *Predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú hlboko mimo peňazí* (*deeply out of the money*). Vykazovanie finančného aktíva, ktoré sa prevádza a na prevod sa vzťahuje iba predajná opcia hlboko mimo peňazí držaná nadobúdateľom alebo kúpna opcia hlboko mimo peňazí držaná prevodcom, sa ukončuje. Je to tak preto, že prevodca previedol v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.
- h) *Ľahko dostupné aktíva, ktoré sú predmetom kúpnej opcie, ktorá nie je hlboko v peniazoch ani hlboko mimo peňazí.* Ak má účtovná jednotka v držbe kúpnu opciu na aktívum, ktoré možno ľahko získať na trhu a opcia nie je hlboko v peniazoch a ani hlboko mimo peňazí, vykazovanie aktíva sa ukončuje. Dôvodom je skutočnosť, že účtovná jednotka i) si neponechala ani nepreviedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a ii) neponechala si kontrolu. Ak však aktívum nemožno ľahko získať na trhu, ukončenie vykazovania je vylúčené v rozsahu hodnoty aktíva, ktorá je predmetom kúpnej opcie, pretože účtovná jednotka si ponechala kontrolu nad aktívom.
- i) *Aktívum, ktoré nemožno ľahko získať na trhu a je predmetom predajnej opcie vypísanej účtovnou jednotkou, ktorá nie je hlboko v peniazoch ani hlboko mimo peňazí.* Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum, ktoré nemožno ľahko získať na trhu a vypíše predajnú opciu, ktorá nie je hlboko mimo peňazí, účtovná jednotka si v dôsledku vypísanej predajnej opcie neponechá ani nepreviede v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Účtovná jednotka si ponecháva kontrolu nad aktívom vtedy, ak je predajná opcia dostatočne hodnotná na to, aby zabránila nadobúdateľovi predáť aktívum, pričom v takomto prípade sa vo vykazovaní aktíva pokračuje v rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti prevodcu (pozri odsek B3.2.9). Účtovná jednotka prevádza ovládanie aktíva vtedy, ak predajná opcia nie je dostatočne hodnotná na to, aby zabránila nadobúdateľovi predáť aktívum, pričom v takomto prípade sa vykazovanie aktíva ukončuje.
- j) *Aktíva, ktoré sú predmetom predajnej alebo kúpnej opcie v reálnej hodnote alebo forwardovej zmluvy o spätnom odkúpení.* Prevod finančného aktíva, ktoré je predmetom len predajnej alebo kúpnej opcie alebo forwardovej zmluvy o spätnom odkúpení, pričom realizačná cena alebo cena spätného odkupu sa rovná reálnej hodnote finančného aktíva v čase spätného odkupu, má za následok ukončenie vykazovania, pretože došlo k prevodu v podstate všetkých rizík a odmien z vlastníctva.
- k) *Kúpne alebo predajné opcie vysporiadané peňažnými prostriedkami.* Účtovná jednotka posudzuje prevod finančného aktíva, ktoré je predmetom predajnej alebo kúpnej opcie alebo forwardovej zmluvy o spätnom odkúpení, ktoré budú vysporiadané v čistom peňažnými prostriedkami, aby stanovila, či si ponechala alebo previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Ak si účtovná jednotka neponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, stanoví, či si ponechala kontrolu nad prevedeným aktívom. To, že k vysporiadaniu predajnej alebo kúpnej opcie alebo forwardovej zmluvy o spätnom odkúpení dôjde v čistom peňažnými prostriedkami automaticky neznamená, že účtovná jednotka previedla kontrolu [pozri vyššie uvedený odsek B3.2.9 a písmená g), h) a i)].



- l) *Právo spätnej kúpy (removal of accounts provision)*. Právo spätnej kúpy predstavuje (kúpnu) opciu na nepodmienené spätné odkúpenie, ktorá dáva účtovnej jednotke právo požadovať vrátenie prevedeného aktíva, na ktoré sa vzťahujú určité obmedzenia. Za predpokladu, že takáto opcia vyústi do situácie, keď si účtovná jednotka neponecháva ani neprevádza v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, vylučuje táto opcia ukončenie vykazovania len do výšky hodnoty, ktorá je predmetom spätného odkúpenia (za predpokladu, že nadobúdateľ nemôže aktíva predať). Ak je napríklad účtovná hodnota a príjmy z prevodu úverových aktív 100000 MJ a ktorýkoľvek individuálny úver by mohol byť spätne odkúpený, avšak celková suma úverov, ktoré by mohli byť spätne odkúpené, by nemohla presiahnuť 10000 MJ, potom objem úverov vo výške 90000 MJ by splňal podmienky na ukončenie vykazovania.
- m) *Clean-up kúpne opcie (clean-up calls)*. Účtovná jednotka, ktorá môže byť prevodcom, ktorá poskytuje obsluhu prevedených aktív, môže mať v držbe clean-up kúpnu opciu na nákup zvyšných prevedených aktív vtedy, keď suma nesplatených aktív klesne na určitú úroveň, pri ktorej sú náklady na obsluhu uvedených aktív v porovnaní s úžitkami plynúcimi z obsluhy zaťažujúce. Za predpokladu, že takáto clean-up kúpna opcia vyústi do situácie, keď si účtovná jednotka neponecháva a ani neprevádza v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a nadobúdateľ nemôže aktíva predať, vylučuje táto opcia ukončenie vykazovania len do tej výšky hodnoty aktív, ktorá je predmetom tejto kúpnej opcie.
- n) *Podriadené ponechané podiely a úverové záruky*. Účtovná jednotka môže nadobúdateľovi poskytnúť zvýšenie kreditnej kvality (*credit enhancement*) prostredníctvom podriadenia časti alebo celého podielu, ktorý si ponechala na prevedenom aktíve. Alternatívne môže účtovná jednotka poskytnúť nadobúdateľovi zvýšenie kreditnej kvality formou úverovej záruky, ktorá môže byť neobmedzená alebo obmedzená na určitú hodnotu. Ak si účtovná jednotka ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, pokračuje vo vykazovaní aktíva ako celku. Ak si účtovná jednotka ponecháva niektoré, ale nie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a ponecháva si kontrolu, ukončenie vykazovania je vylúčené v rozsahu výšky sumy peňažných prostriedkov alebo iných aktív, ktorých platba by sa od účtovnej jednotky mohla vyžadovať.
- o) *Swapy celkových výnosov*. Účtovná jednotka môže predať finančné aktívum nadobúdateľovi a uzatvoríť s ním swap celkových výnosov, prostredníctvom čoho sa všetky peňažné toky platieb úrokov z podkladového aktíva postupujú účtovnej jednotke výmenou za pevne stanovenú platbu alebo platbu s premenlivou sadzbou a účtovná jednotka znáša každý nárast alebo pokles reálnej hodnoty podkladového aktíva. V takomto prípade je ukončenie vykazovania všetkých aktív zakázané.
- p) *Úrokové swapy*. Účtovná jednotka môže previesť na nadobúdateľa finančné aktívum s pevne stanovenou sadzbou a uzatvoríť s ním úrokový swap na účely prijatia pevne stanovenej úrokovej sadzby a platenia premenlivej úrokovej sadzby vychádzajúcej z pomyslenej hodnoty, ktorá sa rovná sume istiny prevedeného finančného aktíva. Úrokový swap nevylučuje ukončenie vykazovania prevedeného aktíva pod podmienkou, že platby v rámci swapu nie sú podmienené uskutočnením platieb v súvislosti s prevedeným aktívom.
- q) *Amortizované úrokové swapy*. Účtovná jednotka môže previesť na nadobúdateľa finančné aktívum s pevne stanovenou sadzbou, ktoré sa spláca v priebehu času, a uzatvoríť s ním amortizovaný úrokový swap s cieľom prijať pevne stanovenú úrokovú sadzbu a platiť premenlivú úrokovú sadzbu na základe pomyslenej hodnoty. Ak sa pomyselná hodnota swapu amortizuje tak, že sa v akomkoľvek časovom okamihu rovná sume istiny nesplateného prevedeného finančného aktíva, takýto swap by obvykle vyústil do situácie, keď si účtovná jednotka ponecháva podstatné riziko predčasného splatenia, pričom v takomto prípade účtovná jednotka buď pokračuje vo vykazovaní celého prevedeného aktíva alebo pokračuje vo vykazovaní prevedeného aktíva v rozsahu jej pokračujúcej zainteresovanosti. Naopak, ak sa amortizácia pomyslenej hodnoty swapu neviaže na nesplatenú sumu istiny prevedeného aktíva, takýto swap by nevyústil do situácie, keď si účtovná jednotka ponecháva riziko predčasného splatenia aktíva. Takáto situácia by teda nevylučovala ukončenie vykazovania prevedeného aktíva za predpokladu, že platby zo swapu nie sú podmienené úrokovými platbami z prevedeného aktíva a že swap nevyúsťuje do situácie, keď si účtovná jednotka ponecháva akékoľvek iné významné riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva.
- r) *Odpisovanie*. Účtovná jednotka primerane neočakáva, že získa späť zmluvné peňažné toky z finančného aktíva ako celok alebo ich časť.

B3.2.17 Tento odsek znázorňuje uplatňovanie prístupu pokračujúcej zainteresovanosti v prípade, keď má účtovná jednotka pokračujúcu zainteresovanosť v časti finančného aktíva.



Predpokladajme, že účtovná jednotka má portfólio úverov s možnosťou predčasného splatenia, ktorých kupón a efektívna úroková miera je 10 percent a ktorých suma istiny a amortizovaná hodnota je 10,000 MJ. Účtovná jednotka uzatvára transakciu, v rámci ktorej nadobúdateľ získa výmenou za platbu vo výške 9,115 MJ právo na 9,000 MJ zo všetkých inkás istiny plus úroky vo výške 9,5 percenta. Účtovná jednotka si ponecháva práva na 1,000 MJ všetkých inkás istiny plus na súvisiaci úrok vo výške 10 percent, ako aj na zostávajúce rozpätie vo výške 0,5 percenta zo zvyšnej istiny v hodnote 9,000 MJ. Inkasá z predčasných platieb sa proporcionálne rozdeľujú medzi účtovnú jednotku a nadobúdateľa v pomere 1:9, avšak všetky nezaplatené platby sa odpočítavajú z podielu účtovnej jednotky vo výške 1,000 MJ až dovtedy, kým sa tento podiel nevyčerpá. Reálna hodnota úverov k dátumu uskutočnenia transakcie je 10,100 MJ a reálna hodnota zostávajúceho rozpätia 0,5 percenta je 40 MJ.

Účtovná jednotka stanovuje, že previedla niektoré významné riziká a odmeny z vlastníctva (napríklad významné riziko predčasného splatenia), avšak takisto si ponechala niektoré významné riziká a odmeny z vlastníctva (z dôvodu podriadeného ponechaného podielu) a ponechala si aj kontrolu. Preto účtovná jednotka uplatňuje prístup pokračujúcej zainteresovanosti.

Na účely uplatnenia tohto štandardu účtovná jednotka analyzuje transakciu ako a) ponechanie si plne pomerného ponechaného podielu vo výške 1,000 MJ, plus b) podriadenie takéhoto ponechaného podielu s cieľom poskytovať zvýšenie kreditnej kvality nadobúdateľovi za úverové straty.

Účtovná jednotka vypočítava, že suma 9,090 MJ ( $90\% \times 10,100$  MJ) z prijatej protihodnoty vo výške 9,115 MJ predstavuje protihodnotu za plne pomerný 90-percentný podiel. Zvyšok prijatej protihodnoty (25 MJ) predstavuje prijatú protihodnotu za podriadenie jej ponechaného podielu poskytnutím zvýšenia kreditnej kvality nadobúdateľovi za úverové straty. Okrem toho zostávajúce rozpätie vo výške 0,5 percenta predstavuje prijatú protihodnotu za zvýšenie kreditnej kvality. Na základe uvedeného predstavuje celková suma prijatej protihodnoty za zvýšenie kreditnej kvality hodnotu 65 MJ (25 MJ + 40 MJ).

Účtovná jednotka vypočíta zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu peňažných tokov. Ak predpokladáme, že k dátumu uskutočnenia prevodu nie sú k dispozícii samostatné reálne hodnoty prevedenej 90-percentnej časti a ponechanej 10-percentnej časti, účtovná jednotka pridelí účtovnú hodnotu aktíva v súlade s odsekom 3.2.14 štandardu IFRS 9 takto:

	Reálna hodnota	Percentuálny podiel	Pridelená účtovná hodnota
Prevedená časť	9,090	90 %	9,000
Ponechaná časť	1,010	10 %	1,000
<b>Spolu</b>	<b>10,100</b>		<b>10,000</b>

Účtovná jednotka vypočíta svoj zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu peňažných tokov odpočítaním pridelenej účtovnej hodnoty prevedenej časti od prijatej protihodnoty, t. j. 90 MJ (9,090 MJ – 9,000 MJ). Účtovná hodnota časti, ktorú si účtovná jednotka ponechala, predstavuje 1,000 MJ.

Účtovná jednotka navyše vykazuje pokračujúcu zainteresovanosť, ktorá vyplýva z podriadenia jej ponechaného podielu na úverových stratách. Účtovná jednotka teda vykazuje aktívum v hodnote 1,000 MJ (maximálna suma peňažných tokov, ktorú by účtovná jednotka v rámci podriadenosti nezískala) a súvisiaci záväzok v hodnote 1,065 MJ (ktorý predstavuje maximálnu hodnotu peňažných tokov, ktorú by účtovná jednotka nezískala v rámci podriadenosti, t. j. 1,000 MJ plus reálna hodnota podriadenia 65 MJ).

Všetky uvedené informácie použije účtovná jednotka na účtovanie transakcie takto:

	Debet	Kredit
Pôvodné aktívum	—	9,000
Aktívum vykázané z titulu podriadenia alebo zostatkového podielu	1,000	—
Aktívum za prijatú protihodnotu vo forme zostávajúceho rozpätia	40	—
Výsledok hospodárenia (zisk z prevodu)	—	90
Závazok	—	1,065
Prijaté peňažné prostriedky	9,115	—
<b>Spolu</b>	<b>10,155</b>	<b>10,155</b>

Ihneď po uskutočnení transakcie predstavuje účtovná hodnota aktíva sumu 2.040 MJ, pozostávajúcu z 1,000 MJ, čo predstavuje alokovanú obstarávaciu hodnotu ponechaného podielu, a 1.040 MJ, čo predstavuje dodatočnú pokračujúcu zainteresovanosť účtovnej jednotky vyplývajúcu z podriadenia ponechaného podielu na úverových stratách (čo zahŕňa zostávajúce rozpätie vo výške 40 MJ).

V nasledujúcich obdobiach účtovná jednotka vykazuje prijatú protihodnotu za zvýšenie kreditnej kvality (65 MJ) postupne počas obdobia, časovo rozlišuje úrok z vykázaného aktíva pomocou metódy efektívnej úrokovej miery a vykazuje akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykazovaných aktív. Ako príklad straty zo zníženia hodnoty predpokladajme, že v priebehu ďalšieho roka dôjde k strate zo zníženia hodnoty podkladových úverov vo výške 300 MJ. Účtovná jednotka zníži sumu vykazovaného aktíva o 600 MJ (300 MJ sa týka ponechaného podielu a 300 MJ sa týka dodatočnej pokračujúcej zainteresovanosti, ktorá vyplýva z podriadenia ponechaného podielu vo vzťahu k stratám zo zníženia hodnoty) a zníži svoj vykazovaný záväzok o 300 MJ. Čistým výsledkom je účtovanie strát zo zníženia hodnoty vo výške 300 MJ vo výsledku hospodárenia.

### Ukončenie vykazovania finančných záväzkov (oddiel 3.3)

B3.3.1 Finančný záväzok (alebo jeho časť) zaniká, ak dlžník buď:

- a) vyrovná záväzok (alebo jeho časť), a to tak, že zaplatí veriteľovi, obvykle peňažnými prostriedkami, inými finančnými aktívami, tovarom alebo službami; alebo
- b) je právne zbavený primárnej zodpovednosti za záväzok (alebo jeho časť), a to buď súdnym postupom alebo veriteľom. (Táto podmienka môže byť splnená aj vtedy, keď dlžník vystavil záruku.)

B3.3.2 Ak emitent dlhového nástroja spätne odkúpi tento nástroj, dlh zaniká, aj keď je emitent tvorcom trhu (*market maker*) pre daný nástroj alebo ho mieni v krátkom čase opätovne predať.

B3.3.3 V prípade, že dlžník nebol právne zbavený svojho záväzku, platba tretej strane vrátane trustu (niekedy nazývaná „*in-substance defeasance*“) sama osebe nezbaňuje dlžníka jeho primárnej povinnosti voči veriteľovi.

- B3.3.4 Ak dlžník zaplatí tretej strane, aby prevzala záväzok a oznámi veriteľovi, že jeho dlhový záväzok prevzala tretia strana, dlžník neukončí vykazovanie dlhového záväzku. Vykazovanie ukončí iba vtedy, ak sa splní podmienka uvedená v odseku B3.3.1 písm. b). Ak dlžník zaplatí tretej strane, aby prevzala záväzok, a je veriteľom právne zbavený svojho záväzku, potom mu tento dlh zanikol. Ak však dlžník súhlasí s tým, že bude splácať dlh tretej strane alebo priamo pôvodnému veriteľovi, vykazuje dlžník nový dlhový záväzok voči tretej strane.
- B3.3.5 Hoci právne zbavenie záväzku, či už súdom alebo veriteľom, vedie k ukončeniu vykazovania záväzku, účtovná jednotka môže vykazať nový záväzok, ak nie sú splnené podmienky podľa odsekov 3.2.1 až 3.2.23 na ukončenie vykazovania prevedených finančných aktív. Ak nie sú splnené tieto kritériá, vykazovanie prevedených aktív sa neukončuje a účtovná jednotka vykazuje nový záväzok týkajúci sa prevedených aktív.
- B3.3.6 Na účely odseku 3.3.2 sú podmienky podstatne odlišné, ak je diskontovaná súčasná hodnota peňažných tokov podľa nových podmienok vrátane všetkých platených poplatkov po odpočítaní akýchkoľvek prijatých poplatkov diskontovaná pomocou pôvodnej efektívnej úrokovej miery minimálne o 10 % odlišná od diskontovanej súčasnej hodnoty zostávajúcich peňažných tokov pôvodného finančného záväzku. Pri určovaní uvedených poplatkov platených po odpočítaní prijatých poplatkov dlžník zahŕňa len poplatky zaplatené alebo prijaté medzi dlžníkom a veriteľom vrátane poplatkov zaplatených alebo prijatých buď dlžníkom alebo veriteľom v mene toho druhého.
- B3.3.6A Ak sa výmena dlhových nástrojov alebo zmena podmienok účtuje ako zánik záväzku, všetky vzniknuté náklady alebo poplatky sa vykazujú ako súčasť zisku alebo straty súvisiacich so zánikom. Ak sa takáto výmena alebo zmena neúčtuje ako zánik záväzku, všetky vzniknuté náklady alebo poplatky upravujú účtovnú hodnotu záväzku a amortizujú sa počas zostávajúceho obdobia zmeneného záväzku.
- B3.3.7 V niektorých prípadoch veriteľ zbavuje dlžníka jeho súčasného záväzku realizovať platby, no dlžník na seba preberá ručiteľskú povinnosť zaplatiť v prípade, ak dôjde k zlyhaniu strany, ktorá na seba prevzala primárnu zodpovednosť. Za takýchto okolností dlžník:
- a) vykazuje nový finančný záväzok na základe reálnej hodnoty jeho záväzku zo záruky a
  - b) vykazuje zisk alebo stratu na základe rozdielu medzi i) všetkými zaplatenými príjmami a ii) účtovnou hodnotou pôvodného finančného záväzku zníženou o reálnu hodnotu nového finančného záväzku.

#### KLASIFIKÁCIA (KAPITOLA 4)

##### **Klasifikácia finančných aktív (oddiel 4.1)**

###### *Obchodný model účtovnej jednotky na riadenie finančných aktív*

- B4.1.1 V odseku 4.1.1 písm. a) od účtovnej jednotky vyžaduje, aby finančné aktíva klasifikovala na základe obchodného modelu účtovnej jednotky na správu finančných aktív s výnimkou prípadu, keď sa uplatňuje odsek 4.1.5. Účtovná jednotka posudzuje, či jej finančné aktíva spĺňajú podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. a) alebo podmienku podľa odseku 4.1.2A písm. a) na základe obchodného modelu, ktorý stanovujú kľúčoví riadiaci zamestnanci účtovnej jednotky (v zmysle vymedzenia v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*).

- B4.1.2 Obchodný model účtovnej jednotky sa stanovuje na úrovni, ktorá odzrkadľuje spôsob, akým sa skupiny finančných aktív spoločne spravujú s cieľom dosiahnuť konkrétny obchodný cieľ. Obchodný model účtovnej jednotky nezávisí od zámerov manažmentu týkajúcich sa individuálneho nástroja. Preto táto podmienka nepredstavuje prístup ku klasifikácii, ktorý by sa uskutočňoval podľa jednotlivých nástrojov, a mala by sa stanoviť na vyššej úrovni agregácie. Jediná účtovná jednotka však môže mať na spravovanie svojich finančných nástrojov viac než jeden obchodný model. Klasifikácia následne nemusí byť stanovená na úrovni vykazujúcej účtovnej jednotky. Účtovná jednotka môže mať napríklad v držbe portfólio investícií, ktoré spravuje s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, a iné portfólio investícií, ktoré spravuje s cieľom obchodovať s ním, aby realizovala zmeny reálnej hodnoty. Podobne môže byť za určitých okolností vhodné rozdeliť portfólio finančných aktív do subportfólií s cieľom zohľadniť úroveň, na ktorej účtovná jednotka spravuje uvedené finančné aktíva. Môže to tak byť napríklad v prípade, keď účtovná jednotka vytvorí alebo kúpi portfólio hypotekárnych úverov a spravuje niektoré z úverov s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, pričom ostatné úvery spravuje s cieľom predať ich.
- B4.1.2A Obchodný model účtovnej jednotky znamená spôsob, akým účtovná jednotka spravuje svoje finančné aktíva s cieľom vytvárať peňažné toky. To znamená, že v obchodnom modeli účtovnej jednotky sa stanovuje, či budú peňažné toky výsledkom inkasa zmluvných peňažných tokov, predaja finančných aktív alebo oboch. Následne platí, že toto posúdenie sa nevykonáva na základe scenárov, ktorých výskyt účtovná jednotka primerane neočakáva, ako napríklad takzvané „najhoršie“ alebo „stresové“ scenáre. Ak napríklad účtovná jednotka očakáva, že určité portfólio finančných aktív predá iba v prípade stresového scenára, uvedený scenár by neovplyvnil posúdenie obchodného modelu účtovnej jednotky pre uvedené aktíva, ak účtovná jednotka primerane očakáva, že k takémuto scenáru nedôjde. Ak sa peňažné toky realizujú spôsobom, ktorý je odlišný od očakávaní účtovnej jednotky k dátumu, kedy účtovná jednotka posúdila obchodný model (napríklad ak účtovná jednotka predá viac alebo menej finančných aktív, než očakávala, keď aktíva klasifikovala), nespôsobuje to v účtovnej závierke účtovnej jednotky chybu prechádzajúceho obdobia (pozri štandard IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*) a ani to nemení klasifikáciu zostávajúcich finančných aktív v držbe v rámci daného obchodného modelu (t. j. tie aktíva, ktoré účtovná jednotka vykazala v predchádzajúcich obdobiach a stále ich má v držbe) za predpokladu, že účtovná jednotka zohľadnila všetky relevantné informácie, ktoré boli k dispozícii v čase, keď uskutočnila posúdenie obchodného modelu. Keď však účtovná jednotka posudzuje obchodný model pri novo vytvorených alebo novo kúpených finančných aktívach, musí zohľadniť informácie o tom, ako boli peňažné toky realizované v minulosti, ako aj všetky ostatné relevantné informácie.
- B4.1.2B Obchodný model účtovnej jednotky na spravovanie finančných aktív je skutočnosťou, a nie len tvrdením. Obvykle sa dá pozorovať prostredníctvom činností, ktoré účtovná jednotka podniká na dosiahnutie cieľa obchodného modelu. Účtovná jednotka bude musieť pri posudzovaní svojho obchodného modelu pre správu finančných aktív uplatniť úsudok a toto posúdenie nezávisí len od jedného faktora alebo činnosti. Namiesto toho musí účtovná jednotka zohľadniť všetky relevantné dôkazy, ktoré sú k dispozícii k dátumu posúdenia. Medzi takéto relevantné dôkazy okrem iného patria:
- a) ako je hodnotená výkonnosť obchodného modelu a finančných aktív v držbe v rámci daného obchodného modelu a ako sa o nej podávajú správy kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky;
  - b) riziká, ktoré majú vplyv na výkonnosť obchodného modelu (a finančných aktív v držbe v rámci daného obchodného modelu), a najmä spôsob, akým sa uvedené riziká riadia; a
  - c) ako sú odmeňovaní manažéri podniku (napríklad či je odmeňovanie založené na reálnej hodnote spravovaných aktív alebo na inkasovaných zmluvných peňažných tokoch).

Obchodný model, ktorého zámerom je držať aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky

- B4.1.2C Finančné aktíva, ktoré sú v držbe v rámci obchodného modelu a ktorých cieľom je držať aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, sú spravované s cieľom realizovať peňažné toky inkasovaním zmluvných platieb počas celej životnosti nástroja. To znamená, že účtovná jednotka spravuje aktíva v držbe v rámci portfólia s cieľom inkasovať uvedené konkrétne zmluvné peňažné toky (namiesto toho, aby celkové výnosy portfólia spravovala tak, že by aktíva aj držala aj predávala). Pri stanovovaní, či sa peňažné toky budú realizovať inkasom zmluvných peňažných tokov z finančných aktív, je nevyhnutné zohľadniť frekvenciu, hodnotu a načasovanie predajov v predchádzajúcich obdobiach, dôvody týchto predajov a očakávania týkajúce sa budúcej predajnej činnosti. Obchodný model sa však nestanovuje len na základe samotných predajov, a predaje sa preto nemôžu posudzovať izolovane. Namiesto toho sa zohľadňujú informácie o minulých predajoch a očakávania týkajúce sa budúcich predajov, ktoré poskytujú dôkazy o tom, ako sa dosiahne deklarovaný cieľ účtovnej jednotky v oblasti spravovania finančných aktív a, konkrétnejšie, ako sa realizujú peňažné toky. Účtovná jednotka musí v kontexte dôvodov týchto predajov zohľadniť informácie o minulých predajoch a podmienky, ktoré existovali v tom čase, a porovnať ich so súčasnými podmienkami.
- B4.1.3 Hoci cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky môže byť držba finančných aktív s cieľom inkasovania zmluvných peňažných tokov, účtovná jednotka nemusí držať všetky uvedené nástroje až do ich splatnosti. Takže obchodným modelom účtovnej jednotky môže byť držba finančných aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky aj vtedy, keď ku predajom finančných aktív dochádza alebo podľa očakávaní dôjde v budúcnosti.
- B4.1.3A Obchodným modelom môže byť držba aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky aj vtedy, keď účtovná jednotka finančné aktíva predá v situácii, keď došlo k zvýšeniu úverového rizika aktív. Pri stanovovaní, či došlo k zvýšeniu úverového rizika aktív, účtovná jednotka posudzuje primerané a preukázateľné informácie vrátane informácií orientovaných na budúcnosť. Bez ohľadu na ich frekvenciu a hodnotu predaje z dôvodu zvýšenia úverového rizika aktív nie sú nekonzistentné s obchodným modelom, ktorého cieľom je držba finančných aktív v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, pretože úverová kvalita finančných aktív je relevantná pre schopnosť účtovnej jednotky inkasovať zmluvné peňažné toky. Činnosti riadenia úverových rizík, ktoré sú zamerané na minimalizáciu potenciálnych úverových strát z dôvodu zhoršenia úverovej kvality, sú pevnou súčasťou takéhoto obchodného modelu. Predaj finančného aktíva z dôvodu, že už nespĺňa úverové kritériá uvedené v zdokumentovanej investičnej politike účtovnej jednotky, je príkladom predaja, ku ktorému došlo v dôsledku zvýšenia úverového rizika. Pri neexistencii takejto politiky však účtovná jednotka môže preukázať inými spôsobmi, že k predaju došlo z dôvodu zvýšenia úverového rizika.
- B4.1.3B Predaje, ku ktorým dôjde z iných dôvodov, ako napríklad predaj uskutočnený s cieľom riadiť riziko koncentrácie úverov (bez nárastu úverového rizika aktív), môžu byť takisto konzistentné s obchodným modelom, ktorého cieľom je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky. Takéto predaje môžu byť najmä konzistentné s obchodným modelom, ktorého cieľom je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, ak k uvedeným predajom nedochádza často (hoci s významnou hodnotou) alebo s nevýznamnou hodnotou tak individuálne, ako aj v súhrne (hoci k nim dochádza často). Ak v rámci portfólia dôjde k takýmto predajom častejšie než len sporadicky a v rámci uvedených predajov ide o viac než nevýznamné hodnoty (buď individuálne alebo v súhrne), účtovná jednotka musí posúdiť, či a ako sú takéto predaje konzistentné s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Pre toto posudzovanie nie je relevantné, či požiadavku predať finančné aktíva uložila tretia strana alebo je táto činnosť na uvážení účtovnej jednotky. Zvýšenie frekvencie alebo hodnoty predajov v príslušnom období nemusí byť nevyhnutne nekonzistentné s cieľom držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, ak účtovná jednotka dokáže vysvetliť dôvody uvedených predajov a dokáže preukázať, prečo uvedené predaje nie sú prejavom zmeny obchodného modelu účtovnej jednotky. Predaje môžu byť okrem toho konzistentné so zámerom držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky vtedy, ak k daným predajom dôjde v časovej blízkosti k termínu splatnosti finančných aktív a výnosy z predajov sú približne rovnej výšky ako inkasované zostávajúce zmluvné peňažné toky.
- B4.1.4 Ďalej sú uvedené príklady toho, keď cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky môže byť držba finančných aktív v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky. Tento zoznam príkladov nie je úplný. Zároveň treba pripomenúť, že príklady nemajú za cieľ uviesť všetky faktory, ktoré môžu byť relevantné pri posudzovaní obchodného modelu účtovnej jednotky, ani špecifikovať relatívnu dôležitosť týchto faktorov.

Príklad	Analýza
<p><b>Príklad 1</b></p> <p>Účtovná jednotka má v držbe investície s cieľom inkasovať ich zmluvné peňažné toky. Potreby účtovnej jednotky v oblasti financovania sú predvídateľné a splatnosť jej finančných aktív je spárovaná s odhadovanými potrebami financovania účtovnej jednotky.</p> <p>Účtovná jednotka vykonáva činnosti riadenia úverových rizík s cieľom minimalizovať úverové straty. V minulosti k predajom obvykle dochádzalo vtedy, keď úverové riziko finančných aktív vzrástlo takým spôsobom, že dané aktíva už nespĺňali úverové kritériá uvedené v zdokumentovanej investičnej politike účtovnej jednotky. V dôsledku neočakávaných potrieb financovania okrem toho nedochádzalo často k predajom.</p> <p>Správy kľúčovým riadiacim zamestnancom sa zameriavajú na úverovú kvalitu finančných aktív a zmluvné výnosy. Účtovná jednotka zároveň popri iných informáciách monitoruje aj reálne hodnoty daných finančných aktív.</p>	<p>Hoci účtovná jednotka popri iných informáciách zohľadňuje aj reálne hodnoty finančných aktív z pohľadu likvidity (t. j. peňažná suma, ktorá by bola realizovaná, ak by účtovná jednotka potrebovala aktíva predať), cieľom účtovnej jednotky je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky. Predaje by tento cieľ neporušovali vtedy, ak by k nim dochádzalo v reakcii na zvýšenie úverového rizika aktív, napríklad ak by aktíva už nespĺňali úverové kritériá uvedené v zdokumentovanej investičnej politike účtovnej jednotky. Ani občasné predaje vyplývajúce z neočakávaných potrieb financovania (napríklad v rámci stresového scenára) by neboli v rozpore s uvedeným cieľom, a to ani v prípade, keby takéto predaje boli s významnou hodnotou.</p>
<p><b>Príklad 2</b></p> <p>Obchodným modelom účtovnej jednotky je kupovať portfóliá finančných aktív, napríklad úverov. Uvedené portfóliá môžu, ale nemusia obsahovať finančné aktíva, ktoré sú úverovo znehodnotené.</p> <p>Ak k platbe v rámci úverov nedochádza včas, účtovná jednotka sa pokúsi zmluvné peňažné toky realizovať rozličnými spôsobmi – napríklad tak, že dlžníka kontaktuje poštou, telefonicky alebo inými spôsobmi. Cieľom účtovnej jednotky je inkasovať zmluvné peňažné toky a účtovná jednotka nespravuje žiadny z úverov v tomto portfóliu v snahe realizovať peňažné toky ich predajom.</p> <p>V niektorých prípadoch účtovná jednotka uzatvára úrokové swapy s cieľom zmeniť úrokovú sadzbu príslušných finančných aktív v portfóliu z pohyblivej úrokovej sadzby na pevne stanovenú úrokovú sadzbu.</p>	<p>Cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky.</p> <p>Rovnaká analýza by sa uplatňovala aj vtedy, ak účtovná jednotka neočakáva, že dostane všetky zmluvné peňažné toky (napríklad niektoré z finančných aktív sú pri prvotnom zaúčtovaní úverovo znehodnotené).</p> <p>Navyše skutočnosť, že účtovná jednotka uzatvára derivátové zmluvy s cieľom upraviť peňažné toky v rámci portfólia, sama osebe nemení obchodný model účtovnej jednotky.</p>
<p><b>Príklad 3</b></p> <p>Účtovná jednotka má obchodný model s cieľom vytvárať úvery pre zákazníkov a následne ich predávať sekuritizačnému subjektu. Sekuritizačný subjekt emituje pre investorov nástroje.</p> <p>Vytvárajúca účtovná jednotka ovláda sekuritizačný subjekt, a tým ho aj konsoliduje.</p> <p>Sekuritizačný subjekt inkasuje zmluvné peňažné toky z úverov a posúva ich ďalej svojim investorom.</p> <p>Na účely tohto príkladu sa predpokladá, že úvery sa naďalej vykazujú v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii, pretože sekuritizačný subjekt ich vykazovanie neukončil.</p>	<p>Konsolidovaná skupina vytvorila úvery s cieľom držať ich a inkasovať zmluvné peňažné toky.</p> <p>Vytvárajúca účtovná jednotka však má za cieľ realizovať peňažné toky z portfólia úverov tak, že úvery predá sekuritizačnému subjektu, takže na účely jej individuálnej účtovnej závierky by sa nepovažovala za jednotku, ktorá spravuje toto portfólio s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.</p>



Príklad	Analýza
<p><b>Príklad 4</b></p> <p>Finančná inštitúcia má v držbe finančné aktíva s cieľom uspokojiť potreby likvidity v prípade „stresového“ scenára (napríklad hromadné vyberanie bankových vkladov). S výnimkou takýchto scenárov účtovná jednotka neočakáva, že by tieto aktíva predala.</p> <p>Účtovná jednotka monitoruje úverovú kvalitu takýchto finančných aktív a jej cieľom pri správe finančných aktív je inkasovať zmluvné peňažné toky. Účtovná jednotka vyhodnocuje výkonnosť takýchto aktív na základe vygenerovaných úrokových výnosov a realizovaných úverových strát.</p> <p>Účtovná jednotka však zároveň monitoruje reálnu hodnotu takýchto finančných aktív z pohľadu likvidity, aby zabezpečila, že peňažná suma, ktorá by sa realizovala, ak by účtovná jednotka potrebovala v prípade stresového scenára aktíva predať, by postačovala na uspokojenie potrieb likvidity účtovnej jednotky. Účtovná jednotka pravidelne uskutočňuje predaje s nevýznamnou hodnotou, aby preukázala likviditu.</p>	<p>Cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky.</p> <p>Táto analýza by sa nemenila ani v prípade, ak by počas predchádzajúceho stresového scenára účtovná jednotka uskutočňovala predaje, ktoré boli svojou hodnotou významné, s cieľom uspokojiť svoje potreby likvidity. Podobne platí, že opakovaná predajná činnosť, ktorá je svojou hodnotou nevýznamná, nie je nekonzistentná s držbou finančných aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.</p> <p>Ak má však na druhej strane účtovná jednotka v držbe finančné aktíva s cieľom uspokojovať svoje každodenné potreby likvidity a plnenie uvedeného cieľa zahŕňa časté predaje, ktoré sú svojou hodnotou významné, cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky nie je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky.</p> <p>Podobne platí, že ak od účtovnej jednotky jej regulačný orgán vyžaduje, aby pravidelne predávala finančné aktíva, aby preukázala, že dané aktíva sú likvidné, a hodnota predávaných aktív je významná, obchodným modelom účtovnej jednotky nie je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Pre túto analýzu nie je relevantné, či požiadavku predať finančné aktíva uložila tretia strana alebo je táto činnosť na uvážení účtovnej jednotky.</p>

Obchodný model, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív

- B4.1.4A Účtovná jednotka môže mať v držbe finančné aktíva v rámci obchodného modelu, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Pri tomto druhu obchodného modelu kľúčoví riadiaci zamestnanci účtovnej jednotky prijali rozhodnutie, že pevným prvkom dosahovania cieľa obchodného modelu je tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív. Existujú rozličné ciele, ktoré môžu byť v súlade s týmto druhom obchodného modelu. Cieľom obchodného modelu môže byť napríklad spravovanie každodenných potrieb likvidity, zachovávanie určitého profilu úrokových výnosov alebo párovanie durácie finančných aktív s duráciou záväzkov, ktoré sa prostredníctvom uvedených aktív financujú. V snahe dosiahnuť takýto cieľ bude účtovná jednotka inkasovať zmluvné peňažné toky i predávať finančné aktíva.
- B4.1.4B V porovnaní s obchodným modelom, ktorého cieľom je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, bude v rámci tohto obchodného modelu obvykle dochádzať k častejším predajom a vo vyššej hodnote. Je to tak kvôli tomu, že predaj finančných aktív je pevným prvkom dosahovania cieľa tohto obchodného modelu a nie len prvkom vyplývajúcim z neho. Pre frekvenciu alebo hodnotu predajov však neexistuje prahová hodnota, ktorá by musela byť v rámci tohto obchodného modelu dosiahnutá, pretože pre dosahovanie daného cieľa sú pevnými prvkami tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív.
- B4.1.4C Ďalej sú uvedené príklady toho, keď cieľ obchodného modelu účtovnej jednotky možno dosiahnuť tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Tento zoznam príkladov nie je úplný. Zároveň treba pripomenúť, že príklady nemajú za cieľ opísať všetky faktory, ktoré môžu byť relevantné pri posudzovaní obchodného modelu účtovnej jednotky, ani špecifikovať relatívnu dôležitosť týchto faktorov.

Príklad	Analýza
<p><b>Príklad 5</b></p> <p>Účtovná jednotka očakáva o niekoľko rokov kapitálové výdavky. Účtovná jednotka investuje svoje prebytočné peňažné prostriedky do krátkodobých a dlhodobých finančných aktív, aby mohla financovať výdavky, keď to bude potrebné. Mnohé z finančných aktív majú zmluvnú životnosť, ktorá presahuje očakávané investičné obdobie účtovnej jednotky.</p> <p>Účtovná jednotka bude držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky a keď sa vyskytne príležitosť, finančné aktíva predá, aby mohla peňažné prostriedky reinvestovať do finančných aktív s vyššími výnosmi.</p> <p>Manažéri zodpovední za dané portfólio sú odmeňovaní na základe celkových výnosov, ktoré generuje portfólio.</p>	<p>Cieľ obchodného modelu sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Rozhodnutia o tom, či sa maximalizácia výnosov z portfólia dosiahne inkasom zmluvných peňažných tokov alebo predajom finančných aktív, bude účtovná jednotka prijímať priebežne až dotedy, kým nevznikne potreba na investované peňažné prostriedky.</p> <p>Na druhej strane si zoberme účtovnú jednotku, ktorá o päť rokov očakáva výdavok peňažných prostriedkov na financovanie kapitálových výdavkov a investuje prebytočné peňažné prostriedky do krátkodobých finančných aktív. Keď investície dosiahnu splatnosť, účtovná jednotka reinvestuje peňažné prostriedky do nových krátkodobých finančných aktív. Účtovná jednotka zachováva túto stratégiu až dotedy, kým nedôjde k potrebe financovania, kedy účtovná jednotka použije výnosy zo splatných finančných aktív na financovanie kapitálových výdavkov. Pred splatnosťou dôjde iba k predajom s nevýznamnou hodnotou (s výnimkou prípadu, keď došlo k zvýšeniu úverového rizika). Cieľom tohto odlišného obchodného modelu je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.</p>
<p><b>Príklad 6</b></p> <p>Finančná inštitúcia má v držbe finančné aktíva s cieľom uspokojovať svoje každodenné potreby likvidity. Účtovná jednotka sa snaží minimalizovať náklady na správu uvedených potrieb likvidity, a preto aktívne spravuje výnosy z portfólia. Tieto výnosy pozostávajú z inkasa zmluvných platieb, ako aj zo ziskov a strát z predaja finančných aktív.</p> <p>V dôsledku toho účtovná jednotka drží finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky a predáva finančné aktíva, aby ich reinvestovala do finančných aktív s vyššou výnosnosťou alebo aby lepšie spárovala duráciu svojich záväzkov. V minulosti táto stratégia vyústila do častej predajnej činnosti a hodnota takýchto predajov bola významná. Táto činnosť bude podľa očakávaní pokračovať aj v budúcnosti.</p>	<p>Cieľom obchodného modelu je maximalizovať výnosy z portfólia, aby sa uspokojovali každodenné potreby likvidity a účtovná jednotka tento cieľ dosahuje tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Inými slovami tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív sú pevnými prvkami dosahovania cieľa obchodného modelu.</p>
<p><b>Príklad 7</b></p> <p>Poistovateľ má v držbe finančné aktíva s cieľom financovať záväzky vyplývajúce z poisťných zmlúv. Poistovateľ používa výnosy zo zmluvných peňažných tokov z finančných aktív na vysporiadanie záväzkov vyplývajúcich z poisťných zmlúv priebežne, ako dosahujú splatnosť. S cieľom zabezpečiť, aby zmluvné peňažné toky z finančných aktív postačovali na vysporiadanie uvedených záväzkov, poisťovateľ pravidelne uskutočňuje významnú kúpnu a predajnú činnosť s cieľom opätovne vyvážiť svoje portfólio aktív a uspokojovať svoje potreby peňažných tokov priebežne, ako k nim dochádza.</p>	<p>Cieľom tohto obchodného modelu je financovať záväzky vyplývajúce z poisťných zmlúv. S cieľom dosiahnuť tento cieľ účtovná jednotka inkasuje zmluvné peňažné toky priebežne, ako dosahujú splatnosť, a predáva finančné aktíva, aby si zachovala požadovaný profil portfólia aktív. Preto platí, že tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív sú pevnými prvkami dosahovania cieľa obchodného modelu.</p>

## Iné obchodné modely

B4.1.5 Finančné aktíva sa oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak nie sú v držbe v rámci obchodného modelu, ktorého cieľom je držať aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, alebo v rámci obchodného modelu, ktorého cieľ sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív (pozri však aj odsek 5.7.5). Jedným z obchodných modelov, ktorého výsledkom je oceňovanie reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, je model, pri ktorom účtovná jednotka spravuje finančné aktíva s cieľom realizovať peňažné toky predajom aktív. Účtovná jednotka prijíma rozhodnutia na základe reálnych hodnôt aktív a spravuje aktíva s cieľom realizovať uvedené reálne hodnoty. V takom prípade cieľ účtovnej jednotky obvykle povedie k aktívnemu kupovaniu a predávaniu. Hoci bude účtovná jednotka počas držby finančných aktív inkasovať zmluvné peňažné toky, cieľ takéhoto obchodného modelu sa nedosahuje aj inkasom zmluvných peňažných tokov aj predajom finančných aktív. Je to tak preto, že inkaso zmluvných peňažných tokov nie je pevným prvkom dosahovania cieľa obchodného modelu; namiesto toho ide o prvok vyplývajúci z modelu.

B4.1.6 Portfólio finančných aktív, ktoré je spravované a ktorého výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty [ako je opísané v odseku 4.2.2 písm. b)], nie je ani v držbe s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, ani v držbe s cieľom aj inkasovať zmluvné peňažné toky aj predávať finančné aktíva. Účtovná jednotka sa primárne zameriava na informácie o reálnej hodnote a používa tieto informácie na posudzovanie výkonnosti daných aktív a prijímanie rozhodnutí. Okrem toho portfólio finančných aktív, ktoré spĺňa definíciu „držaného na obchodovanie“, nie je držané na inkasovanie zmluvných peňažných tokov alebo držané aj s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky aj predávať finančné aktíva. Pri takýchto portfóliách inkaso zmluvných peňažných tokov len vyplýva z dosahovania cieľa obchodného modelu. Takéto portfóliá finančných aktív sa následne musia oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

*Zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny*

B4.1.7 V odseku 4.1.1 písm. b) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby finančné aktívum klasifikovala na základe jeho charakteristík zmluvných peňažných tokov, ak je finančné aktívum držané v rámci obchodného modelu, ktorého cieľom je držať aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, alebo v rámci obchodného modelu, ktorého cieľ sa dosahuje tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív, pokiaľ sa neuplatňuje odsek 4.1.5. Aby tak účtovná jednotka mohla urobiť, na základe podmienky odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b) sa od nej vyžaduje, aby stanovila, či sú zmluvné peňažné toky z aktíva výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny.

B4.1.7A Zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, sú v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. V rámci základnej dohody o poskytovaní úverov sú protihodnota za časovú hodnotu peňazí (pozri odseky B4.1.9A až B4.1.9E) a úverové riziko obvykle najvýznamnejšími prvkami úroku. V takejto dohode však úrok môže zahŕňať aj protihodnotu za iné základné riziká požičiavania (napríklad riziko likvidity) a náklady (napríklad administratívne náklady) súvisiace s držbou finančného aktíva počas určitého časového obdobia. Úrok môže okrem toho zahŕňať aj ziskovú maržu, ktorá je v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. Za krajných hospodárskych okolností môže byť úrok záporný, ak napríklad držiteľ finančného aktíva buď explicitne alebo implicitne platí za vklad svojich peňazí na určité časové obdobie (a uvedený poplatok presahuje protihodnotu, ktorú držiteľ dostane za časovú hodnotu peňazí, úverové riziko a iné základné riziká a náklady požičiavania). Zmluvné podmienky, ktoré zavádzajú do zmluvných peňažných tokov expozíciu voči rizikám alebo volatilitu, ktoré nesúvisia so základnou dohodou o poskytovaní úverov, ako napríklad expozíciu voči zmenám cien vlastného imania alebo cien komodít, však nevedú k zmluvným peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Vytvorené alebo kúpené finančné aktívum môže byť základnou dohodou o poskytovaní úverov bez ohľadu na to, či je svojou právnou formou úverom.

B4.1.7B V súlade s odsekom 4.1.3 písm. a) je istina reálnou hodnotou finančného aktíva pri prvotnom zaúčtovaní. Uvedená suma istiny sa však môže počas životnosti finančného aktíva meniť (napríklad ak dôjde k splátkam istiny).

- B4.1.8 Účtovná jednotka posudzuje, či sú zmluvné peňažné toky výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, pre tú menu, v ktorej je dané finančné aktívum denominované.
- B4.1.9 Pákový efekt je charakteristická vlastnosť zmluvných peňažných tokov niektorých finančných aktív. Pákový efekt zvyšuje premenlivosť zmluvných peňažných tokov s tým výsledkom, že nedisponujú ekonomickými vlastnosťami úroku. Samostatné opčné, forwardové a swapové zmluvy sú príkladmi finančných aktív, ktoré zahŕňajú takýto pákový efekt. Takéto zmluvy preto nespĺňajú podmienku odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), a následne ich nemožno oceňovať v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku.

#### Protihodnota za časovú hodnotu peňazí

- B4.1.9A Časová hodnota peňazí je prvok úroku, ktorý poskytuje protihodnotu iba za plynutie času. Znamená to, že prvok časovej hodnoty peňazí neposkytuje protihodnotu za ostatné riziká alebo náklady súvisiace s držbou finančného aktíva. Aby účtovná jednotka mohla posúdiť, či tento prvok poskytuje protihodnotu iba za plynutie času, uplatňuje úsudok a zvažuje relevantné faktory, ako napríklad mena, v ktorej je finančné aktívum denominované, a obdobie, na ktoré bola úroková sadzba stanovená.
- B4.1.9B V určitých prípadoch však prvok časovej hodnoty peňazí môže byť zmenený (t. j. nedokonalý). Bolo by to tak napríklad vtedy, keď sa úroková sadzba finančného aktíva pravidelne prestavuje, no frekvencia takýchto prestavení nekorešponduje so splatnosťou úrokovej sadzby (napríklad k prestaveniu úrokovej sadzby dochádza každý mesiac na jednoročnú sadzbu), alebo keď sa úroková sadzba finančného aktíva pravidelne prestavuje na priemer konkrétnych krátkodobých a dlhodobých úrokových sadzieb. V takýchto prípadoch účtovná jednotka musí zmenu posúdiť s cieľom stanoviť, či zmluvné peňažné toky predstavujú výhradne splátky istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Za určitých okolností môže byť pre účtovnú jednotku možné uskutočniť toto stanovenie tak, že vykoná kvalitatívne posúdenie prvku časovej hodnoty peňazí, pričom za iných okolností môže byť nevyhnutné vykonať kvantitatívne posúdenie.
- B4.1.9C Pri posudzovaní zmeneného prvku časovej hodnoty peňazí je cieľom stanoviť, ako by sa zmluvné (nediskontované) peňažné toky mohli odlišovať od (nediskontovaných) peňažných tokov, ku ktorým by došlo, ak by prvok časovej hodnoty peňazí nebol zmenený (referenčné peňažné toky). Ak napríklad posudzované finančné aktívum obsahuje premenlivú úrokovú sadzbu, ktorá sa prestavuje každý mesiac na jednoročnú úrokovú sadzbu, účtovná jednotka by uvedené finančné aktívum porovnala s finančným nástrojom s identickými zmluvnými podmienkami a identickým úverovým rizikom s výnimkou premenlivej úrokovej sadzby, ktorá by sa každý mesiac prestavovala na jednomesačnú úrokovú sadzbu. Ak by upravený prvok časovej hodnoty peňazí mohol viesť k zmluvným (nediskontovaným) peňažným tokom, ktoré sú výrazne odlišné od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov, finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). Aby účtovná jednotka mohla dospieť k tomuto stanoveniu, musí zvážiť účinok zmeneného prvku časovej hodnoty peňazí v každom období vykazovania a kumulovane počas celej životnosti finančného nástroja. Dôvod, prečo sa úroková sadzba stanovuje týmto spôsobom, nie je pre túto analýzu relevantný. Ak je pri minimálnej analýze alebo bez nej jasné, či by sa zmluvné (nediskontované) peňažné toky z posudzovaného finančného aktíva mohli (alebo nemohli) výrazne líšiť od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov, účtovná jednotka nemusí vykonávať podrobné posúdenie.
- B4.1.9D Pri posudzovaní zmeneného prvku časovej hodnoty peňazí musí účtovná jednotka zvažovať faktory, ktoré by mohli mať vplyv na budúce zmluvné peňažné toky. Ak účtovná jednotka napríklad posudzuje dlhopis s päťročným trvaním a premenlivá úroková sadzba sa každých šesť mesiacov prestavuje na päťročnú sadzbu, účtovná jednotka nemôže konštatovať, že zmluvné peňažné toky sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny jednoducho preto, že úroková krivka v čase posudzovania je taká, že rozdiel medzi päťročnou úrokovou sadzbou a šesťmesačnou úrokovou sadzbou nie je významný. Účtovná jednotka musí namiesto toho takisto zvážiť, či by sa vzťah medzi päťročnou úrokovou sadzbou a šesťmesačnou úrokovou sadzbou mohol počas životnosti nástroja zmeniť tak, aby sa zmluvné (nediskontované) peňažné toky počas životnosti nástroja mohli výrazne líšiť od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov. Účtovná jednotka však musí zvažovať iba primerane možné scenáre a nie všetky možné scenáre. Ak účtovná jednotka konštatuje, že zmluvné (nediskontované) peňažné toky by sa mohli výrazne líšiť od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov, finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), a preto sa nemôže oceňovať v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku.

B4.1.9E V niektorých jurisdikciách stanovuje úrokové sadzby vláda alebo regulačný orgán. Takáto vládna regulácia úrokových sadzieb môže byť napríklad súčasťou rozsiahlej makroekonomickej politiky alebo môže byť zavedená s cieľom povzbudiť účtovné jednotky, aby investovali do určitého odvetvia hospodárstva. V niektorých z týchto prípadov cieľom prvku časovej hodnoty peňazí nie je poskytovať protihodnotu iba za plynutie času. Napriek ustanoveniam odsekov B4.1.9A až B4.1.9D sa však regulované úrokové sadzby považujú za proxy za prvok časovej hodnoty peňazí na účely uplatňovania podmienky odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), ak uvedená regulovaná úroková sadzba poskytuje protihodnotu, ktorá je vo všeobecnosti v súlade s plynutím času a nespôsobuje expozíciu voči rizikám alebo volatilitie zmluvných peňažných tokov, ktoré by neboli v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov.

Zmluvné podmienky, ktoré menia načasovanie alebo výšku zmluvných peňažných tokov

B4.1.10 Ak finančné aktívum obsahuje zmluvnú podmienku, ktorá by mohla zmeniť načasovanie alebo výšku zmluvných peňažných tokov (napríklad ak aktívum môže byť predčasne splatené pred dosiahnutím splatnosti alebo ak jeho trvanie môže byť predĺžené), účtovná jednotka musí určiť, či zmluvné peňažné toky, ku ktorým by mohlo dôjsť počas životnosti nástroja v dôsledku uvedenej zmluvnej podmienky, sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Aby účtovná jednotka mohla dospieť k tomuto určeniu, musí posúdiť zmluvné peňažné toky, ku ktorým by mohlo dôjsť tak pred zmenou zmluvných peňažných tokov, ako aj po nej. Účtovná jednotka možno bude musieť posúdiť aj povahu prípadnej podmienenej udalosti (t. j. spúšťacej udalosti), ktorá by zmenila načasovanie alebo výšku zmluvných peňažných tokov. Hoci povaha podmienenej udalosti sama osebe nepredstavuje rozhodujúci faktor pri posudzovaní toho, či sú zmluvné peňažné toky výhradne splátkami istiny a úroku, môže byť určitým ukazovateľom. Porovnajme napríklad finančný nástroj s úrokovou sadzbou, ktorá sa prestaví na vyššiu sadzbu, ak dlžník zmešká určitý počet splátok, s finančným nástrojom s úrokovou sadzbou, ktorá sa prestaví na vyššiu sadzbu, ak určitý akciový index dosiahne konkrétnu úroveň. V prvom spomínanom prípade je pravdepodobnejšie, že zmluvné peňažné toky počas životnosti nástroja budú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, a to vzhľadom na vzťah medzi zmeškanými splátkami a zvýšením úverového rizika. (Pozri aj odsek B4.1.18.)

B4.1.11 Ďalej sú uvedené príklady zmluvných podmienok, ktorých výsledkom sú zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny:

a) premenlivá úroková sadzba, ktorá pozostáva z protihodnoty za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko spojené s nesplatenou sumou istiny počas príslušného časového obdobia (protihodnota za úverové riziko sa môže stanoviť len pri prvotnom zaúčtovaní, a môže tak byť pevne stanovená) a za iné základné riziká a náklady požíčavania, ako aj zo ziskovej marže;

b) zmluvná podmienka, ktorá umožňuje emitentovi (t. j. dlžníkovi) predčasne splácať dlhový nástroj alebo ktorá umožňuje držiteľovi (t. j. veriteľovi) vrátiť dlhový nástroj emitentovi pred splatnosťou a suma predčasného splatenia v podstate predstavuje nezaplatené sumy istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny, čo môže zahŕňať primeranú náhradu za predčasné odstúpenie od zmluvy a

c) zmluvná podmienka, ktorá umožňuje emitentovi alebo držiteľovi predĺžiť zmluvné trvanie dlhového nástroja (t. j. možnosť predĺženia) a podmienky možnosti predĺženia vedú počas obdobia predĺženia k zmluvným peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, čo môže zahŕňať primeranú dodatočnú náhradu za predĺženie trvania zmluvy.

B4.1.12 Napriek ustanoveniam odseku B4.1.10 finančné aktívum, ktoré by inak spĺňalo podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), no nespĺňa ju len z dôvodu zmluvnej podmienky, ktorá umožňuje emitentovi predčasne splniť dlhový nástroj (alebo to od neho vyžaduje) alebo ktorá umožňuje držiteľovi vrátiť dlhový nástroj emitentovi pred splatnosťou (alebo to od neho vyžaduje), je prípustné na oceňovanie v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku [za predpokladu, že spĺňa podmienku odseku 4.1.2 písm. a) alebo podmienku odseku 4.1.2A písm. a)], ak:



- a) účtovná jednotka finančné aktívum nadobudne alebo vytvorí s prirážkou alebo diskontom oproti zmluvnej nominálnej hodnote;
- b) výška predčasného plnenia v podstate predstavuje zmluvnú nominálnu hodnotu a vzniknutý (ale nezaplatený) zmluvný úrok, čo môže zahŕňať primeranú náhradu za predčasné odstúpenie od zmluvy a
- c) keď účtovná jednotka prvotne zaúčtuje finančné aktívum, reálna hodnota prvku predčasného plnenia je nevýznamná.
- B4.1.12A Na účely uplatňovania odseku B4.1.11 písm. b) a odseku B4.1.12 písm. b) a bez ohľadu na udalosť alebo okolnosť, ktorá spôsobuje predčasné odstúpenie od zmluvy, môže zmluvná strana za toto predčasné odstúpenie od zmluvy zaplatiť alebo dostať primeranú náhradu. Zmluvná strana môže napríklad zaplatiť alebo dostať primeranú náhradu, keď si zvolí možnosť predčasne odstúpiť od zmluvy (alebo inak vyvola účinky predčasného odstúpenia).
- B4.1.13 Ďalej uvedené príklady znázorňujú zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Tento zoznam príkladov nie je úplný.

Nástroj	Analýza
<p><b>Nástroj A</b></p> <p>Nástroj A je dlhopisom so stanoveným dátumom splatnosti. Splátky istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny sú naviazané na inflačný index meny, v ktorej je nástroj emitovaný. Inflačná väzba nie je predmetom pákového efektu a istina je zabezpečená.</p>	<p>Zmluvné peňažné toky sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Naviazaním splátok istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny na inflačný index, ktorý nie je predmetom pákového efektu, sa časová hodnota peňazí prestaví na súčasnú úroveň. Inými slovami, úroková sadzba nástroja odzrkadľuje „skutočný“ úrok. Sumy úroku sú preto protihodnotou za časovú hodnotu peňazí z nesplatenej sumy istiny.</p> <p>Ak však boli úrokové platby indexované pomocou inej premennej, akou je napríklad výkonnosť dlžníka (napríklad čistý príjem dlžníka), alebo pomocou akciového indexu, zmluvné peňažné toky nie sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny (okrem prípadu, keď indexácia pomocou výkonnostných výsledkov dlžníka vedie k úprave, ktorá držiteľa kompenzuje len za zmeny úverového rizika nástroja tak, že zmluvné peňažné toky sú výhradne splátkami istiny a úroku). Je to tak preto, že zmluvné peňažné toky odzrkadľujú návratnosť, ktorá nie je v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov (pozri odsek B4.1.7A).</p>
<p><b>Nástroj B</b></p> <p>Nástroj B je nástrojom s premenlivou úrokovou sadzbou so stanoveným dátumom splatnosti, ktorý umožňuje dlžníkovi priebežne si voliť trhovú úrokovú sadzbu. Napríklad ku každému dátumu prestavenia úrokovej sadzby sa dlžník môže rozhodnúť, že zaplatí trojmesačnú sadzbu LIBOR na trojmesačné obdobie alebo jednomesačnú sadzbu LIBOR na jednomesačné obdobie.</p>	<p>Zmluvné peňažné toky sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny dovtedy, kým úrok zaplatený počas životnosti nástroja odzrkadľuje protihodnotu za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko spojené s nástrojom a za iné základné riziká a náklady požičiavania, ako aj ziskovú maržu (pozri odsek B4.1.7A). Skutočnosť, že úroková sadzba LIBOR je počas životnosti nástroja prestavovaná, sama osebe nástroj nediskvalifikuje.</p>



Nástroj	Analýza
<p><b>Nástroj C</b></p> <p>Nástroj C je dlhopisom so stanoveným dátumom splatnosti a platí sa z neho premenlivá trhová úroková sadzba. Uvedená premenlivá úroková sadzba je ohraničená zhora.</p>	<p>Ak si však dlžník môže zvoliť, že zaplatí jednomešačnú úrokovú sadzbu, ktorá sa každé tri mesiace prestavuje, úroková sadzba sa prestavuje s frekvenciou, ktorá nekorešponduje so splatnosťou úrokovej sadzby. Prvok časovej hodnoty peňazí je následne upravený. Podobne platí, že ak má nástroj zmluvnú úrokovú sadzbu, ktorá je založená na trvaní, ktoré môže presiahnuť zostávajúcu životnosť nástroja (napríklad ak sa z nástroja s päťročnou splatnosťou platí premenlivá sadzba, ktorá sa pravidelne prestavuje, no vždy odzrkadľuje päťročnú splatnosť), prvok časovej hodnoty peňazí je upravený. Je to tak preto, lebo úrok splatný v každom období nie je naviazaný na úrokové obdobie.</p> <p>V takýchto prípadoch musí účtovná jednotka kvalitatívne alebo kvantitatívne posúdiť zmluvné peňažné toky a porovnať ich s tokmi vyplývajúcimi z nástroja, ktorý je vo všetkých aspektoch identický s výnimkou toho, že splatnosť úrokovej sadzby korešponduje s úrokovým obdobím, na základe čoho stanoví, či sú peňažné toky výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny. (Pozri však aj odsek B4.1.9E, v ktorom sa nachádza návod k regulovaným úrokovým sadzbám.)</p> <p>Napríklad pri posudzovaní dlhopisu s päťročným trvaním, z ktorého sa platí premenlivá sadzba, ktorá sa prestavuje každých šesť mesiacov, no ktorý vždy odzrkadľuje päťročnú splatnosť, účtovná jednotka zohľadňuje zmluvné peňažné toky z nástroja, ktorý sa každých šesť mesiacov prestavuje na šesťmesačnú úrokovú sadzbu, no inak je identický.</p> <p>Rovnaká analýza by sa uplatňovala vtedy, ak by si dlžník mohol zvoliť medzi rozličnými uverejnenými úrokovými sadzbami veriteľa (napríklad dlžník si môže zvoliť spomedzi uverejnenej jednomešačnej premenlivej úrokovej sadzby veriteľa a uverejnenej trojmesačnej premenlivej úrokovej sadzby veriteľa).</p> <p>Zmluvné peňažné toky tak z:</p> <p>a) nástroja, ktorý má pevne stanovenú úrokovú sadzbu, ako aj z</p> <p>b) nástroja, ktorý má premenlivú úrokovú sadzbu,</p> <p>sú splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny, pokiaľ úrok odzrkadľuje protihodnotu za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko spojené s nástrojom počas trvania nástroja a za iné základné riziká a náklady požičiavania, ako aj ziskovú maržu. (Pozri odsek B4.1.7A)</p>

Nástroj	Analýza
<p><b>Nástroj D</b></p> <p>Nástroj D je úverom s plným regresom a je zabezpečený kolaterálom.</p> <p><b>Nástroj E</b></p> <p>Nástroj E emituje regulovaná banka a má stanovený dátum splatnosti. Z nástroja sa platí pevne stanovená úroková sadzba a všetky zmluvné peňažné toky sú povinné.</p> <p>Emitent však podlieha právnym predpisom, ktoré vnútroštátnemu orgánu na riešenie krízových situácií umožňujú alebo od neho vyžadujú, aby za osobitných okolností uložil držiteľom konkrétnych nástrojov vrátane nástroja E straty. Vnútroštátny orgán na riešenie krízových situácií má napríklad právomoc znížiť nominálnu hodnotu nástroja E alebo ho konvertovať na pevne stanovený počet kmeňových akcií emitenta, ak vnútroštátny orgán na riešenie krízových situácií stanoví, že emitent prechádza závažnými finančnými ťažkosťami, potrebuje dodatočný regulačný kapitál alebo „zlyháva“.</p>	<p>Následne platí, že z nástroja, ktorý je kombináciou písmen a) a b) (napríklad dlhopis so úrokovým <i>capom</i>), môžu plynúť peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny. Takáto zmluvná podmienka môže znížiť premenlivosť peňažných tokov tak, že sa ňou stanoví limit pre premenlivú úrokovú sadzbu (napríklad úrokový <i>cap</i> alebo <i>floor</i>), alebo zvýšiť premenlivosť peňažných tokov, pretože pevne stanovená sadzba sa stane premenlivou.</p> <p>Skutočnosť, že úver s plným regresom je zabezpečený kolaterálom, sama osebe nemá vplyv na analýzu toho, či sú zmluvné peňažné toky výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny.</p> <p>Držiteľ by analyzoval <b>zmluvné podmienky</b> finančného nástroja s cieľom stanoviť, či z nich vyplývajú peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny, a teda sú v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov.</p> <p>V uvedenej analýze by sa nezohľadňovali splátky, ku ktorým dochádza len v dôsledku právomoci vnútroštátneho orgánu na riešenie krízových situácií uložiť straty držiteľom nástroja E. Je to tak preto, lebo uvedená právomoc a výsledné splátky nie sú <b>zmluvnými podmienkami</b> daného finančného nástroja.</p> <p>Na druhej strane, zmluvné peňažné toky by neboli výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny, ak <b>zmluvné podmienky</b> daného finančného nástroja emitentovi alebo inej účtovnej jednotke umožňujú alebo od nich vyžadujú, aby držiteľovi uložila straty (napríklad znížením nominálnej hodnoty alebo konverziou nástroja na pevne stanovený počet kmeňových akcií emitenta), pokiaľ sú uvedené zmluvné podmienky reálne, aj keď je pravdepodobnosť, že takáto strata bude uložená, nízka.</p>

B4.1.14 Ďalej uvedené príklady znázorňujú zmluvné peňažné toky, ktoré nie sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny. Tento zoznam príkladov nie je úplný.

Nástroj	Analýza
<p><b>Nástroj F</b></p> <p>Nástroj F je dlhopisom, ktorý je konvertibilný na pevne stanovený počet nástrojov vlastného imania emitenta.</p>	<p>Držiteľ by konvertibilný dlhopis analyzoval ako celok.</p> <p>Zmluvné peňažné toky nie sú splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny, pretože odzrkadľujú návratnosť, ktorá nie je v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov (pozri odsek B4.1.7A); t. j. návratnosť je viazaná na hodnotu vlastného imania emitenta.</p>

Nástroj	Analýza
<p><b>Nástroj G</b></p> <p>Nástroj G je úverom, z ktorého sa platí inverzná pohyblivá úroková sadzba (t. j. úroková sadzba má s trhovými úrokovými sadzbami inverzný vzťah).</p>	<p>Zmluvné peňažné toky nie sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny.</p> <p>Sumy úroku nie sú protihodnotou za časovú hodnotu peňazí z nesplatenej sumy istiny.</p>
<p><b>Nástroj H</b></p> <p>Nástroj H je večným nástrojom, no emitent môže tento nástroj kedykoľvek kúpiť a vyplatiť držiteľovi nominálnu hodnotu plus vzniknutý splatný úrok.</p> <p>Z nástroja H sa platí trhovú úrokovú sadzbu, no platbu úroku nemožno uskutočniť, pokiaľ emitent nedokáže bezprostredne po nej zotrvať solventný.</p>	<p>Zmluvné peňažné toky nie sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Je to tak preto, že od emitenta sa môže vyžadovať, aby odložil platbu úroku a z týchto odložených súm úroku nevzniká ďalší úrok. V dôsledku toho sumy úroku nie sú protihodnotou za časovú hodnotu peňazí z nesplatenej sumy istiny.</p> <p>Ak by z odložených súm vznikal úrok, zmluvné peňažné toky by mohli byť splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny.</p>
<p>Z odloženého úroku nevzniká ďalší úrok.</p>	<p>Skutočnosť, že nástroj H je večný, sama osebe neznamená, že zmluvné peňažné toky nie sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. V skutočnosti platí, že večný nástroj má trvalé (mnohonásobné) možnosti predĺženia. Takéto možnosti môžu viesť k zmluvným peňažným tokom, ktoré sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ak sú úrokové platby povinné a musia byť uhrádzané večne.</p> <p>Zároveň ani skutočnosť, že na nástroj H možno uplatniť kúpnu opciu, neznamená, že zmluvné peňažné toky nie sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, pokiaľ naň možno uplatniť kúpnu opciu v hodnote, ktorá v podstate neodzrkadľuje splátku nesplatenej istiny a úroku z tejto nesplatenej sumy istiny. Aj keby suma, na ktorú možno uplatniť kúpnu opciu, zahŕňala sumu, ktorá držiteľa primerane kompenzuje za predčasné ukončenie nástroja, zmluvné peňažné toky by mohli byť splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. (Pozri aj odsek B4.1.12.)</p>

B4.1.15 V niektorých prípadoch sa môžu s finančným aktívom spájať zmluvné peňažné toky, ktoré sú opísané ako istina a úrok, no uvedené peňažné toky nepredstavujú splátku istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ako je opísané v odseku 4.1.2 písm. b), odseku 4.1.2A písm. b) a odseku 4.1.3 tohto štandardu.

- B4.1.16 Môže to byť tak vtedy, keď finančné aktívum predstavuje investíciu do osobitných aktív alebo peňažných tokov, a zmluvné peňažné toky teda nie sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Ak sa napríklad v zmluvných podmienkach uvádza, že peňažné toky z finančného aktíva narastajú v dôsledku toho, že určitú spolplatenú cestnú komunikáciu využíva viac automobilov, uvedené zmluvné peňažné toky nie sú v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. V dôsledku toho by nástroj nespĺňal podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). Mohlo by to tak byť vtedy, keď je pohľadávka veriteľa obmedzená na konkrétne aktíva dlžníka alebo peňažné toky z konkrétnych aktív (napríklad finančné aktívum „bez regresu“).
- B4.1.17 Skutočnosť, že finančné aktívum je bez regresu, však sama osebe nevyhnutne nebráni finančnému aktívu v tom, aby spĺňalo podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). V takýchto situáciách musí veriteľ posúdiť (podľa prístupu založeného na prezretí podkladových expozícií, „look through“) príslušné podkladové aktíva alebo peňažné toky s cieľom stanoviť, či sú zmluvné peňažné toky z klasifikovaného finančného aktíva splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Ak z podmienok finančného aktíva vyplývajú akékoľvek iné peňažné toky alebo ak sa nimi obmedzujú peňažné toky spôsobom, ktorý nie je v súlade s platbami predstavujúcimi istinu a úrok, finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). Či sú podkladové aktíva finančnými aktívami alebo nefinančnými aktívami, to samo osebe nemá na toto posúdenie vplyv.
- B4.1.18 Prvok zmluvných peňažných tokov nemá vplyv na klasifikáciu finančného aktíva, ak by mohol mať len de minimis účinok na zmluvné peňažné toky z finančného aktíva. Aby účtovná jednotka mohla dospieť k tomuto stanovaniu, musí zohľadniť možný vplyv prvku zmluvných peňažných tokov v každom období vykazovania a kumulovane počas celej životnosti finančného nástroja. Ak by okrem toho prvok zmluvných peňažných tokov mohol mať účinok na zmluvné peňažné toky, ktorý je viac než len de minimis (buď v jednom období vykazovania alebo kumulovane), no uvedený prvok peňažných tokov nie je reálny, nemá vplyv na klasifikáciu finančného aktíva. Prvok peňažných tokov nie je reálny, ak má vplyv na zmluvné peňažné toky z nástroja len pri výskyte udalosti, ktorá je mimoriadne zriedkavá, vysoko abnormálna a veľmi nepravdepodobná.
- B4.1.19 Takmer pri každej úverovej transakcii sa nástroj veriteľa hodnotí vo vzťahu k nástrojom ostatných veriteľov dlžníka. S nástrojom, ktorý je podriadený iným nástrojom, môžu byť spojené zmluvné peňažné toky, ktoré sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ak je nezaplatenie zo strany dlžníka porušením zmluvy a držiteľ má zmluvné právo na nezaplatené sumy istiny a úroku z nezaplatenej sumy istiny, a to aj v prípade konkurzu dlžníka. Napríklad obchodná pohľadávka, na základe ktorej sa veriteľ hodnotí ako všeobecný veriteľ, by spĺňala podmienku splátok istiny a úroku z nezaplatenej sumy istiny. Je to tak aj vtedy, keď dlžník emitoval úvery, ktoré sú zabezpečené kolaterálom, ktorý by v prípade konkurzu poskytol držiteľovi uvedeného úveru prednosť pred pohľadávkami všeobecného veriteľa, pokiaľ ide o kolaterál, no nemá vplyv na zmluvné právo všeobecného veriteľa na nezaplatenú istinu a iné splatné sumy.

#### Zmluvne naviazané nástroje

- B4.1.20 Pri niektorých druhoch transakcií môže emitent uprednostniť platby držiteľom finančných aktív prostredníctvom viacerých zmluvne prepojených nástrojov, ktoré vytvárajú koncentrácie úverového rizika (tranže). Každá tranža má ranking podriadenosti, ktorým sa stanovuje poradie, v ktorom sa akékoľvek peňažné toky generované emitentom alokujú do danej tranže. V takýchto situáciách majú držiteľia tranže právo na splátky istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny iba vtedy, keď emitent vygeneruje dostatočné peňažné toky na to, aby uspokojil tranže s vyšším rankingom.
- B4.1.21 Pri takýchto transakciách má tranža charakteristiky peňažných tokov, ktoré sú splátkami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny iba vtedy, keď:

- a) zmluvné podmienky tranže posudzovanej pri klasifikácii (bez uplatnenia prístupu založeného na prezretí podkladových expozícií na podkladovú skupinu finančných nástrojov) vedú k vzniku peňažných tokov, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny (napríklad úroková sadzba pre tranžu nie je viazaná na komoditný index);
- b) podkladová skupina finančných nástrojov má charakteristiky peňažných tokov uvedené v odsekoch B4.1.23 a B4.1.24 a
- c) expozícia voči úverovému riziku v podkladovej skupine finančných nástrojov obsiahnutej v tranži je rovná alebo nižšia než expozícia voči úverovému riziku podkladovej skupiny finančných nástrojov (napríklad úverový rating tranže posudzovanej pri klasifikácii je rovný alebo vyšší než úverový rating, ktorý by sa vzťahoval na jedinú tranžu, ktorou sa financovala podkladová skupina finančných nástrojov).
- B4.1.22 Účtovná jednotka musí uplatňovať prístup založený na prezretí podkladových expozícií dovtedy, kým nedokáže identifikovať podkladovú skupinu nástrojov, ktoré generujú (a nie ktorými len prechádzajú) peňažné toky. Toto je podkladová skupina finančných nástrojov.
- B4.1.23 Podkladová skupina musí obsahovať jeden alebo viac nástrojov, s ktorými sú spojené zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny.
- B4.1.24 Podkladová skupina nástrojov môže obsahovať aj nástroje, ktoré:
- a) znižujú premenlivosť peňažných tokov z nástrojov uvedených v odseku B4.1.23 a keď sú skombinované s nástrojmi uvedenými v odseku B4.1.23, vedú k peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úroku z nesplatennej sumy istiny (napríklad úrokový *cap* alebo *floor* alebo zmluva, ktorá znižuje úverové riziko v niektorých alebo všetkých nástrojov uvedených v odseku B4.1.23); alebo
- b) zosúladujú peňažné toky tranží s peňažnými tokmi skupiny podkladových nástrojov podľa odseku B4.1.23 s cieľom riešiť rozdiely výlučne v:
- i) tom, či je úroková sadzba pevne stanovená alebo pohyblivá;
- ii) mene, v ktorej sú peňažné toky denominované, vrátane inflácie v uvedenej mene; alebo
- iii) načasovaní peňažných tokov.
- B4.1.25 Ak ktorýkoľvek nástroj v skupine nespĺňa podmienky buď podľa odseku B4.1.23 alebo podľa odseku B4.1.24, podmienka podľa odseku B4.1.21 písm. b) nie je splnená. Pri vykonávaní tohto posúdenia nemusí byť potrebná podrobná analýza jednotlivých nástrojov skupiny. Účtovná jednotka však musí použiť úsudok a vykonať dostatočnú analýzu, ak má stanoviť, či nástroje v skupine spĺňajú podmienky odsekov B4.1.23 až B4.1.24. (Pozri aj odsek B4.1.18, kde sa nachádza návod k tým charakteristikám zmluvných peňažných tokov, ktoré majú len de minimis účinok.)
- B4.1.26 Ak držiteľ nedokáže pri prvotnom zaúčtovaní posúdiť podmienky odseku B4.1.21, daná tranža sa musí oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Ak sa podkladová skupina nástrojov môže po prvotnom zaúčtovaní zmeniť takým spôsobom, že skupina nemusí spĺňať podmienky odsekov B4.1.23 až B4.1.24, daná tranža nespĺňa podmienky odseku B4.1.21 a musí sa oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Ak však podkladová skupina obsahuje nástroje, ktoré sú zabezpečené kolaterálom vo forme aktív, ktoré nespĺňajú podmienky odsekov B4.1.23 až B4.1.24, schopnosť nadobudnúť vlastníctvo takýchto aktív sa na účely uplatňovania tohto odseku neberie do úvahy, ak účtovná jednotka danú tranžu nenadobudla so zámerom kontrolovať kolaterál.

**Možnosť určiť finančné aktívum alebo finančný záväzok za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (oddiely 4.1 a 4.2)**

- B4.1.27 S výhradou podmienok v odsekoch 4.1.5 a 4.2.2 tento štandard umožňuje účtovnej jednotke určiť finančné aktívum, finančný záväzok alebo skupinu finančných nástrojov (finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch) za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia za predpokladu, že výsledkom takéhoto postupu sú relevantnejšie informácie.
- B4.1.28 Rozhodnutie účtovnej jednotky určiť finančné aktívum alebo finančný záväzok za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia je podobné voľbe účtovnej politiky (hoci na rozdiel od voľby účtovnej politiky toto rozhodnutie sa nemusí uplatňovať konzistentne na všetky podobné transakcie). Keď má účtovná jednotka takúto možnosť voľby, v odseku 14 písm. b) štandardu IAS 8 sa požaduje, aby zvolená politika viedla v účtovnej závierke k poskytovaniu spoľahlivých a relevantnejších informácií o účinkoch transakcií, iných udalostí a o podmienkach finančnej situácie, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokoch účtovnej jednotky. Napríklad v prípade určenia finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia sa v odseku 4.2.2 stanovuje, za akých dvoch okolností bude splnená požiadavka relevantnejších informácií. Preto, aby si účtovná jednotka zvolila takéto určenie v súlade s odsekom 4.2.2, musí preukázať, že nastala jedna z týchto dvoch okolností (alebo obe).

*Určením sa eliminuje alebo výrazne znižuje účtovný nesúlad*

- B4.1.29 Ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku a klasifikácia vykázaných zmien v ich hodnote sa stanovuje na základe klasifikácie položky a na základe toho, či je položka súčasťou určeného zabezpečovacieho vzťahu. Uvedené požiadavky môžu vytvárať nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy označované ako „účtovný nesúlad“), keď by sa napríklad pri neexistencii možnosti určenia za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia finančné aktívum klasifikovalo ako následne oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a záväzok, ktorý účtovná jednotka považuje za súvisiaci, by sa následne oceňoval amortizovanou hodnotou (so zmenami v reálnej hodnote, ktoré sa nevykazujú). Za takýchto okolností môže účtovná jednotka dospieť k záveru, že účtovná závierka by poskytla relevantnejšie informácie, ak by sa aktívum aj záväzok oceňovali reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.
- B4.1.30 Ďalej uvedené príklady znázorňujú, kedy by táto podmienka mohla byť splnená. Vo všetkých prípadoch účtovná jednotka môže použiť túto podmienku na určenie finančných aktív alebo finančných záväzkov za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, iba ak je splnená zásada uvedená v odseku 4.1.5 alebo 4.2.2 písm. a):
- účtovná jednotka má zmluvy patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 (ktorých oceňovanie zahŕňa súčasné informácie) a finančné aktíva, ktoré účtovná jednotka považuje za súvisiace a ktoré by sa inak oceňovali buď reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo amortizovanou hodnotou;
  - účtovná jednotka má finančné aktíva, finančné záväzky alebo oboje, ktoré disponujú tým istým rizikom, ako napríklad úrokovým rizikom, na základe ktorého dochádza k opačným zmenám reálnej hodnoty vedúcim obvykle k vzájomnému započítaniu. Len niektoré nástroje by sa však oceňovali reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (napríklad tie, ktoré sú derivátmi alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie). Sem môže patriť aj prípad, keď nie sú splnené požiadavky na účtovanie zabezpečenia, pretože nie sú napríklad splnené požiadavky na účinnosť zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1.
  - účtovná jednotka má finančné aktíva, finančné záväzky alebo oboje, ktoré disponujú tým istým rizikom, ako napríklad úrokovým rizikom, na základe ktorého dochádza k opačným zmenám reálnej hodnoty vedúcim obvykle k vzájomnému započítaniu a žiadne z finančných aktív alebo finančných záväzkov nespĺňa podmienky na určenie za zabezpečovací nástroj, pretože sa neoceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Navyše pri absencii účtovania zabezpečenia existuje významná nekonzistentnosť vo vykazovaní ziskov a strát. Účtovná jednotka napríklad financovala vymedzenú skupinu úverov prostredníctvom emisie obchodovaných dlhopisov, pričom zmeny ich reálnej hodnoty vedú obvykle k vzájomnému započítaniu. Ak okrem toho účtovná jednotka pravidelne nakupuje a predáva dlhopisy, ale zriedkavo, ak vôbec, nakupuje a predáva úvery, vykazovaním aj úverov aj dlhopisov v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia sa eliminuje nekonzistentnosť v načasovaní vykazovania ziskov a strát, ktoré by inak vznikli pri oceňovaní oboch amortizovanou hodnotou a vykazovaní zisku alebo straty vždy, keď sa dlhopis spätne odkúpi.



- B4.1.31 V prípadoch, ako sú tie opísané v predchádzajúcom odseku, určením pri prvotnom zaúčtovaní finančných aktív a finančných záväzkov, ktoré by inak neboli oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, sa môže eliminovať alebo výrazne znížiť nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania a môžu sa poskytnúť relevantnejšie informácie. Z praktických dôvodov nemusí účtovná jednotka vstúpiť do všetkých aktív a záväzkov, ktoré zapríčiňujú nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania, v presne rovnakom čase. Opodstatnené omeškanie je prípustné za predpokladu, že každá transakcia je pri prvotnom zaúčtovaní určená za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a v tom čase sa očakáva výskyt akýchkoľvek zvyšných transakcií.
- B4.1.32 Nebolo by akceptovateľné určiť len niektoré finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré zapríčiňujú nekonzistentnosť, za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by sa takýmto určením neeliminovala alebo výrazne neznížila nekonzistentnosť, a teda by to nevedlo k relevantnejším informáciám. Bolo by však akceptovateľné určiť len niektoré z množstva podobných finančných aktív alebo podobných finančných záväzkov, ak sa takýmto určením dosiahne výrazné zníženie nekonzistentnosti (a pravdepodobne väčšie zníženie než pri iných povolitelných určeníach). Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka má niekoľko podobných finančných záväzkov v sume 100 MJ niekoľko podobných finančných aktív v sume 50 MJ, ale sú oceňované na rozdielnom základe. Účtovná jednotka môže výrazne znížiť nekonzistentnosť oceňovania, keď pri prvotnom zaúčtovaní určí všetky aktíva, ale len niektoré záväzky (napríklad individuálne záväzky s kombinovaným súčtom 45 MJ) za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Keďže sa však určenie za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia môže uplatniť len na celý finančný nástroj, účtovná jednotka v tomto prípade musí určiť jeden alebo viacero záväzkov ako celok. Účtovná jednotka nemôže určiť ani zložku záväzku (napríklad zmeny hodnoty pripadajúce na jedno riziko, ako napríklad zmeny referenčnej úrokovej miery) ani časť (napríklad percentuálny podiel) záväzku.
- Skupina finančných záväzkov alebo finančných aktív a finančných záväzkov sa riadi a jej výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty*
- B4.1.33 Účtovná jednotka môže riadiť výkonnosť skupiny finančných záväzkov alebo finančných aktív a finančných záväzkov a hodnotiť ju takým spôsobom, že ocenenie uvedenej skupiny reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia má za následok relevantnejšie informácie. V takomto prípade ide o zameranie sa na spôsob, akým účtovná jednotka riadi a hodnotí výkonnosť, a nie o zameranie sa na povahu jej finančných nástrojov.
- B4.1.34 Účtovná jednotka môže napríklad použiť túto podmienku na to, aby určila finančné záväzky za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak spĺňa zásadu podľa odseku 4.2.2 písm. b) a účtovná jednotka má finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré disponujú jedným alebo viacerými rizikami a uvedené riziká sú riadené a hodnotené na základe reálnej hodnoty v súlade so zdokumentovanou politikou správy aktív a záväzkov. Príkladom by mohla byť účtovná jednotka, ktorá emitovala „štruktúrované produkty“ obsahujúce viaceré vložené deriváty a riadi výsledné riziká na základe reálnej hodnoty použitím kombinácie derivátových a nederivátových finančných nástrojov.
- B4.1.35 Ako už bolo uvedené, táto podmienka závisí od spôsobu, akým účtovná jednotka riadi a hodnotí výkonnosť skupiny finančných nástrojov, ktoré sú predmetom týchto úvah. V súlade s tým (podliehajúc požiadavke určenia pri prvotnom zaúčtovaní) účtovná jednotka, ktorá určí finančné záväzky za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia na základe tejto podmienky, takéto určenie realizuje pre všetky prípustné finančné záväzky, ktoré sa riadia a hodnotia spoločne.
- B4.1.36 Dokumentácia stratégie účtovnej jednotky nemusí byť rozsiahla, ale mala by byť dostatočná na to, aby sa preukázal súlad s odsekom 4.2.2 písm. b). Takáto dokumentácia sa nepožaduje pre každú individuálnu položku, ale môže existovať pre jednotlivé portfóliá. Ak napríklad systém riadenia výkonnosti oddelenia – v podobe, v akej ho schválil kľúčoví riadiaci zamestnanci účtovnej jednotky – jasne preukazuje, že sa jeho výkonnosť hodnotí na tomto základe, na preukázanie súladu s odsekom 4.2.2 písm. b) nie je potrebná žiadna ďalšia dokumentácia.

**Vložené deriváty (oddiel 4.3)**

- B4.3.1 Ak sa účtovná jednotka stane jednou zo strán hybridnej zmluvy s hostiteľskou zmluvou, ktorá nie je aktívom spadajúcim do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, v odseku 4.3.3 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby identifikovala každý vložený derivát, posúdila, či je potrebné jeho oddelenie od hostiteľskej zmluvy, a pre tie, ktoré je potrebné oddeliť, ocenila deriváty reálnou hodnotou pri prvotnom zaúčtovaní a následne reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.
- B4.3.2 Ak hostiteľská zmluva nemá uvedenú alebo vopred stanovenú splatnosť a predstavuje zostatkový podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky, potom jej ekonomické vlastnosti a riziká sú vlastnosťami a rizikami nástroja vlastného imania a vložený derivát by musel mať vlastnosti nástroja vlastného imania tej istej účtovnej jednotky, aby sa považovali za úzko prepojené. Ak hostiteľská zmluva nie je nástrojom vlastného imania a spĺňa definíciu finančného nástroja, potom jej ekonomické vlastnosti a riziká sú vlastnosťami a rizikami dlhového nástroja.
- B4.3.3 Vložený neopčný derivát (napríklad vložený forward alebo swap) sa oddeľuje od svojej hostiteľskej zmluvy na základe v ňom uvedených alebo odvodených zásadných podmienok tak, aby pri prvotnom zaúčtovaní bola jeho výsledkom nulová reálna hodnota. Vložený opčný derivát (napríklad vložená predajná opcia, kúpna opcia, cap, floor alebo swapcia) sa oddeľuje od svojej hostiteľskej zmluvy na základe uvedených podmienok opčného prvku. Prvotná účtovná hodnota hostiteľského nástroja je zostatkovou hodnotou po oddelení vloženého derivátu.
- B4.3.4 Vo všeobecnosti sa viaceré deriváty vložené do jednej hybridnej zmluvy považujú za jeden zložený vložený derivát. Pokiaľ však ide o vložené deriváty klasifikované ako vlastné imanie (pozri štandard IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*), tieto sa účtujú oddelene od tých, ktoré sú klasifikované ako aktíva alebo záväzky. Ak okrem toho hybridná zmluva disponuje viac než jedným vloženým derivátom a tieto deriváty sa vzťahujú na rôzne rizikové expozície a dajú sa jednoducho oddeliť a sú navzájom nezávislé, účtuje sa každý z nich oddelene.
- B4.3.5 Ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu sa nechápu ako úzko súvisiace s hostiteľskou zmluvou [odsek 4.3.3 písm. a)] v nasledujúcich príkladoch. V týchto príkladoch za predpokladu, že sú splnené podmienky odseku 4.3.3 písm. b) a c), účtuje účtovná jednotka vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy.
- Predajná opcia vložená do nástroja, ktorá umožňuje držiteľovi požadovať, aby emitent znovu nadobudol nástroj za sumu peňažných prostriedkov alebo iných aktív, ktorá sa mení na základe zmeny ceny akcií alebo komodít alebo na základe zmeny akciového alebo komoditného indexu, nie je úzko prepojená s hostiteľským dlhovým nástrojom.
  - Opcia alebo automatické ustanovenie o predĺžení zostávajúcej doby splatnosti dlhového nástroja nie je úzko prepojené s hostiteľským dlhovým nástrojom s výnimkou prípadu, ak súčasne dochádza k úprave na približnú súčasnú trhovú úrokovú mieru v čase predĺženia. Ak účtovná jednotka emituje dlhový nástroj a držiteľ takého dlhového nástroja vypíše kúpnu opciu na dlhový nástroj v prospech tretej strany, považuje emitent kúpnu opciu za opciu predlžujúcu dobu splatnosti dlhového nástroja za predpokladu, že od emitenta možno v dôsledku uplatnenia kúpnej opcie požadovať účasť na opätovnom uvedení dlhového nástroja na trh alebo jeho uláhčenie.
  - Platby úrokov alebo splátky istiny naviazané na akciový index vložené do hostiteľského dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy – prostredníctvom ktorého sa suma úrokov alebo istiny indexuje na hodnotu nástrojov vlastného imania – nie sú úzko prepojené s hostiteľským nástrojom, pretože riziká obsiahnuté v hostiteľskom nástroji a vloženom deriváte sa líšia.
  - Platby úrokov alebo splátky istiny naviazané na komoditný index vložené do hostiteľského dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy – prostredníctvom ktorého sa suma úrokov alebo istiny indexuje na cenu komodity (napríklad zlata) – nie sú úzko prepojené s hostiteľským nástrojom, pretože riziká prirodzene prítomné v hostiteľskom nástroji a vloženom deriváte sa líšia.

e) Kúpna, predajná opcia alebo opcia na predčasné splatenie vložená do hostiteľskej dlhovej zmluvy alebo hostiteľskej poistnej zmluvy nie je úzko prepojená s hostiteľskou zmluvou s výnimkou prípadov keď:

- i) je realizačná cena opcie ku každému dátumu uplatnenia približne rovnaká ako amortizovaná hodnota hostiteľského dlhového nástroja alebo účtovná hodnota hostiteľskej poistnej zmluvy; alebo
- ii) realizačná cena opcie na predčasné splatenie kompenzuje veriteľovi sumu do výšky približnej súčasnej hodnoty strateného úroku za zostávajúcu dobu trvania hostiteľskej zmluvy. Stratený úrok je súčinom predčasne splatenej sumy istiny a diferenciálu úrokových mier. Diferenciál úrokových mier je prebytok efektívnej úrokovej miery hostiteľskej zmluvy nad efektívnou úrokovou mierou, ktorú by účtovná jednotka získala k dátumu predčasného splatenia, ak by počas zostávajúcej doby trvania hostiteľskej zmluvy reinvestovala predčasne splatenú sumu istiny do podobnej zmluvy.

Posúdenie, či je kúpna alebo predajná opcia úzko prepojená s hostiteľskou dlhovou zmluvou, sa uskutočňuje pred oddelením prvku vlastného imania konvertibilného dlhového nástroja v súlade so štandardom IAS 32.

f) Úverové deriváty, ktoré sú vložené do hostiteľského dlhového nástroja a ktoré umožňujú jednej strane („príjemca ručenia“) previesť úverové riziko určitého referenčného aktíva, ktoré nemusí vlastniť, na inú stranu („ručiteľ“), nie sú úzko prepojené s hostiteľským dlhovým nástrojom. Takéto úverové deriváty umožňujú ručiteľovi prevziať úverové riziko spojené s referenčným aktívom bez toho, aby ho priamo vlastnil.

B4.3.6 Príkladom hybridnej zmluvy je finančný nástroj, ktorým sa držiteľovi udeľuje právo na spätný predaj finančného nástroja emitentovi výmenou za sumu peňažných prostriedkov alebo iných finančných aktív, ktorá sa mení na základe zmeny akciového alebo komoditného indexu, ktorý sa môže zvyšovať alebo znižovať („nástroj obsahujúci právo predať“). Pokiaľ emitent pri prvotnom zaúčtovaní neurčí nástroj obsahujúci právo predať za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, je nutné oddeliť vložený derivát (t. j. indexovanú splátku istiny) podľa odseku 4.3.3, keďže hostiteľská zmluva sa v súlade s odsekom B4.3.2 považuje za dlhový nástroj a indexovaná splátka istiny nie je úzko prepojená s hostiteľským dlhovým nástrojom podľa odseku B4.3.5 písm. a). Keďže splátka istiny sa môže zvyšovať alebo znižovať, vložený derivát je neopčným derivátom, ktorého hodnota je naviazaná na index podkladovej premennej.

B4.3.7 V prípade nástroja obsahujúceho právo predať, ktorý možno kedykoľvek predať späť za peňažné prostriedky rovnajúce sa pomernému podielu na hodnote čistých aktív účtovnej jednotky (ako napríklad jednotky otvoreného podielového fondu alebo niektoré investičné produkty naviazané na podielovú jednotku), je výsledkom oddelenia vloženého derivátu a účtovania každej zložky ocenenie hybridnej zmluvy v sume odkúpenia splatnej ku koncu obdobia vykazovania v prípade, ak by držiteľ uplatnil svoje právo na spätný predaj nástroja emitentovi.

B4.3.8 Ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu sú úzko prepojené s ekonomickými vlastnosťami a rizikami hostiteľskej zmluvy v ďalej uvedených príkladoch. V týchto príkladoch účtovná jednotka neúčtuje vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy.

a) Vložený derivát, v ktorom je podkladovou premennou úroková sadzba alebo index úrokovej sadzby, ktoré môžu meniť sumu úroku, ktorá by bola inak splatná alebo by sa mala prijať z úročenej hostiteľskej dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy, je úzko prepojený s hostiteľskou zmluvou s výnimkou prípadu, ak hybridnú zmluvu možno vysporiadať takým spôsobom, že držiteľ by nezískal naspäť v podstate celú svoju vykázanú investíciu, alebo ak by vložený derivát mohol najmenej zdvojnásobiť počiatočnú mieru výnosnosti držiteľa z hostiteľskej zmluvy a mohol by mať za následok mieru výnosnosti, ktorá je najmenej dvojnásobná v porovnaní s trhovou výnosnosťou, ktorú by mali zmluvy s takými istými podmienkami ako hostiteľská zmluva.

- b) Floor alebo cap úrokovej miery vložený do dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy je úzko prepojený s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že cap je na úrovni trhovej úrokovej miery alebo nad ňou a floor je na úrovni trhovej úrokovej miery alebo pod ňou v čase uzatvorenia zmluvy a cap alebo floor neobsahujú pákový efekt vo vzťahu k hostiteľskej zmluve. Podobne aj ustanovenia zmluvy na nákup alebo predaj aktíva (napríklad komodity), ktoré stanovujú cap a floor na cenu, ktorá sa má zaplatiť alebo prijať za aktívum, sú úzko prepojené s hostiteľskou zmluvou v prípade, ak boli aj cap aj floor na začiatku mimo peňazí a neobsahujú pákový efekt.
- c) Vložený derivát v cudzej mene, ktorý poskytuje tok splátok istiny alebo platieb úroku, ktoré sú denominované v cudzej mene, a ktorý je vložený do hostiteľského dlhového nástroja (napríklad dlhopis v dvoch menách), je úzko prepojený s hostiteľským dlhovým nástrojom. Takýto derivát sa neoddeľuje od hostiteľského nástroja, pretože v štandarde IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* sa vyžaduje, aby sa kurzové zisky a straty z peňažných položiek vykazovali vo výsledku hospodárenia.
- d) Derivát v cudzej mene vložený do hostiteľskej zmluvy, ktorý je poistnou zmluvou alebo nie je finančným nástrojom (napríklad zmluva na nákup alebo predaj nefinančnej položky, kde je cena stanovená v cudzej mene), je úzko prepojený s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že neobsahuje pákový efekt, neobsahuje opčný prvok a vyžaduje platby denominované v jednej z týchto mien:
- i) funkčná mena ktorejkoľvek z významných zmluvných strán;
  - ii) mena, v ktorej sa bežne stanovuje cena súvisiaceho nadobúdaného alebo dodávaného tovaru alebo služby v rámci obchodných transakcií vo svete (napríklad v prípade obchodu s ropou ide o americký dolár); alebo
  - iii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci zmlúv na nákup alebo predaj nefinančných položiek v ekonomickom prostredí, v ktorom sa transakcia uskutočňuje (napríklad relatívne stabilná a likvidná mena, ktorá sa bežne používa v miestnych obchodných transakciách alebo pri zahraničnom obchode).
- e) Opcia na predčasné splatenie vložená do série úrokových platieb (interest-only strip) alebo série splátok istiny (principal-only strip) je úzko prepojená s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že hostiteľská zmluva i) prvotne vznikla oddelením práva na prijímanie zmluvných peňažných tokov z finančného nástroja, ktorý v sebe a sám osebe neobsahoval vložený derivát, a ii) neobsahuje žiadne podmienky, ktoré nie sú obsiahnuté v pôvodnej hostiteľskej dlhovej zmluve.
- f) Derivát vložený do hostiteľskej lízingovej zmluvy je úzko prepojený s hostiteľskou zmluvou, ak vložený derivát predstavuje i) index zohľadňujúci infláciu, akým je index lízingových platieb k indexu spotrebiteľských cien (za predpokladu, že lízing neobsahuje pákový efekt a index súvisí s infláciou vo vlastnom ekonomickom prostredí účtovnej jednotky); ii) variabilné lízingové splátky založené na súvisiacich predajoch; alebo iii) variabilné lízingové splátky založené na premenlivých úrokových sadzbách.
- g) Prvok viazanosti na podielovú jednotku (unit-linking feature) vložený do hostiteľského finančného nástroja alebo hostiteľskej poistnej zmluvy je úzko prepojený s hostiteľským nástrojom alebo hostiteľskou zmluvou, ak sa platby určené podľa podielovej jednotky oceňujú v súčasných jednotkových hodnotách, ktoré zohľadňujú reálne hodnoty aktív fondu. Prvok viazanosti na podielovú jednotku je zmluvnou podmienkou, ktorá vyžaduje platby denominované v jednotkách interného alebo externého investičného fondu.
- h) Derivát vložený do poistnej zmluvy je úzko prepojený s hostiteľskou poistnou zmluvou, ak sú vložený derivát a hostiteľská poistná zmluva natoľko vzájomne závislé, že účtovná jednotka nemôže oceniť uvedený vložený derivát oddelene (t. j. bez ohľadu na hostiteľskú zmluvu).

*Nástroje obsahujúce vložené deriváty*

- B4.3.9 Ako sa uvádza v odseku B4.3.1, keď sa účtovná jednotka stane jednou zo strán hybridnej zmluvy s hosťiteľskou zmluvou, ktorá nie je aktívom spadajúcim do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, a s jedným alebo viacerými vloženými derivátmi, v odseku 4.3.3 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby identifikovala každý takýto vložený derivát, posúdila, či je potrebné jeho oddelenie od hosťiteľskej zmluvy, a pre tie, ktoré je potrebné oddeliť, oceňovala deriváty reálnou hodnotou pri prvotnom zaúčtovaní i následne. Tieto požiadavky môžu byť zložitejšie alebo môžu mať za následok menej spoľahlivé oceňovanie, než by bolo oceňovanie celého nástroja reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Preto sa v tomto štandarde povoľuje určiť celú hybridnú zmluvu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.
- B4.3.10 Takéto určenie sa môže použiť, aj keď sa v odseku 4.3.3 požaduje oddeliť vložené deriváty od hosťiteľskej zmluvy aj keď sa takéto oddelenie zakazuje. Odsekom 4.3.5 by sa však neodôvodňovalo určenie hybridnej zmluvy za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v prípadoch uvedených v odseku 4.3.5 písm. a) a b), pretože takéto určenie by nevedlo k zníženiu zložitosti alebo zvýšeniu spoľahlivosti.

*Prehodnocovanie vložených derivátov*

- B4.3.11 Keď sa účtovná jednotka po prvýkrát stane stranou zmluvy, v súlade s odsekom 4.3.3 posudzuje, či sa vložený derivát musí oddeliť od hosťiteľskej zmluvy a či sa musí účtovať ako derivát. Následné prehodnocovanie je zakázané okrem prípadov, keď dôjde k takej zmene v podmienkach zmluvy, ktorou sa výrazne menia peňažné toky, ktoré by sa inak podľa zmluvy vyžadovali, pričom v takomto prípade je prehodnotenie povinné. Účtovná jednotka určuje, či je zmena peňažných tokov významná tak, že posudzuje rozsah, do akého sa očakávané budúce peňažné toky spojené s vloženým derivátom, hosťiteľská zmluva alebo oboje zmenili a či je zmena významná vo vzťahu k predchádzajúcim očakávaným peňažným tokom v zmluve.
- B4.3.12 Odsek B4.3.11 sa nevzťahuje na vložené deriváty v zmluvách nadobudnutých:
- a) v podnikovej kombinácii (v zmysle definície v štandarde IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);
  - b) v rámci kombinácie spoločne spravovaných účtovných jednotiek alebo podnikov, ako sa opisuje v odsekoch B1 až B4 štandardu IFRS 3; alebo
  - c) v rámci vytvorenia spoločného podniku v zmysle definície v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*

alebo ich možného prehodnotenia k dátumu obstarania <sup>(53)</sup>.

**Reklasifikácia finančných aktív (oddiel 4.4)***Reklasifikácia finančných aktív*

- B4.4.1 V odseku 4.4.1 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby finančné aktíva reklasifikovala, ak účtovná jednotka zmení svoj obchodný model správy uvedených finančných aktív. Takéto zmeny sú podľa očakávaní veľmi zriedkavé. Takéto zmeny určuje vrcholový manažment účtovnej jednotky v dôsledku vonkajších alebo vnútorných zmien, pričom takéto zmeny musia byť pre prevádzky účtovnej jednotky významné a preukázateľné vonkajším stranám. K zmene obchodného modelu účtovnej jednotky preto dôjde len vtedy, keď účtovná jednotka buď začne vykonávať určitú činnosť, ktorá je pre jej prevádzky významná, alebo ju vykonávať prestane; napríklad keď účtovná jednotka nadobudla, vyradila alebo ukončila druh podnikania. Medzi príklady zmeny obchodného modelu patria tieto situácie:

<sup>(53)</sup> Štandard IFRS 3 sa zaoberá nadobúdaním zmlúv s vloženými derivátmi v rámci podnikových kombinácií.

- a) Účtovná jednotka má portfólio obchodných úverov, ktoré drží s cieľom predaj ich v krátkodobom horizonte. Účtovná jednotka nadobudne spoločnosť, ktorá spravuje obchodné úvery, a má obchodný model, na základe ktorého drží úvery s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Dané portfólio obchodných úverov už nie je na predaj a portfólio sa teraz spravuje spoločne s nadobudnutými obchodnými úvermi, pričom všetky sú držané s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.
- b) Spoločnosť zaoberajúca sa finančnými službami sa rozhodne ukončiť svoje podnikanie v oblasti retailových hypoték. Uvedené podnikanie už neprijíma nové obchodné činnosti a spoločnosť zaoberajúca sa finančnými službami aktívne uvádza na trh svoje portfólio hypotekárnych úverov na predaj.
- B4.4.2 Zmena cieľa obchodného modelu účtovnej jednotky musí byť uskutočnená pred dátumom reklasifikácie. Ak sa napríklad spoločnosť zaoberajúca sa finančnými službami 15. februára rozhodne, že ukončí svoje podnikanie v oblasti retailových hypoték, a musí preto reklasifikovať všetky ovplyvnené finančné aktíva k 1. aprílu (t. j. k prvému dňu nasledujúceho obdobia vykazovania účtovnej jednotky), po 15. februári účtovná jednotka nesmie prijať nové obchodné činnosti v oblasti retailových hypoték, ani inak sa angažovať v činnostiach, ktoré sú v súlade s jej predchádzajúcim obchodným modelom.
- B4.4.3 Zmenou obchodného modelu nie je:
- a) zmena zámeru v súvislosti s konkrétnymi finančnými aktívami (a to ani za okolností významných zmien trhových podmienok);
- b) dočasný zánik určitého trhu s finančnými aktívami;
- c) prevod finančných aktív medzi časťami účtovnej jednotky s rozličnými obchodnými modelmi.

#### OCEŇOVANIE (KAPITOLA 5)

##### Prvotné ocenenie (oddiel 5.1)

- B5.1.1 Reálnou hodnotou finančného nástroja je pri prvotnom zaúčtovaní obvykle transakčná cena (t. j. reálna hodnota zaplatenej alebo prijatej protihodnoty, pozri aj odsek B5.1.2A a štandard IFRS 13). Ak je však časť zaplatenej alebo prijatej protihodnoty určená na iné účely, než je finančný nástroj, účtovná jednotka oceňuje finančný nástroj reálnou hodnotou. Napríklad reálnu hodnotu dlhodobého úveru alebo pohľadávky, ktoré nie sú úročené, možno oceniť ako súčasnú hodnotu všetkých budúcich peňažných príjmov diskontovanú pomocou prevládajúcej trhovej úrokovej sadzby/sadzieb pre podobný nástroj (podobný z hľadiska meny, trvania, druhu úrokovej sadzby a iných faktorov) s podobným úverovým ratingom. Akákoľvek dodatočná požičaná suma predstavuje náklad alebo zníženie výnosu, pokiaľ nespĺňa podmienky na jej vykávanie ako nejakého iného druhu aktíva.
- B5.1.2 Ak účtovná jednotka poskytne úver s netrhovou úrokovou sadzbou (napríklad vo výške 5 percent v prípade, ak je trhová sadzba pre podobné úvery 8 percent) a ako kompenzáciu prijme vopred poplatok, účtovná jednotka vykazuje úver v jeho reálnej hodnote, t. j. bez prijateho poplatku.
- B5.1.2A Najlepším dôkazom reálnej hodnoty finančného nástroja pri prvotnom zaúčtovaní je obvykle transakčná cena (t. j. reálna hodnota zaplatenej alebo prijatej protihodnoty, pozri aj štandard IFRS 13). Ak účtovná jednotka zistí, že sa reálna hodnota pri prvotnom zaúčtovaní líši od transakčnej ceny, ako sa uvádza v odseku 5.1.1A, účtovná jednotka zaúčtuje tento nástroj k uvedenému dátumu takto:
- a) pri ocenení požadovanom v odseku 5.1.1, ak je táto reálna hodnota preukázaná kótovanou cenou na aktívnom trhu pre identické aktívum alebo záväzok (t. j. vstup úrovne 1) alebo na základe techniky oceňovania, ktorá využíva len údaje z pozorovateľných trhov. Účtovná jednotka vykazuje rozdiel medzi reálnou hodnotou pri prvotnom zaúčtovaní a transakčnou cenou ako zisk alebo stratu;



- b) vo všetkých ostatných prípadoch pri ocenení požadovanom v odseku 5.1.1, pričom sa upraví tak, aby sa odložil rozdiel medzi reálnou hodnotou pri prvotnom zaúčtovaní a transakčnou cenou. Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka vykazuje tento odložený rozdiel ako zisk alebo strata len vtedy, keď vyplýva zo zmeny nejakého faktora (vrátane času), ktorý by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.

### Následné oceňovanie (oddiely 5.2 a 5.3)

- B5.2.1 Ak sa finančný nástroj, ktorý sa predtým vykazoval ako finančné aktívum, oceňuje reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a jeho reálna hodnota klesne pod nulu, ide o finančný záväzok oceňovaný v súlade s odsekom 4.2.1. Hybridné zmluvy s hosťiteľskými zmluvami, ktoré sú aktívami spadajúcimi do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, sa však vždy oceňujú v súlade s odsekom 4.3.2.
- B5.2.2 Nasledujúci príklad ilustruje účtovanie transakčných nákladov pri prvotnom a následnom oceňovaní finančného aktíva oceňovaného reálnou hodnotou so zmenami vykazovanými cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade buď s odsekom 5.7.5 alebo s odsekom 4.1.2A. Účtovná jednotka nadobudne finančné aktívum za 100 MJ plus nákupná provízia vo výške 2 MJ. Účtovná jednotka prvotne zaúčtuje aktívum vo výške 102 MJ. Koniec obdobia vykazovania nastane o jeden deň neskôr, keď je kótovaná trhová cena aktíva 100 MJ. Ak by došlo k predaju aktíva, zaplatila by sa provízia vo výške 3 MJ. K uvedenému dátumu účtovná jednotka oceňuje aktívum vo výške 100 MJ (bez ohľadu na možnú províziu z predaja) a vykazuje stratu vo výške 2 MJ v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Ak sa finančné aktívum oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, transakčné náklady sa amortizujú do výsledku hospodárenia pomocou metódy efektívnej úrokovej miery.
- B5.2.2A Následné ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku a následné vykázanie ziskov a strát opísané v odseku B5.1.2A musí byť konzistentné s požiadavkami tohto štandardu.

#### *Investície do nástrojov vlastného imania a zmluvy o týchto investíciách*

- B5.2.3 Všetky investície do nástrojov vlastného imania a zmluvy súvisiace s týmito nástrojmi sa musia oceňovať reálnou hodnotou. Za obmedzených okolností však môže byť vhodným odhadom reálnej hodnoty obstarávacia cena. Môže to tak byť v prípade, keď na ocenenie reálnou hodnotou nie je k dispozícii dostatok aktuálnych informácií alebo ak existuje široká škála možných ocenení reálnou hodnotou a obstarávacia cena predstavuje najlepší odhad reálnej hodnoty v rámci tejto škály.
- B5.2.4 Medzi ukazovatele, že obstarávacia cena nemusí predstavovať reálnu hodnotu, patrí:
- významná zmena vo výkonnosti subjektu, do ktorého sa investuje, v porovnaní s rozpočtami, plánmi alebo medzníkmi;
  - zmeny v očakávaniach súvisiacich s tým, či sa dosiahnu technické produktové medzníky subjektu, do ktorého sa investuje;
  - významná zmena na trhu s akciami alebo produktmi či potenciálnymi produktmi subjektu, do ktorého sa investuje;
  - významná zmena globálneho hospodárstva alebo hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobí subjekt, do ktorého sa investuje;
  - významná zmena výkonnosti porovnateľných účtovných jednotiek alebo ocenení vyplývajúcich z celkového trhu;

- f) vnútorné záležitosti subjektu, do ktorého sa investuje, ako napríklad podvody, obchodné spory, súdne spory, zmeny manažmentu alebo stratégie;
- g) dôkazy z vonkajších transakcií s akciami subjektu, do ktorého sa investuje, buď zo strany subjektu, do ktorého sa investuje (ako napríklad čerstvá emisia akcií), alebo na základe prevodov nástrojov vlastného imania medzi tretími stranami.

- B5.2.5 Zoznam v odseku B5.2.4 nie je úplný. Účtovná jednotka používa všetky informácie o výkonnosti a operáciách subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré sa stanú dostupnými po dátume prvotného zaúčtovania. Pokiaľ akékoľvek takéto relevantné faktory existujú, môžu naznačovať, že obstarávací cena nemusí predstavovať reálnu hodnotu. V takých prípadoch musí účtovná jednotka oceňovať reálnou hodnotou.
- B5.2.6 Obstarávací cena nikdy nie je najlepším odhadom reálnej hodnoty pri investíciách do kótovaných nástrojov vlastného imania (alebo zmluvách o kótovaných nástrojoch vlastného imania).

#### Oceňovanie amortizovanou hodnotou (oddiel 5.4)

##### *Metóda efektívnej úrokovej miery*

- B5.4.1 Pri uplatňovaní metódy efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka identifikuje poplatky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja. Opis poplatkov za finančné služby nemusí poukazovať na povahu a podstatu poskytovaných služieb. S poplatkami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja, sa zaobchádza ako s úpravou efektívnej úrokovej miery s výnimkou prípadov, keď sa tento finančný nástroj neoceňuje reálnou hodnotou, pričom zmena reálnej hodnoty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. V takých prípadoch sa poplatky vykazujú ako výnosy alebo náklady, keď sa tento nástroj prvotne zaúčtuje.
- B5.4.2 Medzi poplatky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja, patria:
- a) poplatky pri vzniku prijaté účtovnou jednotkou v súvislosti s vytvorením alebo nadobudnutím finančného aktíva. Takéto poplatky môžu zahŕňať kompenzáciu za činnosti, ako je hodnotenie finančnej situácie dlžníka, hodnotenie a zaznamenávanie záruk, kolaterálu a iných opatrení zábezpeky, rokovanie o podmienkach nástroja, príprava a spracovanie dokumentov a ukončenie transakcie. Tieto poplatky sú neoddeliteľnou súčasťou vytvorenia zainteresovanosti na výslednom finančnom nástroji;
  - b) poplatky za viazanie zdrojov prijaté účtovnou jednotkou na poskytnutie úveru, keď sa úverový príslub neoceňuje v súlade s odsekom 4.2.1 písm. a) a je pravdepodobné, že účtovná jednotka uzavrie osobitnú dohodu o poskytovaní úverov. Tieto poplatky sa považujú za kompenzáciu za pokračujúcu zainteresovanosť na nadobudnutí finančného nástroja. Ak platnosť príslubu uplynie bez toho, aby účtovná jednotka poskytla úver, poplatok sa vykáže ako výnos po uplynutí platnosti;
  - c) poplatky pri vzniku zaplatené za emisiu finančných záväzkov oceňovaných amortizovanou hodnotou. Tieto poplatky sú neoddeliteľnou súčasťou vytvorenia zainteresovanosti na finančnom záväzku. Účtovná jednotka rozlišuje poplatky a náklady, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery pre finančný záväzok, od poplatkov pri vzniku a transakčných nákladov týkajúcich sa práva poskytovať služby, ako napríklad služby správy investícií.
- B5.4.3 Medzi poplatky, ktoré nie sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja a účtujú sa v súlade so štandardom IFRS 15, patria:
- a) poplatky účtované za obsluhu úveru;
  - b) poplatky za viazanie zdrojov na poskytnutie úveru, keď sa úverový príslub neoceňuje v súlade s odsekom 4.2.1 písm. a) a je nepravdepodobné, že sa uzavrie osobitná dohoda o poskytovaní úverov; a

- c) poplatky za združovanie úverov, ktoré prijala účtovná jednotka, ktorá sprostredkuje úver a sama pre seba si nenecháva žiadnu časť úverového balíka (alebo si nechá určitú časť s rovnakou efektívnou úrokovou mierou pri porovnateľnom riziku ako iní účastníci).
- B5.4.4 Pri používaní metódy efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka vo všeobecnosti amortizuje všetky poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady a iné prirážky alebo diskonty obsiahnuté vo výpočte efektívnej úrokovej miery počas očakávanej životnosti finančného nástroja. Ak je však obdobie, na ktoré sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prirážky alebo diskonty, kratšie, použije sa toto kratšie obdobie. Ide o situáciu, keď je premenná, na ktorú sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prirážky alebo diskonty, precenená na trhové miery pred očakávanou splatnosťou finančného nástroja. V takom prípade je príslušným obdobím amortizácie obdobie do dátumu ďalšieho takéhoto precenenia. Ak je napríklad v prémii alebo diskonte finančného nástroja s pohyblivou úrokovou sadzbou zohľadnený úrok, ktorý sa z tohto finančného nástroja akumuluje od poslednej platby úrokov, alebo sú v nich odzrkadlené zmeny trhových sadzieb, odkedy bola pohyblivá úroková sadzba prestavená na trhové sadzbu, prirážka alebo diskont sa budú amortizovať do ďalšieho dátumu, ku ktorému sa znovu prestaví pohyblivá úroková sadzba na trhové sadzbu. Je to tak preto, že prémia alebo diskont sa týkajú obdobia do ďalšieho dátumu prestavenia úrokovej miery, pretože k uvedenému dátumu je premenná, ktorej sa prirážka alebo diskont týkajú (t. j. úrokové sadzby), znovu prestavená na trhové sadzby. Ak však prirážka alebo diskont vyplývajú zo zmeny úverového rozpätia nad pohyblivou úrokovou sadzbou stanovenou vo finančnom nástroji alebo z iných premenných, ktoré nie sú znovu prestavené na trhové sadzby, prirážka alebo diskont sa amortizujú počas očakávanej životnosti finančného nástroja.
- B5.4.5 Pokiaľ ide o finančné aktíva s pohyblivou úrokovou sadzbou a finančné záväzky s pohyblivou úrokovou sadzbou, efektívnu úrokovú mieru mení pravidelné prehodnocovanie peňažných tokov realizované na účely zohľadňovania pohybov trhových úrokových sadzieb. Ak sú finančné aktívum s pohyblivou úrokovou sadzbou alebo finančný záväzok s pohyblivou úrokovou sadzbou prvotne zaúčtované v sume rovnajúcej sa istine pohľadávky alebo záväzku k dátumu splatnosti, opätovný odhad budúcich platieb úrokov obvykle nemá významný vplyv na účtovnú hodnotu aktíva alebo záväzku.
- B5.4.6 Ak účtovná jednotka prehodnocuje svoje odhady platieb alebo príjmov (okrem úprav v súlade s odsekom 5.4.3 a zmien odhadov očakávaných úverových strát), musí upraviť hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva alebo amortizovanú hodnotu finančného záväzku (alebo skupiny finančných nástrojov) tak, aby sa v nej odzrkadľovali súčasné a revidované odhadované zmluvné peňažné toky. Účtovná jednotka prepočítava hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva alebo amortizovanú hodnotu finančného záväzku ako súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich zmluvných peňažných tokov, ktoré sú diskontované pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného nástroja (alebo úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou pre kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotenú finančné aktíva) alebo, keď je to vhodné, revidovanou efektívnou úrokovou mierou vypočítanou v súlade s odsekom 6.5.10. Úprava sa vykáže vo výsledku hospodárenia ako výnos alebo náklad.
- B5.4.7 V určitých prípadoch sa finančné aktívum pri prvotnom zaúčtovaní považuje za úverovo znehodnotenú, pretože úverové riziko je veľmi vysoké a v prípade nákupu je nadobudnuté s veľkým diskontom. Od účtovnej jednotky sa vyžaduje, aby pri výpočte úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery pre finančné aktíva, ktoré sa pri prvotnom zaúčtovaní považujú za kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotenú aktíva, zahrnula do očakávaných peňažných tokov prvotne očakávané úverové straty. To však neznamená, že úverovo upravená efektívna úroková miera by sa mala uplatňovať výhradne preto, že s finančným aktívom sa pri prvotnom zaúčtovaní spája vysoké úverové riziko.

#### *Transakčné náklady*

- B5.4.8 Transakčné náklady zahŕňajú poplatky a provízie platené sprostredkovateľom (vrátane zamestnancov vystupujúcich ako sprostredkovatelia predaja), poradcom, burzovým maklérom a obchodníkom, odvody regulačným úradom a burzám cenných papierov a prevodové dane a clá. Transakčné náklady nezahŕňajú prirážky alebo diskonty dlhových nástrojov, náklady na financovanie alebo interné administratívne náklady či náklady na držbu.

#### *Odpisovanie*

- B5.4.9 Odpisovanie sa môže týkať finančného aktíva ako celku alebo jeho časti. Účtovná jednotka napríklad plánuje vymáhať kolaterál týkajúci sa finančného aktíva a očakáva, že z daného kolaterálu získa späť najviac 30 percent hodnoty finančného aktíva. Ak účtovná jednotka nemá primerané vyhladky na spätné získanie žiadnych ďalších peňažných tokov z finančného aktíva, mala by zvýšiť 70 percent finančného aktíva odpísať.

**Zníženie hodnoty (oddiel 5.5)***Posudzovanie na kolektívnom a individuálnom základe*

- B5.5.1 V snahe splniť cieľ, ktorým je vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti pri výraznom zvyšovaní úverového rizika od prvotného zaúčtovania, môže byť nutné vykonať posúdenie výrazného zvyšovania úverového rizika na kolektívnom základe tak, že sa zväžia informácie, ktoré naznačujú výrazné zvyšovanie úverového rizika napríklad pri skupine alebo podskupine finančných nástrojov. Zámerom tohto posúdenia je zabezpečiť, aby účtovná jednotka splnila cieľ vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti, keď dôjde k výraznému zvyšovaniu úverového rizika, a to aj vtedy, keď dôkazy takéhoto výrazného zvyšovania úverového rizika na úrovni individuálneho nástroja ešte nie sú k dispozícii.
- B5.5.2 Vo všeobecnosti sa očakáva, že očakávané úverové straty počas celej životnosti sa vykážu pred tým, ako sa finančný nástroj dostane do stavu po splatnosti. Úverové riziko sa obvykle výrazne zvýši pred tým, ako sa finančný nástroj dostane do stavu po splatnosti alebo ako sa zaznamenajú iné faktory oneskorenia špecifické pre daného dlžníka (napríklad zmena alebo reštrukturalizácia). Keď sú preto bez neprimeraných nákladov či úsilia k dispozícii primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú viac zamerané na budúcnosť než informácie o stave po splatnosti, musia sa použiť na posúdenie zmien úverového rizika.
- B5.5.3 V závislosti od povahy finančných nástrojov a informácií o úverovom riziku, ktoré sú k dispozícii pre konkrétne skupiny finančných nástrojov, však účtovná jednotka nemusí byť schopná identifikovať významné zmeny úverového rizika pre jednotlivé finančné nástroje pred tým, ako sa daný finančný nástroj dostane do stavu po splatnosti. Môže to tak byť pri finančných nástrojoch, ako sú napríklad retailové úvery, pri ktorých existuje len málo, resp. neexistujú žiadne aktualizované informácie o úverovom riziku, ktoré sa bežne získavajú a monitorujú pri jednotlivom nástroji až dovtedy, kým zákazník neporuší zmluvné podmienky. Ak sa zmeny úverového rizika pri jednotlivých finančných nástrojoch nezachytia pred tým, ako sa dostanú do stavu po splatnosti, opravná položka na stratu založená len na úverových informáciách na úrovni jednotlivých finančných nástrojov by verne nepredstavovala zmeny úverového rizika od prvotného zaúčtovania.
- B5.5.4 Za určitých okolností účtovná jednotka nemá primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov či úsilia, na ocenenie očakávaných úverových strát počas celej životnosti pre jednotlivé nástroje. V takom prípade sa očakávané úverové straty počas celej životnosti vykazujú na kolektívnom základe, v ktorom sú zohľadnené komplexné informácie o úverovom riziku. Tieto komplexné informácie o úverovom riziku musia zahŕňať nielen informácie o stave po splatnosti, ale aj všetky relevantné úverové informácie vrátane makroekonomických informácií zameraných na budúcnosť, aby sa dal približne stanoviť výsledok vykázania očakávaných úverových strát počas celej životnosti, keď došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika od prvotného zaúčtovania na úrovni jednotlivého nástroja.
- B5.5.5 Na účely stanovenia výrazného zvyšovania úverového rizika a vykázania opravnej položky na stratu na kolektívnom základe účtovná jednotka môže zoskupovať finančné nástroje na základe spoločných charakteristík úverového rizika s cieľom uľahčiť analýzu, ktorá je navrhnutá tak, by umožnila včas identifikovať výrazné zvyšovanie úverového rizika. Účtovná jednotka by nemala tieto informácie zahmlievať tým, že bude zoskupovať finančné nástroje s odlišnými rizikovými charakteristikami. Medzi príklady spoločných charakteristík úverového rizika môžu okrem iného patriť:
- a) druh nástroja;
  - b) úverové ratingy;
  - c) druh kolaterálu;
  - d) dátum prvotného zaúčtovania;
  - e) zostávajúci čas do splatnosti;
  - f) odvetvie;
  - g) zemepisné umiestnenie dlžníka a

h) hodnota kolaterálu vo vzťahu k finančnému aktívu, ak má vplyv na pravdepodobnosť výskytu zlyhania (napríklad pôžičky bez regresu v určitých jurisdikciách alebo pomery úveru k hodnote).

B5.5.6 V odseku 5.5.4 sa vyžaduje, aby sa očakávané úverové straty počas celej životnosti vykazovali pri všetkých finančných nástrojoch, pri ktorých došlo od prvotného zaúčtovania k výraznému zvyšovaniu úverového rizika. Ak v snahe splniť tento cieľ účtovná jednotka nedokáže zoskupiť finančné nástroje, pri ktorých sa úverové riziko považuje za výrazne zvýšené od prvotného zaúčtovania na základe spoločných charakteristík úverového rizika, účtovná jednotka by mala vykázat očakávané úverové straty počas celej životnosti tej časti finančných aktív, pri ktorých sa úverové riziko považuje za výrazne zvýšené. Agregácia finančných nástrojov na účely posúdenia, či došlo k zmenám úverového rizika na kolektívnom základe, sa môže časom meniť v nadväznosti na dostupnosť nových informácií o skupinách finančných nástrojov alebo jednotlivých finančných nástrojoch.

*Načasovanie vykazovania očakávaných úverových strát počas celej životnosti*

B5.5.7 Posúdenie toho, či by sa mali vykázat očakávané úverové straty počas celej životnosti, vychádza z výrazného zvyšovania pravdepodobnosti alebo rizika výskytu zlyhania od prvotného zaúčtovania (bez ohľadu na to, či pri finančnom nástroji došlo k preceneniu s cieľom zohľadniť zvýšenie úverového rizika) a nie z dôkazov toho, že by finančné aktívum malo byť k dátumu vykazovania úverovo znehodnotený alebo že by skutočne došlo k výskytu zlyhaniu. Vo všeobecnosti platí, že k výraznému zvýšeniu úverového rizika dochádza pred tým, ako sa finančné aktívum stane úverovo znehodnoteným alebo ako sa skutočne vyskytne zlyhanie.

B5.5.8 Pri úverových prísluboch účtovná jednotka zohľadňuje zmeny v riziku výskytu zlyhania pri tom úvere, ktorého sa daný úverový príslub týka. Pri zmluvách o finančnej záruke účtovná jednotka zohľadňuje zmeny v riziku, že konkrétny dlžník zlyhá vo vzťahu k danej zmluve.

B5.5.9 Význam zmeny úverového rizika od prvotného vykázania závisí od rizika výskytu zlyhania v čase prvotného zaúčtovania. Takže daná zmena rizika výskytu zlyhania bude v absolútnom vyjadrení výraznejšia pri finančnom nástroji, s ktorým sa spája nižšie prvotné riziko výskytu zlyhania, než pri finančnom nástroji, s ktorým sa spája vyššie prvotné riziko výskytu zlyhania.

B5.5.10 Riziko výskytu zlyhania pri finančných nástrojoch s porovnateľným úverovým rizikom je o to vyššie, čím dlhšia je očakávaná životnosť daného nástroja; napríklad riziko výskytu zlyhania pri dlhopise s ratingom AAA s očakávanou životnosťou 10 rokov je vyššie než pri dlhopise s ratingom AAA s očakávanou životnosťou päť rokov.

B5.5.11 Vzhľadom na vzťah medzi očakávanou životnosťou a rizikom výskytu zlyhania sa zmena úverového rizika nedá posudzovať jednoduchým porovnaním zmeny absolútneho rizika výskytu zlyhania v priebehu času. Ak je napríklad riziko výskytu zlyhania pri finančnom nástroji s očakávanou životnosťou 10 rokov pri prvotnom zaúčtovaní identické s rizikom výskytu zlyhania pri uvedenom finančnom nástroji, keď je v nasledujúcom období jeho očakávaná životnosť len päť rokov, môže to znamenať zvýšenie úverového rizika. Je to tak preto, že riziko výskytu zlyhania sa počas očakávanej životnosti obvykle plynutím času znižuje, ak je úverové riziko nezmenené a finančný nástroj je bližšie k termínu splatnosti. Pri finančných nástrojoch, pri ktorých významné platobné povinnosti existujú až tesne pred splatnosťou finančného nástroja, sa však riziko výskytu zlyhania nemusí plynutím času nevyhnutne znižovať. V takom prípade by účtovná jednotka mala zároveň zohľadňovať iné kvalitatívne faktory, ktoré by preukázali, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika.

B5.5.12 Pri posudzovaní toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika z finančného nástroja, alebo pri oceňovaní očakávaných úverových strát môže účtovná jednotka uplatňovať rôzne prístupy. Účtovná jednotka môže na rozličné finančné nástroje uplatňovať rozličné prístupy. Prístup, ktorý nezahŕňa výslovnú pravdepodobnosť zlyhania ako jeden zo vstupov ako takých, ako napríklad prístup založený na miere úverových strát, môže byť konzistentný s požiadavkami tohto štandardu za predpokladu, že účtovná jednotka dokáže oddeliť zmeny rizika výskytu zlyhania od zmien iných faktorov očakávaných úverových strát, ako napríklad kolaterál, a pri posudzovaní zohľadňuje tieto aspekty:

- a) zmenu rizika výskytu zlyhania od prvotného zaúčtovania;
  - b) očakávanú životnosť finančného nástroja a
  - c) primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprímeraných nákladov či úsilia a ktoré môžu mať vplyv na úverové riziko.
- B5.5.13 V metódach, ktoré sa používajú na stanovenie toho, či od prvotného zaúčtovania finančného nástroja došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, by sa mali zohľadňovať charakteristiky finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov) a vzorce zlyhania z minulosti pre porovnateľné finančné nástroje. Napriek požiadavke v odseku 5.5.9 môžu pri finančných nástrojoch, ktorých vzorce zlyhania nie sú koncentrované v konkrétnom bode počas očakávanej životnosti finančného nástroja, môžu byť zmeny rizika výskytu zlyhania počas nasledujúcich 12 mesiacov primeranou aproximáciou zmien celkového rizika výskytu zlyhania. V takých prípadoch účtovná jednotka môže použiť zmeny rizika výskytu zlyhania počas nasledujúcich 12 mesiacov na stanovenie toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, pokiaľ okolnosti nenaznačujú, že je potrebné posúdenie počas celkovej životnosti.
- B5.5.14 Pri určitých finančných nástrojoch alebo za určitých okolností však nemusí byť vhodné použiť zmeny rizika výskytu zlyhania počas nasledujúcich 12 mesiacov na stanovenie toho, či by sa mali vykázat očakávané úverové straty počas celej životnosti. Napríklad zmena rizika výskytu zlyhania v nasledujúcich 12 mesiacoch nemusí byť vhodným základom na stanovenie toho, či došlo k zvýšeniu úverového rizika finančného nástroja so splatnosťou viac než 12 mesiacov, keď:
- a) sa s daným finančným nástrojom spájajú významné platobné povinnosti až po nasledujúcich 12 mesiacoch;
  - b) nastanú zmeny relevantných makroekonomických alebo iných faktorov súvisiacich s úverom, ktoré nie sú primerane zohľadnené v riziku výskytu zlyhania v nasledujúcich 12 mesiacoch; alebo
  - c) zmeny faktorov súvisiacich s úverom majú vplyv len na úverové riziko finančného nástroja (alebo majú výraznejší účinok) až po období 12 mesiacov.
- Stanovenie, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika*
- B5.5.15 Pri stanovovaní toho, či je nutné vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti, účtovná jednotka zohľadňuje primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprímeraných nákladov či úsilia a ktoré môžu mať vplyv na úverové riziko súvisiace s finančným nástrojom v súlade s odsekom 5.5.17 písm. c). Pri stanovovaní toho, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, nemusí účtovná jednotka uskutočňovať vyčerpávajúce vyhľadávanie informácií.
- B5.5.16 Analýza úverového rizika je viacfaktorovou a holistickou analýzou; to, či je konkrétny faktor relevantný, a jeho váha v porovnaní s inými faktormi bude závisieť od druhu produktu, charakteristík finančných nástrojov a dlžníka, ako aj od zemepisnej oblasti. Účtovná jednotka zohľadňuje primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprímeraných nákladov či úsilia a ktoré sú relevantné pre konkrétny posudzovaný finančný nástroj. Niektoré faktory alebo ukazovatele však nemusia byť identifikovateľné na úrovni jednotlivého finančného nástroja. V takom prípade by sa dané faktory alebo ukazovatele mali posudzovať pre príslušné portfóliá, skupiny portfólií alebo časti portfóliá finančných nástrojov s cieľom stanoviť, či bola splnená požiadavka v odseku 5.5.3 na vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti.
- B5.5.17 Ďalej uvedený nevyčerpávajúci zoznam informácií môže byť relevantný pri posudzovaní zmien úverového rizika:



- a) významné zmeny interných cenových ukazovateľov úverového rizika v dôsledku zmeny úverového rizika od vzniku vrátane, okrem iného, úverového rozpätia, ku ktorému by došlo, ak by konkrétny finančný nástroj alebo podobný finančný nástroj s rovnakými podmienkami a rovnakou protistranou bol novo vytvorený alebo emitovaný k dátumu vykazovania;
- b) iné zmeny mier alebo podmienok existujúceho finančného nástroja, ktoré by boli výrazne odlišné, ak by nástroj bol novo vytvorený alebo emitovaný k dátumu vykazovania (ako napríklad prísnejšie opatrenia, zvýšená výška kolaterálu alebo záruk alebo vyššie krytie príjmov) z dôvodu zmien úverového rizika z finančného nástroja od prvotného zaúčtovania;
- c) významné zmeny externých trhových ukazovateľov úverového rizika pri konkrétnom finančnom nástroji alebo podobných finančných nástrojoch s rovnakou očakávanou životnosťou. Medzi zmeny trhových ukazovateľov úverového rizika patria okrem iného aj:
- i) kreditné rozpätie;
  - ii) ceny swapov na kreditné zlyhanie pre dlžníka;
  - iii) dĺžka trvania, počas ktorého reálna hodnota finančného aktíva bola nižšia než jeho amortizovaná hodnota, alebo rozsah takéhoto zníženia; a
  - iv) iné trhové informácie súvisiace s dlžníkom, ako napríklad zmeny ceny dlhových nástrojov a nástrojov vlastného imania dlžníka;
- d) skutočná alebo očakávaná významná zmena externého úverového ratingu finančného nástroja;
- e) skutočné alebo očakávané zníženie interného úverového ratingu pre dlžníka alebo zníženie behaviorálneho skóre používaného na interné posudzovanie úverového rizika. Interné úverové ratingy a interné behaviorálne skóre sú spoľahlivejšie, keď sú naviazané na externé ratingy alebo keď sa opierajú o štúdie zlyhania;
- f) existujúce alebo predpokladané nepriaznivé zmeny podnikateľských, finančných alebo hospodárskych podmienok, ktoré podľa očakávaní spôsobia významnú zmenu schopnosti dlžníka plniť si dlhové povinnosti, ako napríklad skutočné alebo očakávané zvýšenie úrokových sadzieb alebo skutočné alebo očakávané zvýšenie mier nezamestnanosti;
- g) skutočná alebo očakávaná významná zmena prevádzkových výsledkov dlžníka. Príkladom môže byť skutočný alebo očakávaný pokles výnosov alebo marží, zvyšovanie prevádzkových rizík, nedostatky prevádzkového kapitálu, znižovanie kvality aktív, zvyšovanie pákového efektu súvahy, problémy v oblasti likvidity či riadenia alebo zmeny rozsahu podnikateľskej či organizačnej štruktúry (ako napríklad zrušenie určitého segmentu podnikania), ktoré vedú k významnej zmene schopnosti dlžníka plniť si dlhové povinnosti;
- h) výrazné zvyšovanie úverového rizika z iných finančných nástrojov toho istého dlžníka;
- i) skutočná alebo očakávaná významná nepriaznivá zmena regulačného, hospodárskeho alebo technologického prostredia dlžníka, ktorá vedie k významnej zmene schopnosti dlžníka plniť si dlhové povinnosti, ako napríklad pokles dopytu po predávanom produkte dlžníka z dôvodu posunu v technológii;
- j) významné zmeny hodnoty kolaterálu, ktorým je podporený záväzok, alebo kvality záruk tretích strán či zvýšenie kreditnej kvality, ktoré podľa očakávaní znížia hospodársku motiváciu dlžníka uskutočňovať zmluvné platby podľa harmonogramu alebo majú iný vplyv na pravdepodobnosť výskytu zlyhania. Ak sa napríklad hodnota kolaterálu zníži, pretože došlo k poklesu cien nehnuteľností, dlžníci v niektorých jurisdikciách majú väčšiu motiváciu nesplácať svoje hypotéky;

- k) významná zmena kvality záruky, ktorú poskytol akcionár (alebo materské spoločnosti jednotlivca), ak akcionár (alebo materské spoločnosti) majú motiváciu a finančnú schopnosť kapitálovými alebo hoto-  
vostnými injekciami predísť nesplácaniu;
  - l) významné zmeny, ako napríklad znižovanie finančnej podpory od materskej spoločnosti či iného pridru-  
ženého podniku, alebo skutočná alebo očakávaná významná zmena zvýšenia kreditnej kvality, ktoré  
podľa očakávaní znížia hospodársku motiváciu dlžníka uskutočňovať zmluvné platby podľa harmono-  
gramu. Zvyšovanie alebo podpora úverovej kvality zahŕňajú zohľadnenie finančného stavu ručiteľa  
a/alebo, pri podieloch emitovaných pri sekuritizáciách, toho, či podriadené podiely podľa očakávaní  
budú schopné absorbovať očakávané úverové straty (napríklad pri úveroch tvoriacich podkladové  
aktívum cenného papiera);
  - m) očakávané zmeny úverovej dokumentácie vrátane očakávaného porušenia zmluvy, ktoré môžu viesť  
k zrušeniu alebo zmenám ustanovení, úrokovým prázdninám, zvyšovaniu úrokovej sadzby, vyžadovaniu  
ďalšieho kolaterálu alebo záruk, resp. iné zmeny zmluvného rámca nástroja;
  - n) významné zmeny očakávanej výkonnosti a správania dlžníka vrátane zmien platobnej situácie dlžníkov  
v skupine (napríklad zvýšenie očakávaného počtu alebo rozsahu meškajúcich zmluvných platieb alebo  
výrazné zvyšovanie očakávaného počtu dlžníkov na kreditných kartách, pri ktorých sa očakáva, že sa  
priblížia alebo prekročia svoj limit alebo ktorí budú podľa očakávaní platiť minimálnu mesačnú platbu);
  - o) zmeny prístupu účtovnej jednotky k správe úveru vo vzťahu k danému finančnému nástroju; t. j. na  
základe nových ukazovateľov zmien úverového rizika finančného nástroja sa očakáva, že prax riadenia  
úverových rizík účtovnej jednotky sa stane aktívnejšou alebo sa zameria na riadenie daného nástroja  
vrátane toho, že nástroj by začal byť prísnejšie monitorovaný alebo kontrolovaný, resp. účtovná jednotka  
by osobitne zakročila vo vzťahu k dlžníkovi;
  - p) informácie o stave po splatnosti vrátane vyvrátiteľnej domnienky uvedenej v odseku 5.5.11.
- B5.5.18 V určitých prípadoch dostupné kvalitatívne a neštatistické kvantitatívne informácie môžu postačovať na  
stanovenie toho, že finančný nástroj splnil kritérium na vykazovanie opravnej položky na stratu vo výške,  
ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti. To znamená, že informácie nemusia  
plynúť cez štatistický model alebo proces stanovovania úverových ratingov, aby sa stanovilo, či došlo  
k výraznému zvýšeniu úverového rizika daného finančného nástroja. V iných prípadoch účtovná jednotka  
možno bude musieť zohľadniť iné informácie vrátane informácií zo svojich štatistických modelov alebo  
procesov stanovovania úverových ratingov. Alternatívne môže účtovná jednotka založiť posúdenie na  
oboch druhoch informácií, t. j. na kvalitatívnych faktoroch, ktoré nie sú zachytené v internom ratingovom  
procese, a na osobitnej kategórii interného ratingu k dátumu vykazovania, pričom zohľadní charakteristiky  
úverového rizika pri prvotnom zaúčtovaní, ak sú oba druhy informácií relevantné.

#### Vyvrátiteľná domnienka viac než 30 dní po splatnosti

- B5.5.19 Vyvrátiteľná domnienka podľa odseku 5.5.11 nie je absolútnym ukazovateľom toho, že by sa mali vykázať  
očakávané úverové straty počas celej životnosti, no predpokladá sa, že predstavuje najneskorší bod, ku  
ktorému by sa očakávané úverové straty počas celej životnosti mali vykázať, a to aj pri použití informácií  
zameraných na budúcnosť (vrátane makroekonomických faktorov na úrovni portfólia).
- B5.5.20 Túto domnienku môže účtovná jednotka vyvrátiť. Môže však tak urobiť len vtedy, keď má k dispozícii  
primerané a preukázateľné informácie, ktoré preukazujú, že aj keby sa zmluvné platby dostali do stavu  
vyše 30 dní po splatnosti, nepredstavuje to výrazné zvýšenie úverového rizika finančného nástroja. Napríklad  
keď k nesplácaniu došlo v dôsledku administratívneho prehliadnutia, a teda nie v dôsledku finančných  
ťažkostí dlžníka, alebo keď účtovná jednotka má prístup k historickým dôkazom, z ktorých vyplýva, že  
medzi výrazným zvyšovaním rizika výskytu zlyhania a finančnými aktívami, z ktorých sú platby vyše  
30 dní po splatnosti, neexistuje žiadna korelácia, no tieto dôkazy poukazujú na takúto koreláciu pri platbách,  
ktoré sú viac než 60 dní po splatnosti.

- B5.5.21 Účtovná jednotka nemôže zosúladiť načasovanie výrazného zvyšovania úverového rizika a vykazovania očakávaných úverových strát počas celej životnosti s časom, keď sa finančné aktívum považuje za úverovo znehodnotenú, alebo s internou definíciou účtovnej jednotky týkajúcou sa zlyhania.

Finančné nástroje, ktoré majú k dátumu vykazovania nízke úverové riziko

- B5.5.22 Úverové riziko z finančného nástroja sa považuje za nízke na účely odseku 5.5.10, ak sa s finančným nástrojom spája nízke riziko zlyhania, dlžník má silnú schopnosť plniť si povinnosti týkajúce sa zmluvných peňažných tokov v blízkej budúcnosti a nepriaznivé zmeny hospodárskych a podnikateľských podmienok v dlhodobom horizonte môžu, ale nevyhnutne nemusia, znížiť schopnosť dlžníka plniť si povinnosti týkajúce sa zmluvných peňažných tokov. Finančné nástroje sa nepovažujú za nástroje s nízkym úverovým rizikom, keď sa považujú za nástroje s nízkym rizikom straty jednoducho z dôvodu hodnoty kolaterálu, pričom bez uvedeného kolaterálu by sa finančný nástroj za nástroj s nízkym úverovým rizikom nepovažoval. Finančné nástroje sa zároveň nepovažujú za nástroje s nízkym úverovým rizikom jednoducho z toho dôvodu, že majú nižšie riziko zlyhania než iné finančné nástroje účtovnej jednotky alebo oproti úverovému riziku jurisdikcie, v rámci ktorej účtovná jednotka pôsobí.
- B5.5.23 S cieľom stanoviť, či sa s finančným nástrojom spája nízke úverové riziko, môže účtovná jednotka použiť svoje interné ratingy úverového rizika alebo iné metodiky, ktoré sú konzistentné s globálnym chápaním definície nízkeho úverového rizika a ktoré zohľadňujú riziká a druh posudzovaných finančných nástrojov. Externý rating v hodnote „investičný stupeň“ je príkladom finančného nástroja, ktorý sa dá považovať za nástroj s nízkym úverovým rizikom. Na to, aby sa finančné nástroje považovali za nástroje s nízkym úverovým rizikom, však nemusia mať externý rating. Za nástroj s nízkym úverovým rizikom by ich však mal považovať taký účastník trhu, ktorý zohľadňuje všetky obchodné podmienky daného finančného nástroja.
- B5.5.24 Očakávané úverové straty počas celej životnosti sa nevykazujú pri finančnom nástroji jednoducho z dôvodu, že daný nástroj bol v predchádzajúcom období vykazovania považovaný za nástroj s nízkym úverovým rizikom, pričom k dátumu vykazovania sa za nástroj s nízkym úverovým rizikom nepovažuje. V takom prípade účtovná jednotka stanovuje, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, a teda či sa v súlade s odsekom 5.5.3 vyžaduje vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti.

*Zmeny*

- B5.5.25 Za určitých okolností môže opätovné prerokovanie alebo zmena zmluvných peňažných tokov finančného aktíva viesť podľa tohto štandardu k ukončeniu vykazovania existujúceho finančného aktíva. Keď daná zmena finančného aktíva vedie k ukončeniu vykazovania existujúceho finančného aktíva a následnému vykázaniu zmeneného finančného aktíva, zmenené aktívum sa na účely tohto štandardu považuje za „nové“ finančné aktívum.
- B5.5.26 Keď sa preto na zmenené finančné aktívum uplatňujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty, za dátum prvotného zaúčtovania uvedeného finančného aktíva sa považuje dátum zmeny. Obvykle to znamená, že opravná položka na stratu sa oceňuje vo výške rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám dovtedy, kým nie sú splnené požiadavky na vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti podľa odseku 5.5.3. Za určitých neobvyklých okolností po zmene, ktorá vedie k ukončeniu vykazovania pôvodného finančného aktíva, však môžu existovať dôkazy, že zmenené finančné aktívum je pri prvotnom zaúčtovaní úverovo znehodnotenú, a finančné aktívum by sa teda malo vykazať ako vzniknuté úverovo znehodnotenú finančné aktívum. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď došlo k významnej zmene problémového aktíva, ktorá viedla k ukončeniu vykazovania pôvodného finančného aktíva. V takom prípade je možné, že zmena povedie k novému finančnému aktívu, ktoré je pri prvotnom zaúčtovaní úverovo znehodnotenú.

B5.5.27 Ak došlo k opätovnému prerokovaniu alebo inej zmene zmluvných peňažných tokov z finančného aktíva, no vykazovanie finančného aktíva nebolo ukončené, uvedené finančné aktívum sa automaticky nepovažuje za aktívum s nižším úverovým rizikom. To, či od prvotného zaúčtovania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, účtovná jednotka posudzuje na základe všetkých primeraných a preukázateľných informácií, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov či úsilia. Patria sem historické a na budúcnosť zamerané informácie a posúdenie úverového rizika počas očakávanej životnosti finančného aktíva, čo zahŕňa informácie o okolnostiach, ktoré k danej zmene viedli. Medzi dôkazy, že kritériá na vykazovanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti už nie sú splnené, môžu patriť historické záznamy o aktuálnych a včasných platbách za zmenených zmluvných podmienok. Zákazník by obvykle musel preukázať konzistentne dobré platobné správanie počas určitého obdobia pred tým, ako by sa úverové riziko začalo považovať za znížené. Historické záznamy o zmeškaných alebo neúplných platbách by sa napríklad obvykle nezmazali jednoducho preto, že došlo k jednej platbe načas po zmene zmluvných podmienok.

### Oceňovanie očakávaných úverových strát

#### *Očakávané úverové straty*

B5.5.28 Očakávané úverové straty predstavujú odhad úverových strát vážený pravdepodobnosťou (t. j. súčasná hodnota všetkých nedostatkov hotovosti) počas očakávanej životnosti finančného nástroja. Nedostatok hotovosti je rozdiel medzi peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke podľa zmluvy splatné, a peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane. Keďže očakávané úverové straty zohľadňujú sumu a načasovanie platieb, úverová strata vzniká aj vtedy, keď účtovná jednotka očakáva, že bude plne vyplatená, no neskôr, než je zmluvná splatnosť.

B5.5.29 Pri finančných aktívach zodpovedá úverová strata súčasnej hodnote rozdielu medzi:

- a) zmluvnými peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke podľa zmluvy splatné; a
- b) peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane.

B5.5.30 Pri nevyčerpaných úverových prísluchoch zodpovedá úverová strata súčasnej hodnote rozdielu medzi:

- a) zmluvnými peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke splatné, ak držiteľ úverového prísluhu daný úver čerpá; a
- b) peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane, ak je daný úver čerpaný.

B5.5.31 Odhad účtovnej jednotky týkajúci sa očakávaných úverových strát z úverových prísluhov musí byť konzistentný s jej očakávaniami týkajúcimi sa čerpaní uvedeného úverového prísluhu, t. j. pri odhadovaní 12-mesačných očakávaných úverových strát zohľadňuje očakávanú časť úverového prísluhu, ktorá sa bude čerpať počas 12 mesiacov od dátumu vykazovania, a pri odhadovaní očakávaných úverových strát počas celej životnosti zohľadňuje očakávanú časť úverového prísluhu, ktorá sa bude čerpať počas očakávanej životnosti úverového prísluhu.

B5.5.32 Pri zmluve o finančnej záruke je účtovná jednotka povinná realizovať platby len v prípade zlyhania dlžníka v súlade s podmienkami nástroja, ktorý je zaručený. Podľa toho predstavujú nedostatky hotovosti očakávané platby na splatenie úverovej straty, ktorá vznikne držiteľovi, po odpočítaní všetkých súm, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane od držiteľa, dlžníka alebo akejkoľvek inej strany. Ak je aktívum plne zaručené, odhad nedostatkov hotovosti pri zmluve o finančnej záruke by bol konzistentný s odhadmi nedostatkov hotovosti pri aktíve, ktoré podlieha záruke.

- B5.5.33 Pri finančnom aktíve, ktoré je k dátumu vykazovania úverovo znehodnotené, ale ktoré nie je kúpeným ani vzniknutým úverovo znehodnoteným finančným aktívom, účtovná jednotka oceňuje očakávané úverové straty ako rozdiel medzi hrubou účtovnou hodnotou aktíva a súčasnou hodnotou odhadovaných budúcich peňažných tokov diskontovaných pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného aktíva. Akákoľvek úprava sa vykazuje vo výsledku hospodárenia ako zisk alebo strata zo zníženia hodnoty.
- B5.5.34 Pri oceňovaní opravnej položky na stratu pre lízingovú pohľadávku by peňažné toky použité na stanovenie očakávaných úverových strát mali byť konzistentné s peňažnými tokmi použitými pri oceňovaní lízingovej pohľadávky v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*.
- B5.5.35 Účtovná jednotka môže pri oceňovaní očakávaných úverových strát použiť praktické pomôcky, ak sú konzistentné so zásadami v odseku 5.5.17. Príkladom praktickej pomôcky je výpočet očakávaných úverových strát z obchodných pohľadávok pomocou matice rezerv. Účtovná jednotka by pri obchodných pohľadávkach použila na odhad 12-mesačných očakávaných úverových strát, prípadne očakávaných úverových strát počas celej životnosti svojej historickej skúsenosti s úverovými stratami (upravené podľa potreby v súlade odsekmi B5.5.51 až B5.5.52) z finančných aktív. V matici rezerv by sa mohli napríklad uviesť pevne stanovené sadzby rezerv v závislosti od počtu dní, koľko je obchodná pohľadávka po splatnosti (napríklad 1 percento, ak nie je po splatnosti, 2 percentá, ak je po splatnosti menej než 30 dní, 3 percentá, ak je po splatnosti viac než 30 dní a menej než 90 dní, 20 percent, ak je po splatnosti od 90 do 180 dní atď.) V závislosti od rozmanitosti svojej zákaznickej základne by účtovná jednotka použila vhodné zoskupenia, ak by z jej historickej skúsenosti s úverovými stratami vyplývali značne rozdielne modely strát pri rôznych zákaznických segmentoch. Medzi kritériá, ktoré sa môžu použiť na zoskupenie aktív, patria napríklad zemepisná oblasť, typ produktu, rating zákazníka, kolaterál alebo poistenie obchodných úverov a druh zákazníka (napríklad veľkoobchod alebo maloobchod).

#### *Definícia zlyhania*

- B5.5.36 V odseku 5.5.9 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka pri stanovovaní toho, či sa úverové riziko z finančného nástroja výrazne zvýšilo, zohľadnila zmenu rizika výskytu zlyhania od prvotného zaúčtovania.
- B5.5.37 Pri definícii zlyhania na účely stanovenia rizika výskytu zlyhania účtovná jednotka používa pri príslušnom finančnom nástroji definíciu zlyhania, ktorá je konzistentná s definíciou použitou na účely vnútorného riadenia úverového rizika, a podľa potreby zohľadňuje kvalitatívne ukazovatele (napríklad finančné dohody). Existuje však vyvrátiteľná domnienka, že zlyhanie sa vyskytne najneskôr vtedy, keď je finančné aktívum 90 dní po splatnosti, okrem prípadu, keď má účtovná jednotka primerané a preukázateľné informácie na preukázanie toho, že kritérium zlyhania s neskorším dátumom je vhodnejšie. Definícia zlyhania použitá na tieto účely sa uplatňuje konzistentne na všetky finančné nástroje, pokiaľ nebudú k dispozícii informácie preukazujúce, že pri určitom finančnom nástroji je vhodnejšia iná definícia zlyhania.

#### *Obdobie, počas ktorého sa majú odhadovať očakávané úverové straty*

- B5.5.38 V súlade s odsekom 5.5.19 je maximálnym obdobím, počas ktorého sa oceňujú očakávané úverové straty, maximálne zmluvné obdobie, počas ktorého je účtovná jednotka vystavená úverovému riziku. Pri úverových prísluhoch a zmluvách o finančnej záruke je to maximálne zmluvné obdobie, počas ktorého má účtovná jednotka súčasnú zmluvnú povinnosť predĺžiť úver.
- B5.5.39 V súlade s odsekom 5.5.20 však niektoré finančné nástroje zahŕňajú tak úverovú zložku, ako aj zložku nevyčerpaného príslubu, pričom zmluvná možnosť účtovnej jednotky požadovať splatenie a zrušiť nevyčerpaný príslub neobmedzuje expozíciu účtovnej jednotky voči úverovým stratám do zmluvnej výpovednej lehoty. Napríklad od revolvingových kreditných nástrojov, ako sú kreditné karty a kontokorentné nástroje, môže veriteľ na základe zmluvy odstúpiť už s jednoduchou výpovednou lehotou. V praxi však veritelia aj naďalej predlžujú úver na dlhšie obdobie a od daného nástroja môžu odstúpiť len po tom, ako sa úverové riziko dlžníka zvýši, čo by mohlo byť príliš neskoro na zabránenie niektorým alebo všetkým očakávaným úverovým stratám. Tieto finančné nástroje majú v dôsledku povahy finančného nástroja, spôsobu, akým sa finančný nástroj spravuje, a povahy dostupných informácií o výrazných zvýšeníach úverového rizika vo všeobecnosti tieto charakteristiky:

- a) finančné nástroje nemajú pevne stanovenú dobu splatnosti alebo štruktúru splácania a zvyčajne majú krátku zmluvnú lehotu pre zrušenie (napríklad jeden deň);
- b) zmluvná možnosť zrušiť zmluvu sa nepresadzuje v rámci bežnej každodennej správy finančného nástroja a zmluvu možno zrušiť len vtedy, keď účtovná jednotka zistí zvýšenie úverového rizika na úrovni facility;  
a
- c) finančné nástroje sa spravujú na kolektívnom základe.

B5.5.40 Pri stanovovaní obdobia, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude vystavená úverovému riziku, ale za ktoré by sa očakávané úverové straty nezmiernili pomocou bežných opatrení účtovnej jednotky na riadenie úverového rizika, by účtovná jednotka mala zohľadniť faktory, ako sú historické informácie a skúsenosti týkajúce sa:

- a) obdobia, počas ktorého bola účtovná jednotka vystavená úverovému riziku pri podobných finančných nástrojoch;
- b) časového úseku do výskytu príslušných zlyhaní pri podobných finančných nástrojoch po výraznom zvýšení úverového rizika; a
- c) opatrení na riadenie úverového rizika, ktoré účtovná jednotka očakáva, že prijme, keď sa úverové riziko pri finančnom nástroji zvýšilo, ako je zníženie alebo odstránenie nevyčerpaných limitov.

*Výsledok vážený pravdepodobnosťou*

B5.5.41 Účelom odhadnutia očakávaných úverových strát nie je odhadnúť najhorší scenár ani odhadnúť najlepší scenár. Miesto toho musí odhad očakávaných úverových strát vždy odzrkadľovať možnosť, že k úverovej strate dôjde, ako aj možnosť, že k úverovej strate nedôjde, aj keď najpravdepodobnejším výsledkom je žiadna úverová strata.

B5.5.42 V odseku 5.5.17 písm. a) sa vyžaduje, aby odhad očakávaných úverových strát odzrkadľoval nezaujatú a pravdepodobnosťou váženú výšku, ktorá sa určuje posúdením viacerých možných výsledkov. V praxi to nemusí byť zložitá analýza. V niektorých prípadoch môže postačovať relatívne jednoduché modelovanie bez potreby veľkého množstva podrobných simulácií scenárov. Primeraným odhadom výšky vázenej pravdepodobnosťou môžu byť napríklad priemerné úverové straty veľkej skupiny finančných nástrojov so spoločnými charakteristikami rizika. V iných situáciách bude pravdepodobne potrebná identifikácia scenárov, v ktorých sa určí suma a načasovanie peňažných tokov pri určitých výsledkoch, a odhadovaná pravdepodobnosť týchto výsledkov. V týchto situáciách očakávané úverové straty odzrkadľujú aspoň dva výsledky v súlade s odsekom 5.5.18.

B5.5.43 Pri očakávaných úverových stratách počas celej životnosti účtovná jednotka odhaduje riziko výskytu zlyhania pri finančnom nástroji počas jeho očakávanej životnosti. 12-mesačné očakávané úverové straty tvoria časť očakávaných úverových strát počas celej životnosti a predstavujú nedostatky hotovosti počas celej životnosti, ku ktorým dôjde, ak sa zlyhanie vyskytne v priebehu 12 mesiacov po dátume vykazovania (alebo v priebehu kratšieho obdobia, ak je očakávaná životnosť finančného nástroja menej než 12 mesiacov), vážené pravdepodobnosťou výskytu uvedeného zlyhania. 12-mesačné očakávané úverové straty tak nezodpovedajú ani očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, ktoré účtovnej jednotke vznikajú pri finančných nástrojoch, o ktorých predpokladá, že dôjde k ich zlyhaniu v nasledujúcich 12 mesiacoch, ani nedostatkom hotovosti, ktoré sa predpokladajú v priebehu nasledujúcich 12 mesiacov.

*Časová hodnota peňazí*

B5.5.44 Očakávané úverové straty sa diskontujú k dátumu vykazovania a nie k dátumu očakávaného zlyhania alebo k nejakému inému dátumu, a to použitím efektívnej úrokovej miery stanovenej pri prvotnom zaúčtovaní alebo jej aproximácie. Ak má finančný nástroj premenlivú úrokovú sadzbu, očakávané úverové straty sa diskontujú použitím súčasnej efektívnej úrokovej miery stanovenej v súlade s odsekom B5.4.5.



- B5.5.45 Pri kúpených alebo vzniknutých úverovo znehodnotených finančných aktívach sa očakávané úverové straty diskontujú použitím úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery stanovenej pri prvotnom zaúčtovaní.
- B5.5.46 Očakávané úverové straty z lízingových pohľadávok sa diskontujú použitím rovnakej diskontnej sadzby použitej pri oceňovaní lízingovej pohľadávky v súlade so štandardom IFRS 16.
- B5.5.47 Očakávané úverové straty z úverového prísľubu sa diskontujú použitím efektívnej úrokovej miery alebo jej aproximácie, ktorá sa použije pri vykazovaní finančného aktíva vyplývajúceho z úverového prísľubu. Je to z toho dôvodu, že na účely uplatňovania požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty sa finančné aktívum, ktoré sa vykazuje po čerpaní úverového prísľubu, považuje za pokračovanie uvedeného prísľubu a nie za nový finančný nástroj. Očakávané úverové straty z finančného aktíva sa preto oceňujú zohľadnením prvotného úverového rizika úverového prísľubu od dátumu, kedy sa účtovná jednotka stala zmluvnou stranou neodvolateľného prísľubu.
- B5.5.48 Očakávané úverové straty zo zmlúv o finančnej záruke alebo z úverových prísľubov, pri ktorých sa efektívna úroková miera nedá stanoviť, sa diskontujú použitím diskontnej sadzby, v ktorej je premietnuté aktuálne trhové posúdenie časovej hodnoty peňazí a riziká, ktoré sú špecifické pre peňažné toky, avšak len vtedy a v rozsahu, keď sú riziká zohľadnené úpravou diskontnej sadzby a nie úpravou diskontovaných nedostatkov hotovosti.

*Primerané a preukázateľné informácie*

- B5.5.49 Na účely tohto štandardu sú primerané a preukázateľné informácie také informácie, ktoré sú k dátumu vykazovania primerane dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia, vrátane informácií o minulých udalostiach, súčasných podmienkach a prognózach budúcich hospodárskych podmienok. Informácie, ktoré sú dostupné na účely finančného vykazovania, sa považujú za dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia.
- B5.5.50 Účtovná jednotka nemusí zahrnúť prognózy budúcich podmienok počas celej očakávanej životnosti finančného nástroja. Stupeň úsudku, ktorý sa požaduje na odhad očakávaných úverových strát, závisí od dostupnosti podrobných informácií. Čím je obdobie prognózy dlhšie, tým viac sa znižuje dostupnosť podrobných informácií a zvyšuje sa stupeň úsudku požadovaný na odhad očakávaných úverových strát. Odhad očakávaných úverových strát si nevyžaduje podrobný odhad pre obdobia, ktoré sú ďaleko v budúcnosti – pre také obdobia účtovná jednotka môže extrapolovať projekcie z dostupných podrobných informácií.
- B5.5.51 Účtovná jednotka nemusí uskutočniť vyčerpávajúce vyhľadávanie informácií, musí však zohľadniť všetky primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia a ktoré sú relevantné pre odhad očakávaných úverových strát, vrátane účinku očakávaných predčasných splatení. Medzi použité informácie patria faktory špecifické pre dlžníka, všeobecné hospodárske podmienky a posúdenie súčasného, ako aj predpovedaného smerovania podmienok k dátumu vykazovania. Účtovná jednotka môže použiť rôzne zdroje údajov, ktoré môžu byť interné (špecifické pre účtovnú jednotku) aj externé. Medzi možné zdroje údajov patrí interná historická skúsenosť s úverovými stratami, interné ratingy, skúsenosť s úverovými stratami iných účtovných jednotiek a externé ratingy, správy a štatistické údaje. Účtovné jednotky, ktoré nemajú žiadne alebo majú nedostatočné zdroje údajov špecifických pre účtovnú jednotku, môžu použiť skúsenosti partnerskej skupiny pri porovnatelnom finančnom nástroji (alebo skupine finančných nástrojov).
- B5.5.52 Historické informácie sú dôležitým záchytným bodom alebo základom pre oceňovanie očakávaných úverových strát. Účtovná jednotka však historické údaje, ako je skúsenosť s úverovými stratami, upravuje na základe súčasných zistiteľných údajov s cieľom zohľadniť účinky súčasných podmienok a svoje prognózy budúcich podmienok, ktoré neovplyvnili obdobie, z ktorého historické údaje vychádzajú, a odstrániť účinky podmienok v historickom období, ktoré nie sú relevantné pre budúce zmluvné peňažné toky. V niektorých prípadoch by najlepšími primeranými a preukázateľnými informáciami – v závislosti od povahy historických informácií a toho, kedy boli vypočítané, v porovnaní s okolnosťami k dátumu vykazovania a charakteristikami zohľadňovaného finančného nástroja – mohli byť neupravené historické informácie. Odhady zmien očakávaných úverových strát by mali odzrkadľovať zmeny v súvisiacich zistiteľných údajoch v jednotlivých obdobiach a byť s nimi v priamom súlade (ako sú zmeny miery nezamestnanosti, cien nehnuteľností, cien komodít, platobného stavu alebo iných faktorov, ktoré naznačujú úverové straty z finančného nástroja alebo v skupine finančných nástrojov a rozsah uvedených zmien). Účtovná jednotka pravidelne preskúmava metódu a predpoklady použité na odhad očakávaných úverových strát s cieľom znížiť prípadné rozdiely medzi odhadmi a skutočnou skúsenosťou s úverovými stratami.

- B5.5.53 Ak sa pri odhade očakávaných úverových strát použije historická skúsenosť s úverovými stratami, je dôležité, aby sa dané informácie o historických mierach úverových strát použili na skupiny, ktoré sú vymedzené spôsobom, ktorý je konzistentný so skupinami, v prípade ktorých boli tieto historické miery úverových strát zaznamenané. Použitá metóda preto umožňuje priradenie každej skupiny finančných aktív k informáciám o minulých skúsenostiach s úverovými stratami v skupinách finančných aktív s podobnými charakteristikami rizika a k relevantným pozorovateľným údajom, ktoré odzrkadľujú súčasné podmienky.
- B5.5.54 V očakávaných úverových stratách sú premietnuté vlastné očakávania účtovnej jednotky, pokiaľ ide o úverové straty. Pri zohľadňovaní všetkých primeraných a preukázateľných informácií, ktoré sú dostupné bez nepriemeraných nákladov či úsilia, pri odhadovaní očakávaných úverových strát by však účtovná jednotka mala zohľadniť aj pozorovateľné trhové informácie o úverovom riziku konkrétneho finančného nástroja alebo podobných finančných nástrojov.

#### *Kolaterál*

- B5.5.55 Na účely oceňovania očakávaných úverových strát musia byť v odhade očakávaných nedostatkov hotovosti premietnuté peňažné toky očakávané z kolaterálu a iné formy zvýšenia kreditnej kvality, ktoré sú súčasťou zmluvných podmienok a účtovná jednotka ich nevykazuje samostatne. V odhade očakávaných nedostatkov hotovosti pri finančnom nástroji zabezpečenom kolaterálom je premietnutá suma a načasovanie peňažných tokov, ktoré sa očakávajú zo zabavenia kolaterálu po odpočítaní nákladov na získanie a predaj kolaterálu, bez ohľadu na to, či je zabavenie pravdepodobné (t. j. v odhade očakávaných peňažných tokov je zohľadnená pravdepodobnosť zabavenia a peňažných tokov, ktoré by z neho vyplývali). V dôsledku toho by sa mali do tejto analýzy zahrnúť všetky peňažné toky, ktoré sa očakávajú z realizácie kolaterálu nad rámec zmluvnej splatnosti zmluvy. Žiadny kolaterál získaný v dôsledku zabavenia sa nevykazuje ako aktívum, ktoré je oddelené od finančného nástroja zabezpečeného kolaterálom, pokiaľ nespĺňa príslušné kritériá vykazovania aktíva v tomto alebo iných štandardoch.

#### **Reklasifikácia finančných aktív (oddiel 5.6)**

- B5.6.1 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktíva v súlade s odsekom 4.4.1, v odseku 5.6.1 sa vyžaduje, aby sa reklasifikácia uplatnila prospektívne od dátumu reklasifikácie. Kategória oceňovania amortizovanou hodnotou, ako aj kategória oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku vyžadujú, aby sa efektívna úroková miera stanovila pri prvotnom zaúčtovaní. Obe uvedené kategórie oceňovania takisto vyžadujú, aby sa požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uplatňovali rovnakým spôsobom. Keď účtovná jednotka v dôsledku toho reklasifikuje finančné aktívum medzi kategóriou oceňovania amortizovanou hodnotou a kategóriou oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku:
- vykázanie úrokových výnosov sa nezmení, a účtovná jednotka preto naďalej používa rovnakú efektívnu úrokovú mieru;
  - ocenenie očakávaných úverových strát sa nezmení, pretože obe kategórie oceňovania používajú rovnaký prístup zníženia hodnoty. Ak sa však finančné aktívum reklasifikuje z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku do kategórie oceňovania amortizovanou hodnotou, opravná položka na stratu by sa vykázala ako úprava hrubej účtovnej hodnoty finančného aktíva od dátumu reklasifikácie. Ak sa finančné aktívum reklasifikuje z kategórie oceňovania amortizovanou hodnotou do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, vykazovanie opravnej položky na stratu by sa ukončilo (a tým by už nebola vykázaná ako úprava hrubej účtovnej hodnoty), avšak miesto toho by sa vykázala ako akumulovaná výška zníženia hodnoty (rovnakej výšky) v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zverejnila by sa od dátumu reklasifikácie.
- B5.6.2 Od účtovnej jednotky sa však nevyžaduje, aby úrokové výnosy alebo zisky alebo straty zo zníženia hodnoty pri finančnom aktíve oceňovanom reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia vykazovali samostatne. Keď účtovná jednotka teda reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, efektívna úroková miera sa stanovuje na základe reálnej hodnoty aktíva k dátumu reklasifikácie. Popri tom sa na účely uplatňovania oddielu 5.5 na finančné aktívum od dátumu reklasifikácie za dátum prvotného zaúčtovania považuje dátum reklasifikácie.

**Zisky a straty (oddiel 5.7)**

- B5.7.1 V odseku 5.7.5 sa účtovnej jednotke povoľuje prijať neodvolateľné rozhodnutie, že v ostatných súčiastiach komplexného výsledku bude prezentovať zmeny reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania, ktorý nie je držaný na obchodovanie. Toto rozhodnutie sa prijíma podľa jednotlivých nástrojov (t. j. podľa jednotlivých podielov). Sumy prezentované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa nesmú následne prevádzať do výsledku hospodárenia. Účtovná jednotka však môže kumulovaný zisk alebo stratu prevádzať v rámci vlastného imania. Dividendy z takých investícií sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 5.7.6, ak dividenda jasne nepredstavuje spätné získanie časti nákladov na investíciu.
- B5.7.1A Pokiaľ sa neuplatňuje odsek 4.1.5, v odseku 4.1.2A sa vyžaduje, aby sa finančné aktívum oceňovalo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, ak zmluvné podmienky finančného aktíva vedú k peňažným tokom, ktoré predstavujú výhradne splátky istiny a úrokov z nesplatennej sumy istiny, a aktívum je držané v rámci obchodného modelu, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Pri tejto kategórii oceňovania sa informácie vykazujú vo výsledku hospodárenia, ako keby sa finančné aktívum oceňovalo amortizovanou hodnotou, zatiaľ čo finančné aktívum sa oceňuje vo výkaze o finančnej situácii reálnou hodnotou. Zisky alebo straty iné než tie, ktoré sú vykázané vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekmi 5.7.10 až 5.7.11, sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Keď sa vykazovanie týchto finančných aktív ukončí, kumulované zisky alebo straty predtým vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa reklasifikujú do výsledku hospodárenia. V tom je premietnutý zisk alebo strata, ktoré by sa vykážali vo výsledku hospodárenia pri ukončení vykazovania, ak by sa finančné aktívum oceňovalo amortizovanou hodnotou.
- B5.7.2 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 21 na finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú peňažnými položkami v súlade so štandardom IAS 21 a sú denominované v cudzej mene. V štandarde IAS 21 sa vyžaduje, aby sa všetky kurzové zisky a straty z peňažného majetku a peňažných záväzkov vykazovali vo výsledku hospodárenia. Výnimkou je peňažná položka, ktorá je v rámci zabezpečenia peňažných tokov určená za zabezpečovací nástroj (pozri odsek 6.5.11), zabezpečenie čistej investície (pozri odsek 6.5.13) alebo zabezpečenie reálnej hodnoty nástroja vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 (pozri odsek 6.5.8).
- B5.7.2A Na účely vykazovania kurzových ziskov a strát podľa štandardu IAS 21 sa finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A považuje za peňažnú položku. Zodpovedajúcim spôsobom sa také finančné aktívum považuje za aktívum oceňované amortizovanou hodnotou v cudzej mene. Kurzové rozdiely pri amortizovanej hodnote sa vykazujú vo výsledku hospodárenia a ostatné zmeny účtovnej hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 5.7.10.
- B5.7.3 V odseku 5.7.5 sa účtovnej jednotke povoľuje prijať neodvolateľné rozhodnutie, že v ostatných súčiastiach komplexného výsledku bude prezentovať následné zmeny reálnej hodnoty určitých investícií do nástrojov vlastného imania. Taká investícia nie je peňažnou položkou. V súlade s tým zisk alebo strata, ktoré sa prezentujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5, zahŕňajú všetky súvisiace kurzové zložky.
- B5.7.4 Ak je medzi nederivátovým peňažným aktívom a nederivátovým peňažným záväzkom zabezpečovací vzťah, zmeny v kurzovej zložke týchto finančných nástrojov sa prezentujú vo výsledku hospodárenia.

*Záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia*

- B5.7.5 Keď účtovná jednotka určí finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, musí stanoviť, či by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčiastiach komplexného výsledku spôsobila alebo zväčšila účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia. Účtovný nesúlad by sa vytvoril alebo zväčšil, ak by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčiastiach komplexného výsledku spôsobila väčší nesúlad vo výsledku hospodárenia, než keby sa dané sumy prezentovali vo výsledku hospodárenia.

- B5.7.6 Na účely takého stanovenia musí účtovná jednotka posúdiť, či očakáva, že účinky zmien úverového rizika záväzku budú vzájomne započítané vo výsledku hospodárenia zmenou reálnej hodnoty iného finančného nástroja oceneného reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Také očakávanie sa musí zakladať na ekonomickom vzťahu medzi charakteristikami daného záväzku a charakteristikami iného finančného nástroja.
- B5.7.7 Uvedené stanovenie sa robí pri prvotnom zaúčtovaní a opätovne sa neposudzuje. Z praktických dôvodov nemusí účtovná jednotka vstúpiť do všetkých aktív a záväzkov, ktoré zapríčiňujú účtovný nesúlad, v presne rovnakom čase. Opodstatnené omeškanie je prípustné za predpokladu, že sa očakáva výskyt prípadných zvyšných transakcií. Účtovná jednotka musí svoju metodiku na stanovenie toho, či by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčiastiach komplexného výsledku spôsobila alebo zväčšila účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia, uplatňovať konzistentne. Účtovná jednotka však môže použiť odlišné metodiky, ak medzi charakteristikami záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a charakteristikami iných finančných nástrojov existujú odlišné ekonomické vzťahy. V štandarde IFRS 7 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka v poznámkach k účtovnej závierke uvádzala kvalitatívne zverejnenia o svojej metodike na dané stanovenie.
- B5.7.8 Ak by sa taký nesúlad vytvoril alebo zväčšil, účtovná jednotka je povinná prezentovať všetky zmeny reálnej hodnoty (vrátane účinkov zmien úverového rizika záväzku) vo výsledku hospodárenia. Ak by sa taký nesúlad nevytvoril ani nezväčšil, účtovná jednotka je povinná prezentovať účinky zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- B5.7.9 Sumy prezentované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa nesmú následne prevádzať do výsledku hospodárenia. Účtovná jednotka však môže kumulovaný zisk alebo stratu prevádzať v rámci vlastného imania.
- B5.7.10 Nasledujúci príklad opisuje situáciu, keď by sa vytvoril účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia, ak by účinky zmien úverového rizika záväzku boli prezentované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Hypotekárna banka poskytuje úvery zákazníkom a uvedené úvery financuje predajom dlhopisov so zodpovedajúcimi charakteristikami (napríklad nesplatená suma, profil splácania, splatnosť a mena) na trhu. Zmluvné podmienky úveru umožňujú zákazníkovi s hypotékou predčasne splatiť svoj úver (t. j. splniť povinnosť voči banke) kúpou zodpovedajúceho dlhopisu za reálnu hodnotu na trhu a odovzdaním uvedeného dlhopisu hypotekárnej banke. Ak sa úverová kvalita dlhopisu zhorší (a tým sa reálna hodnota záväzku hypotekárnej banky zníži), v dôsledku uvedeného zmluvného práva predčasného splatenia sa takisto zníži reálna hodnota úverového aktíva hypotekárnej banky. V zmene reálnej hodnoty aktíva je premietnuté zmluvné právo zákazníka s hypotékou na predčasné splatenie hypotekárneho úveru kúpou podkladového dlhopisu za reálnu hodnotu (ktorá sa v tomto príklade znížila) a odovzdaním dlhopisu hypotekárnej banke. V dôsledku toho budú účinky zmien úverového rizika záväzku (dlhopisu) vzájomne započítané vo výsledku hospodárenia zodpovedajúcou zmenou reálnej hodnoty finančného aktíva (úveru). Ak by boli účinky zmien úverového rizika záväzku prezentované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, došlo by k účtovnému nesúladu vo výsledku hospodárenia. Hypotekárna banka je teda povinná prezentovať všetky zmeny reálnej hodnoty záväzku (vrátane účinkov zmien úverového rizika záväzku) vo výsledku hospodárenia.
- B5.7.11 V príklade uvedenom v odseku B5.7.10 existuje zmluvné prepojenie medzi účinkami zmien úverového rizika záväzku a zmenami reálnej hodnoty finančného aktíva (t. j. v dôsledku zmluvného práva zákazníka s hypotékou predčasne splatiť úver kúpou dlhopisu za reálnu hodnotu a odovzdaním dlhopisu hypotekárnej banke). Účtovný nesúlad sa však môže vyskytnúť aj pri neexistencii zmluvného prepojenia.

B5.7.12 Na účely uplatňovania požiadaviek odsekov 5.7.7 a 5.7.8 účtovný nesúlad nie je spôsobený výhradne metódou oceňovania, ktorú účtovná jednotka používa na stanovenie účinkov zmien úverového rizika záväzku. Účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia by vznikol len vtedy, keď sa očakáva, že účinky zmien úverového rizika záväzku (v zmysle definície v štandarde IFRS 7) budú kompenzované zmenami reálnej hodnoty iného finančného nástroja. Nesúlad, ktorý vznikne výhradne v dôsledku metódy oceňovania (t. j. pretože účtovná jednotka neizoluje zmeny úverového rizika záväzku od niektorých iných zmien v jeho reálnej hodnote), neovplyvňuje stanovenie vyžadované v odsekoch 5.7.7 a 5.7.8. Účtovná jednotka napríklad nesmie izolovať zmeny úverového rizika záväzku od zmien rizika likvidity. Ak účtovná jednotka prezentuje kombinovaný účinok oboch faktorov v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, nesúlad sa môže vyskytnúť z toho dôvodu, že zmeny rizika likvidity môžu byť zahrnuté v ocenení finančných aktív účtovnej jednotky reálnou hodnotou a celková zmena reálnej hodnoty uvedených aktív je prezentovaná vo výsledku hospodárenia. Takýto nesúlad je však spôsobený nepresnosťou pri ocenení a nie vzťahom vzájomného započítania opísaným v odseku B5.7.6, a preto neovplyvňuje stanovenie požadované odsekmi 5.7.7 a 5.7.8.

#### Význam „úverového rizika“ (odseky 5.7.7 a 5.7.8)

B5.7.13 V štandarde IFRS 7 je úverové riziko definované ako „riziko, že jedna strana finančného nástroja spôsobí finančnú stratu inej strane nespĺnením svojho záväzku“. Požiadavka v odseku 5.7.7 písm. a) sa týka rizika, že emitent si pri tomto konkrétnom záväzku nespĺní svoju povinnosť. Netýka sa nevyhnutne úverovej bonity emitenta. Ak účtovná jednotka napríklad emituje záväzok zabezpečený kolaterálom a záväzok, ktorý nie je zabezpečený kolaterálom, ktoré sú ináč identické, úverové riziko týchto dvoch záväzkov bude odlišné, aj keď ich emituje tá istá účtovná jednotka. Úverové riziko zo záväzku zabezpečeného kolaterálom bude menšie než úverové riziko záväzku, ktorý nie je zabezpečený kolaterálom. Úverové riziko pri záväzku zabezpečenom kolaterálom môže byť takmer nulové.

B5.7.14 Na účely uplatňovania požiadavky v odseku 5.7.7 písm. a) sa rozlišuje medzi úverovým rizikom a rizikom výkonnosti špecifickým pre aktívum. Riziko výkonnosti špecifické pre aktívum nesúvisí s rizikom, že účtovná jednotka nespĺní určitý záväzok, ale namiesto toho súvisí s rizikom, že jediné aktívum alebo súbor aktív bude mať slabú výkonnosť (alebo žiadnu).

B5.7.15 Ďalej sú uvedené príklady rizika výkonnosti špecifického pre aktívum:

- a) záväzok s prvkom viazanosti na podielovú jednotku, pričom suma splatná investorom je zmluvne stanovená na základe výkonnosti stanovených aktív. Účinkom uvedeného prvku viazanosti na podielovú jednotku na reálnu hodnotu záväzku je riziko výkonnosti špecifické pre aktívum a nie úverové riziko;
- b) záväzok vydaný štruktúrovanou účtovnou jednotkou s nasledujúcimi charakteristikami. Účtovná jednotka je právne izolovaná, takže aktíva účtovnej jednotky sú vyhradené výlučne v prospech jej investorov, dokonca aj v prípade konkurzu. Účtovná jednotka nevstupuje do žiadnej inej transakcie a aktíva v účtovnej jednotke nie je možné viazať. Sumy sú splatné investorom účtovnej jednotky len vtedy, keď vyhradené aktíva vytvárajú peňažné toky. V zmenách reálnej hodnoty záväzku sú tak premietnuté najmä zmeny reálnej hodnoty aktív. Účinkom výkonnosti aktív na reálnu hodnotu záväzku je riziko výkonnosti špecifické pre aktívum a nie úverové riziko.

#### Stanovenie účinkov zmien úverového rizika

B5.7.16 Na účely uplatňovania požiadavky v odseku 5.7.7 písm. a) účtovná jednotka stanovuje výšku zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku, buď:

- a) ako výšku zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorá nepripadá na zmeny trhových podmienok, ktoré spôsobujú vznik trhového rizika (pozri odseky B5.7.17 a B5.7.18); alebo



- b) použitím alternatívnej metódy, o ktorej si účtovná jednotka myslí, že vernejšie vyjadruje výšku zmeny reálnej hodnoty záväzku, ktorá pripadá na zmeny jeho úverového rizika.
- B5.7.17 Medzi zmeny trhových podmienok, ktoré spôsobujú vznik trhového rizika, patria zmeny referenčnej úrokovej sadzby, ceny iného finančného nástroja účtovnej jednotky, ceny komodity, kurzu cudzích mien alebo indexu cien či sadzieb.
- B5.7.18 Ak jedinými významnými relevantnými zmenami trhových podmienok pri záväzku sú zmeny zaznamenananej (referenčnej) úrokovej sadzby, sumu v odseku B5.7.16 písm. a) je možné odhadnúť takto:
- a) Účtovná jednotka najskôr vypočíta vnútornú mieru návratnosti záväzku na začiatku obdobia pomocou reálnej hodnoty záväzku a zmluvných peňažných tokov záväzku na začiatku daného obdobia. Od tejto miery návratnosti účtovná jednotka odpočíta zaznamenanú (referenčnú) úrokovú sadzbu na začiatku obdobia, čím dostane zložku vnútornej miery návratnosti, ktorá je špecifická pre nástroj.
- b) Účtovná jednotka ďalej vypočíta súčasnú hodnotu peňažných tokov spojených so záväzkom pomocou zmluvných peňažných tokov záväzku na konci obdobia a diskontnej sadzby rovnajúcej sa súčtu i) zaznamenananej (referenčnej) úrokovej sadzby na konci obdobia a ii) zložky vnútornej miery návratnosti, ktorá je špecifická pre nástroj, stanovenej v písmene a).
- c) Rozdiel medzi reálnou hodnotou záväzku na konci obdobia a sumou stanovenou v písmene b) predstavuje zmenu reálnej hodnoty, ktorá nepripadá na zmeny zaznamenananej (referenčnej) úrokovej sadzby. Toto je suma, ktorá sa má prezentovať v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7 písm. a).
- B5.7.19 V príklade v odseku B5.7.18 sa predpokladá, že zmeny reálnej hodnoty, ktoré vyplývajú z iných faktorov, než sú zmeny úverového rizika nástroja alebo zmeny zaznamenaných (referenčných) úrokových sadzieb, nie sú významné. Táto metóda by nebola vhodná, ak sú zmeny reálnej hodnoty vyplývajúce z iných faktorov významné. V takých prípadoch je účtovná jednotka povinná použiť alternatívnu metódu, pomocou ktorej sa vernejšie ocenia účinky zmien úverového rizika záväzku [pozri odsek B5.7.16 písm. b)]. Ak napríklad nástroj v uvedenom príklade obsahuje vložený derivát, zmena reálnej hodnoty vloženého derivátu sa vylučuje pri stanovení sumy, ktorá sa má prezentovať v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7 písm. a).
- B5.7.20 Rovnako, ako pri všetkých oceneniach reálnou hodnotou, metóda oceňovania účtovnej jednotky na stanovenie časti zmeny reálnej hodnoty záväzku, ktorá pripadá na zmeny jeho úverového rizika, musí maximálne využívať príslušné zistiteľné vstupy a minimálne využívať nezistiteľné vstupy.

## ÚČTOVANIE ZABEZPEČENIA (KAPITOLA 6)

### Zabezpečovacie nástroje (oddiel 6.2)

#### Nástroje spĺňajúce kritériá

- B6.2.1 Deriváty, ktoré sú vložené do hybridných zmlúv, ale ktoré sa neúčtujú samostatne, nemôžu byť určené za samostatné zabezpečovacie nástroje.
- B6.2.2 Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nie sú finančnými aktívami ani finančnými záväzkami účtovnej jednotky, a preto ich nemožno určiť za zabezpečovacie nástroje.
- B6.2.3 Pre zabezpečenia kurzového rizika sa zložka kurzového rizika nederivátového finančného nástroja stanovuje v súlade so štandardom IAS 21.



### Upísané opcie

- B6.2.4 Týmto štandardom sa neobmedzujú okolnosti, v rámci ktorých môže byť derivát oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia určený za zabezpečovací nástroj, s výnimkou niektorých vypísaných opcií. Vypísaná opcia nespĺňa kritéria zabezpečovacieho nástroja s výnimkou prípadu, keď je určená na vzájomné započítanie nakúpenej opcie vrátane tej, ktorá je vložená do iného finančného nástroja (napríklad vypísaná kúpna opcia použitá na zabezpečenie záväzku s kúpnu opciou emitenta).

### Určenie zabezpečovacích nástrojov

- B6.2.5 V prípadoch zabezpečení iných než zabezpečenia kurzového rizika platí, že keď účtovná jednotka určí nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia za zabezpečovací nástroj, môže určiť tento nederivátový finančný nástroj len ako celok alebo jeho časť.
- B6.2.6 Jediný zabezpečovací nástroj môže byť určený za zabezpečovací nástroj pre viac než jeden typ rizika za predpokladu, že existuje špecifické určenie zabezpečovacieho nástroja a rôznych rizikových pozícií za zabezpečené položky. Uvedené zabezpečené položky môžu byť v rôznych zabezpečovacích vzťahoch.

### Zabezpečené položky (oddiel 6.3)

#### Položky spĺňajúce kritériá

- B6.3.1 Nepodmienený záväzok týkajúci sa nadobudnutia podniku v rámci podnikovej kombinácie nemôže byť zabezpečenou položkou s výnimkou kurzového rizika, pretože ostatné zabezpečované riziká sa nemôžu špecificky identifikovať a oceniť. Pri týchto ostatných rizikách ide o všeobecné obchodné riziká.
- B6.3.2 Investícia vykazovaná metódou vlastného imania nemôže byť zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty. Dôvodom je, že metódou vlastného imania sa vo výsledku hospodárenia vykazuje podiel investora na zisku alebo strate subjektu, do ktorého sa investuje, a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Z podobných dôvodov nemôže byť investícia do konsolidovanej dcérskej spoločnosti zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty. Dôvodom je, že v rámci konsolidácie sa vo výsledku hospodárenia vykazuje zisk alebo strata dcérskej spoločnosti a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky je odlišné, pretože ide o zabezpečenie menového rizika, a nie o zabezpečenie reálnej hodnoty súvisiace so zmenou v hodnote investície.
- B6.3.3 V odseku 6.3.4 sa účtovnej jednotke povoľuje určiť za zabezpečené položky agregované expozície, ktoré sú kombináciou expozície a derivátu. Pri určovaní takejto zabezpečenej položky účtovná jednotka posudzuje, či agregovaná expozícia kombinuje expozíciu s derivátom tak, že vytvára odlišnú agregovanú expozíciu, ktorá sa riadi ako jedna expozícia pre určité riziko (alebo riziká). V takom prípade môže účtovná jednotka určiť zabezpečenú položku na základe agregovanej expozície. Napríklad:
- a) Účtovná jednotka môže zabezpečovať určité množstvo nákupov kávy, ku ktorým s vysokou pravdepodobnosťou dôjde v priebehu 15 mesiacov, voči cenovému riziku (založenému na amerických dolároch) pomocou zmlúv o futures na kávu v trvaní 15 mesiacov. Na vysoko pravdepodobné nákupy kávy v kombinácii so zmluvami o futures na kávu sa môže na účely riadenia rizika nazerať ako na expozíciu voči kurzovému riziku v pevne stanovenej sume v amerických dolároch počas obdobia 15 mesiacov (t. j. ako každý výdavok peňažných prostriedkov v pevnej sume v amerických dolároch v priebehu 15 mesiacov).

- b) Účtovná jednotka môže zabezpečovať kurzové riziko pre celé obdobie 10-ročného dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou denominovaného v cudzej mene. Účtovná jednotka však potrebuje expozíciu voči pevne stanovenej sadzbe v jej funkčnej mene len na krátkodobé až strednodobé obdobie (povedzme dva roky) a expozíciu voči pohyblivej sadzbe v jej funkčnej mene na zvyšné obdobie do splatnosti. Na konci každého dvojročného intervalu (t. j. na pohyblivom dvojročnom základe) účtovná jednotka pevne stanoví úrokovú expozíciu na ďalšie dva roky (ak je stupeň úroku taký, že účtovná jednotka chce pevne úrokové sadzby). V takej situácii môže účtovná jednotka uzatvoriť 10-ročný krížový menovo-úrokový swap s pevnou-pohyblivou úrokovou sadzbou, ktorým sa vykoná swap dlhu v cudzej mene s pevne stanovenou sadzbou na expozíciu voči funkčnej mene s premenlivou sadzbou. To sa prekryje dvojročným úrokovým swapom, ktorým sa – na základe funkčnej meny – vykoná swap dlhu s premenlivou sadzbou na dlh s pevne stanovenou sadzbou. V skutočnosti sa na dlh v cudzej mene s pevne stanovenou sadzbou v kombinácii s 10-ročným krížovým menovo-úrokovým swapom s pevnou-pohyblivou úrokovou sadzbou nazerá na účely riadenia rizika ako na expozíciu voči funkčnej mene s premenlivou sadzbou v trvaní 10 rokov.
- B6.3.4 Pri určovaní zabezpečenej položky na základe agregovanej expozície účtovná jednotka zohľadňuje kombinovaný účinok položiek, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, na účely posúdenia účinnosti zabezpečenia a ocenenia neúčinnosti zabezpečenia. Položky, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, sa však naďalej účtujú samostatne. To znamená, že napríklad:
- a) deriváty, ktoré sú časťou agregovanej expozície, sa vykazujú ako samostatné aktíva alebo záväzky ocenené reálnou hodnotou; a
- b) ak je medzi položkami, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, určený zabezpečovací vzťah, spôsob, akým je derivát zahrnutý ako časť agregovanej expozície, musí byť konzistentný s určením uvedeného derivátu za zabezpečovací nástroj na úrovni agregovanej expozície. Ak účtovná jednotka napríklad vylúči forwardový prvok derivátu z jeho určenia za zabezpečovací nástroj pre zabezpečovací vzťah medzi položkami, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, musí takisto vylúčiť forwardový prvok pri zahrnutí uvedeného derivátu ako zabezpečenej položky v rámci agregovanej expozície. Inak musí agregovaná expozícia zahŕňať derivát, a to buď ako celok alebo jeho časť.
- B6.3.5 V odseku 6.3.6 sa uvádza, že v konsolidovanej účtovnej závierke môže kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie spĺňať kritériá zabezpečenej položky v zabezpečení peňažných tokov za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, než je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do tejto transakcie, a že kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia. Na tento účel môže byť účtovná jednotka materskou spoločnosťou, dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločnou dohodou alebo pobočkou. Ak kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie nemá vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia, potom vnútroskupinová transakcia nemôže spĺňať kritériá zabezpečenej položky. Takáto situácia zvyčajne nastáva pri platbách tantiém, platbách úrokov alebo manažérskych poplatkoch medzi členmi tej istej skupiny, pokiaľ neexistuje súvisiaca externá transakcia. Ak však kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia, potom vnútroskupinová transakcia môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky. Príkladom sú očakávané predaje alebo nákupy zásob medzi členmi jednej a tej istej skupiny, ak sa zároveň realizuje následný predaj týchto zásob externej strane mimo skupiny. Podobne aj očakávaný vnútroskupinový predaj strojov a zariadení z účtovnej jednotky v skupine, ktorá ich vyrobila, účtovnej jednotke v skupine, ktorá bude stroje a zariadenia používať pri svojej činnosti, môže mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia. Toto by mohlo napríklad nastať preto, že stroje a zariadenia budú odpisované nakupujúcou účtovnou jednotkou a suma prvotne zaúčtovaná za stroje a zariadenia sa môže zmeniť, ak je očakávaná vnútroskupinová transakcia denominovaná v mene inej, než je funkčná mena nakupujúcej účtovnej jednotky.
- B6.3.6 Ak zabezpečenie očakávanej vnútroskupinovej transakcie spĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, akýkoľvek zisk alebo strata sa vyказuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a aj sa odiaľ vyraduje v súlade s odsekom 6.5.11. Príslušným obdobím alebo obdobiami, počas ktorých má kurzové riziko zabezpečenej transakcie vplyv na výsledok hospodárenia je vtedy, keď to ovplyvní konsolidovaný výsledok hospodárenia.
- Určovanie zabezpečených položiek*
- B6.3.7 Zložka ja zabezpečenou položkou, ktorá je menej než celá položka. Zložka preto odzrkadľuje len niektoré riziká položky, ktorej je časťou, alebo odzrkadľuje riziká len do určitej miery (napríklad pri určovaní podielu na položke).

## Zložky rizika

- B6.3.8 Na to, aby zložka rizika mohla byť prípustná na určenie za zabezpečenú položku, musí byť možné ju samostatne identifikovať ako zložku finančnej alebo nefinančnej položky a zmeny peňažných tokov alebo reálnej hodnoty položky, ktoré pripadajú na zmeny uvedenej zložky rizika, musí byť možné spoľahlivo oceniť.
- B6.3.9 Pri identifikovaní, ktoré zložky rizika spĺňajú kritériá na určenie za zabezpečenú položku, účtovná jednotka posudzuje takéto zložky rizika v kontexte určitej trhovej štruktúry, na ktorú sa riziko alebo riziká vzťahujú a v ktorej sa zabezpečovacia činnosť uskutočňuje. Takéto určenie si vyžaduje ohodnotenie relevantných skutočností a okolností, ktoré sa líšia v závislosti od rizika a trhu.
- B6.3.10 Pri určovaní zložiek rizika za zabezpečené položky účtovná jednotka zohľadňuje, či sú zložky rizika výslovne stanovené v zmluve (zložky rizika stanovené v zmluve) alebo či vyplývajú z reálnej hodnoty alebo peňažných tokov položky, ktorej sú časťou (zložky rizika nestanovené v zmluve). Zložky rizika nestanovené v zmluve sa môžu vzťahovať na položky, ktoré nie sú zmluvou (napríklad očakávané transakcie), alebo na zmluvy, v ktorých nie je zložka výslovne stanovená (napríklad nepodmienенý záväzok, ktorý namiesto vzorca na stanovovanie cien, ktorý by odkazoval na rozličné podkladové aktíva, zahŕňa iba jedinú cenu). Napríklad:
- a) Účtovná jednotka A má dlhodobú zmluvu o dodávke zemného plynu, ktorého cena je stanovovaná pomocou zmluvne stanoveného vzorca, ktorý odkazuje na komodity a ďalšie faktory (napríklad plynový olej, vykurovací olej a iné zložky, ako sú poplatky za dopravu). Účtovná jednotka A zabezpečuje zložku plynového oleja v danej zmluve o dodávke pomocou forwardovej zmluvy na plynový olej. Keďže zložka plynového oleja je stanovená v zmluvných podmienkach zmluvy o dodávke, ide o zložku rizika stanovenú v zmluve. Preto účtovná jednotka A z dôvodu vzorca na stanovovanie cien dospeje k záveru, že cenovú expozíciu plynového oleja možno samostatne identifikovať. Súčasne existuje trh pre forwardové zmluvy na plynový olej. Účtovná jednotka A preto dospeje k záveru, že cenovú expozíciu plynového oleja možno spoľahlivo oceniť. Cenová expozícia plynového oleja je preto v zmluve o dodávke zložkou rizika, ktorá je prípustná na určenie za zabezpečenú položku.
  - b) Účtovná jednotka B zabezpečuje svoje budúce nákupy kávy na základe svojej prognózy produkcie. Zabezpečenie pre časť očakávaného objemu nákupu začne až 15 mesiacov pred dodávkou. Účtovná jednotka B v priebehu času zvýši zabezpečený objem (s blížiacim sa dátumom dodávky). Účtovná jednotka B používa na riadenie svojho cenového rizika kávy dva odlišné typy zmlúv:
    - i) zmluvy o futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze; a
    - ii) zmluvy o dodávke kávy Arabica z Kolumbie dodávanej na konkrétne miesto výroby. V týchto zmluvách sa cena za tonu kávy stanovuje na základe ceny v zmluve o futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze, plus pevný cenový rozdiel plus variabilný poplatok za logistické služby pomocou vzorca na stanovovanie ceny. Zmluva o dodávke kávy je nesplnená zmluva, v súlade s ktorou účtovná jednotka B prevezme skutočnú dodávku kávy.

Pri dodávkach, ktoré sa vzťahujú na súčasný zber úrody, môže účtovná jednotka B prostredníctvom uzatvorenia zmlúv o dodávke kávy pevne stanoviť cenový rozdiel medzi skutočnou kvalitou kúpenej kávy (káva Arabica z Kolumbie) a referenčnou kvalitou, ktorá tvorí podklad zmluvy o futures, s ktorými sa obchoduje na burze. Pri dodávkach, ktoré sa vzťahujú na nasledujúci zber úrody, však zmluvy o dodávke kávy ešte nie sú k dispozícii, a cenový rozdiel sa tak nedá pevne stanoviť. Účtovná jednotka B použije zmluvy o futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze, na zabezpečenie zložky referenčnej kvality svojho cenového rizika kávy pre dodávky, ktoré sa vzťahujú na súčasný zber úrody, ako aj na nasledujúci zber úrody. Účtovná jednotka B stanoví, že má expozíciu voči trom rôznym rizikám: cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu, cenové riziko kávy s ohľadom na rozdiel (rozpätie) medzi cenou kávy v referenčnej kvalite a konkrétnou kávou Arabica z Kolumbie, ktorú skutočne dostane, a variabilné logistické náklady. Pokiaľ ide o dodávky týkajúce sa súčasného zberu úrody, keď účtovná jednotka B uzatvorí zmluvu o dodávke kávy, cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu je zmluvne stanovená zložka rizika, pretože vzorec na stanovovanie cien zahŕňa indexáciu o cenu zmlúv o futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze. Účtovná jednotka B dospeje k záveru, že túto zložku rizika možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť. Pokiaľ ide o dodávky týkajúce sa nasledujúceho zberu úrody, účtovná jednotka B ešte neuzatvorila žiadne zmluvy o dodávke kávy (t. j. tieto dodávky sú očakávanými transakciami). Cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu je preto zložkou rizika nestanovenou v zmluve. V analýze účtovnej jednotky B týkajúcej sa trhovej štruktúry je zohľadnené, ako sa stanovuje cena možných dodávok konkrétnej kávy, ktoré dostane. Na základe tejto analýzy trhovej štruktúry tak účtovná jednotka B dospeje k záveru, že očakávané transakcie takisto zahŕňajú cenové riziko kávy odzrkadľujúce referenčnú kvalitu ako zložku rizika, ktorú možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť, aj keď nie je zmluvne stanovená. Účtovná jednotka B tak môže určiť zabezpečovacie vzťahy na základe zložky rizika (pre cenové riziko kávy odzrkadľujúce referenčnú kvalitu) pre zmluvy o dodávke kávy, ako aj pre očakávané transakcie.

- c) Účtovná jednotka C zabezpečuje časť svojich budúcich nákupov leteckého paliva na základe svojej prognózy spotreby až 24 mesiacov pred dodávkou a v priebehu času bude zabezpečovaný objem zvyšovať. Účtovná jednotka C zabezpečuje túto expozíciu pomocou rôznych typov zmlúv v závislosti od časového obdobia zabezpečenia, čo má vplyv na trhovú likviditu derivátov. Pri dlhších časových obdobiach (12 – 24 mesiacov) použije účtovná jednotka C zmluvy o rope, pretože len tieto majú dostatočnú trhovú likviditu. Pri časových obdobiach v trvaní 6 – 12 mesiacov použije účtovná jednotka C deriváty na plynový olej, pretože sú dostatočne likvidné. Pri časových obdobiach do šiestich mesiacov použije účtovná jednotka C zmluvy o leteckom palive. Analýza účtovnej jednotky C týkajúca sa trhovej štruktúry pri rope a ropných produktoch a jej ohodnotenie relevantných skutočností a okolností sú takéto:
- i) Účtovná jednotka C pôsobí v zemepisnej oblasti, v ktorej je referenčnou ropou ropa typu Brent. Ropa je referenčnou surovinou, ktorá ako hlavná vstupná látka ovplyvňuje cenu rôznych rafinovaných ropných produktov. Plynový olej je referenčnou hodnotou pre rafinované ropné produkty, ktorá sa používa ako cenová referencia pre ropné destiláty vo všeobecnosti. To je premietnuté aj v typoch derivátových finančných nástrojoch pre trhy s ropou a rafinovanými ropnými produktmi v prostredí, v ktorom účtovná jednotka C pôsobí, ako sú:

— zmluva o futures na referenčnú ropu, ktorá platí pre ropu typu Brent,

— zmluva o futures na referenčný plynový olej, ktorá sa používa ako cenová referencia pre destiláty – napríklad deriváty na rozpätie leteckého paliva pokrývajú cenový rozdiel medzi leteckým palivom a uvedeným referenčným plynovým olejom a

— derivát „crack spread“ na referenčný plynový olej (t. j. derivát na cenový rozdiel medzi ropou a plynovým olejom – rafinárska marža), ktorý je indexovaný o ropu typu Brent.

- ii) Stanovovanie cien rafinovaných ropných produktov nezávisí od toho, či určitú ropu spracúva určitá rafinéria, pretože uvedené rafinované ropné produkty (ako je plynový olej alebo letecké palivo) sú standardizovanými produktmi.

Účtovná jednotka C preto dospeje k záveru, že cenové riziko svojich nákupov leteckého paliva zahŕňa zložku cenového rizika ropy na základe ropy typu Brent a zložku cenového rizika plynového oleja, aj keď ropa ani plynový olej nie sú stanovené v žiadnom zmluvnom dojednaní. Účtovná jednotka C dospeje k záveru, že tieto dve zložky rizika možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť, aj keď nie sú zmluvne stanovené. Účtovná jednotka preto môže určiť zabezpečovacie vzťahy pre očakávané nákupy leteckého paliva na základe zložiek rizika (pre ropu alebo plynový olej). Táto analýza znamená aj to, že ak účtovná jednotka C použila napríklad deriváty na ropu na základe ropy West Texas Intermediate (WTI), zmeny cenového rozdielu medzi ropou typu Brent a ropou WTI by viedli k neúčinnosti zabezpečenia.

- d) Účtovná jednotka D drží dlhový nástroj s pevne stanovenou sadzbou. Tento nástroj je emitovaný v prostredí s trhom, na ktorom sa veľký počet podobných dlhových nástrojov porovnáva podľa ich rozpätí oproti referenčnej sadzbe (napríklad LIBOR), pričom nástroje s premenlivou sadzbou v uvedenom prostredí sú zvyčajne indexované o uvedenú referenčnú sadzbu. Úrokové swapy sa často používajú na riadenie úrokového rizika na základe uvedenej referenčnej sadzby bez ohľadu na rozpätie dlhových nástrojov oproti uvedenej referenčnej sadzbe. Cena dlhových nástrojov s pevne stanovenou sadzbou sa líši priamo v reakcii na zmeny referenčnej sadzby hneď, ako vzniknú. Účtovná jednotka D dospeje k záveru, že referenčná sadzba je zložka, ktorú možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť. Účtovná jednotka D preto môže určiť zabezpečovacie vzťahy pre dlhové nástroje s pevne stanovenou sadzbou na základe zložky rizika pre riziko referenčnej úrokovej sadzby.

B6.3.11 Keď sa zložka rizika určí za zabezpečenú položku, požiadavky na účtovanie zabezpečenia sa uplatňujú na uvedenú zložku rizika rovnako, ako sa uplatňujú na iné zabezpečené položky, ktoré nie sú zložkami rizika. Napríklad sa uplatňujú kvalifikačné kritériá vrátane toho, že zabezpečovací vzťah musí spĺňať požiadavky na účinnosť zabezpečenia a každá neúčinnosť zabezpečenia sa musí oceniť a vykázať.

B6.3.12 Účtovná jednotka môže takisto určiť len zmeny peňažných tokov alebo reálnej hodnoty zabezpečenej položky nad alebo pod špecifikovanou cenou alebo inou premennou („jednostranné riziko“). Vnútorňa hodnota nakúpenej opcie v pozícii zabezpečovacieho nástroja (za predpokladu, že má rovnaké základné podmienky ako určené riziko), ale nie jej časová hodnota, predstavuje jednostranné riziko v zabezpečenej položke. Účtovná jednotka môže napríklad určiť premenlivosť výsledkov budúcich peňažných tokov, ktoré vyplývajú z nárastu ceny očakávaného nákupu komodity. V takejto situácii účtovná jednotka určuje len straty peňažných tokov, ktoré sú výsledkom rastu ceny nad stanovenú úroveň. Zabezpečené riziko nezahŕňa časovú hodnotu nakúpenej opcie, pretože časová hodnota nepredstavuje zložku očakávanej transakcie, ktorá má vplyv na výsledok hospodárenia.

B6.3.13 Existuje vyvrátiteľná domnienka, že pokiaľ sa riziko inflácie zmluvne nestanoví, nemožno ho samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť, a preto nemôže byť určené za zložku rizika finančného nástroja. V obmedzenom počte prípadov je však možné identifikovať zložku rizika pre riziko inflácie, ktoré možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť, z dôvodu osobitných okolností inflačného prostredia a príslušného dlhového trhu.

- B6.3.14 Účtovná jednotka emituje napríklad dlhový nástroj v prostredí, v ktorom dlhopisy viazané na infláciu majú štruktúru objemu a splatnosti, ktorá má za následok dostatočne likvidný trh, ktorý umožňuje vytvorenie štruktúry splatnosti s reálnymi úrokovými sadzbami s nulovým kupónom. To znamená, že inflácia je pre príslušnú menu relevantným faktorom, ktorý dlhové trhy samostatne zohľadňujú. Za takých okolností by sa zložka rizika inflácie mohla určiť diskontovaním peňažných tokov zabezpečeného dlhového nástroja pomocou štruktúry splatnosti s reálnymi úrokovými sadzbami s nulovým kupónom [t. j. podobným spôsobom, ako sa môže stanoviť zložka bezrizikovej (nominálnej) úrokovej sadzby]. Naproti tomu v mnohých prípadoch zložku rizika inflácie nemožno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť. Účtovná jednotka napríklad emituje len dlhové nástroje s nominálnou úrokovou sadzbou v prostredí s trhom pre dlhopisy viazané na infláciu, ktorý nie je dostatočne likvidný, aby umožnil vytvorenie štruktúry splatnosti s reálnymi úrokovými sadzbami s nulovým kupónom. V takom prípade účtovná jednotka nemôže na základe analýzy trhovej štruktúry a skutočností a okolností dospieť k záveru, že inflácia je relevantným faktorom, ktorý dlhové trhy zohľadňujú samostatne. Účtovná jednotka preto nemôže vyvrátiť vyvrátiiteľnú domnienku, že riziko inflácie, ktoré nie je zmluvne stanovené, nemožno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť. Zložka rizika inflácie by preto nebola prípustná na určenie za zabezpečenú položku. To platí bez ohľadu na akýkoľvek nástroj na zabezpečenie inflácie, ktorý účtovná jednotka skutočne uzatvorila. Účtovná jednotka predovšetkým nemôže jednoducho implicitne použiť podmienky skutočného nástroja na zabezpečenie inflácie tak, že jeho podmienky premietne na dlhový nástroj s nominálnou úrokovou sadzbou.
- B6.3.15 Zmluvne stanovenú zložku rizika inflácie peňažných tokov vykázaného dlhopisu viazaného na infláciu (za predpokladu, že sa nepožaduje účtovať vložený derivát samostatne) možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť pokiaľ ostatné peňažné toky nástroja nie sú ovplyvnené zložkou rizika inflácie.

#### Zložky nominálnej hodnoty

- B6.3.16 Sú dva typy zložiek nominálnej hodnoty, ktoré možno určiť za zabezpečenú položku v zabezpečovacom vzťahu: zložka, ktorá je časťou celkovej položky, alebo vrstvomá zložka. Na základe typu zložky sa mení účtovný výsledok. Účtovná jednotka musí určiť zložku na účely účtovania konzistentne so svojim cieľom riadenia rizík.
- B6.3.17 Príkladom zložky, ktorá tvorí určitú časť, je 50 percent zmluvných peňažných tokov úveru.
- B6.3.18 Vrstvomá zložku možno určiť vychádzajúc z vymedzenej, ale otvorenej populácie alebo zo stanovenej nominálnej hodnoty. Medzi príklady patria:
- a) časť objemu peňažnej transakcie, napríklad ďalšie peňažné toky vo výške 10 CM z predajov denominovaných v cudzej mene po prvých 20 CM v marci 201X<sup>(54)</sup>;
  - b) časť fyzického objemu, napríklad spodná vrstva, v objeme 5 miliónov kubických metrov zemného plynu uskladneného v lokalite XYZ;
  - c) časť fyzického objemu alebo iného objemu transakcie, napríklad prvých 100 barelov ropy nakúpenej v júni 201X alebo prvých 100 MWh elektrickej energie predanej v júni 201x; alebo

<sup>(54)</sup> V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (MJ) a „jednotkách cudzej meny“ (CM).



d) vrstva z nominálnej hodnoty zabezpečenej položky, napríklad posledných 80 miliónov MJ nepodmieneného záväzku vo výške 100 miliónov MJ, spodná vrstva vo výške 20 miliónov MJ dlhopisu s pevne stanovenou sadzbou vo výške 100 miliónov MJ alebo horná vrstva vo výške 30 miliónov MJ z celkovej hodnoty 100 miliónov MJ dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou, ktorá môže byť predčasne splatená v reálnej hodnote (stanovená nominálna hodnota je 100 miliónov MJ).

B6.3.19 Ak je vrstvová zložka určená v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka ju stanovuje zo stanovenej nominálnej hodnoty. S cieľom splniť požiadavky na splnenie podmienok na zabezpečenia reálnej hodnoty musí účtovná jednotka preceniť zabezpečenú položku pri zmenách reálnej hodnoty (t. j. preceniť položku pri zmenách reálnej hodnoty, ktoré pripadajú na zabezpečované riziko). Úprava zabezpečenia reálnej hodnoty sa musí vykazať vo výsledku hospodárenia najneskôr pri ukončení vykazovania položky. Následne treba sledovať položku, na ktorú sa úprava zabezpečenia reálnej hodnoty vzťahuje. Pri vrstvovej zložke v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty je účtovná jednotka povinná sledovať nominálnu hodnotu, z ktorej je stanovená. Napríklad v odseku B6.3.18 písm. d) musí byť celková stanovená nominálna hodnota vo výške 100 miliónov MJ sledovaná s cieľom sledovať spodnú vrstvu vo výške 20 miliónov MJ alebo hornú vrstvu vo výške 30 miliónov MJ.

B6.3.20 Vrstvová zložka, ktorá zahŕňa opciu na predčasné splatenie, nie je prípustná na určenie za zabezpečenú položku v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, ak reálna hodnota opcie na predčasné splatenie je ovplyvnená zmenami v zabezpečovanom riziku, pokiaľ určená vrstva nezahŕňa účinok súvisiacej opcie na predčasné splatenie pri stanovovaní zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky.

#### Vzťah medzi zložkami a celkovými peňažnými tokmi položky

B6.3.21 Ak je zložka peňažných tokov finančnej alebo nefinančnej položky určená za zabezpečenú položku, táto zložka musí byť nižšia alebo sa rovnať celkovým peňažným tokom celej položky. Všetky peňažné toky celej položky sa však môžu určiť za zabezpečenú položku a zabezpečiť len voči určitému riziku (napríklad len voči zmenám, ktoré pripadajú na zmeny sadzby LIBOR alebo ceny referenčnej komodity).

B6.3.22 Napríklad v prípade finančného záväzku, ktorého efektívna úroková miera je pod sadzbou LIBOR, nemôže účtovná jednotka určiť:

a) zložku záväzku pripadajúcu na úrok podľa sadzby LIBOR (plus istina v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty) a

b) zápornú zvyškovú zložku.

B6.3.23 V prípade finančného záväzku s pevne stanovenou sadzbou, ktorého efektívna úroková miera je (napríklad) 100 bázičných bodov pod sadzbou LIBOR, však účtovná jednotka môže určiť za zabezpečenú položku zmenu hodnoty uvedeného celého záväzku (t. j. istina plus úrok podľa sadzby LIBOR mínus 100 bázičných bodov), ktorá pripadá na zmeny sadzby LIBOR. Ak je finančný nástroj s pevne stanovenou sadzbou zabezpečený po uplynutí určitého času od svojho vzniku a medzičasom došlo k zmene úrokových sadzieb, môže účtovná jednotka určiť zložku rizika zodpovedajúcu referenčnej sadzbe, ktorá je vyššia než zmluvná sadzba zaplatená pri položke. Účtovná jednotka tak môže urobiť za predpokladu, že referenčná sadzba je nižšia než efektívna úroková miera vypočítaná na základe predpokladu, že účtovná jednotka nakúpila nástroj v deň prvého určenia zabezpečenej položky. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka emituje finančné aktívum s pevne stanovenou sadzbou v hodnote 100 MJ, ktoré má efektívnu úrokovú mieru 6 percent v čase, keď sa sadzba LIBOR nachádza na úrovni 4 percent. Účtovná jednotka začne zabezpečovať uvedené aktívum neskôr, keď sa sadzba LIBOR zvýši na 8 percent a reálna hodnota aktíva sa zníži na 90 MJ. Účtovná jednotka vypočíta, že ak by nakúpila aktívum v deň, keď prvýkrát určí súvisiace riziko úrokovej sadzby LIBOR za zabezpečenú položku, efektívny výnos z aktíva na základe jeho vtedajšej reálnej hodnoty 90 MJ by predstavoval 9,5 percenta. Keďže sadzba LIBOR je nižšia než tento efektívny výnos, účtovná jednotka môže určiť zložku sadzby LIBOR vo výške 8 percent, ktorá pozostáva čiastočne zo zmluvných úrokových peňažných tokov a čiastočne z rozdielu medzi súčasnou reálnou hodnotou (t. j. 90 MJ) a sumou splatnou k dátumu splatnosti (t. j. 100 MJ).

- B6.3.24 Ak sa na finančný záväzok s premenlivou sadzbou viaže úrok (napríklad) vo výške trojmesačnej sadzby LIBOR mínus 20 bazických bodov (so spodnou hodnotou na úrovni nula bazických bodov), účtovná jednotka môže určiť za zabezpečenú položku zmenu peňažných tokov celého uvedeného záväzku (t. j. trojmesačná sadzba LIBOR mínus 20 bazických bodov – vrátane spodnej hodnoty), ktorá pripadá na zmeny sadzby LIBOR. Preto pokiaľ trojmesačná forwardová krivka LIBOR pre zostávajúcu životnosť uvedeného záväzku neklesne pod 20 bazických bodov, zabezpečená položka má rovnakú premenlivosť peňažných tokov ako záväzok so sadzbou na úrovni trojmesačnej sadzby LIBOR s nulovým alebo kladným rozpätím. Ak však trojmesačná forwardová krivka LIBOR pre zostávajúcu životnosť uvedeného záväzku (alebo jeho časti) klesne pod 20 bazických bodov, zabezpečená položka má nižšiu premenlivosť peňažných tokov než záväzok s úrokom podľa trojmesačnej sadzby LIBOR s nulovým alebo kladným rozpätím.
- B6.3.25 Podobným príkladom nefinančnej položky je konkrétny druh ropy z konkrétneho ropného poľa, ktorej cena sa odvíja od príslušnej referenčnej ropy. Ak účtovná jednotka predáva uvedenú ropu na základe zmluvy použitím vzorca na stanovovanie cien, v ktorom sa cena za barel stanovuje na úrovni ceny referenčnej ropy mínus 10 MJ so spodnou hodnotou na úrovni 15 MJ, účtovná jednotka môže určiť za zabezpečenú položku celú premenlivosť peňažných tokov v rámci zmluvy o predaji, ktorá pripadá na zmenu ceny referenčnej ropy. Účtovná jednotka však nemôže určiť zložku, ktorá zodpovedá celkovej zmene ceny referenčnej ropy. Preto pokiaľ forwardová cena (za každú dodávku) neklesne pod 25 MJ, zabezpečená položka má rovnakú premenlivosť peňažných tokov ako predaj ropy na úrovni ceny referenčnej ropy (alebo s kladným rozpätím). Ak však forwardová cena pre akúkoľvek dodávku klesne pod 25 MJ, zabezpečená položka má nižšiu premenlivosť peňažných tokov než predaj ropy na úrovni ceny referenčnej ropy (alebo s kladným rozpätím).

#### **Kvalifikačné kritériá pre účtovanie zabezpečenia (oddiel 6.4)**

##### *Účinnosť zabezpečenia*

- B6.4.1 Účinnosť zabezpečenia je rozsah, do akého sa zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja vzájomne započítavajú so zmenami reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky (napríklad keď je zabezpečená položka zložkou rizika, relevantná zmena reálnej hodnoty alebo peňažných tokov položky je tá, ktorá pripadá na zabezpečované riziko). Neúčinnosť zabezpečenia je rozsah, do akého sú zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja vyššie alebo nižšie než zmeny pri zabezpečenej položke.
- B6.4.2 Účtovná jednotka musí pri určovaní zabezpečovacieho vzťahu a na priebežnom základe analyzovať príčiny neúčinnosti zabezpečenia, ktoré pravdepodobne ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho trvania. Táto analýza (vrátane všetkých aktualizácií v súlade s odsekom B6.5.21 vyplývajúcich z opätovného vyváženia zabezpečovacieho vzťahu) slúži ako základ pre posúdenie splnenia požiadaviek účinnosti zabezpečenia vykonaného účtovnou jednotkou.
- B6.4.3 V záujme vylúčenia pochybností sa účinky nahradenia pôvodnej protistrany zúčtovacou protistranou a vykonania súvisiacich zmien opísaných v odseku 6.5.6 premietajú do ocenenia zabezpečovacieho nástroja, a tým aj do posúdenia účinnosti zabezpečenia a ocenenia účinnosti zabezpečenia.

##### *Ekonomický vzťah medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom*

- B6.4.4 Požiadavka existencie ekonomického vzťahu znamená, že zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka majú hodnoty, ktoré sa všeobecne pohybujú opačným smerom z dôvodu rovnakého rizika, ktoré je zabezpečovaným rizikom. Musí sa preto očakávať, že hodnota zabezpečovacieho nástroja a hodnota zabezpečenej položky sa budú systematicky meniť v reakcii na pohyby buď rovnakého podkladového aktíva alebo rovnakých podkladových aktív, ktoré ekonomicky súvisia takým spôsobom, že podobne reagujú na riziko, ktoré sa zabezpečuje (napríklad ropa typu Brent a ropa WTI).

- B6.4.5 Ak podkladové aktíva nie sú rovnaké, ekonomicky však súvisia, môžu nastať situácie, keď sa hodnoty zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky pohybujú rovnakým smerom, napríklad z toho dôvodu, že cenový rozdiel medzi dvomi súvisiacimi podkladovými aktívami sa mení, zatiaľ čo samotné podkladové aktíva sa výrazne nepohybujú. Táto situácia je stále konzistentná s ekonomickým vzťahom medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou, ak sa stále očakáva, že hodnoty zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky sa budú pri pohybe podkladových aktív typicky pohybovať opačným smerom.
- B6.4.6 Posúdenie toho, či existuje ekonomický vzťah, zahŕňa analýzu možného správania zabezpečovacieho vzťahu počas jeho trvania na zistenie toho, či možno očakávať splnenie cieľa riadenia rizík. Samotná existencia štatistickej korelácie medzi dvomi premennými nepodporuje platný záver, že ekonomický vzťah existuje.

#### *Účinok úverového rizika*

- B6.4.7 Keďže model účtovania zabezpečenia je založený na všeobecnom poňatí vzájomného započítania medzi ziskami a stratami pri zabezpečovacom nástroji a zabezpečenej položke, účinnosť zabezpečenia je stanovená nielen ekonomickým vzťahom medzi uvedenými položkami (t. j. zmenami v ich podkladových aktívach), ale aj účinkom úverového rizika na hodnotu zabezpečovacieho nástroja, ako aj zabezpečenej položky. Účinok úverového rizika znamená, že ak aj medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou existuje ekonomický vzťah, úroveň vzájomného započítania môže byť nevypočítateľná. To môže vyplývať zo zmeny úverového rizika buď zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky, ktorá má taký rozsah, že úverové riziko prevláda nad zmenami hodnôt, ktoré vyplývajú z ekonomického vzťahu (t. j. účinok zmien v podkladových aktívach). Úroveň rozsahu, ktorá spôsobuje vznik prevládania, je taká, ktorá by mala za následok stratu (alebo zisk) z úverového rizika narúšajúceho účinok zmien v podkladových aktívach na hodnotu zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky, aj keby tieto zmeny boli významné. Naopak, ak počas určitého obdobia dôjde k malej zmene v podkladových aktívach, skutočnosť, že aj malé zmeny v hodnote zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky súvisiace s úverovým rizikom môžu ovplyvniť hodnotu viac než podkladové aktíva, nevytvára prevládanie.
- B6.4.8 Príkladom úverového rizika prevládajúceho nad zabezpečovacím vzťahom je, keď účtovná jednotka zabezpečuje expozíciu voči riziku ceny komodity pomocou derivátu nezabezpečeného kolaterálom. Ak sa protistrane uvedeného derivátu závažne zhorší jej úverová bonita, účinok zmien v úverovej bonite protistrany môže prevážiť nad účinkom zmien ceny komodity na reálnu hodnotu zabezpečovacieho nástroja, zatiaľ čo zmeny v hodnote zabezpečenej položky závisia prevažne od zmien ceny komodity.

#### *Zabezpečovací pomer*

- B6.4.9 V súlade s požiadavkami na účinnosť zabezpečenia musí byť zabezpečovací pomer zabezpečovacieho vzťahu rovnaký ako ten, ktorý vyplýva z množstva zabezpečenej položky, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti zabezpečuje, a z množstva zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka skutočne použije na zabezpečenie uvedeného množstva zabezpečenej položky. Preto ak účtovná jednotka zabezpečuje menej než 100 percent expozície pri položke, napríklad 85 percent, musí určiť zabezpečovací vzťah pomocou zabezpečovacieho nástroja, ktorý je rovnaký ako ten, ktorý vyplýva z 85 percent expozície a z množstva zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka skutočne použije na zabezpečenie uvedených 85 percent. Podobne ak účtovná jednotka napríklad zabezpečuje expozíciu pomocou nominálnej hodnoty vo výške 40 podielov finančného nástroja, musí určiť zabezpečovací vzťah použitím zabezpečovacieho pomeru, ktorý je rovnaký ako ten, ktorý vyplýva z uvedeného množstva 40 podielov (t. j. účtovná jednotka nesmie použiť zabezpečovací pomer na základe vyššieho množstva podielov, ktoré môže celkovo držať, alebo menšieho množstva podielov) a z množstva zabezpečenej položky, ktoré skutočne zabezpečuje pomocou uvedených 40 podielov.

- B6.4.10 Určenie zabezpečovacieho vzťahu použitím rovnakého zabezpečovacieho pomeru ako je ten, ktorý vyplýva z množstiev zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka skutočne používa, však neodráža nerovnováhu medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktorá by následne vytvorila neúčinnosť zabezpečenia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je vykázaná), ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia. Na účely určenia zabezpečovacieho vzťahu musí preto účtovná jednotka upraviť zabezpečovací pomer, ktorý vyplýva z množstiev zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka skutočne používa, ak je to potrebné na zamedzenie takej nerovnováhy.
- B6.4.11 Ako príklady relevantných úvah pri posudzovaní toho, či účtovný výsledok nie je konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia, možno uviesť:
- či je zamýšľaný zabezpečovací pomer stanovený, aby sa zamedzilo vykázaniu neúčinnosti zabezpečenia pri zabezpečovaní peňažných tokov, alebo aby sa vykonali úpravy zabezpečenia reálnej hodnoty pri viacerých zabezpečených položkách s cieľom zvýšiť používanie účtovania reálnej hodnoty, avšak bez vzájomného započítavania zmien reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja; a
  - či existuje komerčný dôvod pre konkrétne váhy zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, aj keď sa tak vytvára neúčinnosť zabezpečenia. Účtovná jednotka napríklad uzatvára a určuje množstvo zabezpečovacieho nástroja, ktoré nie je množstvom, ktoré stanovila ako najlepšie zabezpečenie zabezpečenej položky, pretože štandardný objem zabezpečovacích nástrojov jej neumožňuje uzatvoriť také isté množstvo zabezpečovacieho nástroja („problematika veľkosti lotov“). Ako príklad možno uviesť účtovnú jednotku, ktorá zabezpečuje nákupy 100 ton kávy štandardnými zmluvami o futures na kávu, pričom veľkosť zmluvy je 37500 libier. Účtovná jednotka by mohla použiť na zabezpečenie objemu nákupu vo výške 100 ton len päť alebo šesť zmlúv (ekvivalent 85,0 a 102,1 tony). V takom prípade účtovná jednotka určí zabezpečovací vzťah použitím zabezpečovacieho pomeru, ktorý vyplýva z počtu zmlúv o futures na kávu, ktoré skutočne používa, pretože neúčinnosť zabezpečenia vyplývajúca z nesúladu vo váhach zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja by nemala za následok účtovný výsledok, ktorý nie je konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia.

*Frekvencia posudzovania, či sú splnené požiadavky účinnosti zabezpečenia*

- B6.4.12 Účtovná jednotka posudzuje k začiatku zabezpečovacieho vzťahu a na priebežnom základe, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky na účinnosť zabezpečenia. Účtovná jednotka vykonáva priebežné posudzovanie minimálne ku každému dátumu vykazovania alebo pri významnej zmene okolností, ktoré majú vplyv na požiadavky na účinnosť zabezpečenia, podľa toho, čo nastane skôr. Posudzovanie sa týka očakávaní vo vzťahu k účinnosti zabezpečenia, a preto je zamerané len na budúcnosť.

*Metódy posudzovania, či sú splnené požiadavky účinnosti zabezpečenia*

- B6.4.13 V tomto štandarde nie je stanovená metóda posudzovania toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky účinnosti zabezpečenia. Účtovná jednotka však používa metódu, ktorá zachytáva relevantné charakteristiky zabezpečovacieho vzťahu vrátane príčin neúčinnosti zabezpečenia. V závislosti od uvedených faktorov môže pri tejto metóde ísť o kvalitatívne alebo kvantitatívne posúdenie.
- B6.4.14 Napríklad, keď sa kritické podmienky (ako je nominálna hodnota, splatnosť a podkladové aktívum) zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky zhodujú alebo sú úzko zosúladené, účtovná jednotka môže na základe kvalitatívneho posúdenia uvedených kritických podmienok dospieť k záveru, že zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka majú hodnoty, ktoré sa budú všeobecne pohybovať opačným smerom z dôvodu rovnakého rizika, a že preto medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom existuje ekonomický vzťah (pozri odseky B6.4.4 až B6.4.6).

- B6.4.15 Skutočnosť, že derivát je v peniazoch alebo mimo peňazí, keď je určený za zabezpečovací nástroj, sama osebe neznamená, že kvalitatívne posúdenie je nevhodné. Závisí od skutočností, či by neúčinnosť zabezpečenia vyplývajúca z uvedenej skutočnosti mohla mať rozsah, ktorý by kvalitatívne posúdenie primerane nezachytilo.
- B6.4.16 Naopak, ak kritické podmienky zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky nie sú úzko zosúladené, existuje zvýšená úroveň neistoty, pokiaľ ide o rozsah vzájomného započítania. Účinnosť zabezpečenia počas trvania zabezpečovacieho vzťahu je následne ťažšie predvídať. V takej situácii by účtovná jednotka mohla dospieť k záveru len na základe kvantitatívneho posúdenia, že medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom existuje ekonomický vzťah (pozri odseky B6.4.4 – B6.4.6). V niektorých situáciách by mohlo byť potrebné na posúdenie toho, či zabezpečovací pomer použitý na určenie zabezpečovacieho vzťahu spĺňa požiadavky účinnosti zabezpečenia, takisto kvantitatívne posúdenie (pozri odseky B6.4.9 až B6.4.11). Účtovná jednotka môže na uvedené dva rôzne účely použiť rovnaké alebo odlišné metódy.
- B6.4.17 Ak dôjde k zmenám v okolnostiach, ktoré ovplyvňujú účinnosť zabezpečenia, účtovná jednotka bude možno musieť zmeniť metódu posudzovania toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky na účinnosť zabezpečenia, s cieľom zabezpečiť, aby boli relevantné charakteristiky zabezpečovacieho vzťahu vrátane príčin neúčinnosti zabezpečenia aj naďalej zachytené.
- B6.4.18 Hlavným zdrojom informácií na vykonanie posúdenia toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky na účinnosť zabezpečenia, je riadenie rizík účtovnej jednotky. To znamená, že informácie (alebo analýzy) týkajúce sa riadenia používané na účely rozhodovania sa môžu použiť ako základ pre posúdenie toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky na účinnosť zabezpečenia.
- B6.4.19 Dokumentácia zabezpečovacieho vzťahu účtovnej jednotky zahŕňa spôsob, akým bude posudzovať požiadavky na účinnosť zabezpečenia, ako aj použitú metódu či metódy. Dokumentácia zabezpečovacieho vzťahu sa aktualizuje pri každej zmene metód (pozri odsek B6.4.17).

### Účtovanie kvalifikovaných zabezpečovacích vzťahov (Oddiel 6.5)

- B6.5.1 Príkladom zabezpečenia reálnej hodnoty je zabezpečenie expozície voči zmenám reálnej hodnoty dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou v dôsledku zmien úrokových sadzieb. Do takéhoto zabezpečenia by mohol vstúpiť emitent alebo držiteľ.
- B6.5.2 Účelom zabezpečenia peňažných tokov je odložiť zisk alebo stratu pri zabezpečovacom nástroji do obdobia alebo období, v ktorých zabezpečené očakávané budúce peňažné toky ovplyvnia výsledok hospodárenia. Príkladom zabezpečenia peňažných tokov je použitie swapu, ktorým sa vymení dlh s pohyblivou sadzbou (oceňovaný buď amortizovanou hodnotou alebo reálnou hodnotou) za dlh s pevne stanovenou sadzbou (t. j. zabezpečenie budúcej transakcie, v ktorej budúce úrokové platby predstavujú zabezpečované budúce peňažné toky). Naproti tomu očakávaný nákup nástroja vlastného imania, ktorý po tom, ako sa nadobudne, bude účtovaný v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia, je príkladom položky, ktorá nemôže byť zabezpečenou položkou v zabezpečení peňažných tokov, pretože žiadny zisk ani strata pri zabezpečovacom nástroji, ktoré by boli odložené, by sa nemohli náležite reklasifikovať do výsledku hospodárenia počas obdobia, v ktorom by sa dosiahlo vzájomné započítanie. Z rovnakého dôvodu očakávaný nákup nástroja vlastného imania, ktorý po tom, ako sa nadobudne, bude účtovaný v reálnej hodnote, pričom zmeny reálnej hodnoty budú prezentované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, takisto nemôže byť zabezpečenou položkou v zabezpečení peňažných tokov.



- B6.5.3 Zabezpečenie nepodmieneného záväzku (napríklad zabezpečenie voči zmene v cene paliva v rámci nevykázaného zmluvného záväzku elektrárne nakúpiť palivo za pevne stanovenú cenu) je zabezpečením expozície voči zmene reálnej hodnoty. Preto je takéto zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty. Preto je takéto zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty, v súlade s odsekom 6.5.4 by sa však zabezpečenie kurzového rizika nepodmieneného záväzku mohlo alternatívne účtovať aj ako zabezpečenie peňažných tokov.

*Oceňovanie neúčinnosti zabezpečenia*

- B6.5.4 Účtovná jednotka pri oceňovaní neúčinnosti zabezpečenia zohľadňuje časovú hodnotu peňazí. V dôsledku toho účtovná jednotka stanoví hodnotu zabezpečenej položky na základe súčasnej hodnoty, a preto zmena hodnoty zabezpečenej položky zahŕňa aj účinok časovej hodnoty peňazí.
- B6.5.5 S cieľom vypočítať zmenu hodnoty zabezpečenej položky na účely ocenenia neúčinnosti zabezpečenia účtovná jednotka môže použiť derivát, ktorého podmienky by sa zhodovali s kritickými podmienkami zabezpečenej položky (toto sa vo všeobecnosti označuje ako „hypotetický derivát“) a ktorý, napríklad pri zabezpečení očakávanej transakcie, by bol kalibrován za použitia úrovne zabezpečenej ceny (alebo sadzby). Ak by zabezpečenie napríklad platilo pre dvojstranné riziko na súčasnej trhovej úrovni, hypotetický derivát by predstavoval hypotetickú forwardovú zmluvu, ktorá je v čase určenia zabezpečovacieho vzťahu kalibrovaná na nulovú hodnotu. Ak by zabezpečenie napríklad platilo pre jednostranné riziko, hypotetický derivát by predstavoval vnútornú hodnotu hypotetickej opcie, ktorá v čase určenia zabezpečovacieho vzťahu je na peniazoch, ak úroveň zabezpečenej ceny zodpovedá súčasnej trhovej úrovni, alebo mimo peňazí, ak úroveň zabezpečenej ceny je nad (alebo pri zabezpečení dlhej pozície pod) súčasnou trhovou úrovňou. Použitie hypotetického derivátu predstavuje jeden možný spôsob výpočtu zmeny hodnoty zabezpečenej položky. Hypotetický derivát kopíruje zabezpečenú položku, a tak vedie k rovnakému výsledku, ako keby uvedená zmena hodnoty bola stanovená na základe odlišného prístupu. Používanie „hypotetického derivátu“ preto nie je vlastne metódou, ale matematickým prostriedkom, ktorý možno použiť len na výpočet hodnoty zabezpečenej položky. V dôsledku toho sa „hypotetický derivát“ nemôže použiť tak, aby zahrnul do hodnoty zabezpečenej položky prvky, ktoré existujú len v zabezpečovacom nástroji (avšak nie v zabezpečenej položke). Príkladom je dlh denominovaný v cudzej mene (bez ohľadu na to, či ide o dlh s pevne stanovenou sadzbou alebo s premenlivou sadzbou). Pri použití hypotetického derivátu na výpočet zmeny hodnoty takého dlhu alebo súčasnej hodnoty kumulovanej zmeny jeho peňažných tokov hypotetický derivát nemôže jednoducho stanoviť poplatok za výmenu rôznych mien, aj keď skutočné deriváty, v rámci ktorých sa rôzne meny vymieňajú, môžu takéto poplatok zahŕňať (napríklad krížové menovo-úrokové swapy).
- B6.5.6 Zmena hodnoty zabezpečenej položky stanovená použitím hypotetického derivátu sa môže použiť aj na účely posúdenia toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky na účinnosť zabezpečenia.

*Opätovné vyváženie zabezpečovacieho vzťahu a zmeny zabezpečovacieho pomeru*

- B6.5.7 Pri opätovnom vyvážení ide o úpravy vykonané v určených množstvách zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja už existujúceho zabezpečovacieho vzťahu na účely zachovania zabezpečovacieho pomeru, ktorý spĺňa požiadavky na účinnosť zabezpečenia. Zmeny určených množstiev zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja na iný účel nepredstavujú opätovné vyváženie na účely tohto štandardu.
- B6.5.8 Opätovné vyváženie sa účtuje ako pokračovanie zabezpečovacieho vzťahu v súlade s odsekmi B6.5.9 až B6.5.21. Pri opätovnom vyvážení sa neúčinnosť zabezpečenia zabezpečovacieho vzťahu stanovuje a vykazuje okamžite pred úpravou zabezpečovacieho vzťahu.



- B6.5.9 Úprava zabezpečovacieho pomeru umožňuje účtovnej jednotke reagovať na zmeny vo vzťahu medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou, ktoré vyplývajú z ich podkladových aktív alebo premenných rizika. Napríklad zabezpečovací vzťah, v ktorom zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka vykazujú rôzne, avšak súvisiace zmeny podkladových aktív v reakcii na zmenu vo vzťahu medzi danými dvomi podkladovými aktívami (napríklad rôzne, avšak súvisiace referenčné indexy, sadzby alebo ceny). Opätovné vyváženie tak umožňuje pokračovať v zabezpečovacom vzťahu v situáciách, v ktorých sa vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou zmení spôsobom, ktorý možno kompenzovať úpravou zabezpečovacieho pomeru.
- B6.5.10 Účtovná jednotka napríklad zabezpečuje expozíciu voči cudzej mene A pomocou menového derivátu odkazujúcim na cudziu menu B, pričom cudzie meny A a B sú viazané (t. j. ich výmenný kurz sa drží v pásme alebo je na úrovni výmenného kurzu stanoveného centrálnou bankou alebo iným orgánom). Ak by sa výmenný kurz medzi cudzou menou A a cudzou menou B zmenil (t. j. stanovilo by sa nové pásmo alebo nový výmenný kurz), opätovným vyvážením zabezpečovacieho vzťahu s cieľom premietnuť nový výmenný kurz by sa zabezpečilo, aby zabezpečovací vzťah aj naďalej spĺňal požiadavku na účinnosť zabezpečenia pre zabezpečovací pomer za nových okolností. Naopak, ak by pri menovom deriváte došlo k zlyhaniu, zmenou zabezpečovacieho pomeru by sa nemohlo zabezpečiť, aby zabezpečovací vzťah aj naďalej spĺňal požiadavku na účinnosť zabezpečenia. Opätovné vyváženie tak nedovoľuje pokračovať v zabezpečovacom vzťahu v situáciách, v ktorých sa vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou zmení spôsobom, ktorý nemožno kompenzovať úpravou zabezpečovacieho pomeru.
- B6.5.11 Nie každá zmena v rozsahu vzájomného započítania medzi zmenami reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja a reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi zabezpečenej položky predstavuje zmenu vo vzťahu medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou. Účtovná jednotka analyzuje príčiny neúčinnosti zabezpečenia, pri ktorých očakávala, že ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho trvania, a vyhodnotí, či zmeny v rozsahu vzájomného započítania:
- a) sú fluktuáciami okolo zabezpečovacieho pomeru, ktorý zostáva platný (t. j. naďalej primerane odráža vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou); alebo
  - b) poukazujú na to, že zabezpečovací pomer už primerane neodráža vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou.
- Účtovná jednotka vykonáva toto vyhodnotenie na základe požiadavky na účinnosť zabezpečenia pre zabezpečovací pomer, t. j. s cieľom zabezpečiť, aby zabezpečovací vzťah neodrážal nerovnováhu medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktorá by vytvorila neúčinnosť zabezpečenia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je vykázaná), ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia. Toto vyhodnotenie si tak vyžaduje úsudok.
- B6.5.12 Fluktuácia okolo konštantného zabezpečovacieho pomeru (a tým súvisiaca neúčinnosť zabezpečenia) nemôže byť zmenšená úpravou zabezpečovacieho pomeru v reakcii na každý osobitný výsledok. Za takých okolností je zmena v rozsahu vzájomného započítania preto záležitosťou oceňovania a vykazovania neúčinnosti zabezpečenia, nevyžaduje si však opätovné vyváženie.

- B6.5.13 Naopak, ak zmeny v rozsahu vzájomného započítania poukazujú na to, že fluktuácia je okolo zabezpečovacieho pomeru, ktorý je odlišný od zabezpečovacieho pomeru, ktorý sa v súčasnosti používa pre uvedený zabezpečovací vzťah, alebo že existuje trend odklonu od uvedeného zabezpečovacieho pomeru, neúčinnosť zabezpečenia sa môže znížiť úpravou zabezpečovacieho pomeru, zatiaľ čo ponechanie zabezpečovacieho pomeru by čoraz viac vytváralo neúčinnosť zabezpečenia. Za takých okolností musí účtovná jednotka preto vyhodnotiť, či zabezpečovací vzťah odráža nerovnováhu medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktorá by vytvorila neúčinnosť zabezpečenia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je vykázaná), ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia. Ak je zabezpečovací pomer upravený, ovplyvňuje aj oceňovanie a vykazovanie neúčinnosti zabezpečenia, pretože pri opätovnom vyvážení sa neúčinnosť zabezpečenia zabezpečovacieho vzťahu musí stanoviť a vykázat okamžite pred úpravou zabezpečovacieho vzťahu v súlade s odsekom B6.5.8.
- B6.5.14 Opätovné vyváženie znamená, že na účely účtovania zabezpečenia účtovná jednotka po začatí zabezpečovacieho vzťahu upraví množstvá zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky v reakcii na zmeny v okolnostiach, ktoré ovplyvňujú zabezpečovací pomer uvedeného zabezpečovacieho vzťahu. Uvedená úprava by obvykle mala odrážať úpravy v množstvách zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky, ktoré skutočne používa. Účtovná jednotka však musí upraviť zabezpečovací pomer, ktorý vyplýva z množstiev zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja, ktoré skutočne používa, ak:
- by zabezpečovací pomer, ktorý vyplýva zo zmien množstiev zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky, ktoré účtovná jednotka skutočne používa, odrážal nerovnováhu, ktorá by vytvárala neúčinnosť zabezpečenia, ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia; alebo
  - by si účtovná jednotka ponechala množstvá zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky, ktoré skutočne používa, majúce za následok zabezpečovací pomer, ktorý by za nových okolností odrážal nerovnováhu, ktorá by vytvorila neúčinnosť zabezpečenia, ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia (t. j. účtovná jednotka nesmie vytvoriť nerovnováhu vynechaním úpravy zabezpečovacieho pomeru).
- B6.5.15 Opätovné vyváženie sa nepoužíva, ak sa cieľ riadenia rizík pre zabezpečovací vzťah zmenil. Namiesto toho by sa malo účtovanie zabezpečenia pre uvedený zabezpečovací vzťah ukončiť (napriek tomu, že účtovná jednotka by mohla určiť nový zabezpečovací vzťah, ktorý zahŕňa zabezpečovací nástroj alebo zabezpečenú položku predchádzajúceho zabezpečovacieho vzťahu, ako je opísané v odseku B6.5.28).
- B6.5.16 Ak je zabezpečovací vzťah opätovne vyvážený, úprava zabezpečovacieho pomeru sa môže uskutočniť rôznymi spôsobmi:
- váha zabezpečenej položky sa môže zvýšiť (čím sa zároveň znižuje váha zabezpečovacieho nástroja):
    - zvýšením objemu zabezpečenej položky; alebo
    - znížením objemu zabezpečovacieho nástroja;
  - váha zabezpečovacieho nástroja sa môže zvýšiť (čím sa zároveň znižuje váha zabezpečenej položky):
    - zvýšením objemu zabezpečovacieho nástroja; alebo
    - znížením objemu zabezpečenej položky.

Zmeny v objeme sa vzťahujú na množstvá, ktoré tvoria časť zabezpečovacieho vzťahu. Zníženia v objemoch preto nevyhnutne neznamenajú, že položky alebo transakcie už neexistujú alebo že sa už neočakáva ich výskyt, ale že netvoria časť zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad zníženie objemu zabezpečovacieho nástroja môže mať ten následok, že účtovná jednotka si ponechá derivát, avšak len časť z neho môže zostať zabezpečovacím nástrojom zabezpečovacieho vzťahu. K tomu by mohlo dôjsť vtedy, ak by sa opätovné vyváženie uskutočnilo len znížením objemu zabezpečovacieho nástroja v zabezpečovacom vzťahu, no účtovná jednotka by si ponechala objem, ktorý by už nebol potrebný. V takom prípade by sa neurčená časť derivátu účtovala v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia (pokiaľ by sa neurčila za zabezpečovací nástroj v inom zabezpečovacom vzťahu).

- B6.5.17 Úpravou zabezpečovacieho pomeru zvýšením objemu zabezpečenej položky nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien hodnoty zabezpečenej položky v súvislosti s predchádzajúcim určeným objemom. Zmeny v hodnote zabezpečenej položky však od dátumu opätovného vyváženia zahŕňajú aj zmenu v hodnote doplňujúceho objemu zabezpečenej položky. Tieto zmeny sa oceňujú od dátumu opätovného vyváženia a odkazom na tento dátum opätovného vyváženia namiesto dátumu, ku ktorému bol zabezpečovací vzťah určený. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila objem vo výške 100 ton komodity za forwardovú cenu 80 MJ (forwardová cena pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu) a doplnila objem 10 ton pri opätovnom vyvážení, keď forwardová cena bola 90 MJ, zabezpečenú položku by po opätovnom vyvážení tvorili dve vrstvy: 100 ton zabezpečených za 80 MJ a 10 ton zabezpečených za 90 MJ.
- B6.5.18 Úpravou zabezpečovacieho pomeru znížením objemu zabezpečovacieho nástroja nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny v hodnote zabezpečenej položky. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja v súvislosti s objemom, ktorý je aj naďalej určený. Od dátumu opätovného vyváženia však objem, o ktorý sa zabezpečovací nástroj znížil, už netvorí časť zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila cenové riziko komodity pomocou objemu derivátu vo výške 100 ton ako zabezpečovací nástroj a pri opätovnom vyvážení zníži uvedený objem o 10 ton, nominálna hodnota vo výške 90 ton objemu zabezpečovacieho nástroja by sa zachovala [pozri odsek B6.5.16, pokiaľ ide o dôsledky pre objem derivátu (t. j. 10 ton), ktorý už netvorí časť zabezpečovacieho vzťahu].
- B6.5.19 Úpravou zabezpečovacieho pomeru znížením objemu zabezpečovacieho nástroja nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny v hodnote zabezpečenej položky. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja v súvislosti s predchádzajúcim určeným objemom. Zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja však od dátumu opätovného vyváženia zahŕňajú aj zmeny v hodnote doplňujúceho objemu zabezpečovacieho nástroja. Tieto zmeny sa oceňujú od dátumu opätovného vyváženia a odkazom na dátum tohto opätovného vyváženia namiesto dátumu, ku ktorému bol zabezpečovací vzťah určený. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila cenové riziko komodity pomocou objemu derivátu vo výške 100 ton ako zabezpečovací nástroj a pri opätovnom vyvážení pridala objem vo výške 10 ton, zabezpečovací nástroj by po opätovnom vyvážení tvoril celkový objem derivátu vo výške 110 ton. Zmena reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja zodpovedá celkovej zmene reálnej hodnoty derivátov, ktoré tvoria celkový objem vo výške 110 ton. Tieto deriváty by mohli mať (a pravdepodobne by mali) rôzne kritické podmienky, ako sú ich forwardové sadzby, pretože boli uzatvorené v rôznom čase (vrátane možnosti určenia derivátov v zabezpečovacích vzťahoch po ich prvotnom zaúčtovaní).
- B6.5.20 Úpravou zabezpečovacieho pomeru zvýšením objemu zabezpečenej položky nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien v hodnote zabezpečenej položky v súvislosti s objemom, ktorý je aj naďalej určený. Od dátumu opätovného vyváženia však objem, o ktorý sa zabezpečená položka znížila, už netvorí časť zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila objem vo výške 100 ton komodity za forwardovú cenu 80 MJ a uvedený objem pri opätovnom vyvážení zníži o 10 ton, zabezpečená položka by po opätovnom vyvážení bola vo výške 90 ton zabezpečených za 80 MJ. 10 ton zabezpečenej položky, ktoré už netvoria časť zabezpečovacieho vzťahu, by sa účtovali v súlade s požiadavkami pre ukončenie účtovania zabezpečenia (pozri odseky 6.5.6 až 6.5.7 a B6.5.22 až B6.5.28).

- B6.5.21 Pri opätovnom vyvážení zabezpečovacieho vzťahu účtovná jednotka aktualizuje svoju analýzu príčin neúčinnosti zabezpečenia, pri ktorých sa očakáva, že ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho (zostávajúceho) trvania (pozri odsek B6.4.2). Dokumentácia zabezpečovacieho vzťahu sa zodpovedajúcim spôsobom aktualizuje.

*Ukončenie účtovania zabezpečenia*

- B6.5.22 Ukončenie účtovania zabezpečenia sa uplatňuje prospektívne od dátumu, ku ktorému už nie sú splnené kvalifikačné kritériá.

- B6.5.23 Účtovná jednotka nesmie ukončiť určenie, a tým ukončiť zabezpečovací vzťah, ktorý:

- a) stále spĺňa cieľ riadenia rizík, na základe ktorého splnil podmienky na účtovanie zabezpečenia (t. j. účtovná jednotka stále sleduje uvedený cieľ riadenia rizík); a
- b) aj naďalej spĺňa všetky ostatné kvalifikačné kritériá (po prípadnom zohľadnení akéhokoľvek opätovného vyváženia zabezpečovacieho vzťahu).

- B6.5.24 Na účely tohto štandardu sa rozlišuje medzi stratégiou riadenia rizík účtovnej jednotky a jej cieľmi riadenia rizík. Stratégia riadenia rizík sa stanovuje na najvyššej úrovni, na ktorej účtovná jednotka určuje, ako bude riadiť svoje riziká. V stratégiách riadenia rizík sú obvykle uvedené riziká, ktorým je účtovná jednotka vystavená, a je v nich stanovené, ako bude účtovná jednotka na ne reagovať. Stratégia riadenia rizík je zavedená obvykle na dlhšie obdobie a môže zahŕňať určitú mieru flexibility pri reakcii na zmeny okolností, ktoré nastanú počas trvania uvedenej stratégie (napríklad rôzna úroková sadzba alebo úrovne cien komodít, ktoré majú za následok rôznych rozsah zabezpečenia). Toto je zvyčajne stanovené vo všeobecnom dokumente, ktorý sa komunikuje prostredníctvom postupov s konkrétnejšími usmerneniami v rámci účtovnej jednotky smerom nadol. Naproti tomu sa cieľ riadenia rizík pre zabezpečovací vzťah uplatňuje na úrovni konkrétneho zabezpečovacieho vzťahu. Vzťahuje sa na spôsob, akým sa určitý zabezpečovací nástroj, ktorý sa určil, používa na zabezpečenie konkrétnej expozície, ktorá bola určená za zabezpečenú položku. Stratégia riadenia rizík sa preto môže týkať mnohých rôznych zabezpečovacích vzťahov, ktorých ciele riadenia rizík sa týkajú vykonania uvedenej celkovej stratégie riadenia rizík. Napríklad:

- a) Účtovná jednotka má stratégiu riadenia svojej úrokovej expozície pri dlhovom financovaní, v ktorej sú stanovené rozsahy pre celú účtovnú jednotku pre kombináciu financovania s premenlivou sadzbou a pevne stanovenou sadzbou. Stratégia pozostáva zo zachovania 20 až 40 percent dlhu na pevne stanovených sadzbách. Účtovná jednotka občas rozhoduje o spôsobe vykonania tejto stratégie (t. j. kam sa sama umiestni v rámci rozsahu 20 až 40 percent pri expozícii s pevne stanovenou sadzbou) v závislosti od stupňa úrokových sadzieb. Ak sú úrokové sadzby nízke, účtovná jednotka stanoví pevný úrok pre väčšiu časť dlhu, než by tomu bolo v prípade vysokých úrokových sadzieb. Dlh účtovnej jednotky predstavuje dlh s premenlivou sadzbou vo výške 100 MJ, z čoho 30 MJ je formou swapu vymenených na expozíciu s pevne stanovenou sadzbou. Účtovná jednotka využije nízke úrokové sadzby na emisiu dodatočného dlhu vo výške 50 MJ na financovanie rozsiahlej investície, čo účtovná jednotka urobí emisiou dlhopisu s pevne stanovenou sadzbou. Vzhľadom na nízke úrokové sadzby sa účtovná jednotka rozhodne stanoviť svoju pevnú úrokovú expozíciu na 40 percent celkového dlhu znížením rozsahu, v ktorom predtým zabezpečila svoju expozíciu s premenlivou sadzbou, o 20 MJ, z čoho vyplýva expozícia s pevne stanovenou sadzbou vo výške 60 MJ. V tejto situácii zostáva samotná stratégia riadenia rizík nezmenená. Na rozdiel od toho sa však plnenie uvedenej stratégie účtovnou jednotkou zmenilo a to znamená, že pri expozícii s premenlivou sadzbou vo výške 20 MJ, ktorá bola predtým zabezpečená, sa cieľ riadenia rizík zmenil (t. j. na úrovni zabezpečovacieho vzťahu). Preto musí byť v tejto situácii účtovanie zabezpečenia pri 20 MJ predtým zabezpečenej expozície s premenlivou sadzbou ukončené. Mohlo by to zahŕňať zníženie swapovej pozície o nominálnu hodnotu 20 MJ, v závislosti od okolností si však môže účtovná jednotka uvedený swapový objem ponechať a napríklad ho použiť na zabezpečenie inej expozície, alebo sa môže stať súčasťou obchodnej knihy. Naopak, ak účtovná jednotka namiesto toho vymenila formou swapu časť svojho nového dlhu s pevne stanovenou sadzbou na expozíciu s premenlivou sadzbou, účtovanie zabezpečenia by muselo pre jej predtým zabezpečenú expozíciu s premenlivou sadzbou pokračovať.

- b) Niektoré expozície vyplývajú z pozícií, ktoré sa často menia, napríklad úrokové riziko otvoreného portfólia dlhových nástrojov. Pridanie nových dlhových nástrojov a ukončenie vykazovania dlhových nástrojov nepretržite menia uvedenú expozíciu (t. j. odlišuje sa od jednoduchého uzavretia splatnej pozície). Je to dynamický proces, v ktorom expozícia aj zabezpečovacie nástroje použité na jej správu nezostávajú dlho rovnaké. Účtovná jednotka s takouto expozíciou preto pri zmenách expozície často upravuje zabezpečovacie nástroje používané na riadenie úrokového rizika. Napríklad dlhové nástroje s 24-mesačnou zostávajúcou splatnosťou sú určené za zabezpečovaciu položku pre úrokové riziko na 24 mesiacov. Rovnaký postup sa používa pri iných časových skupinách alebo dobách splatnosti. Po krátkom časovom období účtovná jednotka ukončí všetky, niektoré alebo časť predtým určených zabezpečovacích vzťahov pre doby splatnosti a určí nové zabezpečovacie vzťahy pre doby splatnosti na základe ich veľkosti a zabezpečovacích nástrojov, ktoré existujú v danom čase. Ukončenie účtovania zabezpečenia v tejto situácii odráža to, že uvedené zabezpečovacie vzťahy sú stanovené takým spôsobom, že účtovná jednotka vníma zabezpečovací nástroj a novú zabezpečenú položku namiesto toho, aby vníma zabezpečovací nástroj a zabezpečenú položku, ktoré boli určené predtým. Stratégia riadenia rizík zostáva rovnaká, no neexistuje žiadny cieľ riadenia rizík, ktorý pokračuje pre dané predtým určené zabezpečovacie vzťahy, ktoré už neexistujú ako také. V takej situácii sa ukončenie účtovania zabezpečenia vzťahuje na rozsah, v akom sa cieľ riadenia rizík zmenil. Toto závisí od situácie účtovnej jednotky a mohlo by to napríklad ovplyvniť všetky alebo len niektoré zabezpečovacie vzťahy doby splatnosti, alebo len časť zabezpečovacieho vzťahu.
- c) Účtovná jednotka má stratégiu riadenia rizík, prostredníctvom ktorej riadi kurzové riziko očakávaných predajov a vyplývajúce pohľadávky. V rámci uvedenej stratégie účtovná jednotka riadi kurzové riziko ako konkrétny zabezpečovací vzťah len do momentu vykázania pohľadávky. Potom už účtovná jednotka neriadi kurzové riziko na základe uvedeného konkrétneho zabezpečovacieho vzťahu. Namiesto toho riadi spoločne kurzové riziko z pohľadávok, záväzkov a derivátov (ktoré sa nevzťahujú na očakávané transakcie, ku ktorým ešte nedošlo) denominovaných v rovnakej cudzej mene. Na účely účtovania to funguje ako „prirodzené“ zabezpečenie, pretože zisky a straty z kurzového rizika pri všetkých uvedených položkách sa okamžite vykazujú vo výsledku hospodárenia. Následne platí, že ak je zabezpečovací vzťah na účely účtovania určený na obdobie do dátumu platby, musí byť ukončený, keď sa pohľadávka vykáže, pretože cieľ riadenia rizík pôvodného zabezpečovacieho vzťahu už neplatí. Kurzové riziko sa teraz riadi v rámci rovnakej stratégie, ale na odlišnom základe. Naopak, ak mala účtovná jednotka iný cieľ riadenia rizík a riadila kurzové riziko ako jeden nepretržitý zabezpečovací vzťah konkrétne pre uvedený objem očakávaných predajov a vyplývajúcu pohľadávku do dátumu vysporiadania, účtovanie zabezpečenia by pokračovalo do uvedeného dátumu.

B6.5.25 Ukončenie účtovania zabezpečenia môže ovplyvniť:

- a) zabezpečovací vzťah ako celok alebo
- b) časť zabezpečovacieho vzťahu (čo znamená, že účtovanie zabezpečenia pokračuje pre zvyšok zabezpečovacieho vzťahu).

B6.5.26 Zabezpečovací vzťah sa ukončí ako celok, keď už prestane spĺňať kvalifikačné kritériá ako celok. Napríklad:

- a) zabezpečovací vzťah už nespĺňa cieľ riadenia rizík, na základe ktorého splnil podmienky na účtovanie zabezpečenia (t. j. účtovná jednotka už nesleduje uvedený cieľ riadenia rizík);
- b) zabezpečovací nástroj alebo nástroje boli predané alebo ukončené (vo vzťahu k celému objemu, ktorý bol časťou zabezpečovacieho vzťahu); alebo
- c) medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom už nie je ekonomický vzťah, alebo účinok úverového rizika začína prevládať nad zmenami hodnoty, ktoré vyplývajú z uvedeného ekonomického vzťahu.

B6.5.27 Časť zabezpečovacieho vzťahu sa ukončí (a účtovanie zabezpečenia pokračuje pre jeho zvyšok), keď kvalifikačné kritériá prestane spĺňať len časť zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad:

- a) pri opätovnom vyvážení zabezpečovacieho vzťahu môže byť zabezpečovací pomer upravený takým spôsobom, že určitý objem zabezpečenej položky už netvorí časť zabezpečovacieho vzťahu (pozri odsek B6.5.20); účtovanie zabezpečenia je teda ukončené len pre objem zabezpečenej položky, ktorý už netvorí časť zabezpečovacieho vzťahu; alebo
- b) keď výskyt určitého objemu zabezpečenej položky, ktorá je očakávanou transakciou (alebo jej zložkou), už nie je vysoko pravdepodobný, účtovanie zabezpečenia sa ukončí len pre objem zabezpečenej položky, ktorého výskyt už nie je vysoko pravdepodobný. Ak však účtovná jednotka v minulosti určovala zabezpečenia očakávaných transakcií a následne stanovila, že očakávané transakcie sa podľa očakávania už nevyskytnú, schopnosť účtovnej jednotky presne predvídať očakávané transakcie je pri predvídaní podobných očakávaných transakcií sponchybná. Toto ovplyvňuje posúdenie toho, či sú podobné očakávané transakcie vysoko pravdepodobné (pozri odsek 6.3.3), a tým aj toho, či sú prípustné ako zabezpečené položky.

B6.5.28 Účtovná jednotka môže určiť nový zabezpečovací vzťah, ktorý zahŕňa zabezpečovací nástroj alebo zabezpečenú položku predchádzajúceho zabezpečovacieho vzťahu, pre ktorý bolo účtovanie zabezpečenia (sčasti alebo ako celok) ukončené. Toto nepredstavuje pokračovanie zabezpečovacieho vzťahu, ale je novým začiatkom. Napríklad:

- a) Pri zabezpečovacom nástroji dochádza k takému závažnému úverovému zhoršeniu, že účtovná jednotka ho nahradí novým zabezpečovacím nástrojom. To znamená, že pôvodný zabezpečovací vzťah nedosiahol cieľ riadenia rizík, a je preto ukončený ako celok. Nový zabezpečovací nástroj je určený za zabezpečenie rovnakej expozície, ktorá bola predtým zabezpečená, a vytvára nový zabezpečovací vzťah. Preto sa zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky oceňujú od dátumu určenia nového zabezpečovacieho vzťahu a s odkazom na dátum určenia nového zabezpečovacieho vzťahu, a nie dátumu, ku ktorému bol pôvodný zabezpečovací vzťah určený.
- b) Zabezpečovací vzťah je ukončený pred koncom jeho trvania. Zabezpečovací nástroj v uvedenom zabezpečovacom vzťahu môže byť určený za zabezpečovací nástroj v inom zabezpečovacom vzťahu (napríklad pri úprave zabezpečovacieho pomeru v prípade opätovného vyváženia zvýšením objemu zabezpečovacieho nástroja alebo pri určení celého nového zabezpečovacieho vzťahu).

#### *Účtovanie časovej hodnoty opcií*

B6.5.29 Opcia sa môže považovať za vzťahujúcu sa na časové obdobie, pretože jej časová hodnota predstavuje poplatok za poskytovanie ochrany pre držiteľa opcie počas určitého časového obdobia. Príslušným aspektom na účely posúdenia, či sa opciou zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu alebo časové obdobie, sú však charakteristiky uvedenej zabezpečenej položky vrátane spôsobu, ako a kedy ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Preto účtovná jednotka posudzuje typ zabezpečenej položky [pozri odsek 6.5.15 písm. a)] na základe povahy zabezpečenej položky (bez ohľadu na to, či je zabezpečovací vzťah zabezpečením peňažných tokov alebo zabezpečením reálnej hodnoty):



- a) Časová hodnota opcie sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, ak je povahou zabezpečenej položky transakcia, pri ktorej má časová hodnota charakter nákladov uvedenej transakcie. Príkladom je situácia, keď sa časová hodnota opcie vzťahuje na zabezpečenú položku, ktorá má za následok vykázanie položky, ktorej prvotné ocenenie zahŕňa transakčné náklady (napríklad účtovná jednotka zabezpečuje nákup komodity, či už ide o očakávanú transakciu alebo nepodmienенý záväzok, voči cenovému riziku komodity a do prvotného ocenenia zásob zahrnie transakčné náklady). V dôsledku zahrnutia časovej hodnoty opcie do prvotného ocenenia určitej zabezpečenej položky časová hodnota ovplyvňuje výsledok hospodárenia v rovnakom čas ako uvedená zabezpečená položka. Podobne by účtovná jednotka, ktorá zabezpečuje predaj komodity, či už ide o očakávanú transakciu alebo nepodmienенý záväzok, zahŕňala časovú hodnotu opcie ako časť nákladov súvisiacich s uvedeným predajom (časová hodnota by sa preto vykazala vo výsledku hospodárenia v rovnakom období ako výnosy z uvedeného zabezpečeného predaja).
- b) Časová hodnota opcie sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, ak je povaha zabezpečenej položky taká, že časová hodnota má charakter nákladov na získanie ochrany voči riziku počas určitého časového obdobia [zabezpečená položka však nemá za následok transakciu, ktorá zodpovedá pojmu transakčných nákladov v súlade s písmenom a)]. Ak sú napríklad zásoby komodity zabezpečené voči zníženiu reálnej hodnoty na šesť mesiacov pomocou komoditnej opcie so zodpovedajúcou životnosťou, časová hodnota opcie by sa alokovala do výsledku hospodárenia (t. j. amortizovaná na systematickom a racionálnom základe) počas uvedeného šesťmesačného obdobia. Ďalším príkladom je zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky, ktorá je zabezpečená na 18 mesiacov pomocou devízovej opcie, čo by malo za následok alokáciu časovej hodnoty opcie počas uvedeného 18-mesačného obdobia.
- B6.5.30 Charakteristiky zabezpečenej položky vrátane toho, ako a kedy zabezpečená položka ovplyvňuje výsledok hospodárenia, takisto ovplyvňujú obdobie, počas ktorého sa amortizuje časová hodnota opcie, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie, ktoré je konzistentné s časovým obdobím, počas ktorého vnútorná hodnota opcie môže ovplyvniť výsledok hospodárenia v súlade s účtovaním zabezpečenia. Ak sa napríklad úroková opcia (cap) použije na poskytnutie ochrany pred zvyšovaním úrokových nákladov pri dlhopise s pohyblivou sadzbou, časová hodnota uvedeného capu sa amortizuje vo výsledku hospodárenia počas rovnakého obdobia, počas ktorého by akákoľvek vnútorná hodnota capu ovplyvnila výsledok hospodárenia:
- a) ak sa prostredníctvom capu zabezpečuje zvýšenie úrokových sadzieb na prvé tri roky z celkovej životnosti dlhopisu s pohyblivou sadzbou v trvaní päť rokov, časová hodnota uvedeného capu sa amortizuje počas prvých troch rokov; alebo
- b) ak pri cape ide o opciu s odloženým začiatkom (forward start opcia), ktorou sa zabezpečuje zvyšovanie úrokových sadzieb na roky dva a tri z celkovej životnosti dlhopisu s pohyblivou sadzbou v trvaní päť rokov, časová hodnota uvedeného capu sa amortizuje počas rokov dva a tri.
- B6.5.31 Účtovanie časovej hodnoty opcií v súlade s odsekom 6.5.15 sa vzťahuje takisto na kombináciu nakúpenej a vypísanej opcie (jedna je predajnou opciou a druhá je kúpnu opciou), ktorá má k dátumu určenia za zabezpečovací nástroj čistú nulovú časovú hodnotu (zvyčajne označovaná ako „zero-cost collar“). V takom prípade účtovná jednotka vykazuje všetky zmeny časovej hodnoty v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, aj keď je kumulovaná zmena časovej hodnoty počas celkového obdobia zabezpečovacieho vzťahu nulová. Ak sa preto časová hodnota opcie vzťahuje na:
- a) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, výška časovej hodnoty ku koncu zabezpečovacieho vzťahu, ktorou sa upravuje zabezpečená položka alebo ktorá sa reklasifikuje do výsledku hospodárenia [pozri odsek 6.5.15 písm. b)], by bola nulová;
- b) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, amortizácia v súvislosti s časovou hodnotou je nulová.

- B6.5.32 Účtovanie časovej hodnoty opcií v súlade s odsekom 6.5.15 platí len vtedy, ak sa časová hodnota vzťahuje na zabezpečenú položku (zosúladená časová hodnota). Časová hodnota opcie sa vzťahuje na zabezpečenú položku, ak sú kritické podmienky opcie (ako je nominálna hodnota, životnosť a podkladové aktívum) zosúladené so zabezpečenou položkou. Ak preto kritické podmienky opcie a zabezpečenej položky nie sú plne zosúladené, účtovná jednotka stanovuje zosúladenú časovú hodnotu, t. j. aké množstvo časovej hodnoty zahrnutej do prirážky (skutočná časová hodnota) sa vzťahuje na zabezpečenú položku (a preto by sa pri nej malo postupovať v súlade s odsekom 6.5.15). Účtovná jednotka stanovuje zosúladenú časovú hodnotu pomocou ocenenia opcie, ktorá by mala kritické podmienky, ktoré sa dokonale zhodujú so zabezpečenou položkou.
- B6.5.33 Ak sa skutočná časová hodnota a zosúladená časová hodnota odlišujú, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania v súlade s odsekom 6.5.15 takto:
- a) ak je skutočná časová hodnota pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu vyššia než zosúladená časová hodnota, účtovná jednotka:
    - i) stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, na základe zosúladenej časovej hodnoty; a
    - ii) účtuje rozdiely v zmenách reálnej hodnoty medzi týmito dvomi časovými hodnotami vo výsledku hospodárenia;
  - b) ak je skutočná časová hodnota pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu nižšia než zosúladená časová hodnota, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, odkazom na nižšiu spomedzi hodnôt z kumulovanej zmeny reálnej hodnoty:
    - i) skutočnej časovej hodnoty; a
    - ii) zosúladenej časovej hodnoty.

Prípadná zvyšná zmena reálnej hodnoty skutočnej časovej hodnoty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

*Účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv a kurzového bázičného rozpätia finančných nástrojov*

- B6.5.34 Forwardová zmluva sa dá považovať za zmluvu vzťahujúcu sa na časové obdobie, pretože jej forwardový prvok predstavuje poplatok za určité časové obdobie (podľa doby splatnosti, pre ktorú je stanovená) Relevantným aspektom na účely posúdenia, či sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu alebo časové obdobie, sú však charakteristiky uvedenej zabezpečenej položky vrátane spôsobu, ako a kedy ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka preto posudzuje typ zabezpečenej položky [pozri odsek 6.5.16 a odsek 6.5.15 písm. a)] na základe povahy zabezpečenej položky (bez ohľadu na to, či je zabezpečovací vzťah zabezpečením peňažných tokov alebo zabezpečením reálnej hodnoty):
- a) Forwardový prvok forwardovej zmluvy sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, ak je povahou zabezpečenej položky transakcia, pre ktorú má forwardový prvok charakter nákladov uvedenej transakcie. Príkladom je situácia, keď sa forwardový prvok vzťahuje na zabezpečenú položku, ktorá má za následok vykázanie položky, ktorej prvotné ocenenie zahŕňa transakčné náklady (napríklad účtovná jednotka zabezpečuje nákup zásob denominovaný v cudzej mene, či už ide o očakávanú transakciu alebo nepodmienený záväzok, voči kurzovému riziku a do prvotného ocenenia zásob zahrnie transakčné náklady). V dôsledku zahrnutia forwardového prvku do prvotného ocenenia danej zabezpečenej položky forwardový prvok ovplyvňuje výsledok hospodárenia v rovnakom čase ako uvedená zabezpečená položka. Podobne účtovná jednotka, ktorá zabezpečuje predaj komodity denominovaný v cudzej mene voči kurzovému riziku, či už ide o očakávanú transakciu alebo nepodmienený záväzok, by zahrnula forwardový prvok ako časť nákladov, ktoré sú spojené s uvedeným predajom (forwardový prvok by sa preto vykázal vo výsledku hospodárenia v rovnakom období ako výnosy z uvedeného zabezpečeného predaja).

- b) Forwardový prvok forwardovej zmluvy sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, ak je povaha zabezpečenej položky taká, že forwardový prvok má charakter nákladov na získanie ochrany voči riziku počas určitého času [avšak zabezpečená položka nemá za následok transakciu, ktorá zahŕňa pojem transakčných nákladov v súlade s písmenom a)]. Ak sú napríklad zásoby komodity zabezpečené voči zmenám reálnej hodnoty na šesť mesiacov pomocou komoditnej forwardovej zmluvy so zodpovedajúcou životnosťou, forwardový prvok forwardovej zmluvy by sa alokoval do výsledku hospodárenia (t. j. amortizovaný na systematickom a racionálnom základe) počas uvedeného šesťmesačného obdobia. Ďalším príkladom je zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky, ktorá je zabezpečená na 18 mesiacov pomocou devízovej forwardovej zmluvy, čo by malo za následok alokáciu forwardového prvku forwardovej zmluvy počas uvedeného 18-mesačného obdobia.
- B6.5.35 Charakteristiky zabezpečenej položky vrátane toho, ako a kedy zabezpečená položka ovplyvňuje výsledok hospodárenia, takisto ovplyvňujú obdobie, počas ktorého sa amortizuje forwardový prvok forwardovej zmluvy, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie, čo je počas obdobia, na ktoré sa forwardový prvok vzťahuje. Ak sa napríklad forwardovou zmluvou zabezpečuje expozícia voči premenlivosti trojmesačných úrokových sadzieb na trojmesačné obdobie, ktoré začína o šesť mesiacov, forwardový prvok sa amortizuje počas obdobia, ktoré trvá od siedmeho do deviateho mesiaca.
- B6.5.36 Účtovanie forwardového prvku forwardovej zmluvy v súlade s odsekom 6.5.16 sa uplatňuje aj vtedy, ak k dátumu, ku ktorému je forwardová zmluva určená za zabezpečovací nástroj, je forwardový prvok nulový. V takom prípade účtovná jednotka vykazuje všetky zmeny reálnej hodnoty, ktoré pripadajú na forwardový prvok, v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, aj keď je kumulovaná zmena reálnej hodnoty, ktorá pripadá na forwardový prvok, počas celého obdobia zabezpečovacieho vzťahu nulová. Ak sa preto forwardový prvok forwardovej zmluvy vzťahuje na:
- a) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, hodnota, pokiaľ ide o forwardový prvok, ku koncu zabezpečovacieho vzťahu, ktorou sa upravuje zabezpečená položka alebo ktorá sa reklasifikuje do výsledku hospodárenia [pozri odsek 6.5.15 písm. b) a odsek 6.5.16], by bola nulová;
  - b) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, amortizácia v súvislosti s forwardovým prvkom je nulová.
- B6.5.37 Účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv v súlade s odsekom 6.5.16 sa uplatňuje len v rozsahu, v akom sa forwardový prvok vzťahuje na zabezpečenú položku (zosúladený forwardový prvok). Forwardový prvok forwardovej zmluvy sa vzťahuje na zabezpečenú položku, ak sú kritické podmienky forwardovej zmluvy (ako je nominálna hodnota, životnosť a podkladové aktívum) zosúladené so zabezpečenou položkou. Ak preto kritické podmienky forwardovej zmluvy a zabezpečenej položky nie sú plne zosúladené, účtovná jednotka stanovuje zosúladený forwardový prvok, t. j. aké množstvo forwardového prvku zahrnuté do forwardovej zmluvy (skutočný forwardový prvok) sa vzťahuje na zabezpečenú položku (a preto by sa pri ňom malo postupovať v súlade s odsekom 6.5.16). Účtovná jednotka stanovuje zosúladený forwardový prvok pomocou ocenenia forwardovej zmluvy, ktorá by mala kritické podmienky, ktoré sa dokonale zhodujú so zabezpečenou položkou.
- B6.5.38 Ak sa skutočný forwardový prvok a zosúladený forwardový prvok odlišujú, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania v súlade s odsekom 6.5.16 takto:
- a) ak je pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu absolútna hodnota skutočného forwardového prvku vyššia než zosúladeného forwardového prvku, účtovná jednotka:
    - i) stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, na základe zosúladeného forwardového prvku; a

- ii) účtuje rozdiely v zmenách reálnej hodnoty medzi týmito dvomi forwardovými prvkami vo výsledku hospodárenia;
- b) ak je pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu absolútna hodnota skutočného forwardového prvku nižšia než zosúladeného forwardového prvku, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, odkazom na nižšiu spomedzi hodnôt z kumulovanej zmeny reálnej hodnoty:
- i) absolútnej hodnoty skutočného forwardového prvku; a
  - ii) absolútnej hodnoty zosúladeného forwardového prvku.

Prípadná zvyšná zmena reálnej hodnoty skutočného forwardového prvku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

- B6.5.39 Keď účtovná jednotka oddelí kurzové bázičné rozpätie od finančného nástroja a vylúči ho z určenia uvedeného finančného nástroja za zabezpečovací nástroj [pozri odsek 6.2.4 písm. b)], návod na uplatňovanie v odsekoch B6.5.34 až B6.5.38 sa vzťahuje na kurzové bázičné rozpätie rovnakým spôsobom, ako sa vzťahuje na forwardový prvok forwardovej zmluvy.

## Zabezpečenie skupiny položiek (oddiel 6.6)

### *Zabezpečenie čistej pozície*

#### Prípustnosť pre účtovanie zabezpečenia a určenie čistej pozície

- B6.6.1 Čistá pozícia je prípustná pre účtovanie zabezpečenia len vtedy, ak účtovná jednotka zabezpečuje v čistom vyjadrení na účely riadenia rizík. To, či účtovná jednotka zabezpečuje týmto spôsobom, je skutočnosťou (nie len vecou tvrdenia alebo dokumentácie). Účtovná jednotka preto nemôže uplatňovať účtovanie zabezpečenia v čistom vyjadrení jedine na dosiahnutie určitého účtovného výsledku, ak by sa to nepremietalo do jej prístupu v oblasti riadenia rizík. Zabezpečovanie čistej pozície musí tvoriť časť stanovenej stratégie riadenia rizík. Bežne ju schvaľuje kľúčoví riadiaci zamestnanci v zmysle definície v štandarde IAS 24.
- B6.6.2 Napríklad účtovná jednotka A, ktorej funkčnou menou je jej miestna mena, má nepodmienený záväzok zaplatiť 150000 CM za výdavky na reklamu do deviatich mesiacov a nepodmienený záväzok predáť hotové výrobky za 150000 CM do 15 mesiacov. Účtovná jednotka A uzatvorí derivát v cudzej mene, ktorý sa vyrovná do deviatich mesiacov a na základe ktorého prijme 100 CM a zaplatí 70 MJ. Účtovná jednotka A nemá žiadne ďalšie expozície voči CM. Účtovná jednotka A neriadi kurzové riziko v čistom vyjadrení. Účtovná jednotka A preto nemôže uplatniť účtovanie zabezpečenia pre zabezpečovací vzťah medzi derivátom v cudzej mene a čistou pozíciou vo výške 100 CM [pozostávajúci z nepodmieneného záväzku kúpiť vo výške 150000 CM – t. j. reklamné služby – a nepodmieneného záväzku predáť vo výške 149900 CM (zo 150000 CM)] na deväťmesačné obdobie.
- B6.6.3 Ak účtovná jednotka A riadila kurzové riziko v čistom vyjadrení a neuzatvorila derivát v cudzej mene (pretože namiesto zníženia svojej expozície voči kurzovému riziku ju zvyšuje), potom by účtovná jednotka bola v prirodzenej zabezpečenej pozícii deväť mesiacov. Bežne by sa táto zabezpečená pozícia nepremietla do účtovnej závierky, pretože transakcie sa vykazujú v rôznych obdobiach vykazovania v budúcnosti. Nulová čistá pozícia by bola prípustná na účtovanie zabezpečenia len vtedy, ak by boli splnené podmienky v odseku 6.6.6.

- B6.6.4 Keď je skupina položiek, ktoré tvoria čistú pozíciu, určená za zabezpečenú položku, účtovná jednotka určuje celkovú skupinu položiek, ktorá zahŕňa položky, ktoré môžu tvoriť čistú pozíciu. Účtovnej jednotke nie je povolené určiť nekonkrétnu abstraktnú hodnotu čistej pozície. Účtovná jednotka má napríklad skupinu nepodmienených záväzkov predať do deviatich mesiacov za 100 CM a skupinu nepodmienených záväzkov kúpiť do 18 mesiacov za 120 CM. Účtovná jednotka nemôže určiť abstraktnú hodnotu čistej pozície do výšky 20 CM. Namiesto toho musí určiť hrubú hodnotu nákupov a hrubú hodnotu predajov, ktoré spoločne spôsobujú vznik zabezpečenej čistej pozície. Účtovná jednotka určuje hrubé pozície, ktoré spôsobujú vznik čistej pozície, aby účtovná jednotka mohla spĺňať požiadavky na účtovanie pre kvalifikované zabezpečovacie vzťahy.

#### Uplatňovanie požiadaviek účinnosti zabezpečenia na zabezpečenie čistej pozície

- B6.6.5 Keď účtovná jednotka stanoví, či sú požiadavky na účinnosť zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1 písm. c) splnené, keď zabezpečuje čistú pozíciu, musí zohľadniť zmeny v hodnote položiek v čistej pozícii, ktoré majú podobný účinok ako zabezpečovací nástroj v spojitosti so zmenou reálnej hodnoty pri zabezpečovacom nástroji. Účtovná jednotka má napríklad skupinu nepodmienených záväzkov predať do deviatich mesiacov za 100 CM a skupinu nepodmienených záväzkov kúpiť do 18 mesiacov za 120 CM. Zabezpečuje kurzové riziko čistej pozície v hodnote 20 CM pomocou forwardovej devízovej zmluvy na 20 CM. Pri stanovovaní, či sú požiadavky na účinnosť zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1 písm. c) splnené, účtovná jednotka zohľadňuje vzťah medzi:

a) zmenou reálnej hodnoty pri forwardovej devízovej zmluve spoločne s kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami hodnoty nepodmienených záväzkov predať; a

b) kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami hodnoty nepodmienených záväzkov kúpiť.

- B6.6.6 Podobne, ak by v príklade uvedenom v odseku B6.6.5 účtovná jednotka mala nulovú čistú pozíciu, pri stanovovaní toho, či sú splnené požiadavky účinnosti zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1 písm. c), by zohľadnila vzťah medzi zmenami hodnoty nepodmienených záväzkov predať súvisiacimi s kurzovým rizikom a zmenami reálnej hodnoty nepodmienených záväzkov kúpiť súvisiacimi s kurzovým rizikom.

#### Zabezpečenia peňažných tokov, ktoré tvoria čistú pozíciu

- B6.6.7 Keď účtovná jednotka zabezpečuje skupinu položiek s kompenzačnými rizikovými pozíciami (t. j. čistou pozíciu), prípustnosť pre účtovanie zabezpečenia závisí od typu zabezpečenia. Ak je zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty, potom čistá pozícia môže byť prípustná ako zabezpečená položka. Ak je však zabezpečenie zabezpečením peňažných tokov, potom čistá pozícia môže byť prípustná len ako zabezpečená položka, ak ide o zabezpečenie kurzového rizika a v určení uvedenej čistej pozície je stanovené obdobie vykazovania, v ktorom sa pri očakávaných transakciách očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia, a takisto je v ňom stanovená ich povaha a objem.

- B6.6.8 Účtovná jednotka má napríklad čistú pozíciu, ktorá pozostáva zo spodnej vrstvy predajov vo výške 100 CM a spodnej vrstvy nákupov vo výške 150 CM. Predaje aj nákupy sú denominované v rovnakej cudzej mene. S cieľom dostatočne stanoviť určenie zabezpečenej čistej pozície účtovná jednotka uvedie v pôvodnej dokumentácii zabezpečovacieho vzťahu, že predaje sa môžu týkať výrobku A alebo výrobku B a nákupy sa môžu týkať stroja typu A, stroja typu B a suroviny A. Účtovná jednotka takisto uvedie objemy transakcií podľa každého druhu. Účtovná jednotka dokumentuje, že spodnú vrstvu predajov (100 CM) tvorí očakávaný objem predajov prvých 70 CM výrobku A a prvých 30 CM výrobku B. Ak sa pri uvedených objemoch predajov očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v rôznych obdobiach vykazovania, účtovná jednotka by to uviedla v dokumentácii – napríklad prvých 70 CM z predajov výrobku A, pri ktorých sa očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v prvom období vykazovania, a prvých 30 CM z predajov výrobku B, pri ktorých sa očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v druhom období vykazovania. Účtovná jednotka takisto dokumentuje, že spodnú vrstvu nákupov (150 CM) tvoria nákupy prvých 60 CM stroja typu A, prvých 40 CM stroja typu B a prvých 50 CM suroviny A. Ak sa pri uvedených objemoch nákupov očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v rôznych obdobiach vykazovania, účtovná jednotka by uviedla v dokumentácii rozčlenenie objemov nákupov podľa období vykazovania, v ktorých sa očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia (čo sa podobá spôsobu, akým dokumentuje objemy predajov). Očakávaná transakcia by bola uvedená napríklad ako:

- a) prvých 60 CM nákupov stroja typu A, pri ktorých sa očakáva, že od tretieho obdobia vykazovania ovplyvnia výsledok hospodárenia počas nasledujúcich desiatich období vykazovania;
- b) prvých 40 CM nákupov stroja typu B, pri ktorých sa očakáva, že od štvrtého obdobia vykazovania ovplyvnia výsledok hospodárenia počas nasledujúcich 20 období vykazovania; a
- c) prvých 50 CM nákupov suroviny A, pri ktorých sa očakáva, že budú prijaté v treťom období vykazovania a predané, t. j. ovplyvnia výsledok hospodárenia, v uvedenom období vykazovania a v ďalšom období vykazovania.

Uvedenie druhu objemov očakávaných transakcií by zahŕňalo aspekty, ako je spôsob odpisovania pre položky nehnuteľností, strojov a zariadení rovnakého druhu, ak je druh uvedených položiek taký, že spôsob odpisovania by sa mohol líšiť v závislosti od toho, ako účtovná jednotka používa uvedené položky. Ak účtovná jednotka napríklad používa položky stroja typu A v dvoch rôznych výrobných procesoch, ktoré majú za následok metódu lineárneho odpisovania počas desiatich období vykazovania a prípadne metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek, v jej dokumentácii očakávaného objemu nákupov pre stroj typu A by sa uvedený objem rozčlenil podľa toho, ktorý spôsob odpisovania sa uplatní.

B6.6.9 V prípade zabezpečenia peňažných tokov pri čistej pozícii zahŕňajú sumy stanovené v súlade s odsekom 6.5.11 zmeny hodnoty položiek v čistej pozícii, ktoré majú podobný účinok ako zabezpečovací nástroj v spojitosti so zmenou reálnej hodnoty pri zabezpečovacom nástroji. Zmeny hodnoty položiek v čistej pozícii, ktoré majú podobný účinok ako zabezpečovací nástroj, sa však vykazujú až vtedy, keď sa vykážu transakcie, s ktorými súvisia, napríklad keď sa očakávaný predaj vykáže ako výnos. Účtovná jednotka má napríklad skupinu vysoko pravdepodobných očakávaných predajov o deväť mesiacov za 100 CM a skupinu vysoko pravdepodobných očakávaných nákupov o 18 mesiacov za 120 CM. Zabezpečuje kurzové riziko čistej pozície v hodnote 20 CM pomocou forwardovej devízovej zmluvy na 20 CM. Pri stanovovaní súm, ktoré sa vykazujú v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekmi 6.5.11 písm. a) až 6.5.11 písm. b), účtovná jednotka porovnáva:

- a) zmenu reálnej hodnoty pri forwardovej devízovej zmluve spoločne s kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných predajov s
- b) kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných nákupov.

Účtovná jednotka však vykazuje len sumy súvisiace s forwardovou devízovou zmluvou dovtedy, kým sa vysoko pravdepodobné očakávané transakcie týkajúce sa predajov nevykážu v účtovnej závierke, kedy sa vykážu zisky alebo straty z uvedených očakávaných transakcií (t. j. zmena v hodnote, ktorá pripadá na zmenu v kurze cudzích mien, medzi určením zabezpečovacieho vzťahu a vykázáním výnosov).

B6.6.10 Podobne platí, že ak v uvedenom príklade mala účtovná jednotka nulovú čistú pozíciu, porovnala by kurzové riziko súvisiace so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných predajov so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných nákupov súvisiacimi s kurzovým rizikom. Uvedené sumy sa však vykážu až vtedy, keď sa súvisiace očakávané transakcie vykážu v účtovnej závierke.

*Vrstvy skupín položiek určených za zabezpečenú položku*

B6.6.11 Z rovnakých dôvodov ako v odseku B6.3.19 si určenie vrstvových zložiek skupín existujúcich položiek vyžaduje konkrétnu identifikáciu nominálnej hodnoty skupiny položiek, z ktorej je zabezpečená vrstvomá zložka stanovená.



- B6.6.12 Zabezpečujúci vzťah môže zahŕňať vrstvy z niekoľkých rôznych skupín položiek. Napríklad v zabezpečení čistej pozície súboru aktív a súboru záväzkov môže zabezpečovací vzťah pozostávať z kombinácie vrstvovej zložky súboru aktív a vrstvovej zložky súboru záväzkov.

*Prezentácia ziskov alebo strát zo zabezpečovacieho nástroja*

- B6.6.13 Ak sú položky zabezpečené spoločne ako skupina v rámci zabezpečenia peňažných tokov, môžu ovplyvniť rôzne riadkové položky vo výkaze ziskov a strát a v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Prezentácia ziskov alebo strát zo zabezpečenia v uvedenom výkaze závisí od danej skupiny položiek.
- B6.6.14 Ak skupina položiek nemá žiadne kompenzačné rizikové pozície (napríklad skupina nákladov na cudziu menu, ktoré ovplyvňujú rôzne riadkové položky vo výkaze ziskov a strát a v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, pri ktorých sa zabezpečuje kurzové riziko), potom sa reklasifikované zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja rozdelia do riadkových položiek ovplyvnených zabezpečenými položkami. Toto rozdelenie sa vykonáva na systematickom a racionálnom základe a nesmie mať za následok navýšenie čistých ziskov alebo strát vznikajúcich z jediného zabezpečovacieho nástroja.
- B6.6.15 Ak skupina položiek nemá kompenzačné rizikové pozície (napríklad skupina predajov a výdavkov denominovaných v cudzej mene, pri ktorých sa spoločne zabezpečuje kurzové riziko), potom účtovná jednotka prezentuje zisky alebo straty zo zabezpečenia v samostatnej riadkovej položke vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Ako príklad možno zvážiť situáciu, v rámci ktorej sa zabezpečuje kurzové riziko čistej pozície predajov v cudzej mene vo výške 100 CM a nákladov v cudzej mene vo výške 80 CM pomocou forwardovej devízovej zmluvy na 20 CM. Zisk alebo strata z forwardovej devízovej zmluvy, ktoré sú reklasifikované z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov do výsledku hospodárenia (keď čistá pozícia ovplyvňuje výsledok hospodárenia), sa prezentujú v samostatnej riadkovej položke zo zabezpečených predajov a výdavkov. Ak sa navyše predaje vyskytnú v skoršom období než výdavky, výnosy z predajov sa stále oceňujú aktuálnym výmenným kurzom v súlade so štandardom IAS 21. Súvisiaci zisk alebo strata zo zabezpečenia sú prezentované v samostatnej riadkovej položke, aby sa vo výsledku hospodárenia premietal účinok zabezpečovania čistej pozície, so zodpovedajúcou úpravou rezervy na zabezpečenie peňažných tokov. Keď zabezpečené výdavky ovplyvňujú výsledok hospodárenia v neskoršom období, zisk alebo strata zo zabezpečenia pri predajoch predtým vykázané v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov sa reklasifikujú do výsledku hospodárenia a prezentujú v samostatnej riadkovej položke odlišnej od položiek, ktoré zahŕňajú zabezpečené výdavky, ktoré sa oceňujú aktuálnym výmenným kurzom v súlade so štandardom IAS 21.
- B6.6.16 Pri niektorých typoch zabezpečení reálnej hodnoty nie je cieľom zabezpečenia primárne vzájomne zabezpečovať zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ale namiesto toho transformovať peňažné toky zabezpečenej položky. Účtovná jednotka napríklad zabezpečuje úrokové riziko reálnej hodnoty dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou pomocou úrokového swapu. Cieľom účtovnej jednotky týkajúcej sa zabezpečenia je transformovať peňažné toky s pevne stanovenou sadzbou na peňažné toky s pohyblivou sadzbou. Tento cieľ je premietnutý do účtovania zabezpečovacieho vzťahu tak, že sa vo výsledku hospodárenia časovo rozlíši čistý prírastok úroku z úrokového swapu. V prípade zabezpečenia čistej pozície (napríklad čistej pozície aktíva s pevne stanovenou sadzbou a záväzku s pevne stanovenou sadzbou) musí byť tento čistý prírastok úroku prezentovaný v samostatnej riadkovej položke vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Účelom toho je zamedziť navýšeniu čistých ziskov alebo strát jediného nástroja pri vzájomnom započítaní hrubých súm a ich vykázania v rôznych riadkových položkách (napríklad to zabráňuje navýšeniu čistého úrokového príjmu pri jedinom úrokovom swape v rámci hrubých úrokových výnosov a hrubých úrokových nákladov).

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA (KAPITOLA 7)

**Prechodné ustanovenia (oddiel 7.2)**

*Finančné aktíva držané na obchodovanie*

- B7.2.1 K dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu musí účtovná jednotka stanoviť, či cieľ obchodného modelu účtovnej jednotky pre riadenie akýchkoľvek jej finančných aktív spĺňa podmienku uvedenú v odseku 4.1.2 písm. a) alebo podmienku uvedenú v odseku 4.1.2A písm. a) alebo či je finančné aktívum prípustné pre zvolenie možnosti podľa odseku 5.7.5. Na tieto účely účtovná jednotka stanovuje, či finančné aktíva spĺňajú definíciu držaných na obchodovanie, ako keby účtovná jednotka nakúpila aktíva k dátumu prvotného uplatnenia.

*Zníženie hodnoty*

- B7.2.2 Účtovná jednotka by sa v prechodnom období mala usilovať o približné stanovenie úverového rizika pri prvotnom zaúčtovaní tak, že zohľadní všetky primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia. Účtovná jednotka nie je povinná k dátumu prechodu vykonať pri stanovovaní toho, či došlo od prvotného zaúčtovania k výraznému zvyšovaniu úverového rizika, vyčerpávajúce hľadanie informácií. Ak účtovná jednotka nedokáže uskutočniť toto stanovenie bez neprimeraných nákladov či úsilia, uplatňuje sa odsek 7.2.20.
- B7.2.3 S cieľom stanoviť opravnú položku na stratu pri finančných nástrojoch prvotne zaúčtovaných (alebo pri úverových prísluboch alebo zmluvách o finančnej záruke, pri ktorých sa účtovná jednotka stala zmluvnou stranou zmluvy) pred dátumom prvotného uplatnenia účtovná jednotka pri prechode až do ukončenia vykazovania uvedených položiek zohľadňuje informácie, ktoré sú relevantné pri stanovovaní alebo približnom stanovení úverového rizika pri prvotnom zaúčtovaní. S cieľom stanoviť alebo približne stanoviť prvotné úverové riziko účtovná jednotka môže zohľadniť interné alebo externé informácie vrátane informácií o portfóliu v súlade s odsekmi B5.5.1 – B5.5.6.
- B7.2.4 Účtovná jednotka s malým množstvom historických informácií môže použiť informácie z interných správ a štatistík (ktoré mohli byť vypracované pri rozhodovaní o tom, či uviesť nový výrobok na trh), informácie o podobných výrobkoch alebo prípadne skúsenosti partnerskej skupiny pri porovnateľnom finančnom nástroji.

## DEFINÍCIE (DODATOK A)

**Deriváty**

- BA.1 Typickými príkladmi derivátov sú futures a forwardy, swapy a opčné zmluvy. Derivát má zvyčajne pomyselnú hodnotu, ktorá je sumou meny, počtu akcií, počtu jednotiek váhy alebo objemu alebo iných jednotiek špecifikovaných v zmluve. Derivátový nástroj však nevyžaduje od držiteľa alebo vypisovateľa, aby pri vzniku zmluvy túto pomyselnú hodnotu investoval alebo prijal. Derivát si alternatívne môže vyžadovať fixnú platbu alebo platbu sumy, ktorá sa môže meniť (nie však proporcionálne so zmenou podkladovej premennej) v dôsledku určitej budúcej udalosti, ktorá nemá súvis s pomyselnou hodnotou. V zmluve sa napríklad môže vyžadovať fixnú platbu vo výške 1000 MJ, ak šesťmesačná sadzba LIBOR vzrastie o 100 bázických bodov. Takáto zmluva sa považuje za derivát aj napriek tomu, že pomyselná hodnota nie je špecifikovaná.
- BA.2 Definícia derivátu v tomto štandarde zahŕňa zmluvy, ktoré sa vysporadúvajú v hrubom formou doručenia podkladovej položky (napríklad ide o forwardovú zmluvu na nákup dlhového nástroja s fixnou sadzbou). Účtovná jednotka môže mať zmluvu na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorá sa môže vysporiadať v čistom formou peňažných prostriedkov alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (napríklad zmluva o nákupe alebo predaji komodity za pevne stanovenú cenu k budúcemu dátumu). Takáto zmluva patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu s výnimkou situácie, ak zmluva bola uzatvorená a je v platnosti na účely dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie. Tento štandard sa však vzťahuje na takéto zmluvy týkajúce sa očakávaných požiadaviek účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie vtedy, ak účtovná jednotka vykoná určenie v súlade s odsekom 2.5 (pozri odseky 2.4 až 2.7).
- BA.3 Jednu z vymedzujúcich vlastností derivátu je, že čistá počiatočná investícia je nižšia, ako by sa požadovalo pre iné typy zmlúv, od ktorých by sa očakávala podobná reakcia na zmeny trhových faktorov. Opčná zmluva spĺňa túto definíciu, pretože prirážka je nižšia ako investícia, ktorá by bola požadovaná na získanie podkladového finančného nástroja, na ktorý je opcia naviazaná. Menový swap, v ktorom sa vyžaduje počiatočná výmena rôznych mien v rovnakej reálnej hodnote, táto definícia spĺňa, pretože má nulovú čistú počiatočnú investíciu.
- BA.4 Bežný nákup alebo predaj má za následok vznik záväzku s pevnou cenou medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania, ktorý spĺňa definíciu derivátu. V dôsledku krátkeho trvania záväzku sa však nevykazuje ako derivátový finančný nástroj. V tomto štandarde sa namiesto toho stanovuje osobitné účtovanie takýchto bežných zmlúv (pozri odsek 3.1.2 a odseky B3.1.3 až B3.1.6).

BA.5 Definícia derivátového nástroja odkazuje na nefinančné premenné, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu. Tieto zahŕňajú index strát spôsobených zemetrasením v konkrétnych regiónoch a index teplôt v konkrétnom meste. Nefinančné premenné špecifické pre zmluvnú stranu zahŕňajú výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorým sa poškodí alebo zničí aktívum zmluvnej strany. Zmena reálnej hodnoty nefinančného aktíva je špecifická pre vlastníka vtedy, ak reálna hodnota odzrkadľuje nielen zmeny trhových cien takýchto aktív (finančná premenná), ale aj podmienky špecifického nefinančného aktíva v držbe (nefinančná premenná). Ak je napríklad ručiteľ zárukou na zostatkovú hodnotu konkrétneho vozidla vystavený riziku zmien fyzického stavu vozidla, zmena uvedenej zostatkovej hodnoty je špecifická pre vlastníka vozidla.

**Finančné aktíva a záväzky držané na obchodovanie**

BA.6 Obchodovaním sa vo všeobecnosti vyjadruje aktívne a časté nakupovanie a predávanie, pričom finančné nástroje držané na obchodovanie sa obvykle používajú s cieľom vytvárať zisk z krátkodobých zmien v cene alebo z marže dileru.

BA.7 Finančné záväzky držané na obchodovanie zahŕňajú:

- a) derivátové záväzky, ktoré sa neúčtujú ako zabezpečovacie nástroje;
- b) záväzky dodať finančné aktíva vypožičané predávajúcim na krátko (*short seller*) (t. j. účtovnou jednotkou, ktorá predáva finančné aktíva, ktoré si požičala a zatiaľ ich nevlastní);
- c) finančné záväzky, ktoré vznikli so zámerom ich spätného odkupu v krátkom čase (napríklad kótovaný dlhový nástroj, ktorý môže emitent späť odkúpiť v krátkom čase v závislosti od zmien jeho reálnej hodnoty); a
- d) finančné záväzky, ktoré sú súčasťou portfólia identifikovaných finančných nástrojov spravovaných spolu a pre ktoré je v poslednom čase zjavné obchodovanie s krátkodobým generovaním zisku.

BA.8 Skutočnosť, že záväzok sa používa na financovanie aktivít obchodovania, sama osebe neznamená, že je tento záväzok držaný na obchodovanie.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 10

**Konsolidovaná účtovná závierka**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je stanoviť zásady prezentácie a zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky, keď účtovná jednotka ovláda jednu alebo viac ďalších účtovných jednotiek.

**Plnenie cieľa**

- 2 Na splnenie cieľa v odseku 1 sa v tomto štandarde IFRS:
  - a) vyžaduje, aby účtovná jednotka (materská spoločnosť), ktorá ovláda jednu alebo viac ďalších účtovných jednotiek (dcérskych spoločností), prezentovala konsolidovanú účtovnú závierku;
  - b) vymedzuje princíp *ovládania* a zavádza sa ovládanie ako základ pre konsolidáciu;
  - c) stanovuje, ako uplatňovať zásadu ovládania na určenie toho, či investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, a preto musí subjekt, do ktorého sa investuje, konsolidovať;
  - d) uvádzajú účtovné požiadavky na zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky a
  - e) vymedzuje investičná spoločnosť a stanovuje sa výnimka z konsolidovania určitých dcérskych spoločností investičnej spoločnosti.
- 3 Tento IFRS sa nezaobera účtovnými požiadavkami pre podnikové kombinácie a ich vplyvom na konsolidáciu, vrátane goodwillu, ktorý vzniká pri podnikovej kombinácii (pozri štandard IFRS 3 *Podnikové kombinácie*).

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 4 Účtovná jednotka, ktorá je materskou spoločnosťou, prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku. Tento štandard IFRS platí pre všetky účtovné jednotky s výnimkou týchto prípadov:
  - a) materská spoločnosť nemusí prezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, ak spĺňa všetky tieto podmienky:
    - i) sama je stopercentnou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a všetci jej ostatní vlastníci vrátane tých, ktorí inak nie sú oprávnení hlasovať, boli informovaní, že materská spoločnosť neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku a nemajú proti tomu námietky;
    - ii) s jej dlhovými nástrojmi alebo nástrojmi vlastného imania sa neobchoduje na verejnom trhu (domácej alebo zahraničnej burze alebo mimoburzovom trhu vrátane miestnych a regionálnych trhov);
    - iii) nepredložila a ani nie je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emitovať akýkoľvek druh nástrojov na verejnom trhu a
    - iv) jej hlavná alebo akákoľvek medzistupňová materská spoločnosť zostavuje účtovnú závierku, ktorá je dostupná verejnosti a je v súlade so štandardmi IFRS, v ktorých sú dcérske spoločnosti konsolidované alebo oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s týmto štandardom IFRS;
  - b) [vypúšťa sa].
  - c) [vypúšťa sa].
- 4A Tento IFRS sa neuplatňuje na programy požitkov po skončení zamestnania alebo iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

4B Materská spoločnosť, ktorá je investičnou spoločnosťou, neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku, ak sa od nej v súlade s odsekom 31 tohto štandardu IFRS vyžaduje, aby oceňovala všetky svoje dcérske spoločnosti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

#### OVLÁDANIE

- 5 **Investor určuje, bez ohľadu na povahu svojho podielu v inej účtovnej jednotke (subjektu, do ktorého sa investuje), či je materskou spoločnosťou tým, že posúdi, či subjekt, do ktorého sa investuje, ovláda.**
- 6 **Investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, keď má expozíciu voči premenlivým výnosom z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo a je schopný tieto výnosy ovplyvňovať prostredníctvom právomocí nad subjektom, do ktorého sa investuje.**
- 7 **Investor preto ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, vtedy a len vtedy, keď spĺňa všetky tieto podmienky:**
- a) **má právomocí nad subjektom, do ktorého sa investuje (pozri odseky 10 až 14),**
  - b) **má expozíciu voči premenlivým výnosom zo svojho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo (pozri odseky 15 a 16); a**
  - c) **je schopný využiť svoje právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, na ovplyvnenie výšky výnosov investora (pozri odseky 17 a 18).**
- 8 Investor pri posudzovaní, či ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, zvažuje všetky skutočnosti a okolnosti. Investor opätovne posúdi, či ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, ak skutočnosti alebo okolnosti naznačujú, že došlo k zmene jedného alebo viacerých z troch prvkov ovládania uvedených v odseku 7 (pozri odseky B80 až B85).
- 9 Dvaja alebo viacerí investori spoločne ovládajú subjekt, do ktorého sa investuje, keď musia pri riadení relevantných činností konať spoločne. V takých prípadoch žiadny investor jednotlivito neovláda subjekt, do ktorého sa investuje, pretože nemôže riadiť jeho činnosť bez spolupráce s ostatnými investormi. Každý investor by mal pri účtovaní svojho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, postupovať v súlade s príslušnými štandardmi IFRS, ako je IFRS 11 *Spoločné dohody*, IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* alebo IFRS 9 *Finančné nástroje*.

#### Právomoci

- 10 Investor má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, keď má existujúce práva, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase *relevantné činnosti*, t. j. činnosti, ktoré významne ovplyvňujú výnosy subjektu, do ktorého sa investuje.
- 11 Právomoci vyplývajú z práv. Niekedy je posúdenie právomocí jednoduché, ako napríklad keď sú právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, získané priamo a výlučne z hlasovacích práv priznaných nástrojmi vlastného imania, ako sú akcie, a môže sa posúdiť zvážením hlasovacích práv vyplývajúcich z držby týchto podielov. V ostatných prípadoch bude toto posúdenie zložitejšie a vyžiada si zváženie viac než jedného faktora, napríklad keď právomoci vyplývajú z jednej alebo viacerých zmluvných dojednaní.
- 12 Investor, ktorý je schopný riadiť v príslušnom čase *relevantné činnosti*, má právomoci dokonca aj vtedy, keď si svoje práva na riadenie ešte len musí uplatniť. Dôkaz, že investor riadi *relevantné činnosti*, môže pomôcť určiť, či má právomoci, ale tento dôkaz nie je pri zisťovaní, či má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, sám osebe rozhodujúci.
- 13 Ak dvaja alebo viacerí investori majú existujúce práva, ktoré im jednostranne umožňujú riadiť rozličné *relevantné činnosti*, investor, ktorý je schopný riadiť v príslušnom čase činnosti, ktoré najvýznamnejšie ovplyvňujú výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje.

14 Investor môže mať právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, dokonca aj vtedy, keď iné účtovné jednotky majú existujúce práva, ktoré im umožňujú podieľať sa v príslušnom čase na riadení relevantných činností, napríklad keď má iná účtovná jednotka *podstatný vplyv*. Investor, ktorý vlastní len práva ochranného charakteru, však nemá právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje (pozri odseky B26 až B28), a preto neovláda subjekt, do ktorého sa investuje.

### Výnosy

15 Investor má expozíciu voči premenlivým výnosom z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo, keď výnosy investora z jeho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, majú potenciál meniť sa v dôsledku výkonnosti subjektu, do ktorého sa investuje. Výnosy investora môžu byť len kladné, len záporné alebo kladné i záporné.

16 Hoci subjekt, do ktorého sa investuje, môže ovládať len jeden investor, podiely na výnosoch subjektu, do ktorého sa investuje, môže mať viac ako jedna strana. Napríklad podiel na zisku alebo na vyplácaných dividendách subjektu, do ktorého sa investuje, môžu mať držiteľia nekontrolných podielov.

### Vzťah medzi právomocami a výnosmi

17 Investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, nielen vtedy, keď má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, a má expozíciu voči premenlivým výnosom zo svojho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo, ale aj vtedy, keď je schopný využiť svoje právomoci na ovplyvnenie svojich výnosov z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje.

18 Investor s rozhodovacími právami preto určuje, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca. Investor, ktorý je zástupcom v súlade s odsekmi B58 až B72, pri výkone rozhodovacích práv, ktoré mu boli zverené, neovláda subjekt, do ktorého sa investuje.

### ÚČTOVNÉ POŽIADAVKY

**19 Materská spoločnosť zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku použitím rovnakých účtovných politík pre podobné transakcie a iné udalosti za podobných okolností.**

20 Konsolidácia subjektu, do ktorého sa investuje, sa začne odo dňa, keď investor ovládne subjekt, do ktorého sa investuje, a skončí sa v deň, keď investor prestane ovládať subjekt, do ktorého sa investuje.

21 V odsekoch B86 až B93 sa uvádza návod na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky.

### Nekontrolné podiely

22 Materská spoločnosť prezentuje nekontrolné podiely v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii v rámci vlastného imania, oddelene od vlastného imania vlastníkov materskej spoločnosti.

23 Zmeny vlastníckeho podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou, sa účtujú ako transakcie s vlastným imaním (t. j. transakcie s vlastníkmi, ktorí konajú v rámci svojich právomocí ako vlastníci).

24 V odsekoch B94 až B96 sa uvádza návod na účtovanie nekontrolných podielov v konsolidovanej účtovnej závierke.

### Strata ovládania

25 Ak materská spoločnosť prestane ovládať dcérsku spoločnosť, materská spoločnosť:

- a) ukončí vykazovanie aktív a záväzkov bývalej dcérskej spoločnosti z konsolidovaného výkazu o finančnej situácii;
- b) vykáže akékoľvek investície ponechané v bývalej dcérskej spoločnosti v ich reálnej hodnote v čase straty ovládania a následne ho zaúčtuje spolu s akýmikoľvek sumami, ktoré dlhuje bývalá dcérska spoločnosť alebo sú jej splatné v súlade s príslušnými štandardmi IFRS. Za túto reálnu hodnotu sa považuje reálna hodnota pri prvotnom zaúčtovaní finančného aktíva v súlade so štandardom IFRS 9 alebo, kde to prichádza do úvahy, náklady na prvotné zaúčtovanie investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku;



- c) vykáže zisk alebo stratu spojené so stratou ovládania, ktoré pripadajú na predchádzajúci kontrolný podiel.

26 V odsekoch B97 až B99 sa uvádza návod na účtovanie v prípade straty ovládania.

STANOVENIE, ČI JE ÚČTOVNÁ JEDNOTKA INVESTIČNOU SPOLOČNOSŤOU

**27 Materská spoločnosť určuje, či je investičnou spoločnosťou. Investičná spoločnosť je účtovná jednotka, ktorá:**

- a) **získava finančné prostriedky od jedného alebo viacerých investorov s cieľom poskytovať tomuto investorovi/investorom služby správy investícií;**
- b) **sa voči investorovi/investorom zaväzuje, že jej obchodným účelom je investovať finančné prostriedky výlučne s cieľom výnosov z kapitálového zhodnotenia, investičných výnosov alebo oboch; a**
- c) **oceňuje a posudzuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty.**

**V odsekoch B85A až B85M sa poskytuje príslušný návod na uplatňovanie.**

28 V rámci posudzovania, či účtovná jednotka spĺňa definíciu opísané v odseku 27, účtovná jednotka zvažuje, či má tieto typické vlastnosti investičnej spoločnosti:

- a) má viac než jednu investíciu (pozri odseky B85O až B85P);
- b) má viac než jedného investora (pozri odseky B85O až B85S);
- c) má investorov, ktorí nie sú spriaznenými osobami účtovnej jednotky (pozri odseky B85T až B85U); a
- d) má vlastnícke podiely vo forme vlastného imania alebo podobných podielov (pozri odseky B85V až B85W).

Neexistencia ktorejkoľvek z týchto typických vlastností automaticky neznamená, že účtovná jednotka nemôže byť klasifikovaná ako investičná spoločnosť. Investičná spoločnosť, ktorá nemá všetky tieto typické vlastnosti, poskytuje dodatočné zverejnenie, ktoré sa vyžaduje v odseku 9A štandardu IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*.

29 Ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že nastali zmeny v jednej alebo vo viacerých z troch prvkov, ktoré tvoria definíciu investičnej spoločnosti, ako sa opisuje v odseku 27, alebo v typických vlastnostiach investičnej spoločnosti, ako sa opisuje v odseku 28, materská spoločnosť prehodnotí, či je investičnou spoločnosťou.

30 Materská spoločnosť, ktorá buď prestane byť investičnou spoločnosťou alebo sa ňou stane, vykáže zmenu svojho štatútu prospektívne od dátumu, keď nastane zmena štatútu (pozri odseky B100 až B101).

INVESTIČNÉ SPOLOČNOSTI: VÝNIMKA Z KONSOLIDÁCIE

**31 S výnimkou situácie, ktorá je opísaná v odseku 32, investičná spoločnosť nekonsoliduje svoje dcérske spoločnosti ani neuplatňuje štandard IFRS 3, ak ovládne inú účtovnú jednotku. Namiesto toho investičná spoločnosť oceňuje investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9<sup>(55)</sup>.**

<sup>(55)</sup> V odseku C7 štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* sa uvádza: „Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard IFRS, ale zatiaľ neuplatňuje štandard IFRS 9, každý odkaz v tomto štandarde IFRS na štandard IFRS 9 sa vykladá ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.“

- 32 Bez toho, aby bola dotknutá požiadavka v odseku 31, ak má investičná spoločnosť dcérsku spoločnosť, ktorá nie je investičnou spoločnosťou a ktorej hlavný účel a činnosti spočívajú v poskytovaní služieb súvisiacich s investičnými činnosťami investičnej spoločnosti (pozri odseky B85C až B85E), konsoliduje danú dcérsku spoločnosť v súlade s odsekmi 19 až 26 tohto IFRS a na nadobudnutie akejkoľvek takejto dcérskej spoločnosti uplatní požiadavky štandardu IFRS 3.
- 33 Materská spoločnosť investičnej spoločnosti konsoliduje všetky účtovné jednotky, ktoré ovláda, vrátane účtovných jednotiek ovládaných prostredníctvom dcérskej spoločnosti investičnej spoločnosti, pokiaľ samotná materská spoločnosť nie je investičnou spoločnosťou.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>konsolidovaná účtovná zvierka</b>	Účtovná zvierka <b>skupiny</b> , v ktorej sa aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, náklady a peňažné toky <b>materskej spoločnosti</b> a jej <b>dcérske spoločnosti</b> prezentujú ako aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, náklady a peňažné toky jedného hospodárskeho subjektu.
<b>ovládanie subjektu, do ktorého sa investuje</b>	Investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, keď má investor expozíciu voči premenlivým výnosom z jeho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo a je schopný tieto výnosy ovplyvňovať prostredníctvom právomocí nad subjektom, do ktorého sa investuje.
<b>subjekt s rozhodovacími právomocami</b>	Účtovná jednotka s rozhodovacími právami, ktorá buď koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca iných strán.
<b>skupina</b>	<b>Materská spoločnosť</b> a jej <b>dcérske spoločnosti</b> .
<b>investičná spoločnosť</b>	Účtovná jednotka, ktorá:  a) získava finančné prostriedky od jedného alebo viacerých investorov s cieľom poskytovať tomuto investorovi/investorom služby správy investícií;  b) sa voči investorovi/investorom zaväzuje, že jej obchodným účelom je investovať finančné prostriedky výlučne s cieľom výnosov z kapitálového zhodnotenia, investičných výnosov alebo oboch; a  c) oceňuje a posudzuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty.
<b>nekontrolný podiel</b>	Vlastné imanie <b>dcérskej spoločnosti</b> , ktoré nie je priamo alebo nepriamo priradiťelné <b>materskej spoločnosti</b> .
<b>materská spoločnosť</b>	Účtovná jednotka, ktorá <b>ovláda</b> jednu alebo viacero iných účtovných jednotiek.
<b>právomoci</b>	Existujúce práva, ktoré umožňujú riadiť v príslušnom čase <b>relevantné činnosti</b> .
<b>práva ochranného charakteru</b>	Práva určené na ochranu záujmov strany, ktorá je držiteľom týchto práv, bez toho, aby tejto strane dávali právomoci nad účtovnou jednotkou, ktorej sa tieto práva týkajú.
<b>relevantné činnosti</b>	Na účely tohto štandardu IFRS sú relevantnými činnosťami činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré majú podstatný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje.
<b>práva na odvolávanie</b>	Práva na to, aby bol subjekt s rozhodovacími právomocami zbavený týchto rozhodovacích právomocí.
<b>dcérska spoločnosť</b>	Účtovná jednotka, ktorú ovláda iná účtovná jednotka.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v štandardoch IFRS 11, IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*, IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) alebo IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* a v tomto štandarde IFRS sa používajú v zmysle spresnenom v týchto štandardoch IFRS:

- 
- pridružený podnik
  - podiel v inej účtovnej jednotke
  - spoločný podnik
  - kľúčoví riadiaci zamestnanci
  - spriaznená osoba
  - podstatný vplyv.

*Dodatok B***Návod na uplatňovanie**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 33 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu IFRS.*

- B1 Príklady uvedené v tomto dodatku predstavujú hypotetické situácie. Hoci sa niektoré aspekty príkladov môžu vyskytnúť v skutočných prípadoch, pri uplatňovaní štandardu IFRS 10 bude treba vyhodnotiť všetky skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu.

**POSUDZOVANIE OVLÁDANIA**

- B2 Na určenie, či investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, posúdi, či spĺňa všetky tieto podmienky:

- a) má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje;
- b) má expozíciu voči premenlivým výnosom z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo; a
- c) je schopný využiť svoje právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, na ovplyvnenie výšky výnosov investora.

- B3 Pri tomto určovaní môže pomôcť posúdenie týchto faktorov:

- a) účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B5 až B8);
- b) aké sú relevantné činnosti a ako sa prijímajú rozhodnutia o týchto činnostiach (pozri odseky B11 až B13);
- c) či práva investora investorovi umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti (pozri odseky B14 až B54);
- d) či má investor expozíciu voči premenlivým výnosom z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo (pozri odseky B55 a B57); a
- e) či je investor schopný využiť svoje právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, na ovplyvnenie výšky výnosov investora (pozri odseky B58 až B72).

- B4 Investor pri posudzovaní ovládania subjektu, do ktorého sa investuje, zvažuje povahu svojho vzťahu s ostatnými stranami (pozri odseky B73 až B75).

**Účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje**

- B5 Investor pri posudzovaní ovládania subjektu, do ktorého sa investuje, zvažuje účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje, aby identifikoval relevantné činnosti, aby zistil, ako sa prijímajú rozhodnutia o príslušných činnostiach; kto je schopný riadiť v príslušnom čase tieto činnosti a kto dostáva výnosy z týchto činností.

- B6 Keď sa posudzuje účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje, môže byť jasné, že tento subjekt je ovládaný prostredníctvom nástrojov vlastného imania, ktoré priznávajú držiteľovi primerané hlasovacie práva, ako sú kmeňové akcie subjektu, do ktorého sa investuje. V takom prípade pri neexistencii žiadnych ďalších dohôd, ktoré menia rozhodovanie, sa posúdenie ovládania zameriava na zistenie, ktorá prípadná strana si môže uplatňovať hlasovacie práva, ktoré sú dostatočné na rozhodovanie o prevádzkových a finančných politikách subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B34 až B50). V najjednoduchšom prípade investor, ktorý vlastní väčšinu týchto hlasovacích práv, pri neexistencii žiadnych ďalších faktorov, ovláda subjekt, do ktorého sa investuje.

- B7 Na určenie, či investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, môže byť v zložitejších prípadoch potrebné zvážiť niektoré alebo všetky ďalšie faktory uvedené v odseku B3.
- B8 Subjekt, do ktorého sa investuje, môže byť navrhnutý tak, aby hlasovacie práva neboli dominantným faktorom pri rozhodovaní o tom, kto ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, ako napríklad keď sa niektoré hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a relevantné činnosti sa riadia prostredníctvom zmluvných dojednaní. V takých prípadoch investor pri posudzovaní účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje, berie do úvahy aj predpokladané riziká, ktorým mal byť subjekt, do ktorého sa investuje, vystavený, predpokladané riziká, ktoré mal postúpiť stranám prepojeným so subjektom, do ktorého sa investuje, a či je investor vystavený niektorým alebo všetkým týmto rizikám. Posudzovanie rizík zahŕňa nielen riziko zníženia hodnoty, ale aj potenciál zvýšenia hodnoty.

### Právomoci

- B9 Na to, aby mal investor právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, musí mať existujúce práva, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Na účely posúdenia právomocí sa berú do úvahy len podstatné práva a práva, ktoré nie sú ochranného charakteru (pozri odseky B22 až B28).
- B10 Určenie, či má investor právomoci, závisí od relevantných činností, od spôsobu, akým sa prijímajú rozhodnutia o relevantných činnostiach a od práv, ktoré má investor a ostatné strany vo vzťahu k subjektu, do ktorého sa investuje.

### Relevantné činnosti a riadenie relevantných činností

- B11 Pri mnohých subjektoch, do ktorých sa investuje, má významný vplyv na ich výnosy celá škála prevádzkových a finančných činností. Medzi príklady činností, ktoré v závislosti od okolností môžu byť relevantnými činnosťami, okrem iného patria:
- a) predaj a nákup tovaru a služieb;
  - b) riadenie finančných aktív počas ich životnosti (vrátane ich riadenia v prípade zlyhania);
  - c) výber, nadobúdanie alebo vyraďovanie aktív;
  - d) výskum a vývoj nových výrobkov alebo postupov a
  - e) rozhodovanie o štruktúre financovania alebo o získavaní finančných prostriedkov.
- B12 Medzi príklady rozhodnutí o relevantných činnostiach okrem iného patria:
- a) potvrdzovanie prevádzkových a kapitálových rozhodnutí subjektu, do ktorého sa investuje, vrátane rozpočtov; a
  - b) vymenovávanie a odmeňovanie kľúčových riadiacich zamestnancov subjektu, do ktorého sa investuje, alebo poskytovateľov služieb a rozhodovanie o skončení poskytovania ich služieb alebo ich pracovného pomeru.
- B13 V niektorých situáciách sa môžu za relevantné činnosti považovať aj činnosti pred a po vzniku určitého súboru okolností alebo keď nastane nejaká udalosť. Keď sú dvaja alebo viacerí investori schopní riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti a tieto činnosti nastanú v rozličnom čase, investori určujú, ktorý investor je schopný riadiť činnosti, ktoré najvýznamnejšie ovplyvňujú tieto výnosy, v súlade s výkonom zodpovedajúcich rozhodovacích práv (pozri odsek 13). Investori opätovne zvažujú toto posúdenie po určitom čase, keď sa zmenia relevantné skutočnosti alebo okolnosti.



**Príklad 1**

Dvaja investori vytvoria subjekt, do ktorého sa investuje, na vývoj určitého medicínskeho produktu a jeho uvedenie na trh. Jeden investor je zodpovedný za vývoj a získanie schválenia medicínskeho produktu regulačným orgánom – táto zodpovednosť zahŕňa jednostrannú schopnosť prijímať všetky rozhodnutia týkajúce sa vývoja produktu a získania súhlasu regulačného orgánu. Po schválení produktu regulačným orgánom ho druhý investor vyrobí a uvedie na trh – tento investor má jednostrannú schopnosť prijímať všetky rozhodnutia o výrobe a marketingu produktu. Ak sú všetky tieto činnosti – vývoj a získanie súhlasu regulačného orgánu, ako aj výroba a uvedenie medicínskeho produktu na trh – relevantnými činnosťami, každý investor musí určiť, či je schopný riadiť činnosti, ktoré majú *najvýznamnejší* vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje. Každý investor preto musí zvážiť, či je vývoj a získanie súhlasu regulačného orgánu alebo výroba a uvedenie medicínskeho produktu na trh činnosťou, ktorá má *najvýznamnejší* vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, a či je schopný riadiť túto činnosť. Pri rozhodovaní, ktorý investor má právomoci, by investori mali brať do úvahy:

- a) účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje;
- b) faktory, ktoré rozhodujú o ziskovom rozpätí, výnosoch a hodnote subjektu, do ktorého sa investuje, ako aj o hodnote medicínskeho produktu;
- c) vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, vyplývajúci z rozhodovacích právomocí každého investora, pokiaľ ide o faktory uvedené v písmene b); a
- d) expozícia investorov voči premenlivosti výnosov.

V tomto konkrétnom príklade by investori zobrali do úvahy aj:

- e) neistotu spojenú so získaním súhlasu regulačného orgánu a úsilia, ktoré si jeho získanie vyžaduje (berúc do úvahy aj úspešnosť investora v minulosti, pokiaľ ide o vývoj a získavanie schválení medicínskych produktov regulačným orgánom) a
- f) ktorý investor riadi medicínsky produkt po úspešnom ukončení vývojovej fázy.

**Príklad 2**

Investičný nástroj (subjekt, do ktorého sa investuje) je vytvorený a financovaný z dlhového nástroja, ktorý má v držbe investor (dlhový investor), a z nástrojov vlastného imania, ktoré má v držbe niekoľko ďalších investorov. Účelom tranže vlastného imania je absorbovať prvé straty a prijať akékoľvek zostatkové výnosy subjektu, do ktorého sa investuje. Jeden z investorov do vlastného imania, ktorý vlastní 30 percent vlastného imania, je aj správcom aktív. Subjekt, do ktorého sa investuje, používa svoje výnosy na nákup portfólia finančných aktív, čo vystavuje subjekt, do ktorého sa investuje, úverovému riziku spojenému s možným nesplácaním istiny a splátok úrokov z týchto aktív. Transakcia sa ponúka dlhovému investorovi ako investícia s minimálnou expozíciou voči úverovému riziku spojenému s možným zlyhaním aktív v portfóliu z dôvodu povahy týchto aktív a pretože tranža vlastného imania je určená na absorbovanie prvých strát subjektu, do ktorého sa investuje. Výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, sú významne ovplyvnené správou portfólia aktív subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré zahŕňa rozhodnutia o výbere, nadobudnutí a vyradení aktív v súlade s usmerneniami k správe aktív, a riadením v prípade zlyhania akýchkoľvek aktív z portfólia. Všetky tieto činnosti riadi správca aktív dovtedy, kým prípady zlyhania nedosiahnu stanovený podiel hodnoty portfólia (t. j. keď je hodnota portfólia taká, že sa minie tranža vlastného imania subjektu, do ktorého sa investuje). Od tohto okamihu spravuje aktíva nezávislý správca podľa pokynov dlhového investora. Správa portfólia aktív subjektu, do ktorého sa investuje, je relevantnou činnosťou subjektu, do ktorého sa investuje. Správca aktív je schopný riadiť relevantné činnosti dovtedy, kým nevýkonné aktíva nedosiahnu stanovený podiel hodnoty portfólia, dlhový investor je schopný riadiť relevantné činnosti dovtedy, keď zlyhané aktíva presiahnu stanovený podiel hodnoty portfólia. Tak správca aktív, ako aj dlhový investor musia určiť, či sú schopní riadiť činnosti, ktoré majú *najvýznamnejší* vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, vrátane zohľadnenia účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje, ako aj expozícii každej strany voči premenlivosti výnosov.

*Práva, ktoré investorovi dávajú právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje*

- B14 Právomoci vyplývajú z práv. Na to, aby mal investor právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, musí mať existujúce práva, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Práva, ktoré dávajú investorovi právomoci, sa môžu líšiť medzi jednotlivými subjektmi, do ktorých sa investuje.
- B15 Medzi príklady práv, ktoré môžu byť jednotlivo alebo v kombinácii dať investorovi právomoci, okrem iného patria:
- a) práva vo forme hlasovacích práv (alebo potenciálnych hlasovacích práv) v subjekte, do ktorého sa investuje (pozri odseky B34 až B50);
  - b) práva menovať, preraďovať alebo odvolávať kľúčových riadiacich zamestnancov subjektu, do ktorého sa investuje, ktorí sú schopní riadiť relevantné činnosti;
  - c) práva menovať alebo odvolávať iný subjekt, ktorý riadi relevantné činnosti;
  - d) práva riadiť subjekt, do ktorého sa investuje, aby uskutočňoval transakcie v prospech investora alebo vetoval akékoľvek zmeny takýchto transakcií; a
  - e) iné práva (ako sú rozhodovacie práva špecifikované v zmluve o správe), ktoré držiteľovi umožňujú riadiť relevantné činnosti.
- B16 Vo všeobecnosti, keď subjekt, do ktorého sa investuje, vykonáva celú škálu prevádzkových a finančných činností, ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, a keď sa v súvislosti s týmito činnosťami vyžaduje dôležité rozhodovanie, budú to hlasovacie alebo podobné práva, ktoré investorovi udelia právomoci buď individuálne alebo v kombinácii s inými dohodami.
- B17 Keď hlasovacie práva nemajú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, ako napríklad v prípade, keď sa hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a o riadení relevantných činností rozhodujú zmluvné dojednania, na účely určenia, či má investor dostatočné práva na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, musí tieto zmluvné dohody posúdiť. Na účely určenia, či má investor dostatočné práva na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, musí zväziť účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B5 až B8) a požiadavky odsekov B51 až B54 spolu s odsekmi B18 až B20.
- B18 Za určitých okolností môže byť problematické určiť, či má investor dostatočné práva na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje. V takých prípadoch, aby bolo možné posúdiť právomoci, ktoré sa majú uplatňovať, investor musí zväziť dôkazy, či má reálnu schopnosť riadiť relevantné činnosti jednostranne. Zváženie okrem iného aj ďalej uvedených skutočností, spolu so zohľadnením práv a indikátorov v odsekoch B19 a B20, môže poskytnúť dôkaz, že práva investora sú dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje:
- a) investor môže bez toho, aby mal zmluvné právo tak urobiť, menovať alebo schvaľovať kľúčových riadiacich zamestnancov subjektu, do ktorého sa investuje, ktorí sú schopní riadiť relevantné činnosti;
  - b) investor môže bez toho, aby mal zmluvné právo tak urobiť, riadiť subjekt, do ktorého sa investuje, aby uskutočňoval významné transakcie v prospech investora alebo vetoval akékoľvek zmeny takýchto transakcií;
  - c) investor môže ovládať buď proces nominovania kandidátov na voľbu členov riadiaceho orgánu subjektu, do ktorého sa investuje, alebo získavanie plných mocí od iných držiteľov hlasovacích práv;
  - d) kľúčoví riadiaci zamestnanci subjektu, do ktorého sa investuje, sú spriaznenými osobami investora (napríklad výkonný riaditeľ subjektu, do ktorého sa investuje, je tá istá osoba ako výkonný riaditeľ investora);
  - e) Väčšina členov riadiaceho orgánu subjektu, do ktorého sa investuje, sú spriaznenými osobami investora.

- B19 Niekedy budú existovať náznaky, že investor má špeciálny vzťah so subjektom, do ktorého sa investuje, ktoré svedčia o tom, že investor má viac ako len pasívny podiel v subjekte, do ktorého sa investuje. Existencia akéhokoľvek indikátora alebo konkrétnej kombinácie indikátorov nevyhnutne neznamená, že kritérium právomoci je splnené. Ak však investor má viac než len pasívny podiel v subjekte, do ktorého sa investuje, môže to naznačovať, že investor má iné súvisiace práva dostatočné na to, aby mal právomoci, alebo to slúži ako dôkaz existencie právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje. Ďalej uvedené skutočnosti môžu napríklad naznačovať, že investor má viac než len pasívny podiel v subjekte, do ktorého sa investuje, a v kombinácii s ostatnými právami môžu svedčiť o právomociach:
- a) kľúčoví riadiaci zamestnanci subjektu, do ktorého sa investuje, ktorí sú schopní riadiť relevantné činnosti, sú súčasní alebo predchádzajúci zamestnanci investora;
  - b) prevádzka subjektu, do ktorého sa investuje, závisí od investora napríklad v týchto situáciách:
    - i) značná časť prevádzky subjektu, do ktorého sa investuje, závisí od financovania investora;
    - ii) investor ručí za značnú časť záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje;
    - iii) subjekt, do ktorého sa investuje, závisí od investora, pokiaľ ide o rozhodujúce služby, technológie, dodávky alebo suroviny;
    - iv) investor ovláda aktíva, ako sú licencie alebo ochranné známky, ktoré sú rozhodujúce pre prevádzku subjektu, do ktorého sa investuje,
    - v) subjekt, do ktorého sa investuje, závisí od investora, pokiaľ ide o kľúčových riadiacich zamestnancov, napríklad v prípadoch, keď zamestnanci investora majú špecializované znalosti o prevádzke subjektu, do ktorého sa investuje;
  - c) na značnom podiele činností subjektu, do ktorého sa investuje, sa investor buď podieľa, alebo sa tento podiel činností vykonáva v mene investora;
  - d) expozícia investora voči výnosom z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo práva investora na tieto výnosy sú neúmerne väčšie ako jeho hlasovacie alebo podobné práva. Napríklad môže nastať situácia, keď má investor nárok alebo je zainteresovaný na viac ako polovicu výnosov subjektu, do ktorého sa investuje, ale má menej ako polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje.
- B20 Čím väčšia je expozícia investora voči premenlivosti výnosov z podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo jeho práva na tieto výnosy, tým väčšia je motivácia investora získať práva dostatočné na získanie právomoci. Preto je veľká expozícia voči premenlivosti výnosov indikátorom, že investor môže mať právomoci. Rozsah expozície investora však sám osebe nerozhoduje o tom, či má investor právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje.
- B21 Keď sa faktory uvedené v odseku B18 a indikátory uvedené v odsekoch B19 a B20 zohľadňujú spolu s právami investora, väčšia váha sa prikladá dôkazu o právomociach, ktorý je opísaný v odseku B18.

#### **Podstatné práva**

- B22 Investor pri posudzovaní, či má právomoci, berie do úvahy len podstatné práva týkajúce sa subjektu, do ktorého sa investuje (ktoré má investor a ostatní). Na to, aby sa právo považovalo za podstatné, musí mať jeho držiteľ reálnu možnosť uplatňovať si toto právo.
- B23 Rozhodnutie, či sú práva podstatné, si vyžaduje úsudok, pričom sa berú do úvahy všetky skutočnosti a okolnosti. Medzi faktory, ktoré treba brať do úvahy pri tomto určovaní, okrem iného patria:
- a) či existujú nejaké prekážky (ekonomické alebo iné), ktoré držiteľovi (alebo držiteľom) bránia pri výkone práv. Medzi príklady takýchto prekážok okrem iného patria:
    - i) finančné sankcie a stimuly, ktoré by bránili (alebo odrádzali) držiteľa, aby si svoje práva uplatnil;

- ii) cena za uplatnenie alebo konverziu, ktorá vytvára finančnú prekážku, ktorá by držiteľovi bránila (alebo ho odrádzala), aby si svoje práva uplatnil;
  - iii) podmienky, ktoré majú za následok, že by sa uplatnenie týchto práv stalo nepravdepodobným, napríklad podmienky, ktoré úzko obmedzujú načasovanie ich uplatnenia;
  - iv) neexistencia jasného primeraného mechanizmu v zakladateľských dokumentoch subjektu, do ktorého sa investuje, alebo platných zákonoch alebo predpisoch, ktorý by držiteľovi umožňoval výkon jeho práv;
  - v) neschopnosť držiteľa práv získať informácie potrebné na výkon jeho práv;
  - vi) prevádzkové prekážky alebo stimuly, ktoré by držiteľovi bránili (alebo ho odrádzali) od výkonu jeho práv (napríklad neochota alebo neschopnosť manažérov poskytovať odborné služby alebo poskytovať služby a prevziať ostatné podiely v držbe úradujúceho manažéra);
  - vii) právne alebo regulatórne požiadavky, ktoré držiteľovi bránia vo výkone jeho práv (napríklad keď má zahraničný investor zakázané vykonávať svoje práva);
- b) či existuje mechanizmus, ktorý umožňuje jednotlivým stranám reálnu možnosť uplatňovať si svoje práva spoločne, ak sa tak rozhodnú urobiť, keď si výkon práv vyžaduje dohodu viac ako jednej strany alebo keď sú práva v držbe viac ako jednej strany. Neexistencia takého mechanizmu je indikátorom, že práva nemusia byť podstatné. Čím viac je strán, ktoré musia súhlasiť s výkonom práv, tým menej je pravdepodobné, že sú tieto práva podstatné. Predstavenstvo, ktorého členovia sú nezávislí od subjektu s rozhodovacou právomocou, však môže slúžiť ako mechanizmus pre mnohých investorov, aby pri výkone svojich práv konali spoločne. Preto práva na odvolávanie budú s väčšou pravdepodobnosťou podstatné, ak budú vykonateľné nezávislým predstavenstvom, ako keby boli práva vykonávané jednotlivo veľkým počtom investorov;
- c) či by strana alebo strany, ktoré majú práva, mali prospech z výkonu týchto práv. Napríklad, držiteľ potenciálnych hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje (pozri odseky B47 až B50) musí brať do úvahy cenu za uplatnenie alebo konverziu tohto nástroja. Podmienky potenciálnych hlasovacích práv sú s väčšou pravdepodobnosťou podstatné, keď je tento nástroj v peniazoch alebo keď by mal investor prospech z uplatnenia alebo konverzie nástroja z iných dôvodov (napríklad realizáciou synergií medzi investorom a subjektom, do ktorého sa investuje).

B24 Na to, aby práva boli podstatné, budú musieť byť vykonateľné aj vtedy, keď bude potrebné prijímať rozhodnutia o riadení relevantných činností. Na to, aby práva boli podstatné, musia byť bežne uplatniteľné. Niekedy však práva môžu byť podstatné aj vtedy, keď nie sú bežne uplatniteľné.

#### Príklady uplatňovania

##### Príklad 3

Subjekt, do ktorého sa investuje, zvoláva každý rok zhromaždenia akcionárov, na ktorých sa prijímajú rozhodnutia o riadení relevantných činností. Nasledujúce plánované zhromaždenie akcionárov sa bude konať o osem mesiacov. Akcionári, ktorí jednotlivo alebo spoločne vlastnia aspoň 5 percent hlasovacích práv, však môžu zvolať mimoriadne zhromaždenie, aby zmenili existujúce politiky týkajúce sa relevantných činností, ale požiadavka zaslať oznámenie ostatným akcionárom znamená, že takéto zhromaždenie sa môže konať najskôr o 30 dní neskôr. Politiky týkajúce sa relevantných činností sa môžu meniť len na mimoriadnom alebo riadnom zhromaždení akcionárov. Patrí sem schvaľovanie významných predajov aktív, ako aj rozhodnutí o investovaní alebo o predaji významných investícií.

Uvedený prípad sa týka príkladov 3A až 3D opísaných ďalej v texte. Každý príklad sa posudzuje samostatne.

**Príklad 3A**

Investor vlastní väčšinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Hlasovacie práva investora sú podstatné, pretože investor je schopný prijímať rozhodnutia o riadení relevantných činností, keď je to potrebné. Skutočnosť, že investor si môže uplatniť svoje hlasovacie práva až po 30 dňoch, investorovi nebráni, aby bol schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti od momentu, keď sa stane akcionárom.

**Príklad 3B**

Investor je zmluvnou stranou forwardovej zmluvy na nadobudnutie väčšiny akcií v subjekte, do ktorého sa investuje. Dátum vysporiadania forwardovej zmluvy je o 25 dní. Existujúci akcionári nie sú schopní zmeniť existujúce politiky týkajúce sa relevantných činností, pretože mimoriadne zhromaždenie sa nemôže konať skôr než o 30 dní, keď už forwardová zmluva bude vysporiadaná. Investor má teda práva, ktoré sú v podstate rovnocenné právam väčšinového akcionára v príklade 3A (t. j. investor, ktorý vlastní forwardovú zmluvu, môže prijímať rozhodnutia o smerovaní relevantných činností, keď je to potrebné). Forwardová zmluva investora je podstatným právom, ktoré investorovi umožňuje riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti dokonca ešte pred vysporiadaním forwardovej zmluvy.

**Príklad 3C**

Investor má podstatnú opciu na nadobudnutie väčšiny akcií v subjekte, do ktorého sa investuje, ktorá je uplatniteľná o 25 dní a je hlboko v peniazoch. Dosiahol by sa rovnaký záver ako v príklade 3B.

**Príklad 3D**

Investor je zmluvnou stranou forwardovej zmluvy na nadobudnutie väčšiny akcií v subjekte, do ktorého sa investuje, pričom nemá v subjekte, do ktorého sa investuje, žiadne ďalšie práva. Dátum vysporiadania forwardovej zmluvy je o šesť mesiacov. Na rozdiel od už uvedených príkladov investor nie je schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Existujúci akcionári sú schopní riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti, pretože môžu zmeniť existujúce politiky týkajúce sa relevantných činností pred vysporiadaním forwardovej zmluvy.

- B25 Podstatné práva uplatniteľné inými stranami môžu investorovi brániť v tom, aby ovládal subjekt, do ktorého sa investuje a ktorého sa tieto práva týkajú. Takéto podstatné práva nevyžadujú od ich držiteľov, aby boli schopní iniciovať rozhodnutia. Pokiaľ tieto práva nie sú len právami ochranného charakteru (pozri odseky B26 až B28), podstatné práva, ktoré majú ostatné strany, môžu investorovi brániť v tom, aby ovládal subjekt, do ktorého sa investuje, dokonca aj vtedy, keď držiteľom umožňujú schvaľovať alebo blokovať rozhodnutia, ktoré sa týkajú relevantných činností.

**Práva ochranného charakteru**

- B26 Pri hodnotení, či práva dávajú investorovi právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, investor posúdi, či jeho práva a práva, ktoré majú iní, sú práva ochranného charakteru. Práva ochranného charakteru sa týkajú základných zmien činností subjektu, do ktorého sa investuje, alebo sa uplatňujú za výnimočných okolností. Nie všetky práva, ktoré sa uplatňujú za výnimočných okolností alebo sú podmienené udalosťami, však sú právami ochranného charakteru (pozri odseky B13 a B53).
- B27 Keďže práva ochranného charakteru sú určené na ochranu záujmov ich držiteľa bez toho, aby mu dávali právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje a ktorého sa tieto práva týkajú, investor, ktorý má len práva ochranného charakteru, nemôže mať právomoci alebo brániť inej strane v tom, aby mala právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje (pozri odsek 14).
- B28 Medzi príklady práv ochranného charakteru okrem iného patria:
- a) práva veriteľa brániť dlžníkovi, aby vykonával činnosti, ktoré by mohli značne zmeniť úverové riziko dlžníka v neprospech veriteľa;

- b) právo strany, ktorá ma v držbe nekontrolný podiel v subjekte, do ktorého sa investuje, aby schválila kapitálové výdavky, ktoré sú vyššie, ako sa vyžaduje pri bežnom podnikaní, alebo schválila vydanie nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov;
- c) právo veriteľa zabaviť aktíva dlžníka, keď dlžník neplní stanovené podmienky splácania úveru.

#### *Franchisingové licencie*

- B29 Franchisingová licenčná zmluva, na základe ktorej je subjekt, do ktorého sa investuje, nadobúdateľom licencie, dáva poskytovateľovi licencie práva, ktoré sú určené na ochranu franchisingovej značky. Franchisingové licenčné zmluvy obvykle dávajú poskytovateľom licencie určité rozhodovacie právomoci v súvislosti s činnosťou nadobúdateľa licencie.
- B30 Práva poskytovateľa licencie vo všeobecnosti neobmedzujú schopnosť strán iných, než je poskytovateľ licencie, robiť rozhodnutia, ktoré majú významný vplyv na výnosy nadobúdateľa licencie. Rovnako tak ani práva poskytovateľa licencie vo franchisingovej licenčnej dohode nevyhnutne neumožňujú poskytovateľovi licencie riadiť v príslušnom čase činnosti, ktoré majú významný vplyv na výnosy nadobúdateľa licencie.
- B31 Treba rozlišovať medzi schopnosťou robiť v príslušnom čase rozhodnutia, ktoré majú významný vplyv na výnosy nadobúdateľa licencie, a medzi schopnosťou robiť rozhodnutia, ktoré chránia franchisingovú značku. Poskytovateľ licencie nemá právomoci nad nadobúdateľom licencie, ak ostatné strany majú existujúce práva, ktoré im umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti nadobúdateľa licencie.
- B32 Uzatvorením franchisingovej licenčnej zmluvy nadobúdateľ licencie urobil jednostranné rozhodnutie, že bude vykonávať svoju podnikateľskú činnosť v súlade s podmienkami franchisingovej licenčnej zmluvy, ale na svoj vlastný účet.
- B33 O kontrole nad takými základnými rozhodnutiami, ako je právna forma nadobúdateľa licencie a štruktúra jeho financovania, môžu rozhodovať strany iné, než je poskytovateľ licencie, a môžu významne ovplyvňovať výnosy nadobúdateľa licencie. Čím je nižšia úroveň finančnej podpory poskytovanej poskytovateľom licencie a čím je nižšia expozícia poskytovateľa licencie voči premenlivosti výnosov z činnosti nadobúdateľa licencie, tým je pravdepodobnejšie, že poskytovateľ má len práva ochranného charakteru.

#### *Hlasovacie práva*

- B34 Investor je často schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti prostredníctvom hlasovacích alebo podobných práv. Investor zvažuje požiadavky uvedené v tejto časti (odseky B35 až B50), ak sú relevantné činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, riadené prostredníctvom hlasovacích práv.

#### **Právomoci s väčšinou hlasovacích práv**

- B35 Investor, ktorý má viac než polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, má právomoci v týchto situáciách, ak sa neuplatňuje odsek B36 alebo odsek B37:

- a) relevantné činnosti sa riadia hlasovaním držiteľa väčšiny hlasovacích práv; alebo
- b) väčšina členov riadiaceho orgánu, ktorý riadi relevantné činnosti, je vymenovaná hlasovaním držiteľa väčšiny hlasovacích práv.

#### **Väčšina hlasovacích práv, ale žiadne právomoci**

- B36 Na to, aby investor, ktorý má viac než polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, hlasovacie práva investora musia byť podstatné v súlade s odsekmi B22 až B25 a musia investorovi poskytovať schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti, čo sa často bude diať prostredníctvom určovania prevádzkových a finančných politík. Ak má iná účtovná jednotka existujúce práva, ktoré tejto účtovnej jednotke dávajú právo riadiť relevantné činnosti, a táto účtovná jednotka nekoná ako zástupca investora, investor nemá právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje.



- B37 Investor nemá právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, dokonca ani v takom prípade, keď má väčšinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, ale tieto hlasovacie práva nie sú podstatné. Napríklad investor, ktorý má viac než polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, nemôže mať právomoci, ak relevantné činnosti podliehajú riadeniu vládou, súdom, správnym orgánom, správcom konkurznej podstaty, likvidátorom alebo regulačným orgánom.

#### ***Právomoci bez väčšiny hlasovacích práv***

- B38 Investor môže mať právomoci aj vtedy, keď má v subjekte, do ktorého sa investuje, menej než väčšinu hlasovacích práv. Investor môže mať právomoci s menej než väčšinou hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, prostredníctvom:

- a) zmluvného dojednaní medzi investorom a ďalšími držiteľmi hlasovacích práv (pozri odsek B39);
- b) práv vyplývajúcich z ostatných zmluvných dojednaní (pozri odsek B40);
- c) hlasovacích práv investora (pozri odseky B41 až B45);
- d) potenciálnych hlasovacích práv (pozri odseky B47 až B50) alebo
- e) kombináciou písmen a) až d).

#### ***Zmluvné dojednania s ostatnými držiteľmi hlasovacích práv***

- B39 Zmluvné dojednania medzi investorom a ostatnými držiteľmi hlasovacích práv môžu dať investorovi právo vykonávať hlasovacie práva dostatočné na to, aby dávali investorovi právomoci, dokonca aj vtedy, keď investor nemá hlasovacie dostatočné práva na to, aby mu dávali právomoci bez zmluvného dojednaní. Zmluvné dojednania by však mohli zabezpečiť, aby investor mohol usmerňovať dostatočný počet ostatných držiteľov hlasovacích práv o tom, ako majú hlasovať, aby umožnili investorovi robiť rozhodnutia o relevantných činnostiach.

#### ***Práva z ostatných zmluvných dojednaní***

- B40 Ostatné rozhodovacie práva môžu v kombinácii s hlasovacími právami zabezpečiť, že investor bude mať schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Napríklad práva vymedzené v zmluvných dojednaniach môžu byť v kombinácii s hlasovacími právami dostatočné na to, aby mal investor schopnosť riadiť v príslušnom čase výrobné postupy subjektu, do ktorého sa investuje, alebo riadiť ostatné prevádzkové alebo finančné činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje. Pri neexistencii žiadnych ďalších práv však ekonomická závislosť subjektu, do ktorého sa investuje, od investora (ako sú napríklad vzťahy dodávateľa s jeho hlavným zákazníkom), nevedie k tomu, aby investor mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje.

#### ***Hlasovacie práva investora***

- B41 Investor s menej než väčšinou hlasovacích práv má práva, ktoré sú dostatočné na to, aby mal právomoci, keď má reálnu schopnosť riadiť relevantné činnosti jednostranne.

- B42 Pri posudzovaní, či sú hlasovacie práva investora dostatočné na to, aby mal právomoci, investor zvažuje všetky skutočnosti a okolnosti vrátane:

- a) veľkosti držby hlasovacích práv investora v pomere k veľkosti a rozloženiu držby hlasovacích práv ostatných ich držiteľov berúc na vedomie, že:
  - i) čím viac hlasovacích práv investor má, tým je väčšia pravdepodobnosť, že má existujúce práva, ktoré mu dávajú schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti;
  - ii) čím viac hlasovacích práv investor má v porovnaní s ostatnými držiteľmi hlasovacích práv, tým je väčšia pravdepodobnosť, že investor bude mať existujúce práva, ktoré dajú schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti;
  - iii) čím viac strán by muselo konať spolu, aby prehlasovali investora, tým je väčšia pravdepodobnosť, že investor bude mať existujúce práva, ktoré mu dávajú schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti;

- b) potenciálnych hlasovacích práv v držbe investora, ostatných držiteľov hlasovacích práv alebo ďalších strán (pozri odseky B47 až B50);
- c) práv vyplývajúcich z ostatných zmluvných dojednaní (pozri odsek B40) a
- d) akýchkoľvek ďalších skutočností a okolností, ktoré naznačujú či investor má alebo nemá schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti v čase, keď je potrebné robiť rozhodnutia vrátane spôsobov hlasovania na predchádzajúcich zhromaždeniach akcionárov.
- B43 Keď o riadení relevantných činností rozhoduje väčšina hlasov a investor má podstatne viac hlasovacích práv než ktorýkoľvek iný držiteľ hlasovacích práv alebo organizovaná skupina držiteľov hlasovacích práv, a ostatné akcionárske podiely sú veľmi rozptýlené, môže byť po zvážení samotných faktorov uvedených v odsekoch 42 písm. a) až c) zrejmé, že investor má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje.

#### Príklady uplatňovania

##### Príklad 4

Investor nadobudol 48 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Zvyšné hlasovacie práva majú v držbe tisícky akcionárov, pričom žiadny z nich individuálne nemá v držbe viac než 1 percento hlasovacích práv. Žiadny z akcionárov nemá žiadne dohody so žiadnym z ostatných akcionárov o konzultovaní alebo prijímaní spoločných rozhodnutí. Pri posudzovaní podielu hlasovacích práv, ktoré má investor nadobudnúť, na základe relatívnej veľkosti podielov ostatných akcionárov investor zistil, že 48-percentný podiel by bol dostatočný na to, aby ovládal subjekt, do ktorého sa investuje. V takom prípade na základe absolútnej veľkosti svojho podielu a relatívnej veľkosti podielov ostatných akcionárov investor dospel k záveru, že má dostatočný dominantný hlasovací podiel, aby spĺňal kritérium právomoci bez potreby zvážiť akýkoľvek ďalší dôkaz o právomociach.

##### Príklad 5

Investor A má 40 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, a dvanásť ďalších investorov má po 5 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Akcionárska zmluva udeľuje investorovi A právo vymenovávať, odvolávať a stanovovať odmeny členom manažmentu, ktorí sú zodpovední za riadenie relevantných činností. Na zmenu zmluvy je potrebná dvojtretinová väčšina hlasov akcionárov. V takom prípade investor A dospel k záveru, že samotná absolútna veľkosť podielu investora a relatívna veľkosť podielov ostatných akcionárov nie sú rozhodujúce pri rozhodovaní, či investor má práva dostatočné na to, aby mal právomoci. Investor A však určí, že jeho zmluvné právo vymenovávať, odvolávať a stanovovať odmeny manažmentu stačí na vyvodenie záveru, že má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje. Skutočnosť, že investor A si nemusel uplatniť toto právo alebo pravdepodobnosť, či investor A uplatňuje svoje právo vyberať, vymenovávať alebo odvolávať členov manažmentu, sa pri posudzovaní, či investor A má právomoci, nemusí brať do úvahy.

- B44 V ostatných situáciách môže byť po zvážení samotných faktorov uvedených v odseku B42 písm. a) až c) jasné, že investor nemá právomoci.

#### Príklad uplatňovania

##### Príklad 6

Investor A má 45 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Dvaja ďalší investori majú po 26 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého sa investuje. Zvyšné hlasovacie práva majú traja ďalší akcionári, každý 1 percento. Neexistujú žiadne ďalšie dojednania, ktoré majú vplyv na rozhodovanie. V takom prípade veľkosť podielu investora A na hlasovacích právach a jeho veľkosť v pomere k podielom ostatných akcionárov stačia na to, aby investor A mohol dospieť k záveru, že nemá právomoci. Stačí len spolupráca ďalších dvoch investorov na to, aby mohli zabrániť investorovi A rozhodovať o riadení relevantných činností v subjekte, do ktorého sa investuje.

- B45 Samotné faktory uvedené v odseku B42 písm. a) až c) však nemusia byť rozhodujúce. Ak investorovi po posúdení týchto faktorov nie je jasné, či má právomoci, posúdi dodatočné skutočnosti a okolnosti, ako napríklad, či sú ostatní akcionári pasívni, ako to ukazuje spôsob hlasovania na predchádzajúcich zhromaždeniach akcionárov. Zahŕňa to posúdenie faktorov uvedených v odseku B18 a indikátorov uvedených v odsekoch B19 a B20. Čím menej hlasovacích práv investor má a čím menej strán by muselo konať spoločne, aby prehlasovali investora, tým väčší dôraz by sa kládol na ďalšie skutočnosti a okolnosti pri posudzovaní, či sú práva investora dostatočné na to, aby mal právomoci. Keď sa skutočnosti a okolnosti uvedené v odsekoch B18 až B20 zohľadňujú spolu s právami investora, väčšia váha sa prikladá dôkazu o právomociach uvedenému v odseku B18 ako indikátorom právomocí opísaným v odsekoch B19 a B20.

#### Príklady uplatňovania

##### Príklad 7

Investor má 45 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Ďalších jedenásť akcionárov má po 5 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého sa investuje. Žiadny z akcionárov nemá žiadne zmluvné dojednania so žiadnym z ostatných akcionárov o konzultovaní alebo prijímaní spoločných rozhodnutí. V takom prípade samotná absolútna veľkosť podielu investora a relatívna veľkosť podielov ostatných akcionárov nie sú pri rozhodovaní, či investor má práva dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, rozhodujúce. Treba zvážiť ďalšie skutočnosti a okolnosti, ktoré môžu poskytnúť dôkaz, či investor má alebo nemá právomoci.

##### Príklad 8

Investor má 35 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Traja ďalší akcionári majú po 5 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého sa investuje. Zvyšné hlasovacie práva majú v držbe viacerí iní akcionári, pričom žiadny z nich individuálne nemá v držbe viac než 1 percento hlasovacích práv. Žiadny z akcionárov nemá žiadne dojednania so žiadnym z ostatných akcionárov o konzultovaní alebo prijímaní spoločných rozhodnutí. Rozhodnutia o relevantných činnostiach subjektu, do ktorého sa investuje, sa schvaľujú väčšinou hlasovacích práv na príslušných zhromaždeniach akcionárov – na predchádzajúcich príslušných zhromaždeniach akcionárov bolo odovzdaných 75 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. V takom prípade aktívna účasť ostatných akcionárov na predchádzajúcich zhromaždeniach akcionárov naznačuje, že investor nemá reálnu schopnosť riadiť relevantné činnosti jednostranne, bez ohľadu na to, či investor riadil relevantné činnosti, pretože dostatočný počet ostatných akcionárov hlasovalo rovnako ako investor.

- B46 Ak nie je po zvážení faktorov uvedených v odseku B42 písm. a) až d) zrejmé, či investor má právomoci, investor neovláda subjekt, do ktorého sa investuje.

#### **Potenciálne hlasovacie práva**

- B47 Pri posudzovaní ovládania investor zvažuje potenciálne hlasovacie práva, ako aj potenciálne hlasovacie práva, ktoré majú iné strany, aby určil, či má právomoci. Potenciálne hlasovacie práva sú práva na získanie hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje, a to napríklad tie, ktoré vyplývajú z konvertibilných nástrojov alebo opcií vrátane forwardových zmlúv. Tieto potenciálne hlasovacie práva sa zohľadňujú len vtedy, keď sú podstatné (pozri odseky B22 až B25).
- B48 Pri zohľadňovaní potenciálnych hlasovacích práv investor berie do úvahy účel a plánovaný zámer nástroja, ako aj účel a plánovaný zámer akejkoľvek inej účasti investora v subjekte, do ktorého sa investuje. Patrí sem aj posúdenie rozličných podmienok nástroja, ako aj zjavné očakávania investora, jeho motivácia a dôvody, prečo s týmito podmienkami súhlasil.
- B49 Ak investor má aj hlasovacie alebo iné rozhodovacie práva týkajúce sa činností subjektu, do ktorého sa investuje, posúdi, či mu tieto práva v kombinácii s potenciálnymi hlasovacími právami dávajú právomoci.

- B50 Samotné potenciálne hlasovacie práva alebo tieto práva v kombinácii s inými právami môžu zabezpečiť, že investor bude mať schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Môže to byť pravdepodobne prípad, keď má investor 40 percent hlasovacích práv subjektu, do ktorého sa investuje, a podľa odseku B23 má podstatné práva vyplývajúce z opcí nadobudnúť ďalších 20 percent hlasovacích práv.

#### Príklady uplatňovania

##### Príklad 9

Investor A má 70 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Investor B má 30 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého sa investuje, ako aj opciu na nadobudnutie polovice hlasovacích práv investora A. Opciu si môže uplatniť počas nasledujúcich dvoch rokov za pevne stanovenú cenu, ktorá je hlboko mimo peňazí (a očakáva sa, že takou zostane počas uvedeného dvojročného obdobia). Investor A využíva svoje hlasy a aktívne riadi relevantné činnosti subjektu, do ktorého sa investuje. V takom prípade investor A pravdepodobne spĺňa kritérium právomoci, pretože sa zdá, že má schopnosť aktívne riadiť relevantné činnosti. Hoci má investor B v súčasnosti uplatniteľné opcie na nákup ďalších hlasovacích práv (ktoré by mu, ak by si ich uplatnil, zabezpečili väčšinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje), podmienky spojené s týmito opciami sú také, že opcie sa nepovažujú za podstatné.

##### Príklad 10

Investor A a ďalší dvaja investori majú každý tretinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Podnikateľská činnosť subjektu, do ktorého sa investuje, úzko súvisí s investorom A. Okrem svojich nástrojov vlastného imania investor A vlastní aj dlhové nástroje, ktoré možno kedykoľvek vymeniť za kmeňové akcie subjektu, do ktorého sa investuje, za pevnú cenu, ktorá je mimo peňazí (ale nie hlboko mimo peňazí). Po konverzii dlhových nástrojov by investor A mal 60 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje. Investor A by mal prospech z realizácie synergií, ak by sa dlhové nástroje konvertovali do kmeňových akcií. Investor A má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, pretože má hlasovacie práva v subjekte, do ktorého sa investuje, spolu s podstatnými potenciálnymi hlasovacími právami, na základe ktorých je schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti.

*Právomoci, keď hlasovacie alebo podobné práva nemajú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje*

- B51 Pri posudzovaní účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B5 až B8), investor berie do úvahy účasť a rozhodnutia uskutočňované pri plánovaní zámeru subjektu, do ktorého sa investuje, ako súčasť jeho zámeru a vyhodnocuje, či transakčné podmienky a vlastnosti zainteresovanosti dávajú investorovi práva, ktoré sú dostatočné na to, aby mal právomoci. Samotná účasť na plánovanom zámere subjektu, do ktorého sa investuje, nestačí na to, aby ho investor ovládal. Účasť na plánovanom zámere však môže naznačovať, že investor mal príležitosť získať práva, ktoré sú dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje.
- B52 Investor okrem toho berie do úvahy zmluvné dojednania, ako sú práva na kúpu, práva na predaj a likvidačné práva zriadené pri zakladaní subjektu, do ktorého sa investuje. Keď tieto zmluvné dojednania zahŕňajú činnosti, ktoré úzko súvisia so subjektom, do ktorého sa investuje, potom sú tieto činnosti v podstate neoddeliteľnou súčasťou celkových činností subjektu, do ktorého sa investuje, dokonca aj keď môžu nastať mimo právnych hraníc subjektu, do ktorého sa investuje. Preto sa explicitné alebo implicitné rozhodovacie práva zakotvené v zmluvných dojednaniach, ktoré úzko súvisia so subjektom, do ktorého sa investuje, nemusia brať do úvahy ako relevantné činnosti pri zisťovaní právomocí v tomto subjekte.
- B53 V prípade niektorých subjektov, do ktorých sa investuje, sa relevantné činnosti môžu vyskytovať len vtedy, keď nastanú určité okolnosti alebo udalosti. Subjekt, do ktorého sa investuje, môže byť navrhnutý tak, aby riadenie jeho činností a jeho výnosy boli vopred určené, pokiaľ nenastanú tieto osobitné okolnosti alebo udalosti a kým nebudú trvať. V tomto prípade môžu výnosy významne ovplyvniť len rozhodnutia o činnostiach subjektu, do ktorého sa investuje, keď nastanú tieto okolnosti alebo udalosti, a teda môžu byť relevantnými činnosťami. Okolnosti alebo udalosti musia nenastať, aby investor so schopnosťou robiť tieto rozhodnutia mal právomoci. Skutočnosť, že právo robiť rozhodnutia je podmienené vznikom okolností alebo výskytom udalosti samo osebe nerobí tieto práva právami ochranného charakteru.

**Príklad 11**

Jedinou podnikateľskou činnosťou subjektu, do ktorého sa investuje, ktorá je uvedená v jeho zakladateľských dokumentoch, je nákup pohľadávok a ich každodenná bežná správa za investorov. Každodenná bežná správa zahŕňa výber istiny a úrokov k dátumom splatnosti a ich postupovanie investorom. V prípade neplnenia pohľadávky subjekt, do ktorého sa investuje, automaticky predá pohľadávku investorovi, ako je dohodnuté osobitne v zmluve na opčný predaj uzatvorenej medzi investorom a subjektom, do ktorého sa investuje. Jedinou relevantnou činnosťou je správa pohľadávok v prípade ich neplnenia, pretože to je jediná činnosť, ktorá môže významne ovplyvniť výnosy subjektu, do ktorého sa investuje. Správa pohľadávok pred ich neplnením nie je relevantnou činnosťou, pretože si nevyžaduje prijímanie dôležitých rozhodnutí, ktoré by mohli významne ovplyvniť výnosy subjektu, do ktorého sa investuje – činnosti pred neplnením sú vopred určené a predstavujú len výber peňažných tokov v čase ich splatnosti a ich postupovanie investorovi. Preto by sa pri posudzovaní celkových činností subjektu, do ktorého sa investuje a ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorých sa investuje, malo zohľadňovať len právo investora riadiť aktíva v prípade ich neplnenia. V tomto príklade sa plánovaným zámerom subjektu, do ktorého sa investuje, zabezpečuje, že investor má rozhodovaciu právomoc nad činnosťami, ktoré majú významný vplyv na výnosy len vtedy, keď je táto rozhodovacia právomoc potrebná. Podmienky dohody na opčný predaj sú neoddeliteľnou súčasťou celkovej transakcie a vzniku subjektu, do ktorého sa investuje. Preto podmienky na opčný predaj spolu so zakladateľskými dokumentmi subjektu, do ktorého sa investuje, vedú k záveru, že investor má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, dokonca aj vtedy, keď investor preberie vlastníctvo pohľadávok v prípade ich neplnenia a spravuje neplnené pohľadávky mimo právneho rámca subjektu, do ktorého sa investuje.

**Príklad 12**

Jedinými aktívami subjektu, do ktorého sa investuje, sú pohľadávky. Po zvážení účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje, sa zistí, že jedinou relevantnou činnosťou je správa pohľadávok v prípade ich neplnenia. Strana, ktorá je schopná spravovať neplnené pohľadávky, má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, bez ohľadu na to, či ktorýkoľvek z dlžníkov zlyhal.

- B54 Investor môže mať explicitný alebo implicitný záväzok zabezpečiť, aby subjekt, do ktorého sa investuje, pokračoval vo svojej činnosti, ako sa plánovalo. Takýto záväzok môže zvýšiť expozíciu investora voči premenlivosti výnosov, a tým zvýšiť motiváciu, aby investor získal práva dostatočné na to, aby mal právomoci. Preto záväzok zabezpečiť, aby subjekt, do ktorého sa investuje, vykonával svoju činnosť tak, ako sa plánovalo, môže byť indikátorom, že investor má právomoci, ale sám osebe nedáva investorovi právomoci, ani nebráni inej strane, aby mala právomoci.

**Expozícia voči premenlivým výnosom subjektu, do ktorého sa investuje, alebo práva na tieto výnosy**

- B55 Pri posudzovaní, či investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, investor určuje, či má expozíciu voči premenlivým výnosom zo svojho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo má na tieto výnosy právo.
- B56 Premenné výnosy sú výnosy, ktoré nie sú pevne stanovené a majú potenciál kolísať v dôsledku výkonnosti subjektu, do ktorého sa investuje. Premenné výnosy investora môžu byť len kladné, len záporné alebo kladné i záporné (pozri odsek 15). Investor posudzuje, či výnosy zo subjektu, do ktorého sa investuje, sú premenlivé a nakoľko sú tieto výnosy premenlivé na základe podstaty dojednania a bez ohľadu na právnu formu výnosov. Investor môže napríklad vlastniť dlhopis s pevne stanovenými platbami úrokov. Pevne stanovené platby úrokov sú na účely tohto štandardu IFRS premenlivými výnosmi, pretože podliehajú riziku neplnenia a investora vystavujú úverovému riziku emitenta dlhopisu. Rozsah premenlivosti (t. j. ako veľmi sú tieto výnosy premenlivé) závisí od úverového rizika dlhopisu. Podobne, pevne stanovené poplatky za výkonnosť účtované za správu aktív subjektu, do ktorého sa investuje, sú premenlivými výnosmi, pretože vystavujú investora riziku výkonnosti aktív subjektu, do ktorého sa investuje. Rozsah premenlivosti závisí od schopnosti subjektu, do ktorého sa investuje, vytvárať príjem dostatočný na platenie poplatku.
- B57 Medzi príklady výnosov patria:
- a) dividendy, ďalšie rozdelenie ekonomického úžitku zo subjektu, do ktorého sa investuje (napríklad úroky z dlhových cenných papierov vydaných subjektom, do ktorého sa investuje) a zmeny hodnoty investície investora do tohto subjektu;

- b) odmeny za správu aktív a záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje, poplatky za riziko straty z poskytovania úverovej podpory alebo podpory likvidity alebo expozícia voči tomuto riziku, zostatkové podiely v aktívach alebo záväzkoch subjektu, do ktorého sa investuje, v prípade jeho likvidácie, daňové výhody a prístup k budúcej likvidite, ktorý má investor zo svojho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje;
- c) výnosy, ktoré nie sú dostupné pre ostatných držiteľov podielov. Investor napríklad môže na zvýšenie hodnoty svojich ostatných aktív využiť svoje aktíva v kombinácii s aktívami subjektu, do ktorého sa investuje, ako je napríklad kombinovanie prevádzkových funkcií na dosiahnutie úspor z rozsahu, úspory nákladov, využívanie obmedzených produktov, získanie prístupu k chráneným poznatkom alebo obmedzenie určitých činností alebo aktív.

### **Vzťah medzi právomocami a výnosmi**

#### *Delegované právomoci*

- B58 Keď investor s rozhodovacími právami (subjekt s rozhodovacími právomocami) posudzuje, či ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, musí určiť, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca. Investor musí takisto určiť, či iný subjekt s rozhodovacími právami koná ako zástupca investora. Zástupca je strana, ktorej predmetom činnosti je predovšetkým konať v mene a v prospech inej strany alebo strán (hlavného zodpovedného subjektu/subjektov), a preto subjekt, do ktorého sa investuje, neovláda, keď vykonáva svoje rozhodovacie právomoci (pozri odseky 17 a 18). Preto niekedy právomoci subjektu, ktorý koná ako hlavný zodpovedný, môže mať a vykonávať zástupca, ale v mene hlavného zodpovedného. Subjekt s rozhodovacími právomocami nekoná ako zástupca jednoducho preto, že z rozhodnutí, ktoré robí, môžu mať prospech iné strany.
- B59 Investor môže delegovať svoje rozhodovacie právomoci na zástupcu, pokiaľ ide o niektoré konkrétne záležitosti alebo všetky relevantné činnosti. Investor pri posudzovaní, či ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, zaoberá sa s rozhodovacími právami delegovanými na svojho zástupcu ako s právami, ktoré vlastní priamo on sám. V situáciách, kde je viac než jeden hlavný zodpovedný, každý z týchto subjektov posudzuje, či má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, berúc pritom do úvahy požiadavky uvedené v odsekoch B5 až B54. V odsekoch B60 až B72 sa poskytuje návod, ako určiť, či subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako zástupca alebo hlavný zodpovedný.
- B60 Subjekt s rozhodovacími právomocami pri rozhodovaní, či koná ako zástupca, zohľadňuje celkový vzťah medzi ním, subjektom, do ktorého sa investuje a ktorý riadi, a ostatnými stranami zainteresovanými na činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, a najmä všetky tieto faktory:
- a) rozsah svojich rozhodovacích právomocí nad subjektom, do ktorého sa investuje (odseky B62 a B63);
  - b) práva, ktoré majú iné strany (odseky B64 až B67);
  - c) odmenu, na ktorú má nárok v súlade s dohodou/dohodami o odmeňovaní (odseky B68 až B70);
  - d) expozíciu subjektu s rozhodovacími právomocami voči premenlivosti výnosov z ostatných podielov, ktoré má v subjekte, do ktorého sa investuje (odseky B71 a B72).

Každému faktoru sa priraduje iná váha na základe konkrétnych skutočností a okolností.

- B61 Rozhodovanie, či subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako zástupca, si vyžaduje vyhodnotenie všetkých faktorov uvedených v odseku B60, pokiaľ podstatné práva na odvolanie subjektu s rozhodovacími právomocami (práva na odvolávanie) nevlastní jedna strana, ktorá môže bez príčiny odvolať subjekt s rozhodovacími právomocami (pozri odsek B65).

#### **Rozsah rozhodovacích právomocí**

- B62 Rozsah rozhodovacích právomocí subjektu s rozhodovacími právomocami sa hodnotí posúdením:
- a) činností, ktoré sú povolené podľa dohody/dohôd o rozhodovaní a ustanovené zákonom; a
  - b) možnosti vlastného uváženia, ktorú subjekt s rozhodovacími právomocami má pri prijímaní rozhodnutí o týchto činnostiach.



- B63 Subjekt s rozhodovacími právomocami zvažuje účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje, predpokladané riziká, ktorým mal byť subjekt, do ktorého sa investuje, vystavený, predpokladané riziká, ktoré mal postúpiť stranám prepojeným so subjektom, do ktorého sa investuje, a úroveň účasti investora s rozhodovacími právami, ktorú mal pri plánovaní zámeru subjektu, do ktorého sa investuje. Ak sa napríklad subjekt s rozhodovacími právomocami významne podieľal na plánovaní zámeru subjektu, do ktorého sa investuje (vrátane určovania rozsahu rozhodovacích právomocí), táto účasť môže znamenať, že subjekt s rozhodovacími právomocami mal príležitosť a motiváciu získať práva, ktoré majú za následok, že subjekt s rozhodovacími právomocami je schopný riadiť relevantné činnosti.

#### **Práva v držbe iných strán**

- B64 Podstatné práva v držbe iných strán môžu mať vplyv na schopnosť subjektu s rozhodovacími právomocami riadiť relevantné činnosti subjektu, do ktorého sa investuje. Podstatné právo na odvolávanie alebo iné významné práva môžu naznačovať, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako zástupca.
- B65 Keď má podstatné práva na odvolávanie jedna strana a môže bez príčiny odvolať subjekt s rozhodovacími právomocami, to samo osebe stačí na vyvodenie záveru, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako zástupca. Ak má takéto práva viac než jedna strana (a žiadna jedna strana nemôže sama odvolať subjekt s rozhodovacími právomocami bez dohody s ostatnými stranami), tieto práva nie sú samé osebe postačujúce na určenie, či subjekt s rozhodovacími právomocami koná predovšetkým v mene a v prospech iných. Navyše, čím väčší počet strán musí konať pri uplatnení práva na odvolanie subjektu s rozhodovacími právomocami spoločne a čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s ostatnými ekonomickými záujmami subjektu s rozhodovacími právomocami (t. j. odmeňovanie a ostatné podiely), tým menšia váha sa prikladá tomuto faktoru.
- B66 Pri hodnotení, či subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako zástupca, sa podstatné práva, ktoré majú iné strany a ktoré obmedzujú možnosti vlastného uváženia subjektu s rozhodovacími právomocami, majú posudzovať podobným spôsobom ako práva na odvolávanie. Napríklad subjekt s rozhodovacími právomocami, ktorý je povinný na svoju činnosť získať súhlas malého počtu iných strán, koná vo všeobecnosti ako zástupca. (Pre ďalší návod k právam a či sú tieto práva podstatné pozri odseky B22 až B25.)
- B67 Úvahy o právach, ktoré majú iné strany, musia zahŕňať aj posúdenie akýchkoľvek práv uplatniteľných predstavenstvom (alebo iným riadiacim orgánom) subjektu, do ktorého sa investuje, a ich vplyvu na rozhodovacie právomoci [pozri odsek B23 písm. b)].

#### **Odmeňovanie**

- B68 Čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s odmeňovaním subjektu s rozhodovacími právomocami v porovnaní s výnosmi očakávanými z činností subjektu, do ktorého sa investuje, tým väčšia je pravdepodobnosť, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako hlavný zodpovedný.
- B69 Subjekt s rozhodovacími právomocami pri rozhodovaní, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca, posudzuje aj existenciu týchto podmienok:
- Odmeňovanie subjektu s rozhodovacími právomocami zodpovedá poskytovaným službám.
  - Dohoda o odmeňovaní obsahuje len podmienky alebo sumy, ktoré sa bežne uvádzajú v dohodách na podobné služby, a úroveň zručností dohodnutú za obvyklých trhových podmienok.
- B70 Subjekt s rozhodovacími právomocami nemôže konať ako zástupca, pokiaľ nie sú splnené podmienky uvedené v odseku B69 písm. a) a b). Splnenie týchto podmienok však samo osebe nestačí na vyvodenie záveru, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako zástupca.

#### **Expozícia voči premenlivosti výnosov z iných podielov**

- B71 Subjekt s rozhodovacími právomocami, ktorý drží ďalšie podiely v subjekte, do ktorého sa investuje (napríklad investície v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo poskytuje záruky v súvislosti s výkonnosťou subjektu, do ktorého sa investuje), zvažuje pri posudzovaní, či koná ako zástupca, svoju expozíciu voči premenlivosti výnosov z týchto podielov. Držba ďalších podielov v subjekte, do ktorého sa investuje, naznačuje, že subjekt s rozhodovacími právomocami môže konať ako hlavný zodpovedný.

B72 Subjekt s rozhodovacími právomocami pri vyhodnocovaní svojej expozície voči premenlivosti výnosov z iných podielov v subjekte, do ktorého sa investuje, zvažuje nasledujúce skutočnosti:

- a) čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s jeho ekonomickými záujmami, berúc do úvahy odmeňovanie a iné podiely spolu, tým väčšia je pravdepodobnosť, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako hlavný zodpovedný;
- b) či sa jeho expozícia voči premenlivosti výnosov líši od expozície ostatných investorov, a ak áno, či by to mohlo mať vplyv na jeho činnosť. Mohlo by to tak byť napríklad v prípade, keď má subjekt s rozhodovacími právomocami podriadené podiely v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo poskytuje iné formy zvýšenia kreditnej kvality.

Subjekt s rozhodovacími právomocami vyhodnocuje svoju expozíciu voči celkovej premenlivosti výnosov zo subjektu, do ktorého sa investuje. Toto vyhodnotenie sa robí najmä na základe výnosov očakávaných z činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, ale nesmie ignorovať maximálnu expozíciu voči premenlivosti výnosov subjektu, do ktorého sa investuje prostredníctvom ďalších podielov, ktoré subjekt s rozhodovacími právomocami drží.

#### Príklady uplatňovania

##### Príklad 13

Subjekt s rozhodovacími právomocami (správca fondu) zriadil, ponúka a spravuje verejne obchodovateľný regulovaný fond podľa presne definovaných parametrov uvedených v mandáte na investovanie, ako si to vyžadujú miestne zákony a predpisy. Fond bol ponúknutý investorom ako investícia do diverzifikovaného portfólia majetkových cenných papierov verejne obchodovateľných účtovných jednotiek. V rámci vymedzených parametrov má správca fondu možnosť voľného uváženia, do akých aktív investovať. Správca fondu uskutočnil do fondu pomernú investíciu vo výške 10 percent a dostáva za svoje služby poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu rovnajúci sa jednému percentu čistej hodnoty aktív fondu. Poplatky zodpovedajú poskytovaným službám. Správca fondu nie je povinný kryť straty presahujúce jeho desaťpercentnú investíciu. Fond nie je povinný zriaďiť, a ani nezriadil nezávislé predstavenstvo. Investori nemajú žiadne podstatné práva, ktoré by mali vplyv na rozhodovacie právomoci správcu fondu, ale môžu si nechať vyplatiť svoje podiely v určitých lehotách stanovených fondom.

Hoci správca fondu koná v rámci parametrov stanovených v mandáte na investovanie a v súlade s regulačnými požiadavkami, má rozhodovacie právomoci, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti fondu – investori nemajú podstatné práva, ktoré by mohli mať vplyv na rozhodovacie právomoci správcu fondu. Správca fondu dostáva za svoje služby trhovú poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu, ktorý zodpovedá poskytovaným službám, a zároveň uskutočnil pomernú investíciu do fondu. Odmeňovanie a jeho investícia vystavujú správcu fondu premenlivosti výnosov z činností fondu bez toho, aby vznikla expozícia takého významu, že by to naznačovalo, že správca fondu koná ako hlavný zodpovedný.

V tomto príklade posúdenie expozície správcu fondu voči premenlivosti výnosov z fondu spolu s jeho rozhodovacími právomocami v rámci obmedzených parametrov naznačuje, že správca fondu koná ako zástupca. Správca fondu preto dospeje k záveru, že fond neovláda.

##### Príklad 14

Subjekt s rozhodovacími právomocami zriadi, ponúka a spravuje fond, ktorý poskytuje investičné príležitosti viacerým investorom. Subjekt s rozhodovacími právomocami (správca fondu) musí robiť rozhodnutia v najlepšom záujme všetkých investorov a v súlade s dohodami o riadení fondu. Správca fondu má napriek tomu pri rozhodovaní rozsiahlu voľnosť uváženia. Správca fondu dostáva za svoje služby poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu rovnajúci sa jednému percentu spravovaných aktív a 20 percent celkového zisku fondu, ak dosiahne stanovenú úroveň ziskovosti. Poplatky zodpovedajú poskytovaným službám.

Hoci správca fondu musí robiť rozhodnutia v najlepšom záujme všetkých investorov, má rozsiahle rozhodovacie právomoci na riadenie relevantných činností fondu. Správca fondu dostáva pevne stanovené poplatky a poplatky v závislosti od výkonnosti, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám. Odmeňovanie navyše zosúladzuje záujmy správcu fondu so záujmami ostatných investorov zvyšovať hodnotu fondu bez toho, aby vznikla expozícia voči premenlivosti výnosov z činností fondu, ktorá by bola takého významu, že by odmeňovanie posudzované samostatne naznačovalo, že správca fondu koná ako hlavný zodpovedný.

Uvedený prípad a analýza sa vzťahuje aj na príklady 14A až 14C opísané ďalej v texte. Každý príklad sa posudzuje samostatne.

#### **Príklad 14A**

Správca fondu má vo fonde aj dvojpercentnú investíciu, ktorá zosúladzuje jeho záujmy so záujmami ostatných investorov. Správca fondu nie je povinný kryť straty presahujúce jeho dvojpercentnú investíciu. Investori môžu odvolať správcu fondu jednoduchou väčšinou hlasov, ale len za porušenie zmluvy.

Dvojpercentná investícia správcu fondu zvyšuje jeho expozíciu voči premenlivosti výnosov z činností fondu bez toho, aby vznikla expozícia takého významu, že by to naznačovalo, že správca fondu koná ako hlavný zodpovedný. Práva ostatných investorov na odvolanie správcu fondu sa považujú za práva ochranného charakteru, pretože sú uplatniteľné len pri porušení zmluvy. Hoci má správca fondu v tomto príklade rozsiahle rozhodovacie právomoci a je vystavený premenlivosti výnosov zo svojho podielu a odmeňovania, expozícia správcu fondu naznačuje, že koná ako zástupca. Správca fondu preto dospeje k záveru, že fond neovláda.

#### **Príklad 14B**

Správca fondu má vo fonde významnejšiu pomernú investíciu, ale nemá žiadnu povinnosť kryť straty presahujúce túto investíciu. Investori môžu odvolať správcu fondu jednoduchou väčšinou hlasov, ale len za porušenie zmluvy.

V tomto príklade sa práva ostatných investorov na odvolanie správcu fondu považujú za práva ochranného charakteru, pretože sú uplatniteľné len pri porušení zmluvy. Hoci správca fondu dostáva pevne stanovené poplatky a poplatky v závislosti od výkonnosti, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám, kombinácia investície správcu fondu spolu s jeho odmeňovaním by mohli viesť k vzniku expozície voči premenlivosti výnosov z činností fondu, ktorá by bola takého významu, že by naznačovala, že správca fondu koná ako hlavný zodpovedný. Čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s ekonomickými záujmami správcu fondu (berúc do úvahy jeho odmeňovanie a iné podiely spolu), tým väčší dôraz by správca fondu pri analýze kládol na tieto ekonomické záujmy a tým väčšia je pravdepodobnosť, že správca fondu koná ako hlavný zodpovedný.

Napríklad po zvážení svojho odmeňovania a iných faktorov môže správca fondu považovať svoju dvadsaťpercentnú investíciu za dostatočnú na to, aby dospel k záveru, že fond ovláda. Za iných okolností (t. j. odmeňovanie alebo iné faktory sú iné) však ovládanie môže vzniknúť vtedy, ak by bola výška investície iná.

#### **Príklad 14C**

Správca fondu má vo fonde dvadsaťpercentnú pomernú investíciu, ale nemá žiadnu povinnosť kryť straty presahujúce túto dvadsaťpercentnú investíciu. Fond má predstavenstvo, ktorého všetci členovia sú nezávislí od správcu fondu a vymenovávajú ich ostatní investori. Predstavenstvo každý rok vymenúva správcu fondu. Keď sa predstavenstvo rozhodne neobnoviť správcovi fondu zmluvu, služby vykonávané správcom fondu môžu vykonávať iní správcovia z daného odvetvia.

Hoci správca fondu dostáva pevne stanovené poplatky a poplatky v závislosti od výkonnosti, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám, kombinácia dvadsaťpercentnej investície správcu fondu spolu s jeho odmeňovaním vedú k vzniku expozície voči premenlivosti výnosov z činností fondu, ktorá je takého významu, že naznačuje, že správca fondu koná ako hlavný zodpovedný. Investori však majú podstatné právo na odvolanie správcu fondu – predstavenstvo predstavuje mechanizmus na zabezpečenie, aby investori mohli odvolať správcu fondu, ak sa rozhodnú tak urobiť.

V tomto príklade správca fondu kladie pri analýze väčší dôraz na podstatné právo na odvolanie. Preto, hoci má správca fondu v tomto príklade rozsiahle rozhodovacie právomoci a je vystavený premenlivosti výnosov z fondu zo svojho odmeňovania a investície, podstatné práva, ktoré majú ostatní investori, naznačujú, že správca fondu koná ako zástupca. Správca fondu preto dospeje k záveru, že fond neovláda.

#### Príklad 15

Subjekt, do ktorého sa investuje, bol vytvorený na to, aby kúpil portfólio cenných papierov zabezpečených aktívami s pevným výnosom, pričom financovanie pochádza z dlhových nástrojov s pevnou sadzbou a nástrojov vlastného imania. Nástroje vlastného imania sú určené na zabezpečenie ochrany dlhových investorov proti prvým stratám a na prijatie akýchkoľvek zostatkových výnosov subjektu, do ktorého sa investuje. Transakcia bola ponúknutá potenciálnym dlhovým investorom ako investícia do portfólia cenných papierov zabezpečených aktívami s expozíciou voči úverovému riziku spojenému s možným zlyhaním emitentov cenných papierov zabezpečených aktívami v portfóliu a úrokovému riziku spojenému so správou portfólia. Pri vzniku fondu predstavujú nástroje vlastného imania 10 percent hodnoty nakúpených aktív. Subjekt s rozhodovacími právomocami (správca aktív) spravuje aktívne portfólio aktív uskutočňovaním investičných rozhodnutí v rámci parametrov stanovených v prospekte subjektu, do ktorého sa investuje. Za tieto služby dostáva správca aktív pevne stanovený poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu (t. j. jedno percento spravovaných aktív) a poplatok v závislosti od výkonnosti (t. j. 10 percent zisku), ak zisk subjektu, do ktorého sa investuje, presiahne stanovenú úroveň. Poplatky zodpovedajú poskytovaným službám. Správca aktív vlastní 35 percent vlastného imania subjektu, do ktorého sa investuje.

Zvyšných 65 percent vlastného imania a všetky ostatné dlhové nástroje vlastní veľký počet veľmi rozptýlených nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou. Správca aktív môže byť odvolaný bez príčiny rozhodnutím jednoduchej väčšiny ostatných investorov.

Správca aktív dostáva pevne stanovené poplatky a poplatky v závislosti od výkonnosti, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám. Odmeňovanie zosúladzuje záujmy správcu fondu so záujmami ostatných investorov zvyšovať hodnotu fondu. Správca aktív má expozíciu voči premenlivosti výnosov z činností fondu, pretože vlastní 35 percent vlastného imania, a zo svojho odmeňovania.

Hoci správca fondu pôsobí v rámci parametrov stanovených v prospekte subjektu, do ktorého sa investuje, je schopný uskutočňovať v príslušnom čase investičné rozhodnutia, ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje – práva na odvolanie, ktoré majú ostatní investori, majú v tejto analýze len malú váhu, pretože tieto práva vlastní veľký počet veľmi rozptýlených investorov. V tomto príklade správca aktív kladie väčší dôraz na svoju expozíciu voči premenlivosti výnosov zo svojho podielu na vlastnom imaní fondu, ktorý je podriadený dlhovým nástrojom. Držba 35 percent vlastného imania vytvára podriadenú expozíciu voči stratám a práva na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré sú takého významu, že naznačujú, že správca aktív koná ako hlavný zodpovedný. Správca aktív preto dospeje k záveru, že ovláda subjekt, do ktorého sa investuje.

#### Príklad 16

Subjekt s rozhodujúcimi právomocami (sponzor) sponzoruje sprostredkovateľskú spoločnosť s viacerými predávajúcimi, ktorá emituje krátkodobé dlhové nástroje pre nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou. Táto transakcia sa ponúkla potenciálnym investorom ako investícia do portfólia strednodobých aktív s vysokým ratingom s minimálnou expozíciou voči úverovému riziku spojenému s možným zlyhaním emitentov aktív v portfóliu. Sprostredkovateľskej spoločnosti predávajú portfólia vysokokvalitných strednodobých aktív rozliční prevodcovia. Každý prevodca zabezpečuje služby spojené s portfóliom aktív, ktoré predáva sprostredkovateľskej spoločnosti a spravuje pohľadávky v prípade zlyhania za poplatok za služby porovnateľný s poplatkami na trhu. Každý prevodca zároveň zabezpečuje ochranu proti prvým úverovým stratám z portfólia svojich aktív pomocou nadmernej kolateralizácie aktív prevedených na sprostredkovateľskú spoločnosť. Sponzor stanovuje podmienky sprostredkovateľskej spoločnosti a riadi činnosť sprostredkovateľskej spoločnosti za poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu. Poplatok zodpovedá poskytovaným službám. Sponzor schvaľuje predávajúcich, ktorí môžu predávať sprostredkovateľskej spoločnosti, schvaľuje aktíva, ktoré má sprostredkovateľská spoločnosť kupovať, a robí rozhodnutia o financovaní sprostredkovateľskej spoločnosti. Sponzor musí konať v najlepšom záujme všetkých investorov.

Sponzor má nárok na všetky zostatkové výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti a zabezpečuje aj nástroje na zvýšenie kreditnej kvality a nástroje likvidity pre sprostredkovateľskú spoločnosť. Zvýšenie kreditnej kvality, ktoré zabezpečuje sponzor, absorbuje straty až do výšky 5 percent všetkých aktív sprostredkovateľskej spoločnosti po absorbovaní strát prevodcami. Nástroje likvidity neslúžia ako záloha proti zlyhaným aktívam. Investori nemajú podstatné práva, ktoré by mohli ovplyvniť rozhodovacie právomoci sponzora.

Dokonca aj keď sponzor dostáva za svoje služby poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu, ktorý zodpovedá poskytnutým službám, sponzor má expozíciu voči premenlivosti výnosov z činnosti sprostredkovateľskej spoločnosti z dôvodu svojich práv na všetky zostatkové výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti, zabezpečenia nástrojov na zvýšenie kreditnej kvality a nástrojov likvidity (t. j. sprostredkovateľská spoločnosť je vystavená riziku likvidity, pretože používa krátkodobé dlhové nástroje na financovanie strednodobých aktív). Dokonca aj keď má každý prevodca rozhodovacie práva, ktoré majú vplyv na hodnotu aktív sprostredkovateľskej spoločnosti, sponzor má rozsiahle rozhodovacie právomoci, ktoré mu zabezpečujú schopnosť riadiť v príslušnom čase činnosti, ktoré majú *najvýznamnejší* vplyv na výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti [t. j. sponzor stanovil podmienky sprostredkovateľskej spoločnosti, má právo robiť rozhodnutia o aktívach (schvaľovaním kupovaných aktív a prevodcov daných aktív) a financuje sprostredkovateľskú spoločnosť (pre ktorú sa musia pravidelne hľadať nové investície)]. Právo na zostatkové výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti a zabezpečenie nástrojov na zvýšenie kreditnej kvality a nástrojov likvidity, majú za následok vznik expozície sponzora voči premenlivosti výnosov z činnosti sprostredkovateľskej spoločnosti, ktoré sa líši od expozície ostatných investorov. Preto táto expozícia naznačuje, že sponzor koná ako hlavný zodpovedný, a sponzor preto dospeje k záveru, že sprostredkovateľskú spoločnosť ovláda. Povinnosť sprostredkovateľa konať v najlepšom záujme všetkých investorov nebráni sponzorovi v tom, aby konal ako hlavný zodpovedný.

#### Vzťahy s ostatnými stranami

- B73 Investor pri posudzovaní ovládania zohľadňuje povahu svojho vzťahu s ostatnými stranami a či tieto ostatné strany konajú v mene investora (t. j. konajú ako „*de facto* zástupcovia“). Určenie, či ostatné strany konajú ako *de facto* zástupcovia, si vyžaduje úsudok, berúc do úvahy nielen povahu vzťahu, ale aj to, ako tieto strany na seba navzájom pôsobia a ako pôsobia navzájom s investorom.
- B74 Takýto vzťah nemusí byť nevyhnutne založený na zmluvnom dojednaní. Strana koná ako *de facto* zástupca, keď investor alebo tí, ktorí riadia činnosť investora, majú možnosť riadiť túto stranu tak, aby konala v mene investora. Za týchto okolností berie investor pri posudzovaní ovládania subjektu, do ktorého sa investuje, do úvahy rozhodovacie práva svojho *de facto* zástupcu a jeho nepriamu expozíciu voči premenlivým výnosom alebo práva na tieto výnosy prostredníctvom tohto *de facto* zástupcu.
- B75 Ďalej sú uvedené príklady takýchto ďalších strán, ktoré by vzhľadom na povahu svojho vzťahu mohli konať ako *de facto* zástupcovia investora:
- a) spriaznené osoby investora;
  - b) strana, ktorá získala podiel v subjekte, do ktorého sa investuje, ako vklad alebo úver od investora;
  - c) strana, ktorá súhlasila, že nepredá, neprevedie ani nezaťaží svoje podiely v subjekte, do ktorého sa investuje, bez predchádzajúceho súhlasu investora (s výnimkou situácií, keď investor a ďalšia strana majú právo na predchádzajúce schválenie a práva sú založené na podmienkach vzájomne dobrovoľne dohodnutých nezávislými stranami);
  - d) strana, ktorá nemôže financovať svoje operácie bez podriadenej finančnej podpory investora;
  - e) subjekt, do ktorého sa investuje a ktorého väčšina členov riadiaceho orgánu alebo kľúčových riadiacich zamestnancov je rovnaká, ako kľúčoví riadiaci zamestnanci investora;
  - f) strana, ktorá má úzke obchodné vzťahy s investorom, napríklad vzťah medzi poskytovateľom odborných služieb a jedným z jeho významných klientov.



**Ovládanie určitých aktív**

- B76 Investor posudzuje, či zaobchádza s časťou subjektu, do ktorého sa investuje, ako s domnelou samostatnou účtovnou jednotkou, a ak áno, či túto domnelú osobitnú účtovnú jednotku ovláda.
- B77 Investor zaobchádza s časťou subjektu, do ktorého sa investuje, ako s domnelou samostatnou účtovnou jednotkou vtedy a len vtedy, ak je splnená táto podmienka:

určité aktíva subjektu, do ktorého sa investuje (a prípadné súvisiace formy zvýšenia kreditnej kvality) sú jediným zdrojom platieb určitých záväzkov alebo určitých ďalších podielov v subjekte, do ktorého sa investuje. Iné strany, ako sú strany s určitými záväzkami, nemajú práva ani povinnosti spojené s určitými aktívami alebo zostatkovými peňažnými tokmi vyplývajúcimi z týchto aktív. Zostávajúci subjektu, do ktorého sa investuje, nemôže v podstate použiť žiadny z výnosov z týchto určitých aktív a žiadny zo záväzkov domnej samostatnej účtovnej jednotky nie je splatný z aktív zostávajúceho subjektu, do ktorého sa investuje. Preto sú v podstate všetky aktíva, záväzky a vlastné imanie tejto domnej samostatnej účtovnej jednotky vyhradené z celkového subjektu, do ktorého sa investuje. Takáto domnelá samostatná účtovná jednotka sa často nazýva „silo“.

- B78 Keď je splnená podmienka uvedená v odseku B77, investor identifikuje činnosti, ktoré majú významný vplyv na výnosy domnej samostatnej účtovnej jednotky, a ako sa tieto činnosti riadia, s cieľom posúdiť, či má právomoci nad danou časťou subjektu, do ktorého sa investuje. Pri posudzovaní ovládania domnej samostatnej účtovnej jednotky investor takisto berie do úvahy svoju expozíciu voči premenlivým výnosom zo svojho podielu v tejto domnej samostatnej účtovnej jednotke alebo práva na tieto výnosy a možnosť využiť svoje právomoci nad touto časťou subjektu, do ktorého sa investuje, s cieľom ovplyvniť výšku výnosov investora.
- B79 Ak investor ovláda domnelú samostatnú účtovnú jednotku, investor konsoliduje túto časť subjektu, do ktorého sa investuje. V takom prípade ostatné strany vylúčia túto časť subjektu, do ktorého sa investuje, z posudzovania ovládania a konsolidovania subjektu, do ktorého sa investuje.

**Nepretržité posudzovanie**

- B80 Investor opätovne posúdi, či ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že došlo k zmene jedného alebo viacerých z troch prvkov ovládania uvedených v odseku 7.
- B81 Ak dôjde k zmene v tom, ako možno vykonávať právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, táto zmena sa musí premietnuť v tom, ako investor posudzuje svoje právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje. Napríklad zmeny rozhodovacích práv môžu znamenať, že relevantné činnosti sa už ďalej neradia prostredníctvom hlasovacích práv, ale namiesto toho iné dojednanie, ako sú zmluvy, umožňujú inej strane alebo stranám riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti.
- B82 To, že investor získa alebo stratí právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, môže spôsobiť nejaká udalosť bez toho, aby sa na tejto udalosti podieľal investor. Investor môže napríklad získať právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, pretože sa skončila platnosť rozhodovacích práv, ktoré vlastnila iná strana alebo strany, ktoré predtým bránili investorovi v tom, aby ovládal subjekt, do ktorého sa investuje.
- B83 Investor takisto zvažuje zmeny, ktoré majú vplyv na jeho expozíciu voči premenlivým výnosom zo svojho podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, alebo na jeho práva na tieto výnosy. Investor, ktorý má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, môže napríklad prestať ovládať subjekt, do ktorého sa investuje, ak investor prestane mať nárok na výnosy alebo prestane mať povinnosti, pretože by prestal spĺňať odsek 7 písm. b) (napríklad ak sa skončí platnosť zmluvy, na základe ktorej dostáva poplatky v závislosti od výkonnosti).
- B84 Investor zvažuje, či sa zmenilo jeho posúdenie, či koná ako zástupca alebo ako hlavný zodpovedný. Zmeny celkového vzťahu medzi investorom a ostatnými stranami môžu znamenať, že investor už nekoná ako zástupca, dokonca aj keď predtým konal ako zástupca, a naopak. Ak dôjde napríklad k zmenám práv investora alebo ostatných strán, investor opätovne posúdi svoje postavenie, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca.
- B85 Počiatočné posúdenie ovládania investorom alebo jeho postavenia ako investora, ktorý koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca, sa nezmení len z dôvodu zmeny trhových podmienok (napríklad zmeny výnosov subjektu, do ktorého sa investuje, spôsobenej zmenou trhových podmienok), pokiaľ zmena trhových podmienok nezmení jeden alebo viacero z troch prvkov ovládania uvedených v odseku 7 alebo nezmení celkový vzťah medzi hlavným zodpovedným a sprostredkovateľom.



## STANOVENIE, ČI JE ÚČTOVNÁ JEDNOTKA INVESTIČNOU SPOLOČNOSŤOU

B85A Pri posudzovaní toho, či je účtovná jednotka investičnou spoločnosťou, účtovná jednotka zvažuje všetky skutočnosti a okolnosti vrátane svojho účelu a plánovaného zámeru. Účtovná jednotka, ktorá má tri prvky vymedzenia investičnej spoločnosti stanovené v odseku 27, je investičnou spoločnosťou. V odsekoch B85B až B85M sú podrobnejšie opísané prvky definície.

**Obchodný účel**

B85B V definícii investičnej spoločnosti sa vyžaduje, aby účelom tejto účtovnej jednotky bolo investovanie len s cieľom kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu (ako napríklad dividendy, podiely alebo výnosy z prenájmu) alebo oboch. Dokumentmi, v ktorých sú určené investičné ciele tejto účtovnej jednotky, ako napríklad ponukový obehník účtovnej jednotky, publikácie distribuované účtovnou jednotkou a iné dokumenty o podniku alebo obchodnej spoločnosti, sa zvyčajne poskytujú dôkazy o obchodnom účele investičnej spoločnosti. K ďalším dôkazom môže patriť spôsob, akým sa takáto účtovná jednotka prezentuje ostatným stranám (ako napríklad potenciálnym investorom alebo potenciálnym subjektom, do ktorých sa investuje); účtovná jednotka môže napríklad prezentovať svoju obchodnú činnosť ako poskytovanie strednodobých investícií na účel kapitálového zhodnotenia. Naopak, účtovná jednotka, ktorá sa prezentuje ako investor, ktorého cieľom je spoločne so subjektmi, do ktorých sa investuje, vyvíjať, vyrábať alebo uvádzať na trh produkty, má obchodný účel, ktorý nie je v súlade s obchodným účelom investičnej spoločnosti, pretože táto účtovná jednotka bude získavať príjmy z vývoja, výroby a uvádzania na trh, ako aj z vlastných investícií (pozri odsek B85I).

B85C Investičná spoločnosť môže priamo alebo prostredníctvom dcérskej spoločnosti poskytovať služby súvisiace s investovaním (napríklad služby investičného poradenstva, správy investícií, podpory investovania a administratívne služby) tretím stranám, ako aj svojim investorom, a to aj v prípade, že tieto činnosti sú pre účtovnú jednotku podstatné, pokiaľ účtovná jednotka stále zodpovedá definícii investičnej spoločnosti.

B85D Investičná spoločnosť sa môže priamo alebo prostredníctvom dcérskej spoločnosti zúčastňovať aj na nasledujúcich činnostiach súvisiacich s investovaním, ak sa tieto činnosti vykonávajú s cieľom maximalizovať návratnosť investícií (kapitálové zhodnotenie alebo investičný výnos) od svojich subjektov, do ktorých sa investuje, a pre investičnú spoločnosť nepredstavujú samostatnú podstatnú obchodnú činnosť alebo samostatný podstatný zdroj príjmov:

a) poskytovanie správcofských služieb a služieb strategického poradenstva pre subjekt, do ktorého sa investuje;

b) poskytovanie finančnej podpory pre subjekt, do ktorého sa investuje, ako napríklad úver, úverový prísľub alebo záruka.

B85E Ak má investičná spoločnosť dcérsku spoločnosť, ktorá sama nie je investičnou spoločnosťou a ktorej hlavný účel a činnosti spočívajú v poskytovaní služieb alebo činností súvisiacich s investovaním, ktoré sa týkajú investičných činností investičnej spoločnosti, ako sú napríklad služby alebo činnosti opísané v odsekoch B85C až B85D, pre danú investičnú spoločnosť alebo iné strany, konsoliduje danú dcérsku spoločnosť v súlade s odsekom 32. Ak je dcérska spoločnosť, ktorá poskytuje služby alebo činnosti súvisiace s investovaním, sama investičnou spoločnosťou, materská spoločnosť investičnej spoločnosti oceňuje takúto dcérsku spoločnosť reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 31.

*Stratégie ukončenia angažovanosti*

B85F Dôkaz o obchodnom účele účtovnej jednotky poskytujú aj jej investičné plány. Jednou z vlastností, ktorou sa odlišuje investičná spoločnosť od ostatných účtovných jednotiek, je, že investičná spoločnosť neplánuje mať v držbe svoje investície na neurčito, ale má ich v držbe len na určitý čas. Keďže investície do vlastného imania a investície do nefinančných aktív majú potenciál na to, aby boli držané na neurčito, investičná spoločnosť musí mať stratégiu ukončenia angažovanosti, v ktorej je zdokumentované, ako účtovná jednotka plánuje uskutočniť kapitálové zhodnotenie v podstate všetkých svojich investícií do vlastného imania a investícií do nefinančných aktív. Investičná spoločnosť musí mať aj stratégiu ukončenia angažovanosti pre akékoľvek dlhové nástroje, ktoré majú potenciál na to, aby boli držané na neurčito, napríklad večné dlhové investície. Účtovná jednotka nemusí zdokumentovať konkrétne stratégie ukončenia angažovanosti pre každú jednu investíciu, ale musí určiť rôzne potenciálne stratégie pre rôzne typy alebo portfóliá investícií vrátane samostatného časového rámca pre ukončenie investícií. Mechanizmy na ukončenie angažovanosti, ktoré sa zavádzajú len pre prípad zlyhania, ako napríklad porušenie zmluvy alebo jej neplnenie, sa na účel tohto posúdenia nepovažujú za stratégie ukončenia angažovanosti.

B85G Stratégie ukončenia angažovanosti sa môžu líšiť podľa druhu investície. Pokiaľ ide o investície do cenných papierov súkromného kapitálu, príklady stratégií ukončenia angažovanosti zahŕňajú prvotnú verejnú ponuku akcií, súkromné umiestnenie, obchodný predaj podniku, rozdelenie (medzi investorov) vlastníckych podielov v subjektoch, do ktorých sa investuje, a predaj aktív (vrátane predaja aktív subjektu, do ktorého sa investuje, a následná likvidácia subjektu, do ktorého sa investuje). Pokiaľ ide o investície do vlastného imania, s ktorými sa obchoduje na verejnom trhu, medzi stratégie ukončenia angažovanosti patrí napríklad predaj investícií v rámci súkromného umiestnenia alebo na verejnom trhu. Pokiaľ ide o investície do nehnuteľností, medzi stratégie ukončenia angažovanosti patrí napríklad predaj nehnuteľnosti prostredníctvom špecializovaných realitných obchodníkov alebo na otvorenom trhu.

B85H Investičná spoločnosť môže mať investície v ďalšej investičnej spoločnosti, ktorá je vytvorená v spojitosti s účtovnou jednotkou z právnych, regulačných, daňových alebo podobných obchodných dôvodov. V tomto prípade investor do investičnej spoločnosti nemusí mať stratégiu ukončenia angažovanosti pre danú investíciu za predpokladu, že subjekt, do ktorého sa investuje investičná spoločnosť, má pre svoje investície primerané stratégie ukončenia angažovanosti.

#### *Zisky z investícií*

B85I Účtovná jednotka neinvestuje výhradne do kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu alebo do oboch, ak účtovná jednotka alebo ďalší člen skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku (t. j. skupina, ktorá je ovládaná hlavnou materskou spoločnosťou investičnej spoločnosti), získa, alebo má za cieľ získať, ďalšie požitky z investícií účtovnej jednotky, ktoré nie sú dostupné iným osobám nespriazneným so subjektom, do ktorého sa investuje. K týmto požitkom patrí:

- a) nadobúdanie, používanie, výmena alebo využívanie postupov, aktív alebo technológií subjektu, do ktorého sa investuje. Zahŕňalo by to účtovnú jednotku alebo iného člena skupiny, ktorý má neúmerné alebo výhradné práva na nadobúdanie aktív, technológií, výrobkov alebo služieb akéhokoľvek subjektu, do ktorého sa investuje; a to napríklad držaním opcie na kúpu aktíva od subjektu, do ktorého sa investuje, ak sa vývoj aktíva považuje za priaznivý;
- b) spoločné dohody (v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 11) alebo iné dohody medzi účtovnou jednotkou alebo iným členom skupiny a subjektom, do ktorého sa investuje, s cieľom vyvinúť, vyrábať, uvádzať na trh alebo poskytovať výrobky alebo služby;
- c) finančné záruky alebo aktíva poskytované subjektom, do ktorého sa investuje, slúžiace ako kolaterál pre mechanizmy prijímania úverov účtovnej jednotky alebo ďalšieho člena skupiny (investičná spoločnosť by však stále vedela využívať investíciu v subjekte, do ktorého sa investuje, ako kolaterál za ktorúkoľvek z jej pôžičiek);
- d) opcia držaná spriaznenou osobou účtovnej jednotky na kúpu, vlastníckeho podielu účtovnej jednotky v subjekte, do ktorého sa investuje, od danej účtovnej jednotky alebo iného člena skupiny;
- e) s výnimkou prípadu uvedeného v odseku B85J transakcie medzi účtovnou jednotkou alebo iným členom skupiny a subjektom, do ktorého sa investuje, ktoré:
  - i) sa realizujú za podmienok, ktoré sú nedostupné účtovným jednotkám, ktoré nie sú spriaznenými osobami buď účtovnej jednotky, iného člena skupiny alebo subjektu, do ktorého sa investuje;
  - ii) nie sú ocenené reálnou hodnotou alebo
  - iii) predstavujú podstatnú časť podnikateľskej činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, alebo účtovnej jednotky vrátane podnikateľských činností iných účtovných jednotiek skupiny.

B85J Investičná spoločnosť môže mať stratégiu na investovanie do viac než jedného subjektu, do ktorého sa investuje, v rámci rovnakého odvetvia, trhu alebo geografickej oblasti s cieľom čerpať požitky zo synergií, ktoré zvyšujú kapitálové zhodnotenie a investičný výnos z uvedených subjektov, do ktorých sa investuje. Bez toho, aby bol dotknutý odsek B85I písm. e), účtovná jednotka nemôže byť klasifikovaná ako investičná spoločnosť len preto, že tieto subjekty, do ktorých sa investuje, obchodujú medzi sebou.

**Oceňovanie reálnou hodnotou**

B85K Základným prvkom definície investičnej spoločnosti je, že oceňuje a vyhodnocuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty, pretože využívanie reálnej hodnoty vedie k relevantnejším informáciám než napríklad konsolidovanie jej dcérskych spoločností alebo využívanie metódy vlastného imania na jej podiely v pridružených alebo spoločných podnikoch. S cieľom preukázať, že spĺňa tento prvok definície, investičná spoločnosť:

- a) poskytuje investorom informácie o reálnej hodnote a oceňuje v podstate všetky svoje investície reálnou hodnotou vo svojej účtovnej závierke vždy, keď sa reálna hodnota v súlade so štandardmi IFRS vyžaduje alebo povoľuje; a
- b) interne podáva správy o informáciách týkajúcich sa reálnej hodnoty kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky (v zmysle definície v štandarde IAS 24), ktorý využíva reálnu hodnotu ako primárnu vlastnosť oceňovania na vyhodnotenie výkonnosti v podstate všetkých jej investícií a na prijímanie investičných rozhodnutí.

B85L S cieľom splniť požiadavku v odseku B85K písm. a) investičná spoločnosť:

- a) si zvolí účtovanie akéhokoľvek investičného nehnuteľného majetku s použitím modelu reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;
- b) si zvolí výnimku z uplatňovania metódy vlastného imania v štandarde IAS 28 na svoje investície v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch; a
- c) oceňuje svoje finančné aktíva reálnou hodnotou s použitím požiadaviek v štandarde IFRS 9.

B85M Investičná spoločnosť môže mať určité neinvestičné aktíva, ako napríklad nehnuteľný majetok ústredia a súvisiace vybavenie, a môže mať aj finančné záväzky. Prvok oceňovania reálnou hodnotou definície investičnej spoločnosti v odseku 27 písm. c) sa vzťahuje na investície investičnej spoločnosti. Investičná spoločnosť preto nemusí oceňovať svoje neinvestičné aktíva alebo záväzky reálnou hodnotou.

**Typické vlastnosti investičnej spoločnosti**

B85N V rámci určovania, či účtovná jednotka spĺňa definíciu investičnej spoločnosti, účtovná jednotka zvažuje, či vykazuje typické vlastnosti investičnej spoločnosti (pozri odsek 28). Neexistencia jednej alebo viacerých z týchto typických vlastností automaticky neznamená, že účtovná jednotka nemôže byť klasifikovaná ako investičná spoločnosť, ale naznačuje, že v rámci určovania toho, či je účtovná jednotka investičnou spoločnosťou, sa požaduje ďalší úsudok.

*Viac než jedna investícia*

B85O Investičná spoločnosť má zvyčajne v držbe niekoľko investícií, aby rozložila riziko a maximalizovala svoje príjmy. Účtovná jednotka môže mať v držbe priamo alebo nepriamo portfólio investícií, napríklad, držaním jednej investície v ďalšej investičnej spoločnosti, ktorá má sama v držbe niekoľko investícií.

B85P Môže sa stať, že účtovná jednotka má v držbe jedinú investíciu. Držanie jedinej investície však automaticky nebráni účtovnej jednotke v tom, aby spĺňala definíciu investičnej spoločnosti. Investičná spoločnosť môže mať v držbe napríklad len jedinú investíciu, keď účtovná jednotka:

- a) sa nachádza v počiatočnom období a ešte neidentifikovala vhodné investície, a preto ešte nevykonala svoj investičný plán na získanie viacerých investícií;
- b) ešte nerealizovala iné investície, aby nahradila tie, ktoré predala;
- c) je založená, aby združovala finančné prostriedky investorov s cieľom investovať do jedinej investície v prípade, že je daná investícia pre jednotlivých investorov nedostupná (napríklad keď je minimálna požadovaná investícia pre jedného investora príliš vysoká); alebo
- d) je v procese likvidácie.

*Viac než jeden investor*

- B85Q Investičná spoločnosť by zvyčajne mala mať niekoľko investorov, ktorí združujú svoje finančné prostriedky, aby získali prístup k službám správy investícií a k investičným príležitostiam, ku ktorým by asi jednotlivito prístup nemali. Z dôvodu existencie niekoľkých investorov by bolo menej pravdepodobné, že by účtovná jednotka alebo iní členovia skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku, získali výhody iné než kapitálové zhodnotenie alebo investičný výnos (pozri odsek B85I).
- B85R Investičná spoločnosť môže byť prípadne vytvorená jediným investorom alebo pre jediného investora, ktorý zastupuje alebo podporuje záujmy širšej skupiny investorov (napríklad penzijný fond, vládny investičný fond alebo rodinný trust).
- B85S Môže sa stať aj to, že účtovná jednotka má dočasne jediného investora. Investičná spoločnosť môže, napríklad, mať len jediného investora, keď účtovná jednotka:
- je v rámci prvotného obdobia ponuky, ktoré ešte neuplynulo a účtovná jednotka aktívne identifikuje vhodných investorov;
  - ešte neidentifikovala vhodných investorov, aby nahradila vlastnícke podiely, ktoré boli vyplatené; alebo
  - je v procese likvidácie.

*Nespriaznení investori*

- B85T Investičná spoločnosť má zvyčajne niekoľko investorov, ktorí nie sú spriaznenými osobami (v zmysle definície v štandarde IAS 24) účtovnej jednotky alebo iných členov skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku. Z dôvodu existencie nespriaznených investorov by bolo menej pravdepodobné, že by účtovná jednotka alebo iní členovia skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku, získali požitky iné než kapitálové zhodnotenie alebo investičný výnos (pozri odsek B85I).
- B85U Účtovná jednotka však môže byť kvalifikovaná ako investičná spoločnosť aj vtedy, keď sú jej investori spriaznení s účtovnou jednotkou. Investičná spoločnosť môže napríklad zaviesť samostatný „paralelný“ fond pre skupinu svojich zamestnancov (ako napríklad kľúčoví riadiaci zamestnanci) alebo iného spriazneného investora/investorov, ktorý odzrkadľuje investície hlavného investičného fondu účtovnej jednotky. Tento „paralelný“ fond sa môže kvalifikovať ako investičná spoločnosť, aj keď sú všetci jeho investori spriaznené osoby.

*Vlastnícke podiely*

- B85V Investičná spoločnosť je zvyčajne samostatným právnym subjektom, ale nemusí ním byť. Vlastnícke podiely v investičnej spoločnosti sú zvyčajne vo forme vlastného imania alebo podobných podielov (napríklad podielov spoločníka), ku ktorým patria primerané podiely na čistých aktívach investičnej spoločnosti. Existencia rôznych tried investorov, z ktorých niektorí majú práva len na konkrétnu investíciu alebo skupiny investícií alebo ktorí majú rôzne pomerné podiely na čistých aktívach, však nebráni účtovnej jednotke v tom, aby bola investičnou spoločnosťou.
- B85W Účtovná jednotka, ktorá má značné vlastnícke podiely vo forme dlhu, ktorý podľa iných platných štandardov IFRS nespĺňa definíciu vlastného imania, navyše môže byť stále kvalifikovaná ako investičná spoločnosť za predpokladu, že držiteľia dlhu majú expozíciu voči premenlivým výnosom zo zmien reálnej hodnoty čistých aktív účtovnej jednotky.

## ÚČTOVNÉ POŽIADAVKY

**Postupy konsolidácie**

- B86 Konsolidovaná účtovná zvierka:
- spája podobné položky aktív, záväzkov, vlastného imania, výnosov, nákladov a peňažných tokov materskej spoločnosti s položkami jej dcérskej spoločnosti;
  - započítava (eliminuje) účtovnú hodnotu investícií materskej spoločnosti do každej dcérskej spoločnosti a podiel materskej spoločnosti na vlastnom imaní každej dcérskej spoločnosti (pozri štandard IFRS 3, v ktorom sa vysvetľuje, ako sa účtuje akýkoľvek súvisiaci goodwill);

- c) v plnom rozsahu eliminuje vnútroskupinové aktíva a záväzky, vlastné imanie, výnosy, náklady a peňažné toky súvisiace s transakciami medzi účtovnými jednotkami skupiny (výsledky hospodárenia vyplývajúce z transakcií v rámci skupiny, ktoré sa vykazujú v aktívach, ako sú napríklad zásoby a dlhodobý majetok sa eliminujú v plnom rozsahu). Vnútroskupinové straty môžu naznačovať zníženie hodnoty, ktoré si vyžaduje vykázanie v konsolidovanej účtovnej závierke. Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa uplatňuje na dočasné rozdiely, ktoré vznikajú pri eliminácii výsledkov hospodárenia vyplývajúcich z vnútroskupinových transakcií.

### Jednotné účtovné politiky

- B87 Ak niektorý člen skupiny používa účtovné politiky, ktoré sa líšia od tých, ktoré sú prijaté v konsolidovanej účtovnej závierke pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sa vykonajú primerané úpravy účtovnej závierky tohto člena skupiny tak, aby sa zabezpečil súlad s účtovnými politikami skupiny.

### Oceňovanie

- B88 Účtovná jednotka zahŕňa výnosy a náklady dcérskej spoločnosti do konsolidovanej účtovnej závierky od dátumu, kedy začne ovládať dcérsku spoločnosť, do dátumu, kedy materská spoločnosť prestane ovládať dcérsku spoločnosť. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sa zakladajú na hodnotách aktív a záväzkov vykázaných v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti k dátumu nadobudnutia. Napríklad odpisy vykázané v konsolidovanom výkaze komplexného účtovného výsledku po dátume nadobudnutia sa zakladajú na reálnych hodnotách príslušných odpisovateľných aktív vykázaných v konsolidovanej účtovnej závierke k dátumu nadobudnutia.

### Potenciálne hlasovacie práva

- B89 Keď existujú potenciálne hlasovacie práva alebo iné deriváty obsahujúce potenciálne hlasovacie práva, podiel na výsledku hospodárenia a zmeny vlastného imania rozdelené medzi materskú spoločnosť a nekontrolné podiely sa pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky určujú výlučne na základe existujúcich vlastníckych podielov a neodzrkadľujú možné uplatnenie alebo konverzie potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátov, pokiaľ sa neuplatňuje odsek B90.
- B90 Za určitých okolností má účtovná jednotka v podstate existujúci vlastnícky podiel v dôsledku transakcie, ktorá v príslušnom čase účtovnej jednotke umožňuje prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom. Za takých okolností sa podiel priradený pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti a nekontrolný podiel určuje tak, že sa berie do úvahy prípadné uplatnenie týchto potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátov, ktoré v príslušnom čase umožňujú účtovnej jednotke prístup k výnosom.
- B91 Štandard IFRS 9 sa neuplatňuje na podiely v dcérskych spoločnostiach, ktoré sa konsolidujú. Keď nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v podstate v príslušnom čase umožňujú prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom v dcérskej spoločnosti, tieto nástroje nepodliehajú požiadavkám štandardu IFRS 9. Vo všetkých ostatných prípadoch sa nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v dcérskej spoločnosti účtujú v súlade so štandardom IFRS 9.

### Dátum vykazovania

- B92 Účtovné závierky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností použité pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sa zostavujú k rovnakému dátumu vykazovania. Ak je koniec obdobia vykazovania materskej spoločnosti a dcérskej spoločnosti rozdielny, dcérska spoločnosť pripraví na účely konsolidácie dodatočné informácie k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka materskej spoločnosti, aby materská spoločnosť mohla konsolidovať finančné informácie dcérskej spoločnosti, pokiaľ to nie je nevykonateľné.
- B93 Ak to je nevykonateľné, materská spoločnosť konsoliduje finančné informácie dcérskej spoločnosti použitím najnovšej účtovnej závierky dcérskej spoločnosti upravenej o vplyvy významných transakcií alebo udalostí, ku ktorým dôjde v čase od dátumu tejto účtovnej závierky do dátumu konsolidovanej účtovnej závierky. Rozdiel medzi dátumom účtovnej závierky dcérskej spoločnosti a dátumom konsolidovanej účtovnej závierky nesmie byť dlhší než tri mesiace a dĺžka obdobia vykazovania a akýkoľvek rozdiel medzi dátumami účtovnej závierky musia byť v jednotlivých obdobiach rovnaké.

*Nekontrolné podiely*

- B94 Účtovná jednotka rozdeľuje výsledok hospodárenia a každú zložku ostatných súčastí komplexného výsledku medzi vlastníkov materskej spoločnosti a nekontrolné podiely. Účtovná jednotka zároveň rozdeľuje celkový komplexný výsledok medzi vlastníkov materskej spoločnosti a nekontrolné podiely, a to i v prípade, keď to má za následok mínusový zostatok nekontrolných podielov.
- B95 Ak má dcérska spoločnosť nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú klasifikované ako vlastné imanie a sú v držbe vlastníkov nekontrolných podielov, materská spoločnosť vypočítava svoj podiel na výsledku hospodárenia upravenom o dividendy z takýchto akcií bez ohľadu na to, či sa dividendy deklarovali alebo nie.

*Zmeny podielu v držbe vlastníkov nekontrolných podielov*

- B96 Keď sa zmení podiel na vlastnom imaní v držbe vlastníkov nekontrolných podielov, účtovná jednotka upraví účtovné hodnoty kontrolných a nekontrolných podielov tak, aby odzrkadľovali zmeny ich relatívnych podielov v dcérskej spoločnosti. Účtovná jednotka vykazuje priamo vo vlastnom imaní akýkoľvek rozdiel medzi sumou, o ktorú sú nekontrolné podiely upravené, a reálnou hodnotou zaplatenej alebo prijatej protihodnoty a priradí ho vlastníkom materskej spoločnosti.

**Strata ovládania**

- B97 Materská spoločnosť by mohla prestať ovládať dcérsku spoločnosť na základe dvoch alebo viacerých dohôd (transakcií). Niekedy však okolnosti naznačujú, že viacnásobné dohody by sa mali účtovať ako jediná transakcia. Pri určení toho, či účtovať dohody ako jedinú transakciu, materská spoločnosť posudzuje všetky podmienky dohôd a ich ekonomické účinky. Jedna alebo viacero z týchto okolností naznačujú, že materská spoločnosť by mala účtovať viacnásobné dohody ako jednu transakciu:

- a) Dohody sú uzatvorené v rovnakom čase alebo tak, že sa navzájom zohľadňujú.
  - b) Dohody tvoria jedinú transakciu navrhnutú tak, aby sa dosiahol celkový komerčný účinok.
  - c) Uzatvorenie jednej dohody závisí od uzatvorenia najmenej jednej ďalšej dohody.
  - d) Jedna dohoda sa sama osebe považuje za ekonomicky opodstatnenú len vtedy, keď sa posudzuje spoločne s inými dohodami. Príkladom je, keď je vyradenie akcií ocenené cenou nižšou, než je trhovú cenu, a je kompenzované následným vyradením akcií za cenu vyššiu, než je trhovú cenu.
- B98 Ak materská spoločnosť prestane ovládať dcérsku spoločnosť:

- a) ukončí vykazovanie:

- i) aktív (vrátane akéhokoľvek goodwillu) a záväzkov dcérskej spoločnosti v ich účtovných hodnotách k dátumu straty ovládania a
- ii) účtovnej hodnoty akýchkoľvek nekontrolných podielov v bývalej dcérskej spoločnosti k dátumu straty ovládania (vrátane všetkých zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku, ktoré k nim pripadajú);

- b) vykáže:

- i) reálnu hodnotu prijatej protihodnoty, ak nejaká existuje, z transakcie, udalosti alebo okolností, ktoré viedli k strate ovládania;
- ii) rozdelenie akcií dcérskej spoločnosti medzi vlastníkov konajúcich v rámci svojej právomoci vlastníkov, ak transakcia, udalosť alebo okolnosti, ktoré majú za následok stratu ovládania, zahŕňa takéto rozdelenie; a



- iii) každú investíciu ponechanú v bývalej dcérskej spoločnosti v jej reálnej hodnote k dátumu straty ovládania;
- c) preklasifikuje do výsledku hospodárenia alebo prevedie priamo do nerozdeleného zisku, ak to vyžadujú iné štandardy IFRS, sumy vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súvislosti s dcérskou spoločnosťou na základe opisu v odseku B99;
- d) vykáže akýkoľvek výsledný rozdiel ako zisk alebo stratu vo výsledku hospodárenia, ktorý pripadá na materskú spoločnosť.

B99 Ak materská spoločnosť prestane ovládať dcérsku spoločnosť, zaúčtuje všetky sumy predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo vzťahu k tejto dcérskej spoločnosti na rovnakom základe, ako by sa vyžadovalo v prípade, ak by materská spoločnosť priamo vyradila súvisiace aktíva alebo záväzky. Preto v prípade, keď by sa zisk alebo strata z vyradenia súvisiacich aktív alebo záväzkov predtým vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku preklasifikovali do výsledku hospodárenia, materská spoločnosť preklasifikuje zisk alebo stratu z vlastného imania do výsledku hospodárenia (ako reklasifikačnú úpravu) vtedy, keď prestane ovládať dcérsku spoločnosť. Ak by sa prebytok z precenenia z vyradenia aktíva, ktoré bolo predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, previedol priamo do nerozdelených ziskov, materská spoločnosť prevedie prebytok z precenenia priamo do nerozdelených ziskov, keď prestane ovládať dcérsku spoločnosť.

#### ÚČTOVANIE ZMENY ŠTATÚTU INVESTIČNEJ SPOLOČNOSTI

- B100 Keď účtovná jednotka prestane byť investičnou spoločnosťou, uplatňuje štandard IFRS 3 na akúkoľvek dcérsku spoločnosť, ktorá bola predtým oceňovaná reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 31. Dátumom zmeny štatútu je predpokladaný dátum nadobudnutia. Reálna hodnota dcérskej spoločnosti k predpokladanému dátumu nadobudnutia predstavuje prevedenú predpokladanú protihodnotu pri oceňovaní akéhokoľvek goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy, ktorá vyplýva z predpokladaného nadobudnutia. Všetky dcérske spoločnosti sú konsolidované v súlade s odsekmi 19 až 24 tohto štandardu IFRS od dátumu zmeny štatútu.
- B101 Keď sa účtovná jednotka stane investičnou spoločnosťou, prestane konsolidovať svoje dcérske spoločnosti k dátumu zmeny štatútu s výnimkou akejkoľvek dcérskej spoločnosti, ktorá je naďalej konsolidovaná podľa odseku 32. Investičná spoločnosť uplatňuje požiadavky v odsekoch 25 a 26 na tie dcérske spoločnosti, ktoré prestane konsolidovať, akoby investičná spoločnosť prestane ovládať uvedené dcérske spoločnosti k danému dátumu.

## Dodatok C

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

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

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS skôr, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní štandardy IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* a štandard IAS 28 (v znení zmien z roku 2011).
- C1A Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: prechodné usmernenia* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v júni 2012, sa zmenili odseky C2 až C6 a doplnili odseky C2A až C2B, C4A až C4C, C5A a C6A až C6B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 10 na skoršie účtovné obdobie, uplatní na toto skoršie účtovné obdobie aj tieto zmeny.
- C1B Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili odseky 2, 4, C2A, C6A a dodatok A a vložili sa odseky 27 až 33, B85A až B85W, B100 až B101 a C3A až C3F. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní a uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- C1D Dokumentom *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 4, 32, B85C, B85E a C2A a doplnili sa odseky 4A až 4B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- C2 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* okrem prípadov uvedených v odsekoch C2A až C6.
- C2A Bez toho, aby boli dotknuté požiadavky odseku 28 štandardu IAS 8, keď sa tento štandard IFRS uplatňuje po prvýkrát, a najneskôr vtedy, keď sa po prvýkrát uplatnia zmeny dokumentov *Investičné spoločnosti* a *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* tohto štandardu IFRS, účtovná jednotka musí prezentovať len kvantitatívne informácie vyžadované odsekom 28 písm. f) štandardu IAS 8 za ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu IFRS (ďalej len „bezprostredne predchádzajúce obdobie“). Účtovná jednotka môže tieto informácie prezentovať aj za bežné obdobie alebo za skoršie porovnávacie obdobia, ale nie je povinná to urobiť.
- C2B Na účely tohto štandardu IFRS je dátumom prvotného uplatnenia začiatok toho ročného obdobia vykazovania, na ktoré sa tento štandard IFRS uplatňuje po prvýkrát.
- C3 K dátumu prvotného uplatnenia sa nepožaduje, aby účtovná jednotka uskutočnila úpravy predchádzajúcich účtovných záznamov týkajúce sa jej angažovanosti buď s:
- účtovnými jednotkami, ktoré by boli k danému dátumu konsolidované v súlade so štandardom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* a interpretáciou SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia* a sú stále konsolidované v súlade s týmto IFRS; alebo
  - účtovnými jednotkami, ktoré by k danému dátumu neboli konsolidované v súlade so štandardom IAS 27 a interpretáciou SIC-12 a nie sú konsolidované v súlade s týmto IFRS.

C3A K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka posúdi, či je investičnou spoločnosťou na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k danému dátumu. Ak k dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka dospeje k záveru, že je investičnou spoločnosťou, uplatní požiadavky v odsekoch C3B až C3F namiesto požiadaviek v odsekoch C5 až C5A.

C3B S výnimkou dcérskej spoločnosti, ktorá je konsolidovaná v súlade s odsekom 32 (na ktorú sa vzťahujú odseky C3 a C6 alebo odseky C4 až C4C, podľa toho, ktoré sú relevantné), investičná spoločnosť oceňuje svoju investíciu v každej dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ako keby boli požiadavky tohto štandardu IFRS vždy účinné. Investičná spoločnosť retrospektívne upraví ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia a zároveň upraví vlastné imanie na začiatku bezprostredne predchádzajúceho obdobia o akýkoľvek rozdiel medzi:

- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou dcérskej spoločnosti; a
- b) reálnou hodnotou investície investičnej spoločnosti do dcérskej spoločnosti.

Kumulatívna výška akejkoľvek úpravy reálnej hodnoty predtým vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku sa prevedie do nerozdelených ziskov na začiatku ročného obdobia bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia.

C3C Pred dátumom prijatia štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* investičná spoločnosť používa sumy reálnej hodnoty, ktoré boli predtým vykázané investorom alebo manažmentu, ak uvedené sumy predstavujú sumu, za ktorú by sa investícia mohla vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami k dátumu ocenenia.

C3D Ak je ocenenie investície do dcérskej spoločnosti podľa odsekov C3B až C3C nevykonateľné (v zmysle definície v štandarde IAS 8), investičná spoločnosť uplatní požiadavky tohto IFRS na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré je uplatňovanie odsekov C3B až C3C vykonateľné, čo môže byť aj bežné obdobie. Investor retrospektívne upraví ročné obdobie, ktoré bezprostredne predchádza dátumu prvotného uplatnenia, pokiaľ začiatkom najskoršieho obdobia, pre ktoré je realizovateľné uplatnenie tohto odseku, nie je bežné obdobie. V takom prípade sa úprava vlastného imania vykáže na začiatku bežného obdobia.

C3E Ak investičná spoločnosť predala investíciu alebo prestala ovládať investíciu v dcérskej spoločnosti pred dátumom prvotného uplatnenia tohto štandardu IFRS, investičná spoločnosť nemusí vykonať úpravy predchádzajúceho účtovania za danú dcérsku spoločnosť.

C3F Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny v dokumente *Investičné spoločnosti* za neskoršie obdobie než vtedy, keď po prvýkrát uplatní štandard IFRS 10, odkazy na „dátum prvotného uplatnenia“ v odsekoch C3A až C3E sa chápu ako „začiatok ročného obdobia vykazovania, na ktoré sa prvýkrát začnú uplatňovať zmeny v dokumente *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27) vydanom v októbri 2012.“

C4 Ak k dátumu prvotného uplatnenia investor dospeje k záveru, že musí konsolidovať subjekt, do ktorého sa investuje a ktorý nebol konsolidovaný v súlade so štandardom IAS 27 a interpretáciou SIC-12, investor uskutoční nasledovné:

- a) ak subjekt, do ktorého sa investuje, je podnikom (v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3 *Podnikové kombinácie*), investor oceňuje aktíva, záväzky a nekontrolné podiely v tomto predtým nekonsolidovanom subjekte, do ktorého sa investuje, ako keby tento subjekt, do ktorého sa investuje, bol konsolidovaný (a teda uplatňoval účtovanie nadobudnutia podľa štandardu IFRS 3), a to od dátumu, keď investor ovládne tento subjekt, do ktorého sa investuje, na základe požiadaviek tohto IFRS. Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia. Keď dátum, od ktorého sa začalo ovládanie, nastal skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

- i) sumou vykázaných aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a
- ii) predchádzajúcou účtovnou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého sa investuje.

b) ak subjekt, do ktorého sa investuje, nie je podnikom (v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3), investor oceňuje aktíva, záväzky a nekontrolné podiely v tomto predtým nekonsolidovanom subjekte, do ktorého sa investuje, ako keby tento subjekt, do ktorého sa investuje, bol konsolidovaný (uplatňujúc metódu akvizície podľa štandardu IFRS 3, no bez toho, aby vykázal akýkoľvek goodwill za tento subjekt, do ktorého sa investuje), a to od dátumu, keď investor ovládne tento subjekt, do ktorého sa investuje, na základe požiadaviek tohto IFRS. Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia. Keď dátum, od ktorého sa začalo ovládanie, nastal skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

i) sumou vykázaných aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

ii) predchádzajúcou účtovnou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého sa investuje.

C4A Ak je ocenenie aktív, záväzkov a nekontrolných podielov v subjekte, do ktorého sa investuje, v súlade s odsekom C4 písm. a) alebo b) nevykonateľné (v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 8), investor uskutoční nasledovné:

a) ak subjekt, do ktorého sa investuje, je podnikom, investor uplatňuje požiadavky štandardu IFRS 3 od predpokladaného dátumu nadobudnutia. Predpokladaným dátumom nadobudnutia je začiatok najskoršieho účtovného obdobia, na ktoré je možné uplatniť odsek C4 písm. a), čo môže byť aj bežné obdobie;

b) ak subjekt, do ktorého sa investuje, nie je podnikom, investor uplatňuje metódu nadobudnutia podľa štandardu IFRS 3, ale bez toho, aby k predpokladanému dátumu nadobudnutia vykázal akýkoľvek goodwill za subjekt, do ktorého sa investuje. Predpokladaným dátumom nadobudnutia je začiatok najskoršieho účtovného obdobia, na ktoré je možné uplatniť odsek C4 písm. b), čo môže byť aj bežné obdobie.

Investor retrospektívne upravuje účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď začiatkom najskoršieho obdobia, na ktoré je možné uplatniť tento odsek, je bežné obdobie. Keď predpokladaný dátum nadobudnutia nastal skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

c) sumou vykázaných aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

d) predchádzajúcou účtovnou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého sa investuje.

Ak najskorším obdobím, na ktoré sa môže uplatniť tento odsek, je bežné obdobie, úprava vlastného imania sa vykazuje k začiatku bežného obdobia.

C4B Keď investor uplatňuje odseky C4 až C4A a dátum, od ktorého sa začalo ovládanie v súlade s týmto IFRS, je neskôr než dátum nadobudnutia účinnosti štandardu IFRS 3 v znení revízie z roku 2008 [štandard IFRS 3 (2008)], odkaz na štandard IFRS 3 v odsekoch C4 a C4A sa považuje za odkaz na štandard IFRS 3 (2008). Ak sa ovládanie začalo pred dátumom nadobudnutia účinnosti štandardu IFRS 3 (2008), investor uplatňuje buď štandard IFRS 3 (2008) alebo štandard IFRS 3 (vydaný v roku 2004).

C4C Keď investor uplatňuje odseky C4 až C4A a dátum, od ktorého začalo ovládanie v súlade s týmto IFRS, je neskôr než dátum nadobudnutia účinnosti štandardu IAS 27 v znení revízie z roku 2008 [štandard IAS 27 (2008)], investor uplatňuje požiadavky tohto IFRS na všetky účtovné obdobia, v ktorých je subjekt, do ktorého sa investuje, retrospektívne konsolidovaný v súlade s odsekmi C4 až C4A. Ak sa ovládanie začalo pred dátumom nadobudnutia účinnosti štandardu IAS 27 (2008), investor uplatňuje buď:

a) požiadavky tohto IFRS na všetky obdobia, v ktorých je subjekt, do ktorého sa investuje, retrospektívne konsolidovaný v súlade s odsekmi C4 až C4A; alebo

b) požiadavky verzie štandardu IAS 27 vydané v roku 2003 [štandard IAS 27 (2003)], a to na účtovné obdobia pred dátumom nadobudnutia účinnosti štandardu IAS 27 (2008) a potom požiadavky tohto IFRS na následné účtovné obdobia.

C5 Ak k dátumu prvotného uplatnenia investor dospeje k záveru, že subjekt, do ktorého sa investuje, ktorý bol konsolidovaný v súlade so štandardom IAS 27 a interpretáciou SIC-12, už nie je potrebné konsolidovať, investor oceňuje svoj podiel na tomto subjekte, do ktorého sa investuje, sumou, ktorou by ho ocenil, ak by požiadavky tohto štandardu IFRS boli účinné v čase, keď investor získal podiel na tomto subjekte, do ktorého sa investuje (ale neovládol ho v súlade s týmto štandardom IFRS), alebo keď investor prestane ovládať tento subjekt, do ktorého sa investuje. Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia. Keď dátum, od ktorého investor získal podiel na subjekte, do ktorého sa investuje (ale neovládol ho v súlade s týmto štandardom IFRS), alebo keď investor prestane ovládať tento subjekt, do ktorého sa investuje, je skorší než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a
- b) vykázanou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého sa investuje.

C5A Ak je ocenenie podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, v súlade s odsekom C5 nevykonateľné (v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 8), investor uplatňuje požiadavky tohto IFRS k začiatku najskoršieho obdobia, na ktoré sa môže uplatniť odsek C5, čo môže byť aj bežné obdobie. Investor retrospektívne upravuje účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď začiatkom najskoršieho obdobia, na ktoré je možné uplatniť tento odsek, je bežné obdobie. Keď dátum, od ktorého investor získal podiel na subjekte, do ktorého sa investuje (ale neovládol ho v súlade s týmto štandardom IFRS), alebo keď investor prestane ovládať tento subjekt, do ktorého sa investuje, je skorší než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a
- b) vykázanou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého sa investuje.

Ak najskorším obdobím, na ktoré sa môže uplatniť tento odsek, je bežné obdobie, úprava vlastného imania sa vykazuje k začiatku bežného obdobia.

C6 Odseky 23, 25, B94 a B96 až B99 boli zmenami štandardu IAS 27 uskutočnenými v roku 2008, ktoré boli prenesené do štandardu IFRS 10. Okrem prípadov, keď účtovná jednotka uplatňuje odsek C3 alebo keď je povinná uplatňovať odseky C4 až C5A, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky daných odsekov takto:

- a) Účtovná jednotka neprehodnocuje priradenie výsledku hospodárenia za obdobia vykazovania pred prvým uplatnením zmeny uvedenej v odseku B94.
- b) Požiadavky uvedené v odsekoch 23 a B96 na účtovanie zmien vlastníckych podielov v dcérskej spoločnosti po tom, ako začala byť ovládaná, sa neuplatňujú na zmeny, ku ktorým došlo predtým, ako účtovná jednotka uplatnila tieto zmeny po prvýkrát.
- c) Účtovná jednotka neprehodnocuje účtovnú hodnotu investície do bývalej dcérskej spoločnosti, ak došlo k strate ovládania pred tým, než uplatnila zmeny v odsekoch 25 a B97 až B99 po prvýkrát. Okrem toho účtovná jednotka neprepočítava zisk alebo stratu zo straty ovládania dcérskej spoločnosti, ku ktorým došlo pred tým, než sa zmeny uvedené v odsekoch 25 a B97 až B99 uplatnili po prvýkrát.

#### **Odkazy na „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“**

C6A Bez toho, aby boli dotknuté odkazy na ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia (ďalej len „bezprostredne predchádzajúce obdobie“) v odsekoch C3B až C5A, účtovná jednotka môže prezentovať aj upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich prezentovať. Ak účtovná jednotka prezentuje upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, všetky odkazy na „bezprostredne predchádzajúce obdobie“ v odsekoch C3B až C5A sa vykladajú ako „najskoršie upravené prezentované porovnávacie obdobie“.

C6B Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne určí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli vypracované na odlišnom základe a vysvetlí uvedený základ.

#### **Odkazy na štandard IFRS 9**

C7 Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard IFRS, ale zatiaľ neuplatňuje štandard IFRS 9, každý odkaz v tomto štandarde IFRS na štandard IFRS 9 sa vykladá ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

#### **UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV IFRS**

C8 Týmto IFRS sa nahrádzajú požiadavky týkajúce sa konsolidovanej účtovnej závierky v štandarde IAS 27 (v znení zmien z roku 2008).

C9 Týmto štandardom IFRS sa nahrádza aj interpretácia SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia*.



## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 11

*Spoločné dohody*

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu IFRS je stanoviť zásady finančného vykazovania pre účtovné jednotky, ktoré majú záujem o dohody, ktoré sú ovládané spoločne (t. j. spoločné dohody).**

**Plnenie cieľa**

- 2 Na splnenie cieľa v odseku 1 sa v tomto štandarde IFRS vymedzuje *spoluovládanie* a vyžaduje sa, aby účtovná jednotka, ktorá je *stranou spoločnej dohody*, určila typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa, posúdením svojich práv a povinností a aby účtovala tieto práva a povinnosti v súlade s týmto typom spoločnej dohody.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Tento štandard IFRS uplatňujú všetky účtovné jednotky, ktoré sú stranou spoločnej dohody.**

## SPOLOČNÉ DOHODY

- 4 Spoločná dohoda je dohoda, ktorú spoluovládajú dve alebo viaceré strany.**

- 5 Spoločná dohoda má tieto charakteristiky:**

- a) Strany sú viazané zmluvnou dohodou (pozri odsek B2 až B4).

- b) Zmluvná dohoda umožňuje dvom alebo viacerým stranám spoluovládať dohodu (pozri odseky 7 až 13).

- 6 Spoločnou dohodou môže byť buď *spoločná prevádzka* alebo *spoločný podnik*.

**Spoluovládanie (spoločné ovládanie)**

- 7 Spoluovládanie alebo spoločné ovládanie je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní dohody, ktoré existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyselný súhlas strán, ktoré sa na tomto spoluovládaní podieľajú.**

- 8 Účtovná jednotka, ktorá je stranou dohody, posudzuje, či zmluvná dohoda umožňuje všetkým stranám alebo skupine strán ovládať dohodu spoločne. Všetky strany alebo skupina strán ovládajú dohodu spoločne, keď musia konať spoločne pri riadení činností, ktoré významne ovplyvňujú výnosy z dohody (t. j. relevantné činnosti).

- 9 Keď sa určí, že všetky strany alebo skupina strán ovládajú dohodu spoločne, spoluovládanie existuje len vtedy, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyselný súhlas strán, ktoré ovládajú dohodu spoločne.

- 10 Pri spoločnej dohode žiadna zo strán neovláda dohodu sama. Strana, ktorá spoluovláda dohodu, môže zabrániť ktorejkoľvek z ostatných strán alebo skupine strán, aby ovládali dohodu.

- 11 Dohoda môže byť spoločnou dohodou dokonca aj vtedy, keď nie všetky jej strany spoluovládajú dohodu. V tomto štandarde IFRS sa rozlišuje medzi stranami, ktoré spoluovládajú spoločnú dohodu (*spoloční prevádzkovatelia* alebo *spoločníci v rámci spoločného podniku*) a strany, ktoré sa podieľajú na spoločnej dohode, ale nepodieľajú sa na spoluovládaní.

- 12 Pri posudzovaní, či všetky strany alebo skupina strán spoluovládajú dohodu, bude účtovná jednotka musieť uplatniť úsudok. Účtovná jednotka to posúdi zvážením všetky skutočností a okolností (pozri odseky B5 až B11).
- 13 Ak sa skutočnosti a okolnosti zmenia, účtovná jednotka opätovne posúdi, či stále spoluovláda dohodu.

#### Typy spoločných dohôd

- 14 Účtovná jednotka určuje typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa. Klasifikácia spoločnej dohody ako spoločnej prevádzky alebo spoločného podniku závisí od práv a povinností strán dohody.
- 15 **Spoločná prevádzka je spoločná dohoda, pri ktorej strany, ktoré dohodu spoluovládajú, majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou. Tieto strany sa nazývajú spoloční prevádzkovatelia.**
- 16 **Spoločný podnik je spoločná dohoda, pri ktorej strany, ktoré dohodu spoluovládajú, majú práva na čisté aktíva súvisiace s dohodou. Tieto strany sa nazývajú spoločníci v rámci spoločného podniku.**
- 17 Pri posudzovaní, či je spoločná dohoda spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom, uplatňuje účtovná jednotka úsudok. Účtovná jednotka určuje typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa, posúdením svojich práv a povinností vyplývajúcich z dohody. Účtovná jednotka posudzuje svoje práva a povinnosti zvážením štruktúry a právnej formy dohody, podmienok dohodnutých stranami v zmluvnej dohode, a keď to prichádza do úvahy, aj ostatných skutočností a okolností (pozri odseky B12 až B33).
- 18 Niekedy sú strany viazané rámcovou dohodou, ktorá stanovuje všeobecné zmluvné podmienky vykonávania jednej alebo viacerých činností. V rámcovej dohode sa môže stanoviť, že strany uzatvoria rozličné spoločné dohody na riešenie špecifických činností, ktoré tvoria súčasť dohody. Dokonca aj keď sa tieto spoločné dohody týkajú tej istej rámcovej dohody, ich typ sa môže líšiť, ak sa líšia práva a povinnosti strán pri vykonávaní rozličných činností, ktoré sa riešia v rámcovej dohode. Z toho vyplýva, že spoločné prevádzky a spoločné podniky môžu existovať súčasne, keď strany vykonávajú rozličné činnosti, ktoré tvoria súčasť tej istej rámcovej dohody.
- 19 Ak sa skutočnosti a okolnosti zmenia, účtovná jednotka opätovne posúdi, či sa zmenil typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa.

#### ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA STRÁN SPOLOČNEJ DOHODY

##### Spoločné prevádzky

- 20 **Spoločný prevádzkovateľ vykazuje v súvislosti so svojim podielom na spoločnej prevádzke:**
- a) **svoje aktíva vrátane svojho podielu na akýchkoľvek aktívach vlastnených spoločne;**
  - b) **svoje záväzky vrátane svojho podielu na akýchkoľvek záväzkoch vzniknutých spoločne;**
  - c) **svoj výnos z predaja svojho podielu produkcie zo spoločnej prevádzky;**
  - d) **svoj podiel na výnose z predaja produkcie spoločnou prevádzkou a**
  - e) **svoje náklady vrátane svojho podielu na nákladoch vynaložených spoločne.**
- 21 Spoločný prevádzkovateľ účtuje aktíva, záväzky, výnosy a náklady týkajúce sa jeho podielu v spoločnej prevádzke v súlade so štandardom IFRS uplatniteľným na konkrétne aktíva, záväzky, výnosy a náklady.

- 21A Keď účtovná jednotka nadobudne podiel v spoločnej prevádzke, v rámci ktorej činnosť v spoločnej prevádzke predstavuje podnik, ako je vymedzené v štandarde IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, uplatňuje v rozsahu svojho podielu v súlade s odsekom 20 všetky zásady účtovania podnikových kombinácií uvedené v štandarde IFRS 3 a v iných štandardoch IFRS, ktoré nie sú v rozpore s návodmi uvedenými v tomto štandarde IFRS, a zverejňuje informácie, ktoré sú požadované v takýchto štandardoch IFRS pre podnikové kombinácie. Toto sa vzťahuje na nadobudnutie počiatočného podielu aj ďalších podielov v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik. Účtovanie nadobudnutia podielu v takejto spoločnej prevádzke je špecifikované v odsekoch B33A až B33D.
- 22 Účtovanie transakcií, ako je predaj, vklad alebo nákup aktív medzi účtovnou jednotkou a spoločnou prevádzkou, v ktorej je spoločným prevádzkovateľom, je špecifikované v odsekoch B34 až B37.
- 23 Strana, ktorá sa podieľa na spoločnej prevádzke, ale túto spoločnú prevádzku spoločne neovláda, takisto účtuje svoj podiel v dohode v súlade s odsekmi 20 až 22, ak táto zmluvná strana má práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa spoločnej prevádzky. Ak strana, ktorá sa podieľa na spoločnej prevádzke, ale túto spoločnú prevádzku spoločne neovláda, nemá práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa spoločnej prevádzky, účtuje svoj podiel v spoločnej prevádzke v súlade so štandardmi IFRS, ktoré sa na tento podiel uplatňujú.

### **Spoločné podniky**

- 24 Spoločník v rámci spoločného podniku vykazuje svoj podiel v spoločnom podniku ako investíciu a túto investíciu účtuje použitím metódy vlastného imania v súlade so štandardom IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*, pokiaľ sa na túto účtovnú jednotku nevzťahuje výnimka z uplatňovania metódy vlastného imania, ako sa špecifikuje v uvedenom štandarde.
- 25 Strana, ktorá sa podieľa na spoločnom podniku, ale tento spoločník spoločne neovláda, účtuje svoj podiel v dohode v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*, pokiaľ nemá podstatný vplyv na spoločný podnik, v opačnom prípade účtuje svoj podiel v súlade so štandardom IAS 28 (v znení zmien z roku 2011).

### INDIVIDUÁLNA ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

- 26 **V individuálnej účtovnej závierke spoločný prevádzkovateľ alebo spoločník účtuje svoj podiel v:**
- a) spoločnej prevádzke v súlade s odsekmi 20 až 22;
  - b) spoločnom podniku v súlade s odsekom 10 štandardu IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*.
- 27 **V individuálnej účtovnej závierke strana, ktorá sa podieľa na spoločnej dohode, ale túto spoločnú dohodu spoločne neovláda, účtuje svoj podiel v:**
- a) spoločnej prevádzke v súlade s odsekom 23;
  - b) spoločnom podniku v súlade so štandardom IFRS 9, pokiaľ nemá účtovná jednotka podstatný vplyv na spoločný podnik, v opačnom prípade uplatní odsek 10 štandardu IAS 27 (v znení zmien z roku 2011).

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>spoločná dohoda</b>	Dohoda, ktorú <b>spoločne ovládajú</b> dve alebo viaceré strany.
<b>spoluovládanie/spoločné ovládanie</b>	Zmluvne dohodnuté spoločné podieľanie sa na ovládaní dohody, ktorá existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tomto spoločnom ovládaní podieľajú.
<b>spoločná prevádzka</b>	<b>Spoločná dohoda</b> , pri ktorej strany, ktoré dohodu <b>spoluovládajú</b> , majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami v súvislosti s touto dohodou.
<b>spoločný prevádzkovateľ</b>	Strana <b>spoločnej prevádzky</b> , ktorá <b>spoluovláda</b> túto spoločnú prevádzku.
<b>spoločný podnik</b>	<b>Spoločná dohoda</b> , pri ktorej strany, ktoré dohodu <b>spoluovládajú</b> , majú práva na čisté aktíva súvisiace s touto dohodou.
<b>spoločník v rámci spoločného podniku</b>	Strana <b>spoločného podniku</b> , ktorá <b>spoluovláda</b> tento spoločný podnik.
<b>strana spoločnej dohody</b>	Účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje na <b>spoločnej dohode</b> bez ohľadu na to, či túto dohodu <b>spoluovláda</b> .
<b>osobitný subjekt</b>	Samostatne identifikovateľná finančná štruktúra vrátane samostatných právnych subjektov alebo subjektov uznaných zákonom bez ohľadu na to, či tieto subjekty majú právnu subjektivitu.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v štandarde IAS 27 (v znení zmien z roku 2011), štandarde IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) alebo štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a v tomto štandarde IFRS sa používajú v zmysle spresnenom v týchto štandardoch IFRS:

- ovládanie subjektu, do ktorého sa investuje
- metóda vlastného imania
- právomoci
- práva ochranného charakteru
- relevantné činnosti
- individuálna účtovná závierka
- podstatný vplyv.

## Dodatok B

## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 27 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu IFRS.

- B1 Príklady uvedené v tomto dodatku predstavujú hypotetické situácie. Hoci sa niektoré aspekty príkladov môžu vyskytnúť v skutočných prípadoch, pri uplatňovaní štandardu IFRS 11 bude potrebné vyhodnotiť všetky relevantné skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu.

## SPOLOČNÉ DOHODY

**Zmluvné dojednanie (odsek 5)**

- B2 Zmluvné dojednania možno preukázať niekoľkými spôsobmi. Vymáhateľná zmluvná dohoda je často, ale nie vždy písomná, obvykle vo forme zmluvy alebo zdokumentovanej diskusie strán. Aj zákonné mechanizmy môžu vytvárať vymáhateľné dohody, a to samostatne alebo v spojení so zmluvami medzi stranami.
- B3 Keď sa spoločné dohody realizujú prostredníctvom *osobitného subjektu* (pozri odseky B19 až B33), zmluvná dohoda alebo niektoré aspekty zmluvnej dohody budú v niektorých prípadoch zahrnuté v stanovách, charte alebo interných nariadeniach osobitného subjektu.
- B4 V zmluvnej dohode sa stanovujú podmienky, za ktorých sa strany zúčastňujú na činnosti, ktorá je predmetom dohody. Zmluvná dohoda sa vo všeobecnosti zaoberá záležitosťami, ako napríklad:

a) účel, činnosť a trvanie spoločnej dohody;

b) ako sú menovaní členovia predstavenstva alebo rovnocenného riadiaceho orgánu spoločnej dohody;

c) rozhodovací proces: záležitosti, ktoré si vyžadujú rozhodnutia strán, hlasovacie práva strán a požadovaná úroveň podpory týchto záležitostí. Rozhodovací proces premietnutý v zmluvnej dohode zakladá spoluovládanie dohody (pozri odseky B5 až B11);

d) kapitál alebo iné vklady vyžadované od strán;

e) ako sa strany podieľajú na aktívach, záväzkoch, výnosoch, nákladoch alebo na ziskoch alebo stratách súvisiacich so spoločnou dohodou.

**Spoluovládanie (odseky 7 až 13)**

- B5 Účtovná jednotka pri posudzovaní, či dohodu spoluovláda, najprv posudzuje, či dohodu ovládajú všetky strany alebo skupina strán. Pojem ovládanie sa vymedzuje v štandarde IFRS 10 a používa sa na určenie, či majú všetky strany alebo skupina strán expozíciu voči premenlivým výnosom z ich podielu na dohode alebo či majú na tieto podiely právo, a či sú schopné tieto výnosy ovplyvniť pomocou svojich právomocí v rámci dohody. Keď sú všetky strany alebo skupina strán ako celok schopné riadiť činnosti, ktoré majú významný vplyv na výnosy z dohody (t. j. relevantné činnosti), strany ovládajú dohodu spoločne.

- B6 Po tom, ako účtovná jednotka dospeje k záveru, že všetky strany alebo skupina strán ovládajú dohodu spoločne, účtovná jednotka posúdi, či spoluovláda dohodu. Spoluovládanie existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyselný súhlas strán, ktoré dohodu spoločne ovládajú. Posúdenie, či je dohoda spoluovládaná všetkými stranami alebo skupinou strán alebo je ovládaná len jednou zo strán, si môže vyžadovať úsudok.
- B7 Niekedy rozhodovací proces, na ktorom sa strany v zmluvnej dohode dohodnú, implicitne vedie k spoluovládaniu. Predpokladajme napríklad, že dve strany uzatvoria dohodu, na základe ktorej má každá strana 50 percent hlasovacích práv a v zmluvnej dohode medzi nimi sa uvádza, že na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach sa vyžaduje aspoň 51 percent hlasovacích práv. V takom prípade sa strany implicitne dohodli, že dohodu spoluovládajú, pretože rozhodnutia o relevantných činnostiach sa nemôžu prijímať bez súhlasu oboch strán.
- B8 Za takých okolností sa v zmluvnej dohode na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach vyžaduje minimálny podiel hlasovacích práv. Keď tento minimálny požadovaný podiel hlasovacích práv možno dosiahnuť viac než jednou kombináciou spoločnej dohody strán, táto dohoda nie je spoločnou dohodou, pokiaľ sa v zmluvnej dohode nešpecifikuje, od ktorých strán (alebo kombinácie strán) sa na rozhodnutia o relevantných činnostiach v rámci dohody vyžaduje jednomyselný súhlas.

#### Príklady uplatňovania

##### Príklad 1

Predpokladajme, že tri strany uzatvoria dohodu: strana A má v rámci dohody 50 percent hlasovacích práv, strana B má 30 percent a strana C má 20 percent. V zmluvnej dohode medzi A, B a C sa uvádza, že na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody sa vyžaduje aspoň 75 percent hlasovacích práv. Aj keď strana A môže blokovať akékoľvek rozhodnutie, neovláda dohodu, pretože potrebuje súhlas strany B. Podmienky ich zmluvnej dohody, ktoré na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach vyžadujú aspoň 75 percent hlasovacích práv, znamenajú, že strany A a B spoluovládajú dohodu, pretože rozhodnutia o relevantných činnostiach dohody nemožno prijímať bez súhlasu obidvoch strán, A i B.

##### Príklad 2

Predpokladajme, že dohoda má tri strany: strana A má v rámci dohody 50 percent hlasovacích práv, strany B a C majú po 25 percent. V zmluvnej dohode medzi A, B a C sa uvádza, že na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody sa vyžaduje aspoň 75 percent hlasovacích práv. Aj keď strana A môže blokovať akékoľvek rozhodnutie, neovláda dohodu, pretože potrebuje súhlas strany B alebo strany C. V tomto príklade strany A, B a C spoločne ovládajú dohodu. Existuje však viac než jedna kombinácia strán, ktoré sa môžu dohodnúť, aby dosiahli 75 percent hlasovacích strán (t. j. buď A a B alebo A a C). V takej situácii na to, aby bola zmluvná dohoda medzi týmito stranami spoločnou dohodou, muselo by sa v nej špecifikovať, ktorá kombinácia strán sa vyžaduje na jednomyselné schvaľovanie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody.

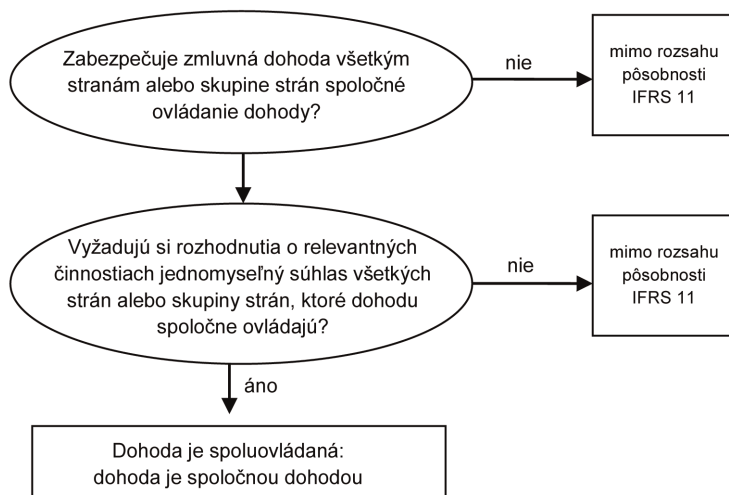
##### Príklad 3

Predpokladajme že v rámci dohody majú strany A a B po 35 percent hlasovacích práv a zvyšných 30 percent je veľmi rozptýlených. Rozhodnutia o relevantných činnostiach si vyžadujú schválenie väčšinou hlasovacích práv. Strany A a B spoluovládajú dohodu len vtedy, keď sa v zmluvnej dohode špecifikuje, že rozhodnutia o relevantných činnostiach v rámci dohody vyžadujú schválenie oboma stranami, A i B.



- B9 Požiadavka jednomyseľného súhlasu znamená, že ktorákoľvek strana spoluovládajúca dohodu môže zabrániť ktorejkoľvek inej strane alebo skupine strán, aby bez jej súhlasu prijali jednostranné rozhodnutia (o relevantných činnostiach). Ak sa požiadavka jednomyseľného súhlasu týka len rozhodnutí, ktoré priznávajú niektorej strane práva ochranného charakteru, a nie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody, takáto strana nie je stranou spoluovládajúcou dohodu.
- B10 Zmluvná dohoda môže obsahovať doložky o riešení sporov, ako napríklad o rozhodcovskom konaní. Tieto ustanovenia môžu umožniť, aby sa rozhodnutia prijímali bez jednomyseľného súhlasu strán, ktoré dohodu spoluovládajú. Existencia takýchto ustanovení nebráni tomu, aby bola dohoda spoluovládaná a aby bola následne spoločnou dohodou.

### Posúdenie spoluovládania



- B11 Keď dohoda nepatrí do pôsobnosti štandardu IFRS 11, účtovná jednotka účtuje svoj podiel v dohode v súlade s príslušnými štandardmi IFRS, ako je štandard IFRS 10, IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) alebo IFRS 9.

### TYPY SPOLOČNÝCH DOHÔD (ODSEKY 14 AŽ 19)

- B12 Spoločné dohody sa uzatvárajú na rôzne účely (napríklad ako spôsob zdieľania nákladov a rizík stranami alebo spôsob poskytovania prístupu stranám k novým technológiám alebo na nové trhy) a môžu sa uzatvárať tak, že využívajú rozličné štruktúry a právne formy.
- B13 V niektorých dohodách sa nevyžaduje, aby činnosť, ktorá je predmetom dohody, vykonával osobitný subjekt. Iné dohody si však vyžadujú založenie osobitného subjektu.
- B14 Klasifikácia spoločných dohôd, ktorú si vyžaduje tento štandard IFRS, závisí od práv a povinností strán vyplývajúcich z dohody v rámci bežného podnikania. V tomto štandarde IFRS sa spoločné dohody klasifikujú buď ako spoločné prevádzky alebo ako spoločné podniky. Keď má účtovná jednotka práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody, táto dohoda je spoločnou prevádzkou. Keď má účtovná jednotka práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody, táto dohoda je spoločným podnikom. V odsekoch B16 až B33 sa uvádza posúdenie, ktoré účtovná jednotka vykonáva pri určovaní, či má podiel v spoločnej prevádzke alebo podiel v spoločnom podniku.

### Klasifikácia spoločnej dohody

- B15 Ako sa uvádza v odseku B14, klasifikácia spoločných dohôd si vyžaduje, aby strany posúdili svoje práva a povinnosti vyplývajúce z dohody. Pri posudzovaní účtovná jednotka zvažuje tieto skutočnosti:

a) štruktúru spoločnej dohody (pozri odseky B16 až B21);

b) keď je spoločná dohoda štruktúrovaná prostredníctvom osobitného subjektu:

i) právnu formu osobitného subjektu (pozri odseky B22 až B24);

ii) podmienky zmluvnej dohody (pozri odseky B25 až B28) a

iii) keď to prichádza do úvahy, ostatné skutočnosti a okolnosti (pozri odseky B29 až B33).

#### *Štruktúra spoločnej dohody*

##### **Spoločné dohody neštruktúrované prostredníctvom osobitného subjektu**

B16 Spoločná dohoda, ktorá sa neštruktúruje prostredníctvom osobitného subjektu, je spoločná prevádzka. V takých prípadoch zakladá zmluvná dohoda práva strán na aktíva a ukladá povinnosti súvisiace so záväzkami týkajúce sa dohody a práva strán na zodpovedajúce výnosy a povinnosti za zodpovedajúce náklady.

B17 V zmluvnej dohode je často opísaná povaha činností, ktoré sú predmetom dohody, a ako strany zamýšľajú tieto činnosti vykonávať spoločne. Niektoré strany spoločnej dohody by sa mohli napríklad dohodnúť na spoločnej výrobe nejakého výrobku, pričom každá strana je zodpovedná za konkrétnu úlohu a každá používa svoje vlastné aktíva a znáša svoje vlastné záväzky. V zmluvnej dohode by sa mohlo takisto špecifikovať, ako sa majú strany podieľať na výnosoch a nákladoch, ktoré sú spoločné. V takom prípade každý spoločný prevádzkovateľ vykáže vo svojej účtovnej závierke aktíva a záväzky spojené s konkrétnou úlohou a vykáže svoj podiel na nákladoch a výnosoch v súlade so zmluvnou dohodou.

B18 V iných prípadoch by sa strany spoločnej dohody mohli dohodnúť napríklad na spoločnom zdieľaní a prevádzke aktíva. V takom prípade zmluvná dohoda zakladá práva strán na aktívum, ktoré prevádzkujú spoločne, a stanovuje, ako sa medzi tieto strany rozdelí produkcia alebo výnosy z tohto aktíva a prevádzkové náklady. Každý spoločný prevádzkovateľ účtuje svoj podiel na spoločnom aktíve a svoj dohodnutý podiel na akýchkoľvek záväzkoch a vykáže svoj podiel na produkcii, výnosoch a nákladoch v súlade so zmluvnou dohodou.

##### **Spoločné dohody štruktúrované prostredníctvom osobitného subjektu**

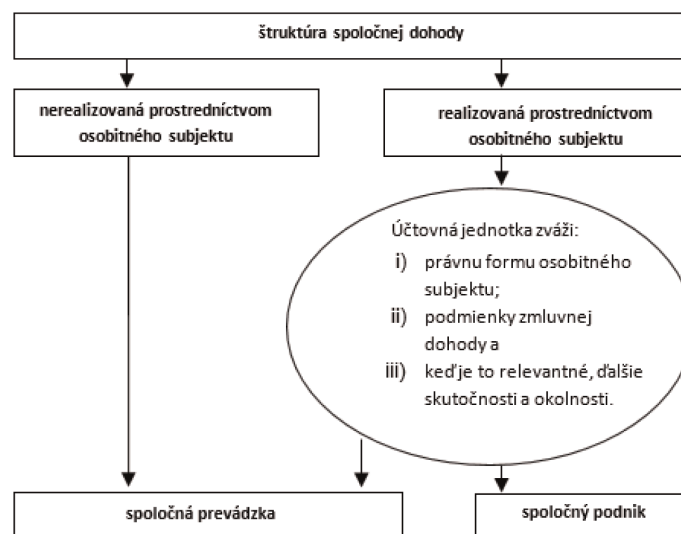
B19 Spoločná dohoda, v rámci ktorej sa aktíva a záväzky týkajúce sa dohody držia v osobitnom subjekte, môže byť buď spoločným podnikom alebo spoločnou prevádzkou.

B20 To, či je strana spoločným prevádzkovateľom alebo spoločníkom v rámci spoločného podniku závisí od práv tejto strany na aktíva a od jej povinností spojených so záväzkami súvisiacimi s dohodou, ktoré sú držané v osobitnom subjekte.

B21 Ako sa uvádza v odseku B15, keď strany štruktúrujú spoločnú dohodu ako osobitný subjekt, strany musia posúdiť, či im právna forma osobitného subjektu, podmienky zmluvnej dohody, a kde je to relevantné, akékoľvek ďalšie skutočnosti a okolnosti dávajú:

- a) práva na aktíva a ukladajú povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody (t. j. táto dohoda je spoločnou prevádzkou); alebo
- b) práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody (t. j. táto dohoda je spoločným podnikom).

### Klasifikácia spoločnej dohody: posúdenie práv a povinností strán vyplývajúcich z dohody



#### Právna forma osobitného subjektu

B22 Právna forma osobitného subjektu je pri posudzovaní typu spoločnej dohody dôležitá. Právna forma pomáha pri prvotnom posúdení práv strán na aktíva a povinnosti spojených so záväzkami držanými v osobitnom subjekte, ako napríklad, či strany majú podiely v aktívach v držbe osobitného subjektu a či sú zodpovedné za záväzky v držbe osobitného subjektu.

B23 Strany by napríklad mohli vykonávať spoločnú dohodu prostredníctvom osobitného subjektu, ktorého právna forma je dôvodom, že tento osobitný subjekt sa posudzuje samostatne (t. j. aktíva a záväzky držané v osobitnom subjekte sú aktívami a záväzkami osobitného subjektu a nie aktívami a záväzkami strán). V takom prípade posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu naznačuje, že táto dohoda je spoločným podnikom. Podmienky dohodnuté stranami v ich zmluvnej dohode (pozri odseky B25 až B28) a, keď je to relevantné, aj ďalšie skutočnosti a okolnosti (pozri odseky B29 až B33) však môžu prevážiť nad posúdením práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu.

B24 Posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu stačí na vyvodenie záveru, že dohoda je spoločnou prevádzkou len vtedy, keď strany vykonávajú spoločnú dohodu v osobitnom subjekte, ktorého právna forma nerozlišuje medzi stranami a osobitným subjektom (t. j. aktíva a záväzky v držbe osobitného subjektu sú aktívami a záväzkami strán).

#### Posudzovanie podmienok zmluvnej dohody

B25 V mnohých prípadoch práva a povinnosti, na ktorých sa strany vo svojich zmluvných dojednaniach dohodli, zodpovedajú alebo nie sú v rozpore s právami a povinnosťami vyplývajúcimi pre tieto strany z právnej formy osobitného subjektu, v rámci ktorého sa dohoda štruktúruje.

- B26 V iných prípadoch strany využívajú zmluvnú dohodu na zvrátenie alebo zmenu práv a povinností vyplývajúcich z právnej formy osobitného subjektu, v rámci ktorého sa dohoda štruktúruje.

#### Príklad uplatňovania

##### Príklad 4

Predpokladajme, že dve strany štruktúrujú spoločnú dohodu prostredníctvom subjektu zapísaného v obchodnom registri. Každá strana má 50 percent vlastníckeho podielu v tomto subjekte zapísanom v obchodnom registri. Zápis v obchodnom registri umožňuje oddelenie účtovnej jednotky od jej vlastníkov, a preto sú aktíva a záväzky v držbe tejto účtovnej jednotky aktívami a záväzkami účtovnej jednotky zapísanej v obchodnom registri. V takom prípade posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu naznačuje, že strany majú práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody.

Strany však upravujú vlastnosti spoločnosti prostredníctvom svojej zmluvnej dohody tak, aby každá strana mala stanovený podiel na aktívach samostatného subjektu a každá bola stanoveným podielom zodpovedná za záväzky samostatného subjektu. Takéto zmluvné úpravy vlastností spoločnosti môžu spôsobiť, že dohoda bude spoločnou prevádzkou.

- B27 V nasledujúcej tabuľke sú porovnané bežné podmienky zmluvných dojednaní strán spoločnej prevádzky a bežné podmienky zmluvných dojednaní strán spoločného podniku. Príklady zmluvných podmienok uvedené v tabuľke nie sú vyčerpávajúce.

#### Posudzovanie podmienok zmluvnej dohody

	Spoločná prevádzka	Spoločný podnik
<b>Podmienky zmluvnej dohody</b>	Zmluvná dohoda zabezpečuje stranám spoločnej dohody práva na aktíva a ukladá im povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou.	Zmluvná dohoda zabezpečuje stranám spoločnej dohody práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody (t. j. práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou má osobitný subjekt, a nie strany).
<b>Práva na aktíva</b>	V zmluvnej dohode sa stanovuje, že strany spoločnej dohody zdieľajú všetky podiely (napríklad práva, vlastnícke právo alebo vlastníctvo) na aktíva súvisiace s dohodou v stanovenom pomere (napríklad úmerne k vlastníckemu podielu strán na dohode alebo úmerne k činnosti vykonávanej v rámci dohody, ktorú možno priamo priradiť týmto stranám).	V zmluvnej strane sa stanovuje, že aktíva prevedené do dohody alebo následne nadobudnuté spoločnou dohodou sú aktívami dohody. Strany nemajú žiadne podiely (t. j. žiadne práva, vlastnícke právo alebo vlastníctvo) na aktívach dohody.
<b>Povinnosti spojené so záväzkami</b>	V zmluvnej dohode sa stanovuje, že strany spoločnej dohody zdieľajú všetky záväzky, povinnosti, náklady a výdavky v stanovenom pomere (napríklad úmerne k vlastníckemu podielu strán na dohode alebo úmerne k činnosti vykonávanej v rámci dohody, ktorú možno priradiť priamo týmto stranám).	V zmluvnej dohode sa stanovuje, že spoločná dohoda je zodpovedná za dlhy a povinnosti v rámci dohody.

	Spoločná prevádzka	Spoločný podnik
		V zmluvnej strane sa stanovuje, že strany spoločnej dohody sú zodpovedné za dohodu len do výšky ich príslušných investícií do dohody alebo ich príslušných povinností vložiť akýkoľvek nesplatený alebo dodatočný kapitál v rámci dohody, alebo keď sú splnené obe tieto podmienky.
	V zmluvnej dohode sa stanovuje, že strany spoločnej dohody sú zodpovedné za nároky vznesené tretími stranami.	V zmluvnej dohode sa stanovuje, že veritelia spoločnej dohody nemajú právo na uplatnenie si nároku v súvislosti s dlhmi alebo povinnosťami vyplývajúcimi z dohody u ktorejkoľvek strany.
<b>Výnosy, náklady a výsledok hospodárenia</b>	V zmluvnej dohode sa stanovuje rozdelenie výnosov a nákladov na základe relatívnej výkonnosti každej strany spoločnej dohody. V zmluvnej dohode by sa napríklad mohlo stanoviť, že výnosy a náklady sa rozdelia na základe kapacity, ktorú každá strana využíva v spoločne prevádzkovanom závode, ktorá by sa mohla líšiť od jej vlastníckeho podielu v spoločnej dohode. V iných prípadoch by sa strany mohli dohodnúť na rozdelení výsledku hospodárenia súvisiaceho s dohodou na základe stanoveného podielu, ako je napríklad vlastnícky podiel strán na dohode. Nebránilo by to tomu, aby dohoda bola spoločnou prevádzkou, ak by strany mali práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou.	V zmluvnej dohode sa stanovuje podiel každej strany na výsledku hospodárenia súvisiacom s činnosťami dohody.
<b>Záruky</b>	Od strán spoločnej dohody sa často vyžaduje, aby poskytovali záruky tretím stranám, ktoré napríklad využívajú služby spoločnej dohody alebo ktoré jej poskytujú finančné prostriedky. Poskytnutie takýchto záruk alebo záväzku stranami samo osebe nerozhoduje o tom, či je spoločná dohoda spoločnou prevádzkou. O tom, či je spoločná dohoda spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom, rozhoduje, či sú strany zodpovedné za záväzky týkajúce sa dohody (napríklad na niektoré z nich strany mohli, ale nemuseli poskytnúť záruku).	

B28 Keď sa v zmluvnej dohode uvádza, že strany majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody, tieto strany sú stranami spoločnej prevádzky a na účely klasifikácie spoločnej dohody sa už nemusia zvažovať ďalšie skutočnosti a okolnosti (odseky B29 až B33).

*Posudzovanie ďalších skutočností a okolností*

- B29 Keď sa v podmienkach zmluvnej dohody neuvádza, že strany majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody, strany na účely posúdenia, či je dohoda spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom, zvažujú ďalšie skutočnosti a okolnosti.
- B30 Spoločná dohoda sa môže štruktúrovať prostredníctvom osobitného subjektu, ktorého právna forma rozlišuje medzi stranami a osobitným subjektom. Zmluvné podmienky dohodnuté stranami nemusia uvádzať práva strán na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami, zatiaľ čo posúdenie ďalších skutočností a okolností môže viesť k záveru, že táto dohoda sa bude klasifikovať ako spoločná prevádzka. Ide o situáciu, keď ďalšie skutočnosti a okolnosti dávajú stranám práva na aktíva a ukladajú im povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody.
- B31 Keď sú činnosti dohody v prvom rade určené na zabezpečovanie produkcie pre strany, naznačuje to, že strany majú práva v podstate na všetky ekonomické úžitky z aktív dohody. Strany takejto dohody často zabezpečujú prístup k produkcii zabezpečovanej dohodou tým, že bránia predaju produkcie vyrobenej na základe dohody tretím stranám.
- B32 Účinkom dohody s takýmto zámerom a účelom je, aby sa záväzky, ktoré vzniknú na základe dohody, v podstate uspokojovali z peňažných tokov získaných od strán prostredníctvom nákupu produkcie týmito stranami. Keď sú strany v podstate jediným zdrojom peňažných tokov prispievajúcich k zabezpečeniu kontinuity činností v rámci dohody, naznačuje to, že strany majú povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody.

**Príklad uplatňovania****Príklad 5**

Predpokladajme, že dve strany štruktúrujú spoločnú dohodu prostredníctvom subjektu zapísaného v obchodnom registri (účtovná jednotka C), v ktorom má každá strana 50 percentný vlastnícky podiel. Účelom dohody je výroba materiálov, ktoré strany potrebujú pre svoje vlastné individuálne výrobné postupy. V dohode sa zabezpečuje, že strany prevádzkujú zariadenie, ktoré vyrába materiály podľa špecifikácií strán týkajúcich sa kvantít a kvality.

Právna forma účtovnej jednotky C (spoločnosť zapísaná v obchodnom registri), prostredníctvom ktorej sa uskutočňujú činnosti, spočiatku naznačuje, že aktíva a záväzky v držbe účtovnej jednotky C sú aktívami a záväzkami účtovnej jednotky C. V zmluvnej dohode medzi stranami sa nešpecifikuje, že strany majú práva na aktíva alebo povinnosti spojené so záväzkami účtovnej jednotky C. Právna forma účtovnej jednotky C a podmienky zmluvnej dohody preto naznačujú, že dohoda je spoločným podnikom.

Strany však posúdia aj tieto aspekty dohody:

- Strany sa dohodli, že odkúpia všetku produkciu účtovnej jednotky C v podiele 50:50. Účtovná jednotka C nemôže predať žiadnu časť produkcie tretím stranám bez súhlasu ostatných dvoch strán dohody. Keďže účelom dohody je zabezpečovať stranám produkciu, ktorú potrebujú, predpokladá sa, že predaj produkcie tretím stranám nebude bežný a bude nevýznamný.
- Cena za produkciu predanú stranám je stanovená oboma stranami na úrovni, ktorá ma pokryť náklady na produkciu a administratívne náklady, ktoré vzniknú účtovnej jednotke C. Podľa tohto modelu fungovania má dohoda fungovať na prahu rentability.

Pre uvedený príklad sú dôležité tieto skutočnosti a okolnosti:



— Povinnosť strán kupovať všetky výstupy produkcie účtovnej jednotky C odráža výlučnú závislosť účtovnej jednotky C od peňažných tokov strán, a preto sú strany povinné financovať vysporiadavanie záväzkov účtovnej jednotky C.

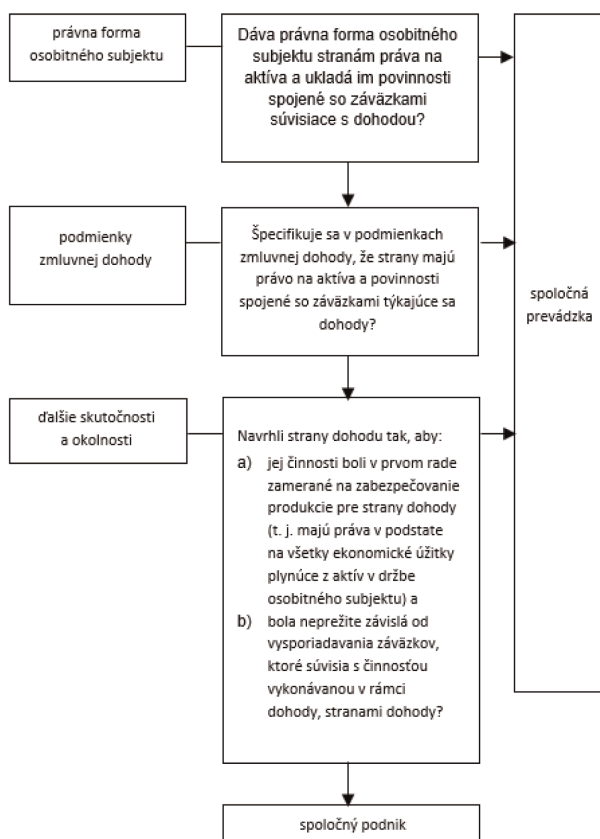
— Skutočnosť, že strany majú právo na všetku výslednú produkciu účtovnej jednotky C, znamená, že strany spotrebúvajú všetky ekonomické úžitky vyplývajúce z aktív účtovnej jednotky C, a teda majú právo na tieto úžitky.

Tieto skutočnosti a okolnosti naznačujú, že dohoda je spoločnou prevádzkou. Záver o klasifikácii spoločnej dohody by sa za týchto okolností nezmenil ani v prípade, ak by strany nevyužili svoj podiel produkcie vo svojom vlastnom následnom výrobnom procese, ale by namiesto toho svoj podiel produkcie predali tretím stranám.

Ak by strany zmenili podmienky zmluvnej dohody tak, aby bolo možné predávať produkciu vyrobenú na základe dohody tretím stranám, viedlo by to k tomu, že by účtovná jednotka C na seba prevzala riziko spojené s dopytom, riziko spojené so zásobami a úverové riziko. Pri tomto scenári by si takáto zmena skutočností a okolností vyžiadala prehodnotenie klasifikácie spoločnej dohody. Tieto skutočnosti a okolnosti by naznačovali, že dohoda je spoločným podnikom.

B33 V nasledujúcom diagrame je znázornený postup účtovnej jednotky pri posudzovaní klasifikácie dohody, keď sa spoločná dohoda štruktúruje prostredníctvom osobitného subjektu:

#### Klasifikácia spoločnej dohody štruktúrovanej prostredníctvom osobitného subjektu



ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA STRÁN SPOLOČNEJ DOHODY (ODSEKY 21A AŽ 22)

#### Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach

B33A Keď účtovná jednotka nadobudne podiel v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3, uplatňuje v rozsahu svojho podielu v súlade

s odsekom 20 všetky zásady účtovania podnikových kombinácií uvedené v štandarde IFRS 3 a v iných štandardoch IFRS, ktoré nie sú v rozpore s návodom uvedeným v tomto IFRS, a zverejňuje informácie, ktoré sa požadujú v daných štandardoch IFRS v súvislosti s podnikovými kombináciami. Zásady účtovania podnikových kombinácií, ktoré nie sú v rozpore s návodom uvedeným v tomto štandarde IFRS, zahŕňajú, ale nie sú obmedzené na:

- a) oceňovanie identifikovateľných aktív a záväzkov reálnou hodnotou, okrem položiek, pre ktoré sú uvedené výnimky v štandarde IFRS 3 a v iných štandardoch IFRS;
- b) zaúčtovanie nákladov súvisiacich s nadobudnutím ako nákladov v obdobiach, v ktorých sú náklady vynaložené a v ktorých sú služby prijaté, s výnimkou prípadov, keď sa náklady na emisiu dlhových alebo majetkových cenných papierov vykazujú v súlade so štandardom IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a so štandardom IFRS 9 <sup>(56)</sup>;
- c) vykazovanie odložených daňových pohľadávok a odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného zaúčtovania aktív alebo záväzkov, s výnimkou odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného zaúčtovania goodwillu, ako sa vyžaduje v štandardoch IFRS 3 a IAS 12 *Dane z príjmov* pre podnikové kombinácie;
- d) vykazovanie prípadnej prevedenej zvýšenej protihodnoty v podobe rozdielu medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov, ako goodwill; a
- e) vykonanie testu na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, a to najmenej raz ročne, ako aj vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, ako sa to požaduje v štandarde IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* pre goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie.

B33B Odseky 21A a B 33A sa uplatňujú aj na vytváranie spoločných prevádzok, ale len v tých prípadoch, ak jedna zo strán, ktoré sa zúčastňujú na spoločnej prevádzke, vkladá do spoločnej prevádzky pri jej založení existujúci podnik v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3. Tieto odseky sa neuplatňujú na vytváranie spoločnej prevádzky v prípade, že všetky strany, ktoré sa podieľajú na spoločnej prevádzke, vkladajú do spoločnej prevádzky pri jej založení iba aktíva alebo súbory aktív, ktoré nepredstavujú podniky.

B33C Spoločný prevádzkovateľ môže zvýšiť svoj podiel v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3, a to získaním dodatočného podielu v spoločnej prevádzke. V takých prípadoch sa predtým držané podiely v spoločných prevádzkach neprečunujú, ak spoločný prevádzkovateľ naďalej spoluovláda spoločnú prevádzku.

B33CA Strana, ktorá sa podieľa na spoločnej prevádzke, ale ju nespoluovláda, môže začať spoluovládať spoločnú prevádzku, v ktorej pôsobenie činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3. V takých prípadoch sa predtým držané podiely v spoločných prevádzkach neprečunujú.

B33D Odseky 21A a B33A až B33C sa neuplatňujú na nadobudnutie podielu v spoločnej prevádzke v prípade, keď sú strany podieľajúce sa na spoluovládaní, vrátane účtovnej jednotky nadobúdajúcej podiel v spoločnej prevádzke, spoluovládané tou istou najvyššou ovládajúcou stranou alebo tými istými najvyššími ovládajúcimi stranami, a to tak v období pred nadobudnutím podielu, ako aj v období po jeho nadobudnutí, a keď toto ovládanie nie je prechodné.

<sup>(56)</sup> Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny, ale zatiaľ neuplatňuje štandard IFRS 9, každý odkaz v týchto zmenách na štandard IFRS 9 sa vykladá ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

**Účtovanie predaja alebo vkladu aktív do spoločnej prevádzky**

- B34 Keď účtovná jednotka uzatvorí transakciu so spoločnou prevádzkou, v ktorej je spoločným prevádzkovateľom, ako je napríklad predaj alebo vklad aktív, uskutočňuje transakciu s ostatnými stranami spoločnej prevádzky, a preto spoločný prevádzkovateľ vykazuje zisky a straty vyplývajúce z takejto transakcie iba do výšky podielov ostatných strán v spoločnej prevádzke.
- B35 Keď takéto transakcie poskytujú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré má predať alebo vložiť do spoločnej prevádzky, alebo o strate zo zníženia hodnoty týchto aktív, tieto straty vykáže v plnom rozsahu spoločný prevádzkovateľ.

**Účtovanie nákupu aktív od spoločnej prevádzky**

- B36 Keď účtovná jednotka uzatvorí transakciu so spoločnou prevádzkou, v ktorej je spoločným prevádzkovateľom, ako je napríklad nákup aktív, nevykazuje svoj podiel na ziskoch a stratách, pokiaľ tieto aktíva nepredá ďalej tretej strane.
- B37 Keď takéto transakcie poskytnú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré má kúpiť, alebo o strate zo zníženia hodnoty týchto aktív, spoločný prevádzkovateľ vykáže svoj podiel na týchto stratách.

## Dodatok C

**Dátum nadobudnutia účinnosti, prechodné ustanovenia a ukončenie platnosti iných štandardov IFRS**

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

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS skôr, túto skutočnosť zverejní a súčasne uplatní štandardy IFRS 10, IFRS 12 Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách, IAS 27 (v znení zmien z roku 2011) a IAS 28 (v znení zmien z roku 2011).
- C1A Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: prechodné usmernenia* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v júni 2012, sa zmenili odseky C2 až C5, C7 až C10 a C12 a doplnili sa odseky C1B a C12A až C12B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 11 na skoršie účtovné obdobie, uplatní na toto skoršie účtovné obdobie aj tieto zmeny.
- C1AA Dokumentom *Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach* (zmeny štandardu IFRS 11), vydaným v máji 2014, sa zmenil názov uvedený za odsekom B33 a pridali sa odseky 21A, B33A až B33D a C14A a ich príslušné názvy. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- C1AB Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2015 – 2017*, vydaným v decembri 2017, sa doplnil odsek B33CA. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na transakcie, pri ktorých získa spoluovládanie na začiatku alebo po začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní.

**Prechodné ustanovenia**

- C1B Bez ohľadu na požiadavky v odseku 28 štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, keď sa tento IFRS uplatňuje po prvýkrát, účtovná jednotka musí prezentovať iba kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce prvému ročnému účtovnému obdobiu, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 11 („bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“). Účtovná jednotka môže tieto informácie prezentovať aj za bežné obdobie alebo za skoršie porovnávacie obdobia, ale nie je povinná to urobiť.

**Spoločné podniky – prechod od metódy podielovej konsolidácie na metódu vlastného imania**

- C2 Pri zmene metódy podielovej konsolidácie na metódu vlastného imania účtovná jednotka vykazuje svoj podiel v spoločnom podniku tak, ako na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Táto počiatočná investícia sa oceňuje ako súhrn účtovných hodnôt aktív a záväzkov, ktoré účtovná jednotka predtým podielovo konsolidovala vrátane prípadného goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia. Ak goodwill predtým patril väčšej peňažotvornej jednotke alebo skupine peňažotvorných jednotiek, účtovná jednotka priradzuje goodwill spoločnému podniku na základe relatívnych účtovných hodnôt spoločného podniku a peňažotvornej jednotky alebo skupiny peňažotvorných jednotiek, ku ktorým patril.
- C3 Počiatočný stav investície určený v súlade s odsekom C2 sa pri prvotnom zaúčtovaní považuje za reprodukčnú cenu investície. Účtovná jednotka uplatňuje odseky 40 až 43 štandardu IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) na počiatočný stav investície s cieľom posúdiť, či došlo k zníženiu hodnoty investície a prípadnú stratu zo zníženia hodnoty vykáže na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia ako úpravu nerozdelených ziskov. Výnimka z prvotného zaúčtovania uvedená v odsekoch 15 a 24 štandardu IAS 12 *Dane z príjmov* sa neuplatňuje, keď účtovná jednotka vykazuje investíciu do spoločného podniku ako dôsledok uplatnenia prechodných požiadaviek na spoločné podniky, ktorá sa predtým konsolidovala podielovo.

- C4 Ak sú výsledkom súhrnu všetkých pôvodne podielovo konsolidovaných aktív a záväzkov záporné čisté aktíva, účtovná jednotka posúdi, či má zákonné alebo mimozmluvné povinnosti v súvislosti so zápornými čistými aktívami, a ak áno, účtovná jednotka vykáže zodpovedajúci záväzok. Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že nemá zákonné ani mimozmluvné povinnosti v súvislosti so zápornými čistými aktívami, nevykáže zodpovedajúci záväzok, ale upraví nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Účtovná jednotka zverejňuje túto skutočnosť zároveň s kumulovaným nevykázaným podielom na stratách svojich spoločných podnikov rovnako ako na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia a k dátumu, keď po prvýkrát uplatní tento štandard IFRS.
- C5 Účtovná jednotka zverejňuje rozčlenenie aktív a záväzkov, ktoré boli zahrnuté do samostatného riadku zostatku investície k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Tieto údaje na zverejnenie sa vypracujú agregovaným spôsobom za všetky spoločné podniky, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na prechod uvedené v odsekoch C2 až C6.
- C6 Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka účtuje svoju investíciu do spoločného podniku použitím metódy vlastného imania v súlade so štandardom IAS 28 (v znení zmien z roku 2011).

#### **Spoločné prevádzky – prechod od metódy vlastného imania k účtovaniu aktív a záväzkov**

- C7 Pri zmene z metódy vlastného imania na účtovanie aktív a záväzkov v súvislosti s podielom v spoločnej prevádzke účtovná jednotka ukončí na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia vykazovanie investíciu, ktorú predtým účtovala použitím metódy vlastného imania, a akékoľvek ďalšie položky, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky podľa dohody v súlade s odsekom 38 štandardu IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) a vykáže svoj podiel na každom z aktív a záväzkov v súvislosti so svojim podielom na spoločnej prevádzke vrátane akéhokoľvek goodwillu, ktorý mohol tvoriť súčasť účtovnej hodnoty investície.
- C8 Účtovná jednotka určuje svoj podiel na aktívach a záväzkoch týkajúcich sa spoločnej prevádzky na základe svojich práv a povinností v podiele stanovenom v súlade so zmluvnou dohodou. Účtovná jednotka oceňuje prvotné účtovné hodnoty aktív a záväzkov ich vyčlenením z účtovnej hodnoty investície na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia na základe informácií, ktoré účtovná jednotka použila pri uplatňovaní metódy vlastného imania.
- C9 Každý rozdiel vyplývajúci z investície, ktorá sa predtým účtovala použitím metódy vlastného imania, spolu s akýmkoľvek ďalšími položkami, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky do dohody v súlade s odsekom 38 štandardu IAS 28 (v znení zmien z roku 2011), a čistou hodnotou vykázaných aktív a záväzkov vrátane goodwillu sa:
- vzájomne započíta s akýmkoľvek goodwillom týkajúcim sa investície s akýmkoľvek zostávajúcim rozdielom upraveným o nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, ak čistá hodnota vykázaných aktív a záväzkov vrátane goodwillu je vyššia než investícia (a všetky ďalšie položky, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky), ktorej vykazovanie sa ukončilo;
  - upraví o nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, ak čistá hodnota vykázaných aktív a záväzkov vrátane goodwillu je nižšia ako investícia (a všetky ďalšie položky, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky), ktorej vykazovanie sa ukončilo.
- C10 Účtovná jednotka, ktorá prechádza z metódy vlastného imania na účtovanie aktív a záväzkov, uvedie zosúhlasenie medzi investíciou, ktorej vykazovanie ukončila, a aktívami a záväzkami vykázanými namiesto nej, spolu s akýmkoľvek zostávajúcim rozdielom upraveným o nerozdelené zisky, na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

- C11 Výnimka z prvotného zaúčtovania uvedená v odsekoch 15 a 24 štandardu IAS 12 sa neuplatňuje, keď účtovná jednotka vykazuje aktíva a záväzky týkajúce sa jej podielu v spoločnej prevádzke.

#### **Prechodné ustanovenia v individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky**

- C12 Účtovná jednotka, ktorá predtým účtovala vo svojej individuálnej účtovnej závierke svoj podiel v spoločnej prevádzke v súlade s odsekom 10 štandardu IAS 27 ako investíciu v obstarávacej cene alebo v súlade so štandardom IFRS 9:

- ukončí vykazovanie investície a vykáže aktíva a záväzky týkajúce sa jej podielu v spoločnej prevádzke v sumách určených v súlade s odsekmi C7 až C9;
- uvedie zosúhlasenie medzi investíciou, ktorej vykazovanie sa ukončilo, a vykázanými aktívami a záväzkami, spolu s akýmkoľvek zostávajúcim rozdielom upraveným o nerozdelené zisky, na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

- C13 Výnimka z prvotného zaúčtovania uvedená v odsekoch 15 a 24 štandardu IAS 12 sa neuplatňuje, keď účtovná jednotka vykazuje aktíva a záväzky týkajúce sa jej podielu v spoločnej prevádzke v individuálnej účtovnej závierke v dôsledku uplatnenia prechodných požiadaviek pre spoločné prevádzky uvedených v odseku C12.

#### **Odkazy na „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“**

- C13A Bez toho, aby boli dotknuté odkazy na „bezprostredne predchádzajúce obdobie“ v odsekoch C2 až C12, účtovná jednotka môže prezentovať aj upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich prezentovať. Ak účtovná jednotka prezentuje upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, všetky odkazy na „bezprostredne predchádzajúce obdobie“ v odsekoch C2 až C12 sa vykladajú ako „najskoršie upravené prezentované porovnávacie obdobie“.

- C13B Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne určí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli vypracované na odlišnom základe a vysvetlí uvedený základ.

#### **Odkazy na štandard IFRS 9**

- C14 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa chápe ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

#### **Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach**

- C14A Dokumentom *Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach* (zmeny štandardu IFRS 11), vydaným v máji 2014, sa zmenil názov uvedený za odsekom B33 a pridali sa odseky 21A, B33A až B33D a C1AA a ich príslušné názvy. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach, v ktorých činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 3, a to v prípade, že sa nadobudnutie uvedených podielov uskutočnilo od začiatku prvého obdobia, v ktorom sa uvedené zmeny uplatňujú. Sumy vykázané v prípade nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach uskutočneného v predchádzajúcich obdobiach sa preto neupravujú.

#### **UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV IFRS**

- C15 Týmto IFRS sa nahrádzajú tieto štandardy IFRS:

- štandard IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* a
- interpretácia SIC-13 *Spoluovládané účtovné jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov*.



## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 12

*Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*

## CIEĽ

1 **Cieľom tohto štandardu IFRS je vyžadovať od účtovných jednotiek, aby vo svojich účtovných závierkach poskytovali informácie, ktoré používateľom umožnia zhodnotiť:**

- a) povahu a riziká spojené s jej podielmi v iných účtovných jednotkách a
- b) vplyv týchto podielov na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky.**

**Plnenie cieľa**

2 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 1 účtovná jednotka zverejňuje:

- a) významné úsudky a predpoklady, ktoré urobila pri určovaní:
  - i) povahy svojho podielu v inej účtovnej jednotke alebo dohode;
  - ii) typu spoločnej dohody, v ktorej má podiel (odseky 7 až 9);
  - iii) že spĺňa definíciu investičnej spoločnosti, ak sa uplatňuje (odsek 9A); a
- b) informácie o svojich podieloch v:
  - i) dcérskych spoločnostiach (odseky 10 až 19);
  - ii) spoločných dohodách a pridružených podnikoch (odseky 20 až 23) a
  - iii) *štruktúrovaných účtovných jednotkách*, ktoré účtovná jednotka neovláda (nekonsolidované štruktúrované účtovné jednotky) (odseky 24 až 31).

3 Ak zverejnenia požadované v súlade s týmto IFRS spolu so zverejneniami požadovanými inými štandardmi IFRS nestačia na splnenie cieľa uvedeného v odseku 1, účtovná jednotka zverejní akékoľvek doplňujúce informácie potrebné na splnenie tohto cieľa.

4 Účtovná jednotka zvažuje úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie cieľa zverejňovania informácií a dôraz, aký má klásť na každú z požiadaviek uvedených v tomto štandarde IFRS. Informácie zverejňuje súhrnne alebo v členení, aby sa užitočné informácie nestrácali buď uvedením veľkého počtu nevýznamných podrobností alebo agregáciou položiek, ktoré majú rozličné charakteristiky (pozri odseky B2 až B6).

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

5 Tento štandard IFRS uplatňuje účtovná jednotka, ktorá má podiel v niektorej z týchto účtovných jednotiek:

- a) dcérskych spoločnostiach;
- b) spoločných dohodách (t. j. spoločných prevádzkach alebo spoločných podnikoch);
- c) pridružených podnikoch;
- d) nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách.

- 5A S výnimkou prípadov opísaných v odseku B17 sa požiadavky tohto IFRS uplatňujú na podiely účtovnej jednotky uvedené v odseku 5, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*.
- 6 Tento štandard IFRS sa nevzťahuje na:
- programy požitkov po skončení zamestnania alebo iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;
  - individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky, na ktorú sa uplatňuje štandard IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*. Ak však:
    - účtovná jednotka má podiely v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách a zostavuje individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku, uplatňuje pri zostavovaní tejto individuálnej účtovnej závierky požiadavky uvedené v odsekoch 24 až 31;
    - účtovná jednotka, ktorá zostavuje účtovnú závierku, v ktorej sa všetky jej dcérske spoločnosti oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 31 štandardu IFRS 10, prezentuje údaje týkajúce sa investičných spoločností vyžadované v tomto IFRS;
  - podiel, ktorý vlastní účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje na spoločnej dohode, ale nepodieľa sa na spoluo- vládaní, pokiaľ tento podiel nemá za následok podstatný vplyv na dohodu alebo je to podiel v štruktúrovanej účtovnej jednotke;
  - podiel v inej účtovnej jednotke, ktorý sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*. Účtovná jednotka však uplatňuje tento štandard IFRS:
    - keď je tento podiel podielom v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ktorý sa v súlade so štandardom IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* oceňuje reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia; alebo
    - keď je tento podiel podielom v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke.

#### VÝZNAMNÉ ÚSUDKY A PREDPOKLADY

- 7 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie o významných úsudkoch a predpokladoch, ktoré urobila (a o zmenách týchto úsudkov a predpokladov) pri rozhodovaní:**
- či ovláda inú účtovnú jednotku, t. j. subjekt, do ktorého sa investuje, ako je opísané v odsekoch 5 a 6 štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*;
  - či **spoluovláda nejakú dohodu alebo má podstatný vplyv na inú účtovnú jednotku a**
  - o **type spoločnej dohody (t. j. spoločná prevádzka alebo spoločný podnik), keď sa dohoda štruktúruje prostredníctvom osobitného subjektu.**
- 8 Medzi významné úsudky a predpoklady zverejňované v súlade s odsekom 7 patria úsudky a predpoklady, ktoré účtovná jednotka urobí, keď sa skutočnosti a okolnosti zmenia tak, že sa počas obdobia vykazovania zmení záver o tom, či ovláda alebo spoluovláda inú účtovnú jednotku alebo má na ňu podstatný vplyv.

- 9 Na splnenie odseku 7 účtovná jednotka zverejňuje napríklad významné úsudky a predpoklady urobené pri rozhodovaní, či:
- a) neovláda inú účtovnú jednotku, dokonca aj keď vlastní viac než polovicu hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky;
  - b) ovláda inú účtovnú jednotku, dokonca aj keď vlastní menej než polovicu hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky;
  - c) koná ako zástupca alebo hlavný zodpovedný (pozri odseky 58 až 72 štandardu IFRS 10);
  - d) nemá podstatný vplyv, dokonca aj keď vlastní 20 alebo viac percent hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky;
  - e) má podstatný vplyv, dokonca aj keď vlastní menej než 20 percent hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky.

#### Štatút investičnej spoločnosti

- 9A **Keď materská spoločnosť stanoví, že je investičnou spoločnosťou v súlade s odsekom 27 štandardu IFRS 10, investičná spoločnosť zverejní informácie o významných úsudkoch a predpokladoch, ktoré urobila pri určovaní toho, že je investičnou spoločnosťou. Ak investičná spoločnosť nemá jednu alebo viac typických vlastností investičnej spoločnosti (pozri odsek 28 štandardu IFRS 10), zverejní svoje dôvody, na základe ktorých dospela k záveru, že je aj tak investičnou spoločnosťou.**
- 9B Keď sa účtovná jednotka stane investičnou spoločnosťou, alebo ňou prestane byť, zverejní zmenu štatútu investičnej spoločnosti a dôvody zmeny. Účtovná jednotka, ktorá sa stane investičnou spoločnosťou, navyše zverejní vplyv zmeny štatútu na účtovnú závierku za prezentované obdobie vrátane:
- a) celkovej reálnej hodnoty dcérskych spoločností, ktoré prestávajú byť konsolidované, k dátumu zmeny štatútu;
  - b) celkového prípadného zisku alebo straty, vypočítaných v súlade s odsekom B101 štandardu IFRS 10 a
  - c) riadkovej položky/položiek vo výsledku hospodárenia, v ktorom sú tento zisk alebo strata vykázané (ak sa neprezentujú oddelene).

#### PODIELY V DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH

- 10 **Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom jej konsolidovanej účtovnej závierky umožňujú**
- a) **pochopiť:**
    - i) **zloženie skupiny a**
    - ii) **podiel, ktorý majú nekontrolné podiely na činnosti a peňažných tokoch skupiny (odsek 12); a**
  - b) **zhodnotiť:**
    - i) **povahu a rozsah významných obmedzení jej schopnosti mať prístup k aktívam skupiny alebo využívať ich a vyrovnávať záväzky skupiny (odsek 13);**
    - ii) **povahu a zmenu rizík spojených s jej podielmi v konsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 14 až 17);**

**iii) následky zmien jej vlastníckeho podielu v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania (odsek 18); a**

**iv) následky straty ovládania dcérskej spoločnosti počas obdobia vykazovania (odsek 19).**

11 Keď sa pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky použije účtovná závierka dcérskej spoločnosti zostavená k inému dňu alebo za iné obdobie než konsolidovaná účtovná závierka (pozri odseky B92 a B93 štandardu IFRS 10), účtovná jednotka zverejní:

- a) dátum konca obdobia vykazovania účtovnej závierky tejto dcérskej spoločnosti a
- b) dôvod použitia iného dátumu alebo obdobia.

**Podiel, ktorý majú nekontrolné podiely na činnosti a peňažných tokoch skupiny**

12 Účtovná jednotka zverejňuje informácie za každú zo svojich dcérskych spoločností, ktoré majú nekontrolné podiely a ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku významné:

- a) obchodné meno dcérskej spoločnosti;
- b) hlavné miesto podnikania (a krajinu zápisu do obchodného registra, ak je iná než hlavné miesto podnikania) dcérskej spoločnosti;
- c) podiel vlastníckych podielov v držbe vlastníkov nekontrolných podielov;
- d) podiel hlasovacích práv v držbe vlastníkov nekontrolných podielov, ak sa líši od podielu držaných vlastníckych podielov;
- e) výsledok hospodárenia pridelený nekontrolným podielom dcérskej spoločnosti počas obdobia vykazovania;
- f) akumulované nekontrolné podiely dcérskej spoločnosti na konci obdobia vykazovania;
- g) zhrnutie finančných informácií o dcérskej spoločnosti (pozri odsek B10).

**Povaha a rozsah významných obmedzení**

13 Účtovná jednotka zverejňuje:

- a) významné obmedzenia (napríklad zákonné, zmluvné a regulačné obmedzenia) svojej schopnosti prístupu k aktívam alebo ich využívaniu a schopnosti vyrovnáť záväzky skupiny, ako sú:
  - i) obmedzenia, ktoré obmedzujú schopnosť materskej spoločnosti alebo jej dcérskych spoločností previesť peňažné prostriedky alebo iné aktíva na iné účtovné jednotky (alebo z týchto účtovných jednotiek) v rámci skupiny;
  - ii) záruky alebo iné požiadavky, ktoré môžu obmedziť vyplácanie dividend alebo iné rozdeľovanie kapitálu alebo úvery a preddavky platené alebo splácané ostatným účtovným jednotkám (alebo inými účtovnými jednotkami) v rámci skupiny;
- b) povahu a rozsah, v akom môžu práva ochranného charakteru nekontrolných podielov významne obmedziť prístup účtovnej jednotky k aktívam alebo jej schopnosť využívať tieto aktíva a vyrovnávať záväzky skupiny (ako napríklad, keď je materská spoločnosť povinná vyrovnáť záväzky dcérskej spoločnosti pred vyrovaním svojich vlastných záväzkov alebo keď sa na prístup k aktívam alebo na vyrovanie záväzkov dcérskej spoločnosti vyžaduje súhlas vlastníkov nekontrolných podielov);

c) účtovné hodnoty aktív a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke, ktorých sa tieto obmedzenia týkajú.

#### **Povaha rizík spojených s podielmi účtovnej jednotky v konsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách**

- 14 Účtovná jednotka zverejňuje podmienky akýchkoľvek zmluvných dojednaní, ktorými by sa mohlo vyžadovať od materskej spoločnosti alebo jej dcérskych spoločností, aby poskytli finančnú podporu konsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, vrátane udalostí alebo okolností, ktoré by mohli vykazujúcu účtovnú jednotku vystaviť strate (napríklad dohody o likvidite alebo spúšťače zmeny úverových ratingov spojené s povinnosťami kúpiť aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo poskytnúť jej finančnú podporu).
- 15 Ak počas obdobia vykazovania materská spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností poskytla konsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke finančnú alebo inú podporu bez toho, aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť (napríklad nakúpi aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo nástroje emitované štruktúrovanou účtovnou jednotkou), účtovná jednotka zverejňuje:
- a) typ a výšku poskytnutej podpory vrátane situácií, keď materská spoločnosť alebo jej dcérske spoločnosti pomohli štruktúrovanej účtovnej jednotke pri získavaní finančnej podpory; a
- b) dôvody poskytnutia podpory.
- 16 Ak počas obdobia vykazovania materská spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností poskytne predtým nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke finančnú alebo inú podporu bez toho, aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť, a toto poskytnutie podpory malo za následok ovládanie štruktúrovanej účtovnej jednotky, účtovná jednotka zverejňuje vysvetlenie relevantných faktorov, ktoré viedli k prijatiu tohto rozhodnutia.
- 17 Účtovná jednotka zverejňuje akékoľvek súčasné zámery poskytnúť finančnú alebo inú podporu konsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke vrátane zámeru poskytnúť štruktúrovanej účtovnej jednotke pomoc pri získavaní finančnej podpory.

#### **Následky zmien vlastníckeho podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania**

- 18 Účtovná jednotka prezentuje zoznam, v ktorom znázorňuje účinky akýchkoľvek prípadných zmien svojho vlastníckeho podielu v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania, na vlastné imanie, ktoré možno pripísať vlastníkom materskej spoločnosti.

#### **Následky straty ovládania dcérskej spoločnosti počas obdobia vykazovania**

- 19 Účtovná jednotka zverejňuje prípadný zisk alebo stratu vypočítané v súlade s odsekom 25 štandardu IFRS 10 a:
- a) podiel na uvedenom zisku alebo strate, ktorý pripadá na ocenenie akejkoľvek investície ponechanej v bývalej dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou k dátumu, keď došlo k strate ovládania; a
- b) riadkovej položky/položiek vo výsledku hospodárenia, v ktorom sú tento zisk alebo strata vykázané (ak sa neprezentujú oddelene).

#### **PODIELY V NEKONSOLIDOVANÝCH DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH (INVESTIČNÉ SPOLOČNOSTI)**

- 19A Investičná spoločnosť, ktorá je podľa štandardu IFRS 10 povinná uplatňovať výnimku z konsolidácie a namiesto toho účtovať svoju investíciu do dcérskej spoločnosti v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia, uvedenú skutočnosť zverejňuje.

19B Investičná spoločnosť za každú nekonsolidovanú dcérsku spoločnosť zverejňuje:

- a) názov dcérskej spoločnosti;
- b) hlavné miesto podnikania (a krajinu zápisu do obchodného registra, ak je iná než hlavné miesto podnikania) dcérskej spoločnosti a
- c) podiel vlastníckeho podielu v držbe investičnej spoločnosti a v prípade, že je odlišný, podiel držaných hlasovacích práv.

19C Ak je investičná spoločnosť materskou spoločnosťou inej investičnej spoločnosti, materská spoločnosť takisto poskytuje údaje uvedené v odseku 19B písm. a) až c) týkajúce sa investícií, ktoré ovláda jej dcérska investičná spoločnosť. Údaje sa môžu poskytovať zahrnutím do účtovnej závierky materskej spoločnosti, účtovnej závierky dcérskej spoločnosti (alebo spoločností), ktoré obsahujú uvedené informácie.

19D Investičná spoločnosť zverejňuje:

- a) povahu a rozsah významných obmedzení (napríklad vyplývajúcich z mechanizmov prijímania úverov, regulačných požiadaviek alebo zmluvných dojednaní) schopnosti nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti prevádzať finančné prostriedky na investičnú spoločnosť vo forme peňažných dividend alebo splácať úvery alebo predavky poskytnuté nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti investičnou spoločnosťou; a
- b) akékoľvek súčasné záväzky alebo zábery poskytnúť finančnú alebo inú pomoc nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti vrátane záväzkov alebo zámerov pomôcť dcérskej spoločnosti pri získavaní finančnej pomoci.

19E Ak počas obdobia vykazovania investičná spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskejších spoločností poskytla nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti finančnú alebo inú podporu bez toho, aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť (napríklad nákup majetku dcérskej spoločnosti alebo nástrojov ňou emitovaných alebo pomoc dcérskej spoločnosti pri získavaní finančnej podpory), účtovná jednotka zverejňuje:

- a) typ a výšku podpory poskytnutej každej nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti a
- b) dôvody poskytnutia podpory.

19F Investičná spoločnosť zverejňuje podmienky akýchkoľvek zmluvných dojednaní, ktorými by sa mohlo vyžadovať od účtovnej jednotky alebo jej nekonsolidovaných dcérskejších spoločností, aby poskytli finančnú podporu nekonsolidovanej, ovládanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, vrátane udalostí alebo okolností, ktoré by mohli vykazujúcu účtovnú jednotku vystaviť strate (napríklad dohody o likvidite alebo spúšťače úverového ratingu súvisiace s povinnosťami kúpiť aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo jej poskytnúť finančnú podporu).

19G Ak počas obdobia vykazovania investičná spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskejších spoločností poskytla nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, ktorú investičná spoločnosť neovládala, finančnú alebo inú podporu bez toho, aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť, a ak a toto poskytnutie podpory malo za následok ovládanie štruktúrovanej účtovnej jednotky, investičná spoločnosť zverejňuje vysvetlenie príslušných faktorov, na základe ktorých dospela k rozhodnutiu o poskytnutí uvedenej podpory.

PODIELY V SPOLOČNÝCH DOHODÁCH A V PRIDRUŽENÝCH PODNIKOKCH

**20 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožňujú zhodnotiť:**

- a) **povahu, rozsah a finančné účinky jej podielov v spoločných dohodách a pridružených podnikoch vrátane povahy a účinkov jej zmluvných vzťahov s ostatnými investormi, ktorí spoločné dohody a pridružené podniky spoluovládajú alebo na nich majú podstatný vplyv (odseky 21 a 22); a**



**b) povahu a zmenu rizík spojených s jej podielmi v spoločných podnikoch a pridružených podnikoch (odsek 23).**

**Povaha, rozsah a finančné účinky podielov účtovnej jednotky v spoločných dohodách a pridružených podnikoch**

21 Účtovná jednotka zverejňuje:

- a) za každú spoločnú dohodu a pridružený podnik, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku významné:
  - i) názov spoločnej dohody alebo pridruženého podniku;
  - ii) povahu vzťahu účtovnej jednotky so spoločnou dohodou alebo pridruženým podnikom (napríklad opísaním povahy činností spoločnej dohody alebo pridruženého podniku a či sú pre činnosti účtovnej jednotky strategické);
  - iii) hlavné miesto podnikania (a prípadne krajinu zápisu do obchodného registra, ak je iná ako hlavné miesto podnikania) spoločnej dohody alebo pridruženého podniku;
  - iv) percento vlastníckeho podielu alebo účastníckeho podielu v držbe účtovnej jednotky a percento, ak je iné, hlasovacích práv, ktoré má účtovná jednotka (ak je to uplatniteľné);
- b) za každý spoločný podnik a pridružený podnik, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku významné:
  - i) či sa investícia do spoločného podniku alebo pridruženého podniku oceňuje použitím metódy vlastného imania alebo reálnou hodnotou;
  - ii) zhrnutie finančných informácií o spoločnom podniku alebo pridruženom podniku, ako sú uvedené v odsekoch B12 a B13;
  - iii) ak sa spoločný podnik alebo pridružený podnik účtuje použitím metódy vlastného imania, reálnu hodnotu investície do spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ak existuje kótovaná trhová cena investície;
- c) finančné informácie uvedené v odseku B16 o investíciách účtovnej jednotky do spoločných podnikov a pridružených podnikov, ktoré nie sú samostatne významné:
  - i) súhrn za všetky samostatne nevýznamné spoločné podniky a osobitne
  - ii) súhrn za všetky samostatne nevýznamné pridružené podniky.

21A Investičná spoločnosť nemusí poskytovať údaje vyžadované v odsekoch 21 písm. b) až 21 písm. c).

22 Účtovná jednotka zároveň zverejňuje:

- a) povahu a rozsah všetkých významných obmedzení (napríklad vyplývajúcich z mechanizmov prijímania úverov, regulačných požiadaviek alebo zmluvných dojednaní medzi spoluovládajúcimi investormi alebo medzi investormi s podstatným vplyvom na spoločný podnik alebo pridružený podnik) schopnosti spoločných podnikov alebo pridružených podnikov prevádzať finančné prostriedky na účtovnú jednotku vo forme peňažných dividend alebo splácať úvery alebo preddavky poskytnuté účtovnou jednotkou;
- b) keď je účtovná závierka spoločného podniku alebo pridruženého podniku použitá pri uplatnení metódy vlastného imania zostavená k dátumu, ktorý sa líši od dátumu účtovnej závierky účtovnej jednotky alebo za iné obdobie ako účtovná závierka účtovnej jednotky:
  - i) dátum konca obdobia vykazovania účtovnej závierky tohto spoločného podniku alebo pridruženého podniku a
  - ii) dôvod použitia iného dátumu alebo obdobia.

- c) nevykázaný podiel na stratách spoločného podniku alebo pridruženého podniku, tak za obdobie vykazovania, ako aj kumulatívne, ak účtovná jednotka prestala vykazovať svoj podiel na stratách spoločného podniku alebo pridruženého podniku pri uplatňovaní metódy vlastného imania.

### **Riziká spojené s podielmi účtovnej jednotky v spoločných podnikoch a pridružených podnikoch**

23 Účtovná jednotka zverejňuje:

- a) prísluby, ktoré sa týkajú jej spoločných podnikov oddelene od výšky ostatných príslubov, ako sa uvádza v odsekoch B18 až B20,
- b) v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, pokiaľ nie je pravdepodobnosť straty nízka, podmienené záväzky, ktoré vznikli v súvislosti s jej podielmi v spoločných podnikoch alebo pridružených podnikoch (vrátane ich podielu na podmienených záväzkoch, ktoré im vznikli spolu s inými investormi spoluovládajúcimi spoločné podniky alebo pridružené podniky alebo investormi s podstatným vplyvom) oddelene od výšky ostatných podmienených záväzkov.

### **PODIELY V NEKONSOLIDOVANÝCH ŠTRUKTÚROVANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTKÁCH**

24 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožňujú:

- a) **pochopiť povahu a rozsah jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 26 až 28) a**
- b) **zhodnotiť povahu a zmeny rizík spojených s jej podielmi v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 29 až 31).**

25 Medzi informácie, ktoré sa vyžadujú v odseku 24 písm. b), patria informácie o expozícii účtovnej jednotky voči riziku z účasti, ktorú účtovná jednotka mala v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách počas predchádzajúcich období (napríklad sponzorovanie štruktúrovanej účtovnej jednotky), dokonca aj vtedy, keď účtovná jednotka už nemá k dátumu vykazovania v štruktúrovanej účtovnej jednotke žiadny zmluvný podiel.

25A Investičná spoločnosť nemusí poskytovať údaje vyžadované v odseku 24 pre nekonsolidovanú štruktúrovanú účtovnú jednotku, ktorú ovláda a za ktorú prezentuje údaje vyžadované v odsekoch 19A až 19G.

### **Povaha podielov**

- 26 Účtovná jednotka zverejňuje kvalitatívne a kvantitatívne informácie o svojich podieloch v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, okrem iného vrátane povahy, účelu, veľkosti a činností štruktúrovanej účtovnej jednotky a spôsobu jej financovania.
- 27 Ak účtovná jednotka sponzorovala nekonsolidovanú štruktúrovanú účtovnú jednotku, za ktorú neposkytuje informácie, ktoré sa vyžadujú v odseku 29 (napríklad preto, lebo nemá k dátumu vykazovania podiel v účtovnej jednotke), účtovná jednotka zverejní:
- a) ako určila, ktoré štruktúrované účtovné jednotky sponzorovala;
- b) **výnos z týchto štruktúrovaných účtovných jednotiek počas obdobia vykazovania vrátane opisu typov prezentovaných výnosov a**
- c) účtovnú hodnotu (v čase prevodu) všetkých aktív prevedených na tieto štruktúrované účtovné jednotky počas obdobia vykazovania.

- 28 Účtovná jednotka prezentuje informácie uvedené v odseku 27 písm. b) a c) v podobe tabuliek, pokiaľ nie je vhodnejší iný formát, a klasifikuje svoje sponzorské činnosti do príslušných kategórií (pozri odseky B2 až B6).

**Povaha rizík**

- 29 Účtovná jednotka zverejňuje v podobe tabuliek, pokiaľ nie je vhodnejšia iná forma, zhrnutie obsahujúce:
- a) účtovné hodnoty aktív a záväzkov vykázaných v jej účtovnej závierke, ktoré sa týkajú jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách;
  - b) riadkové položky vo výkaze o finančnej situácii, v ktorých sú tieto aktíva a záväzky vykázané;
  - c) sumu, ktorá najlepšie predstavuje maximálnu expozíciu účtovnej jednotky voči stratám z jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách vrátane spôsobu určenia maximálnej expozície voči stratám. Ak účtovná jednotka nedokáže kvantifikovať svoju maximálnu expozíciu voči stratám z jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách, túto skutočnosť spolu s dôvodmi zverejní;
  - d) porovnanie účtovných hodnôt aktív a záväzkov účtovnej jednotky, ktoré súvisia s jej podielmi v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách s maximálnou expozíciou účtovnej jednotky voči stratám z týchto účtovných jednotiek.
- 30 Ak počas obdobia vykazovania účtovná jednotka poskytne finančnú alebo inú podporu nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, v ktorej v minulosti mala alebo v súčasnosti má podiel, bez toho aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť (napríklad nakúpi aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo nástroje emitované štruktúrovanou účtovnou jednotkou), účtovná jednotka zverejňuje:
- a) typ a výšku poskytnutej podpory vrátane situácií, keď účtovná jednotka pomohla štruktúrovanej účtovnej jednotke pri získavaní finančnej podpory a
  - b) dôvody poskytnutia podpory.
- 31 Účtovná jednotka zverejňuje akékoľvek súčasné zámery poskytnúť finančnú alebo inú podporu nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke vrátane zámeru poskytnúť štruktúrovanej účtovnej jednotke pomoc pri získavaní finančnej podpory.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

**príjem zo štruktúrovanej účtovnej jednotky**

Na účely tohto štandardu IFRS zahŕňa príjem zo **štruktúrovanej účtovnej jednotky** okrem iného opakujúce sa a neopakujúce sa poplatky, úroky, dividendy, zisky alebo straty z precenenia alebo ukončenia vykazovania podielov v štruktúrovaných účtovných jednotkách a zisky alebo straty z prevodu aktív a záväzkov na štruktúrované účtovné jednotky.

**podiel v inej účtovnej jednotke**

Na účely tohto štandardu IFRS znamená podiel v inej účtovnej jednotke zmluvnú a nezmluvnú zainteresovanosť, ktorá vystavuje účtovnú jednotku riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti tejto inej účtovnej jednotky. Podiel v inej účtovnej jednotke možno okrem iného dokladovať držbou nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov, ako aj inými formami angažovanosti, ako je poskytovanie finančných prostriedkov, podpora likvidity, zvýšenie kreditnej kvality a záruky. Zahŕňa spôsob, akým účtovná jednotka ovláda alebo spoluovláda druhú účtovnú jednotku alebo má na ňu podstatný vplyv. Účtovná jednotka nemá nevyhnutne podiel v inej účtovnej jednotke len z dôvodu typického vzťahu medzi dodávateľom a zákazníkom.

V odsekoch B7 až B9 sú uvedené ďalšie informácie o podieloch v iných účtovných jednotkách.

V odsekoch B55 až B57 štandardu IFRS 10 je vysvetlený pojem premenlivosti výnosov.

**štruktúrovaná účtovná jednotka**

Účtovná jednotka, ktorá bola navrhnutá tak, aby hlasovacie alebo podobné práva neboli dominantným faktorom pri rozhodovaní o tom, kto túto účtovnú jednotku ovláda, ako napríklad keď sa niektoré hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a relevantné činnosti sa riadia prostredníctvom zmluvných dojednaní.

V odsekoch B22 až B24 sú uvedené ďalšie informácie o štruktúrovaných účtovných jednotkách.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v štandardoch IAS 27 (v znení zmien z roku 2011), IAS 28 (v znení zmien z roku 2011), IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody* a v tomto štandarde IFRS sa používajú v zmysle spresnenom v týchto štandardoch IFRS:

- pridružený podnik
- konsolidovaná účtovná závierka
- ovládanie účtovnej jednotky
- metóda vlastného imania
- skupina
- investičná spoločnosť
- spoločná dohoda
- spoluovládanie/spoločné ovládanie

- 
- spoločná prevádzka
  - spoločný podnik
  - nekontrolný podiel
  - materská spoločnosť
  - práva ochranného charakteru
  - relevantné činnosti
  - individuálna účtovná závierka
  - osobitný subjekt
  - podstatný vplyv
  - dcérska spoločnosť.

## Dodatok B

**Návod na uplatňovanie**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 31 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu IFRS.

B1 Príklady uvedené v tomto dodatku predstavujú hypotetické situácie. Hoci sa niektoré aspekty príkladov môžu vyskytnúť v skutočných prípadoch, pri uplatňovaní štandardu IFRS 12 bude potrebné vyhodnotiť všetky relevantné skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu.

## AGREGÁCIA (ODSEK 4)

B2 Účtovná jednotka so zreteľom na svoju situáciu rozhoduje o miere podrobnosti poskytovaných informácií, aby vyhovela potrebám používateľov, o tom, aký dôraz kladie na rôzne aspekty daných požiadaviek, a o spôsobe agregovania týchto informácií. Je nevyhnutné nájsť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky nadmernými podrobnosťami, ktoré nemusia pomáhať používateľom účtovnej závierky, a zahmlievaním dôležitých informácií v dôsledku prílišnej agregácie.

B3 Účtovná jednotka môže agregovať zverejňované informácie vyžadované podľa tohto štandardu IFRS za podiely v podobných účtovných jednotkách, ak je agregácia v súlade s cieľom zverejňovania a požiadavkou uvedenou v odseku B4 a nezahmlievajú sa tým poskytované informácie. Účtovná jednotka zverejňuje, ako agregovala svoje podiely v podobných účtovných jednotkách.

B4 Účtovná jednotka prezentuje informácie osobitne za podiely v:

- a) dcérskych spoločnostiach;
- b) spoločných podnikoch;
- c) spoločných prevádzkach;
- d) pridružených podnikoch a
- e) nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách.

B5 Účtovná jednotka pri rozhodovaní, či má informácie agregovať, zváži kvantitatívne a kvalitatívne informácie o rozličných charakteristikách rizík a výnosov každej účtovnej jednotky, o ktorej uvažuje na účely agregácie, a význam každej takejto účtovnej jednotky pre vykazujúcu účtovnú jednotku. Účtovná jednotka prezentuje zverejnenia spôsobom, ktorý jasne vysvetľuje používateľom účtovnej závierky povahu a rozsah podielov v týchto iných účtovných jednotkách.

B6 Medzi príklady úrovne agregácie v rámci tried účtovných jednotiek uvedených v odseku B4, ktoré by mohli byť vhodné, patria:

- a) povaha činností (napríklad výskumná a vývojová účtovná jednotka, subjekt zabezpečujúci revolvingovú sekuritizáciu kreditných kariet);
- b) klasifikácia odvetvia;
- c) zemepisné umiestnenie (napríklad krajina alebo región).

## PODIELY V INÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTKÁCH

B7 Podiel v inej účtovnej jednotke znamená zmluvnú a nezmluvnú zainteresovanosť, ktorá vykazujúcu účtovnú jednotku vystavuje riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti tejto inej účtovnej jednotky. Zváženie účelu a plánovaného zámeru tejto inej účtovnej jednotky môže vykazujúcej účtovnej jednotke pomôcť pri posudzovaní, či má podiel v danej účtovnej jednotke, a teda či je povinná zverejňovať informácie podľa tohto štandardu IFRS. Súčasťou tohto posúdenia je zváženie rizík, ktoré mala táto iná účtovná jednotka vytvoriť, a rizík, ktoré mala táto iná účtovná jednotka postúpiť na vykazujúcu účtovnú jednotku a ostatné strany.



- B8 Vykazujúca účtovná jednotka má obvykle expozíciu voči premenlivosti výnosov z výkonnosti inej účtovnej jednotky držbou nástrojov (ako sú napríklad nástroje vlastného imania alebo dlhové nástroje emitované touto inou účtovnou jednotkou) alebo z dôvodu inej zainteresovanosti, ktorá absorbuje premenlivosť. Predpokladajme napríklad, že štruktúrovaná účtovná jednotka má v držbe úverové portfólio. Štruktúrovaná účtovná jednotka nadobúda swap na kreditné zlyhanie od inej účtovnej jednotky (vykazujúcej účtovnej jednotky) na svoju ochranu pred nesplácaním istiny a platieb úrokov z úverov. Vykazujúca účtovná jednotka má zainteresovanosť v inej účtovnej jednotke, čo ju vystavuje premenlivosti výnosov z výkonnosti štruktúrovanej účtovnej jednotky, pretože swap na kreditné zlyhanie absorbuje premenlivosť výnosov štruktúrovanej účtovnej jednotky.
- B9 Niektoré nástroje sú určené na prevod rizika z vykazujúcej účtovnej jednotky na inú účtovnú jednotku. Takéto nástroje spôsobujú premenlivosť výnosov pre túto inú účtovnú jednotku, ale obvykle nevystavujú vykazujúcu účtovnú jednotku premenlivosti výnosov z výkonnosti tejto inej účtovnej jednotky. Predpokladajme napríklad, že štruktúrovaná účtovná jednotka bola zriadená na to, aby poskytovala investičné príležitosti pre investorov, ktorí si želajú znášať úverové riziko účtovnej jednotky Z (účtovná jednotka Z nie je spriaznenou stranou žiadnej strany zúčastňujúcej sa na dohode). Štruktúrovaná účtovná jednotka nadobudne finančné prostriedky emitovaním poukážok, ktoré sú viazané na úverové riziko účtovnej jednotky Z, investorom (úverovo viazané poukážky) a výnosy používa na investovanie do portfólia bezrizikových finančných aktív. Štruktúrovaná účtovná jednotka sa vystavuje úverovému riziku účtovnej jednotky Z uzatvorením swapu na kreditné zlyhanie (CDS) s protistranou swapu. CDS postupuje úverové riziko účtovnej jednotky Z na štruktúrovanú účtovnú jednotku za poplatok zaplatený protistrane swapu. Investori do štruktúrovanej účtovnej jednotky získavajú vyššie výnosy, ktoré odrážajú tak výnosy štruktúrovanej účtovnej jednotky z jej portfólia aktív, ako aj poplatok za CDS. Protistrana swapu nemá zainteresovanosť v štruktúrovanej účtovnej jednotke, ktorá ju vystavuje riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti štruktúrovanej účtovnej jednotky, pretože CDS skôr prevádza premenlivosť na štruktúrovanú účtovnú jednotku a neabsorbuje premenlivosť výnosov štruktúrovanej účtovnej jednotky.

ZHRNUTIE FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ ZA DCÉRSKE SPOLOČNOSTI, SPOLOČNÉ PODNIKY A PRIDRUŽENÉ PODNIKY (ODSEKY 12 A 21)

- B10 Za každú dcérsku spoločnosť, ktorá má nekontrolné podiely, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku významné, účtovná jednotka zverejňuje:
- dividendy vyplatené z nekontrolných podielov;
  - zhrnutie finančných informácií o aktívach, záväzkoch, výsledku hospodárenia a peňažných tokoch dcérskej spoločnosti, ktoré používateľom umožňujú pochopiť podiel, aký nekontrolné podiely majú na činnostiach a peňažných tokoch skupiny. Medzi takéto informácie by mohli patriť napríklad krátkodobý majetok, dlhodobý majetok, krátkodobé záväzky, dlhodobé záväzky, výnosy, výsledok hospodárenia a celkový komplexný výsledok.
- B11 Zhrnutie finančných informácií, ktoré sa vyžadujú v odseku B10 písm. b), obsahuje sumy pred vnútrogrupinými elimináciami.
- B12 Za každý spoločný podnik a pridružený podnik, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku významné, účtovná jednotka zverejňuje:
- dividendy prijaté od spoločného podniku alebo pridruženého podniku;
  - zhrnutie finančných informácií o spoločnom podniku alebo pridruženom podniku (pozri odseky B14 a B15) okrem iného vrátane:
    - krátkodobého majetku;
    - dlhodobého majetku;
    - krátkodobých záväzkov;
    - dlhodobých záväzkov;
    - výnosov;

- vi) výsledku hospodárenia z pokračujúcich činností;
  - vii) výsledku hospodárenia z ukončených činností po zdanení;
  - viii) ostatných súčastí komplexného výsledku;
  - ix) celkového komplexného výsledku.
- B13 Okrem zhrnutia finančných informácií, ktoré sa vyžadujú v odseku B12, účtovná jednotka zverejňuje za každý spoločný podnik, ktorý je pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatný, hodnotu:
- a) peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov zahrnutých v odseku B12 písm. b) bode i);
  - b) krátkodobých finančných záväzkov (okrem obchodných a iných záväzkov a rezerv) zahrnutých v odseku B12 ods. b) bode iii);
  - c) dlhodobých finančných záväzkov (okrem obchodných a iných záväzkov a rezerv) zahrnutých v odseku B12 ods. b) bode iv);
  - d) odpisov a amortizácie;
  - e) úrokových výnosov;
  - f) úrokových nákladov;
  - g) nákladov alebo výnosov dane z príjmov.
- B14 Zhrnutie finančných informácií prezentované v súlade s odsekmi B12 a B13 musí obsahovať sumy zahrnuté v účtovnej závierke spoločného podniku alebo pridruženého podniku podľa štandardov IFRS (a nie podiel účtovnej jednotky na týchto sumách). Ak účtovná jednotka účtuje svoje podiely v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku použitím metódy vlastného imania:
- a) sumy zahrnuté v účtovnej závierke spoločného podniku alebo pridruženého podniku podľa štandardov IFRS sa musia upraviť tak, aby odrážali úpravy urobené účtovnou jednotkou pri použití metódy vlastného imania, ako sú napríklad úpravy reálnej hodnoty urobené v čase nadobudnutia a úpravy zohľadňujúce rozdiely v účtovných politikách;
  - b) účtovná jednotka poskytne zosúhlasenie prezentovaného zhrnutia finančných informácií s účtovnou hodnotou podielu v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku.
- B15 Účtovná jednotka môže prezentovať zhrnutie finančných informácií, ktoré sa vyžadujú v odsekoch B12 a B13, na základe účtovnej závierky spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ak:
- a) účtovná jednotka oceňuje svoj podiel v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 28 (v zmení zmien z roku 2011) a
  - b) spoločný podnik alebo pridružený podnik nezostavuje účtovnú závierku podľa štandardov IFRS a zostavovanie na tomto základe by bola nevykonateľné alebo by spôsobilo neprímerané náklady.
- V takom prípade účtovná jednotka zverejňuje, na akom základe zostavila zhrnutie finančných informácií.
- B16 Účtovná jednotka zverejňuje súhrn účtovnej hodnoty svojich podielov vo všetkých samostatne nevýznamných spoločných podnikoch alebo pridružených podnikoch, ktoré účtuje použitím metódy vlastného imania. Účtovná jednotka osobitne zverejňuje aj súhrnnú sumu svojho podielu v týchto spoločných podnikoch alebo pridružených podnikoch na:

- a) výsledku hospodárenia z pokračujúcich činností;
- b) výsledku hospodárenia z ukončených činností po zdanení;
- c) ostatných súčiastiach komplexného výsledku;
- d) celkovom komplexnom výsledku.

Účtovná jednotka osobitne zverejňuje informácie za spoločné podniky a pridružené podniky.

- B17 Keď je podiel účtovnej jednotky v dcérskej spoločnosti, spoločnom podniku alebo pridruženom podniku (alebo časť jej podielu v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku) klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5, účtovná jednotka nie je povinná zverejniť zhrnutie finančných informácií za túto dcérsku spoločnosť, spoločný podnik alebo pridružený podnik v súlade s odsekmi B10 až B16.

#### PRÍSLUBY ZA SPOLOČNÉ PODNIKY [ODSEK 23 PÍSM. a)]

- B18 Účtovná jednotka zverejňuje celkové prísluby, ktoré urobila, ale ktoré k dátumu vykazovania nevykázala (vrátane svojho podielu na prísluboch urobených spolu s ostatnými investormi spoluovládajúcimi spoločný podnik) súvisiace s jej podielmi v spoločných podnikoch. Prísluby sú také prísluby, ktoré môžu viesť k budúcim výdavkom peňažných prostriedkov alebo iných zdrojov.
- B19 Medzi nevykázané prísluby, ktoré môžu viesť k budúcim výdavkom peňažných prostriedkov alebo iných zdrojov, patria:
- a) nevykázané prísluby prispieť k finančným prostriedkom alebo zdrojom napríklad v dôsledku:
    - i) dohôd o založení alebo nadobudnutí spoločného podniku (ktoré si napríklad vyžadujú, aby účtovná jednotka vkladala finančné prostriedky počas určitého obdobia);
    - ii) kapitálovo náročných projektov realizovaných spoločným podnikom;
    - iii) nepodmienených povinností kúpiť pozostávajúcich z obstarávania vybavenia, zásob alebo služieb, ktoré účtovná jednotka prisľúbila nakupovať od alebo v mene spoločného podniku;
    - iv) nevykázaných príslubov poskytovať spoločnému podniku úvery alebo inú finančnú podporu;
    - v) nevykázaných príslubov vkladať zdroje do spoločného podniku, ako sú aktíva alebo služby;
    - vi) iných nevypovedateľných nevykázaných príslubov týkajúcich sa spoločného podniku;
  - b) nevykázané prísluby na nadobudnutie vlastnickeho podielu inej strany (alebo časti tohto vlastnickeho podielu) v spoločnom podniku, ak nastane alebo nenastane určitá udalosť v budúcnosti.
- B20 Požiadavky a príklady uvedené v odsekoch B18 a B19 znázorňujú niektoré typy zverejnení, ktoré sa vyžadujú v odseku 18 štandardu IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*.

#### PODIELY V NEKONSOLIDOVANÝCH ŠTRUKTÚROVANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTKÁCH (ODSEKY 24 AŽ 31)

##### Štruktúrované účtovné jednotky

- B21 Štruktúrovaná účtovná jednotka je účtovná jednotka, ktorá bola navrhnutá tak, aby hlasovacie alebo podobné práva neboli dominantným faktorom pri rozhodovaní o tom, kto túto účtovnú jednotku ovláda, ako napríklad keď sa niektoré hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a relevantné činnosti sa riadia prostredníctvom zmluvných dojednaní.

- B22 Štruktúrovaná účtovná jednotka má často niektoré alebo všetky z týchto vlastností alebo atribútov:
- a) obmedzené činnosti;
  - b) úzky a presne vymedzený cieľ, ako je realizovanie daňovo efektívneho lízingu, vykonávanie výskumných a vývojových činností, poskytovanie kapitálu alebo finančných prostriedkov účtovnej jednotke alebo poskytovanie investičných príležitostí investorom postúpením rizík a odmien spojených s aktívami štruktúrovanej účtovnej jednotky na investorov;
  - c) nedostatok vlastného imania na to, aby to štruktúrovanej účtovnej jednotke umožnilo financovať jej činnosti bez podriadenej finančnej podpory;
  - d) financovanie v podobe viacerých zmluvne naviazaných nástrojov pre investorov, čo vytvára koncentrácie úverových alebo iných rizík (tranže).
- B23 Medzi príklady účtovných jednotiek, ktoré sa považujú za štruktúrované účtovné jednotky, okrem iného patria:
- a) účelové jednotky zaoberajúce sa sekuritizáciou;
  - b) finančné prostriedky zabezpečené aktívami;
  - c) niektoré investičné fondy.
- B24 Účtovná jednotka, ktorá je ovládaná prostredníctvom hlasovacích práv, nie je štruktúrovanou účtovnou jednotkou jednoducho preto, že napríklad dostáva finančné prostriedky od tretích strán po reštrukturalizácii.

**Povaha rizík z podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 29 až 31)**

- B25 Okrem informácií, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 29 až 31, účtovná jednotka zverejňuje doplňujúce informácie, ktoré sú potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 24 písm. b).
- B26 Príkladmi doplňujúcich informácií, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť relevantné pre posúdenie rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená, keď má podiel v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, sú:
- a) podmienky dohody, ktorými by sa od účtovnej jednotky mohlo vyžadovať, aby poskytla finančnú podporu nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke (napríklad dohody o likvidite alebo spúšťače zmeny úverových ratingov spojené s povinnosťami kúpiť aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo poskytnúť jej finančnú podporu) vrátane:
    - i) opisu udalostí alebo okolností, ktoré by mohli vykazujúcu účtovnú jednotku vystaviť strate;
    - ii) existencie akýchkoľvek podmienok, ktoré by obmedzovali povinnosti;
    - iii) existencie akýchkoľvek iných strán, ktoré poskytujú finančnú podporu a v prípade, ak existujú, poradie povinnosti vykazujúcej účtovnej jednotky v porovnaní s týmito ostatnými stranami;
  - b) straty, ktoré účtovnej jednotke vznikli počas obdobia vykazovania, súvisiace s jej podielmi v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách;
  - c) typy výnosov účtovnej jednotky počas obdobia vykazovania z jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách;

- d) či sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby absorbovala straty nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke pred ostatnými stranami, maximálny limit týchto strát pre účtovnú jednotku a (ak je to relevantné) poradie a sumy potenciálnych strát, ktoré znášajú strany, ktorých podiely v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke sú v poradí nižšie než podiely účtovnej jednotky;
- e) informácie o akýchkoľvek dohodách o likvidite, zárukách alebo iných príslubov s tretími stranami, ktoré by mohli ovplyvniť reálnu hodnotu alebo riziko podielov účtovnej jednotky v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách;
- f) akékoľvek ťažkosti, s ktorými sa nekonsolidovaná štruktúrovaná účtovná jednotka stretla pri financovaní činností počas obdobia vykazovania;
- g) v súvislosti s financovaním nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotky, formy financovania (napríklad obchodný cenný papier alebo strednodobé zmenky) a ich vážená priemerná životnosť. Tieto informácie môžu zahŕňať analýzu splatnosti aktív a financovanie nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotky, ak štruktúrovaná účtovná jednotka má dlhodobejšie aktíva financované krátkodobejšími finančnými prostriedkami.

## Dodatok C

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

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

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- C1A Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: prechodné usmernenia* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12), vydaným v júni 2012, sa doplnili odseky C2A až C2B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IFRS 12 na skoršie účtovné obdobie, uplatní na toto skoršie účtovné obdobie aj tieto zmeny.
- C1B Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil odsek 2 a dodatok A a vložili sa odseky 9A až 9B, 19A až 19G, 21A a 25A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, túto skutočnosť zverejní a uplatňuje zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v dokumente *Investičné spoločnosti*.
- C1C Dokumentom *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* (zmeny štandardov IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v decembri 2014, sa zmenil odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- C1D Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2014 – 2016*, vydaným v decembri 2016, sa doplnil odsek 5A a zmenil odsek B17. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr.
- C2 Účtovnej jednotke sa odporúča, aby poskytovala informácie požadované v tomto štandarde IFRS skôr ako za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2013 alebo neskôr. Poskytovanie niektorých zo zverejnení, ktoré sa vyžadujú v tomto IFRS, nenúti účtovnú jednotku, aby začala spĺňať všetky požiadavky tohto IFRS alebo uplatňovať štandardy IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (v znení zmien z roku 2011) a IAS 28 (v znení zmien z roku 2011) skôr.
- C2A Požiadavky na zverejňovanie tohto IFRS sa nemusia uplatňovať na akékoľvek vykázané účtovné obdobie, ktoré začína pred ročným účtovným obdobím bezprostredne predchádzajúcim prvému ročnému účtovnému obdobiu, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 12.
- C2B Požiadavky na zverejňovanie uvedené v odsekoch 24 až 31 a zodpovedajúci návod uvedený v odsekoch B21 až B26 tohto IFRS sa nemusia uplatňovať na akékoľvek vykázané účtovné obdobie, ktoré začína pred ročným účtovným obdobím, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 12 prvýkrát.

## ODKAZY NA ŠTANDARD IFRS 9

- C3 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa chápe ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.



## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 13

*Oceňovanie reálnou hodnotou*

CIEĽ

**1 V tomto štandarde IFRS sa:**

- a) definuje *reálna hodnota*;
- b) ustanovuje v jedinom štandarde IFRS rámec pre oceňovanie reálnou hodnotou a**
- c) vyžaduje zverejňovanie informácií o oceňovaní reálnou hodnotou.**

- 2 Oceňovanie reálnou hodnotou je trhové oceňovanie, a nie oceňovanie na úrovni individuálnej účtovnej jednotky. V prípade niektorých aktív a záväzkov môžu byť k dispozícii informácie o zisiteľných trhových transakciách alebo informácie o trhu. V prípade iných aktív a záväzkov nemusia byť informácie o zisiteľných trhových transakciách alebo informácie o trhu k dispozícii. Cieľ oceňovania reálnou hodnotou je však v oboch prípadoch rovnaký – odhadnúť cenu, za ktorú by sa uskutočnila *riadna transakcia* predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi *účastníkmi trhu* k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok (t. j. *výstupná cena* k dátumu ocenenia z pohľadu účastníka trhu, ktorý vlastní aktívum alebo má záväzok).
- 3 Keď sa cena za rovnaké aktívum alebo záväzok nedá zistiť, účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu použitím inej techniky oceňovania, v ktorej sa maximalizuje využitie príslušných *zisiteľných vstupov* a minimalizuje využitie *nezisiteľných vstupov*. Keďže oceňovanie reálnou hodnotou je trhové oceňovanie, reálna hodnota sa stanovuje použitím predpokladov, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku vrátane predpokladov o riziku. V dôsledku toho nie je pri oceňovaní reálnou hodnotou dôležitý úmysel účtovnej jednotky vlastniť aktívum alebo vyrovnať alebo inak splniť záväzok.
- 4 Definícia reálnej hodnoty sa zameriava na aktíva a záväzky, pretože sú primárnym predmetom oceňovania v účtovníctve. Tento štandard IFRS sa okrem toho uplatňuje aj na oceňovanie vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky reálnou hodnotou.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 5 **Tento IFRS sa uplatňuje vtedy, keď sa v inom štandarde IFRS vyžaduje alebo povoľuje oceňovanie reálnou hodnotou alebo zverejňovanie oceňovania reálnou hodnotou (a oceňovanie na základe reálnej hodnoty, ako je napríklad reálna hodnota znížená o náklady na predaj, alebo zverejňovanie tohto oceňovania) s výnimkou prípadov vymedzených v odsekoch 6 a 7.**
- 6 Požiadavky tohto štandardu IFRS na oceňovanie a zverejňovanie sa neuplatňujú na:
  - a) transakcie s platbou na základe podielov, ktoré patria do pôsobnosti štandardu IFRS 2 *Platby na základe podielov*;
  - b) lízingové transakcie, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*; a
  - c) ocenenia, ktoré majú určité podobnosti s reálnou hodnotou, ale nie sú reálnou hodnotou, ako napríklad čistá realizovateľná hodnota v štandarde IAS 2 *Zásoby* alebo hodnota z používania v štandarde IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.
- 7 Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú v tomto štandarde IFRS, sa nevyžadujú v prípade:
  - a) aktív programu, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;
  - b) investícií penzijného programu, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov* a
  - c) aktív, ktorých späťne získateľná suma je reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie v súlade so štandardom IAS 36.

- 8 Rámec oceňovania reálnou hodnotou opísaný v tomto štandarde IFRS sa uplatňuje na prvotné ocenenie i následné oceňovanie, ak sa reálna hodnota vyžaduje alebo je povolená podľa iných štandardov IFRS.

#### OCEŇOVANIE

##### Definícia reálnej hodnoty

- 9 **V tomto štandarde IFRS sa reálna hodnota definuje ako cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia.**
- 10 V odseku B2 sa opisuje celkový prístup oceňovania reálnou hodnotou.

##### Aktívum alebo záväzok

- 11 **Ocenenie reálnou hodnotou je ocenenie konkrétneho aktíva alebo záväzku. Preto musí účtovná jednotka pri oceňovaní reálnou hodnotou brať do úvahy vlastnosti aktíva alebo záväzku, ak by účastníci trhu brali tieto vlastnosti do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku k dátumu ocenenia. Medzi tieto vlastnosti patrí napríklad:**

a) stav a umiestnenie aktíva; a

b) prípadné obmedzenia predaja alebo používania aktíva.

- 12 Účinok určitej vlastnosti na ocenenie sa bude líšiť v závislosti od toho, ako by túto vlastnosť brali do úvahy účastníci trhu.

- 13 Aktívum alebo záväzok ocenený reálnou hodnotou by mohol byť buď:

a) samostatné aktívum alebo záväzok (napríklad finančný nástroj alebo nefinančné aktívum) alebo

b) súbor aktív, súbor záväzkov alebo súbor aktív a záväzkov (napríklad peňazotvorná jednotka alebo podnik).

- 14 To, či je aktívum alebo záväzok na účely vykazovania alebo zverejňovania samostatným aktívom alebo záväzkom, súborom aktív, súborom záväzkov alebo súborom aktív a záväzkov, závisí od jeho zúčtovacej jednotky. Zúčtovacia jednotka za aktívum alebo záväzok sa určuje v súlade so štandardom IFRS, v ktorom sa vyžaduje alebo povoľuje oceňovanie reálnou hodnotou, s výnimkou prípadov ustanovených v tomto IFRS.

##### Transakcia

- 15 **Pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že aktívum alebo záväzok sa vymieňa v rámci riadnej transakcie predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.**

- 16 **Pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že transakcia predaja aktíva alebo prevodu záväzku sa uskutočňuje buď:**

a) na *hlavnom trhu* pre aktívum alebo záväzok alebo

b) ak hlavný trh neexistuje, na *najvýhodnejšom trhu* pre aktívum alebo záväzok.

- 17 Účtovná jednotka nemusí vykonať vyčerpávajúci prieskum všetkých možných trhov, aby identifikovala hlavný trh alebo v prípade neexistencie hlavného trhu najvýhodnejší trh, ale musí zobrať do úvahy všetky informácie, ktoré sú primerane dostupné. Pokiaľ sa nepreukáže opak, predpokladá sa, že trh, na ktorom by účtovná jednotka normálne uskutočnila transakciu predaja aktíva alebo prevodu záväzku, je hlavným trhom alebo v prípade neexistencie hlavného trhu najvýhodnejším trhom.

- 18 Ak pre aktívum alebo záväzok existuje hlavný trh, ocenenie reálnou hodnotou predstavuje cenu na tomto trhu (bez ohľadu na to, či je cena priamo zistiteľná alebo odhadnutá pomocou inej techniky oceňovania), dokonca aj v prípade, ak je cena na inom trhu k dátumu ocenenia potenciálne výhodnejšia.
- 19 Účtovná jednotka musí mať k dátumu ocenenia prístup na hlavný (alebo najvýhodnejší) trh. Keďže rozličné účtovné jednotky (a podniky v rámci týchto účtovných jednotiek) vykonávajúce rozličné činnosti môžu mať prístup na rozličné trhy, hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre to isté aktívum alebo záväzok sa môže pre jednotlivé účtovné jednotky (a podniky v rámci týchto účtovných jednotiek) líšiť. Hlavný (alebo najvýhodnejší) trh (a tým aj účastníci trhu) sa preto posudzuje z hľadiska účtovnej jednotky, čo umožní zohľadniť rozdiely medzi účtovnými jednotkami s rozličnými činnosťami.
- 20 Aj keď účtovná jednotka musí mať prístup na trh, nemusí byť schopná predáť konkrétne aktívum alebo previesť konkrétny záväzok k dátumu ocenenia na to, aby ich mohla oceniť reálnou hodnotou na základe ceny na tomto trhu.
- 21 Dokonca aj keď neexistuje žiadny zistiteľný trh, ktorý by poskytol informácie o stanovovaní cien za predaj aktíva alebo prevod záväzku k dátumu ocenenia, pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že transakcia sa uskutoční k uvedenému dátumu, pričom sa z hľadiska účastníka trhu posudzuje, ktorý aktívum vlastní alebo má záväzok. Táto predpokladaná transakcia tvorí základ pre odhad ceny za predaj aktíva alebo prevod záväzku.

#### Účastníci trhu

- 22 **Účtovná jednotka oceňuje aktívum alebo záväzok reálnou hodnotou použitím predpokladov, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny za aktívum alebo záväzok, predpokladajúc, že účastníci trhu konajú vo svojom najlepšom ekonomickom záujme.**
- 23 Pri vypracúvaní týchto predpokladov nemusí účtovná jednotka identifikovať konkrétnych účastníkov trhu. Namiesto toho účtovná jednotka identifikuje vlastnosti, ktorými sa účastníci trhu rozlišujú vo všeobecnosti, berúc do úvahy všetky faktory špecifické pre:
- aktívum alebo záväzok;
  - hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre toto aktívum alebo záväzok a
  - účastníkov trhu, s ktorými by účtovná jednotka uskutočnila transakciu na danom trhu.

#### Cena

- 24 **Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku v rámci riadnej transakcie na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok (t. j. výstupná cena) bez ohľadu na to, či sa táto cena dá priamo zistiť alebo odhadnúť použitím inej techniky oceňovania.**
- 25 Cena na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu použitá na ocenenie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou sa neupravuje o *transakčné náklady*. Transakčné náklady sa účtujú v súlade s ostatnými štandardmi IFRS. Transakčné náklady nie sú typické pre aktívum alebo záväzok, sú skôr špecifické pre transakciu a budú závisieť od toho, ako účtovná jednotka uskutoční transakciu s aktívom alebo záväzkom.
- 26 Transakčné náklady nezahŕňajú *náklady na dopravu*. Ak je vlastnosťou aktíva jeho umiestnenie (ako to môže byť napríklad v prípade komodity), cena na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu sa upravuje o prípadné náklady, ktoré by vznikli pri preprave aktíva z jeho súčasného umiestnenia na daný trh.

#### Uplatňovanie na nefinančné aktíva

*Maximálne a najlepšie využitie nefinančných aktív*

- 27 **Pri oceňovaní nefinančných aktív reálnou hodnotou sa berie do úvahy schopnosť účastníka trhu vytvárať ekonomické úžitky maximálnym a najlepším využitím aktíva alebo jeho predajom inému účastníkovi trhu, ktorý by aktívum maximálne a čo najlepšie využil.**

- 28 Pri maximálnom a najlepšom využití nefinančných aktív sa berie do úvahy využitie aktíva, ktoré je fyzicky možné, prípustné z právneho hľadiska a finančne uskutočniteľné, takto:
- a) Využitie, ktoré je fyzicky možné, berie do úvahy fyzické vlastnosti aktíva, ktoré by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva (napríklad umiestnenie alebo veľkosť aktíva).
  - b) Využitie, ktoré je prípustné z právneho hľadiska, berie do úvahy právne obmedzenia používania aktíva, ktoré by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva (napríklad predpisy o územnom členení, ktoré sa vzťahujú na aktívum).
  - c) Pri využití, ktoré je finančne uskutočniteľné, sa berie do úvahy, či využitie aktíva, ktoré je fyzicky možné a prípustné z právneho hľadiska, vytvára primeraný príjem alebo peňažné toky (berúc do úvahy náklady na premenu aktíva na dané využitie), ktorých výsledkom je návratnosť investície, ktorú by účastníci trhu vyžadovali od investície do daného aktíva na dané využitie.
- 29 Maximálne a najlepšie využitie sa určuje z hľadiska účastníkov trhu, dokonca aj vtedy, ak má účtovná jednotka v úmysle využiť aktívum inak. Predpokladá sa však, že súčasné využitie nefinančného aktíva účtovnou jednotkou je maximálne a najlepšie využitie, ak trhové alebo iné faktory nenaznačujú, že iné využitie aktíva účastníkmi trhu by hodnotu aktíva maximalizovalo.
- 30 Účtovná jednotka môže mať v úmysle aktívne nevyužiť nadobudnuté nefinančné aktíva alebo môže mať v úmysle nevyužiť aktíva maximálne a čo najlepším spôsobom, aby chránila svoje konkurenčné postavenie alebo z iných dôvodov. Môže sa napríklad stať, že účtovná jednotka plánuje využiť nadobudnutý nehmotný majetok na svoju ochranu tým, že zabráni iným, aby ho využívali. Účtovná jednotka má napriek tomu oceniť nefinančné aktívum reálnou hodnotou tak, že bude predpokladať jeho maximálne a najlepšie využitie účastníkmi trhu.

*Predpoklad ocenenia pri nefinančných aktívach*

- 31 Maximálne a najlepšie využitie nefinančného aktíva tvorí predpoklad ocenenia, ktorý sa využíva pri oceňovaní aktíva reálnou hodnotou, takto:
- a) Maximálne a najlepšie využitie nefinančného aktíva môže poskytnúť účastníkom trhu maximálnu hodnotu prostredníctvom jeho využitia v kombinácii s ďalšími aktívami ako skupinou (ktoré sú nainštalované alebo inak nakonfigurované na použitie) alebo v kombinácii s ďalšími aktívami a záväzkami (napríklad podnik).
    - i) Ak maximálnym a najlepším využitím aktíva je využitie aktíva v kombinácii s ďalšími aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami, reálna hodnota aktíva je cena, ktorú by bolo možné získať v rámci bežnej transakcie predaja aktíva, predpokladajúc, že sa aktívum využije spolu s ďalšími aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami a že tieto aktíva a záväzky (t. j. doplnkové aktíva a súvisiace záväzky) by mali účastníci trhu k dispozícii.
    - ii) Medzi záväzky spojené s aktívami a doplnkovými aktívami patria záväzky, ktoré sa použili na financovanie prevádzkového kapitálu, ale nepatria medzi ne záväzky použité na financovanie aktív iných, než sú aktíva patriace do súboru aktív.
    - iii) Predpoklady maximálneho a najlepšieho využitia nefinančného aktíva musia byť konzistentné pre všetky aktíva (pre ktoré je maximálne a najlepšie využitie relevantné) zo súboru aktív alebo súboru aktív alebo záväzkov, v rámci ktorých sa má aktívum využiť.
  - b) Maximálne a najlepšie využitie nefinančného aktíva by mohlo účastníkom trhu poskytnúť maximálnu hodnotu samostatne. Ak je maximálnym a najlepším využitím aktíva je využiť ho samostatne, reálna hodnota aktíva je cena, ktorá by sa získala pri bežnej transakcii predaja aktíva účastníkom trhu, ktorí by aktívum využívali samostatne.
- 32 Pri ocenení nefinančného aktíva reálnou hodnotou sa predpokladá, že aktívum sa predáva v súlade so zúčtovacou jednotkou špecifikovanou v iných štandardoch IFRS (ktorou môže byť individuálne aktívum). Je to aj v prípade, keď sa pri oceňovaní reálnou hodnotou predpokladá, že maximálne a najlepšie využitie aktíva spočíva v jeho kombinácii s ostatnými aktívami alebo s ostatnými aktívami a záväzkami, pretože pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že účastník trhu už vlastní doplnkové aktíva a súvisiace záväzky.
- 33 V odseku B3 sa opisuje uplatnenie koncepcie predpokladu oceňovania pri nefinančných aktívach.

## Uplatňovanie na záväzky a vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky

### Všeobecné zásady

- 34 Pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že finančný alebo nefinančný záväzok alebo vlastný nástroj vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad podiely na vlastnom imaní emitované ako protihodnota v rámci podnikovej kombinácie) sa k dátumu ocenenia prevedie na účastníka trhu. Pri prevode záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky sa predpokladá, že:
- a) záväzok by zostal nesplatený a od nadobúdajúceho účastníka trhu by sa vyžadovalo splnenie záväzku. K dátumu ocenenia by záväzok nebol vysporiadaný s protistranou, ani by inak nezanikol;
  - b) vlastný nástroj vlastného imania účtovnej jednotky by zostal nesplatený a nadobúdajúci účastník trhu by prevzal práva a zodpovednosti spojené s nástrojom. K dátumu ocenenia by nástroj nebol zrušený, ani by inak nezanikol.
- 35 Dokonca aj v prípade, keď neexistuje žiadny zistiteľný trh, ktorý by poskytol informácie stanovovaní cien za prevod záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad pretože zmluvné alebo iné právne obmedzenia bránia prevodu daných položiek), môže existovať zistiteľný trh pre tieto položky, ak ich majú v držbe inej strany ako aktíva (napríklad podnikový dlhopis alebo kúpna opcia na akcie účtovnej jednotky).
- 36 Účtovná jednotka má v každom prípade maximalizovať použitie príslušných zistiteľných vstupov a minimalizovať použitie nezistiteľných vstupov, aby splnila cieľ ocenenia reálnou hodnotou, ktorou je odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia prevodu záväzku alebo nástroja vlastného imania medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.

### Záväzky a nástroje vlastného imania v držbe iných strán ako aktíva

- 37 Keď nie je k dispozícii kótovaná cena za prevod rovnakého alebo podobného záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky a rovnakú položku má v držbe iná strana ako aktívum, účtovná jednotka ocení záväzok alebo nástroj vlastného imania reálnou hodnotou z hľadiska účastníka trhu, ktorý má k dátumu ocenenia v držbe rovnakú položku ako aktívum.
- 38 V takých prípadoch účtovná jednotka oceňuje záväzok alebo nástroj vlastného imania reálnou hodnotou takto:
- a) použije kótovanú cenu na *aktívnom trhu* pre identickú položku, ktorú má v držbe iná strana ako aktívum, ak je táto cena k dispozícii;
  - b) ak táto cena k dispozícii nie je, použije iné zistiteľné vstupy, ako je kótovaná cena na trhu, ktorý nie je aktívny, za rovnakú položku, ktorú má v držbe iná strana ako aktívum;
  - c) ak nie sú k dispozícii zistiteľné ceny uvedené v písmenách a) a b), použije inú techniku oceňovania, ako napríklad:
    - i) *výnosovú metódu* (napríklad techniku súčasnej hodnoty, pri ktorej sa berú do úvahy budúce peňažné toky, ktoré by účastník trhu očakával od držby záväzku alebo nástroja vlastného imania ako aktíva; pozri odseky B10 a B11);
    - ii) *trhový metódu* (napríklad použitie kótovaných cien za podobné záväzky alebo nástroje vlastného imania v držbe iných strán ako aktíva; pozri odseky B5 až B7).
- 39 Účtovná jednotka upravuje kótovanú cenu záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky, ktorý má v držbe iná strana ako aktívum, len ak existujú faktory špecifické pre aktívum, ktoré sa nevzťahujú na ocenenie záväzku alebo nástroja vlastného imania reálnou hodnotou. Účtovná jednotka zabezpečuje, aby cena aktíva neodrážala účinok obmedzenia, ktorý bráni predaju daného aktíva. Medzi niektoré faktory, ktoré môžu naznačovať, že kótovaná cena aktíva by sa mala upraviť, patria:

- a) Kótovaná cena za aktívum sa týka podobného (ale nie rovnakého) záväzku alebo nástroja vlastného imania, ktorý má v držbe iná strana ako aktívum. Záväzok alebo nástroj vlastného imania môže mať napríklad konkrétnu vlastnosť (napríklad úverovú kvalitu emitenta), ktorá sa líši od vlastnosti zohľadnenej v reálnej hodnote podobného záväzku alebo nástroja vlastného imania, ktorý je v držbe ako aktívum.
- b) Zúčtovacia jednotka za aktívum nie je rovnaká ako za záväzok alebo nástroj vlastného imania. Napríklad v prípade záväzkov odráža cena za aktívum v niektorých prípadoch kombinovanú cenu za celok pozostávajúci zo súm splatných emitentom a zo zvýšenia kreditnej kvality tretej strany. Ak zúčtovacia jednotka za záväzok nie je zúčtovacou jednotkou za kombinovaný celok, cieľom je oceniť reálnu hodnotu záväzku emitenta, a nie reálnu cenu kombinovaného celku. Preto by účtovná jednotka v takých prípadoch mala upraviť zaznamenanú cenu za aktívum, aby sa vylúčil účinok zvýšenia kreditnej kvality tretej strany.

***Záväzky a nástroje vlastného imania, ktoré nemajú iné strany v držbe ako aktíva***

**40 Keď nie je k dispozícii kótovaná cena za prevod rovnakého alebo podobného záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky a rovnakú položku nemá v držbe iná strana ako aktívum, účtovná jednotka oceňuje záväzok alebo nástroj vlastného imania reálnou hodnotou použitím techniky oceňovania z hľadiska účastníka trhu, ktorý má záväzok alebo vydal nárok na vlastné imanie.**

41 Pri uplatnení techniky súčasnej hodnoty by napríklad účtovná jednotka mohla zobrať do úvahy buď

- a) budúce výdavky peňažných prostriedkov, ktoré by účastník trhu očakával, že mu vzniknú pri splnení záväzku vrátane kompenzácie, ktorú by účastník trhu požadoval za prevzatie záväzku (pozri odseky B31 až B33);
- b) sumu, ktorú by účastník trhu dostal, ak by prijal rovnaký záväzok alebo emitoval nástroj vlastného imania, použijúc predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny rovnakej položky (napríklad majúcej rovnaké úverové vlastnosti) na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre emitovanie záväzku alebo nástroja vlastného imania s rovnakými zmluvnými podmienkami.

*Riziko neplnenia*

**42 Reálna hodnota záväzku odráža účinok rizika neplnenia. Riziko neplnenia zahŕňa okrem iného vlastné úverové riziko účtovnej jednotky (v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*). Predpokladá sa, že riziko neplnenia je rovnaké pred a po prevode záväzku.**

43 Pri oceňovaní záväzku reálnou hodnotou berie účtovná jednotka do úvahy účinok jej úverového rizika (úverovú bonitu) a akékoľvek ďalšie faktory, ktoré by mohli ovplyvniť pravdepodobnosť, že záväzok bude alebo nebude splnený. Tento účinok sa môže líšiť v závislosti od záväzku, napríklad:

- a) či je záväzkom povinnosť dodať peňažné prostriedky (finančný záväzok) alebo povinnosť dodať tovar alebo služby (nefinančný záväzok);
- b) podmienky prípadného zvýšenia kreditnej kvality týkajúce sa záväzku.

44 Reálna hodnota záväzku odráža účinok rizika neplnenia na základe jeho zúčtovacej jednotky. Emitent záväzku emitovaného s neoddeliteľným zvýšením kreditnej kvality tretej strany, ktoré sa účtuje oddelene od záväzku, nezahŕňa účinok zvýšenia kreditnej kvality (napríklad záruku tretej strany za dlh) do ocenenia záväzku reálnou hodnotou. Ak sa zvýšenie kreditnej kvality účtuje osobitne od záväzku, emitent by pri oceňovaní záväzku reálnou hodnotou mal zobrať do úvahy svoju vlastnú úverovú bonitu a nie bonitu nezávislého ručiteľa.

*Obmedzenie, ktoré bráni prevodu záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky*

45 Pri oceňovaní reálnej hodnoty záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky účtovná jednotka nezahŕňa osobitný vstup alebo úpravu ostatných vstupov súvisiacich s existenciou obmedzenia, ktoré bráni prevodu tejto položky. Účinok obmedzenia, ktoré bráni prevodu záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky, je buď implicitne alebo explicitne zahrnutý v ostatných vstupoch do ocenenia reálnou hodnotou.



- 46 Napríklad k dátumu transakcie tak veriteľ, ako aj povinná strana akceptovali transakčnú cenu za záväzok s plným vedomím, že záväzok zahŕňa obmedzenie, ktoré bráni jeho prevodu. Následkom zahrnutia obmedzenia do transakčnej ceny sa k dátumu transakcie nevyžaduje osobitný vstup alebo úprava existujúceho vstupu, aby sa zohľadnil účinok obmedzenia prevodu. Podobne sa ani k nasledujúcim dátumom oceňovania nevyžaduje osobitný vstup alebo úprava existujúceho vstupu, ktorý by odrážal účinok obmedzenia prevodu.

*Finančný záväzok s prvkom splatnosti na požiadanie*

- 47 Reálna hodnota finančného záväzku s prvkom splatnosti na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia než suma splatná na požiadanie, diskontovaná od prvého dňa, od ktorého môže vzniknúť požiadavka na jej splatenie.

**Uplatňovanie na finančné aktíva a finančné záväzky s kompenzačnými pozíciami pri trhových rizikách alebo úverovom riziku protistrany**

- 48 Účtovná jednotka, ktorá má držbe skupinu finančných aktív a finančných záväzkov, je vystavená trhovým rizikám (v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 7) a úverovému riziku (v zmysle definície uvedenej v štandarde IFRS 7) za každú protistranu. Ak účtovná jednotka spravuje túto skupinu finančných aktív a finančných záväzkov na základe svojej čistej expozície buď voči trhovým rizikám alebo úverovému riziku, účtovná jednotka smie uplatňovať výnimku z tohto štandardu IFRS pri oceňovaní reálnou hodnotou. Touto výnimkou sa povoľuje, aby účtovná jednotka oceňovala skupinu finančných aktív a finančných záväzkov reálnou hodnotou na základe ceny, ktorú by získala za predaj čistej dlhej pozície (t. j. aktíva) pri expozícii voči konkrétnemu riziku alebo za prevod čistej krátkej pozície (t. j. záväzku) pri expozícii voči konkrétnemu riziku v rámci riadnej transakcie medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. Preto účtovná jednotka oceňuje skupinu finančných aktív a finančných záväzkov reálnou hodnotou v súlade s tým, ako by účastníci trhu stanovili cenu čistej expozície voči riziku k dátumu ocenenia.

- 49 Účtovná jednotka má povolené použiť výnimku uvedenú v odseku 48 len vtedy, keď spĺňa všetky tieto podmienky:

- a) spravuje skupinu finančných aktív a finančných záväzkov na základe čistej expozície účtovnej jednotky voči konkrétnemu trhovému riziku (alebo rizikám) alebo úverovému riziku konkrétnej protistrany v súlade so zdokumentovanou stratégiou riadenia rizík účtovnej jednotky alebo jej investičnou stratégiou;
- b) na základe toho poskytuje informácie o skupine finančných aktív a finančných záväzkov kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky v zmysle definície uvedenej v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* a
- c) je povinná alebo sa rozhodla oceniť tieto finančné aktíva a finančné záväzky reálnou hodnotou vo výkaze o finančnej situácii na konci obdobia vykazovania.

- 50 Výnimka uvedená v odseku 48 sa netýka prezentácie účtovnej závierky. V niektorých prípadoch sa základ pre prezentáciu finančných nástrojov vo výkaze o finančnej situácii líši od základu pre oceňovanie finančných nástrojov, napríklad, ak sa v štandarde IFRS nevyžaduje alebo nepovoľuje, aby sa finančné nástroje prezentovali v čistom vyjadrení. V takých prípadoch bude účtovná jednotka možno musieť priradiť úpravy na úrovni portfólia (pozri odseky 53 až 56) jednotlivým aktívam alebo záväzkom, ktoré tvoria skupinu finančných aktív a finančných záväzkov spravovaných na základe čistej expozície účtovnej jednotky voči riziku. Účtovná jednotka ich priradzuje na primeranom a konzistentnom základe použitím metodiky vhodnej za daných okolností.

- 51 Účtovná jednotka prijíma rozhodnutie o účtovnej politike v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, aby mohla využiť výnimku uvedenú v odseku 48. Účtovná jednotka, ktorá využije výnimku, uplatňuje na konkrétne portfólio túto účtovnú politiku vrátane svojej politiky na priradovanie úprav „ponuky a dopytu“ (pozri odseky 53 až 55) a prípadných úverových úprav (pozri odsek 56) konzistentne v jednotlivých obdobiach.

- 52 Výnimka uvedená v odseku 48 sa uplatňuje len na finančné aktíva, finančné záväzky a iné zmluvy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje* (alebo štandardu IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, ak štandard IFRS 9 ešte nebol prijatý). Odkazy na finančné aktíva a finančné záväzky v odsekoch 48 až 51 a odsekoch 53 až 56 by sa mali vykladať tak, že sa vzťahujú na všetky zmluvy v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 (alebo štandardu IAS 39, ak štandard IFRS 9 ešte nebol prijatý), o ktorých sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 9 (alebo štandardom IAS 39, ak štandard IFRS 9 ešte nebol prijatý), bez ohľadu na to, či spĺňajú definíciu finančných aktív alebo finančných záväzkov uvedenú v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*.

*Expozícia voči trhovým rizikám*

- 53 Pri využití výnimky uvedenej v odseku 48 na oceňovanie skupiny finančných aktív a finančných záväzkov spravovaných na základe čistej expozície účtovnej jednotky voči určitému trhovému riziku (alebo rizikám) reálnou hodnotou účtovná jednotka používa cenu v rámci pásma ponuka – dopyt, ktorá najviac zodpovedá reálnej hodnote za daných okolností pre čistú expozíciu účtovnej jednotky voči týmto trhovým rizikám (pozri odseky 70 a 71).
- 54 Pri využití výnimky uvedenej v odseku 48 účtovná jednotka zabezpečuje, aby trhovému riziku (alebo riziká), ktorým je účtovná jednotka vystavená v rámci tejto skupiny finančných aktív a finančných záväzkov, bolo v podstate rovnaké. Účtovná jednotka by napríklad nemala kombinovať úrokové riziko spojené s finančným aktívom s rizikom spojeným so zmenami cien komodity súvisiaceho s finančným záväzkom, pretože ak by tak urobila, nezmiernilo by to expozíciu účtovnej jednotky voči úrokovému riziku alebo riziku spojenému so zmenami cien komodity. Pri použití výnimky uvedenej v odseku 48 sa pri oceňovaní finančných aktív a finančných záväzkov v skupine reálnou hodnotou zohľadňuje akékoľvek bázičné riziko vyplývajúce z toho, že parametre trhového rizika nie sú rovnaké.
- 55 Podobne je aj trvanie expozície účtovnej jednotky voči určitému trhovému riziku (alebo rizikám) vyplývajúce z finančných aktív a finančných záväzkov v podstate rovnaké. Napríklad účtovná jednotka, ktorá využíva dvanásťmesačné zmluvy o futures oproti peňažným tokom spojeným s dvanásťmesačnou expozíciou voči úrokovému riziku päťročného finančného nástroja v rámci skupiny, ktorú tvoria len tieto finančné aktíva a finančné záväzky, oceňuje reálnu hodnotu expozície voči dvanásťmesačnému úrokovému riziku v čistom vyjadrení a expozíciu voči zvyšným úrokovým rizikám (t. j. rokov 2 až 5) v hrubom vyjadrení.

*Expozícia voči úverovému riziku konkrétnej protistrany*

- 56 Pri použití výnimky uvedenej v odseku 48 na ocenenie skupiny finančných aktív a finančných záväzkov prijatých konkrétnou protistranou reálnou hodnotou účtovná jednotka zahrňuje účinok čistej expozície účtovnej jednotky voči úverovému riziku danej protistrany alebo čistej expozície protistrany voči úverovému riziku účtovnej jednotky do oceňovania reálnou hodnotou, ak by účastníci trhu zohľadnili akékoľvek existujúce opatrenia, ktoré zmierňujú expozíciu voči úverovému riziku v prípade zlyhania (napríklad rámcovú dohodu o vzájomnom započítaní pohľadávok s protistranou alebo dohodu, v ktorej sa vyžaduje výmena kolaterálu na základe čistej expozície každej strany voči úverovému riziku druhej strany). Do ocenenia reálnou hodnotou sa musia premietiť očakávania pravdepodobnosti účastníkmi trhu, že takéto opatrenie bude v prípade zlyhania právne vymáhateľné.

**Reálna hodnota pri prvotnom zaúčtovaní**

- 57 Keď sa aktívum nadobudne alebo záväzok prevezme v rámci výmennej transakcie za toto aktívum alebo záväzok, transakčná cena je cena zaplatená za nadobudnutie aktíva alebo prijatá za prevzatie záväzku (*vstupná cena*). Naopak, reálna hodnota aktíva alebo záväzku je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo zaplatila za prevod záväzku (*výstupná cena*). Účtovné jednotky nevyhnutne nepredávajú aktíva za ceny, za ktoré ho nadobudli. Podobne, účtovné jednotky nevyhnutne neprevádzajú záväzky za ceny, ktoré dostali za ich prevzatie.
- 58 V mnohých prípadoch sa transakčná cena bude rovnáť reálnej hodnote (napríklad mohlo by to byť v prípade, keď sa v deň transakcie uskutoční transakcia nákupu aktíva na trhu, na ktorom sa aktívum predá).
- 59 Pri určovaní, či sa reálna hodnota pri prvotnom zaúčtovaní rovná transakčnej cene, účtovná jednotka zohľadňuje faktory špecifické pre danú transakciu a pre dané aktívum alebo záväzok. V odseku B4 sa opisujú situácie, keď pri prvotnom zaúčtovaní transakčná cena nemusí predstavovať reálnu hodnotu aktíva alebo záväzku.
- 60 Ak sa v inom štandarde IFRS vyžaduje alebo povoľuje, aby účtovná jednotka ocenila aktívum alebo záväzok najprv reálnou hodnotou a transakčná cena sa líši od reálnej hodnoty, účtovná jednotka vykáže vo výsledku hospodárenia výsledný zisk alebo stratu, pokiaľ nie je v danom štandarde IFRS uvedené inak.

**Techniky oceňovania**

- 61 **Účtovná jednotka používa techniky oceňovania, ktoré sú vhodné za daných okolností a pre ktoré je na účely oceňovania reálnou hodnotou k dispozícii dostatok údajov, maximalizujúc využitie príslušných zisťovateľných vstupov a minimalizujúc používanie nezisťovateľných vstupov.**

- 62 Cieľom použitia techniky oceňovania je odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. Medzi tri často používané techniky oceňovania patrí trhová metóda, *nákladová metóda* a výnosová metóda. Hlavné aspekty týchto prístupov sú zhrnuté v odsekoch B5 až B11. Účtovná jednotka používa techniky oceňovania v súlade s jedným alebo viacerými týmito prístupmi k oceňovaniu reálnou hodnotou.
- 63 V niektorých prípadoch bude vhodná jediná technika oceňovania (napríklad pri oceňovaní aktíva alebo záväzku použitím kótovaných cien na aktívnom trhu pre identické aktíva alebo záväzky). V iných prípadoch budú vhodné viaceré techniky oceňovania (napríklad mohol by to byť prípad oceňovania peňazotvornej jednotky). Ak sa na oceňovanie reálnou hodnotou použijú viaceré techniky oceňovania, výsledky (t. j. príslušné ukazovatele reálnej hodnoty) sa vyhodnotia berúc do úvahy primeranosť intervalu hodnôt naznačených týmito výsledkami. Ocenenie reálnou hodnotou je ten bod z intervalu hodnôt, ktorý najlepšie zodpovedá reálnej hodnote za daných okolností.
- 64 Ak je transakčná cena pri prvotnom zaúčtovaní reálnou hodnotou a na ocenenie reálnou hodnotou sa v nasledujúcich obdobiach použije technika oceňovania, ktorá využíva nezistiteľné vstupy, technika oceňovania sa kalibruje tak, aby sa výsledok techniky oceňovania rovnal pri prvotnom zaúčtovaní transakčnej ceny. Kalibráciou sa zabezpečí, že technika oceňovania odráža bežné trhové podmienky a účtovnej jednotke pomáha určiť, či je potrebná úprava techniky oceňovania (napríklad mohla by existovať vlastnosť aktíva alebo záväzku, ktorú technika oceňovania nezachytáva). Po prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka pri oceňovaní reálnou hodnotou použitím techniky alebo techník oceňovania, ktoré využívajú nezistiteľné vstupy, zabezpečuje, aby tieto techniky oceňovania odrážali zistiteľné údaje z trhu (napríklad cenu za podobné aktívum alebo záväzok) k dátumu ocenenia.
- 65 Techniky oceňovania použité na ocenenie reálnou hodnotou sa musia uplatňovať konzistentne. Zmena techniky oceňovania alebo jej uplatňovania (napríklad zmena váženia pri použití viacerých techník oceňovania alebo zmena úpravy použitej na techniku oceňovania) je však vhodná, ak má zmena za následok ocenenie, ktoré je za daných okolností rovnaké alebo reprezentatívnejšie než reálna hodnota. Môže to byť v prípade, keď napríklad nastane ktorákoľvek z týchto udalostí:
- a) vzniknú nové trhy;
  - b) sú k dispozícii nové informácie;
  - c) predtým používané informácie už nie sú k dispozícii;
  - d) zlepšia sa techniky oceňovania alebo
  - e) zmenia sa trhové podmienky.
- 66 Revízie vyplývajúce zo zmeny techniky oceňovania alebo jej uplatňovania sa účtujú ako zmena v účtovnom odhade v súlade so štandardom IAS 8. Zverejnenia uvedené v štandarde IAS 8 pre zmenu účtovného odhadu sa však pri revíziách vyplývajúcich zo zmeny techniky oceňovania alebo jej uplatňovania nevyžadujú.

### Vstupy do techník oceňovania

#### Všeobecné zásady

- 67 Technikami oceňovania použitými na oceňovanie reálnou hodnotou sa maximalizuje používanie príslušných zistiteľných vstupov a minimalizuje sa používanie nezistiteľných vstupov.**
- 68 Medzi príklady trhov, na ktorých sa môžu zistiť vstupy pre niektoré aktíva a záväzky (napríklad finančné nástroje) patria burzové trhy, dilerké trhy, trhy so sprostredkovanými obchodmi a organizované trhy (pozri odsek B34).
- 69 Účtovná jednotka volí vstupy, ktoré sú v súlade s vlastnosťami aktíva alebo záväzku, ktoré by zobrali do úvahy účastníci trhu pri transakcii s aktívom alebo záväzkom (pozri odseky 11 a 12). V niektorých prípadoch vedú tieto vlastnosti k uplatneniu úpravy, ako je prirážka alebo diskont (napríklad prirážka za ovládanie alebo diskont za nekontrolný podiel). Ocenenie reálnou hodnotou však nezahŕňa prirážku alebo diskont, ktoré nie sú v súlade so zúčtovacou jednotkou v štandarde IFRS, v ktorom sa vyžaduje alebo povoľuje ocenenie reálnou hodnotou (pozri odseky 13 a 14). Prirážky alebo diskonty, ktoré ako vlastnosť držby účtovnej jednotky odrážajú skôr

veľkosť (konkrétne blokovací faktor, ktorý upravuje kóтовanú cenu aktíva alebo záväzku, pretože bežný denný objem obchodov na trhu nestačí absorbovať množstvo v držbe účtovnej jednotky, ako je opísané v odseku 80), a nie ako vlastnosť aktíva alebo záväzku (napríklad prémie za ovládanie pri oceňovaní kontrolného podielu reálnou hodnotou), nie sú pri oceňovaní reálnou hodnotou povolené. V každom prípade, ak existuje kóтовaná cena na aktívnom trhu (t. j. vstup úrovne 1) pre aktívum alebo záväzok, účtovná jednotka použije túto cenu bez úpravy pri oceňovaní reálnou hodnotou s výnimkou prípadov uvedených v odseku 79.

*Vstupy založené na cenách ponuky a dopytu*

- 70 Ak aktívum alebo záväzok oceňované reálnou hodnotou majú cenu ponuky a cenu dopytu (napríklad vstup z díler-ského trhu), na ocenenie reálnou hodnotou sa použije cena v rámci pásma ponuka – dopyt, ktorá najviac zodpovedá reálnej hodnote za daných okolností bez ohľadu na to, či je vstup zaradený v rámci hierarchie reálnych hodnôt (t. j. úroveň 1, 2 alebo 3; pozri odseky 72 až 90). Použitie cien ponuky za pozície aktív a cien dopytu za pozície záväzkov je povolené, ale nie je povinné.
- 71 V tomto štandarde IFRS sa nevylučuje použitie strednej trhovej ceny ani iné spôsoby stanovovania cien, ktoré používajú účastníci trhu ako praktickú pomôcku na oceňovanie reálnou hodnotou v rámci pásma ponuka – dopyt.

### **Hierarchia reálnych hodnôt**

- 72 Na zvýšenie konzistentnosti a porovnateľnosti ocenení reálnou hodnotou a súvisiacich zverejnení sa v tomto štandarde IFRS zavádza hierarchia reálnych hodnôt, v ktorej sa vstupy techník oceňovania používaných na oceňovanie reálnou hodnotou zaraďujú do troch úrovní (pozri odseky 76 až 90). V rámci hierarchie reálnych hodnôt majú najvyššiu prioritu kóтовané ceny (neupravené) za rovnaké aktíva alebo rovnaké záväzky na aktívnych trhoch (vstupy úrovne 1) a najnižšiu prioritu nezistiteľné vstupy (vstupy úrovne 3).
- 73 V niektorých prípadoch sa vstupy použité na ocenenie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou môžu zaradiť do rozličných úrovní hierarchie reálnych hodnôt. V takých prípadoch sa ocenenie reálnou hodnotou zaraďuje ako celok do rovnakej úrovne hierarchie reálnych hodnôt ako vstup najnižšej úrovne, ktorý je významný pre celé ocenenie. Posudzovanie významnosti určitého vstupu pre celé ocenenie si vyžaduje úsudok, pričom sa berú do úvahy faktory špecifické pre aktívum alebo záväzok. Úpravy, pomocou ktorých možno dosiahnuť ocenenie založené na reálnej hodnote, ako sú náklady na predaj pri oceňovaní reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, sa neberú do úvahy pri určovaní úrovne hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej je ocenenie reálnou hodnotou zaradené.
- 74 Dostupnosť príslušných vstupov a ich relatívna subjektivita môžu ovplyvniť výber vhodných techník oceňovania (pozri odsek 61). Hierarchia reálnych hodnôt však stanovuje priority vstupov do techník oceňovania, a nie techník oceňovania používaných na oceňovanie reálnou hodnotou. Napríklad ocenenie reálnou hodnotou získané použitím techniky súčasnej hodnoty sa môže zaradiť do úrovne 2 alebo úrovne 3 v závislosti od vstupov, ktoré sú významné pre celé ocenenie, a od úrovne hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej sú tieto vstupy zaradené.
- 75 Ak si zistiteľný vstup vyžaduje úpravu pomocou nezistiteľného vstupu a táto úprava má za následok podstatne vyššie alebo nižšie ocenenie reálnou hodnotou, výsledné ocenenie by sa zaradilo do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt. Ak by napríklad účastník trhu bral pri odhade ceny aktíva do úvahy účinok vplyvu obmedzenia predaja aktíva, účtovná jednotka by upravila kóтовanú cenu tak, aby odrážala účinok tohto obmedzenia. Ak je táto kóтовaná cena vstupom úrovne 2 a úprava je nezistiteľným vstupom, ktorý je významný pre celé ocenenie, toto ocenenie by sa v hierarchii reálnych hodnôt zaradilo do úrovne 3.

*Vstupy úrovne 1*

- 76 Vstupmi úrovne 1 sú kóтовané ceny (neupravené) za rovnaké aktíva alebo záväzky na aktívnych trhoch, ku ktorým má účtovná jednotka prístup k dátumu ocenenia.
- 77 Kóтовaná cena na aktívnom trhu je najspoľahlivejším dôkazom reálnej hodnoty a vždy, keď je to možné, sa používa na ocenenie reálnou hodnotou bez úpravy s výnimkou prípadov uvedených v odseku 79.
- 78 Vstup úrovne 1 bude k dispozícii pre veľké množstvo finančných aktív a finančných záväzkov, z ktorých niektoré sa môžu vymieňať na viacerých aktívnych trhoch (napríklad na rozličných burzách). Dôraz sa preto na úrovni 1 kladie na určenie:
- a) hlavného trhu pre aktívum alebo záväzok alebo v prípade neexistencie hlavného trhu najvýhodnejšieho trhu pre aktívum alebo záväzok a

- b) či účtovná jednotka môže uskutočniť transakciu s aktívom alebo záväzkom za cenu na danom trhu k dátumu ocenenia.

79 Účtovná jednotka nerobí úpravu vstupu úrovne 1 s výnimkou týchto okolností:

- a) keď má účtovná jednotka v držbe veľký počet podobných (ale nie rovnakých) aktív alebo záväzkov (napríklad dlhových cenných papierov), ktoré sú oceňované reálnou hodnotou a kótovaná cena na aktívnom trhu je k dispozícii, ale nie je ľahko dostupná pre každú položku týchto aktív alebo záväzkov jednotlivo (t. j. vzhľadom na veľký počet podobných aktív alebo záväzkov v držbe účtovnej jednotky by bolo ťažké získať informácie o cenách za každú individuálnu položku aktív alebo záväzkov k dátumu ocenenia). V takom prípade môže účtovná jednotka použiť ako praktickú pomôcku pri oceňovaní reálnou hodnotou alternatívnu metódu stanovovania cien, ktorá nevyužíva výlučne kótované ceny (napríklad maticové oceňovanie). Použitie alternatívnej metódy stanovovania cien má však za následok ocenenie reálnou hodnotou zaradené do nižšej úrovne hierarchie reálnych hodnôt;
- b) keď kótovaná cena na aktívnom trhu nepredstavuje k dátumu ocenenia reálnu hodnotu. Môže nastať prípad, keď sa napríklad vyskytnú významné udalosti (ako sú transakcie na organizovanom trhu, obchody na trhoch so sprostredkovanými obchodmi alebo oznámenia) po uzavretí trhu, ale pred dátumom ocenenia. Účtovná jednotka zavádza a dôsledne uplatňuje politiku na identifikáciu týchto udalostí, ktoré by mohli ovplyvniť oceňovanie reálnou hodnotou. Ak je však kótovaná cena upravená o nové informácie, takáto úprava má za následok ocenenie reálnou hodnotou zaradené do nižšej úrovne hierarchie reálnych hodnôt;
- c) keď sa oceňuje záväzok alebo vlastný nástroj vlastného imania účtovnej jednotky reálnou hodnotou použitím kótovanej ceny za rovnakú položku, s ktorou sa obchoduje na aktívnom trhu ako s aktívom a túto cenu treba upraviť o faktory špecifické pre túto položku alebo aktívum (pozri odsek 39). Ak netreba žiadna úprava kótovanej ceny, výsledkom je ocenenie reálnou hodnotou zaradené do úrovne 1 hierarchie reálnych hodnôt. Úprava kótovanej ceny aktíva má však za následok ocenenie reálnou hodnotou zaradené do nižšej úrovne hierarchie reálnych hodnôt.

80 Ak má účtovná jednotka pozíciu v jednom aktíve alebo záväzku (vrátane pozície pozostávajúcej z veľkého počtu rovnakých aktív alebo záväzkov, ako je napríklad držba finančných nástrojov) a s aktívom alebo záväzkom sa obchoduje na aktívnom trhu, reálna hodnota aktíva alebo záväzku sa oceňuje na úrovni 1 ako súčin kótovanej ceny jedného aktíva alebo záväzku a množstva aktív alebo záväzkov v držbe účtovnej jednotky. To platí aj v prípade, keď bežný denný objem obchodov na trhu nestačí absorbovať množstvo v držbe a zadávanie ponúk na predaj pozície v rámci jednej transakcie môže ovplyvniť kótovanú cenu.

#### Vstupy úrovne 2

- 81 Vstupy úrovne 2 sú iné vstupy než kótované ceny zahrnuté do úrovne 1, ktoré sú zistiteľné pre aktívum alebo záväzok buď priamo alebo nepriamo.
- 82 Ak má aktívum alebo záväzok (zmluvne) vymedzenú dobu trvania, vstup úrovne 2 musí byť zistiteľný v podstate počas celej doby trvania aktíva alebo záväzku. Medzi vstupy úrovne 2 patria:
- a) kótované ceny za podobné aktíva alebo záväzky na aktívnych trhoch;
- b) kótované ceny za rovnaké alebo podobné aktíva alebo záväzky na trhoch, ktoré nie sú aktívne;
- c) vstupy iné než kótované ceny, ktoré sú zistiteľné pre aktívum alebo záväzok, napríklad:
- i) úrokové sadzby a výnosové krivky zistiteľné v bežne stanovených intervaloch;
- ii) implikované volatility a
- iii) úverové rozpätia;
- d) *trhom potvrdené vstupy*.



83 Úpravy vstupov úrovne 2 sa budú líšiť v závislosti od faktorov špecifických pre aktívum alebo záväzok. Medzi tieto faktory patria:

- a) stav alebo umiestnenie aktíva;
- b) rozsah, v akom sa vstupy týkajú položiek, ktoré sú porovnateľné s aktívom alebo záväzkom (vrátane faktorov opísaných v odseku 39); a
- c) objem alebo úroveň činnosti na trhoch, na ktorých sú zaznamenané vstupy.

84 Úprava vstupu úrovne 2, ktorá je významná pre celé ocenenie, môže mať za následok zaradenie ocenenia reálnou hodnotou do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, ak úprava využíva významné nezistiteľné vstupy.

85 V odseku B35 sa opisuje použitie vstupov úrovne 2 pre konkrétne aktíva a záväzky.

#### Vstupy úrovne 3

86 Vstupy úrovne 3 sú nezistiteľné vstupy pre aktívum alebo záväzok.

87 Nezistiteľné vstupy sa používajú na oceňovanie reálnou hodnotou vtedy, keď príslušné zistiteľné vstupy nie sú k dispozícii, čím sa umožnia situácie, v ktorých je malá, ak vôbec nejaká, činnosť na trhu pre dané aktívum alebo záväzok k dátumu ocenenia. Cieľ oceňovania reálnou hodnotou však ostáva rovnaký, t. j. výstupná cena k dátumu ocenenia z hľadiska účastníka trhu, ktorý vlastní aktívum alebo má záväzok. Preto sa majú v nezistiteľných vstupoch odrážať predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku vrátane predpokladov o riziku.

88 Predpoklady o riziku zahŕňajú riziko spojené s konkrétnou technikou oceňovania použitou na ocenenie reálnou hodnotou (ako je napríklad model oceňovania) a riziko spojené so vstupmi do techniky oceňovania. Ocenenie, ktoré nezahŕňa úpravu o riziká, by nepredstavovalo ocenenie reálnou hodnotou, ak by účastníci trhu použili úpravu o riziko pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku. Mohlo by byť napríklad potrebné zahrnúť úpravu o riziko, keď existuje významná neistota ocenenia (napríklad keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti v porovnaní s obvyklou trhovou činnosťou súvisiacou s aktívom alebo záväzkom alebo podobným aktívami alebo záväzkami a účtovná jednotka zistila, že transakčná cena alebo kótovaná cena nepredstavuje reálnu hodnotu, ako je opísané v odsekoch B37 až B47).

89 Účtovná jednotka pripravuje nezistiteľné vstupy použitím najlepších dostupných informácií za daných okolností, ktoré môžu zahŕňať vlastné údaje účtovnej jednotky. Pri príprave nezistiteľných vstupov môže účtovná jednotka začať vlastnými údajmi, ale tieto údaje upraví, ak primerane dostupné informácie naznačujú, že ostatní účastníci trhu by použili odlišné údaje alebo ak má účtovná jednotka niečo osobitné, čo nemajú k dispozícii ostatní účastníci trhu (napríklad synergia osobitná pre účtovnú jednotku). Účtovná jednotka nemusí vynaložiť vyčerpávajúce úsilie na získanie informácií o predpokladoch účastníkov trhu. Zohľadňuje však všetky informácie o predpokladoch účastníkov trhu, ktoré sú primerane dostupné. Nezistiteľné vstupy pripravené spôsobom opísaným v predchádzajúcom texte sa považujú za predpoklady účastníkov trhu a splňajú cieľ oceňovania reálnou hodnotou.

90 V odseku B36 sa opisuje použitie vstupov úrovne 3 pre konkrétne aktíva a záväzky.

#### ZVEREJŇOVANIE

91 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré pomôžu používateľom jej účtovnej závierky posúdiť:

- a) pri aktívach a záväzkoch, ktoré sa vo výkaze o finančnej situácii po prvotnom zaúčtovaní oceňujú opakovane alebo neopakovane reálnou hodnotou, techniky oceňovania a vstupy použité na získanie týchto ocenení;
- b) pri opakovanom oceňovaní reálnou hodnotou použitím významných nezistiteľných vstupov (úrovne 3) účinok oceňovania na výsledok hospodárenia alebo ostatné súčasti komplexného výsledku za dané obdobie.



92 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 91 účtovná jednotka zohľadňuje všetky tieto faktory:

- a) úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie požiadaviek na zverejňovanie;
- b) dôraz, aký je potrebné klásť na jednotlivé požiadavky;
- c) do akej miery agregovať alebo rozčleňovať údaje; a
- d) či používatelia účtovnej závierky potrebujú dodatočné informácie na zhodnotenie zverejnených kvantitatívnych informácií.

Ak zverejnenia poskytnuté v súlade s týmto IFRS a inými štandardmi IFRS nestačia na splnenie cieľov uvedených v odseku 91, účtovná jednotka zverejňuje dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov.

93 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 91 účtovná jednotka zverejňuje minimálne nasledujúce informácie pre každú triedu aktív a záväzkov (informácie o určovaní príslušných tried aktív a záväzkov pozri v odseku 94) oceňovaných reálnou hodnotou (vrátane oceňovania reálnou hodnotou patriacich do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS) vo výkaze o finančnej situácii po prvotnom zaúčtovaní:

- a) pri opakovaných aj neopakovaných oceneniach reálnou hodnotou ocenenie reálnou hodnotou na konci obdobia vykazovania a v prípade neopakovaných ocenení reálnou hodnotou dôvody ocenenia. Opakované ocenenia aktív alebo záväzkov reálnou hodnotou sú ocenenia, ktoré sa v iných štandardoch IFRS vyžadujú alebo povoľujú vo výkaze o finančnej situácii na konci každého obdobia vykazovania. Neopakované ocenenia aktív alebo záväzkov reálnou hodnotou sú ocenenia, ktoré sa v iných štandardoch IFRS vyžadujú alebo povoľujú vo výkaze o finančnej situácii za určitých okolností (napríklad keď účtovná jednotka oceňuje aktívum určené na predaj za reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, pretože reálna hodnota aktíva znížená o náklady na predaj je nižšia než je jeho účtovná hodnota);
- b) pri opakovaných a neopakovaných oceneniach reálnou hodnotou úroveň hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej sú zaradené ocenenia reálnou hodnotou ako celok (úroveň 1, 2 alebo 3);
- c) pri aktívach a záväzkoch v držbe na konci obdobia vykazovania, ktoré sa opakovane oceňujú reálnou hodnotou, sumy akýchkoľvek presunov medzi úrovňou 1 a úrovňou 2 hierarchie reálnych hodnôt, dôvody týchto presunov a politiku účtovnej jednotky na určovanie, kedy sa predpokladá, že k presunom medzi týmito úrovňami došlo (pozri odsek 95). Presuny do jednotlivých úrovni sa zverejňujú a opisujú oddelene od presunov z jednotlivých úrovni;
- d) pri opakovaných a neopakovaných oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 2 a úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt opis techniky/techniky oceňovania a vstupov použitých na ocenenie reálnou hodnotou. V prípade zmeny techniky oceňovania (napríklad zmena z trhovej metódy na výnosovú metódu alebo použitie doplňujúcej techniky oceňovania) účtovná jednotka zverejňuje túto zmenu a dôvod/dôvody na jej uskutočnenie. Pri oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt účtovná jednotka poskytuje kvantitatívne informácie o významných nezistiteľných vstupoch použitých na ocenenie reálnou hodnotou. Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby vytvorila kvantitatívne informácie na splnenie tejto požiadavky na zverejnenie, ak účtovná jednotka nepripravuje pri oceňovaní reálnou hodnotou kvantitatívne nezistiteľné vstupy (napríklad keď účtovná jednotka využíva ceny z predchádzajúcich transakcií alebo informácie tretích strán o stanovovaní cien bez úpravy). Pri poskytovaní tohto zverejnenia však účtovná jednotka nemôže ignorovať kvantitatívne nezistiteľné vstupy, ktoré sú významné pre ocenenie reálnou hodnotou a ktoré sú pre účtovnú jednotku primerane dostupné;
- e) pri opakovaných oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt zosúhlasenie zostatkov počínajúc počiatocnými stavmi až po konečné stavy, oddelene opisujúc zmeny počas obdobia, ktoré pripadajú na:
  - i) celkové zisky alebo straty za obdobie vykázané vo výsledku hospodárenia a riadkovú položku/položky vo výsledku hospodárenia, v ktorom sú tieto zisky alebo straty vykázané;
  - ii) celkové zisky alebo straty za obdobie vykázané v ostatných častiach komplexného výsledku a riadkovú položku/položky v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, v ktorých sú tieto zisky alebo straty vykázané;

- iii) nákup, predaj, emisie a vysporiadania (každý z týchto typov zmeny sa zverejňuje osobitne);
- iv) sumy akýchkoľvek presunov do alebo z úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, dôvody týchto presunov a politiku účtovnej jednotky na určovanie, kedy sa predpokladá, že k týmto presunom medzi úrovňami došlo (pozri odsek 95). Presuny do úrovne 3 sa zverejňujú a opisujú oddelene od presunov z úrovne 3;
- f) pri opakovaných oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt výšku celkových ziskov alebo strát za obdobie uvedené v písmene e) bod i) zahrnutých do výsledku hospodárenia, ktoré pripadajú na zmenu nerealizovaných ziskov alebo strát týkajúcich sa týchto aktív a záväzkov držaných na konci obdobia vykazovania, a riadkovú položku/položky vo výsledku hospodárenia, v ktorom sú tieto nerealizované zisky alebo straty vykázané;
- g) pri opakovaných a neopakovaných oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt opis postupov oceňovania použitých účtovnou jednotkou (napríklad vrátane opisu, ako účtovná jednotka rozhoduje o svojich politikách a postupoch oceňovania a analyzuje zmeny ocenení reálnou hodnotou medzi jednotlivými obdobiami);
- h) pri opakovaných oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt:
  - i) pre všetky tieto ocenenia, slovný opis citlivosti ocenenia reálnou hodnotou na zmeny nezistiteľných vstupov, ak môže zmena týchto vstupov do určitej miery viesť k podstatne vyššiemu alebo nižšiemu oceneniu reálnou hodnotou. Ak existujú vzájomné vzťahy medzi týmito vstupmi a ostatnými nezistiteľnými vstupmi použitými pri ocenení reálnou hodnotou, účtovná jednotka uvedie aj opis týchto vzájomných vzťahov, a ako by mohli zväčšiť alebo zmierniť účinok zmien nezistiteľných vstupov na ocenenie reálnou hodnotou. Na splnenie tejto požiadavky na zverejnenie zahŕňa slovný opis citlivosti na zmeny nezistiteľných vstupov aspoň tie nezistiteľné vstupy, ktoré sú zverejnené v súlade s písmenom d);
  - ii) pri finančných aktívach a finančných záväzkoch, ak by zmena jedného alebo viacerých nezistiteľných vstupov, ktoré by odrážali primerane možné alternatívne predpoklady, významne zmenila reálnu hodnotu, účtovná jednotka uvedie túto skutočnosť a zverejní účinok týchto zmien. Účtovná jednotka zverejní spôsob, akým sa vypočítal účinok zmeny tak, aby odrážal primerane možný alternatívny predpoklad. Na tento účel sa významnosť posudzuje s ohľadom na výsledok hospodárenia a celkové aktíva alebo celkové záväzky, alebo ak sú zmeny reálnej hodnoty vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, s ohľadom na celkovú výšku vlastného imania;
- i) pri opakujúcich a neopakujúcich sa ocenení reálnou hodnotou, ak sa maximálne a najlepšie využitie nefinančných aktív líši od jeho súčasného využitia, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a uvedie dôvod, prečo sa nefinančné aktívum využíva spôsobom, ktorý sa líši od jeho maximálneho a najlepšieho využitia.

94 Účtovná jednotka určuje vhodné triedy aktív a záväzkov na základe:

- a) povahy, vlastností a rizík aktíva alebo záväzku a
- b) úrovne hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej je ocenenie reálnou hodnotou zaradené.

Počet tried možno bude musieť byť vyšší pri oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, pretože tieto ocenenia majú väčšiu mieru neistoty a subjektivity. Určenie vhodných tried aktív a záväzkov, za ktoré sa majú zverejňovať ocenenia reálnou hodnotou, si vyžaduje úsudok. Trieda aktív a záväzkov si bude často vyžadovať väčšie rozčlenenie ako riadkové položky uvedené vo výkaze o finančnej situácii. Účtovná jednotka však poskytuje dostatočné informácie na to, aby umožnila zosúhlasenie riadkových položiek uvedených vo výkaze o finančnej situácii. Ak sa v inom štandarde IFRS špecifikuje trieda pre aktívum alebo záväzok, účtovná jednotka môže použiť túto triedu vo zverejneniach vyžadovaných v tomto IFRS, ak táto trieda spĺňa požiadavky uvedené v tomto odseku.

95 Účtovná jednotka zverejňuje svoju politiku pri určovaní toho, kedy sa predpokladá, že došlo k presunom medzi úrovňami hierarchie reálnych hodnôt v súlade s odsekom 93 písm. c) a písm. e) bod iv), a dôsledne sa ňou riadi. Politika načasovania vykazovania presunov musí byť rovnaká pre presuny do úrovni, ako aj pre presuny z úrovni. Medzi príklady politik pre určovanie načasovania presunov patria:

- a) dátum udalosti alebo zmena okolností, ktoré presun spôsobili;
  - b) začiatok obdobia vykazovania;
  - c) koniec obdobia vykazovania.
- 96 Ak účtovná jednotka prijme rozhodnutie účtovnej politiky o použití výnimky uvedenej v odseku 48, túto skutočnosť zverejňuje.
- 97 Účtovná jednotka zverejňuje vo výkaze o finančnej situácii za každú triedu aktív a záväzkov neocenených reálnou hodnotou, ale za ktoré je zverejnená reálna hodnota, informácie požadované v odseku 93 písm. b), d) a i). Účtovná jednotka však nie je povinná poskytovať kvantitatívne zverejnenia o významných nezistiteľných vstupoch použitých na oceňovanie reálnou hodnotou zaradené do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, vyžadované v odseku 93 písm. d). Pri týchto aktívach a záväzkoch účtovná jednotka nemusí poskytovať ostatné zverejnenia vyžadované v tomto štandarde IFRS.
- 98 Pri záväzku ocenenom reálnou hodnotou a emitovanom s neoddeliteľným zvýšením kreditnej kvality tretej strany emitent zverejňuje existenciu zvýšenia kreditnej kvality a či je zohľadnené v ocenení záväzku reálnou hodnotou.
- 99 Účtovná jednotka prezentuje kvantitatívne zverejnenia požadované v tomto štandarde IFRS v tabuľkovej forme, pokiaľ na to nie je vhodnejšia iná forma.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS.

<b>aktívny trh</b>	Trh, na ktorom sa uskutočňujú transakcie s aktívom alebo záväzkom s dostatočnou frekvenciou a v dostatočnom objeme na to, aby priebežne poskytoval informácie o cenách.
<b>nákladová metóda</b>	Technika oceňovania, ktorá odzrkadľuje sumu, ktorá by bola v danej dobe potrebná na nahradenie servisnej kapacity aktíva (často označovaná ako súčasné reprodukčné náklady).
<b>vstupná cena</b>	Cena zaplatená za nadobudnutie aktíva alebo prijatá za prevzatie záväzku v rámci výmennej transakcie.
<b>výstupná cena</b>	Cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo ktorá by bola zaplatená za prevod záväzku.
<b>očakávaný peňažný tok</b>	Priemer možných budúcich peňažných tokov vážený pravdepodobnosťou (t. j. stredná hodnota distribúcie).
<b>reálna hodnota</b>	Cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo ktorá by bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia.
<b>maximálne a najlepšie využitie</b>	Využitie nefinančných aktív účastníkmi trhu, ktoré by maximalizovalo hodnotu aktíva alebo súboru aktív a záväzkov (napríklad podnik), v rámci ktorých by sa aktívum použilo.
<b>výnosová metóda</b>	Techniky oceňovania, ktoré budúce sumy (napríklad peňažné toky alebo výnosy a náklady) prepočítavajú na jednu súčasnú (t. j. diskontovanú) sumu. Ocenenie reálnou hodnotou sa určuje na základe hodnoty, ktorú naznačujú aktuálne očakávania trhu týkajúce sa týchto budúcich súm.
<b>vstupy</b>	<p>Predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku, vrátane predpokladov o riziku, ako je napríklad:</p> <p>a) riziko spojené s konkrétnou technikou oceňovania použitou na ocenenie reálnou hodnotou (ako je napríklad model oceňovania); a</p> <p>b) riziko spojené so vstupmi do techniky oceňovania.</p> <p>Vstupy môžu byť zistiteľné alebo nezistiteľné.</p>
<b>vstupy úrovne 1</b>	Kótované ceny (neupravené) za identické aktíva alebo záväzky na aktívnych trhoch, ku ktorým má účtovná jednotka prístup k dátumu ocenenia.
<b>vstupy úrovne 2</b>	Vstupy iné než kótované ceny zahrnuté do úrovne 1, ktoré sú zistiteľné pre aktívum alebo záväzok buď priamo alebo nepriamo.
<b>vstupy úrovne 3</b>	Nezistiteľné vstupy pre aktívum alebo záväzok.

<b>trhová metóda</b>	Technika oceňovania, ktorá využíva ceny a iné relevantné informácie vznikajúce pri transakciách na trhu s rovnakými alebo porovnateľnými (t. j. podobnými) aktívami, záväzkami alebo súborom aktív a záväzkov, ako je napríklad podnik.
<b>trhom potvrdené vstupy</b>	Vstupy, ktoré sú odvodené primárne zo zistiteľných trhových údajov alebo potvrdené týmito údajmi koreláciou alebo inými spôsobmi.
<b>účastníci trhu</b>	<p>Kupujúci alebo predávajúci na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre aktívum alebo záväzok, ktorí spĺňajú všetky tieto vlastnosti:</p> <p>a) sú navzájom nezávislí, t. j. ide o nespriaznené osoby, ako sú definované v štandarde IAS 24, i keď sa ako vstup do ocenenia reálnou hodnotou môže použiť cena transakcie medzi spriaznenými osobami, ak má účtovná jednotka dôkaz, že sa transakcia uskutočnila za trhových podmienok;</p> <p>b) sú informovaní, majú primerané vedomosti o aktíve alebo záväzku a o transakcii s použitím všetkých dostupných informácií vrátane informácií, ktoré by bolo možné získať vynaložením úsilia s náležitou starostlivosťou, ktoré je bežné a obvyklé;</p> <p>c) sú schopní uskutočniť transakciu s aktívom alebo záväzkom;</p> <p>d) sú ochotní uskutočniť transakciu s aktívom alebo záväzkom, t. j. sú motivovaní, ale nie nútení ani inak povinní tak urobiť.</p>
<b>najvýhodnejší trh</b>	Trh, ktorý maximalizuje sumu, ktorá by sa získala predajom aktíva, alebo minimalizuje sumu, ktorá by sa zaplatila za prevod záväzku, po zohľadnení transakčných nákladov a nákladov na dopravu.
<b>riziko neplnenia</b>	Riziko, že si účtovná jednotka nesplní povinnosť. Riziko neplnenia zahŕňa – nie však nevyhnutne výlučne – vlastné úverové riziko účtovnej jednotky.
<b>zistiteľné vstupy</b>	Vstupy, ktoré sú získané použitím trhových údajov, ako sú verejne dostupné informácie o aktuálnych udalostiach alebo transakciách, a ktoré odzrkadľujú predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.
<b>riadna transakcia</b>	Transakcia, pri ktorej sa predpokladá expozícia voči trhu počas určitého obdobia pred dátumom ocenenia s cieľom umožniť marketingové činnosti, ktoré sú bežné alebo obvyklé pre transakcie s takými aktívami alebo záväzkami; nejde o vynútenú transakciu (napríklad nútenú likvidáciu alebo exekučný predaj).
<b>hlavný trh</b>	Trh s najväčším objemom a úrovňou aktivity pre dané aktívum alebo záväzok.
<b>riziková prirážka</b>	Kompenzácia požadovaná účastníkmi trhu, ktorí nie sú ochotní znášať riziko za neistotu spojenú s peňažnými tokmi súvisiacimi s aktívom alebo záväzkom. Označovaná aj ako „úprava o riziko“.
<b>transakčné náklady</b>	<p>Náklady na predaj aktíva alebo prevod záväzku na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre aktívum alebo záväzok, ktoré možno priamo priradiť vyradeniu aktíva alebo prevodu záväzku a ktoré spĺňajú obe tieto kritériá:</p> <p>a) vyplývajú priamo z transakcie a sú pre ňu nevyhnutné;</p> <p>b) účtovnej jednotke by nevznikli, ak by neprijala rozhodnutie predať aktívum alebo previesť záväzok (podobné ako náklady na predaj, ako sú definované v štandarde IFRS 5).</p>

---

<b>náklady na dopravu</b>	Náklady, ktoré by vznikli za prepravu aktíva z jeho súčasného miesta na jeho hlavný (alebo najvýhodnejší) trh.
<b>zúčtovacia jednotka</b>	Úroveň, na ktorej sa aktívum alebo záväzok v štandarde IFRS agreguje alebo rozčleňuje na účely vykazovania.
<b>nezistiteľné vstupy</b>	Vstupy, pre ktoré nie sú k dispozícii trhové údaje a ktoré sú získané použitím najlepších dostupných informácií o predpokladoch, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.



## Dodatok B

**Návod na uplatňovanie**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 99 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu IFRS.

- B1 Úsudky uplatnené v rozličných situáciách oceňovania sa môžu líšiť. V tomto dodatku sú opísané úsudky, ktoré sa môžu uplatniť, keď účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu v rozličných situáciách oceňovania.

## METÓDA OCEŇOVANIA REÁLNOU HODNOTOU

- B2 Cieľom oceňovania reálnou hodnotou je odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. Pri oceňovaní reálnou hodnotou sa vyžaduje, aby účtovná jednotka určila:

- a) konkrétne aktívum alebo záväzok, ktorý je predmetom oceňovania (v súlade so zúčtovacou jednotkou);
- b) pri nefinančnom aktíve predpoklad oceňovania, ktorý je vhodný pre ocenenie (v súlade s maximálnym a najlepším využitím);
- c) hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre toto aktívum alebo záväzok;
- d) techniku/techniky oceňovania vhodné pre ocenenie, berúc do úvahy dostupnosť údajov, pomocou ktorých pripraví vstupy, ktoré predstavujú predpoklady, ktoré by účastníci trhu použili pri stanovovaní ceny za aktívum alebo záväzok a úroveň hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej sú vstupy zaradené.

## PREDPOKLAD OCENENIA PRI NEFINANČNÝCH AKTÍVACH (ODSEKY 31 AŽ 33)

- B3 Pri oceňovaní reálnou hodnotou nefinančného aktíva používaného v kombinácii s ďalšími aktívami ako skupinou (ktorá je nainštalovaná alebo inak nakonfigurovaná na použitie) alebo v kombinácii s ďalšími aktívami a záväzkami (napríklad podnikom) závisí účinok predpokladu ocenenia od daných okolností. Napríklad:

- a) reálna hodnota aktíva môže byť rovnaká bez ohľadu na to, či sa aktívum používa samostatne alebo v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami. Mohlo by sa tak stať v prípade, keď je aktívom podnik, ktorý by účastníci trhu ďalej prevádzkovali. V takom prípade by transakcia zahŕňala ocenenie podniku ako celku. Používanie aktív ako skupiny v rámci pokračujúceho podniku by vytvorilo synergiu, ktorá by bola k dispozícii účastníkom trhu (t. j. synergia účastníkov trhu, ktorá by preto mala ovplyvniť reálnu hodnotu aktíva, ktoré sa využíva buď samostatne alebo v kombinácii s iným aktívom alebo s ďalšími aktívami a záväzkami);
- b) používanie aktíva v kombinácii s iným aktívom alebo s ďalšími aktívami a záväzkami sa môže zahrnúť do ocenenia reálnou hodnotou prostredníctvom úprav hodnoty aktíva, ktoré sa používa samostatne. Mohlo by sa tak stať v prípade, keď je aktívom stroj a ocenenie reálnou hodnotou sa určuje použitím zaznamenatej ceny za podobný stroj (nenainštalovaný ani inak nakonfigurovaný na použitie) upravenej o náklady na dopravu a inštaláciu, aby ocenenie reálnou hodnotou odrážalo súčasný stav a umiestnenie stroja (nainštalovaného a nakonfigurovaného na použitie);
- c) používanie aktíva v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami sa môže zahrnúť do ocenenia reálnou hodnotou pomocou predpokladov účastníkov trhu použitých na ocenenie aktíva reálnou hodnotou. Ak sú napríklad aktívom zásoby nedokončenej výroby, ktorá je jedinečná a účastníci trhu by premenili zásoby na hotové výrobky, reálna hodnota zásob by predpokladala, že účastníci trhu už nadobudli alebo nadobudnú akékoľvek špeciálne stroje potrebné na premenu zásob na hotové výrobky;

- d) používanie aktíva v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami sa môže zahrnúť do techniky oceňovania použitej na ocenenie aktíva reálnou hodnotou. Mohlo by sa tak stať pri použití metódy zvýšených príjmov počas viacerých rokov na ocenenie reálnej hodnoty nehmotného majetku, pretože táto technika oceňovania výslovne berie do úvahy príspevok akýchkoľvek doplnkových aktív a súvisiacich záväzkov v skupine, v rámci ktorej sa takýto nehmotný majetok má použiť;
- e) v obmedzenejších situáciách, keď účtovná jednotka používa aktívum v rámci súboru aktív, môže aktívum oceniť sumou, ktorá sa približuje k jeho reálnej hodnote pri rozdelení reálnej hodnoty súboru aktív medzi jednotlivé aktíva v súbore. Mohlo by sa tak stať, keď ocenenie zahŕňa nehnuteľný majetok a reálna hodnota zhodnoteného majetku (t. j. skupiny aktív) sa rozdeľuje medzi jeho zložky (ako je pozemok a zhodnotenia).

#### REÁLNA HODNOTA PRI PRVOTNOM ZAÚČTOVANÍ (ODSEKY 57 AŽ 60)

- B4 Pri určovaní, či sa reálna hodnota pri prvotnom zaúčtovaní rovná transakčnej cene, účtovná jednotka zohľadňuje faktory špecifické pre danú transakciu a pre dané aktívum alebo záväzok. Napríklad transakčná cena pri prvotnom zaúčtovaní nemusí predstavovať reálnu hodnotu aktíva alebo záväzku, ak je splnená ktorákoľvek z týchto podmienok:
- a) Transakcia sa uskutočňuje medzi spriaznenými osobami, hoci sa cena v rámci transakcie medzi spriaznenými osobami môže použiť ako vstup do ocenenia reálnou hodnotou, ak má účtovná jednotka dôkaz, že sa transakcia uskutočnila za trhových podmienok.
- b) Transakcia sa uskutočňuje pod nátlakom alebo je predávajúci nútený akceptovať cenu transakcie. Napríklad môže ísť o situáciu, keď má predávajúci finančné ťažkosti.
- c) Zúčtovacia jednotka, ktorú predstavuje transakčná cena, sa líši od zúčtovacej jednotky pre aktívum alebo záväzok, ktoré sú ocenené reálnou hodnotou. Môže ísť napríklad o prípad, keď aktívum alebo záväzok ocenený reálnou hodnotou je len jedným z prvkov transakcie (napríklad podniková kombinácia), transakcia zahŕňa nevyjadrené práva a výsady, ktoré sa oceňujú osobitne v súlade s iným štandardom IFRS, alebo transakčná cena zahŕňa transakčné náklady.
- d) Trh, na ktorom sa transakcia uskutočňuje, je iný než hlavný trh (alebo najvýhodnejší trh). Tieto trhy sa môžu napríklad líšiť, keď je účtovná jednotka obchodníkom, ktorý uskutočňuje transakcie so zákazníkmi na maloobchodnom trhu, ale hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre výstupnú transakciu je s inými obchodníkmi na dilerском trhu.

#### TECHNIKY OCEŇOVANIA (ODSEKY 61 AŽ 66)

##### Trhová metóda

- B5 Trhová metóda využíva ceny a iné príslušné informácie vznikajúce pri transakciách na trhu s rovnakými alebo porovnateľnými (t. j. podobnými) aktívami, záväzkami alebo súborom aktív a záväzkov, ako je napríklad podnik.
- B6 Techniky oceňovania, ktoré sú v súlade s trhovou metódou, napríklad často využívajú trhové multiplikátory odvodené zo súboru porovnateľných údajov. Multiplikátory môžu byť v intervaloch s inými multiplikátormi pre každý porovnateľný údaj. Výber vhodného multiplikátora z daného intervalu si vyžaduje úsudok zohľadňujúce kvalitatívne a kvantitatívne faktory špecifické pre ocenenie.
- B7 Techniky oceňovania, ktoré sú v súlade s trhovou metódou, zahŕňajú maticové oceňovanie. Maticové oceňovanie je matematická technika používaná najmä na oceňovanie niektorých typov finančných nástrojov, ako sú dlhové cenné papiere, bez toho, aby sa spoliehala výlučne na kótované ceny pre konkrétne cenné papiere, ale skôr sa spoliehajú na vzťah cenných papierov k iným referenčným kótovaným cenným papierom.

**Nákladová metóda**

- B8 Nákladová metóda odráža sumu, ktorá by bola v danej dobe potrebná na nahradenie servisnej kapacity aktíva (často uvádzaná ako súčasné reprodukčné náklady).
- B9 Z hľadiska predávajúceho účastníka trhu vychádza cena, ktorú by dostal za aktívum, z nákladov, ktoré by vynaložil účastník trhu, ktorý je kupujúcim, na nadobudnutie alebo vybudovanie náhradného aktíva porovnateľnej úžitkovej hodnoty upravené o zastaranie. Je to preto, že kupujúci účastník trhu by nezaplatil za aktívum viac, než je suma, ktorá by mohla nahradiť servisnú kapacitu daného aktíva. Zastaranie zahŕňa fyzické zhoršenie, funkčné (technologické) zastaranie a ekonomické (externé) zastaranie a je to širší pojem než odpisovanie na účely finančného vykazovania (rozdelenie historických nákladov) alebo na daňové účely (využitím konkrétnych dôb životnosti aktív). V mnohých prípadoch sa na oceňovanie hmotných aktív, ktoré sa používajú v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami, reálnou hodnotou používa metóda súčasných reprodukčných nákladov.

**Výnosová metóda**

- B10 Pri výnosovej metóde sa budúce sumy (napríklad peňažné toky alebo výnosy a náklady) prepočítavajú na jednu súčasnú (t. j. diskontovanú) sumu. Pri použití výnosovej metódy ocenenie reálnou hodnotou odráža aktuálne očakávania trhu týkajúce sa týchto budúcich súm.
- B11 Medzi tieto techniky oceňovania patria napríklad:
- a) techniky súčasnej hodnoty (pozri odseky B12 až B30);
  - b) modely oceňovania opcií, ako je Blackova-Scholesova-Mertonova rovnica alebo binomický model (t. j. sieťový model), ktoré zahŕňajú techniky súčasnej hodnoty, a odrážajú tak časovú hodnotu, ako aj vnútornú hodnotu opcie; a
  - c) metóda zvýšených príjmov počas viacerých rokov, ktorá sa využíva na oceňovanie nehmotného majetku reálnou hodnotou.

*Techniky súčasnej hodnoty*

- B12 V odsekoch B13 až B30 sa opisuje používanie techník súčasnej hodnoty na oceňovanie reálnou hodnotou. Uvedené odseky sa zameriavajú na techniku úprav diskontnej sadzby a techniku *očakávaných peňažných tokov* (očakávanej súčasnej hodnoty). V týchto odsekoch sa neopisuje používanie jednej konkrétnej techniky súčasnej hodnoty, ani neobmedzuje používanie techník súčasnej hodnoty na oceňovanie reálnou hodnotou na prediskutované techniky. Technika súčasnej hodnoty použitá na oceňovanie reálnou hodnotou bude závisieť od skutočností a okolností špecifických pre oceňované aktívum alebo záväzok (napríklad či možno zistiť ceny na trhu za porovnateľné aktíva alebo záväzky) a od dostupnosti dostatočných údajov.

*Zložky ocenenia súčasnou hodnotou*

- B13 Súčasná hodnota (t. j. uplatnenie výnosovej metódy) je nástroj, ktorý sa využíva na prepojenie budúcich súm (napríklad peňažných tokov alebo hodnôt) so súčasnou sumou použitím diskontnej sadzby. Ocenenie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou použitím techniky súčasnej hodnoty zachytáva všetky nasledujúce prvky z hľadiska účastníkov trhu k dátumu ocenenia:
- a) odhad budúcich peňažných tokov pre oceňované aktívum alebo záväzok;
  - b) očakávania možných odchýlok výšky a načasovania peňažných tokov predstavujúcich neistotu spojenú s peňažnými tokmi;
  - c) časovú hodnotu peňazí, ktorú predstavuje sadzba bezrizikového peňažného majetku, ktorý má dátumy splatnosti alebo trvania, ktoré sa zhodujú s obdobím, ktorého sa týkajú peňažné toky, a pre držiteľa nepredstavuje ani neistotu, pokiaľ ide o načasovanie, ani riziko neplnenia voči vlastníkovi (t. j. bezriziková úroková sadzba);

- d) cenu za znášanie neistoty spojenej s peňažnými tokmi (t. j. *riziková prirážka*);
- e) ďalšie faktory, ktoré by za daných okolností brali do úvahy účastníci trhu;
- f) pri záväzku riziko neplnenia spojené s týmto záväzkom vrátane vlastného úverového rizika účtovnej jednotky (t. j. povinnej strany).

#### **Všeobecné zásady**

- B14 Techniky súčasnej hodnoty sa líšia v tom, ako zachytávajú prvky odseku B13. Všetky nasledujúce všeobecné zásady však upravujú uplatňovanie ktorejkoľvek techniky súčasnej hodnoty používanej na oceňovanie reálnou hodnotou:
- a) Peňažné toky a diskontné sadzby by mali odrážať predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.
  - b) Peňažné toky a diskontné sadzby by mali brať do úvahy len tie faktory, ktoré možno pripísať oceňovanému aktívu alebo záväzku.
  - c) Diskontné sadzby by mali odrážať predpoklady, ktoré sú v súlade s predpokladmi spojenými s peňažnými tokmi, aby sa predišlo duplicitnému započítaniu alebo zanedbaniu účinkov rizikových faktorov. Keď sa napríklad používajú zmluvné peňažné toky úveru (t. j. technika úpravy diskontnej sadzby), je vhodná diskontná sadzba, ktorá odráža neistotu očakávaní týkajúcich sa budúcich neplnení. Tá istá sadzba by sa nemala použiť, keď sa používajú očakávané (t. j. pravdepodobnosťou vážené) peňažné toky (t. j. technika očakávanej súčasnej hodnoty), pretože očakávané peňažné toky už odrážajú predpoklady týkajúce sa neistoty budúcich neplnení. Namiesto toho by sa mala použiť diskontná sadzba, ktorá je úmerná riziku spojenému s očakávanými peňažnými tokmi.
  - d) Predpoklady týkajúce sa peňažných tokov a diskontných sadzieb by mali byť interne konzistentné. Napríklad nominálne peňažné toky, ktoré zahŕňajú účinok inflácie, by sa mali diskontovať sadzbou, ktorá zahŕňa účinok inflácie. Nominálna bezriziková úroková sadzba zahŕňa účinok inflácie. Reálne peňažné toky, ktoré neobsahujú účinok inflácie, by sa mali diskontovať sadzbou, ktorá nezahŕňa účinok inflácie. Podobne by sa mali peňažné toky po zdanení diskontovať diskontnou sadzbou po zdanení. Peňažné toky pred zdanením by sa mali diskontovať sadzbou v súlade s týmito peňažnými tokmi.
  - e) Diskontné sadzby by mali byť v súlade so základnými ekonomickými faktormi meny, v ktorej sú peňažné toky denominované.

#### **Riziko a neistota**

- B15 Oceňovanie reálnou hodnotou využívajúce techniky súčasnej hodnoty sa robí za podmienok neistoty, pretože použité peňažné toky sú skôr odhady než známe sumy. V mnohých prípadoch je neistá výška aj načasovanie peňažných tokov. Dokonca aj zmluvne pevne stanovené sumy, ako sú splátky úveru, sú neisté, ak existuje riziko neplnenia.
- B16 Účastníci trhu vo všeobecnosti požadujú kompenzáciu (t. j. *rizikovú prirážku*) za to, že znášajú neistotu spojenú s peňažnými tokmi súvisiacimi s aktívom alebo záväzkom. Ocenenie reálnou hodnotou by malo zahŕňať rizikovú prirážku, ktorá odzrkadľuje sumu, ktorú by požadovali účastníci trhu ako kompenzáciu za neistotu spojenú s peňažnými tokmi. Inak by ocenenie nepredstavovalo reálnu hodnotu verne. V niektorých prípadoch by mohlo byť ťažké určiť vhodnú rizikovú prirážku. Samotný stupeň náročnosti však nie je dostatočným dôvodom na vylúčenie rizikovej prirážky.
- B17 Techniky súčasnej hodnoty sa líšia v tom, ako sa v nich robí úprava o riziko a aký typ peňažných tokov používajú. Napríklad:
- a) Technika úpravy diskontnej sadzby (pozri odseky B18 až B22) využíva diskontnú sadzbu upravenú o riziko a zmluvné, prislúbené alebo najpravdepodobnejšie peňažné toky.

- b) Metóda 1 techniky očakávanej súčasnej hodnoty (pozri odsek B25) využíva očakávané peňažné toky upravené o riziko a bezrizikovú sadzbu.
- c) Metóda 2 techniky očakávanej súčasnej hodnoty (pozri odsek B26) využíva očakávané peňažné toky, ktoré nie sú upravené o riziko a diskontnú sadzbu, ktorá zahŕňa rizikovú prirážku, ktorú požadujú účastníci trhu. Táto sadzba sa líši od sadzby použitej pri technike úpravy diskontnej sadzby.

#### **Technika úpravy diskontnej sadzby**

- B18 Technika úpravy diskontnej sadzby využíva jeden súbor peňažných tokov z celej škály možných odhadovaných súm, či už zmluvných alebo prisľúbených (ako je to v prípade dlhopisov) alebo najpravdepodobnejších peňažných tokov. Tieto peňažné toky sú vo všetkých prípadoch podmienené výskytom určitých špecifických udalostí (napríklad zmluvné alebo prisľúbené peňažné toky v prípade dlhopisu sú podmienené neexistenciou zlyhania zo strany dlžníka). Diskontná sadzba použitá pri technike úpravy diskontnej sadzby je odvodená zo zaznamenaných mier návratnosti pri porovnateľných aktívach alebo záväzkoch, s ktorými sa obchoduje na trhu. Preto sa zmluvné, prisľúbené alebo najpravdepodobnejšie peňažné toky diskontujú zaznamenanými alebo odhadovanými trhovými sadzbami pre takéto podmienené peňažné toky (t. j. trhovou mierou návratnosti).
- B19 Technika úpravy diskontnej sadzby si vyžaduje analýzu údajov z trhu o porovnateľných aktívach alebo záväzkoch. Porovnateľnosť sa potvrdzuje posúdením povahy peňažných tokov (napríklad či sú peňažné toky zmluvné alebo nezmluvné a či budú pravdepodobne reagovať podobne na zmeny hospodárskych podmienok), ako aj ostatných faktorov (napríklad úverovej bonity, kolaterálu, trvania, obmedzujúcich opatrení a likvidity). Alternatívne, ak jedno porovnateľné aktívum alebo záväzok verne neodráža riziko súvisiace s peňažnými tokmi spojenými s oceňovaným aktívom alebo záväzkom, môže byť možné odvodiť diskontnú sadzbu použitím údajov o niekoľkých porovnateľných aktívach alebo záväzkoch spolu s bezrizikovou výnosovou krivkou (t. j. použitím prístupu „hromadenia“).
- B20 Na znázornenie prístupu hromadenia predpokladajme, že aktívom A je zmluvné právo na získanie 800 MJ<sup>(57)</sup> v jednom roku (t. j. neexistuje žiadna časová neistota). Existuje rozvinutý trh pre porovnateľné aktíva a existujú dostupné informácie o týchto aktívach vrátane informácií o cene. Z týchto porovnateľných aktív:
- a) aktívum B je zmluvné právo na získanie 1 200 MJ v jednom roku a má trhovú cenu 1 083 MJ. Implikovaná ročná miera návratnosti (t. j. ročná trhová miera návratnosti) je teda 10,8 percenta  $[(1\ 200\ \text{MJ}/1\ 083\ \text{MJ}) - 1]$ ;
- b) aktívum C je zmluvné právo na získanie 700 MJ v dvoch rokoch a má trhovú cenu 566 MJ. Implikovaná ročná miera návratnosti (t. j. dvojročná trhová miera návratnosti) je teda 11,2 percenta  $[(700\ \text{MJ}/566\ \text{MJ})^{0,5} - 1]$ ;
- c) všetky tri aktíva sú porovnateľné, pokiaľ ide o riziko (t. j. rozptýlenie možných splátok a úveru).
- B21 Na základe porovnania načasovania zmluvných platieb, ktoré sa majú prijať za aktívum A a načasovania pre aktívum B a aktívum C (t. j. jeden rok pre aktívum B verzus dva roky pre aktívum C) sa aktívum B považuje za porovnateľnejšie voči aktívu A. Použitím zmluvnej platby, ktorá sa má prijať za aktívum A (800 MJ) a ročnou trhovou mierou odvodenou z aktíva B (10,8 percenta) je reálna hodnota aktíva A 722 MJ  $(800\ \text{MJ}/1,108)$ . Alternatívne, v prípade neexistencie dostupných trhových informácií o aktíve B sa ročná trhová miera môže odvodiť z aktíva C použitím princípu hromadenia. V takom prípade dvojročná trhová miera, ktorú naznačuje aktívum C (11,2 percenta) by sa upravila na ročnú trhovú mieru použitím časovej štruktúry bezrizikovej výnosovej krivky. Na určenie, či sú rizikové prirážky za ročné a dvojročné aktíva rovnaké, môžu byť potrebné doplňujúce informácie a analýza. Ak sa zistí, že rizikové prirážky za ročné a dvojročné aktíva nie sú rovnaké, dvojročná trhová miera návratnosti sa upraví o tento účinok.
- B22 Keď sa technika úpravy diskontnej sadzby uplatňuje na pevne stanovené príjmy alebo platby, úprava o riziko súvisiace s peňažnými tokmi spojenými s oceňovaným aktívom alebo záväzkom je zahrnutá v diskontnej sadzbe. Pri niektorých uplatneniach techniky úpravy diskontnej sadzby na peňažné toky, ktoré nie sú pevne stanovenými príjmami alebo platbami, môže byť potrebná úprava peňažných tokov na dosiahnutie porovnateľnosti so zaznamenaným aktívom alebo záväzkom, z ktorých je diskontná sadzba odvodená.

<sup>(57)</sup> V tomto štandarde IFRS sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (MJ).

**Technika očakávanej súčasnej hodnoty**

- B23 Technika očakávanej súčasnej hodnoty využíva ako východisko súbor peňažných tokov, ktoré predstavujú priemer všetkých možných budúcich peňažných tokov (t. j. očakávaných peňažných tokov) vážený pravdepodobnosťou. Výsledný odhad je zhodný s očakávanou hodnotou, ktorá je v štatistickom vyjadrení váženým priemerom možných hodnôt diskkrétnej náhodnej premennej s príslušnými pravdepodobnosťami ako váhami. Keďže všetky možné peňažné toky sú vážené pravdepodobnosťou, výsledný očakávaný peňažný tok nie je podmienený výskytom akejkoľvek konkrétnej udalosti (na rozdiel od peňažných tokov použitých pri technike úpravy diskontnej sadzby).
- B24 Pri uskutočnení investičného rozhodnutia by účastníci trhu, ktorí nie sú ochotní znášať riziko, brali do úvahy riziko, že sa skutočné peňažné toky môžu líšiť od očakávaných peňažných tokov. V teórii portfólia sa rozlišujú dva druhy rizík:
- a) nesystematické (diverzifikovateľné) riziko, ktoré je rizikom špecifickým pre konkrétne aktívum alebo záväzok;
- b) systematické (nediverzifikovateľné) riziko, ktoré je bežným rizikom, ktoré aktívum alebo záväzok zdieľajú s ostatnými položkami diverzifikovaného portfólia.
- V teórii portfólia sa uvádza, že na trhu, ktorý je v rovnováhe, bude účastníkom trhu poskytnutá kompenzácia len za znášanie systematického rizika spojeného s peňažnými tokmi. (Na trhoch, ktoré nie sú efektívne alebo nie sú v rovnováhe, môžu byť dostupné aj iné formy návratu alebo kompenzácie.)
- B25 Podľa metódy 1 techniky očakávanej súčasnej hodnoty sa očakávané peňažné toky aktíva upravujú o systematické (t. j. trhové) riziko po odpočítaní hotovostnej rizikovej prirážky (t. j. očakávané peňažné toky upravené o riziko). Tieto očakávané peňažné toky upravené o riziko predstavujú peňažný tok zodpovedajúci istote, ktorý je diskontovaný bezrizikovou úrokovou sadzbou. Peňažný tok zodpovedajúci istote znamená očakávaný peňažný tok (v zmysle definície) upravený o riziko, takže účastníkovi trhu je jedno, či bude obchodovať a vymeniť určitý peňažný tok za očakávaný peňažný tok. Keď bol napríklad účastník trhu ochotný vymeniť očakávaný peňažný tok 1 200 MJ za určitý peňažný tok 1 000 MJ, 1 000 MJ predstavuje ekvivalent istoty 1 200 MJ (t. j. 200 MJ by predstavovali hotovostnú rizikovú prirážku). V takom prípade by účastníkovi trhu bolo jedno, aké aktívum má v držbe.
- B26 Naopak, pri metóde 2 techniky očakávanej súčasnej hodnoty sa upravuje o systematické (t. j. trhové) riziko uplatnením rizikovej prirážky na bezrizikovú úrokovú sadzbu. Preto sa očakávané peňažné toky diskontujú sadzbou, ktorá zodpovedá očakávanej sadzbe spojenj s peňažnými tokmi váženými pravdepodobnosťou (t. j. očakávanej miere návratnosti). Modely, ktoré sa používajú na stanovovanie cien rizikových aktív, ako je model oceňovania kapitálových aktív, sa môžu použiť na odhad očakávanej miery návratnosti. Keďže diskontná sadzba použitá v technike úpravy diskontnej sadzby je miera návratnosti týkajúca sa podmienených peňažných tokov, bude pravdepodobne vyššia, než je diskontná sadzba použitá v metóde 2 techniky očakávanej súčasnej hodnoty, ktorá je očakávanou mierou návratnosti týkajúcou sa očakávaných peňažných tokov alebo peňažných tokov vážených pravdepodobnosťou.
- B27 Na znázornenie metódy 1 a metódy 2 predpokladajme, že pri aktíve sa očakávajú peňažné toky 780 MJ v jednom roku určené na základe možných peňažných tokov a pravdepodobností uvedených ďalej v texte. Uplatniteľná bezriziková úroková sadzba pre peňažné toky v časovom horizonte jedného roka je 5 percent a prirážka za systematické riziko pre aktívum s rovnakým rizikovým profilom je vo výške 3 percent.

Možné peňažné toky	Pravdepodobnosť	Peňažné toky vážené pravdepodobnosťou
500 MJ	15 %	75 MJ
800 MJ	60 %	480 MJ
900 MJ	25 %	225 MJ
Očakávané peňažné toky		780 MJ



- B28 V tomto jednoduchom znázornení predstavujú očakávané peňažné toky (780 MJ) priemer troch možných výsledkov vážený pravdepodobnosťou. V realistickejších situáciách by mohlo byť veľa možných výsledkov. Na uplatnenie techniky očakávanej súčasnej hodnoty však netreba vždy brať do úvahy rozdelenie všetkých možných peňažných tokov použitím zložitých modelov a techník. Skôr by mohlo byť možné vypracovať obmedzený počet samostatných scenárov a pravdepodobností, ktoré zachytávajú celý rad možných peňažných tokov. Účtovná jednotka môže napríklad použiť realizované peňažné toky za niektoré relevantné uplynulé obdobie upravené o zmeny okolností, ku ktorým došlo následne (napríklad zmeny externých faktorov vrátane ekonomických alebo trhových podmienok, trendov v odvetví a hospodársku súťaž, ako aj zmeny vnútorných faktorov, ktoré ovplyvňujú účtovnú jednotku konkrétnejšie), berúc do úvahy predpoklady účastníkov trhu.
- B29 Teoreticky je súčasná hodnota (t. j. reálna hodnota) peňažných tokov aktíva rovnaká bez ohľadu na to, či sa použije metóda 1 alebo metóda 2, a to:
- a) Pri použití metódy 1 sa očakávané peňažné toky upravujú o systematické (t. j. trhové) riziko. Pri neexistencii údajov z trhu, ktoré by priamo naznačovali výšku úpravy o riziko, by sa takáto úprava mohla odvodiť z modelu oceňovania aktív použitím koncepcie ekvivalentov istoty. Úprava rizika (t. j. hotovostná riziková prirážka 22 MJ) by sa mohla napríklad určiť použitím prirážky za systematické riziko vo výške 3 percentá ( $780 \text{ MJ} - [780 \text{ MJ} \times (1,05/1,08)]$ ), výsledkom čoho je sú očakávané peňažné toky upravené o riziko vo výške 758 MJ ( $780 \text{ MJ} - 22 \text{ MJ}$ ). 758 MJ je ekvivalent istoty 780 MJ a je diskontovaný bezrizikovou úrokovou sadzbou (5 percent). Súčasná hodnota (t. j. reálna hodnota) aktíva je 722 MJ (758 MJ/1,05).
- b) Pri použití metódy 2 nie sú očakávané peňažné toky upravené o systematické (t. j. trhové) riziko. Úprava o toto riziko je namiesto toho zahrnutá v diskontnej sadzbe. Očakávané peňažné toky sa preto diskontujú očakávanou sadzbou návratnosti 8 percent (t. j. 5-percentná bezriziková úroková sadzba plus 3-percentná prirážka za systematické riziko). Súčasná hodnota (t. j. reálna hodnota) aktíva je 722 MJ (780 MJ/1,08).
- B30 Pri použití techniky očakávanej súčasnej hodnoty na oceňovanie reálnou hodnotou sa môže použiť buď metóda 1 alebo metóda 2. Výber metódy 1 alebo metódy 2 bude závisieť od skutočností a okolností špecifických pre oceňované aktívum alebo záväzok, pokiaľ sú k dispozícii dostatočné údaje a uplatnia sa úsudky.

UPLATŇOVANIE TECHNÍK SÚČASNEJ HODNOTY NA ZÁVÄZKY A VLASTNÉ NÁSTROJE VLASTNÉHO IMANIA ÚČTOVNEJ JEDNOTKY, KTORÉ NEMAJÚ V DRŽBE INÉ STRANY AKO AKTÍVA (ODSEKY 40 A 41)

- B31 Pri použití techniky súčasnej hodnoty na ocenenie reálnej hodnoty záväzku, ktorý nemá v držbe iná strana ako aktívum (napríklad záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky), účtovná jednotka okrem iného odhadne budúce výdavky peňažných prostriedkov, ktoré by účastníci trhu očakávali pri plnení povinnosti. Tieto budúce výdavky peňažných prostriedkov musia zahŕňať očakávania účastníkov trhu, pokiaľ ide o náklady na splnenie povinnosti a kompenzáciu, ktorú by účastník trhu požadoval za prevzatie povinnosti. Takáto kompenzácia zahŕňa výnosy, ktoré by účastník trhu očakával pri:
- a) prevzatí činnosti (t. j. hodnotu splnenia povinnosti, napríklad použitím zdrojov, ktoré by sa mohli použiť na iné činnosti) a
- b) prevzatí rizika spojeného s povinnosťou (t. j. riziková prirážka, ktorá odzrkadľuje riziko, že skutočné výdavky peňažných prostriedkov by sa mohli líšiť od očakávaných výdavkov peňažných prostriedkov; pozri odsek B33).
- B32 Nefinančný záväzok napríklad neobsahuje zmluvnú mieru návratnosti a neexistuje zistiteľný trhový výnos pre tento záväzok. V niektorých prípadoch nebude možné zložky výnosov, ktoré by účastníci trhu požadovali, od seba odlíšiť (napríklad keď sa použije cena, ktorú by nezávislý dodávateľ účtoval na základe pevne stanoveného poplatku). V iných prípadoch bude účtovná jednotka musieť odhadnúť tieto zložky osobitne (napríklad pri použití ceny, ktorú by účtoval nezávislý dodávateľ pomocou metódy zvýšených nákladov, pretože dodávateľ by v takom prípade neznášal riziko budúcich zmien nákladov).

B33 Účtovná jednotka môže zahrnúť rizikovú prírážku do ocenenia reálnej hodnoty záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky, ktorý nemá v držbe iná strana ako aktívum, jedným z týchto spôsobov:

- a) úpravou peňažných tokov (t. j. zvýšením sumy výdavkov peňažných prostriedkov) alebo
- b) úpravou sadzby použitej na diskontovanie budúcich peňažných tokov na ich súčasné hodnoty (t. j. znížením diskontnej sadzby).

Účtovná jednotka zabezpečuje, aby duplicitne nezapočítala alebo nevynechala úpravy o riziko. Ak sa odhady peňažných tokov napríklad zvýšia, aby zohľadňovali kompenzáciu za prevzatie rizika spojeného s povinnosťou, diskontná sadzba by sa nemala upraviť tak, aby zohľadňovala toto riziko.

#### VSTUPY DO TECHNÍK OCEŇOVANIA (ODSEKY 67 AŽ 71)

B34 Medzi príklady trhov, na ktorých možno zistiť vstupy pre niektoré aktíva a záväzky (napríklad finančné nástroje), patria:

- a) *Devízové trhy.* Na devízovom trhu sú záverečné ceny ľahko dostupné a vo všeobecnosti predstavujú reálnu hodnotu. Príkladom takéhoto trhu je Londýnska burza cenných papierov (London Stock Exchange).
- b) *Dílerské trhy.* Na dílerskom trhu sú díleri pripravení obchodovať (či už kupovať alebo predávať na vlastný účet), čím dodávajú likviditu používaním vlastného kapitálu na držbu zásob položiek, pre ktoré vytvárajú trh. Obvykle sú ceny ponuky a ceny dopytu (predstavujúce cenu, za ktorú je obchodník ochotný kúpiť, resp. cenu, za ktorú je ochotný predať) ľahšie dostupné ako záverečné ceny. Mimoburzové trhy (za ktoré sa ceny zverejňujú) sú dílerskými tržmi. Dílerské trhy existujú aj pre niektoré aktíva a záväzky vrátane niektorých finančných nástrojov, komodít a hmotných aktív (napríklad použité zariadenie).
- c) *Trhy so sprostredkovanými obchodmi.* Na trhu so sprostredkovanými obchodmi sa sprostredkovatelia snažia spárovať kupujúcich a predávajúcich, ale nie sú pripravení obchodovať na vlastný účet. Inými slovami, sprostredkovatelia nevyužívajú svoj vlastný kapitál na držbu zásoby položiek, pre ktoré vytvárajú trh. Sprostredkovateľ pozná ceny ponuky a dopytu príslušných strán, ale jednotlivé strany obvykle nie sú informované o cenových požiadavkách druhej strany. Ceny za uskutočnené transakcie sú niekedy k dispozícii. Medzi trhy so sprostredkovanými obchodmi patria elektronické komunikačné siete, na ktorých sa ponuky na kúpu párujú s ponukami na predaj, a realitné trhy s komerčnými nehnuteľnosťami a nehnuteľnosťami na bývanie.
- d) *Organizované trhy.* Na organizovaných trhoch sa transakcie – tak prvotné, ako aj transakcie ďalšieho predaja – dohadujú nezávisle bez sprostredkovateľa. O týchto transakciách je verejne dostupných len málo informácií.

#### HIERARCHIA REÁLNYCH HODNÔT (ODSEKY 72 AŽ 90)

##### Vstupy úrovne 2 (odseky 81 až 85)

B35 Medzi vstupy úrovne 2 pre konkrétne aktíva a záväzky patria napríklad:

- a) *Úrokové swapy s prijatým pevným, plateným premenlivým úrokom založeným na swapovej sadzbe London Interbank Offered Rate (LIBOR).* Swapová sadzba LIBOR by bola vstupom úrovne 2, ak by bola táto sadzba zistiteľná v bežne stanovených intervaloch v podstate počas celého obdobia trvania swapu.
- b) *Úrokové swapy s prijatým pevným, plateným premenlivým úrokom založeným na výnosovej krivke denominované v cudzej mene.* Swapová sadzba založená na výnosovej krivke denominovaná v cudzej mene by bola vstupom úrovne 2, ak by bola táto sadzba zistiteľná v bežne stanovených intervaloch v podstate počas celého obdobia trvania swapu. Bolo by to tak v prípade, ak je doba trvania swapu 10 rokov a táto sadzba sa dá zistiť v bežne stanovených intervaloch po dobu 9 rokov za predpokladu, že akákoľvek prípadná extrapolácia výnosovej krivky na 10. rok by nebola pre ocenenie swapu ako celku reálnou hodnotou významná.

- c) *Úrokové swapy s prijatým pevným, plateným premenlivým úrokom založeným na základnej úrokovej sadzbe konkrétnej banky.* Vstupom úrovne 2 by bola základná úroková sadzba banky odvodená pomocou extrapolácie, ak extrapolované hodnoty potvrdzujú údaje zistiteľné na trhu, napríklad pomocou korelácie s úrokovou sadzbou, ktorú možno zistiť v podstate počas celého obdobia trvania swapu.
- d) *Trojročná opcia na akcie obchodovateľné na burze.* Vstupom úrovne 2 by bola implikovaná volatilita akcií odvodená pomocou extrapolácie na 3. rok, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- i) dajú sa zistiť ceny za ročné a dvojročné opcie na akcie;
  - ii) extrapolovanú implikovanú volatilitu trojročnej opcie potvrdzujú údaje zistiteľné na trhu v podstate počas celého obdobia trvania opcie.
- V takom prípade by sa implikovaná volatilita mohla odvodiť extrapoláciou z implikovanej volatility ročných a dvojročných opcií na akcie a potvrdená implikovaná volatilita trojročných opcií na porovnateľné akcie účtovných jednotiek pod podmienkou, že sa preukáže korelácia s ročnými a dvojročnými implikovanými volatilitami.
- e) *Licenčná dohoda.* Pri licenčnej dohode, ktorá je nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie a ktorú nedávno dohodla nadobudnutá účtovná jednotka (zmluvná strana účtovnej dohody) s nespriaznenou osobou, by vstupom úrovne 2 bola sadzba licenčného poplatku uvedená v zmluve s nespriaznenou stranou pri vzniku dohody.
- f) *Zásoby hotových výrobkov v maloobchodnej prevádzke.* Pri zásobách hotových výrobkov, ktoré sú nadobudnuté v podnikovej kombinácii, by vstupom úrovne 2 bola buď cena pre zákazníkov na maloobchodnom trhu alebo cena pre maloobchodníkov na veľkoobchodnom trhu upravená o rozdiely medzi stavom a umiestnením položky zásob a porovnateľných (t. j. podobných) položiek zásob, aby ocenenie reálnou hodnotou odrážalo cenu, ktorú by získali v rámci transakcie predaja zásob inému maloobchodníkovi, ktorý by vynaložil potrebné úsilie na dokončenie predaja. Z koncepčného hľadiska bude ocenenie reálnou hodnotou rovnaké bez ohľadu na to, či sa urobia úpravy maloobchodnej ceny (v smere dodávateľského reťazca) alebo veľkoobchodnej ceny (proti smeru dodávateľského reťazca). Vo všeobecnosti by sa na ocenenie reálnou hodnotou mala použiť cena, ktorá vyžaduje minimálne subjektívne úpravy.
- g) *Budova, ktorá je vlastnená a používa sa.* Vstupom úrovne 2 by bola cena za štvorcový meter budovy (oceňovací multiplikátor) odvodená z údajov zistiteľných na trhu, napríklad multiplikátory odvodené z cien zaznamenaných transakcií s porovnateľnými (t. j. podobnými) budovami nachádzajúcimi sa v podobných lokalitách.
- h) *Peňazotvorná jednotka.* Vstupom úrovne 2 by bol oceňovací multiplikátor (napríklad multiplikátor príjmov alebo výnosov alebo podobného ukazovateľa výkonnosti) odvodený z údajov zistiteľných na trhu, napríklad multiplikátory odvodené z cien zaznamenaných transakcií s porovnateľnými (t. j. podobnými) podnikmi berúc do úvahy prevádzkové, trhové, finančné a nefinančné faktory.

### Vstupy úrovne 3 (odseky 86 až 90)

B36 Medzi vstupy úrovne 3 pre konkrétne aktíva a záväzky patria napríklad:

- a) *Dlhodobé menové swapy.* Vstupom úrovne 3 by bola úroková sadzba v konkrétnej mene, ktorú nemožno zistiť a nemožno potvrdiť údajmi zistiteľnými na trhu v bežne stanovených intervaloch alebo inak v podstate počas celého obdobia trvania menového swapu. Úrokové sadzby menového swapu sú swapové sadzby vypočítané z výnosových kriviek príslušných krajín.
- b) *Trojročná opcia na akcie obchodovateľné na burze.* Vstupom úrovne 3 by bola historická volatilita, t. j. volatilita akcií odvodená z historických cien akcií. Historická volatilita obvykle nepredstavuje súčasné očakávania účastníkov trhu týkajúce sa budúcej volatility, dokonca ani v prípade, keď je to jediná dostupná informácia pre stanovenie ceny opcie.
- c) *Úrokové swapy.* Vstupom úrovne 3 by bola úprava na strednú trhovou (nezáväznú) cenu určenú vzájomnou dohodou za swap získanú použitím údajov, ktorá sa nedá priamo zistiť a nemožno ju inak potvrdiť údajmi zistiteľnými na trhu.

- d) *Závazok vyplývajúci z ukončenia prevádzky prevzatý v podnikovej kombinácii.* Vstupom úrovne 3 by bol aktuálny odhad použitím vlastných údajov účtovnej jednotky o budúcich výdavkoch peňažných prostriedkov, ktoré sa majú zaplatiť na splnenie povinností (vrátane očakávaní účastníkov trhu týkajúcich sa nákladov na splnenie povinností a kompenzácie, ktorú by účastník trhu požadoval za prevzatie povinností demontovať aktívum), ak neexistujú žiadne primerane dostupné informácie, ktoré by naznačovali, že by účastníci trhu použili iné predpoklady. Vstup úrovne 3 by sa použil pri technike súčasnej hodnoty spolu s ostatnými vstupmi, napríklad súčasnou bezrizikovou úrokovou sadzbou alebo úverovo upravenou bezrizikovou sadzbou, ak sa účinok úverovej bonity na reálnu hodnotu záväzku zohľadňuje v diskontnej sadzbe, a nie v odhade budúcich výdavkov peňažných prostriedkov.
- e) *Peňazotvorná jednotka.* Vstupom úrovne 3 by bola finančná prognóza (napríklad peňažných tokov alebo výsledku hospodárenia) vypracovaná pomocou vlastných údajov účtovnej jednotky, ak neexistujú žiadne primerane dostupné informácie, ktoré by naznačovali, že by účastníci trhu použili iné predpoklady.

#### OCEŇOVANIE REÁLNOU HODNOTOU PRI VÝZNAMNOM POKLESE OBJEMU ALEBO ÚROVNE ČINNOSTI S AKTÍVOM ALEBO ZÁVÄZKOM

B37 Na reálnu hodnotu aktíva alebo záväzku môže mať vplyv, keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s týmto aktívom alebo záväzkom v porovnaní s bežnou trhovou činnosťou s týmto aktívom alebo záväzkom (alebo podobnými aktívami alebo záväzkami). Na určenie toho, či na základe dostupných dôkazov došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s daným aktívom alebo záväzkom, účtovná jednotka zhodnotí význam a relevantnosť faktorov, ako napríklad:

- a) je málo nových transakcií;
- b) kotácie cien sa nezostavujú použitím aktuálnych informácií;
- c) kotácie cien sa značne líšia buď v priebehu času alebo medzi tvorcami trhov (napríklad medzi niektorými trhmi so sprostredkovanými obchodmi);
- d) indexy, ktoré predtým vykazovali vysokú koreláciu s reálnymi hodnotami aktíva alebo záväzku, preukázateľne nevykazujú koreláciu s nedávnymi ukazovateľmi reálnej hodnoty daného aktíva alebo záväzku;
- e) došlo k výraznému zvýšeniu prírážok za predpokladané riziko likvidity, výnosov alebo ukazovateľov výkonnosti (ako sú miera nesplácania dlhov alebo závažnosť strát) pri zaznamenaných transakciách alebo kótovaných cenách v porovnaní s odhadom účtovnej jednotky o očakávaných peňažných tokoch, berúc do úvahy všetky údaje dostupné na trhu o úverom riziku pre dané aktívum alebo záväzok a ďalších rizikách naplnenia;
- f) existuje široké pásmo ponuka – dopyt alebo významné rozšírenie pásma ponuka – dopyt;
- g) existuje významný pokles činnosti alebo neexistuje trh pre nové emisie (t. j. primárny trh) pre aktívum alebo záväzok alebo podobné aktíva alebo záväzky;
- h) len málo informácií (napríklad o transakciách, ktoré sa uskutočňujú na organizovanom trhu) je verejne dostupných.

B38 Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s týmto aktívom alebo záväzkom v porovnaní s bežnou trhovou činnosťou s týmto aktívom alebo záväzkom (alebo podobnými aktívami alebo záväzkami), je potrebná ďalšia analýza transakcií alebo kótovaných cien. Samotný pokles objemu alebo úrovne činnosti nemusí znamenať, že transakčná cena alebo kótovaná cena nepredstavujú reálnu hodnotu alebo že transakcia na danom trhu nie je riadna. Keď však účtovná jednotka zistí, že transakcia alebo kótovaná cena nepredstavuje reálnu hodnotu (napríklad môžu existovať transakcie, ktoré nie sú riadne), bude potrebná úprava transakcií alebo kótovaných cien, ak účtovná jednotka použije tieto ceny ako základ pre oceňovanie reálnou hodnotou a táto úprava môže byť významná pre ocenenie reálnou hodnotou ako celok. Úpravy môžu byť potrebné aj za iných okolností (napríklad keď si cena za podobné aktívum vyžaduje významnú úpravu, aby bola porovnateľná s oceňovaným aktívom alebo keď je cena zastaraná).

- B39 V tomto štandarde IFRS sa nepredpisuje metodika pre uskutočňovanie významných úprav transakcií alebo kótovaných cien. Pre diskusiu k používaniu techník oceňovania pri oceňovaní reálnou hodnotou pozri odseky 61 až 66 a odseky B5 až B11. Bez ohľadu na použitú techniku oceňovania účtovná jednotka zahrňuje vhodné úpravy o riziká vrátane rizikovej prirážky odrážajúcej sumu, ktorú by účastníci trhu požadovali ako kompenzáciu za neistotu spojenú s peňažnými tokmi súvisiacimi s aktívom alebo záväzkom (pozri odsek B17). Inak ocenenie nepredstavuje reálnu hodnotu verne. V niektorých prípadoch by mohlo byť ťažké určiť vhodnú úpravu o riziko. Samotný stupeň obtiažnosti však nie je dostatočným dôvodom na vylúčenie úpravy o riziko. Úprava o riziko musí odrážať riadnu transakciu medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.
- B40 Keď dôjde k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s aktívom alebo záväzkom, môže byť vhodná zmena techniky oceňovania alebo použitie kombinovaných techník oceňovania (napríklad použitie trhovej metódy a techniky súčasnej hodnoty). Pri vážení náznakov reálnej hodnoty, ktoré sú výsledkom použitia kombinovaných techník oceňovania, posudzuje účtovná jednotka primeranosť intervalu oceňovania reálnou hodnotou. Cieľom je určiť bod z intervalu hodnôt, ktorý najlepšie zodpovedá reálnej hodnote za bežných trhových podmienok. Široký interval oceňovania reálnou hodnotou môže naznačovať, že je potrebná ďalšia analýza.
- B41 Dokonca aj keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne s aktívom alebo záväzkom, cieľ oceňovania reálnou hodnotou ostáva rovnaký. Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo by sa zaplatila za prevod záväzku pri riadnej transakcii (t. j. nie pri nútenej likvidácii alebo exekučnom predaji) medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.
- B42 Odhad ceny, za ktorú by účastníci trhu boli ochotní uskutočniť transakciu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok, keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s aktívom alebo záväzkom, závisí od skutočností a okolností k dátumu ocenenia a vyžaduje si úsudok. Zámer účtovnej jednotky vlastniť aktívum alebo vyrovnať alebo inak splniť záväzok nie je pri oceňovaní reálnou hodnotou dôležitý, pretože oceňovanie reálnou hodnotou je trhové oceňovanie, a nie oceňovanie na úrovni individuálnej účtovnej jednotky.

*Identifikácia transakcií, ktoré nie sú riadne*

- B43 Určenie toho, či je transakcia riadna (alebo nie je riadna), je ťažšie, ak došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s aktívom alebo záväzkom v porovnaní s bežnou trhovou činnosťou s aktívom alebo záväzkom (alebo podobnými aktívami alebo záväzkami). Za takých okolností nie je vhodné dospieť k záveru, že všetky transakcie na tomto trhu nie sú riadne (t. j. nútená likvidácia alebo exekučný predaj). Medzi okolnosti, ktoré môžu naznačovať, že transakcia nie je riadna, patria:
- a) Neexistovalo primerané pôsobenie na trhu počas určitého obdobia pred dátumom ocenenia, ktoré by umožnilo marketingové činnosti, ktoré sú bežné alebo obvyklé pre transakcie s takýmito aktívami alebo záväzkami za súčasných trhových podmienok.
  - b) Existovalo bežné a obvyklé marketingové obdobie, ale predávajúci ponúkol aktívum alebo záväzok jedinému účastníkovi trhu.
  - c) Predávajúci je v konkurze alebo v nútenej správe alebo mu konkurz alebo nútená správa hrozí (t. j. predávajúci má ťažkosti).
  - d) Predávajúci bol povinný predať, aby splnil regulačné alebo právne požiadavky (t. j. predávajúci bol nútený).
  - e) Transakčná cena je v porovnaní s ostatnými nedávnymi transakciami s rovnakým alebo podobným aktívom alebo záväzkom výrazne odlišná.

Účtovná jednotka vyhodnocuje okolnosti, aby určila, či je pod váhou dostupných dôkazov transakcia riadna.

B44 Účtovná jednotka pri oceňovaní reálnou hodnotou alebo odhade prirážok za trhové riziká posudzuje:

- a) Ak dôkazy naznačujú, že transakcia nie je riadna, účtovná jednotka priradí transakčnej cene malú alebo žiadnu váhu (v porovnaní s ostatnými ukazovateľmi reálnej hodnoty).
- b) Ak dôkazy naznačujú, že transakcia je riadna, účtovná jednotka túto transakčnú cenu zohľadní. Výška váhy priradenej tejto transakčnej cene bude v porovnaní s ostatnými ukazovateľmi reálnej hodnoty závisieť od skutočností a okolností, ako sú:
  - i) objem transakcie;
  - ii) porovnateľnosť transakcie s oceňovaným aktívom alebo záväzkom;
  - iii) blízkosť transakcie k dátumu oceňovania;
- c) Ak účtovná jednotka nemá dostatok informácií na vyvodenie záveru, či je transakcia riadna, zohľadní transakčnú cenu. Transakčná cena však nemusí predstavovať reálnu hodnotu (t. j. transakčná cena nie je nevyhnutne jediným alebo prvotným základom pre oceňovanie reálnou hodnotou alebo odhad prirážok za trhové riziká). Keď účtovná jednotka nemá dostatok informácií na vyvodenie záveru, či je transakcia riadna, účtovná jednotka priradí týmto transakciám menšiu váhu v porovnaní s ostatnými transakciami, o ktorých je známe, že sú riadne.

Účtovná jednotka nemusí vynaložiť vyčerpávajúce úsilie na určenie, či je transakcia riadna, ale nesmie ignorovať informácie, ktoré sú primerane dostupné. Keď je účtovná jednotka stranou transakcie, predpokladá sa, že má dostatok informácií na vyvodenie záveru, či je transakcia riadna.

*Používanie kótovaných cien poskytnutých tretími stranami*

- B45 V tomto štandarde IFRS sa nevyklučuje požitie kótovaných cien poskytnutých tretími stranami, ako sú útvary cenotvorby alebo sprostredkovatelia, ak účtovná jednotka zistí, že kótované ceny poskytnuté týmito stranami sú stanovované v súlade s týmto IFRS.
- B46 Keď dôjde k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti s aktívom alebo záväzkom, účtovná jednotka vyhodnocuje, či sú kótované ceny poskytnuté tretími stranami stanovované použitím aktuálnych informácií, ktoré odrážajú riadne transakcie, alebo technikou oceňovania, ktorá odráža predpoklady účastníkov trhu (vrátane predpokladov o riziku). Pri vážení kótovanej ceny ako vstupu do oceňovania reálnou hodnotou účtovná jednotka priraduje nižšiu váhu (v porovnaní s ostatnými ukazovateľmi reálnej hodnoty, ktoré odrážajú výsledky transakcií) kotáciám, ktoré neodrážajú výsledok transakcií.
- B47 Pri vážení dostupných dôkazov sa okrem toho zohľadňuje povaha kotácie (napríklad či je kotácia orientačnou cenou alebo záväznou ponukou), pričom väčšia váha sa priraduje kotáciám poskytnutým tretími stranami, ktoré predstavujú záväzné ponuky.



*Dodatok C***Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

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

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- C2 Tento štandard IFRS sa uplatňuje prospektívne od začiatku ročného obdobia, v ktorom sa uplatnil po prvýkrát.
- C3 Požiadavky tohto štandardu IFRS na zverejňovanie sa nemusia uplatňovať v porovnávacích informáciách poskytovaných za obdobia pred prvotným uplatnením tohto štandardu IFRS.
- C4 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2011 – 2013*, vydaným v decembri 2013, sa zmenil odsek 52. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne od začiatku ročného obdobia, v ktorom sa pôvodne uplatňoval štandard IFRS 13. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- C5 Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 52. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- C6 Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 15

**Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi**

## CIEĽ

- 1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady, ktoré účtovná jednotka uplatňuje na vykazovanie užitočných informácií používateľom účtovnej závierky o povahe, výške, načasovaní a neistote výnosov a peňažných tokov vyplývajúcich zo zmluvy so zákazníkmi.

**Plnenie cieľa**

- 2 Hlavnou zásadou tohto štandardu v snahe splniť cieľ uvedený v odseku 1 je, že účtovná jednotka vykazuje výnosy na zobrazenie prevodu prisľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka v sume, ktorá odzrkadľuje protihodnotu, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za daný tovar alebo služby.
- 3 Pri uplatňovaní tohto štandardu účtovná jednotka zvažuje podmienky zmluvy a všetky relevantné skutočnosti a okolnosti. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, vrátane používania akýchkoľvek praktických pomôcok, konzistentne na zmluvy s podobnými vlastnosťami a za podobných okolností.
- 4 V tomto štandarde sa stanovuje účtovanie individuálnej zmluvy so zákazníkom. Účtovná jednotka však tento štandard môže uplatniť ako praktickú pomôcku na portfólio zmlúv (alebo na *povinnosti plnenia zmluvy*) s podobnými vlastnosťami, ak účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že pokiaľ ide o účinok na účtovnú závierku, uplatňovanie tohto štandardu na portfólio by sa významne nelíšilo od uplatňovania tohto štandardu na individuálne zmluvy (alebo na *povinnosti plnenia zmluvy*) v rámci daného portfólia. Pri účtovaní portfólia účtovná jednotka používa odhady a predpoklady, v ktorých je zohľadnená veľkosť a zloženie portfólia.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 5 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na všetky zmluvy so zákazníkmi okrem:
  - a) lízingsových zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 16 *Lízingy*;
  - b) zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 *Poistné zmluvy*. Účtovná jednotka sa však môže rozhodnúť, že bude uplatňovať tento štandard na poistné zmluvy, ktoré majú za primárny účel poskytovanie služieb za fixný poplatok v súlade s odsekom 8 štandardu IFRS 17;
  - c) finančných nástrojov a iných zmluvných práv alebo záväzkov, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti štandardov IFRS 9 *Finančné nástroje*, IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IFRS 11 *Spoločné dohody*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* a IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*; a
  - d) nepeňažných výmen medzi účtovnými jednotkami v rovnakej oblasti podnikania na uľahčenie predaja zákazníkom alebo potenciálnym zákazníkom. Tento štandard by sa napríklad neuplatňoval na zmluvu medzi dvomi ropnými spoločnosťami, ktoré sa včas dohodnú na výmene ropy na pokrytie dopytu svojich zákazníkov na rôznych určených miestach.
- 6 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na zmluvu (okrem zmluvy uvedenej v odseku 5) len vtedy, keď je protistranou zmluvy zákazník. Zákazník je zmluvnou stranou, ktorá uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o nadobudnutí tovaru alebo služieb, ktoré sú výstupom bežných činností účtovnej jednotky, výmenou za protihodnotu. Protistranou zmluvy nie je zákazník, ak napríklad protistrana uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o účasti na činnosti alebo procese, v rámci ktorých zmluvné strany spoločne znášajú riziká a úžitky, ktoré sú výsledkom tejto činnosti alebo tohto procesu (napríklad vývoj aktíva v rámci dohody o spolupráci), a nie o nadobudnutí výstupov bežných činností účtovnej jednotky.

- 7 Zmluva so zákazníkom môže čiastočne spadať do rozsahu tohto štandardu a čiastočne do rozsahu iných štandardov uvedených v odseku 5.
- a) Ak sa v iných štandardoch uvádza, ako oddeliť a/alebo prvotne oceniť jednu alebo viac častí zmluvy, potom účtovná jednotka najprv uplatní požiadavky na oddelenie a/alebo oceňovanie uvedených štandardov. Účtovná jednotka vylúči z *transakčnej ceny* sumu tej časti (alebo častí) zmluvy, ktorá je prvotne ocenená v súlade s inými štandardmi, a uplatní odseky 73 až 86 na priradenie sumy (prípadnej) zostatkovej transakčnej ceny ku každej povinnosti plnenia zmluvy v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a k akýmkoľvek ďalším častiam zmluvy uvedeným v odseku 7 písm. b).
- b) Ak sa v iných štandardoch neuvádza, ako oddeliť a/alebo prvotne oceniť jednu alebo viac častí zmluvy, potom účtovná jednotka uplatní na oddelenie a/alebo prvotné ocenenie časti (alebo častí) zmluvy tento štandard.
- 8 V tomto štandarde sa stanovuje účtovanie prírastkových nákladov na nadobudnutie zmluvy so zákazníkom a nákladov vynaložených na plnenie zmluvy so zákazníkom, ak tieto náklady nespádajú do rozsahu pôsobnosti iného štandardu (pozri odseky 91 až 104). Účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky len na vynaložené náklady, ktoré sa týkajú zmluvy so zákazníkom (alebo jej časti), ktorá spadá do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

#### VYKAZOVANIE

##### Identifikovanie zmluvy

- 9 Účtovná jednotka účtuje zmluvy so zákazníkom, ktoré spadajú do pôsobnosti tohto štandardu, len ak sú splnené všetky tieto kritériá:
- a) **zmluvné strany so zmluvou súhlasili ( písomne, ústne alebo v súlade s inou obvyklou obchodnou praxou) a sú odhodlané plniť svoje príslušné povinnosti;**
- b) **účtovná jednotka dokáže identifikovať práva každej strany týkajúce sa tovaru alebo služieb, ktoré sa majú previesť;**
- c) **účtovná jednotka dokáže identifikovať platobné podmienky za tovar alebo služby, ktoré sa majú previesť;**
- d) **zmluva má obchodnú podstatu (t. j. očakáva sa, že riziko, načasovanie alebo suma budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky sa v dôsledku zmluvy zmenia) a**
- e) **je pravdepodobné, že účtovná jednotka získa protihodnotu, na ktorú jej vznikne nárok výmenou za tovar alebo služby, ktoré budú prevedené na zákazníka. Pri posudzovaní, či je vymožitelnosť sumy protihodnoty pravdepodobná, účtovná jednotka zvažuje len schopnosť zákazníka a jeho úmysel uhradiť túto sumu protihodnoty vtedy, keď dôjde k jej splatnosti. Suma protihodnoty, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok, môže byť nižšia než cena uvedená v zmluve, ak je protihodnota premenlivá, pretože účtovná jednotka môže ponúknuť zákazníkovi cenovú koncesiu (pozri odsek 52).**
- 10 Zmluva je dohodou medzi dvoma alebo viacerými stranami, ktorou vznikajú vymožitelné práva a povinnosti. Vymožitelnosť práv a povinností v zmluve predstavuje právnu otázku. Zmluvy môžu byť písomné, ústne alebo môžu vyplývať z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky. Postupy a procesy uzatvárania zmlúv so zákazníkmi sa v jednotlivých právnych jurisdikciách, priemyselných odvetviach a účtovných jednotkách líšia. Okrem toho sa môžu líšiť aj v rámci účtovnej jednotky (môžu napríklad závisieť od triedy zákazníka alebo povahy prisľúbeného tovaru či služieb). Účtovná jednotka zvažuje tieto postupy a procesy pri určovaní, či a kedy z dohody so zákazníkom vznikajú vymožitelné práva a povinnosti.
- 11 Niektoré zmluvy so zákazníkmi môžu byť bez pevne stanovenej doby trvania a ktorákoľvek zmluvná strana ich môže kedykoľvek vypovedať alebo zmeniť. Iné zmluvy sa môžu automaticky obnovovať na pravidelnom základe, ktorý je uvedený v zmluve. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na dobu trvania zmluvy (t. j. zmluvné obdobie), počas ktorej majú zmluvné strany platné vymožitelné práva a povinnosti.

- 12 Na účely uplatňovania tohto štandardu zmluva neexistuje, ak má každá zmluvná strana jednostranné vymožitelné právo vypovedať celkom nesplnenú zmluvu bez nahradenia škody druhej zmluvnej strane (alebo stranám). Zmluva je celkom nesplnená, ak sú splnené obe tieto kritériá:
- a) účtovná jednotka ešte nepreviedla na zákazníka žiadny prisľúbený tovar alebo služby a
  - b) účtovná jednotka ešte neprijala (a ani ešte nemá nárok na) žiadnu protihodnotu výmenou za prisľúbený tovar alebo služby.
- 13 Ak zmluva so zákazníkom spĺňa pri vzniku zmluvy kritériá v odseku 9, účtovná jednotka nesmie prehodnotiť tieto kritériá, pokiaľ neexistuje náznak významnej zmeny skutočností a okolností. Ak sa napríklad výrazne zhorší platobná schopnosť zákazníka, účtovná jednotka by prehodnotila, či je pravdepodobné, že účtovná jednotka získa protihodnotu, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok výmenou za zostávajúce tovary alebo služby, ktoré sa prevedú na zákazníka.
- 14 Ak zmluva so zákazníkom nespĺňa kritériá uvedené v odseku 9, účtovná jednotka naďalej posudzuje zmluvu s cieľom určiť, či sú kritériá v odseku 9 následne splnené.
- 15 Ak zmluva so zákazníkom nespĺňa kritériá uvedené v odseku 9 a účtovná jednotka prijme od zákazníka protihodnotu, účtovná jednotka vykazuje prijatú protihodnotu ako výnos, len ak nastane niektorá z týchto situácií:
- a) účtovná jednotka nemá pretrvávajúce povinnosti previesť tovar alebo služby na zákazníka a účtovná jednotka prijala celú (alebo v podstate celú) protihodnotu prisľúbenú od zákazníka a táto protihodnota je nenávratná alebo
  - b) zmluva sa vypovedala a protihodnota prijatá od zákazníka je nenávratná.
- 16 Účtovná jednotka vykazuje protihodnotu prijatú od zákazníka ako záväzok, až kým nedôjde k jednej z udalostí uvedených v odseku 15 alebo kým sa následne nespĺnia kritériá odseku 9 (pozri odsek 14). V závislosti od skutočností a okolností týkajúcich sa zmluvy vykázaný záväzok predstavuje záväzok účtovnej jednotky buď previesť tovar alebo služby v budúcnosti alebo vrátiť prijatú protihodnotu. V každom prípade sa záväzok oceňuje sumou protihodnoty prijatej od zákazníka.

#### **Kombinácia zmlúv**

- 17 Účtovná jednotka kombinuje dve alebo viac zmlúv uzavretých súčasne alebo takmer súčasne s rovnakým zákazníkom (alebo so spriaznenými osobami zákazníka) a účtuje zmluvy ako jednu zmluvu, ak je splnené aspoň jedno z týchto kritérií:
- a) zmluvy sú dohodnuté ako celok s jediným obchodným cieľom;
  - b) suma protihodnoty, ktorá má byť uhradená v jednej zmluve, závisí od ceny alebo plnenia v inej zmluve; alebo
  - c) tovar alebo služby prisľúbené v zmluvách (alebo niektorý tovar alebo služby prisľúbené v každej zmluve) predstavujú jedinú povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 22 až 30.

#### **Zmeny zmluvy**

- 18 Zmena zmluvy je zmena v rozsahu pôsobnosti alebo ceny (alebo oboch) zmluvy, ktorá je schválená zmluvnými stranami. V niektorých odvetviach a jurisdikciách možno zmenu zmluvy opísať ako zmenu objednávky, zmenu podmienok alebo doplnenie zmluvy. Zmena zmluvy nastáva, keď zmluvné strany schvália zmenu, ktorou sa buď vytvárajú nové alebo menia existujúce vymožitelné práva a povinnosti zmluvných strán. Zmena zmluvy by mohla byť schválená písomne, ústne alebo by mohla vyplývať z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky. Ak zmluvné strany neschválili zmenu zmluvy, účtovná jednotka naďalej uplatňuje na existujúcu zmluvu tento štandard, až kým sa zmena zmluvy neschváli.

- 19 Zmena zmluvy môže nastať, aj keď zmluvné strany majú spor o rozsahu pôsobnosti alebo cene (alebo oboch) týkajúcich sa zmeny zmluvy alebo keď strany schválili zmenu v rozsahu pôsobnosti zmluvy, ale ešte neurčili zodpovedajúcu zmenu v cene. Pri určovaní, či sú práva a povinnosti, ktoré vznikajú alebo sa menia zmenou zmluvy, vymožitelné, účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti vrátane podmienok zmluvy a iných dôkazov. Ak zmluvné strany schválili zmenu v rozsahu pôsobnosti zmluvy, ale ešte neurčili zodpovedajúcu zmenu v cene, účtovná jednotka odhaduje zmenu transakčnej ceny vyplývajúcu zo zmeny zmluvy v súlade s odsekmi 50 až 54 o odhadovaní premenlivej protihodnoty a odsekmi 56 až 58 o obmedzovaní odhadov premenlivej protihodnoty.
- 20 Účtovná jednotka účtuje zmenu zmluvy ako samostatnú zmluvu, ak sú splnené obe tieto podmienky:
- a) rozsah pôsobnosti zmluvy sa rozšíri z dôvodu pridania prisľúbeného tovaru alebo služieb, ktoré sú odlišné (v súlade s odsekmi 26 až 30); a
  - b) zmluvná cena sa zvýši o sumu protihodnoty, ktorá odzrkadľuje *samostatné predajné ceny* ďalších prisľúbených tovarov alebo služieb účtovnej jednotky a prípadné primerané úpravy takejto ceny vzhľadom na okolnosti konkrétnej zmluvy. Účtovná jednotka môže napríklad upraviť samostatnú predajnú cenu ďalšieho tovaru alebo služby o zľavu, ktorú zákazník dostane, pretože nie je nevyhnutné, aby účtovnej jednotke vznikli náklady, ktoré by jej vznikli pri predaji podobného tovaru alebo služby novému zákazníkovi.
- 21 Ak sa zmena zmluvy neúčtuje ako samostatná zmluva v súlade s odsekom 20, účtovná jednotka účtuje prisľúbený tovar alebo služby, ktoré ešte k dátumu zmeny zmluvy neboli prevedené (t. j. zostávajúci prisľúbený tovar alebo služby), ktorýmkoľvek z týchto spôsobov, ktorý je uplatniteľný:
- a) Účtovná jednotka účtuje zmenu zmluvy, akoby to bolo vypovedanie existujúcej zmluvy a vytvorenie novej zmluvy, ak sa zostávajúci tovar alebo služby líšia od tovaru alebo služieb prevedených v deň zmeny zmluvy alebo pred týmto dňom. Suma protihodnoty, ktorá má byť priradená k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy [alebo k zostávajúcim odlišným tovarom alebo službám pri jedinej povinnosti plnenia zmluvy identifikovaným v súlade s odsekom 22 písm. b)], je súčtom:
    - i) protihodnoty prisľúbenej od zákazníka (vrátane súm, ktoré už boli prijaté od zákazníka), ktorá bola zahrnutá do odhadu transakčnej ceny a ktorá nebola predtým vykázaná ako výnos; a
    - ii) protihodnoty prisľúbenej ako časť zmeny zmluvy.
  - b) Účtovná jednotka účtuje zmenu zmluvy, akoby bola súčasťou existujúcej zmluvy, ak zostávajúce tovary alebo služby nie sú odlišné, a teda tvoria súčasť jedinej povinnosti plnenia zmluvy, ktorá je čiastočne splnená k dátumu zmeny zmluvy. Účinok zmeny zmluvy na transakčnú cenu a na meranie pokroku účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy sa vykazuje ako úprava výnosov (buď ako zvýšenie alebo zníženie výnosov) k dátumu zmeny zmluvy (t. j. úprava, ktorá sa vykonáva na výnosoch na základe kumulovaného vyrovnávania).
  - c) Ak je zostávajúci tovar alebo služby kombináciou položiek a) a b), účtovná jednotka účtuje účinky zmeny na nesplnené povinnosti (vrátane čiastočne nesplnených povinností) plnenia zmluvy v zmenenej zmluve spôsobom, ktorý je konzistentný s cieľmi tohto odseku.

#### Identifikovanie povinností plnenia zmluvy

- 22 Pri vzniku zmluvy účtovná jednotka posudzuje tovar alebo služby prisľúbené v zmluve so zákazníkom a identifikuje ako povinnosť plnenia zmluvy každý prisľub previesť zákazníkovi buď:

- a) tovar alebo službu (alebo balík tovarov alebo služieb), ktoré sú jedinečné; alebo

**b) skupinu odlišných tovarov alebo služieb, ktoré sú v podstate rovnaké a majú rovnaký model prevodu na zákazníka (pozri odsek 23).**

- 23 Skupina odlišných tovarov alebo služieb má rovnaký model prevodu na zákazníka, ak sú splnené obe tieto kritériá:
- a) každý odlišný tovar alebo služba v skupine, ktoré účtovná jednotka prisľúbi previesť na zákazníka, by spĺňali kritériá uvedené v odseku 35 na plnenie povinnosti plnenia zmluvy postupom času; a
  - b) v súlade s odsekmi 39 až 40 by sa rovnaká metóda použila na meranie pokroku účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy previesť každý odlišný tovar alebo službu v skupine na zákazníka.

*Prísľuby v zmluvách so zákazníkmi*

- 24 V zmluve so zákazníkom sa vo všeobecnosti výslovne uvádza tovar alebo služby, ktoré účtovná jednotka sľubuje previesť na zákazníka. Povinnosti plnenia zmluvy identifikované v zmluve so zákazníkom však nesmú byť obmedzené len na tovar alebo služby, ktoré sú výslovne uvedené v takejto zmluve. Je to preto, že zmluva so zákazníkom môže zahŕňať aj prisľuby, ktoré vyplývajú z obvyklej obchodnej praxe, uverejnených postupov alebo osobitných vyhlásení účtovnej jednotky, ak v čase uzavretia zmluvy tieto prisľuby vytvárajú odôvodnené očakávania zákazníka, že účtovná jednotka na neho prevedie tovar alebo službu.
- 25 Povinnosti plnenia zmluvy nezahŕňajú činnosti, ktoré účtovná jednotka musí vykonať na splnenie zmluvy, pokiaľ tieto činnosti neprevádzajú tovar alebo službu na zákazníka. Napríklad poskytovateľ služieb možno bude musieť pri príprave zmluvy realizovať rôzne administratívne úkony. Pri plnení týchto úkonov sa služba neprevádza na zákazníka. Tieto prípravné činnosti preto nie sú povinnosťou plnenia zmluvy.

*Odlišný tovar alebo služby*

- 26 V závislosti od zmluvy môže prisľúbený tovar alebo služby zahŕňať okrem iného:
- a) predaj tovaru, ktorý vyrobila účtovná jednotka (napríklad zásoby výrobcu);
  - b) ďalší predaj tovaru, ktorý nakúpila účtovná jednotka (napríklad tovar od maloobchodníka);
  - c) ďalší predaj práv na tovar alebo služby, ktoré nakúpila účtovná jednotka (napríklad lístok, ktorý ďalej predala účtovná jednotka, ktorá koná ako hlavný zodpovedný, ako sa uvádza v odsekoch B34 až B38);
  - d) plnenie zmluvne dohodnutej úlohy (alebo úloh) pre zákazníka;
  - e) poskytovanie služby pripravenosti dodať tovar alebo poskytnúť služby (napríklad nešpecifikované aktualizácie softvéru, ktoré sa poskytujú, keď a ak sú k dispozícii) alebo sprístupňovanie tovaru alebo služieb pre zákazníka na používanie vtedy, keď sa zákazník rozhodne;
  - f) poskytovanie služby, ktorou sa u inej zmluvnej strany zabezpečuje prevod tovaru alebo služieb na zákazníka (napríklad konaním ako zástupca danej inej strany, ako sa uvádza v odsekoch B34 až B38);
  - g) udeľovanie práv na tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť v budúcnosti a ktoré zákazník môže ďalej predávať alebo poskytovať svojmu zákazníkovi (napríklad účtovná jednotka, ktorá predáva výrobok maloobchodníkovi, prisľúbi previesť ďalší tovar alebo služby na jednotlivca, ktorý kupuje výrobok od maloobchodníka);
  - h) výstavbu, výrobu alebo vývoj aktíva v mene zákazníka;



- i) udeľovanie licencií (pozri odseky B52 až B63B) a
- j) poskytovanie možností na nákup ďalšieho tovaru alebo služieb (ak tieto možnosti poskytujú zákazníkovi hmotné právo, ako sa uvádza v odsekoch B39 až B43).
- 27 Tovar alebo služba, ktoré sú prisľúbené zákazníkovi, sú odlišné, ak sú splnené obe tieto kritériá:
- a) zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok buď samostatne alebo spolu s inými zdrojmi, ktoré sú pre zákazníka ľahko dostupné (t. j. tovar alebo služba sú schopné byť odlišné) a
- b) prisľub účtovnej jednotky previesť tovar alebo službu na zákazníka je možné oddeliť od iných prisľubov v zmluve (t. j. prisľub previesť tovar alebo službu sa odlišuje v kontexte zmluvy).
- 28 Zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok v súlade s odsekom 27 písm. a), ak by sa tovar alebo služba mohli použiť, spotrebovať, predať za sumu, ktorá je väčšia než zvyšková hodnota, alebo inak držať spôsobom, ktorý vytvára ekonomické úžitky. Pri niektorých druhoch tovaru alebo služieb môže mať zákazník úžitok z tovaru alebo služby samostatne. Pri iných druhoch tovaru alebo služieb môže mať zákazník úžitok z tovaru alebo služby len v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi. Ľahko dostupný zdroj je tovar alebo služba, ktorú účtovná jednotka alebo iný subjekt predáva oddelene, alebo zdroj, ktorý už zákazník od účtovnej jednotky nadobudol (vrátane tovaru alebo služieb, ktoré už účtovná jednotka previedla na zákazníka na základe zmluvy) alebo ktorý zákazník nadobudol z iných transakcií alebo udalostí. Dôkaz, že zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok, a to buď samostatne alebo v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi, môžu poskytnúť viaceré faktory. Napríklad skutočnosť, že účtovná jednotka pravidelne predáva tovar alebo služby oddelene naznačuje, že zákazník môže mať úžitok z tovaru alebo služby samostatne alebo v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi.
- 29 Pri posudzovaní, či je možné prisľuby účtovnej jednotky previesť tovar alebo služby na zákazníka oddeliť v súlade s odsekom 27 písm. b), je cieľom stanoviť, či je povahou prisľubu v kontexte zmluvy previesť každý daný tovar alebo službu samostatne alebo skôr previesť kombinovanú položku alebo položky, voči ktorým predstavuje prisľúbený tovar alebo služby vstupy. Medzi faktory, ktoré naznačujú, že dva alebo viac prisľubov previesť tovar alebo službu na zákazníka nie je možné oddeliť, patria okrem iného tieto faktory:
- a) účtovná jednotka poskytuje významné služby zlučovania tovarov alebo služieb s inými tovarmi alebo službami prisľúbenými v zmluve do balíka tovarov alebo služieb, ktoré predstavujú kombinovaný výstup alebo výstupy, na ktoré zákazník uzavrel zmluvu. Inými slovami, účtovná jednotka využíva tovar alebo služby ako vstupy na výrobu alebo dodanie kombinovaného výstupu alebo výstupov stanoveného zákazníkom. Kombinovaný výstup alebo výstupy môžu zahŕňať viac než jednu fázu, prvok alebo jednotku;
- b) jeden alebo viac tovarov alebo služieb významným spôsobom menia alebo prispôbujú jeden alebo viac iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve, alebo sú jedným alebo viacerými inými tovarmi alebo službami prisľúbenými v zmluve významným spôsobom menené alebo prispôbované;
- c) tovar alebo služby od seba vzájomne výrazne závisia alebo sú výrazne prepojené. Inými slovami, každý z tovarov alebo služieb je výrazne ovplyvnený jedným alebo viacerými inými tovarmi alebo službami v zmluve. V niektorých prípadoch sú napríklad dva alebo viac tovarov alebo služieb navzájom významne ovplyvnené, pretože účtovná jednotka by nebola schopná dodržať svoj prisľub prevedením každého tovaru alebo služby samostatne.
- 30 Ak prisľúbený tovar alebo služba nie sú odlišné, účtovná jednotka tento tovar alebo službu kombinuje s iným prisľúbeným tovarom alebo službou, až kým neidentifikuje balík tovarov alebo služieb, ktorý je odlišný. V niektorých prípadoch by to viedlo k tomu, že účtovná jednotka by účtovala všetok tovar alebo služby prisľúbené v zmluve ako jedinou povinnosť plnenia zmluvy.

**Plnenie povinností plnenia zmluvy**

- 31 Účtovná jednotka vykazuje výnos vtedy, keď splní povinnosť plnenia zmluvy prevodom prisľúbeného tovaru alebo služby (t. j. aktíva) na zákazníka, alebo počas tohto procesu. Aktívum je prevedené vtedy, keď zákazník ovládne (alebo počas toho, ako ovláda) toto aktívum.**
- 32 Pri vzniku zmluvy určuje účtovná jednotka pre každú povinnosť plnenia zmluvy identifikovanú v súlade s odsekmi 22 až 30, či spĺňa povinnosť plnenia zmluvy postupom času (v súlade s odsekmi 35 až 37) alebo v určitom momente (v súlade s odsekom 38). Ak účtovná jednotka nespĺňa povinnosť plnenia zmluvy postupom času, táto povinnosť sa splní v určitom momente.
- 33 Tovar a služby sú aktívami, hoci len dočasne, keď sú prijaté a použité (ako je to v prípade mnohých služieb). Ovládanie aktíva sa vzťahuje na schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. Ovládanie zahŕňa schopnosť zabrániť iným účtovným jednotkám v riadení používania aktíva a získavaní úžitkov z neho. Úžitky z aktíva sú potenciálne peňažné toky (príjmy alebo úspory vo výdavkoch), ktoré možno nadobudnúť priamo alebo nepriamo mnohými spôsobmi, napríklad:
- a) pri použití aktíva na výrobu tovaru alebo poskytovanie služieb (vrátane verejných služieb);
  - b) pri použití aktíva na zvýšenie hodnoty iných aktív;
  - c) pri použití aktíva na vysporiadanie záväzkov alebo zníženie nákladov;
  - d) pri predaji alebo výmene aktíva;
  - e) pri založení aktíva na získanie pôžičky; a
  - f) pri držbe aktíva.
- 34 Pri hodnotení toho, či zákazník ovládne aktívum, účtovná jednotka zvažuje všetky dohody o spätnom odkúpení aktíva (pozri odseky B64 až B76).

*Povinnosti plnenia zmluvy plnené postupom času*

- 35 Účtovná jednotka prevádza ovládanie tovaru alebo služby postupom času, a tým spĺňa povinnosť plnenia zmluvy a vykazuje výnos postupom času, ak je splnené jedno z týchto kritérií:
- a) zákazník súbežne prijíma a spotrebúva úžitky vznikajúce z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou v rovnakom čase, ako účtovná jednotka plní zmluvu (pozri odseky B3 až B4);
  - b) plnenie zmluvy účtovnou jednotkou vytvára alebo vylepšuje aktívum (napríklad nedokončená výroba), ktoré zákazník ovláda, v rovnakom čase, ako sa aktívum vytvára alebo vylepšuje (pozri odsek B5); alebo
  - c) plnenie zmluvy účtovnou jednotkou nevytvára pre účtovnú jednotku alternatívne použitie aktíva (pozri odsek 36) a účtovná jednotka má vymožitelné právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu (pozri odsek 37).
- 36 Aktívum vytvorené v dôsledku plnenia zmluvy účtovnou jednotkou nepredstavuje pre účtovnú jednotku aktívum, pre ktoré má účtovná jednotka alternatívne použitie, ak má účtovná jednotka buď zmluvne zakázané jednoducho riadiť aktívum na iné použitie počas jeho vytvárania alebo vylepšovania alebo je z praktického hľadiska obmedzená pri riadení aktíva na iné použitie v dokončenom štádiu. Posúdenie toho, či účtovná jednotka má pre aktívum alternatívne použitie, sa robí pri vzniku zmluvy. Po vzniku zmluvy účtovná jednotka neaktualizuje posúdenie alternatívneho použitia aktíva, ak zmluvné strany neschvália zmenu zmluvy, ktorou sa podstatne mení povinnosť plnenia zmluvy. V odsekoch B6 až B8 sa nachádza návod na posúdenie toho, či má účtovná jednotka pre aktívum alternatívne použitie.

- 37 Pri hodnotení, či má účtovná jednotka vymožitelné právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu v súlade s odsekom 35 písm. c), účtovná jednotka zvažuje zmluvné podmienky, ako aj všetky právne predpisy, ktoré sa uplatňujú na zmluvu. Právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu nemusí byť pevne stanovená suma. Účtovná jednotka však musí mať počas celej doby trvania zmluvy nárok na sumu, ktorá aspoň odškodní účtovnú jednotku za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu v prípade, že zákazník alebo ďalšia zmluvná strana vypovie zmluvu z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu, ako prisľúbila. V odsekoch B9 až B13 sa nachádza návod na posúdenie existencie a vymožitelnosti práva na platbu a toho, či by toto právo účtovnej jednotky oprávňovalo účtovnú jednotku na platbu za jej plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu.

*Povinnosti plnenia zmluvy splnené v určitom momente*

- 38 V prípade, že sa povinnosť plnenia zmluvy neplní postupom času v súlade s odsekmi 35 až 37, účtovná jednotka splňa povinnosť plnenia zmluvy v určitom momente. Na určenie momentu, kedy zákazník ovládne prisľúbené aktívum a účtovná jednotka splňa povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka zvažuje požiadavky na ovládanie uvedené v odsekoch 31 až 34. Účtovná jednotka navyše zvažuje aj ukazovatele prevodu ovládania, ktoré zahŕňajú okrem iného tieto ukazovatele:
- a) Účtovná jednotka má platné právo na platbu za aktívum – ak je zákazník v súčasnosti povinný zaplatiť za aktívum, môže to naznačovať, že výmenou zaň nadobudol zákazník schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky.
  - b) Zákazník má vlastnícke právo na aktívum – vlastnícke právo na aktívum môže naznačovať, ktorá zmluvná strana má schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky alebo obmedziť prístup iných účtovných jednotiek k týmto úžitkom. Prevod vlastníckeho práva na aktívum môže teda naznačovať, že zákazník aktívum ovládol. Ak si účtovná jednotka ponechá vlastnícke právo výlučne ako ochranu proti neplateniu zo strany zákazníka, toto právo by nemalo zákazníkovi brániť začať aktívum ovládať.
  - c) Účtovná jednotka previedla fyzickú držbu aktíva – fyzická držba aktíva zákazníkom môže naznačovať, že zákazník má schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky alebo obmedziť prístup iných účtovných jednotiek k týmto úžitkom. Fyzická držba sa však nemusí zhodovať s ovládaním aktíva. Napríklad v niektorých zmluvách o spätnom odkúpení alebo pri niektorých konsignačných mechanizmoch môže mať zákazník alebo príjemca fyzickú držbu aktíva, ktoré ovláda účtovná jednotka. Naopak, v niektorých dohodách s odloženým dodaním môže mať účtovná jednotka fyzickú držbu aktíva, ktoré ovláda zákazník. V odsekoch B64 až B76, B77 až B78 a B79 až B82 sa nachádza návod na zaúčtovanie zmlúv o spätnom odkúpení, konsignačných mechanizmoch a dohôd s odloženým dodaním.
  - d) Zákazník má významné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva aktíva – prevod významných rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva aktíva na zákazníka môže naznačovať, že zákazník nadobudol schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. Pri hodnotení rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prisľúbeného aktíva však účtovná jednotka vylučuje všetky riziká, ktoré popri povinnosti plnenia zmluvy previesť aktívum vedú k vzniku dodatočnej povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka mohla napríklad previesť ovládanie aktíva na zákazníka, ale ešte nesplnila dodatočnú povinnosť plnenia zmluvy poskytnúť služby údržby súvisiace s prevedeným aktívom.
  - e) Zákazník prevzal aktívum – prevzatie aktíva zákazníkom môže naznačovať, že nadobudol schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. Pri hodnotení vplyvu zmluvnej doložky o prevzatí aktíva zákazníkom na prevod ovládania aktíva účtovná jednotka zvažuje návod uvedený v odsekoch B83 až B86.

*Meranie pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy*

- 39 Pri každej povinnosti plnenia zmluvy plnenej postupom času v súlade s odsekmi 35 až 37 účtovná jednotka vykazuje výnosy postupne tak, že meria pokrok smerom k úplnému splneniu danej povinnosti plnenia zmluvy. Cieľom pri meraní pokroku je znázorniť plnenie zmluvy účtovnou jednotkou pri prevode kontroly nad tovarom alebo službami, ktoré boli zákazníkovi prisľúbené (t. j. plnenie povinnosti plnenia zmluvy účtovnou jednotkou).

- 40 Účtovná jednotka uplatňuje jednotnú metódu merania pokroku na každú povinnosť plnenia zmluvy plnenú postupom času a účtovná jednotka uplatňuje túto metódu konzistentne na podobné povinnosti plnenia zmluvy a za podobných okolností. Na konci každého obdobia vykazovania účtovná jednotka opätovne zmeria svoj pokrok smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy postupom času.

#### **Metódy merania pokroku**

- 41 Vhodné metódy merania pokroku zahŕňajú metódy vstupov a metódy výstupov. V odsekoch B14 až B19 sa nachádza návod na používanie metód výstupov a metód vstupov pri meraní pokroku účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy. Pri určovaní vhodnej metódy merania pokroku účtovná jednotka zvažuje povahu tovaru alebo služby, ktoré účtovná jednotka prisľúbila previesť na zákazníka.
- 42 Pri uplatňovaní metódy merania pokroku účtovná jednotka vylučuje z merania pokroku akýkoľvek tovar alebo služby, ktorých ovládanie účtovná jednotka neprevádza na zákazníka. Na druhej strane účtovná jednotka zahŕňa do merania pokroku akýkoľvek tovar alebo služby, ktorých ovládanie prevádza na zákazníka pri plnení povinnosti plnenia zmluvy.
- 43 V nadväznosti na to, ako sa postupom času menia okolnosti, účtovná jednotka aktualizuje svoju mieru pokroku, aby sa vo výsledkoch povinnosti plnenia zmluvy zohľadnili prípadné zmeny. Takéto zmeny merania pokroku účtovnej jednotky sa účtujú ako zmena účtovného odhadu v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

#### **Primerané meranie pokroku**

- 44 Účtovná jednotka vykazuje výnosy z plnenia povinnosti plnenia zmluvy postupom času len vtedy, ak účtovná jednotka dokáže primerane merať svoj pokrok smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka nie je schopná primerane merať svoj pokrok smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy, ak jej chýbajú spoľahlivé informácie, ktoré sú potrebné na uplatnenie vhodnej metódy merania pokroku.
- 45 Za určitých okolností (napríklad v počiatočných štádiách plnenia zmluvy) účtovná jednotka nemusí byť schopná primerane merať výsledky povinnosti plnenia zmluvy, ale účtovná jednotka očakáva spätné získanie nákladov vynaložených pri plnení povinnosti plnenia zmluvy. Za týchto okolností účtovná jednotka vykazuje výnos len v rozsahu vynaložených nákladov dovtedy, kým nemôže primerane merať výsledky povinnosti plnenia zmluvy.

#### **OCEŇOVANIE**

- 46 **Po splnení (alebo pri plnení) povinnosti plnenia zmluvy účtovná jednotka vykazuje ako výnos sumu transakčnej ceny (ktorá nezahŕňa odhady premenlivej protihodnoty, ktoré sú obmedzené v súlade s odsekmi 56 až 58), ktorá je priradená k danej povinnosti plnenia zmluvy.**

#### **Určovanie transakčnej ceny**

- 47 **Pri určovaní transakčnej ceny účtovná jednotka zvažuje zmluvné podmienky, ako aj svoju obvyklú obchodnú prax. Transakčná cena je suma protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod sľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka, s výnimkou súm získaných v mene tretích strán (napríklad niektorých daní z predaja). Protihodnota prisľúbená v zmluve so zákazníkom môže zahŕňať pevne stanovené sumy, premenlivé sumy alebo oboje.**
- 48 Povaha, načasovanie a suma protihodnoty prisľúbenej od zákazníka ovplyvňujú odhad transakčnej ceny. Pri určovaní transakčnej ceny účtovná jednotka zvažuje všetky tieto vplyvy:
- a) premenlivej protihodnoty (pozri odseky 50 až 55 a odsek 59);
  - b) obmedzovania odhadov premenlivej protihodnoty (pozri odseky 56 až 58);
  - c) existencie významnej zložky financovania v zmluve (pozri odseky 60 až 65);

d) nepeňažnej protihodnoty (pozri odseky 66 až 69) a

e) protihodnoty splatnej zákazníkovi (pozri odseky 70 až 72).

- 49 Na účely určenia transakčnej ceny účtovná jednotka predpokladá, že tovar alebo služby sa prevedú na zákazníka, ako bolo prisľúbené v súlade s existujúcou zmluvou, a že zmluva nebude zrušená, obnovená alebo zmenená.

#### *Premenlivá protihodnota*

- 50 Ak protihodnota prisľúbená v zmluve obsahuje premenlivú sumu, účtovná jednotka odhadne sumu protihodnoty, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka.

- 51 Suma protihodnoty sa môže meniť v dôsledku zliav, rabatov, refundácií, úľav, cenových koncesíí, stimulov, výkonnostných prémieí, pokút alebo iných podobných položiek. Prisľúbená protihodnota sa môže takisto meniť, ak je nárok účtovnej jednotky na protihodnotu podmienený tým, že nastane, resp. nenastane budúca udalosť. Napríklad suma protihodnoty by bola premenlivá, ak by sa výrobok predával s právom na vrátenie alebo ak by bola prisľúbená pevne stanovená suma ako výkonnostná prémiea pri dosiahnutí určitého stanoveného medzníka v plnení zmluvy.

- 52 Premenlivosť týkajúca sa protihodnoty prisľúbenej od zákazníka môže byť výslovne uvedená v zmluve. Popri prípade, keď to je uvedené v zmluvných podmienkach, je prisľúbená protihodnota premenlivá aj vtedy, ak nastane jedna z týchto okolností:

a) zákazník na základe obvyklej obchodnej praxe, zverejnených postupov alebo osobitných vyhlásení účtovnej jednotky odôvodnene očakáva, že účtovná jednotka prijme sumu protihodnoty, ktorá je nižšia než cena uvedená v zmluve. To znamená, že sa očakáva, že účtovná jednotka ponúkne cenovú koncesiu. Takáto ponuka sa môže v závislosti od jurisdikcie, odvetvia alebo zákazníka nazývať zľava, rabat, refundácia alebo úľava;

b) ostatné skutočnosti a okolnosti naznačujú, že zámer účtovnej jednotky pri uzatváraní zmluvy so zákazníkom je ponúknuť zákazníkovi cenovú koncesiu.

- 53 Účtovná jednotka odhaduje sumu premenlivej protihodnoty pomocou jednej z nasledujúcich metód v závislosti od toho, ktorá metóda podľa účtovnej jednotky lepšie predpovedá sumu protihodnoty, na ktorú jej vznikne nárok:

a) očakávaná hodnota – očakávaná hodnota je súčtom súm vážených pravdepodobnosťou v rozmedzí možných súm protihodnoty. Očakávaná hodnota môže byť primeraným odhadom sumy premenlivej protihodnoty, ak má účtovná jednotka veľký počet zmlúv s podobnými vlastnosťami;

b) najpravdepodobnejšia suma – najpravdepodobnejšia suma je jedinou najpravdepodobnejšou sumou v rozmedzí možných súm protihodnoty (t. j. jediný najpravdepodobnejší výsledok zmluvy). Najpravdepodobnejšia suma môže byť primeraným odhadom sumy premenlivej protihodnoty, ak má zmluva len dva možné výsledky (napríklad účtovná jednotka buď dosiahne výkonnostnú prémieu alebo ju nedosiahne).

- 54 Pri odhadovaní vplyvu neistoty na sumu premenlivej protihodnoty, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok, účtovná jednotka uplatňuje dôsledne počas trvania zmluvy jednu metódu. Účtovná jednotka navyše zvažuje všetky informácie (minulé, súčasné aj predpokladané), ktoré sú pre účtovnú jednotku primerane dostupné, a určuje primeraný počet možných súm protihodnoty. Informácie, ktoré účtovná jednotka používa pri odhadovaní sumy premenlivej protihodnoty, sú zvyčajne podobné informáciám, ktoré manažment účtovnej jednotky používa pri dohadovanom postupe a pri stanovovaní cien prisľúbeného tovaru alebo služieb.

**Refundačné záväzky**

- 55 Účtovná jednotka vykazuje refundačný záväzok, ak účtovná jednotka prijme od zákazníka protihodnotu a očakáva, že časť tejto protihodnoty alebo celú protihodnotu zákazníkovi vráti. Refundačný záväzok sa oceňuje sumou prijatej protihodnoty (alebo pohľadávky), pri ktorej účtovná jednotka neočakáva, že jej na ňu vznikne nárok (t. j. sumy nezahrnuté do transakčnej ceny). Refundačný záväzok (a zodpovedajúca zmena transakčnej ceny, a teda aj *zmluvného záväzku*) sa na konci každého obdobia vykazovania aktualizuje s prihliadnutím na zmeny okolností. Pri účtovaní refundačného záväzku, ktorý sa týka práva na vrátenie, účtovná jednotka uplatňuje návod v odsekoch B20 až B27.

**Obmedzovanie odhadov premenlivej protihodnoty**

- 56 Účtovná jednotka do transakčnej ceny zahŕňa časť premenlivej protihodnoty alebo celú premenlivú hodnotu odhadnutú v súlade s odsekom 53 len do tej miery, do akej je vysoko pravdepodobné, že nenastane významné zrušenie sumy vykázanych kumulovaných výnosov po tom, ako sa následne vyrieši neistota spojená s premenlivou protihodnotou.
- 57 Pri posudzovaní, či je vysoko pravdepodobné, že nenastane významné zrušenie sumy vykázanych kumulovaných výnosov po tom, ako sa následne vyrieši neistota spojená s premenlivou protihodnotou, účtovná jednotka zvažuje tak pravdepodobnosť, ako aj rozsah zrušenia výnosov. Faktory, ktoré by mohli zvýšiť pravdepodobnosť alebo rozsah zrušenia výnosov, zahŕňajú okrem iného tieto prípady:
- a) suma protihodnoty je mimoriadne náchylná na faktory, na ktoré účtovná jednotka nemá dosah. Tieto faktory môžu zahŕňať volatilitu na trhu, úsudky alebo konanie tretích strán, poveternostné podmienky a vysoké riziko zastaranosti prisľúbeného tovaru alebo služby;
  - b) neočakáva sa, že sa neistota, pokiaľ ide o sumu protihodnoty, vyrieši v krátkodobom časovom horizonte;
  - c) skúsenosti účtovnej jednotky (alebo iné dôkazy) s podobnými druhmi zmlúv sú obmedzené alebo tieto skúsenosti (alebo iné dôkazy) majú len obmedzenú prediktívnu hodnotu;
  - d) účtovná jednotka obvykle buď ponúka širokú škálu cenových koncesií alebo mení platobné podmienky podobných zmlúv za podobných okolností;
  - e) zmluva má veľký počet a širokú škálu možných súm protihodnoty.
- 58 Účtovná jednotka uplatňuje odsek B63 na zaúčtovanie protihodnoty vo forme tantiém na základe predajov alebo na základe používania, ktoré sú prisľúbené výmenou za licenciu na práva duševného vlastníctva.

**Prehodnocovanie premenlivej protihodnoty**

- 59 Účtovná jednotka aktualizuje na konci každého obdobia vykazovania odhadovanú transakčnú cenu (vrátane aktualizácie posúdenia, či je odhad premenlivej protihodnoty obmedzený) tak, aby verne prezentovala okolnosti na konci obdobia vykazovania, ako aj zmeny okolností počas obdobia vykazovania. Účtovná jednotka účtuje zmeny transakčnej ceny v súlade s odsekmi 87 až 90.

**Existencia významnej zložky financovania v zmluve**

- 60 Pri určovaní transakčnej ceny účtovná jednotka upravuje prisľúbenú sumu protihodnoty o účinky časovej hodnoty peňazí v prípade, že načasovanie platieb dohodnuté zmluvnými stranami (výslovne alebo implicitne) poskytuje zákazníkovi alebo účtovnej jednotke významný úžitok v podobe financovania prevodu tovaru alebo služieb na zákazníka. Za týchto okolností zmluva obsahuje významnú zložku financovania. Významná zložka financovania môže existovať bez ohľadu na to, či je prisľub financovania výslovne uvedený v zmluve alebo vyplýva z platobných podmienok dohodnutých zmluvnými stranami.



- 61 Pri úprave prislúbenej sumy protihodnoty o významnú zložku financovania je cieľom účtovnej jednotky vykázat výnosy v sume, ktorá odzrkadľuje v cene, ktorú by bol zaplatil zákazník za prislúbený tovar alebo služby, ak by zákazník bol zaplatil za tento tovar alebo služby v hotovosti po (alebo pri) prevode zákazníkovi (t. j. predajná cena). Pri posudzovaní, či zmluva obsahuje zložku financovania a či je zložka financovania pre zmluvu významná, účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti vrátane:
- a) prípadného rozdielu medzi sumou prislúbenej protihodnoty a peňažnou predajnou cenou prislúbeného tovaru alebo služieb a
  - b) kombinovaného účinku:
    - i) predpokladaného času medzi tým, keď účtovná jednotka prevedie prislúbený tovar alebo služby na zákazníka a keď zákazník za tento tovar alebo služby zaplatí a
    - ii) úrokových sadzieb prevládajúcich na príslušnom trhu.
- 62 Bez ohľadu na posúdenie uvedené v odseku 61 by zmluva so zákazníkom neobsahovala významnú zložku financovania, ak by existoval ktorýkoľvek z týchto faktorov:
- a) zákazník zaplatil za tovar alebo služby vopred a načasovanie prevodu tohto tovaru alebo služieb je na uvážení zákazníka;
  - b) podstatná časť protihodnoty prislúbenej od zákazníka je premenlivá a suma alebo načasovanie tejto protihodnoty sa mení na základe toho, či nastane alebo nenastane budúca udalosť, ktorá je v podstate mimo kontroly zákazníka alebo účtovnej jednotky (napríklad ak je protihodnotou tantiéma na základe predajov);
  - c) rozdiel medzi prislúbenou protihodnotou a peňažnou predajnou cenou tovaru alebo služby (ako sa uvádza v odseku 61) vzniká z iných dôvodov, než je poskytovanie finančných prostriedkov buď zákazníkovi alebo účtovnej jednotke, a rozdiel medzi týmito sumami je úmerný vzhľadom na dôvod rozdielu. Platobné podmienky môžu zákazníka alebo účtovnú jednotku chrániť napríklad v prípade, keď druhá zmluvná strana primeraným spôsobom nesplní časť svojich povinností podľa zmluvy alebo nesplní žiadnu takúto povinnosť.
- 63 Účtovná jednotka môže použiť praktickú pomôcku a nemusí upravovať prislúbenú sumu protihodnoty o účinky významnej zložky financovania, ak účtovná jednotka pri vzniku zmluvy očakáva, že obdobie medzi tým, keď účtovná jednotka prevedie prislúbený tovar alebo službu na zákazníka a tým, keď zákazník za tento tovar alebo službu zaplatí, nepresiahne jeden rok.
- 64 Na splnenie cieľa v odseku 61 pri úprave prislúbenej sumy protihodnoty o významnú zložku financovania účtovná jednotka používa diskontnú sadzbu, ktorá by sa odzrkadľila v samostatnej finančnej transakcii medzi účtovnou jednotkou a jej zákazníkom pri vzniku zmluvy. V takejto sadzbe by sa zohľadňovali úverové vlastnosti strany, ktorá v zmluve prijíma finančné prostriedky, ako aj všetok kolaterál alebo zábezpeky poskytnuté zákazníkom alebo účtovnou jednotkou vrátane aktív prevedených v zmluve. Účtovná jednotka môže byť schopná stanoviť túto sadzbu prostredníctvom určenia sadzby, ktorou sa nominálna hodnota prislúbenej protihodnoty diskontuje na cenu, ktorú by zákazník zaplatil v peňažných prostriedkoch za tovar alebo služby po (alebo pri) prevode na zákazníka. Po vzniku zmluvy účtovná jednotka neaktualizuje diskontnú sadzbu o zmeny v úrokových sadzbách alebo iné okolnosti (napríklad o zmenu posúdenia úverového rizika zákazníka).
- 65 Účtovná jednotka prezentuje účinky financovania (úrokový výnos alebo úrokový náklad) oddelene od výnosov zo zmlúv so zákazníkmi vo výkaze komplexného účtovného výsledku. Úrokové výnosy alebo úrokové náklady sa vykazujú len do tej miery, do akej sa pri účtovaní zmluvy so zákazníkom vykazujú *zmluvné aktívum* (alebo pohľadávka) alebo zmluvný záväzok.

*Nepeňažná protihodnota*

- 66 Na určenie transakčnej ceny pri zmluvách, v ktorých zákazník prisľúbi protihodnotu v inej než peňažnej forme, účtovná jednotka oceňuje nepeňažnú protihodnotu (alebo prisľub nepeňažnej protihodnoty) reálnou hodnotou.
- 67 Ak účtovná jednotka nedokáže primerane odhadnúť reálnu hodnotu nepeňažnej protihodnoty, účtovná jednotka oceňuje protihodnotu nepriamo, a to odkazom na samostatnú predajnú cenu tovaru alebo služieb, ktoré boli zákazníkovi (alebo triede zákazníkov) prisľúbené výmenou za protihodnotu.
- 68 Reálna hodnota nepeňažnej protihodnoty sa môže meniť v závislosti od formy protihodnoty (napríklad zmena ceny akcie, na ktorú má účtovná jednotka od zákazníka nárok). Ak sa reálna hodnota nepeňažnej protihodnoty prisľúbenej od zákazníka mení z dôvodov iných než len forma protihodnoty (napríklad reálna hodnota sa môže meniť v závislosti od plnenia zmluvy účtovnou jednotkou), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky odsekov 56 až 58.
- 69 Ak zákazník prispeje tovarom alebo službami (napríklad materiálom, zariadením alebo prácou) k uľahčeniu plnenia zmluvy účtovnou jednotkou, účtovná jednotka posúdi, či ovládla tento tovar alebo služby, ktorými zákazník prispel. Ak áno, účtovná jednotka zaúčtuje tovar alebo služby, ktorými zákazník prispel, ako nepeňažnú protihodnotu prijatú od zákazníka.

*Protihodnota splatná zákazníkovi*

- 70 Protihodnota splatná zákazníkovi zahŕňa peňažné sumy, ktoré účtovná jednotka uhradí, alebo ktoré očakáva, že ich bude musieť uhradiť zákazníkovi (alebo iným stranám, ktoré od zákazníka nakupujú tovar alebo služby účtovnej jednotky). Protihodnota splatná zákazníkovi zahŕňa aj úverové alebo iné položky (napríklad kupón alebo poukážku), ktoré možno uplatniť voči sumám dlhovaným účtovnej jednotke (alebo iným stranám, ktoré od zákazníka nakupujú tovar alebo služby účtovnej jednotky). Účtovná jednotka účtuje protihodnotu splatnú zákazníkovi ako zníženie transakčnej ceny, a teda výnosu, okrem prípadu, keď je platba zákazníkovi výmenou za odlišný tovar alebo službu (ako sa uvádza v odsekoch 26 až 30), ktoré zákazník prevádza na účtovnú jednotku. Ak protihodnota splatná zákazníkovi zahŕňa premenlivú sumu, účtovná jednotka odhadne transakčnú cenu (vrátane posúdenia, či je odhad premenlivej protihodnoty obmedzený) v súlade s odsekmi 50 až 58.
- 71 Ak je protihodnota splatná zákazníkovi platbou za odlišný tovar alebo službu od zákazníka, potom účtovná jednotka účtuje nákup tovaru alebo služby tým istým spôsobom, ako účtuje iné nákupy od dodávateľov. Ak suma protihodnoty splatná zákazníkovi presahuje reálnu hodnotu odlišného tovaru alebo služby, ktoré účtovná jednotka prijíma od zákazníka, potom účtovná jednotka zaúčtuje takýto prebytok ako zníženie transakčnej ceny. Ak účtovná jednotka nedokáže primerane odhadnúť reálnu hodnotu tovaru alebo služieb prijatých od zákazníka, účtuje celú protihodnotu splatnú zákazníkovi ako zníženie transakčnej ceny.
- 72 Ak sa preto protihodnota splatná zákazníkovi účtuje ako zníženie transakčnej ceny, účtovná jednotka vykazuje zníženie výnosov po tom (alebo súčasne s tým), ako nastane neskoršia z týchto udalostí:
- a) účtovná jednotka vykáže výnosy za prevod príslušného tovaru alebo služieb na zákazníka a
- b) účtovná jednotka uhradí alebo prisľúbi uhradiť protihodnotu (aj v prípade, že je platba podmienená určitou budúcou udalosťou). Tento prisľub môže vyplývať z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky.

**Priradovanie transakčnej ceny k povinnosti plnenia zmluvy**

- 73 Cieľom účtovnej jednotky pri priradovaní transakčnej ceny je priradiť transakčnú cenu ku každej povinnosti plnenia zmluvy (alebo odlišnému tovaru alebo službe) v sume, ktorá zobrazuje sumu protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka.

- 74 V záujme splnenia cieľa v oblasti priradovania účtovná jednotka priraduje transakčnú cenu ku každej povinnosti plnenia zmluvy uvedenej v zmluve na základe pomernej samostatnej predajnej ceny v súlade s odsekmi 76 až 80, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 81 až 83 (pri udeľovaní zliav) a odsekov 84 – 86 (pri priradovaní protihodnoty, ktorá obsahuje premenlivé sumy).
- 75 Odseky 76 až 86 sa neuplatňujú, ak zmluva obsahuje iba jednu povinnosť plnenia zmluvy. Odseky 84 až 86 sa však môžu uplatňovať, ak účtovná jednotka prisľúbi previesť skupinu odlišných tovarov alebo služieb označených ako jediná povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b) a ak prisľúbená protihodnota obsahuje premenlivé sumy.

*Priradovanie na základe samostatnej predajnej ceny*

- 76 Pri priradovaní transakčnej ceny ku každej povinnosti plnenia zmluvy na základne pomernej samostatnej predajnej ceny účtovná jednotka určuje túto samostatnú predajnú cenu odlišného tovaru alebo služby, ktorá je základom každej povinnosti plnenia zmluvy, pri vzniku zmluvy a priraduje transakčnú cenu v pomere k týmto samostatným predajným cenám.
- 77 Samostatná predajná cena je cena, za ktorú by účtovná jednotka predala prisľúbený tovar alebo službu zákazníkovi oddelene. Najlepším dôkazom samostatnej predajnej ceny je zistiteľná cena tovaru alebo služby, keď účtovná jednotka predáva tento tovar alebo túto službu oddelene za podobných okolností a podobným zákazníkom. Zmluvne uvedená cena alebo cenniková cena za tovar alebo službu môže byť (ale nesmie sa predpokladať, že je) samostatnou predajnou cenou daného tovaru alebo služby.
- 78 Ak nie je možné priamo zistiť samostatnú predajnú cenu, účtovná jednotka odhaduje samostatnú predajnú cenu sumou, ktorá by pri priradovaní transakčnej ceny viedla k splneniu cieľa v oblasti priradovania v odseku 73. Pri odhadovaní samostatnej predajnej ceny účtovná jednotka zvažuje všetky informácie (vrátane trhových podmienok, faktorov špecifických pre účtovnú jednotku a informácií o zákazníkovi alebo triede zákazníkov), ktoré sú pre účtovnú jednotku primerane dostupné. Účtovná jednotka pri tom maximalizuje použitie zistiteľných vstupov a konzistentne uplatňuje metódy odhadu za podobných okolností.
- 79 Vhodné metódy odhadovania samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služby zahŕňajú okrem iného:
- a) prístup upraveného trhového posúdenia – účtovná jednotka by mohla posúdiť trh, na ktorom predáva tovar alebo služby, a odhadnúť cenu, ktorú by bol zákazník na danom trhu ochotný zaplatiť za takýto tovar alebo služby. Tento prístup by tiež mohol zahŕňať odkaz na ceny konkurentov účtovnej jednotky v prípade podobného tovaru alebo služieb a prípadnú úpravu takýchto cien s cieľom zohľadniť náklady a marže účtovnej jednotky;
  - b) prístup predpokladaných nákladov plus marža – účtovná jednotka by mohla odhadnúť svoje očakávané náklady na plnenie povinnosti plnenia zmluvy a potom k nim pridať primeranú maržu pre tento tovar alebo služby;
  - c) reziduálny prístup – účtovná jednotka môže odhadnúť samostatnú predajnú cenu pomocou odkazu na celkovú transakčnú cenu mínus súčet zistiteľných samostatných predajných cien iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve. Účtovná jednotka však môže použiť reziduálny prístup na odhad tejto samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služby v súlade s odsekom 78, iba ak je splnené jedno z týchto kritérií:
    - i) účtovná jednotka predáva rovnaký tovar alebo služby rôznym zákazníkom (súčasne alebo takmer súčasne) za širokou škálou cien (t. j. predajná cena je vysoko premenlivá, pretože typickú samostatnú predajnú cenu nie je možné zistiť z minulých transakcií alebo iných zistiteľných dôkazov) alebo
    - ii) účtovná jednotka ešte neurčila cenu tohto tovaru alebo služby a tento tovar alebo služba sa predtým nepredávali na samostatnom základe (t. j. predajná cena je neistá).

- 80 Na odhad samostatných predajných cien tovaru alebo služieb prisľúbených v zmluve sa môže použiť kombinácia metód, ak dva alebo viac z týchto tovarov alebo služieb majú vysoko premenlivé alebo neisté samostatné predajné ceny. Účtovná jednotka môže napríklad použiť reziduálny prístup na odhad súhrnnej samostatnej predajnej ceny prisľúbeného tovaru alebo služieb s vysoko premenlivou alebo neistou samostatnou predajnou cenou a potom použiť inú metódu na odhad samostatných predajných cien jednotlivých tovarov alebo služieb vo vzťahu k odhadovanej súhrnnej samostatnej predajnej cene určenej pomocou reziduálneho prístupu. Ak účtovná jednotka používa na odhad samostatnej predajnej ceny každého tovaru alebo služby prisľúbenej v zmluve kombináciu metód, musí posúdiť, či by priradovanie transakčnej ceny k týmto odhadovaným samostatným predajným cenám bolo konzistentné s cieľom priradovania v odseku 73 a s požiadavkami na odhadovanie samostatných predajných cien v odseku 78.

#### *Udeľovanie zľavy*

- 81 Zákazník dostáva zľavu za nákup balíka tovarov alebo služieb, ak je súčet samostatných predajných cien týchto tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve vyšší ako protihodnota prisľúbená v zmluve. Okrem prípadov, keď má účtovná jednotka zistiteľný dôkaz v súlade s odsekom 82, že celá zľava sa vzťahuje len na jednu alebo viaceré, nie však všetky, povinnosti plnenia zmluvy, účtovná jednotka udeľuje zľavu všetkým povinnostiam plnenia zmluvy úmerne. Úmerné udeľovanie zľavy za týchto okolností je následkom toho, že účtovná jednotka priraduje transakčnú cenu ku každej povinnosti plnenia zmluvy na základe pomerných samostatných predajných cien príslušných odlišných tovarov alebo služieb.
- 82 Účtovná jednotka udeľuje zľavu v celom rozsahu len jednej alebo viacerým, nie však všetkým, povinnostiam plnenia zmluvy, ak sú splnené všetky tieto kritériá:
- účtovná jednotka pravidelne predáva každý odlišný tovar alebo službu (alebo každý balík odlišných tovarov alebo služieb) v zmluve na samostatnom základe;
  - účtovná jednotka takisto pravidelne predáva na samostatnom základe balík (balíky) niektorých z týchto odlišných tovarov alebo služieb so zľavou zo samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služieb v každom balíku a
  - zľava, ktorú možno udeliť každému balíku tovarov alebo služieb uvedených v odseku 82 písm. b), je v podstate rovnaká ako zľava v zmluve a z analýzy tovaru alebo služieb v každom balíku vyplýva zistiteľný dôkaz o povinnosti plnenia zmluvy (alebo povinnosti plnenia zmluvy), ku ktorej patrí celá zľava v zmluve.
- 83 Ak sa zľava udeľuje v celom rozsahu jednej alebo viacerým povinnostiam plnenia zmluvy v súlade s odsekom 82, účtovná jednotka udelí zľavu pred použitím reziduálneho prístupu na odhadnutie samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služby v súlade s odsekom 79 písm. c).

#### *Priradovanie premenlivej protihodnoty*

- 84 Premennivá protihodnota, ktorá je prisľúbená v zmluve, sa môže priradiť k celej zmluve alebo k určitej časti zmluvy, ako napríklad k:
- jednej alebo viacerým, nie však všetkým, povinnostiam plnenia zmluvy (napríklad prémia môže byť podmienená tým, že účtovná jednotka prevedie prisľúbený tovar alebo službu v stanovenej lehote); alebo
  - jednému alebo viacerým, nie však všetkým, odlišným tovarom alebo službám prisľúbeným v rámci skupiny odlišných tovarov alebo služieb, ktorý tvorí časť jedinej povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b) (napríklad protihodnota prisľúbená za druhý rok dvojročnej zmluvy o upratovacích službách sa zvýši na základe pohybov v stanovenom inflačnom indexe).
- 85 Účtovná jednotka priraduje premenlivú sumu (a následné zmeny uvedenej sumy) v celom rozsahu k povinnosti plnenia zmluvy alebo k odlišnému tovaru alebo službe, ktoré tvoria časť jedinej povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b), ak sú splnené obidve tieto kritériá:

- a) podmienky premenlivej platby sa vzťahujú konkrétne na činnosti účtovnej jednotky v oblasti plnenia povinnosti plnenia zmluvy alebo prevodu odlišného tovaru alebo služby (alebo na konkrétny výsledok plnenia povinnosti plnenia zmluvy alebo prevodu tovaru alebo služby) a
  - b) priradovanie premenlivej sumy protihodnoty v celom rozsahu k povinnosti plnenia zmluvy alebo k odlišnému tovaru alebo službe je v súlade s cieľom v oblasti priradovania uvedeným v odseku 73 so zreteľom na všetky povinnosti plnenia zmluvy a platobné podmienky v zmluve.
- 86 Požiadavky v oblasti priradovania uvedené v odsekoch 73 až 83 sa uplatňujú na priradovanie zostávajúcej sumy transakčnej ceny, ktorá nespĺňa kritériá uvedené v odseku 85.

### Zmeny transakčnej ceny

- 87 Po vzniku zmluvy sa transakčná cena môže meniť z rôznych dôvodov vrátane výskytu neistých udalostí alebo iných zmien okolností, ktoré menia sumu protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prisľúbený tovar alebo služby.
- 88 Účtovná jednotka priraduje k povinnosti plnenia zmluvy akékoľvek následné zmeny transakčnej ceny na rovnakom základe ako pri vzniku zmluvy. Účtovná jednotka následne nepriraduje transakčnú cenu tak, aby odrážala zmeny samostatných predajných cien po vzniku zmluvy. Sumy priradené k splnenej povinnosti plnenia zmluvy sa vykazujú ako výnosy alebo ako zníženie výnosov v období, v ktorom sa transakčná cena zmení.
- 89 Účtovná jednotka priraduje zmenu transakčnej ceny v celom rozsahu k jednej alebo k viacerým, nie však k všetkým, povinnostiam plnenia zmluvy alebo k odlišným tovarom alebo službám prisľúbeným v skupine, ktorá tvorí časť jedinej povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b), len ak sú splnené kritériá v odseku 85 o priradovaní premenlivej protihodnoty.
- 90 Účtovná jednotka účtuje zmenu transakčnej ceny, ktorá vzniká v dôsledku zmeny zmluvy, v súlade s odsekmi 18 až 21. Pri zmene transakčnej ceny, ktorá nastane po zmene zmluvy, však účtovná jednotka uplatňuje odseky 87 až 89 na priradovanie zmeny transakčnej ceny ktorýmkoľvek z týchto spôsobov, ktorý je uplatniteľný:
- a) Účtovná jednotka priraduje zmenu transakčnej ceny k povinnostiam plnenia zmluvy uvedených v zmluve pred zmenou zmluvy, ak (a v príslušnom rozsahu) je možné zmenu transakčnej ceny priradiť k sume premenlivej protihodnoty prisľúbenej pred zmenou zmluvy a zmena zmluvy sa účtuje v súlade s odsekom 21 písm. a).
  - b) Vo všetkých ostatných prípadoch, v ktorých sa zmena zmluvy neúčtovala ako samostatná zmluva v súlade s odsekom 20, účtovná jednotka priraduje zmenu transakčnej ceny k povinnostiam plnenia zmluvy v zmenenej zmluve (t. j. povinnostiam plnenia zmluvy, ktoré neboli splnené alebo neboli úplne splnené okamžite po zmene zmluvy).

### NÁKLADY SPOJENÉ SO ZMLUVOU

#### Prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy

- 91 Účtovná jednotka vykazuje prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy so zákazníkom ako aktívum, ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie týchto nákladov.
- 92 Prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy sú tie náklady, ktoré vzniknú účtovnej jednotke pri nadobudnutí zmluvy so zákazníkom, ktoré by nevznikli, ak by účtovná jednotka zmluvu nenadobudla (napríklad provízia z predaja).

- 93 Náklady na nadobudnutie zmluvy, ktoré by boli vznikli bez ohľadu na to, či účtovná jednotka zmluvu nadobudla, sa zaúčtujú ako náklad v čase ich vzniku, ak nie sú tieto náklady jasne fakturovateľné zákazníkovi bez ohľadu na to, či účtovná jednotka zmluvu nadobudne.
- 94 Účtovná jednotka môže ako praktickú pomôcku zaúčtovať prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy ako náklad v čase ich vzniku, ak doba amortizácie aktíva, ktoré by bola účtovná jednotka inak zaúčtovala, nepresiahne jeden rok.

#### Náklady plnenia zmluvy

- 95 Ak náklady, ktoré vznikli pri plnení zmluvy so zákazníkom, nepatria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu (napríklad štandardov IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* alebo IAS 38 *Nehmotný majetok*), účtovná jednotka vykazuje aktívum z nákladov vynaložených na plnenie zmluvy, len ak tieto náklady spĺňajú všetky tieto kritériá:
- a) **náklady priamo súvisia so zmluvou alebo s očakávanou zmluvou, ktoré účtovná jednotka dokáže presne identifikovať (napríklad náklady súvisiace so službami, ktoré sa majú poskytnúť na základe obnovenia platnosti existujúcej zmluvy alebo náklady na návrh aktíva, ktoré sa má previesť na základe osobitnej zmluvy, ktorá ešte nebola schválená);**
  - b) **náklady vytvárajú alebo rozširujú zdroje účtovnej jednotky, ktoré sa použijú pri plnení (alebo pri pokračovaní plnenia) povinností plnenia zmluvy v budúcnosti; a**
  - c) **očakáva sa, že tieto náklady sa získajú späť.**
- 96 Pri nákladoch vzniknutých pri plnení zmluvy so zákazníkom, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu, účtovná jednotka účtuje tieto náklady v súlade s uvedenými inými štandardmi.
- 97 Medzi náklady, ktoré priamo súvisia so zmluvou (alebo s osobitnou očakávanou zmluvou), patrí ktorákoľvek z týchto položiek:
- a) priame mzdové náklady (napríklad platy a mzdy zamestnancov, ktorí poskytujú prisľúbené služby priamo zákazníkovi);
  - b) priame materiály (napríklad zásoby používané pri poskytovaní prisľúbených služieb zákazníkovi);
  - c) priradovanie nákladov, ktoré priamo súvisia so zmluvou alebo so zmluvnými činnosťami (napríklad náklady na správu zmluvy a dohľad nad zmluvou, poistenie a odpisovanie nástrojov, zariadení a aktív s právom na užívanie používaných pri plnení zmluvy);
  - d) náklady, ktoré sú jasne fakturovateľné zákazníkovi na základe zmluvy; a
  - e) iné náklady, ktoré vznikli len preto, že účtovná jednotka vstúpila do zmluvného vzťahu (napríklad platby subdodávateľom).
- 98 Účtovná jednotka účtuje ako náklady v čase vzniku tieto náklady:
- a) všeobecné a administratívne náklady (pokiaľ nie sú tieto náklady jasne fakturovateľné zákazníkovi na základe zmluvy – v takom prípade účtovná jednotka posudzuje tieto náklady v súlade s odsekom 97);
  - b) náklady na odpadový materiál, nevyužitú prácu alebo iné zdroje na plnenie zmluvy, ktoré neboli zohľadnené v cene zmluvy;
  - c) náklady, ktoré súvisia so splnenými povinnosťami plnenia zmluvy (alebo s čiastočne splnenými povinnosťami plnenia zmluvy) (t. j. náklady, ktoré súvisia s minulým plnením); a



- d) náklady, pri ktorých účtovná jednotka nedokáže rozlišovať, či náklady súvisia s nesplnenými povinnosťami plnenia zmluvy alebo so splnenými povinnosťami plnenia zmluvy (alebo s čiastočne splnenými povinnosťami plnenia zmluvy).

#### **Amortizácia a zníženie hodnoty**

- 99 Aktívum vykázané v súlade s odsekom 91 alebo 95 sa amortizuje systematickým spôsobom, ktorý je konzistentný s prevodom tovaru alebo služieb, s ktorými aktívum súvisí, na zákazníka. Aktívum môže súvisieť s tovarom alebo službami, ktoré sa majú previesť na základe osobitnej očakávanej zmluvy [ako sa uvádza v odseku 95 písm. a)].
- 100 Účtovná jednotka aktualizuje amortizáciu tak, aby odzrkadľovala významnú zmenu v predpokladanom načasovaní prevodu tovaru alebo služieb účtovnej jednotky, s ktorými aktívum súvisí, na zákazníka. Takáto zmena sa účtuje ako zmena v účtovnom odhade v súlade so štandardom IAS 8.
- 101 Účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výsledku hospodárenia do tej miery, v akej účtovná hodnota aktíva vykázaná v súlade s odsekom 91 alebo 95 presahuje:
- a) zostávajúcu sumu protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za tovar alebo služby, s ktorými aktívum súvisí; mínus
  - b) náklady, ktoré priamo súvisia s dodaním týchto tovarov alebo poskytovaním týchto služieb a ktoré neboli zaúčtované ako náklady (pozri odsek 97).
- 102 Na účely uplatňovania odseku 101 s cieľom určiť sumu protihodnoty, ktorú účtovná jednotka očakáva, že dostane, používa účtovná jednotka zásady určovania transakčnej ceny (s výnimkou požiadaviek uvedených v odsekoch 56 až 58 na obmedzovanie odhadov premenlivej protihodnoty) a upravuje túto sumu tak, aby zohľadňovala vplyv úverového rizika zákazníka.
- 103 Pred tým, než účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty pre aktívum vykázané v súlade s odsekom 91 alebo 95, vykáže účtovná jednotka akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty aktív súvisiacich so zmluvou, ktoré sa vykazujú v súlade s iným štandardom (napríklad štandardmi IAS 2, IAS 16 a IAS 38). Po uplatnení testu na zníženie hodnoty uvedeného v odseku 101 účtovná jednotka zahrnie výslednú účtovnú hodnotu aktíva vykazaného v súlade s odsekom 91 alebo 95 do účtovnej hodnoty peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí na účely uplatňovania štandardu IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* na danú peňazotvornú jednotku.
- 104 Účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia zrušenie niektorých alebo všetkých predtým vykázaných strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 101 v prípade, že okolnosti zníženia hodnoty už neexistujú alebo sa zlepšili. Zvýšená účtovná hodnota aktíva nesmie prekročiť sumu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie), ak by sa predtým nevykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty.

#### PREZENTÁCIA

- 105 **Ak ktorákoľvek zmluvná strana splnila povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka prezentuje zmluvu vo výkaze o finančnej situácii ako zmluvné aktívum alebo zmluvný záväzok v závislosti od vzťahu medzi plnením zmluvy zo strany účtovnej jednotky a platbou zákazníka. Účtovná jednotka prezentuje všetky bezpodmienečné práva na protihodnotu ako samostatné pohľadávky.**
- 106 Ak zákazník uhradí protihodnotu alebo ak má účtovná jednotka právo na sumu protihodnoty, ktoré je bezpodmienečné (t. j. pohľadávka), pred tým, než účtovná jednotka prevedie tovar alebo službu na zákazníka, účtovná jednotka prezentuje zmluvu ako zmluvný záväzok pri vykonaní platby alebo pri jej splatnosti (podľa toho, čo nastane skôr). Zmluvný záväzok je povinnosť účtovnej jednotky previesť na zákazníka tovar alebo služby, za ktoré účtovná jednotka prijala od zákazníka protihodnotu (alebo splatnú sumu protihodnoty).

- 107 Ak si účtovná jednotka splní povinnosť plnenia zmluvy prevodom tovaru alebo služby zákazníkovi pred tým, než zákazník uhradí protihodnotu alebo pred jej splatnosťou, účtovná jednotka prezentuje zmluvu ako zmluvné aktívum, s výnimkou súm prezentovaných ako pohľadávky. Zmluvné aktívum je právo účtovnej jednotky na protihodnotu výmenou za tovar alebo služby, ktoré účtovná jednotka previedla na zákazníka. Účtovná jednotka posudzuje zníženie hodnoty zmluvného aktíva v súlade so štandardom IFRS 9. Zníženie hodnoty zmluvného aktíva sa oceňuje, prezentuje a zverejňuje na rovnakom základe ako finančné aktívum, ktoré patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 [pozri aj odsek 113 písm. b)].
- 108 Pohľadávka je právo účtovnej jednotky na protihodnotu, ktoré je bezpodmienečné. Právo na protihodnotu je bezpodmienečné, ak je na splatnosť tejto protihodnoty potrebné len to, aby uplynul určitý čas. Napríklad účtovná jednotka by vykázala pohľadávku, ak má v súčasnosti právo na platbu, aj keď táto suma môže byť v budúcnosti predmetom vrátenia. Účtovná jednotka účtuje pohľadávku v súlade so štandardom IFRS 9. Po prvotnom zaúčtovaní pohľadávky zo zmluvy so zákazníkom sa akýkoľvek rozdiel medzi ocenením pohľadávky v súlade so štandardom IFRS 9 a zodpovedajúcou sumou vykázaných výnosov prezentuje ako náklad (napríklad ako strata zo zníženia hodnoty).
- 109 V tomto štandarde sa používajú pojmy „zmluvné aktívum“ a „zmluvný záväzok“, ale to nebráni účtovnej jednotke pre tieto položky používať vo výkaze o finančnej situácii alternatívne označenia. Ak účtovná jednotka používa alternatívne označenie pre zmluvné aktívum, musí používateľom účtovnej závierky poskytnúť dostatočné informácie na rozlíšenie medzi pohľadávkami a zmluvnými aktívami.

#### ZVEREJŇOVANIE

- 110 Cieľom požiadaviek na zverejňovanie je, aby účtovná jednotka zverejňovala dostatočné informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky pochopiť povahu, sumu, načasovanie a neistotu výnosov a peňažných tokov vyplývajúcich zo zmlúv so zákazníkmi. Na dosiahnutie tohto cieľa účtovná jednotka zverejňuje kvalitatívne a kvantitatívne informácie o všetkých týchto oblastiach:**
- a) o svojich zmluvách so zákazníkmi (pozri odseky 113 až 122);
  - b) o významných úsudkoch a zmenách v úsudkoch, ktoré boli uskutočnené pri uplatňovaní tohto štandardu na dané zmluvy (pozri odseky 123 až 126); a
  - c) o akýchkoľvek aktívach vykázaných z nákladov na nadobudnutie alebo plnenie zmluvy so zákazníkom v súlade s odsekom 91 alebo 95 (pozri odseky 127 až 128).
- 111 Účtovná jednotka zvažuje úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie cieľa zverejňovania, ako aj dôraz, aký má klásť na každú z rozličných požiadaviek. Účtovná jednotka zverejňuje informácie súhrnne alebo v členení, aby sa užitočné informácie nestrácali buď uvedením veľkého počtu nevýznamných podrobností alebo agregáciou položiek, ktoré majú zásadne odlišné charakteristiky.
- 112 Účtovná jednotka nemusí zverejňovať informácie v súlade s týmto štandardom, ak poskytla informácie v súlade s iným štandardom.

#### Zmluvy so zákazníkmi

- 113 Účtovná jednotka zverejňuje za obdobie vykazovania všetky nasledujúce sumy, ak tieto sumy nie sú prezentované oddelene vo výkaze komplexného účtovného výsledku v súlade s inými štandardmi:
- a) výnosy vykazané zo zmlúv so zákazníkmi, ktoré účtovná jednotka zverejňuje oddelene od svojich ostatných zdrojov výnosov; a
  - b) akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykazané (v súlade so štandardom IFRS 9) v súvislosti s akýmkoľvek pohľadávkami alebo zmluvnými aktívami vyplývajúcimi zo zmlúv účtovnej jednotky so zákazníkmi, pričom tieto straty účtovná jednotka zverejňuje oddelene od strát zo zníženia hodnoty z iných zmlúv.

*Rozčlenenie výnosov*

- 114 Účtovná jednotka rozčleňuje výnosy vykázané zo zmlúv so zákazníkmi do kategórií, ktoré znázorňujú, ako hospodárske faktory ovplyvňujú povahu, sumu, načasovanie a neistotu výnosov a peňažných tokov. Pri výbere kategórií na rozčlenenie výnosov účtovná jednotka uplatňuje návod uvedený v odsekoch B87 až B89.
- 115 Účtovná jednotka navyše zverejňuje dostatočné informácie, ktoré umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť vzťah medzi zverejnením rozčlenených výnosov (v súlade s odsekom 114) a informáciami o výnosoch, ktoré sa zverejňujú za každý vykazovateľný segment, ak jednotka uplatňuje štandard IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

*Zmluvné zostatky*

- 116 Účtovná jednotka zverejňuje všetky tieto údaje:
- a) počiatočné a konečné zostatky pohľadávok, zmluvných aktív a zmluvných záväzkov zo zmlúv so zákazníkmi, ak nie sú inak oddelene prezentované alebo zverejnené;
  - b) výnosy vykázané v období vykazovania, ktoré boli zahrnuté do zostatku zmluvného záväzku na začiatku daného obdobia; a
  - c) výnosy vykázané v období vykazovania z povinností plnenia zmluvy splnených (alebo čiastočne splnených) v predchádzajúcich obdobiach (napríklad zmeny v transakčnej cene).
- 117 Účtovná jednotka musí vysvetliť, ako načasovanie splnenia jej povinnosti plnenia zmluvy [pozri odsek 119 písm. a)] súvisí s obvyklým načasovaním platby [pozri odsek 119 písm. b)], a účinok, ktorý majú tieto faktory na zostatky zmluvných aktív a zmluvných záväzkov. Na vysvetlenie je možné použiť kvalitatívne informácie.
- 118 Účtovná jednotka poskytuje vysvetlenie významných zmien v zostatkoch zmluvných aktív a zmluvných záväzkov počas obdobia vykazovania. Toto vysvetlenie zahŕňa kvalitatívne a kvantitatívne informácie. Medzi príklady zmien v zostatkoch zmluvných aktív a zmluvných záväzkov účtovnej jednotky patrí ktorýkoľvek z týchto prípadov:
- a) zmena v dôsledku podnikových kombinácií;
  - b) kumulované vyrovnávacie úpravy výnosov, ktoré ovplyvňujú zodpovedajúce zmluvné aktívum alebo zmluvný záväzok vrátane úprav vyplývajúcich zo zmeny v meraní pokroku, zmeny odhadu transakčnej ceny (vrátane akýchkoľvek zmien v posudzovaní toho, či je odhad variabilnej protihodnoty obmedzený) alebo zmeny zmluvy;
  - c) zníženie hodnoty zmluvného aktíva;
  - d) zmena časového rámca na to, aby sa právo na protihodnotu stalo bezpodmienečným (t. j. aby sa zmluvné aktívum preklasifikovalo na pohľadávku); a
  - e) zmena časového rámca pre splnenie povinnosti plnenia zmluvy (t. j. pre vykazovanie výnosov vyplývajúcich zo zmluvného záväzku).

*Povinnosti plnenia zmluvy*

- 119 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o svojich povinnostiach plnenia zmlúv so zákazníkmi vrátane opisu všetkých týchto položiek:
- a) keď si účtovná jednotka obvykle splní povinnosti plnenia zmluvy (napríklad pri zaslaní, doručení, poskytnutí služieb alebo pri dokončení služby) vrátane toho, keď sú splnené povinnosti v dohode s odloženým dodaním;

- b) významných platobných podmienok (napríklad pri obvyklej splatnosti platby, či má zmluva významnú zložku financovania, či je suma protihodnoty premenlivá a či je odhad premenlivej protihodnoty zvyčajne obmedzený v súlade s odsekmi 56 až 58);
- c) povahy tovaru alebo služieb, ktoré účtovná jednotka prisľúbila previesť, s dôrazom na akékoľvek povinnosti plnenia zmluvy zabezpečiť, aby ďalšia strana uskutočnila prevod tovaru alebo služieb (t. j. ak účtovná jednotka vystupuje ako zástupca);
- d) povinností v súvislosti s vracaním tovaru, vracaním peňazí a iných podobných povinností a
- e) druhov záruk a súvisiacich povinností.

*Transakčná cena priradená k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy*

120 Účtovná jednotka zverejňuje o svojich zostávajúcich poviniostiach plnenia zmluvy tieto informácie:

- a) súhrnnú hodnotu transakčnej ceny priradenej k poviniostiach plnenia zmluvy, ktoré sú nesplnené (alebo čiastočne nesplnené) ku koncu obdobia vykazovania; a
- b) vysvetlenie, kedy účtovná jednotka očakáva, že vykáže ako výnos sumu zverejnenú v súlade s odsekom 120 písm. a), ktorú účtovná jednotka zverejňuje jedným z týchto spôsobov:
  - i) na kvantitatívnom základe s použitím časových pásiem, ktoré by boli najvhodnejšie pre dobu trvania zostávajúcich poviniostí plnenia zmluvy; alebo
  - ii) pomocou kvalitatívnych informácií.

121 Účtovná jednotka môže použiť praktickú pomôcku a nemusí pri poviniostiach plnenia zmluvy zverejňovať informácie uvedené v odseku 120, ak je splnená niektorá z týchto podmienok:

- a) povinnosť plnenia zmluvy je súčasťou zmluvy, ktorá má pôvodnú predpokladanú dobu platnosti jeden rok alebo menej; alebo
- b) účtovná jednotka vykáže výnosy zo splnenia poviniostí plnenia zmluvy v súlade s odsekom B16.

122 Účtovná jednotka musí kvalitatívne vysvetliť, či uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku 121 a či akákoľvek protihodnota zo zmlúv so zákazníkmi nie je zahrnutá do transakčnej ceny, a tým pádom nie je zahrnutá do informácií zverejňovaných v súlade s odsekom 120. Odhad transakčnej ceny by napríklad nemal zahŕňať žiadne odhadované sumy premenlivej protihodnoty, ktoré sú obmedzené (pozri odseky 56 až 58).

#### **Významné úsudky pri uplatňovaní tohto štandardu**

123 Pri uplatňovaní tohto štandardu zverejňuje účtovná jednotka tie úsudky (a tie zmeny v úsudkoch), ktoré významným spôsobom ovplyvňujú určenie sumy a načasovania výnosov zo zmlúv so zákazníkmi. Účtovná jednotka musí vysvetliť najmä tie úsudky (a tie zmeny v úsudkoch), ktoré sa používajú na určenie oboch týchto údajov:

- a) načasovania splnenia poviniostí plnenia zmluvy (pozri odseky 124 až 125) a
- b) transakčnej ceny a súm priradených k poviniostiach plnenia zmluvy (pozri odsek 126).

*Určovanie načasovania splnenia povinností plnenia zmluvy*

- 124 Pri povinnostiach plnenia zmluvy, ktoré účtovná jednotka plní postupom času, účtovná jednotka zverejňuje:
- metódy použité na vykazovanie výnosov (napríklad opis použitých metód výstupov alebo vstupov a ako sa tieto metódy uplatňujú) a
  - vysvetlenie, prečo použité metódy poskytujú verné zobrazenie prevodu tovaru alebo služieb.
- 125 Účtovná jednotka pri splnení povinností plnenia zmluvy v určitom momente zverejňuje významné úsudky uskutočnené pri hodnotení, kedy zákazník ovládol prisľúbený tovar alebo služby.

*Určovanie transakčnej ceny a súm priradených k povinnostiam plnenia zmluvy*

- 126 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o metódach, vstupoch a predpokladoch použitých na všetky tieto činnosti:
- určenie transakčnej ceny, ktorá okrem iného zahŕňa odhadovanie premenlivej protihodnoty, úpravu protihodnoty o vplyv časovej hodnoty peňazí a meranie nepeňažnej protihodnoty;
  - posúdenie, či je odhad premenlivej protihodnoty obmedzený;
  - prípadne priradenie transakčnej ceny, vrátane odhadu samostatných predajných cien prisľúbeného tovaru alebo služieb a udeľovania zliav a premenlivej protihodnoty, ku konkrétnej časti zmluvy a
  - oceňovanie povinností v súvislosti s vracaním tovaru, vracaním peňazí a iných podobných povinností.

**Aktíva vykázané z nákladov na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy so zákazníkom**

- 127 Účtovná jednotka opisuje oba tieto aspekty:
- úsudky uskutočnené pri určovaní sumy nákladov vynaložených na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy so zákazníkom (v súlade s odsekom 91 alebo 95) a
  - metódu použitú na určenie amortizácie za každé obdobie vykazovania.
- 128 Účtovná jednotka zverejňuje všetky tieto údaje:
- konečné zostatky aktív vykázaných z nákladov vynaložených na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy so zákazníkom (v súlade s odsekom 91 alebo 95) podľa hlavnej kategórie aktív (napríklad náklady na nadobudnutie zmlúv so zákazníkmi, náklady pred uzavretím zmluvy a zriaďovacie náklady) a
  - sumu amortizácie a akýchkoľvek strát zo zníženia hodnoty vykázaných v období vykazovania.

**Praktické pomôcky**

- 129 Ak sa účtovná jednotka rozhodne používať praktickú pomôcku buď v odseku 63 (o existencii významnej zložky financovania) alebo odseku 94 (o prírastkových nákladoch na nadobudnutie zmluvy), účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

<b>zmluva</b>	Dohoda medzi dvoma alebo viacerými stranami, na základe ktorej vznikajú vymožitelné práva a povinnosti.
<b>zmluvné aktívum</b>	Právo účtovnej jednotky na protihodnotu výmenou za tovar alebo služby, ktoré účtovná jednotka previedla na <b>zákazníka</b> , keď je toto právo podmienené niečím iným než len plynutím času (napríklad budúcim plnením zmluvy účtovnou jednotkou).
<b>zmluvný záväzok</b>	Povinnosť účtovnej jednotky previesť na <b>zákazníka</b> tovar alebo služby, za ktoré účtovná jednotka prijala od zákazníka protihodnotu (alebo za ktorú je táto suma splatná).
<b>zákazník</b>	Zmluvná strana, ktorá uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o nadobudnutí tovaru alebo služieb, ktoré sú výstupom bežných činností účtovnej jednotky, výmenou za protihodnotu.
<b>príjem</b>	Zvýšenia ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prílevov alebo zvýšení kvality aktív alebo zníženi záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné než tie, ktoré sú spojené s vkladmi osôb podieľajúcich sa na vlastnom imaní účtovnej jednotky.
<b>povinnosť plnenia zmluvy</b>	Prísľub v <b>zmluve</b> so <b>zákazníkom</b> previesť na zákazníka buď: a) tovar alebo službu (alebo balík tovarov alebo služieb), ktoré sú jedinečné; alebo b) skupinu jedinečných tovarov alebo služieb, ktoré sú v podstate rovnaké a majú rovnaký model prevodu na zákazníka.
<b>výnos</b>	<b>Príjmy</b> , ktoré vznikli počas bežných činností účtovnej jednotky.
<b>samostatná predajná cena (tovaru alebo služby)</b>	Cena, za ktorú by účtovná jednotka predala prisľúbený tovar alebo službu <b>zákazníkovi</b> oddelene.
<b>transakčná cena (za zmluvu so zákazníkom)</b>	Suma protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb na <b>zákazníka</b> , s výnimkou súm vybraných v mene tretích strán.



## Dodatok B

**Návod na uplatňovanie**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 129 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu.*

B1 Tento návod na uplatňovanie je rozdelený na tieto kategórie:

- a) povinnosti plnenia zmluvy plnené postupom času (odseky B2 až B13);
- b) metódy merania pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy (odseky B14 až B19);
- c) predaj s právom na vrátenie tovaru (odseky B20 až B27);
- d) záruky (odseky B28 až B33);
- e) postup pri rozhodovaní o hlavnom zodpovednom verzus zástupcovi (odseky B34 až B38);
- f) možnosti zákazníka týkajúce sa dodatočného tovaru alebo služieb (odseky B39 až B43);
- g) neuplatnené práva zákazníkov (odseky B44 až B47);
- h) nenávratné poplatky platené vopred (a niektoré súvisiace náklady) (odseky B48 až B51);
- i) udeľovanie licencií (odseky B52 až B63B);
- j) zmluvy o spätnom odkúpení (odseky B64 až B76);
- k) konsignačné mechanizmy (odseky B77 až B78);
- l) dohody s odloženým dodaním (odseky B79 až B82);
- m) prevzatie tovaru zákazníkom (odseky B83 až B86) a
- n) zverejňovanie rozčlenených výnosov (odseky B87 až B89).

**Povinnosti plnenia zmluvy plnené postupom času**

B2 V súlade s odsekom 35 je povinnosť plnenia zmluvy plnená postupom času, ak je splnené jedno z týchto kritérií:

- a) zákazník súbežne prijíma a spotrebúva úžitky vznikajúce z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou v rovnakom čase, ako účtovná jednotka plní zmluvu (pozri odseky B3 až B4);
- b) plnenie zmluvy účtovnou jednotkou vytvára alebo vylepšuje aktívum (napríklad nedokončená výroba), ktoré zákazník ovláda, v rovnakom čase, ako sa aktívum vytvára alebo vylepšuje (pozri odsek B5); alebo

- c) plnenie zmluvy nevytvára pre účtovnú jednotku aktívum s alternatívnym použitím (pozri odseky B6 až B8) a účtovná jednotka má vymožitelné právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu (pozri odseky B9 až B13).

*Súbežné prijímanie a spotreba úžitkov z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou [odsek 35 písm. a)]*

- B3 Pri niektorých druhoch povinností plnenia zmluvy bude posúdenie, či zákazník prijíma úžitky plnenia zmluvy účtovnou jednotkou pri plnení zmluvy a súbežne pri ich prijímaní tieto úžitky spotrebúva, bezproblémové. Medzi príklady patria rutinné alebo opakované služby (ako napríklad upratovacie služby), pri ktorých je možné ľahko identifikovať príjem a súbežnú spotrebu úžitkov z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou zo strany zákazníka.
- B4 V prípade iných druhov povinností plnenia zmluvy účtovná jednotka nemusí byť schopná ľahko identifikovať, či zákazník súbežne prijíma aj spotrebúva úžitky plnenia zmluvy účtovnej jednotky pri jej plnení účtovnou jednotkou. Za týchto okolností je povinnosť plnenia zmluvy plnená postupom času, ak účtovná jednotka určí, že iná účtovná jednotka by nemusela podstatným spôsobom opätovne vykonať prácu, ktorú účtovná jednotka dokončila do daného dátumu, ak by táto iná účtovná jednotka mala splniť zostávajúcu povinnosť plnenia zmluvy voči zákazníkovi. Pri určovaní, či by iná účtovná jednotka nemusela podstatným spôsobom opätovne vykonať prácu, ktorú účtovná jednotka dokončila do daného dátumu, účtovná jednotka predpokladá, že:
- a) sa nebudú brať do úvahy potenciálne zmluvné obmedzenia alebo praktické obmedzenia, ktoré by inak zabránili účtovnej jednotke previesť zostávajúce povinnosti plnenia zmluvy na inú účtovnú jednotku; a
- b) iná účtovná jednotka, ktorá plní zvyšok povinnosti plnenia zmluvy, nebude mať úžitok zo žiadneho aktíva, ktoré v súčasnosti ovláda účtovná jednotka a ktoré by účtovná jednotka stále ovládala v prípade, ak by sa povinnosť plnenia zmluvy previedla na inú účtovnú jednotku.

*Zákazník ovláda aktívum pri jeho vytváraní alebo vylepšovaní [odsek 35 písm. b)]*

- B5 Pri určovaní, či zákazník ovláda aktívum pri jeho vytváraní alebo vylepšovaní v súlade s odsekom 35 písm. b), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na kontrolu uvedené v odsekoch 31 až 34 a 38. Aktívum, ktoré sa vytvára alebo vylepšuje (napríklad nedokončené aktívum), môže byť buď hmotné alebo nehmotné.

*Plnenie zmluvy účtovnou jednotkou nevytvára aktívum s alternatívnym použitím [odsek 35 písm. c)]*

- B6 Pri posudzovaní toho, či má účtovná jednotka pre aktívum alternatívne použitie v súlade s odsekom 36, účtovná jednotka zvažuje účinky zmluvných obmedzení a praktických obmedzení schopnosti účtovnej jednotky ľahko nasmerovať toto aktívum na iné použitie, ako napríklad jeho predajom inému zákazníkovi. Možnosť, že sa zmluva so zákazníkom vypovie, nepredstavuje pri posudzovaní toho, či by účtovná jednotka mohla ľahko nasmerovať aktívum na iné použitie, relevantný faktor.
- B7 Zmluvné obmedzenie schopnosti účtovnej jednotky nasmerovať aktívum na alternatívne použitie musí byť podstatné na to, aby účtovná jednotka nemala pre aktívum alternatívne použitie. Zmluvné obmedzenie je podstatné, ak by zákazník mohol uplatniť svoje práva na prisľúbené aktívum, ak by sa účtovná jednotka snažila nasmerovať aktívum na iné použitie. Naopak, zmluvné obmedzenie nie je podstatné, ak je napríklad aktívum vo veľkej miere vzájomne zameniteľné s inými aktívami, ktoré by účtovná jednotka mohla previesť na iného zákazníka bez toho, aby porušila zmluvu a bez vynaloženia značných nákladov, ktoré by jej inak v súvislosti s touto zmluvou nevznikli.
- B8 Praktické obmedzenie schopnosti účtovnej jednotky nasmerovať aktívum na iné použitie existuje, ak by účtovnej jednotke vznikli v dôsledku takéhoto nasmerovania aktíva na iné použitie významné hospodárske straty. Významné hospodárske straty by mohli vzniknúť, ak by účtovná jednotka buď musela znášať značné náklady na prepracovanie aktíva alebo ak by bola schopná prediť aktívum so značnou stratou. Napríklad schopnosť účtovnej jednotky presmerovať aktíva, ktoré majú buď konštrukčné špecifikácie príznačné pre zákazníka alebo sa nachádzajú v odľahlých oblastiach, môže byť prakticky obmedzená.

*Právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu [odsek 35 písm. c)]*

- B9 Účtovná jednotka má v súlade s odsekom 37 právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, ak by účtovná jednotka mala nárok na sumu, ktorá účtovnej jednotke kompenzuje aspoň plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu v prípade, že zákazník alebo ďalšia zmluvná strana vypovie zmluvu z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu ako prisľúbila. Suma, ktorá by účtovnej jednotke kompenzovala plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, by bola suma, ktorá sa približuje k predajnej cene tovaru alebo služieb prevedených k danému dátumu (napríklad spätné získanie nákladov, ktoré účtovná jednotka vynaložila pri plnení povinnosti plnenia zmluvy plus primeraná zisková marža), a nie len náhrada škody z potenciálnej straty zisku účtovnej jednotky v prípade, že sa zmluva vypovie. Kompenzácia za primeranú ziskovú maržu sa nemusí rovnať očakávanej ziskovej marži, ak bola zmluva plnená tak, ako to bolo prisľúbené, ale účtovná jednotka by mala mať nárok na kompenzáciu niektorej z týchto súm:
- a) časť očakávanej ziskovej marže v zmluve, ktorá primerane zohľadňuje rozsah plnenia zmluvy účtovnou jednotkou podľa zmluvy pred vypovedaním zmluvy zákazníkom (alebo ďalšou zmluvnou stranou); alebo
  - b) primeraný výnos z kapitálových nákladov účtovnej jednotky na podobné zmluvy (alebo bežná prevádzková marža pre podobné zmluvy), ak je marža vymedzená v zmluve vyššia ako výnos, ktorý účtovná jednotka obvykle tvorí z podobných zmlúv.
- B10 Právo na platbu účtovnej jednotky za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu nemusí byť platným bezpodmienečným právom na platbu. V mnohých prípadoch bude mať účtovná jednotka bezpodmienečné právo na platbu len pri dosiahnutí dohodnutého čiastkového cieľa alebo po úplnom splnení povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka pri posudzovaní, či má právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, zvažuje, či by mala vymožitelné právo žiadať alebo zadržať platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, ak by sa zmluva vypovedala pred jej splnením z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu, ako prisľúbila.
- B11 Pri niektorých zmluvách môže mať zákazník právo vypovedať zmluvu len v určených momentoch počas platnosti zmluvy, alebo zákazník nemusí mať žiadne právo vypovedať zmluvu. Ak zákazník vypovie zmluvu bez práva na vypovedanie zmluvy v danom momente (vrátane toho, keď si zákazník neplní povinnosti, ako bolo prisľúbené), zmluva (alebo iné právne predpisy) môže oprávňovať účtovnú jednotku naďalej prevádzať na zákazníka tovar alebo služby prisľúbené v zmluve a môže od zákazníka vyžadovať, aby uhradil prisľúbenú protihodnotu výmenou za tento tovar alebo služby. Za týchto okolností má účtovná jednotka právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, pretože účtovná jednotka má právo naďalej si plniť povinnosti plnenia zmluvy v súlade so zmluvou a požadovať, aby zákazník plnil svoje povinnosti (ktoré zahŕňajú uhradenie prisľúbenej protihodnoty).
- B12 Pri posudzovaní existencie a vymožitelnosti práva na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu účtovná jednotka zvažuje zmluvné podmienky, ako aj akékoľvek právne predpisy alebo právne precedensy, ktoré by mohli doplniť uvedené zmluvné podmienky alebo nad nimi prevážiť. Medzi ne patrí posúdenie, či:
- a) právny predpis, správna prax alebo právny precedens priznáva účtovnej jednotke právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, aj keď toto právo nie je stanovené v zmluve so zákazníkom;
  - b) sa v príslušnom právnom precedense uvádza, že podobné práva na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu v podobných zmluvách nemajú žiadny záväzný právny účinok; alebo
  - c) obvyklá obchodná prax účtovnej jednotky rozhodnúť sa neuplatniť právo na platbu vedie k tomu, že v uvedenom právnom prostredí sa toto právo stane nevymožitelným. Bez ohľadu na skutočnosť, že účtovná jednotka sa môže rozhodnúť neuplatniť svoje právo na platbu pri podobných zmluvách, účtovná jednotka bude mať naďalej právo na platbu do daného dátumu, ak v zmluve so zákazníkom zostáva jej právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu vymožitelné.
- B13 V splátkovom kalendári vymedzenom v zmluve sa nemusí nevyhnutne uvádzať, či má účtovná jednotka vymožitelné právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu. Napriek tomu, že v splátkovom kalendári v zmluve sa stanovuje načasovanie a suma protihodnoty, ktorú má zákazník uhradiť, splátkový kalendár nemusí nevyhnutne poskytovať dôkazy o práve účtovnej jednotky na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu. Je to napríklad preto, že v zmluve by mohlo byť stanovené, že protihodnota prijatá od zákazníka je refundovateľná z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu ako prisľúbila.

**Metódy merania pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy**

B14 Medzi metódy, ktoré možno použiť na meranie pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy postupom času v súlade s odsekmi 35 až 37, patria:

a) metódy výstupov (pozri odseky B15 až B 17) a

b) metódy vstupov (pozri odseky B18 až B19).

*Metódy výstupov*

B15 V metódach výstupov sa výnosy vykazujú na základe priamych oceňovaní hodnoty tovaru alebo služieb prevedených k danému dátumu na zákazníka v pomere k zostávajúcemu tovaru alebo službám prisľúbeným na základe zmluvy. Medzi metódy výstupov patria metódy ako prieskumy plnenia zmluvy dokončeného do daného dátumu, hodnotenia dosiahnutých výsledkov, splnené čiastkové ciele, uplynutý čas a vyrobené alebo dodané jednotky. Keď účtovná jednotka posudzuje, či má na meranie svojho pokroku uplatňovať metódu výstupov, účtovná jednotka zvažuje, či vybrané výstupy verne zobrazujú pokrok účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy. Metóda výstupov by neposkytovala verné zobrazenie plnenia zmluvy účtovnou jednotkou, ak vybrané výstupy neoceňovali niektorý tovar alebo služby, nad ktorými sa ovládanie previedlo na zákazníka. Napríklad metódy výstupov založené na vyrobených alebo dodaných jednotkách by verne nezobrazovali pokrok účtovnej jednotky pri plnení povinnosti plnenia zmluvy, ak na konci obdobia vykazovania účtovná jednotka vytvorila nedokončenú prácu alebo hotové výrobky ovládané zákazníkom, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení výstupov.

B16 Ak má účtovná jednotka právo na protihodnotu od zákazníka v sume, ktorá priamo zodpovedá hodnote plnenia zmluvy účtovnou jednotkou dokončeného do daného dátumu (napríklad zmluva o službách, v rámci ktorej účtovná jednotka fakturuje za každú hodinu poskytnutej služby pevne stanovenú sumu), účtovná jednotka môže ako praktickú pomôcku vykázat výnosy v sume, ktorú má právo fakturovať.

B17 Nevýhody metód výstupov spočívajú v tom, že výstupy použité na meranie pokroku nemusia byť priamo zistiteľné a informácie potrebné na ich uplatňovanie nemusia byť účtovnej jednotke k dispozícii bez vynaloženia neprímeraných nákladov. Preto môže byť potrebné použiť jednu z metód vstupov.

*Metódy vstupov*

B18 V metódach vstupov sa výnosy vykazujú na základe snahy účtovnej jednotky o splnenie povinnosti plnenia zmluvy alebo vstupov účtovnej jednotky týkajúcich sa plnenia zmluvy (napríklad spotrebované zdroje, vynaložené pracovné hodiny, vynaložené náklady, uplynutý čas alebo použité strojo hodiny) v pomere k celkovým očakávaným vstupom na splnenie tejto povinnosti plnenia zmluvy. Ak sa snaha alebo vstupy účtovnej jednotky vynakladajú počas obdobia plnenia zmluvy rovnomerne, môže byť vhodné, aby účtovná jednotka vykazovala výnosy lineárne.

B19 Nedostatok metódy vstupov spočíva v tom, že nemusí existovať priamy vzťah medzi vstupmi účtovnej jednotky a prevodom kontroly nad tovarom alebo službami na zákazníka. Účtovná jednotka preto z metódy vstupov vylučuje účinky všetkých vstupov, ktoré v súlade s cieľom merania pokroku uvedeným v odseku 39 nezobrazujú pokrok účtovnej jednotky pri prevode kontroly nad tovarom alebo službami na zákazníka. Napríklad pri používaní nákladovej metódy vstupov môže byť v nasledujúcich prípadoch potrebná úprava miery pokroku:

a) Keď vzniknuté náklady neprispievajú k pokroku účtovnej jednotky pri plnení povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka by napríklad nevykázala výnosy na základe vzniknutých nákladov, ktoré možno pripísať značným nedostatkom v plnení zmluvy účtovnou jednotkou, ktoré sa nezohľadnili v zmluvnej cene (napríklad náklady na neočakávané množstvo odpadového materiálu, práce alebo iných zdrojov, ktoré boli vynaložené na splnenie povinnosti plnenia zmluvy).

b) Keď vzniknuté náklady nie sú úmerné pokroku účtovnej jednotky pri plnení povinnosti plnenia zmluvy. Za týchto okolností by mohlo byť najlepším zobrazením plnenia zmluvy účtovnou jednotkou upravenie metódy vstupov tak, aby sa vykazovali výnosy len v rozsahu týchto vzniknutých nákladov. Verným zobrazením plnenia zmluvy účtovnou jednotkou by napríklad mohlo byť vykázanie výnosov v sume rovnajúcej sa nákladom na tovar použitý na splnenie povinnosti plnenia zmluvy, ak účtovná jednotka pri vzniku zmluvy očakáva, že budú splnené všetky tieto podmienky:

i) tovar nie je odlišný;

ii) očakáva sa, že zákazník získa kontrolu nad tovarom podstatne skôr, ako prijme služby súvisiace s tovarom;

iii) náklady prevedeného tovaru sú významné v pomere k celkovým očakávaným nákladom na úplné splnenie povinnosti plnenia zmluvy a

iv) účtovná jednotka obstaráva tovar od tretej strany a významným spôsobom sa nepodieľa na naprojektovaní a výrobe tovaru (ale účtovná jednotka koná ako hlavný zodpovedný v súlade s odsekmi B34 až B38).

#### **Predaj s právom na vrátenie tovaru**

B20 V niektorých zmluvách účtovná jednotka prevádza ovládanie výrobku na zákazníka a takisto poskytuje zákazníkovi právo vrátiť výrobok z rôznych dôvodov (napríklad nespokojnosť s výrobkom) a prijať akúkoľvek kombináciu:

a) úplného alebo čiastočného vrátenia akejkoľvek uhradenej protihodnoty;

b) úľavy, ktorú možno uplatniť na sumy, ktoré dlhuje alebo ktoré bude dlhovať účtovnej jednotke; a

c) výmeny za iný výrobok.

B21 Účtovná jednotka na účtovanie prevodu výrobkov s právom na vrátenie (a pri niektorých službách, ktoré sú predmetom vrátenia) vykazuje všetky tieto položky:

a) výnosy za prevedené výrobky v sume protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok (výnosy by sa teda nemali vykazovať pre výrobky, pri ktorých sa očakáva, že budú vrátené);

b) refundačný záväzok a

c) aktívum (a zodpovedajúca úprava nákladov na predaj) na svoje právo na spätné získanie výrobkov od zákazníkov na urovanie refundačného záväzku.

B22 Prísľub účtovnej jednotky byť pripravená prijať vrátený výrobok počas obdobia na vrátenie sa neúčtuje ako povinnosť plnenia zmluvy navyše k povinnosti vrátiť peniaze.

B23 Na určenie sumy protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok (t. j. okrem výrobkov, pri ktorých sa očakáva vrátenie), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 47 až 72 (vrátane požiadaviek na obmedzovanie odhadov premenlivej protihodnoty uvedených v odsekoch 56 až 58). Pri všetkých prijatých (alebo splatných) sumách, pri ktorých účtovná jednotka neočakáva, že jej na ne vznikne nárok, účtovná jednotka nevykazuje výnosy pri prevode výrobkov na zákazníkov, ale vykazuje tieto prijaté (alebo splatné) sumy ako refundačný záväzok. Účtovná jednotka následne na konci každého obdobia vykazovania aktualizuje svoje posúdenie súm, pri ktorých očakáva, že jej na ne vznikne nárok výmenou za prevedené výrobky a zodpovedajúcim spôsobom zmení transakčnú cenu, a teda aj sumu vykázaných výnosov.

- B24 Účtovná jednotka aktualizuje ocenenie refundačného záväzku na konci každého obdobia vykazovania o zmeny v očakávaniach týkajúcich sa refundačných súm. Účtovná jednotka vykazuje zodpovedajúce úpravy ako výnosy (alebo zníženia výnosov).
- B25 Aktívum vykázané v súvislosti s právom účtovnej jednotky späťne získať výrobky od zákazníka pri urovnaní refundačného záväzku sa najprv oceňuje odkazom na predchádzajúcu účtovnú hodnotu výrobku (napríklad zásoby) po odpočítaní všetkých očakávaných nákladov na späťne získanie týchto výrobkov (vrátane potenciálnych znížení hodnoty vrátených výrobkov pre účtovnú jednotku). Na konci každého obdobia vykazovania účtovná jednotka aktualizuje ocenenie aktíva vyplývajúce zo zmien v očakávaniach týkajúcich sa výrobkov, ktoré sa majú vrátiť. Účtovná jednotka prezentuje takéto aktívum oddelene od refundačného záväzku.
- B26 Na účely uplatňovania tohto štandardu sa za vrátenie výrobkov nepovažuje situácia, keď zákazník vymení jeden výrobok za iný výrobok rovnakého typu, rovnakej kvality, v rovnakom stave a s rovnakou cenou (napríklad výmena jednej farby za inú alebo výmena jednej veľkosti za inú).
- B27 Zmluvy, v rámci ktorých zákazník môže vrátiť chybný výrobok výmenou za funkčný výrobok, sa posudzujú v súlade s návodom o zárukách v odsekoch B28 až B33.

### Záruky

- B28 Je bežné, že účtovná jednotka poskytuje (v súlade so zmluvou, zákonom alebo obvyklou obchodnou praxou účtovnej jednotky) v súvislosti s predajom výrobku (tovaru alebo služby) záruku. Povaha záruky sa môže v závislosti od odvetvia a zmluvy podstatne líšiť. Niektoré záruky poskytujú zákazníkovi uistenie, že súvisiaci výrobok bude fungovať tak, ako to zmluvné strany určili, pretože je v súlade s dohodnutými špecifikáciami. Iné záruky poskytujú zákazníkovi okrem uistenia, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu.
- B29 Ak má zákazník možnosť kúpiť si záruku osobitne (napríklad kvôli tomu, že záruka je ocenená alebo dohodnutá samostatne), záruka je odlišnou službou, pretože účtovná jednotka sľubuje poskytnúť zákazníkovi navyše k výrobku, ktorý má funkčnosť opísanú v zmluve, aj službu. Za týchto okolností účtovná jednotka účtuje prisľúbenú záruku ako povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 22 až 30 a priraduje časť transakčnej ceny k tejto povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 73 až 86.
- B30 Ak zákazník nemá možnosť kúpiť si záruku osobitne, účtovná jednotka účtuje záruku v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, pokiaľ prisľúbená záruka alebo časť prisľúbenej záruky poskytuje zákazníkovi popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu.
- B31 Pri posudzovaní, či záruka poskytuje zákazníkovi popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu, účtovná jednotka zvažuje faktory, ako napríklad:
- a) Či sa záruka požaduje zo zákona – ak je účtovná jednotka zo zákona povinná poskytnúť záruku, z existencie tohto zákona vyplýva, že prisľúbená záruka nie je povinnosťou plnenia zmluvy, pretože takéto požiadavky zvyčajne existujú na ochranu zákazníkov pred rizikom kúpy chybného tovaru.
  - b) Dĺžka trvania záruky – čím je trvanie záruky dlhšie, tým je pravdepodobnejšie, že prisľúbená záruka je povinnosťou plnenia zmluvy, pretože je pravdepodobnejšie, že sa na jej základe popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, poskytuje aj služba.
  - c) Povaha úloh, ktoré účtovná jednotka sľubuje vykonať – ak je na to, aby účtovná jednotka poskytla uistenie, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, potrebné, aby účtovná jednotka vykonala osobitné úlohy (napríklad zásielková služba pri vrátení chybného výrobku), potom by takéto úlohy nemali viesť k vzniku povinnosti plnenia zmluvy.



- B32 Ak záruka (alebo časť záruky) poskytuje zákazníkovi popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu, potom je prislúbená služba povinnosťou plnenia zmluvy. Účtovná jednotka preto priraduje transakčnú cenu k výrobku a službe. Ak účtovná jednotka prisľúbi záruku s uistením, ako aj záruku so službou, ale nemôže ich oprávnene účtovať oddelene, účtovná jednotka účtuje obidve záruky spolu ako jedinú povinnosť plnenia zmluvy.
- B33 Zo zákona, na základe ktorého je účtovná jednotka povinná zaplatiť kompenzáciu v prípade, že jej výrobok spôsobí ujmu alebo škodu, nevzniká účtovnej jednotke povinnosť plnenia zmluvy. Výrobca môže napríklad predávať výrobky v jurisdikcii, v ktorej je výrobca zo zákona právne zodpovedný za všetky škody (napríklad na osobnom majetku), ktoré by mohli byť spôsobené spotrebiteľovi pri používaní výrobku na určený účel. Z prisľubu účtovnej jednotky odškodniť zákazníka za ujmu a škody vzniknuté z nárokov týkajúcich sa patentov, autorských práv, ochranných známok alebo iného porušenia zo strany výrobkov účtovnej jednotky nevzniká účtovnej jednotke povinnosť plnenia zmluvy. Účtovná jednotka účtuje takéto povinnosti v súlade so štandardom IAS 37.

#### **Postup pri rozhodovaní o hlavnom zodpovednom verzus zástupcovi**

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

B34A Na určenie povahy svojho prisľubu (ako sa uvádza v odseku B34) musí účtovná jednotka:

- a) identifikovať špecifikovaný tovar alebo služby, ktoré sa majú poskytnúť zákazníkovi [čo by mohlo byť napríklad právo inej strany poskytnúť tovar alebo službu (pozri odsek 26)]; a
- b) posúdiť, či ovláda (podľa odseku 33) každý špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka.

B35 Účtovná jednotka koná ako hlavný zodpovedný, ak ovláda špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Účtovná jednotka však nemusí nevyhnutne ovládať špecifikovaný tovar, ak získa vlastnícke právo na daný tovar iba krátkodobo pred prevodom vlastníckeho práva na zákazníka. Účtovná jednotka, ktorá koná ako hlavný zodpovedný, môže splniť svoju povinnosť poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu sama alebo môže namiesto seba na čiastočnom alebo úplnom splnení povinnosti plnenia zmluvy zaangažovať inú stranu (napríklad dodávateľa).

B35A Keď sa na poskytovaní tovaru alebo služieb zákazníkovi podieľa iná strana, účtovná jednotka, ktorá koná ako hlavný zodpovedný, ovládne ktorýkoľvek z týchto prvkov:

- a) tovar alebo iné aktívum od ďalšej strany, ktoré potom prevedie na zákazníka;
- b) právo na službu, ktorú má vykonať ďalšia strana, vďaka ktorej nadobúda účtovná jednotka schopnosť riadiť túto stranu tak, aby poskytovala službu zákazníkovi v mene účtovnej jednotky;
- c) tovar alebo služba od inej strany, ktoré potom kombinuje s inými tovarmi alebo službami, a poskytuje tak zákazníkovi špecifikovaný tovar alebo službu. Ak napríklad účtovná jednotka poskytuje významné služby zlučovania tovaru alebo služieb [pozri odsek 29 písm. a)] poskytované inou stranou do špecifikovaného tovaru alebo služby, na ktoré zákazník uzavrel zmluvu, účtovná jednotka ovláda špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Dôvodom je skutočnosť, že účtovná jednotka najprv ovládne vstupy pre špecifikovaný tovar alebo službu (ktoré zahŕňajú tovar alebo služby od iných strán) a riadi ich používanie s cieľom vytvoriť kombinovaný výstup, ktorým je špecifikovaný tovar alebo služba.

- B35B Keď účtovná jednotka, ktorá koná ako hlavný zodpovedný, splní povinnosť plnenia zmluvy (alebo pri jej plnení), účtovná jednotka vykazuje výnosy v hrubej sume protihodnoty, pri ktorej očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za špecifikovaný prevedený tovar alebo službu.
- B36 Účtovná jednotka koná ako zástupca, ak je jej povinnosťou v rámci plnenia zmluvy zabezpečiť, aby špecifikovaný tovar alebo služby dodala iná strana. Účtovná jednotka, ktorá koná ako zástupca, neovláda špecifikovaný tovar alebo služby poskytované inou stranou pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Keď účtovná jednotka, ktorá koná ako zástupca, splní povinnosť plnenia zmluvy (alebo pri jej plnení), účtovná jednotka vykazuje výnosy v sume akéhokoľvek poplatku alebo akejkol'vek provízie, pri ktorej očakáva, že jej na ne vznikne nárok výmenou za zabezpečenie, aby ďalšia strana dodala špecifikovaný tovar alebo služby. Poplatok alebo provízia účtovnej jednotky môže byť čistá suma prijatej protihodnoty, ktorú si účtovná jednotka ponechá po uhradení protihodnoty inej strane výmenou za tovar alebo služby, ktoré má táto iná strana dodať alebo poskytnúť.
- B37 Medzi ukazovatele, že účtovná jednotka ovláda špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa prevedie na zákazníka [a koná preto ako hlavný zodpovedný (pozri odsek B35)], patria okrem iného tieto situácie:
- účtovná jednotka je primárne zodpovedná za splnenie prísľubu poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu. To zvyčajne zahŕňa zodpovednosť za prijateľnosť špecifikovaného tovaru alebo služby (napríklad primárnu zodpovednosť za to, že tovar alebo služba spĺňajú špecifikácie zákazníka). Ak je účtovná jednotka zodpovedná za splnenie prísľubu poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu, môže to naznačovať, že iná strana podieľajúca sa na poskytovaní špecifikovaného tovaru alebo služby koná v mene účtovnej jednotky;
  - účtovná jednotka je vystavená inventárnemu riziku pred tým, ako sa tovar alebo služba previedli na zákazníka alebo po prevode kontroly na zákazníka (napríklad ak má zákazník právo na vrátenie). Ak napríklad účtovná jednotka nadobudne alebo sa zaviazne nadobudnúť špecifikovaný tovar alebo službu pred nadobudnutím zmluvy so zákazníkom, môže to naznačovať, že účtovná jednotka má schopnosť riadiť používanie tovaru alebo služby a schopnosť získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky pred tým, ako sa prevedie na zákazníka;
  - účtovná jednotka má možnosť vlastného uváženia pri stanovovaní ceny za špecifikovaný tovar alebo službu. Stanovovanie ceny, ktorú zákazník platí za špecifikovaný tovar alebo služby, môže naznačovať, že účtovná jednotka má schopnosť riadiť používanie tohto tovaru alebo služby a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. V niektorých prípadoch však môže mať zástupca pri stanovovaní cien možnosť vlastného uváženia. Zástupca môže mať napríklad pri stanovovaní cien určitú flexibilitu, aby vytvoril dodatočné výnosy zo svojej služby zabezpečovania, aby iné strany dodali zákazníkovi tovar alebo služby.
- B37A Ukazovatele uvedené v odseku B37 môžu byť viac alebo menej relevantné pre posúdenie ovládania v závislosti od povahy špecifikovaného tovaru alebo služby a obchodných podmienok zmluvy. Okrem toho môžu rôzne ukazovatele poskytnúť presvedčivejšie dôkazy v rôznych zmluvách.
- B38 Ak iná účtovná jednotka preberie povinnosti plnenia zmluvy a zmluvné práva účtovnej jednotky tak, že účtovná jednotka už nie je povinná plniť povinnosť plnenia zmluvy previesť špecifikovaný tovar alebo službu na zákazníka (t. j. účtovná jednotka už nevystupuje ako hlavný zodpovedný), účtovná jednotka nevykáže výnosy pre takúto povinnosť plnenia zmluvy. Účtovná jednotka namiesto toho zhodnotí, či má vykázať výnosy za splnenie povinnosti plnenia zmluvy nadobudnúť zmluvu pre druhú stranu (t. j. či účtovná jednotka vystupuje ako zástupca).

#### **Možnosti zákazníka týkajúce sa dodatočného tovaru alebo služieb**

- B39 Možnosti zákazníka nadobudnúť dodatočný tovar alebo služby zdarma alebo so zľavou majú rôzne podoby vrátane prémií pri predaji, zákazníckych vernostných úľav (alebo bodov), možností predĺženia zmluvy alebo iných zliav na budúci tovar alebo služby.
- B40 Ak účtovná jednotka v zmluve poskytuje zákazníkovi možnosť nadobudnúť dodatočné služby alebo tovar, z tejto možnosti vzniká povinnosť plnenia zmluvy, len ak táto možnosť dáva zákazníkovi hmotné právo, ktoré by nebolo možné získať bez uzavretia tejto zmluvy (napríklad zľava, ktoré sa postupne zvyšuje v rozsahu zliav poskytnutých danej triede zákazníkov vzhľadom na daný tovar alebo služby v danej geografickej oblasti alebo na danom trhu). Ak táto možnosť dáva zákazníkovi hmotné právo, zákazník v skutočnosti zaplatí účtovnej jednotke za tovar alebo služby vopred a účtovná jednotka vykazuje výnos vtedy, keď je tento budúci tovar alebo služby prevedený alebo keď sa skončí platnosť tejto možnosti.

- B41 Ak má zákazník možnosť získať dodatočný tovar alebo službu za cenu, ktorá by zohľadňovala samostatnú predajnú cenu daného tovaru alebo služby, takáto možnosť nedáva zákazníkovi hmotné právo, aj keď je túto možnosť možné uplatniť iba uzavretím predchádzajúcej zmluvy. V takýchto prípadoch urobila účtovná jednotka marketingovú ponuku, ktorú účtuje v súlade s týmto štandardom, len keď zákazník uplatní možnosť kúpiť dodatočný tovar alebo služby.
- B42 V odseku 74 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby priradila transakčnú cenu k povinnostiam plnenia zmluvy na základe pomernej samostatnej predajnej ceny. Ak nie je možné túto samostatnú predajnú cenu možnosti zákazníka nadobudnúť dodatočný tovar alebo služby priamo zistiť, účtovná jednotka ju odhadne. Tento odhad zohľadňuje zľavu, ktorú by zákazník dostal pri využití možnosti, upravenú o obe tieto položky:
- a) akúkoľvek zľavu, ktorú by zákazník mohol dostať bez toho, aby uplatnil túto možnosť; a
  - b) pravdepodobnosť, že táto možnosť sa uplatní.
- B43 Ak má zákazník hmotné právo získať budúci tovar alebo služby a tento tovar alebo služby sú podobné pôvodnému tovaru alebo službám v zmluve a poskytujú sa v súlade s podmienkami pôvodnej zmluvy, potom účtovná jednotka môže, ako praktickú alternatívu odhadovania samostatnej predajnej ceny možnosti, priradiť transakčnú cenu k voliteľnému tovaru alebo službám, a to odkazom na tovar alebo služby, ktoré sa podľa predpokladov poskytnú, a na zodpovedajúcu očakávanú protihodnotu. Tieto typy možností sa zvyčajne týkajú predĺženia zmluvy.

#### **Neuplatnené práva zákazníka**

- B44 V súlade s odsekom 106 účtovná jednotka po prijatí preddavku od zákazníka vykazuje zmluvný záväzok v sume preddavku za svoju povinnosť plnenia zmluvy previesť, alebo byť pripravená previesť, tovar alebo služby v budúcnosti. Účtovná jednotka ukončí vykazovanie tohto zmluvného záväzku (a vykáže výnos), keď prevedie takýto tovar alebo služby, a tým splní svoju povinnosť plnenia zmluvy.
- B45 Zákazníkov nenávratný preddavok uhradený účtovnej jednotke dáva zákazníkovi právo prijať tovar alebo službu v budúcnosti (a ukladá účtovnej jednotke povinnosť byť pripravená previesť tovar alebo službu). Zákazníci však nemusia všetky svoje zmluvné práva uplatniť. Tieto neuplatnené práva sa často označujú ako nevyužité služby (*breakage*).
- B46 Ak účtovná jednotka očakáva, že jej v zmluvnom záväzku vznikne nárok na sumu nevyužitých služieb, účtovná jednotka vykáže očakávanú sumu nevyužitých služieb ako výnos v pomere k štruktúre práv uplatňovaných zákazníkom. Ak účtovná jednotka neočakáva, že jej vznikne nárok na sumu nevyužitých služieb, účtovná jednotka vykáže očakávanú sumu nevyužitých služieb ako výnos, keď sa pravdepodobnosť, že zákazník uplatní svoje zostávajúce práva, stane mizivou. Pri určovaní, či účtovná jednotka očakáva, že jej vznikne nárok na sumu nevyužitých služieb, účtovná jednotka zvažuje požiadavky uvedené v odsekoch 56 až 58 o obmedzení odhadov premenlivej protihodnoty.
- B47 Účtovná jednotka vykazuje záväzok (a nie výnos) pre všetky prijaté protihodnoty, ktoré možno pripísať neuplatneným právam zákazníka, ktoré je účtovná jednotka povinná postúpiť inej strane, napríklad subjektu štátnej správy v súlade s platnými zákonmi o nenárokovanom majetku.

#### **Nenávratné poplatky uhradené vopred (a niektoré súvisiace náklady)**

- B48 V niektorých zmluvách fakturuje účtovná jednotka pri vzniku zmluvy alebo v čase blízkom vzniku zmluvy zákazníkovi nenávratný poplatok uhradený vopred. Medzi príklady patria poplatky v zmluvách o členstve vo fitness centrách, aktivačné poplatky v telekomunikačných zmluvách, zriaďovacie poplatky pri niektorých zákazkách na poskytnutie služby a počiatkové poplatky pri niektorých zákazkách na dodanie tovaru.
- B49 Pri identifikovaní povinností plnenia takýchto zmlúv účtovná jednotka posudzuje, či sa poplatok týka prevodu prisľúbeného tovaru alebo služby. V mnohých prípadoch, hoci sa nenávratný poplatok uhradený vopred týka činnosti, ktorú je účtovná jednotka povinná vykonať pri vzniku zmluvy alebo v čase blízkom vzniku zmluvy na to, aby splnila zmluvu, táto činnosť nemá za následok prevod prisľúbeného tovaru alebo služby na zákazníka (pozri odsek 25). Namiesto toho poplatok uhradený vopred predstavuje preddavok na budúci tovar alebo služby, a preto by sa vykázal ako výnos, keď sa dodá budúci tovar alebo keď sa poskytnú budúce služby. Ak účtovná jednotka zákazníkovi poskytne možnosť obnoviť zmluvu a táto možnosť dá zákazníkovi hmotné právo, ako je opísané v odseku B40, obdobie vykazovanie výnosov sa predĺži nad rámec pôvodného zmluvného obdobia.

- B50 Ak sa nenávratný poplatok uhradený vopred týka tovaru alebo služby, účtovná jednotka posúdi, či sa takýto tovar alebo služba účtuje ako samostatná povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 22 až 30.
- B51 Účtovná jednotka môže fakturovať nenávratný poplatok čiastočne ako kompenzáciu za náklady, ktoré jej vznikli pri príprave zmluvy (alebo iné administratívne úlohy, ako je opísané v odseku 25). Ak tieto prípravné činnosti nespĺňajú povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka pri meraní pokroku v súlade s odsekom B19 neberie tieto činnosti (a s nimi súvisiace náklady) do úvahy. Je to kvôli tomu, že náklady na prípravné činnosti nezobrazujú prevod služieb na zákazníka. Účtovná jednotka posudzuje, či náklady, ktoré jej vznikajú pri príprave zmluvy, viedli k vzniku aktíva, ktoré sa vykazuje v súlade s odsekom 95.

### Udeľovanie licencií

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

*Určovanie povahy prísľubu účtovnej jednotky*

- B57 [Vypúšťa sa.]
- B58 Povahou prísľubu účtovnej jednotky udeliť licencie je prísľub poskytnúť právo na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky, ak sú splnené všetky tieto kritériá:
- a) v zmluve sa vyžaduje, aby účtovná jednotka vykonávala činnosti, ktoré významným spôsobom ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, alebo zákazník takéto správanie účtovnej jednotky odôvodnene očakáva (pozri odseky B59 a B59A);
  - b) práva udelené v licencii priamo vystavujú zákazníka akýmkoľvek pozitívnym alebo negatívnym účinkom činností účtovnej jednotky uvedených v odseku B 58 písm. a) a
  - c) tieto činnosti nemajú za následok prevod tovaru alebo služby na zákazníka pri ich vykonávaní (pozri odsek 25).
- B59 Medzi faktory, ktoré môžu naznačovať, že zákazník by mohol odôvodnene očakávať, že účtovná jednotka bude vykonávať činnosti, ktoré významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, patrí obvyklá obchodná prax, uverejnené postupy alebo osobitné vyhlásenia účtovnej jednotky. Hoci nie je rozhodujúca, existencia spoločného hospodárskeho záujmu (napríklad tantiémy na základe predajov) medzi účtovnou jednotkou a zákazníkom týkajúceho sa duševného vlastníctva, na ktoré má zákazník práva, môže takisto naznačovať, že zákazník môže odôvodnene očakávať, že účtovná jednotka bude vykonávať takéto činnosti.
- B59A Činnosti účtovnej jednotky významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, keď:
- a) sa očakáva, že tieto činnosti pravdepodobne výrazne zmenia formu (napríklad dizajn alebo obsah) alebo funkčnosť (napríklad schopnosť vykonávať určitú funkciu alebo úlohu) duševného vlastníctva; alebo
  - b) je schopnosť zákazníka získať úžitok z duševného vlastníctva vo výraznej miere odvodená od týchto činností alebo od nich vo výraznej miere závisí. Úžitok zo značky je napríklad často odvodený od prebiehajúcich činností účtovnej jednotky, ktoré podporujú alebo udržiavajú hodnotu duševného vlastníctva, alebo od nich často závisí.
- Ak má preto duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, významnú samostatnú funkčnosť, podstatná časť úžitku tohto duševného vlastníctva je odvodená od tejto funkčnosti. Schopnosť zákazníka získať úžitok z daného duševného vlastníctva by následne nebola významne ovplyvnená činnosťami účtovnej jednotky, ak tieto činnosti výrazne nemenia jeho formu alebo funkčnosť. Medzi druhy duševného vlastníctva, ktoré majú často významnú samostatnú funkčnosť, patrí softvér, biologické zlúčeniny alebo vzorce liekov a dohotovený mediálny obsah (napríklad filmy, televízne programy a hudobné nahrávky).
- B60 Ak sú splnené kritériá v odseku B58, účtovná jednotka účtuje prísľub udeliť licenciu ako povinnosť plnenia zmluvy plnenú postupom času, pretože zákazník súbežne prijíma aj spotrebúva úžitky plnenia zmluvy účtovnej jednotky spočívajúceho v poskytovaní prístupu k jej duševnému vlastníctvu počas toho, ako účtovná jednotka plní zmluvu [pozri odsek 35 písm. a)]. Účtovná jednotka pri výbere vhodnej metódy na meranie pokroku smerom k úplnému splneniu danej povinnosti plnenia zmluvy poskytnúť prístup uplatňuje odseky 39 až 45.
- B61 Ak nie sú splnené kritériá v odseku B58, povahou prísľubu účtovnej jednotky je poskytnúť právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky počas existencie duševného vlastníctva (pokiaľ ide o formu a funkčnosť) v momente, keď je zákazníkovi udelená licencia. To znamená, že zákazník môže riadiť používanie licencie a získať z nej v podstate všetky zostávajúce úžitky v momente, keď sa licencia prevádza. Účtovná jednotka účtuje prísľub poskytnúť právo na používanie duševného vlastníctva účtovnej jednotky ako povinnosť plnenia zmluvy splnenú v určitom momente. Na určenie momentu, v ktorom sa licencia prevádza na zákazníka, uplatňuje účtovná jednotka odsek 38. Výnos však nie je možné vykázať pre licenciu, ktorá poskytuje právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky pred začiatkom obdobia, v ktorom môže zákazník používať licenciu a mať z nej úžitok. Ak napríklad obdobie softvérovej licencie začína pred tým, ako účtovná jednotka poskytne (alebo inak sprístupní) zákazníkovi kód, ktorý umožňuje zákazníkovi okamžite používať softvér, účtovná jednotka by nevykázala výnos pred tým, ako tento kód poskytla (alebo inak sprístupnila).



B62 Pri určovaní, či licencia poskytuje právo na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky alebo právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky, účtovná jednotka neberie do úvahy tieto faktory:

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

#### *Tantiémy na základe tržieb alebo používania*

B63 Bez ohľadu na požiadavky uvedené v odsekoch 56 až 59 účtovná jednotka vykazuje výnosy za tantiémy na základe tržieb alebo používania prislúbenej výmenou za licenciu duševného vlastníctva, len keď (alebo potom, ako) nastane neskoršia z týchto udalostí:

- a) následný predaj alebo používanie a
- b) povinnosť plnenia zmluvy, ku ktorej boli priradené niektoré alebo všetky tantiémy na základe tržieb alebo používania, bola splnená (alebo čiastočne splnená).

B63A Požiadavka na tantiémy na základe tržieb alebo používania uvedená v odseku B63 sa uplatňuje, keď sa tantiémy vzťahujú iba na licenciu na práva duševného vlastníctva alebo keď je licencia na práva duševného vlastníctva prevládajúcou položkou, na ktorú sa vzťahujú tantiémy (napríklad licencia na práva duševného vlastníctva môže byť prevládajúcou položkou, na ktorú sa vzťahujú tantiémy, keď účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že zákazník by pripisoval oveľa väčšiu hodnotu licencií ako iným tovarom alebo službám, na ktoré sa vzťahujú tantiémy).

B63B Keď je splnená požiadavka uvedená v odseku B63A, výnosy z tantiém na základe tržieb alebo používania sa vykazujú v plnej miere v súlade s odsekom B63. Keď požiadavka v odseku B63A nie je splnená, na tantiémy na základe tržieb alebo používania sa uplatňujú požiadavky na premenlivú protihodnotu uvedené v odsekoch 50 až 59.

#### **Zmluvy o spätnom odkúpení**

B64 Zmluva o spätnom odkúpení je zmluva, v ktorej účtovná jednotka predáva aktívum a takisto sľubuje alebo má opciu (buď v tej istej zmluve alebo v inej zmluve) aktívum späť odkúpiť. Späť odkúpené aktívum môže byť aktívum, ktoré sa pôvodne predalo zákazníkovi, aktívum, ktoré je v podstate rovnaké ako takéto aktívum, alebo iné aktívum, ktorého zložkou je pôvodne predané aktívum.

B65 Zmluvy o spätnom odkúpení majú vo všeobecnosti tri formy:

- a) povinnosť účtovnej jednotky späť odkúpiť aktívum (forward);
- b) právo účtovnej jednotky späť odkúpiť aktívum (kúpna opcia) a
- c) povinnosť účtovnej jednotky späť odkúpiť aktívum na žiadosť zákazníka (predajná opcia).

#### *Forward alebo kúpna opcia*

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



- a) lízing v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*, ak účtovná jednotka môže alebo musí spätne odkúpiť aktívum za sumu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, ak zmluva nie je súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu. Ak je zmluva súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu, účtovná jednotka musí pokračovať vo vykazovaní aktíva a vykazovať finančný záväzok za každú protihodnotu prijatú od zákazníka. Účtovná jednotka účtuje finančný záväzok v súlade so štandardom IFRS 9; alebo
- b) mechanizmus financovania v súlade s odsekom B68, ak účtovná jednotka môže alebo musí spätne odkúpiť aktívum za sumu, ktorá je rovnaká alebo vyššia než pôvodná predajná cena aktíva.

- B67 Pri porovnávaní ceny pri spätnom odkúpení s predajnou cenou účtovná jednotka zvažuje časovú hodnotu peňazí.
- B68 Ak je zmluva o spätnom odkúpení mechanizmom financovania, účtovná jednotka musí pokračovať vo vykazovaní aktíva a tiež vykazovať finančný záväzok za každú protihodnotu prijatú od zákazníka. Účtovná jednotka vykazuje rozdiel medzi sumou protihodnoty prijatou od zákazníka a sumou protihodnoty, ktorá má byť uhradená zákazníkovi ako úrok a v prípade potreby ako spracovateľské náklady alebo náklady na držbu (napríklad poisnenie).
- B69 Ak opcia uplynie bez toho, aby bola uplatnená, účtovná jednotka ukončí vykazovanie záväzku a vykáže výnos.

#### *Predajná opcia*

- B70 Ak má účtovná jednotka povinnosť spätne odkúpiť aktívum na žiadosť zákazníka (predajná opcia) za cenu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, účtovná jednotka pri vzniku zmluvy zvažuje, či má zákazník významnú hospodársku motiváciu na to, aby toto právo uplatnil. Využitie tohto práva zákazníkom vedie k tomu, že zákazník skutočne uhradí účtovnej jednotke protihodnotu za právo používať konkrétne aktívum počas určitého obdobia. Ak teda zákazník má významnú hospodársku motiváciu uplatniť toto právo, účtovná jednotka účtuje takúto dohodu ako lízing v súlade so štandardom IFRS 16, ak zmluva nie je súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu. Ak je zmluva súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu, účtovná jednotka musí pokračovať vo vykazovaní aktíva a vykazovať finančný záväzok za každú protihodnotu prijatú od zákazníka. Účtovná jednotka účtuje finančný záväzok v súlade so štandardom IFRS 9.
- B71 Na určenie toho, či má zákazník významnú hospodársku motiváciu na uplatnenie svojho práva, účtovná jednotka zvažuje rôzne faktory vrátane vzťahu medzi cenou pri spätnom odkúpení v porovnaní s očakávanou trhovou hodnotou aktíva k dátumu spätného odkúpenia a množstvom času, ktorý zostáva do uplynutia platnosti tohto práva. Ak sa napríklad očakáva, že cena pri spätnom odkúpení výrazne presiahne trhovú hodnotu aktíva, môže to naznačovať, že zákazník má významnú hospodársku motiváciu uplatniť predajnú opciu.
- B72 Ak zákazník nemá významnú hospodársku motiváciu uplatniť svoje právo za cenu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, účtovná jednotka účtuje dohodu, ako keby bola predajom výrobku s právom na vrátenie, ako sa uvádza v odsekoch B20 až B27.
- B73 Ak sa cena pri spätnom odkúpení aktíva rovná alebo je vyššia než pôvodná predajná cena a je vyššia než predpokladaná trhovú hodnotu aktíva, zmluva je v skutočnosti mechanizmom financovania, a preto sa účtuje podľa usmernení v odseku B68.
- B74 Ak sa cena pri spätnom odkúpení aktíva rovná alebo je vyššia než pôvodná predajná cena a je nižšia alebo sa rovná očakávanej trhovej hodnote aktíva a ak zákazník nemá významnú hospodársku motiváciu uplatniť svoje právo, potom účtovná jednotka účtuje dohodu, ako keby bola predajom výrobku s právom na vrátenie, ako sa uvádza v odsekoch B20 až B27.
- B75 Pri porovnávaní ceny pri spätnom odkúpení s predajnou cenou účtovná jednotka zvažuje časovú hodnotu peňazí.
- B76 Ak opcia uplynie bez toho, aby bola uplatnená, účtovná jednotka ukončí vykazovanie záväzku a vykáže výnos.

**Konsignačné mechanizmy**

- B77 Keď účtovná jednotka dodá inej strane (napríklad obchodníkovi alebo distribútorovi) výrobok na predaj konečným zákazníkom, musí posúdiť, či táto strana v danom momente výrobok ovláda. Výrobok, ktorý bol dodaný druhej strane, môže byť držaný v konsignačnom mechanizme, ak táto iná strana výrobok neovládla. V súlade s týmto účtovná jednotka nevykazuje výnosy pri dodaní výrobku druhej strane, ak je dodaný výrobok držaný na dodanie.
- B78 Medzi ukazovatele, že mechanizmus je konsignačným mechanizmom, patrí okrem iného:
- výrobok ovláda účtovná jednotka, až kým nenastane špecifikovaná udalosť, ako je predaj výrobku zákazníkovi obchodníka alebo kým neuplynie určité obdobie;
  - úctovná jednotka je schopná požadovať vrátenie výrobku alebo prevod výrobku na tretiu stranu (napríklad na iného obchodníka) a
  - obchodník nemá bezpodmienečnú povinnosť zaplatiť za výrobok (hoci môže byť povinný zaplatiť zálohu).

**Dohoda s odloženým dodaním**

- B79 Dohoda s odloženým dodaním je zmluva, na základe ktorej účtovná jednotka fakturuje zákazníkovi výrobok, ale účtovná jednotka si ponecháva fyzickú držbu výrobku, až kým sa tento neprevedie na zákazníka v určitom momente v budúcnosti. Zákazník môže napríklad požiadať účtovnú jednotku, aby s ním uzavrela takúto zmluvu kvôli tomu, že zákazník nemá pre výrobok dostatok miesta alebo kvôli oneskoreniam vo výrobnom pláne zákazníka.
- B80 Úctovná jednotka určuje, kedy splnila svoju povinnosť plnenia zmluvy previesť výrobok prostredníctvom posúdenia, kedy zákazník ovládne daný výrobok (pozri odsek 38). Pri niektorých zmluvách sa ovládanie prevádza buď vtedy, keď je výrobok dodaný na miesto podnikania zákazníka alebo keď sa výrobok odošle zákazníkovi, v závislosti od zmluvných podmienok (vrátane dodacích a prepravných podmienok). Pri niektorých zmluvách však zákazník môže dosiahnuť ovládanie výrobku aj vtedy, keď výrobok zostáva vo fyzickej držbe účtovnej jednotky. V takom prípade má zákazník schopnosť riadiť používanie výrobku a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky, aj keď sa rozhodol neuplatniť svoje právo prevziať daný výrobok do fyzickej držby. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka výrobok neovláda. Namiesto toho účtovná jednotka poskytuje zákazníkovi v súvislosti so zákazníkovým aktívom úschovné služby.
- B81 Na to, aby zákazník ovládol výrobok v dohode s odloženým dodaním, musia byť okrem uplatňovania požiadaviek uvedených v odseku 38 splnené všetky tieto kritériá:
- dôvod pre dohodu s odloženým dodaním musí byť zásadného charakteru (napríklad zákazník o túto dohodu požiadal);
  - výrobok musí byť osobitne označený ako patriaci zákazníkovi;
  - výrobok musí byť pripravený na fyzický prevod na zákazníka a
  - úctovná jednotka nemôže mať schopnosť používať výrobok alebo nasmerovať ho inému zákazníkovi.
- B82 Ak účtovná jednotka vykazuje výnosy z predaja výrobku na základe dohody s odloženým dodaním, účtovná jednotka zvažuje, či jej zostávajú nejaké povinnosti plnenia zmluvy (napríklad z úschovných služieb) v súlade s odsekmi 22 až 30, ku ktorých musí účtovná jednotka priradiť časť transakčnej ceny v súlade s odsekmi 73 až 86.

**Prevzatie zákazníkcom**

- B83 V súlade s odsekom 38 písm. e) môže prevzatie aktíva zákazníkcom naznačovať, že zákazník aktívum ovládol. Doložky o prevzatí aktíva zákazníkcom umožňujú zákazníkovi zrušiť zmluvu alebo požadovať, aby účtovná jednotka prijala nápravné opatrenia, ak tovar alebo služba nespĺňa dohodnuté špecifikácie. Účtovná jednotka zvažuje takéto doložky pri posudzovaní, kedy zákazník ovládol tovar alebo službu.
- B84 Ak vie účtovná jednotka objektívne určiť, že ovládanie tovaru alebo služby previedla na zákazníka v súlade so špecifikáciami dohodnutými v zmluve, potom je prevzatie tovaru alebo služby zákazníkcom formalitou, ktorá neovplyvní určenie účtovnej jednotky, kedy zákazník ovládol tovar alebo službu. Ak sa napríklad doložka o prevzatí zákazníkcom zakladá na dodržaní špecifikovanej veľkosti a hmotnosti, účtovná jednotka by určila, či boli tieto kritériá splnené predtým, ako od zákazníka dostane potvrdenie o prevzatí aktíva. Skúsenosti účtovnej jednotky so zmluvami týkajúcimi sa podobného tovaru alebo služieb môžu slúžiť ako dôkaz, že tovar alebo služby poskytnuté zákazníkovi sú v súlade s špecifikáciami dohodnutými v zmluve. Ak sa výnosy vykazujú pred prevzatím aktíva zákazníkcom, účtovná jednotka stále musí zvažovať, či ešte existujú nejaké zostávajúce povinnosti plnenia zmluvy (napríklad inštalácia zariadenia) a posúdiť, či ich má zaúčtovať osobitne.
- B85 Ak však účtovná jednotka nedokáže objektívne určiť, že tovar alebo služby poskytnuté zákazníkovi sú v súlade so špecifikáciami dohodnutými v zmluve, nemohla by dospieť k záveru, že zákazník dosiahol ovládanie, až kým nedostane potvrdenie o prevzatí aktíva od zákazníka. Je to kvôli tomu, že za takýchto okolností účtovná jednotka nedokáže určiť, že zákazník má schopnosť riadiť používanie tovaru alebo služby a získať z nich v podstate všetky zostávajúce úžitky.
- B86 Ak účtovná jednotka dodá zákazníkovi výrobok na skúšobné alebo hodnotiace účely a zákazník sa nezaviazal uhradiť protihodnotu pred tým, než uplynie skúšobná lehota, ovládanie výrobku sa na zákazníka prevedie, až keď zákazník buď prevezme výrobok alebo keď uplynie skúšobná lehota.

**Zverejňovanie rozčlenených výnosov**

- B87 V odseku 114 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka rozčlenila výnosy zo zmlúv so zákazníkmi do kategórií, ktoré znázorňujú, ako hospodárske faktory ovplyvňujú povahu, sumu, načasovanie a neistotu výnosov a peňažných tokov. V dôsledku toho miera rozčlenenia výnosov účtovnej jednotky na účely tohto zverejňovania závisí od skutočností a okolností, ktoré sa týkajú zmlúv účtovnej jednotky so zákazníkmi. Je možné, že niektoré účtovné jednotky musia použiť viac než jeden druh kategórie na splnenie cieľa rozčlenenia výnosov uvedeného v odseku 114. Iné účtovné jednotky môžu splniť tento cieľ použitím iba jedného druhu kategórie na rozčlenenie výnosov.
- B88 Pri výbere druhu kategórie (alebo kategórií), ktorá sa má použiť na rozčlenenie výnosov, účtovná jednotka zvažuje, ako boli informácie o výnosoch účtovnej jednotky prezentované na iné účely, vrátane všetkých týchto možností:
- a) informácií prezentovaných mimo účtovnej závierky (napríklad v prehľadoch príjmov, výročných správach alebo prezentáciách pre investorov);
  - b) informácií pravidelne preverovaných prevádzkovým riaditeľom s rozhodovacími právomocami na hodnotenie finančnej výkonnosti prevádzkových segmentov; a
  - c) ďalších informácií, ktoré sú podobné druhom informácií uvedeným v odseku B88 písm. a) a b) a ktoré účtovná jednotka alebo používatelia účtovnej závierky účtovnej jednotky používajú na hodnotenie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky alebo pri rozhodnutiach o pridelovaní finančných zdrojov.
- B89 Medzi príklady kategórií, ktoré by mohli byť vhodné, patria okrem iného všetky tieto položky:
- a) druh tovaru alebo služby (napríklad veľké produktové série);
  - b) geografický región (napríklad krajina alebo región);

- c) trh alebo typ zákazníka (napríklad vládni a mimovládni zákazníci);
- d) druh zmluvy (napríklad zmluvy s pevne stanovenou cenou a zmluvy na dodanie prác, služieb a materiálov na základe skutočných výkonov a dodávok);
- e) trvanie zmluvy (napríklad krátkodobé a dlhodobé zmluvy);
- f) načasovanie prevodu tovaru alebo služieb (napríklad výnosy z tovaru alebo služieb prevedených na zákazníkov v určitom momente a výnosy z tovaru alebo služieb prevádzaných postupom času) a
- g) predajné kanály (napríklad tovar predávaný priamo spotrebiteľom a tovar predávaný prostredníctvom sprostredkovateľov).

## Dodatok C

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

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

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní.
- C1A Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 5, 97, B66 a B70. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.
- C1B Dokumentom *Vysvetlenia k štandardu IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v apríli 2016, sa zmenili odseky 26, 27, 29, B1, B34 až B38, B52 až B53, B58, C2, C5 a C7, vypustil sa odsek B57 a doplnili sa odseky B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A a C8A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- C1C Štandardom IFRS 17, vydaným v máji 2017, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 17.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- C2 Na účely prechodných ustanovení uvedených v odsekoch C3 až C8A:
- dátum prvotného uplatnenia je začiatok obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje tento štandard po prvýkrát; a
  - splnená zmluva je zmluva, v rámci ktorej účtovná jednotka previedla všetky tovary alebo služby identifikované v súlade so štandardmi IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a súvisiacimi interpretáciami.
- C3 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard s použitím jednej z týchto dvoch metód:
- retrospektívne na každé predchádzajúce obdobie vykazovania prezentované v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, na ktoré sa vzťahujú pomôcky uvedené v odseku C5; alebo
  - retrospektívne s kumulatívnym účinkom prvotného uplatnenia tohto štandardu vykázaným k dátumu prvotného uplatnenia v súlade s odsekmi C7 až C8.
- C4 Bez ohľadu na požiadavky odseku 28 štandardu IAS 8, keď sa tento štandard uplatňuje prvýkrát, účtovná jednotka musí prezentovať iba kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce prvému ročnému účtovnému obdobiu, na ktoré sa uplatňuje tento štandard („bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“), a len vtedy, keď účtovná jednotka uplatňuje tento štandard retrospektívne v súlade s odsekom C3 písm. a). Účtovná jednotka môže tieto informácie prezentovať aj za bežné obdobie alebo za skoršie porovnávacie obdobia, ale nie je povinná to urobiť.
- C5 Účtovná jednotka môže pri retrospektívnom uplatňovaní tohto štandardu v súlade s odsekom C3 písm. a) použiť jednu alebo viac z týchto praktických pomôcok:
- pri splnených zmluvách nemusí účtovná jednotka prepracovať zmluvy, ktoré:
    - sa začínajú a končia v rovnakom ročnom období vykazovania alebo

- ii) sú splnenými zmluvami na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia;
- b) pri splnených zmluvách, ktoré obsahujú premenlivú protihodnotu, môže účtovná jednotka použiť transakčnú cenu k dátumu splnenia zmluvy a nemusí odhadovať sumy premenlivej protihodnoty v porovnávacích obdobiach vykazovania;
- c) pri zmluvách, ktoré boli zmenené pred začiatkom najskoršieho prezentovaného obdobia nemusí účtovná jednotka spätne prehodnotiť zmluvu s ohľadom na tieto zmeny zmluvy v súlade s odsekmi 20 až 21. Namiesto toho účtovná jednotka zohľadňuje súhrnný účinok všetkých zmien, ku ktorým dochádza na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia, pri:
- i) identifikovaní splnených a nesplnených povinností plnenia zmluvy;
  - ii) určovaní transakčnej ceny a
  - iii) priradení transakčnej ceny k splneným a nesplneným povinnostiam plnenia zmluvy;
- d) pri všetkých obdobiach vykazovania prezentovaných pred dátumom prvotného uplatnenia účtovná jednotka nemusí zverejniť sumu transakčnej ceny priradenú k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy ani vysvetlenie, kedy účtovná jednotka očakáva, že vykáže túto sumu ako výnos (pozri odsek 120).
- C6 Čo sa týka akýchkoľvek praktických pomôcok uvedených v odseku C5, ktoré účtovná jednotka používa, účtovná jednotka uplatňuje takúto pomôcku konzistentne na všetky zmluvy v rámci všetkých prezentovaných období vykazovania. Účtovná jednotka zverejňuje okrem toho aj všetky tieto informácie:
- a) pomôcky, ktoré sa použili; a
  - b) v primerane možnom rozsahu kvalitatívne posúdenie odhadovaného účinku uplatňovania každej z týchto pomôcok.
- C7 Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať tento štandard retrospektívne v súlade s odsekom C3 písm. b), účtovná jednotka vykáže kumulatívny účinok prvotného uplatnenia tohto štandardu ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov (alebo prípadne ako iné zložky vlastného imania) za ročné obdobie vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia. Na základe tejto prechodnej metódy sa účtovná jednotka môže rozhodnúť uplatňovať tento štandard retrospektívne len na zmluvy, ktoré nie sú splnenými zmluvami k dátumu prvotného uplatnenia (napríklad 1. januára 2018 pre účtovnú jednotku s koncom roka 31. decembra).
- C7A Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje tento štandard retrospektívne v súlade s odsekom C3 písm. b), môže takisto použiť praktickú pomôcku uvedenú v odseku C5 písm. c) buď:
- a) pre všetky zmeny zmluvy, ku ktorým dochádza na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia; alebo
  - b) pre všetky zmeny zmluvy, ku ktorým dochádza pred dátumom prvotného uplatnenia.
- Ak účtovná jednotka použije túto praktickú pomôcku, účtovná jednotka bude túto pomôcku uplatňovať konzistentne na všetky zmluvy a zverejňovať informácie požadované v odseku C6.
- C8 Za obdobia vykazovania, ktoré zahŕňajú dátum prvotného uplatnenia, poskytuje účtovná jednotka obidve tieto dodatočné informácie, ak sa tento štandard uplatňuje retrospektívne v súlade s odsekom C3 písm. b):
- a) sumu, ktorá ovplyvňuje každú riadkovú položku účtovnej závierky v súčasnom období vykazovania uplatňovaním tohto štandardu v porovnaní so štandardmi IAS 11, IAS 18 a súvisiacimi interpretáciami, ktoré boli v platnosti pred zmenou; a



b) vysvetlenie dôvodov významných zmien identifikovaných v odseku C8 písm. a).

C8A Účtovná jednotka uplatňuje dokument *Vysvetlenia k štandardu IFRS 15* (pozri odsek C1B) retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8. Pri retrospektívnom uplatňovaní týchto zmien účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny, ako keby boli zahrnuté v štandarde IFRS 15 k dátumu prvotného uplatnenia. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka neuplatňuje tieto zmeny na obdobia vykazovania ani na zmluvy, na ktoré sa neuplatňujú požiadavky štandardu IFRS 15 v súlade s odsekmi C2 až C8. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 15 v súlade s odsekom C3 písm. b) iba na zmluvy, ktoré nie sú splnenými zmluvami k dátumu prvotného uplatnenia, účtovná jednotka neprehodnocuje splnené zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 15 s ohľadom na účinky týchto zmien.

#### Odkazy na štandard IFRS 9

C9 Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard, ale zatiaľ neuplatňuje štandard IFRS 9 *Finančné nástroje*, každý odkaz v tomto štandarde na štandard IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

#### ZRUŠENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV

C10 Týmto štandardom sa nahrádzajú nasledujúce štandardy:

- a) IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*;
- b) IAS 18 *Výnosy*;
- c) IFRIC 13 *Vernostné programy pre zákazníkov*;
- d) IFRIC 15 *Zmluvy na výstavbu nehnuteľností*;
- e) IFRIC 18 *Prevody aktív od zákazníkov a*
- f) SIC-31 *Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby*.

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 16

**Líziny**

## CIEĽ

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

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

## VÝNIMKY Z VYKAZOVANIA (ODSEKY B3 AŽ B8)

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

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

#### IDENTIFIKOVANIE LÍZINGU (ODSEKY B9 AŽ B33)

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

#### Oddeľovanie zložiek zmluvy

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

#### Nájomca

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

#### Prenajímateľ

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

#### DOBA LÍZINGU (ODSEKY B34 AŽ B41)

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

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

## NÁJOMCA

### Vykazovanie

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

### Oceňovanie

#### Prvotné ocenenie

#### Prvotné ocenenie aktíva s právom na užívanie

- 23 Nájomca k dátumu začiatku oceňuje aktívum s právom na užívanie obstarávacou cenou.**

- 24 Obstarávacia cena aktíva s právom na užívanie zahŕňa:

- sumu prvotného ocenenia lízingového záväzku, ako sa uvádza v odseku 26;
- všetky lízingové splátky uskutočnené pred dátumom začiatku alebo v tento deň, znížené o všetky prijaté lízingové stimuly;
- všetky *počiatočné priame náklady*, ktoré vznikli nájomcovi; a
- odhad nákladov, ktoré vzniknú nájomcovi pri rozobratí a odstránení podkladového aktíva a pri obnove miesta, na ktorom sa nachádza, alebo pri obnovení podkladového aktíva do stavu, ktorý sa vyžaduje v podmienkach lízingu, ak tieto náklady nevznikajú s cieľom tvoriť zásoby. Nájomcovi vzniká povinnosť v súvislosti s týmito nákladmi buď k dátumu začiatku alebo v dôsledku užívania podkladového aktíva počas určitého obdobia.

- 25 Nájomca vykazuje náklady uvedené v odseku 24 písm. d) ako súčasť obstarávacej ceny aktíva s právom na užívanie, keď mu vznikne v súvislosti s týmito nákladmi povinnosť. Nájomca uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* na náklady, ktoré vznikajú v určitom období v dôsledku užívania aktíva s právom na užívanie s cieľom tvoriť počas tohto obdobia zásoby. Povinnosti súvisiace s takýmito nákladmi, ktoré sa účtujú uplatnením tohto štandardu alebo štandardu IAS 2, sa vykazujú a oceňujú uplatnením štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

#### **Prvotné ocenenie lízingového záväzku**

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

#### *Následné oceňovanie*

#### **Následné oceňovanie aktíva s právom na užívanie**

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

#### **Model ocenenia obstarávacou cenou**

- 30 Pri uplatnení modelu ocenenia obstarávacou cenou nájomca oceňuje aktívum s právom na užívanie obstarávacou cenou:
- a) zníženej o akumulované odpisy a o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty; a
  - b) upravenou o akékoľvek precenenie lízingového záväzku uvedené v odseku 36 písm. c).
- 31 Nájomca pri odpisovaní aktíva s právom na užívanie uplatňuje požiadavky na odpisovanie uvedené v štandarde IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* v súlade s požiadavkami uvedenými v odseku 32.

- 32 Ak sa lízingom na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo podkladového aktíva na nájomcu alebo ak obstarávací cena aktíva s právom na užívanie odzrkadľuje skutočnosť, že nájomca uplatní kúpnu opciu, nájomca odpisuje aktívum s právom na užívanie od dátumu začiatku do konca *doby použiteľnosti* podkladového aktíva. V opačnom prípade nájomca odpisuje aktívum s právom na užívanie od dátumu začiatku do konca *doby použiteľnosti* aktíva s právom na užívanie alebo do konca doby lízingu podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane skôr.
- 33 Na určenie, či sa znížila hodnota aktíva s právom na užívanie a na zaúčtovanie všetkých strát zo zníženia hodnoty, uplatňuje nájomca štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

#### Iné modely oceňovania

- 34 Ak nájomca uplatňuje model ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* na svoj investičný majetok, nájomca musí takisto uplatniť uvedený model ocenenia reálnou hodnotou na tie aktíva s právom na užívanie, ktoré zodpovedajú definícii investičného nehnuteľného majetku uvedenej v štandarde IAS 40.
- 35 Ak sa aktíva s právom na užívanie týkajú triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, na ktoré nájomca uplatňuje model precenenia uvedený v štandarde IAS 16, nájomca sa môže rozhodnúť uplatniť tento model precenenia na všetky aktíva s právom na užívanie, ktoré sa týkajú tejto triedy nehnuteľností, strojov a zariadení.

#### Následné oceňovanie lízingového záväzku

- 36 Po dátume začiatku nájomca oceňuje lízingový záväzok:
- a) zvýšením účtovnej hodnoty tak, aby odzrkadľovala úrok z lízingového záväzku;
  - b) znížením účtovnej hodnoty tak, aby odrážala uskutočnené lízingové splátky; a
  - c) precenením účtovnej hodnoty tak, aby odzrkadľovala akékoľvek prehodnotenie alebo zmeny lízingu uvedené v odsekoch 39 až 46 alebo aby odzrkadľovala korigované v podstate fixné lízingové splátky (pozri odsek B42).
- 37 Úrok z lízingového záväzku za každé obdobie počas doby lízingu je suma, ktorá tvorí konštantnú pravidelnú úrokovú sadzbu zo zostatku lízingového záväzku. Periodická úroková sadzba je diskontná sadzba uvedená v odseku 26, prípadne korigovaná diskontná sadzba uvedená v odseku 41, odseku 43 alebo odseku 45 písm. c).
- 38 Ak náklady nie sú zahrnuté v účtovnej hodnote iného aktíva, na ktoré sa uplatňujú iné uplatniteľné štandardy, nájomca po dátume začiatku vo výsledku hospodárenia vykazuje:
- a) úrok z lízingového záväzku a
  - b) variabilné lízingové splátky, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingového záväzku v období, v ktorom nastane udalosť alebo podmienka, ktorá vedie k týmto splátkam.

#### Prehodnotenie lízingového záväzku

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



- a) nastane zmena doby lízingu, ako sa uvádza v odsekoch 20 až 21. Nájomca určí korigované lízingové splátky nájomného na základe korigovanej doby lízingu; alebo
- b) nastane zmena posúdenia opcie na kúpu podkladového aktíva, posudzovaného vzhľadom na udalosti a okolnosti uvedené v odsekoch 20 až 21 v kontexte kúpnej opcie. Nájomca určuje korigované lízingové splátky tak, aby odzrkadľovali zmenu súm splatných na základe kúpnej opcie.
- 41 Pri uplatňovaní odseku 40 nájomca určuje korigovanú diskontnú sadzbu ako implicitnú úrokovú mieru lízingu na zvyšok doby lízingu, ak túto mieru možno ľahko určiť, alebo ako prírastkovú úrokovú sadzbu pôžičky nájomcu v čase prehodnotenia, ak implicitnú úrokovú mieru lízingu nemožno ľahko určiť.
- 42 Nájomca preceňuje lízingový záväzok diskontovaním korigovaných lízingových splátok, ak:
- a) nastane zmena súm, ktorých splatenie sa očakáva ako súčasť záruky zostatkovej hodnoty. Nájomca určuje korigované lízingové splátky tak, aby odzrkadľovali zmenu súm, ktorých splatenie sa očakáva ako súčasť záruky zostatkovej hodnoty;
- b) nastane zmena budúcich lízingových splátok vyplývajúca zo zmeny indexu alebo sadzby použitých na určenie týchto splátok, vrátane napríklad zmeny, ktorá by odzrkadľovala zmeny trhových nájomných sadzieb po preskúmaní trhového nájomného. Nájomca preceňuje lízingový záväzok tak, aby odzrkadľoval takéto korigované lízingové splátky, len vtedy, keď nastane zmena peňažných tokov (t. j. keď dôjde k úprave lízingových splátok). Nájomca určuje korigované lízingové splátky na zvyšok doby lízingu na základe korigovaných zmluvných splátok.
- 43 Ak zmena lízingových splátok nevyplýva zo zmeny pohyblivých úrokových sadzieb, nájomca používa pri uplatňovaní odseku 42 nezmenenú diskontnú sadzbu. V takom prípade nájomca používa korigovanú diskontnú sadzbu, ktorá odzrkadľuje zmeny úrokovej sadzby.

### **Zmeny lízingu**

- 44 Nájomca účtuje zmenu lízingu ako samostatný lízing, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- a) zmenou sa zvýši rozsah lízingu, a to pridaním práva užívať jedno alebo viac podkladových aktív; a
- b) protihodnota za lízing sa zvýši o sumu zodpovedajúcu samostatnej cene zvýšenia rozsahu a o prípadné primerané úpravy takejto samostatnej ceny vzhľadom na okolnosti konkrétnej zmluvy.
- 45 Pri zmene lízingu, ktorá sa neúčtuje ako samostatný lízing, nájomca k dátumu nadobudnutia účinnosti zmeny lízingu:
- a) alokuje protihodnotu v zmenenej zmluve uplatnením odsekov 13 až 16;
- b) určuje dobu lízingu zmeneného lízingu pomocou uplatnenia odsekov 18 až 19; a
- c) preceňuje lízingový záväzok diskontovaním korigovaných lízingových splátok pomocou korigovanej diskontnej sadzby. Korigovaná diskontná sadzba sa určuje ako implicitná úroková miera lízingu na zvyšok doby lízingu, ak túto mieru možno ľahko určiť, alebo ako prírastková úroková sadzba pôžičky nájomcu k dátumu nadobudnutia účinnosti zmeny, ak implicitnú úrokovú mieru lízingu nemožno ľahko určiť.

- 46 Pri zmene lízingu, ktorá sa neúčtuje ako samostatný lízing, nájomca účtuje precenenie lízingových záväzkov:
- znížením účtovnej hodnoty aktíva s právom na užívanie tak, aby odzrkadľovala čiastočné alebo úplné ukončenie lízingu pri zmenách lízingu, ktoré znižujú rozsah lízingu. Nájomca vykazuje vo výsledku hospodárenia všetky zisky alebo straty z čiastočného alebo úplného ukončenia lízingu;
  - príslušnou úpravou aktíva s právom na užívanie pre všetky ostatné zmeny lízingu.
- 46A Nájomca môže použiť praktickú pomôcku a rozhodnúť sa neposudzovať, či je úľava na nájomnom, ktorá spĺňa podmienky uvedené v odseku 46B, zmenou lízingu. Nájomca, ktorý sa takto rozhodne, účtuje každú zmenu lízingových splátok vyplývajúcu z úľavy na nájomnom rovnako, ako by účtoval zmenu pri uplatňovaní tohto štandardu, ak by táto zmena nebola zmenou lízingu.
- 46B Praktická pomôcka uvedená v odseku 46A sa uplatňuje len na úľavy na nájomnom, ku ktorým dochádza v priamom dôsledku pandémie COVID-19 a len vtedy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:
- zmena lízingových splátok vedie ku korekcii protihodnoty za lízing, ktorá je v podstate rovnaká alebo nižšia ako protihodnota za lízing, ktorá bezprostredne predchádza zmene;
  - akékoľvek zníženie lízingových splátok má vplyv len na splátky, ktoré boli pôvodne splatné k 30. júnu 2022 alebo pred týmto dátumom (úľava na nájomnom by napríklad túto podmienku spĺňala vtedy, ak sú jej výsledkom znížené lízingové splátky k 30. júnu 2022 alebo skoršiemu dátumu a zvýšené lízingové splátky po 30. júni 2022); a
  - nedochádza k žiadnej podstatnej zmene ostatných podmienok lízingu.

### Prezentácia

- 47 Nájomca musí buď prezentovať vo výkaze o finančnej situácii alebo zverejniť v poznámkach tieto skutočnosti:
- aktíva s právom na užívanie oddelene od iných aktív. Ak nájomca neprezentuje aktíva s právom na užívanie vo výkaze o finančnej situácii oddelene, nájomca musí:
    - zahrnúť aktíva s právom na užívanie do rovnakej riadkovej položky, v ktorej by boli prezentované príslušné podkladové aktíva, ak by ich mal vo vlastníctve; a
    - zverejniť, ktoré riadkové položky vo výkaze o finančnej situácii zahŕňajú uvedené aktíva s právom na užívanie;
  - lízingové záväzky oddelene od iných záväzkov. Ak nájomca neprezentuje lízingové záväzky vo výkaze o finančnej situácii oddelene, musí zverejniť, ktoré riadkové položky vo výkaze o finančnej situácii zahŕňajú uvedené záväzky.
- 48 Požiadavka stanovená v odseku 47 písm. a) sa nevzťahuje na aktíva s právom na užívanie, ktoré zodpovedajú definícii investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa musí prezentovať vo výkaze o finančnej situácii ako investičný nehnuteľný majetok.
- 49 Vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku nájomca prezentuje úrokové náklady na lízingový záväzok oddelene od odpisového nákladu týkajúceho sa aktíva s právom na užívanie. Úrokové náklady na lízingový záväzok sú zložkou finančných nákladov, pre ktoré sa v odseku 82 písm. b) štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* vyžaduje, aby boli prezentované oddelene vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastiach komplexného výsledku.

- 50 Nájomca vo výkaze o peňažných tokoch klasifikuje:
- a) peňažné platby za hlavnú časť lízingového záväzku v rámci finančných činností;
  - b) peňažné platby za úrokovú časť lízingového záväzku, na ktoré sa uplatňujú požiadavky uvedené v štandarde IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch* za zaplatené úroky; a
  - c) krátkodobé lízingové splátky, splátky za lízingy aktív s nízkou hodnotou, a variabilné lízingové splátky, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingového záväzku v rámci prevádzkových činností.

### Zverejňovanie

- 51 **Cieľom zverejňovania je, aby nájomcovia zverejňovali v poznámkach také informácie, ktoré spolu s informáciami uvedenými vo výkaze o finančnej situácii, výkaze ziskov a strát a výkaze o peňažných tokoch poskytujú pre používateľov účtovných závierok základ na posúdenie účinku, ktorý majú lízingy na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky nájomcu. V odsekoch 52 až 60 sa vymedzujú požiadavky na splnenie tohto cieľa.**
- 52 Nájomca zverejňuje informácie o svojich lízingoch, v ktorých vystupuje ako nájomca, v jedinej poznámke alebo v samostatnom oddiele vo svojej účtovnej závierke. Nájomca však nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste účtovnej závierky, za predpokladu, že v jedinej poznámke alebo v samostatnom oddiele o lízingoch je zahrnutý krížový odkaz na takéto informácie.
- 53 Nájomca zverejňuje za dané obdobie vykazovania tieto sumy:
- a) odpisový náklad týkajúci sa aktív s právom na užívanie podľa triedy podkladového aktíva;
  - b) úrokové náklady na lízingové záväzky;
  - c) náklady súvisiace s krátkodobými lízingmi účtovanými uplatnením odseku 6. Tieto náklady nemusia zahŕňať náklady súvisiace s lízingmi s dobou lízingu jeden mesiac alebo kratšou;
  - d) náklady súvisiace s lízingmi aktív s nízkou hodnotou účtovanými uplatnením odseku 6. Tieto náklady nezahŕňajú náklady súvisiace s krátkodobými lízingmi aktív s nízkou hodnotou uvedené v odseku 53 písm. c);
  - e) náklady súvisiace s variabilnými lízingovými splátkami, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingových záväzkov;
  - f) príjem zo sublízingu aktív s právom na užívanie;
  - g) celkové výdavky peňažných prostriedkov na lízingy;
  - h) prírastky k aktívam s právom na užívanie;
  - i) zisky alebo straty vyplývajúce z transakcií predaja a spätného lízingu; a
  - j) účtovnú hodnotu aktív s právom na užívanie ku koncu obdobia vykazovania podľa triedy podkladového aktíva.

- 54 Nájomca zverejňuje údaje stanovené v odseku 53 v tabuľkovej forme, pokiaľ na to nie je vhodnejšia iná forma. Zverejnené sumy zahŕňajú náklady, ktoré nájomca zahrnul do účtovnej hodnoty iného aktíva počas obdobia vykazovania.
- 55 Nájomca zverejňuje sumu svojich lízingových prísľubov pre krátkodobé líziny účtovaných uplatnením odseku 6, ak portfólio krátkodobých lízingov, ku ktorým sa zaväzuje na konci obdobia vykazovania, nie je podobné portfóliu krátkodobých lízingov, na ktoré sa vzťahuje náklad na krátkodobý lízing zverejnený uplatnením odseku 53 písm. c).
- 56 Ak aktíva s právom na užívanie zodpovedajú definícii investičného nehnuteľného majetku, nájomca uplatňuje požiadavky na zverejňovanie uvedené v standarde IAS 40. V takom prípade nájomca nie je povinný pre aktíva s právom na užívanie zverejňovať informácie podľa odseku 53 písm. a), f), h) alebo j).
- 57 Ak nájomca oceňuje aktíva s právom na užívanie v precenených hodnotách uplatnením štandardu IAS 16, musí pre uvedené aktíva s právom na užívanie zverejniť informácie vyžadované v odseku 77 štandardu IAS 16.
- 58 Nájomca zverejňuje analýzu splatnosti lízingových záväzkov uplatnením odsekov 39 a B11 štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* oddelene od analýz splatnosti iných finančných záväzkov.
- 59 Okrem zverejňovania vyžadovaného podľa odsekov 53 až 58 musí nájomca zverejňovať ďalšie kvalitatívne a kvantitatívne informácie o svojich lízingových činnostiach potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51 (ako sa uvádza v odseku B48). Tieto ďalšie informácie môžu zahŕňať okrem inej informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť:
- a) povahu lízingových činností nájomcu;
  - b) budúce výdavky peňažných prostriedkov, ktorým je nájomca potenciálne vystavený a ktoré sa nepremietajú v ocenení lízingových záväzkov. To zahŕňa expozíciu vyplývajúcu z:
    - i) variabilných lízingových splátok (ako sa uvádza v odseku B49);
    - ii) opcí na predĺženie a opcí na ukončenie (ako sa uvádza v odseku B50);
    - iii) záruk zostatkovej hodnoty (ako sa uvádza v odseku B51) a
    - iv) lízingov, ktoré sa ešte nezačali, ale ku ktorým sa nájomca zaviazal;
  - c) obmedzenia alebo zmluvné záväzky vyplývajúce z lízingov a
  - d) transakcie predaja a spätného lízingu (ako sa uvádza v odseku B52).
- 60 Nájomca, ktorý účtuje krátkodobé líziny alebo líziny aktív s nízkou hodnotou uplatnením odseku 6, túto skutočnosť zverejňuje.
- 60A Ak nájomca uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku 46A, nájomca zverejňuje:
- a) že uplatnil praktickú pomôcku na všetky úľavy na nájomnom, ktoré spĺňajú podmienky uvedené v odseku 46B alebo, ak ho neuplatnil na všetky takéto úľavy na nájomnom, informácie o povahe zmlúv, na ktoré praktickú pomôcku uplatnil (pozri odsek 2); a

- b) sumu vykázanú vo výsledku hospodárenia za obdobie vykazovania s cieľom zohľadniť zmeny lízingových splátok, ktoré vyplývajú z úľav na nájomnom, na ktoré nájomca uplatnil praktickú pomôcku uvedenú v odseku 46A.

## PRENAJÍMATEĽ

**Klasifikácia lízingov (odseky B53 až B58)**

- 61 Prenajímateľ klasifikuje každý svoj lízing buď ako *operatívny lízing* alebo *finančný lízing*.
- 62 **Lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, ak sa ním prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva. Lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing, ak sa ním neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva.**
- 63 To, či je lízing finančným lízingom alebo operatívnym lízingom, závisí skôr od podstaty transakcie než od formy zmluvy. Príkladmi situácií, ktoré by mohli jednotlivito alebo v kombinácii bežne viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:
- a) lízingom sa na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo podkladového aktíva na nájomcu;
  - b) nájomca má opciu na kúpu podkladového aktíva za cenu, pri ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia než *reálna hodnota* k dátumu, keď sa opcia stáva uplatniteľnou, takže pri *dátume vzniku* je dostatočne isté, že opcia sa uplatní;
  - c) doba lízingu je na podstatnú časť *ekonomickkej životnosti* podkladového aktíva, aj keď sa vlastnícke právo neprevádza;
  - d) pri dátume vzniku sa súčasná hodnota lízingových splátok rovná aspoň v podstate celej reálnej hodnote podkladového aktíva; a
  - e) podkladové aktívum má takú špecifickú povahu, že bez väčších úprav ho môže užívať len nájomca.
- 64 Indikátormi situácií, ktoré by mohli individuálne alebo v kombinácii takisto viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:
- a) ak nájomca môže zrušiť lízing, straty prenájomateľa spojené s jeho zrušením znáša nájomca;
  - b) zisky alebo straty z kolísania reálnej hodnoty zostatku pripadnú nájomcovi (napríklad vo forme nájomného rabatu, ktorý sa rovná väčšine tržieb z predaja na konci lízingu); a
  - c) nájomca je schopný pokračovať v lízingu v druhotnom období za nájomné, ktoré je podstatne nižšie než trhové nájomné.
- 65 Príklady a indikátory uvedené v odsekoch 63 a 64 nie sú vždy jednoznačné. Ak je z iných vlastností zrejmé, že lízingom sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva, lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing. To môže nastať napríklad vtedy, ak sa vlastníctvo podkladového aktíva prevádza na konci lízingu za variabilnú splátku, ktorá sa rovná jeho reálnej hodnote v tom čase, alebo ak v dôsledku variabilných lízingových splátok prenájomateľ neprevéďe v podstate všetky takéto riziká a odmeny.

- 66 Klasifikácia lízingu sa uskutočňuje k dátumu vzniku a prehodnocuje sa len vtedy, ak nastane zmena lízingu. Zmeny v odhadoch (napríklad zmeny v odhadoch ekonomickej životnosti alebo zostatkovej hodnoty podkladového aktíva) alebo zmeny v okolnostiach (napríklad zlyhanie nájomcu) však na účtovné účely nespôsobujú novú klasifikáciu lízingu.

### Finančné lízingy

#### Vykazovanie a oceňovanie

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

### Prvotné ocenenie

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

#### Prvotné ocenenie lízingových splátok zahrnutých do čistej investície do lízingu

- 70 K dátumu začiatku sa lízingové splátky zahrnuté do ocenenia čistej investície do lízingu skladajú z nasledujúcich platieb za právo užívať podkladové aktívum počas doby lízingu, ktoré nie sú prijaté k dátumu začiatku:
- a) fixných splátok (vrátane v podstate fixných splátok, ako sa uvádza v odseku B42) znížených o všetky splatné lízingové stimuly;
  - b) variabilných lízingových splátok, ktoré závisia od indexu alebo sadzby, prvotne ocenených použitím indexu alebo sadzby k dátumu začiatku;
  - c) záruk zostatkovej hodnoty poskytnutých prenajímateľovi nájomcom, osobou spriaznenou s nájomcom alebo trefou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnáť záväzky obsiahnuté v záruke;
  - d) realizačnej ceny kúpnej opcie, ak je dostatočne isté, že si nájomca túto opciu uplatní (posudzuje sa s ohľadom na faktory uvedené v odseku B37); a
  - e) pokút za ukončenie lízingu, ak je v dobe lízingu zohľadnená možnosť nájomcu uplatniť opciu na ukončenie lízingu.

#### Prenajímateľa, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi

- 71 Prenajímateľ, ktorý je výrobcou alebo obchodníkom, vykazuje k dátumu začiatku pre každý zo svojich finančných lízingov tieto položky:
- a) výnos, ktorým je reálna hodnota podkladového aktíva alebo súčasná hodnota lízingových splátok prirastajúca prenajímateľovi, podľa toho, ktorá hodnota je nižšia, diskontovaný použitím trhovej úrokovej sadzby;



- b) náklady na predaj, ktoré sú obstarávacía cena alebo účtovná hodnota, ak je odlišná, podkladového aktíva, mínus súčasná hodnota *nezaručenej zostatkovej hodnoty*; a
- c) výsledok hospodárenia z predaja (t. j. rozdiel medzi výnosmi z predaja a nákladmi na predaj) v súlade so svojou politikou pre priamy predaj, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 15. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vykazuje výsledok hospodárenia z predaja pri finančnom lízingu k dátumu začiatku bez ohľadu na to, či prenájom prevádza podkladové aktívum, ako sa uvádza v štandarde IFRS 15.
- 72 Výrobcovia alebo obchodníci často ponúkajú zákazníkom voľbu buď kúpy alebo lízingu aktíva. Z finančného lízingu aktíva zo strany prenajímateľa, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vzniká výsledok hospodárenia zodpovedajúci výsledku hospodárenia vyplývajúceho z priameho predaja podkladového aktíva za bežné predajné ceny, ktoré odzrkadľujú všetky uplatniteľné objemové alebo obchodné zľavy.
- 73 Prenajímateľa, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, niekedy uvádzajú umelo nízke úrokové sadzby, aby prilákali zákazníkov. Používanie takýchto sadzieb by malo za následok, že prenájom k dátumu začiatku vykáže nadmernú časť z celkového výnosu transakcie. Ak sa uvádzajú umelo nízke úrokové sadzby, prenájom, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, musí obmedziť zisk z predaja na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková sadzba.
- 74 Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, začítuje k dátumu začiatku výdavky vzniknuté v súvislosti s nadobudnutím finančného lízingu ako náklad, pretože súvisia najmä s vytváraním zisku z predaja výrobcu alebo obchodníka. Výdavky vzniknuté prenájomom, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, v súvislosti s nadobudnutím finančného lízingu sú vyňaté z definície počiatočných priamych nákladov, a preto sú vyňaté z čistej investície do lízingu.

#### **Následné oceňovanie**

- 75 **Prenajímateľ vykazuje finančný výnos počas doby lízingu na základe modelu odzrkadľujúceho konštantnú pravidelnú mieru návratnosti čistej investície prenájomu do lízingu.**
- 76 Cieľom prenájomu je alokovať finančný výnos počas doby lízingu na systematickom a racionálnom základe. Prenajímateľ uplatňuje lízingové splátky súvisiace s daným obdobím oproti *hrubej investícii do lízingu* tak, aby sa znížila tak istina, ako aj *nerealizovaný finančný výnos*.
- 77 Prenajímateľ uplatňuje na čistú investíciu do lízingu požiadavky na ukončenie vykazovania a na zníženie hodnoty uvedené v štandarde IFRS 9. Prenajímateľ pravidelne preskúmava odhadované nezaručené zostatkové hodnoty použité pri výpočte hrubej investície do lízingu. Ak nastalo zníženie odhadovanej nezaručenej zostatkovej hodnoty, prenájom skoriguje alokovanie výnosu počas doby lízingu a okamžite vykáže prípadné zníženie vzhľadom na časovo rozlíšené sumy.
- 78 Prenajímateľ, ktorý klasifikuje aktívum v rámci finančného lízingu ako aktívum držané na predaj (alebo ho zaraďuje do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) uplatnením štandardu IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*, ho účtuje v súlade s uvedeným štandardom.

#### **Zmeny lízingu**

- 79 Prenajímateľ účtuje zmenu finančného lízingu ako samostatný lízing, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- a) zmenou sa zvýši rozsah lízingu, a to pridaním práva užívať jedno alebo viac podkladových aktív; a
- b) protihodnota za lízing sa zvýši o sumu zodpovedajúcu samostatnej cene zvýšenia rozsahu a o prípadné primerané úpravy takejto samostatnej ceny vzhľadom na okolnosti konkrétnej zmluvy.

- 80 Pri zmenách finančného lízingu, ktorý sa neúčtuje ako samostatný lízing, prenajímateľ účtuje zmenu takto:
- a) ak by sa lízing bol klasifikoval ako operatívny lízing, keby zmena bola v skutočnosti nadobudla účinnosť pri dátume vzniku, prenajímateľ musí:
    - i) účtovať zmenu lízingu ako nový lízing od dátumu nadobudnutia účinnosti zmeny; a
    - ii) oceniť účtovnú hodnotu podkladového aktíva ako čistú investíciu do lízingu bezprostredne pred dátumom nadobudnutia účinnosti zmeny lízingu;
  - b) v ostatných prípadoch prenajímateľ uplatňuje požiadavky štandardu IFRS 9.

### **Operatívne líziny**

#### *Vykazovanie a oceňovanie*

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

### **Zmeny lízingu**

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

#### *Prezentácia*

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

### **Zverejňovanie**

- 89 **Cieľom zverejňovania je, aby prenajímateľa zverejňovali v poznámkach také informácie, ktoré spolu s informáciami uvedenými vo výkaze o finančnej situácii, výkaze ziskov a strát a výkaze o peňažných tokoch poskytujú pre používateľov účtovných zvierok základ na posúdenie účinku, ktorý majú líziny na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky prenajímateľa. V odsekoch 90 až 97 sa vymedzujú požiadavky na splnenie tohto cieľa.**

- 90 Prenajímateľ zverejňuje za dané obdobie vykazovania tieto sumy:
- a) pri finančných lízingoch:
    - i) výsledok hospodárenia z predaja;
    - ii) finančný výnos z čistej investície do lízingu a
    - iii) výnos súvisiaci s variabilnými lízingovými splátkami, ktorý nie je zahrnutý v ocenení čistých investícií do lízingu;
  - b) pri operatívnych lízingoch lízingový výnos, pričom samostatne zverejňuje výnos súvisiaci s variabilnými lízingovými splátkami, ktoré nezávisia od indexu ani sadzby.
- 91 Prenajímateľ zverejňuje údaje stanovené v odseku 90 v tabuľkovej forme, pokiaľ na to nie je vhodnejšia iná forma.
- 92 Prenajímateľ zverejňuje ďalšie kvalitatívne a kvantitatívne informácie o svojich lízingových činnostiach potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 89. Tieto ďalšie informácie zahŕňajú okrem iného informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť:
- a) povahu lízingových činností prenajímateľa a
  - b) ako prenajímateľ riadi riziko spojené s právami, ktoré si ponecháva v podkladových aktívach. Prenajímateľ zverejňuje najmä svoju stratégiu riadenia rizík pre práva, ktoré si ponecháva v podkladových aktívach vrátane všetkých prostriedkov, pomocou ktorých prenajímateľ toto riziko znižuje. Medzi takéto prostriedky môže patriť napríklad zmluva o spätnej kúpe, záruky zostatkovej hodnoty alebo variabilné lízingové splátky za použitie prevyšujúce stanovené obmedzenia.

#### *Finančné lízingy*

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

#### *Operatívne lízingy*

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

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

#### TRANSAKIE PREDAJA A SPÄTNÉHO LÍZINGU

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

#### **Posudzovanie, či prevod aktíva predstavuje predaj**

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

#### *Prevod aktíva predstavuje predaj*

- 100 Ak prevod aktíva predávajúcim-nájomcom spĺňa požiadavky štandardu IFRS 15 na jeho účtovanie ako predaja aktíva:

a) predávajúci-nájomca oceňuje aktívum s právom na užívanie vyplývajúce zo spätného lízingu podielom predchádzajúcej účtovnej hodnoty daného aktíva, ktorý sa týka užívacieho práva, ktoré si ponecháva predávajúci-nájomca. Predávajúci-nájomca preto vykazuje iba tú hodnotu akéhokoľvek zisku alebo straty, ktorá súvisí s právmi prevedenými na kupujúceho-prenajímateľa;

b) kupujúci-prenajímateľ účtuje nákup aktíva uplatnením uplatniteľných štandardov a lízing uplatnením požiadaviek týkajúcich sa prenajímateľa uvedených v tomto štandarde.

- 101 Ak sa reálna hodnota protihodnoty za predaj aktíva nerovná reálnej hodnote aktíva alebo ak splátky za lízing nie sú v trhových sadzbách, účtovná jednotka uskutoční nasledujúce úpravy s cieľom oceniť tržby z predaja reálnou hodnotou:

a) podmienky horšie než trhové podmienky sa účtujú ako zálohové lízingové splátky a

b) podmienky lepšie než trhové podmienky sa účtujú ako dodatočné financovanie poskytované kupujúcim-prenajímateľom predávajúcemu-nájomcovi.

- 102 Účtovná jednotka oceňuje všetky prípadné úpravy vyžadované v odseku 101 na základe tej z nasledujúcich možností, ktorú možno ľahšie určiť:

a) rozdiel medzi reálnou hodnotou protihodnoty za predaj a reálnou hodnotou aktíva a

b) rozdiel medzi súčasnou hodnotou zmluvných splátok za lízing a súčasnou hodnotou splátok za lízing pri trhových sadzbách.

#### *Prevod aktíva nepredstavuje predaj*

- 103 Ak prevod aktíva predávajúcim-nájomcom nespĺňa požiadavky štandardu IFRS 15 na jeho účtovanie ako predaja aktíva:

a) predávajúci-nájomca naďalej vykazuje prevedené aktívum a vykazuje finančný záväzok, ktorý sa rovná tržbám z prevodu. Tento finančný záväzok vykazuje uplatnením štandardu IFRS 9;

- b) kupujúci-prenajímateľ nevykazuje prevedené aktívum a vykazuje finančné aktívum, ktoré sa rovná tržbám z prevodu. Toto finančné aktívum vykazuje uplatnením štandardu IFRS 9.

DOČASNÁ VÝNIMKA VYPLÝVAJÚCA Z REFORMY REFERENČNÝCH ÚROKOVÝCH SADZIEB

- 104 Nájomca uplatňuje odseky 105 až 106 na všetky zmeny lízingu, ktorými sa mení základ pre určovanie budúcich lízingových splátok v dôsledku reformy referenčných úrokových sadzieb (pozri odseky 5.4.6 a 5.4.8 štandardu IFRS 9). Tieto odseky sa uplatňujú len na uvedené zmeny lízingu. Na tento účel sa pojem „reforma referenčných úrokových sadzieb“ vzťahuje na celotrhovú reformu referenčných úrokových sadzieb, ako sa opisuje v odseku 6.8.2 štandardu IFRS 9.
- 105 Nájomca uplatňuje odsek 42 ako praktickú pomôcku na účtovanie zmeny lízingu vyžadovanej v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb. Táto praktická pomôcka sa uplatňuje len na uvedené úpravy. Na tento účel sa zmena lízingu vyžaduje na základe reformy referenčných úrokových sadzieb výlučne vtedy, ak sú splnené obe tieto podmienky:
- a) zmena je potrebná ako priamy dôsledok reformy referenčných úrokových sadzieb a
- b) nový základ na určovanie lízingových splátok je hospodársky rovnocenný predchádzajúcemu základu (t. j. základu bezprostredne predchádzajúcemu úprave).
- 106 Ak sa však zmeny lízingu vykonajú okrem tých zmien lízingu, ktoré sa vyžadujú v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb, nájomca uplatňuje uplatniteľné požiadavky uvedené v tomto štandarde na účtovanie všetkých zmien lízingu vykonaných v rovnakom čase vrátane tých, ktoré sa vyžadujú v rámci reformy referenčných úrokových sadzieb.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

<b>dátum začiatku lízingu (dátum začiatku)</b>	Dátum, ku ktorému dáva <b>prenajímateľ</b> <b>nájomcovi</b> k dispozícii <b>podkladové aktívum</b> na užívanie.
<b>ekonomická životnosť</b>	Je to buď obdobie, počas ktorého sa očakáva, že aktívum bude ekonomicky využiteľné jedným alebo viacerými používateľmi, alebo počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie jeden alebo viacerí používatelia z daného aktíva očakávajú.
<b>dátum nadobudnutia účinnosti zmeny</b>	Dátum, ku ktorému obe strany súhlasia so <b>zmenou lízingu</b> .
<b>reálna hodnota</b>	Na účely uplatňovania účtovných požiadaviek týkajúcich sa <b>prenajímateľa</b> v tomto štandarde je to hodnota, za ktorú by mohlo byť aktívum vymenené, alebo záväzok vyrovnaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými a ochotnými stranami.
<b>finančný lízing</b>	<b>Lízing</b> , prostredníctvom ktorého sa prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva <b>podkladového aktíva</b> .
<b>fixné splátky</b>	Platby, ktoré uskutočňuje <b>nájomca</b> v prospech <b>prenajímateľa</b> za právo užívať <b>podkladové aktívum</b> počas <b>doby lízingu</b> , okrem <b>variabilných lízingových splátok</b> .
<b>hrubá investícia do lízingu</b>	Je to súčet:  a) <b>lízingových splátok</b> , ktoré môže <b>prenajímateľ</b> získať v rámci <b>finančného lízingu</b> ; a  b) akejkoľvek <b>nezaručenej zostatkovej hodnoty</b> prirastajúcej prenajímateľovi.
<b>dátum vzniku lízingu (dátum vzniku)</b>	Je to buď dátum uzavretia <b>lízingovej</b> zmluvy alebo dátum prijatia základných obchodných podmienok lízingu ako príslubu obomi stranami podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane skôr.
<b>počiatočné priame náklady</b>	Prírastkové náklady na nadobudnutie <b>lízingu</b> , ktoré by neboli vznikli v prípade nenadobudnutia lízingu, s výnimkou takýchto výdavkov vzniknutých <b>prenajímateľovi</b> , ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vo vzťahu k <b>finančnému lízingu</b> .
<b>implicitná úroková miera lízingu</b>	úroková miera, pri ktorej sa súčasná hodnota a) <b>lízingových splátok</b> a b) <b>nezaručenej zostatkovej hodnoty</b> rovná súčtu i) <b>reálnej hodnoty podkladového aktíva</b> a ii) akýchkoľvek <b>počiatočných priamych nákladov</b> prenajímateľa.
<b>lízing</b>	Zmluva alebo časť zmluvy, ktorou sa postupuje právo užívať aktívum ( <b>podkladové aktívum</b> ) počas určitého časového obdobia výmenou za protihodnotu.



<b>lízingové stimuly</b>	Platby, ktoré v súvislosti s <b>lízingom</b> uskutočňuje <b>prenajímateľ</b> v prospech <b>nájomcu</b> alebo náhrada či prevzatie nákladov nájomcu prenajímateľom.
<b>zmena lízingu</b>	Zmena rozsahu pôsobnosti <b>lízingu</b> alebo protihodnoty za lízing, ktorá nebola súčasťou pôvodných obchodných podmienok lízingu (napríklad doplnenie alebo ukončenie práva užívať jedno alebo viac <b>podkladových aktív</b> alebo predĺženie či skrátenie zmluvnej <b>doby lízingu</b> ).
<b>lízingové splátky</b>	<p>Platby, ktoré uskutočňuje <b>nájomca</b> v prospech <b>prenajímateľa</b> vzťahujúce sa na právo užívať <b>podkladové aktívum</b> počas <b>doby lízingu</b>, vrátane:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) <b>fixných splátok</b> (vrátane v podstate fixných splátok) znížených o prípadné <b>lízingové stimuly</b>;</li><li>b) <b>variabilných lízingových splátok</b>, ktoré závisia od indexu alebo sadzby;</li><li>c) realizačnej ceny kúpnej opcie, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní; a</li><li>d) pokút za ukončenie <b>lízingu</b>, ak je v dobe lízingu zohľadnená možnosť nájomcu uplatniť opciu na ukončenie lízingu.</li></ul> <p>Pre nájomcu zahŕňajú lízingové splátky aj sumy, pri ktorých sa očakáva, že ich nájomca bude musieť splatiť ako súčasť <b>záruk zostatkovej hodnoty</b>. Lízingové splátky nezahŕňajú platby alokované nelízingovým zložkám zmluvy, ak sa nájomca nerozhodne spojiť nelízingové zložky s lízingovou zložkou a účtovať ich ako jednu lízingovú zložku.</p> <p>Pre prenajímateľa zahŕňajú lízingové splátky aj záruky zostatkovej hodnoty poskytnuté prenajímateľovi nájomcom, osobou spriaznenou s nájomcom alebo treťou stranou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnáť záväzky obsiahnuté v záruke. Lízingové splátky nezahŕňajú platby alokované nelízingovým zložkám.</p>
<b>doba lízingu</b>	<p>Nevypovedateľné obdobie, v ktorom má <b>nájomca</b> právo užívať <b>podkladové aktívum</b>, spolu s:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) obdobiami, na ktoré sa vzťahuje opcia na predĺženie <b>lízingu</b>, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní; a</li><li>b) obdobiami, na ktoré sa vzťahuje opcia na ukončenie lízingu, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu neuplatní.</li></ul>
<b>nájomca</b>	Účtovná jednotka, ktorá získava právo užívať <b>podkladové aktívum</b> počas časového obdobia výmenou za protihodnotu.

<b>prírastková úroková sadzba pôžičky nájomcu</b>	Úroková sadzba, ktorú by <b>nájomca</b> musel zaplatiť počas podobného obdobia a s podobnou zárukou pri požičaní si prostriedkov potrebných na nadobudnutie aktíva podobnej hodnoty, akú má <b>aktívum s právom na užívanie</b> v podobnom hospodárskom prostredí.
<b>prenajímateľ</b>	Účtovná jednotka, ktorá poskytuje právo užívať <b>podkladové aktívum</b> počas určitého časového obdobia výmenou za protihodnotu.
<b>čistá investícia do lízingu</b>	<b>Hrubá investícia do lízingu</b> diskontovaná <b>implicitnou úrokovou mierou lízingu</b> .
<b>operatívny lízing</b>	<b>Lízing</b> , ktorým sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva <b>podkladového aktíva</b> .
<b>opčné lízingové splátky</b>	Platby, ktoré má uskutočniť <b>nájomca</b> v prospech <b>prenajímateľa</b> za právo užívať <b>podkladové aktívum</b> počas období, na ktoré sa vzťahuje opcia na predĺženie alebo ukončenie <b>lízingu</b> , ktoré nie sú zahrnuté do <b>doby lízingu</b> .
<b>obdobie užívania</b>	Celé časové obdobie, počas ktorého sa aktívum užíva na plnenie zmluvy so zákazníkom (vrátane všetkých po sebe nenasledujúcich období).
<b>záruka zostatkovej hodnoty</b>	Záruka poskytnutá <b>prenajímateľovi</b> osobou, ktorá nie je spriaznená s prenájomcom, že hodnota (alebo časť hodnoty) <b>podkladového aktíva</b> na konci <b>lízingu</b> neklesne pod určitú výšku.
<b>aktívum s právom na užívanie</b>	Aktívum, ktoré predstavuje právo <b>nájomcu</b> užívať <b>podkladové aktívum</b> počas <b>doby lízingu</b> .
<b>krátkodobý lízing</b>	<b>Lízing</b> , ktorý má pri <b>dátume začiatku dobu lízingu</b> 12 mesiacov alebo kratšiu. Lízing, ktorý obsahuje kúpnu opciu, nie je krátkodobým lízingom.
<b>sublízing</b>	Transakcia, pri ktorej <b>nájomca</b> („podprenajímateľ“) opätovne prenajme <b>podkladové aktívum</b> tretej strane, pričom <b>lízing</b> („hlavný lízing“) medzi hlavným prenájomcom a nájomcom zostáva v platnosti.
<b>podkladové aktívum</b>	Aktívum, ktoré je predmetom <b>lízingu</b> a ktorého právo na užívanie poskytol <b>prenajímateľ nájomcovi</b> .
<b>nerealizovaný finančný výnos</b>	Rozdiel medzi:  a) <b>hrubou investíciou do lízingu</b> ; a  b) <b>čistou investíciou do lízingu</b> .

**nezaručená zostatková hodnota**

Tá časť zostatkovej hodnoty **podkladového aktíva**, ktorej realizácia **prenajímateľom** nie je zaistená alebo je zaručená len osobou spriaznenou s prenajímateľom.

**variabilné lízingové splátky**

Časť platieb, ktoré uskutočňuje **nájomca** v prospech **prenajímateľa** za právo užívať **podkladové aktívum** počas **doby lízingu**, ktorá sa mení v dôsledku zmien v skutočnostiach alebo okolnostiach, ktoré nastali po **dátume začiatku** inak než len plynutím času.

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

Dohoda medzi dvoma alebo viacerými stranami, na základe ktorej vznikajú vymožitelné práva a povinnosti.

**doba použiteľnosti**

Obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude mať dané aktívum k dispozícii na používanie; alebo počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie účtovná jednotka z aktíva očakáva.

## Dodatok B

**Návod na uplatňovanie**

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

**Uplatňovanie na portfólio**

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

**Kombinácia zmlúv**

B2 Pri uplatňovaní tohto štandardu kombinuje účtovná jednotka dve alebo viac zmlúv uzavretých súčasne alebo takmer súčasne s rovnakou protistranou (alebo so spriaznenými osobami protistrany) a účtuje tieto zmluvy ako jednu zmluvu, ak je splnené aspoň jedno z týchto kritérií:

- a) zmluvy sú dohodnuté ako celok s celkovým obchodným cieľom, ktorému nemožno porozumieť bez toho, aby sa brali do úvahy všetky zmluvy;
- b) suma protihodnoty, ktorá má byť uhradená v jednej zmluve, závisí od ceny alebo plnenia v inej zmluve; alebo
- c) práva užívať podkladové aktíva, ktoré sa v zmluvách postupujú (alebo niektoré práva užívať podkladové aktíva, ktoré sa postupujú v každej zmluve), predstavujú jednu lízingovú zložku opísanú v odseku B32.

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

B3 Okrem prípadov uvedených v odseku B7 sa v tomto štandarde povoľuje nájomcovi uplatňovať na účtovanie lízingov, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu, odsek 6. Nájomca posudzuje hodnotu podkladového aktíva na základe hodnoty aktíva, keď je nové, bez ohľadu na vek aktíva, ktoré sa prenájma.

B4 Posudzovanie, či má podkladové aktívum nízku hodnotu, sa vykonáva v absolútnom vyjadrení. Líziny aktív s nízkou hodnotou spĺňajú podmienky na postup účtovania uvedený v odseku 6 bez ohľadu na to, či sú takéto líziny pre nájomcu významné. Veľkosť, povaha ani okolnosti nájomcu nemajú na posudzovanie vplyv. Očakáva sa teda, že rôzni nájomcovia dospejú k rovnakým záverom o tom, či má konkrétne podkladové aktívum nízku hodnotu.

B5 Podkladové aktívum môže mať nízku hodnotu len vtedy, ak:

- a) nájomca môže využívať podkladové aktívum samostatne alebo spolu s inými zdrojmi, ktoré sú pre nájomcu ľahko dostupné; a
- b) podkladové aktívum výrazne nezávisí od iných aktív, ani s nimi nie je výrazne prepojené.

B6 Lízing podkladového aktíva sa nepovažuje za lízing aktíva s nízkou hodnotou vtedy, keď je povaha aktíva taká, že keď je aktívum nové, zvyčajne nemá nízku hodnotu. Napríklad líziny automobilov by sa nepovažovali za líziny aktív s nízkou hodnotou, pretože nový automobil zvyčajne nemá nízku hodnotu.

- B7 Ak nájomca ďalej prenajíma aktívum alebo ak očakáva, že ho ďalej prenajme, hlavný lízing sa nepovažuje za lízing aktív s nízkou hodnotou.
- B8 Príklady podkladových aktív s nízkou hodnotou môžu zahŕňať tablety a osobné počítače, malé položky kancelárskeho nábytku a telefóny.

#### **Identifikovanie lízingu (odseky 9 až 11)**

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

#### *Identifikované aktívum*

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

#### **Podstatné substitučné práva**

- B14 Aj keď sa aktívum špecifikuje, zákazník nemá právo užívať identifikované aktívum, ak dodávateľ disponuje podstatným právom nahradiť aktívum počas celého obdobia užívania. Právo dodávateľa nahradiť aktívum je podstatné iba vtedy, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- a) dodávateľ disponuje praktickou schopnosťou nahradiť alternatívne aktíva počas celého obdobia užívania (napríklad zákazník nemôže zabrániť dodávateľovi v tom, aby nahradil aktívum, a pre dodávateľa sú ľahko dostupné alternatívne aktíva alebo ich dodávateľ môže v primeranej lehote zaistiť) a
  - b) dodávateľ by mohol mať z uplatnenia svojich práv nahradiť aktívum ekonomický úžitok (t. j. očakáva sa, že ekonomické úžitky spojené s nahradením aktíva prevýšia náklady spojené s nahradením aktíva).
- B15 Ak má dodávateľ právo alebo povinnosť nahradiť aktívum iba od určitého dátumu alebo po ňom, alebo keď nastane špecifická udalosť alebo po nej, substitučné právo dodávateľa nie je podstatné, pretože dodávateľ nedisponuje praktickou schopnosťou nahradiť alternatívne aktíva počas celého obdobia užívania.

- B16 Účtovná jednotka pri hodnotení toho, či je substitučné právo dodávateľa podstatné, vychádza zo skutočností a okolností pri vzniku zmluvy a nezohľadňuje budúce udalosti, ktoré sa pri vzniku zmluvy nepovažujú za také, ktoré pravdepodobne nastanú. Príklady budúcich udalostí, ktoré sa pri dátume vzniku zmluvy nepovažujú za také, ktoré pravdepodobne nastanú, a preto by mali byť vyňaté z hodnotenia, zahŕňajú:
- a) dohodu s budúcim zákazníkom, že za užívanie aktíva zaplatí vyššiu než trhovú sadzbu;
  - b) zavedenie novej technológie, ktorá nie je pri vzniku zmluvy podstatne rozvinutá;
  - c) podstatný rozdiel medzi užívaním aktíva zákazníkom alebo výkonnosťou aktíva a užívaním alebo výkonnosťou, ktoré sa pri vzniku zmluvy považujú za pravdepodobné; a
  - d) podstatný rozdiel medzi trhovou cenou aktíva počas obdobia užívania a trhovou cenou, ktorá sa pri vzniku zmluvy považuje za pravdepodobnú.
- B17 Keď sa aktívum nachádza v priestoroch zákazníka alebo inde, náklady spojené s jeho nahradením sú vo všeobecnosti vyššie, ako keď sa nachádza v priestoroch dodávateľa, a preto je pravdepodobnejšie, že prevýšia úžitky spojené s nahradením aktíva.
- B18 Právom alebo povinnosťou dodávateľa nahradiť aktívum pri opravách a údržbe, ak aktívum nefunguje správne alebo ak je k dispozícii technické zdokonalenie, sa nevylučuje právo zákazníka užívať identifikované aktívum.
- B19 Ak zákazník nedokáže ľahko určiť, či má dodávateľ podstatné substitučné právo, zákazník predpokladá, že žiadne substitučné právo nie je podstatné.

### **Časti aktív**

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

#### *Právo nadobudnúť ekonomické úžitky z užívania*

- B21 Na to, aby zákazník kontroloval užívanie identifikovaného aktíva, musí mať právo nadobudnúť v podstate všetky ekonomické úžitky z užívania aktíva počas celého obdobia užívania (napríklad prostredníctvom výlučného užívania aktíva počas celého tohto obdobia). Zákazník môže nadobudnúť ekonomické úžitky z užívania aktíva priamo alebo nepriamo mnohými spôsobmi, napríklad používaním, držaním alebo ďalším prenájaním aktíva. Ekonomické úžitky z užívania aktíva zahŕňajú jeho hlavný výstup a vedľajšie produkty (vrátane možných peňažných tokov vyplývajúcich z týchto položiek) a iné ekonomické úžitky vyplývajúce z užívania tohto aktíva, ktoré by mohli vzniknúť z obchodnej transakcie s treťou stranou.
- B22 Pri posudzovaní práva nadobudnúť v podstate všetky ekonomické úžitky z užívania aktíva účtovná jednotka berie do úvahy ekonomické úžitky, ktoré vyplývajú z užívania aktíva v rámci vymedzeného rozsahu práva zákazníka užívať aktívum (pozri odsek B30). Napríklad:



- a) ak sa v zmluve obmedzuje užívanie motorového vozidla počas obdobia užívania iba na jedno konkrétne územie, účtovná jednotka berie do úvahy len ekonomické úžitky z užívania motorového vozidla na tomto území, a žiadne iné;
- b) ak sa v zmluve stanovuje, že zákazník smie počas obdobia užívania užívať motorové vozidlo len do určitého počtu najazdených kilometrov, účtovná jednotka berie do úvahy len ekonomické úžitky z užívania motorového vozidla v rámci povoleného počtu kilometrov, a žiadne iné.

B23 Ak sa v zmluve vyžaduje, aby zákazník uhradil dodávateľovi alebo inej strane časť peňažných tokov vznikajúcich z užívania aktíva ako protihodnotu, tieto peňažné toky uhradené ako protihodnota sa považujú za súčasť ekonomických úžitkov, ktoré zákazník nadobúda z užívania aktíva. Ak je napríklad zákazník povinný zaplatiť dodávateľovi percento z tržieb za využívanie maloobchodnej plochy ako protihodnotu za jej využívanie, táto požiadavka nie je v rozpore s právom zákazníka nadobudnúť v podstate všetky ekonomické úžitky z využívania maloobchodnej plochy. Preto sa peňažné toky vznikajúce z týchto tržieb považujú za ekonomické úžitky, ktoré zákazník nadobúda z využívania maloobchodnej plochy, ktorých časť potom uhradí dodávateľovi ako protihodnotu za právo využívať túto plochu.

#### *Právo riadiť užívanie aktíva*

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

#### *Ako a na aký účel sa aktívum užíva*

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

c) práva zmeniť, kde sa produkuje výstup (napríklad rozhodnúť o mieste určenia kamiónu alebo lode alebo rozhodnúť, kde sa použije určitá položka zariadenia); a

d) práva zmeniť, či sa produkuje výstup, ako aj množstvo daného výstupu (napríklad rozhodnúť, či vyrábať energiu v elektrárni a koľko energie v danej elektrárni vyrobiť).

B27 Medzi príklady rozhodovacích práv, ktorými sa nepriznáva právo meniť, ako a na aký účel sa aktívum užíva, patria práva, ktoré sú obmedzené na prevádzkovanie a údržbu daného aktíva. Takéto práva môže mať zákazník alebo dodávateľ. Hoci sú práva, ako napríklad práva na prevádzkovanie a údržbu aktíva, často nevyhnutné pre efektívne užívanie aktíva, nepredstavujú práva riadiť, ako a na aký účel sa aktívum užíva, a často závisia od rozhodnutí o tom, ako a na aký účel sa aktívum užíva. Právami prevádzkovať aktívum sa zákazníkovi môže priznať právo riadiť užívanie aktíva, ak sa príslušné rozhodnutia, ako a na aký účel sa aktívum užíva, urobia vopred [pozri odsek B24 písm. b) bod i)].

#### Rozhodnutia urobené počas obdobia užívania a pred ním

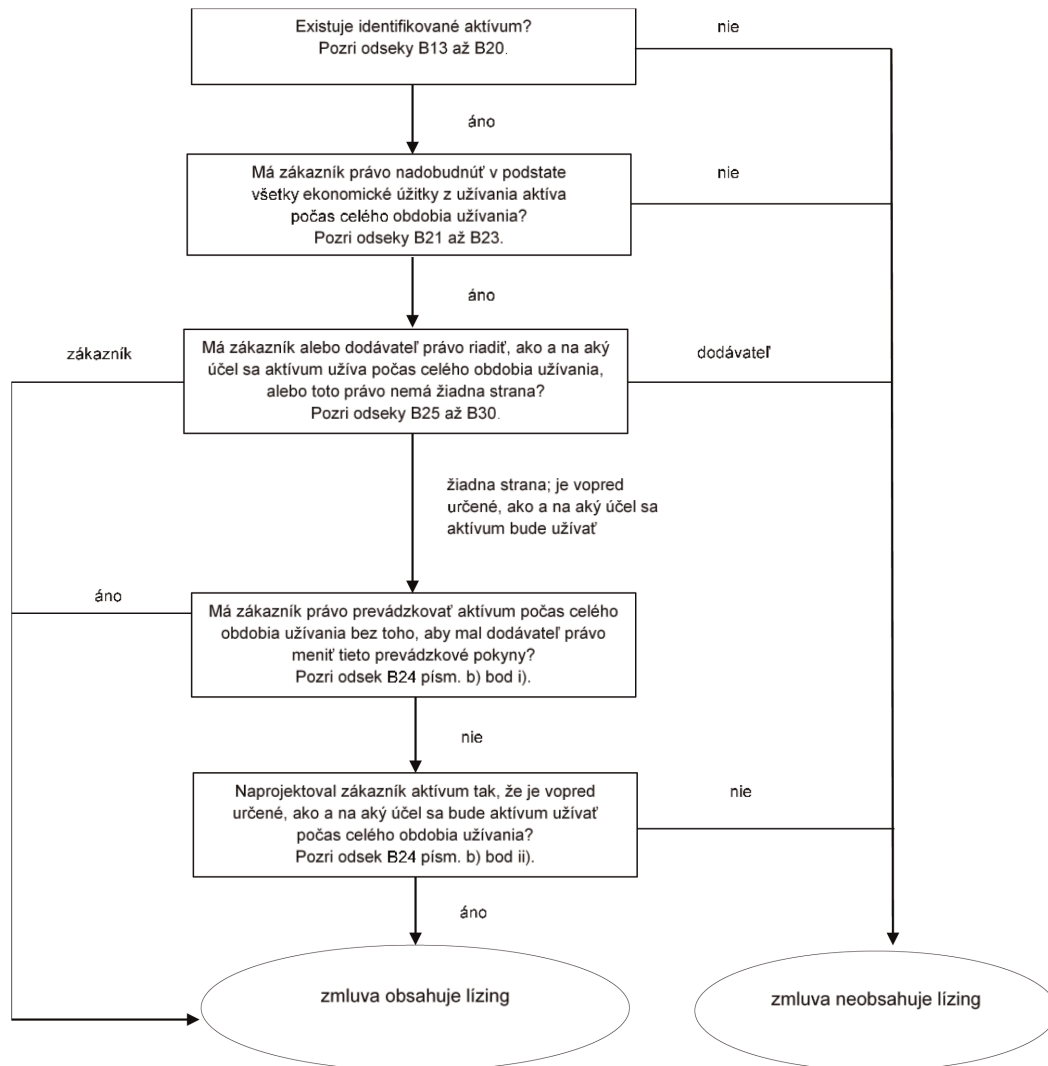
B28 Relevantné rozhodnutia o tom, ako a na aký účel sa aktívum užíva, sa môžu urobiť viacerými spôsobmi. Relevantné rozhodnutia možno napríklad vopred určiť na základe naprojektovanie aktíva alebo zmluvných obmedzení týkajúcich sa užívania aktíva.

B29 Pri posudzovaní, či má zákazník právo riadiť užívanie aktíva, účtovná jednotka berie do úvahy len práva rozhodovať o užívaní aktíva počas obdobia užívania, ak zákazník nenaprojektoval aktívum (alebo konkrétne aspekty aktív), ako sa uvádza v odseku B24 písm. b) bode ii). Ak preto nie sú splnené podmienky v odseku B24 písm. b) bod ii), účtovná jednotka neberie do úvahy rozhodnutia urobené pred obdobím užívania. Ak napríklad zákazník môže iba stanoviť výstup aktíva pred obdobím užívania, zákazník nemá právo riadiť užívanie daného aktíva. Možnosťou stanoviť výstup v zmluve pred obdobím užívania bez akýchkoľvek iných rozhodovacích práv týkajúcich sa užívania aktíva sa zákazníkovi poskytujú rovnaké práva ako každému zákazníkovi, ktorý nakupuje tovar alebo služby.

#### Práva ochranného charakteru

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

B31 Tento diagram môže účtovným jednotkám pomôcť pri posudzovaní toho, či zmluva je lízingom alebo či obsahuje lízing.



### Oddeľovanie zložiek zmluvy (odseky 12 až 17)

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

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

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

#### **Doba lízingu (odseky 18 až 21)**

B34 Pri určovaní doby lízingu a posudzovaní dĺžky nevyhovujúceho obdobia lízingu uplatňuje účtovná jednotka definíciu zmluvy a určuje obdobie, počas ktorého je zmluva vymáhateľná. Lízing už nie je vymáhateľný, keď majú nájomca aj prenajímateľ právo ukončiť lízing bez súhlasu druhej strany a len za nevýznamnú pokutu.

B35 V prípade, že právo ukončiť lízing má len nájomca, toto právo sa považuje za opciu na ukončenie lízingu, ktorú má k dispozícii nájomca a ktorú berie účtovná jednotka do úvahy pri určovaní doby lízingu. V prípade, že právo ukončiť lízing má len prenajímateľ, nevyhovujúce obdobie lízingu zahŕňa obdobie, na ktoré sa vzťahuje opcia na ukončenie lízingu.

B36 Doba lízingu sa začína dátumom začiatku a zahŕňa všetky obdobia s nulovou splátkou, ktoré prenajímateľ poskytol nájomcovi.

B37 Účtovná jednotka k dátumu začiatku posudzuje, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo na kúpu podkladového aktíva alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu. Účtovná jednotka berie do úvahy všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ktoré vytvárajú pre nájomcu hospodársku motiváciu uplatniť alebo neuplatniť opciu vrátane všetkých očakávaných zmien skutočností a okolností od dátumu začiatku do dátumu uplatnenia opcie. Faktory, ktoré treba brať do úvahy, zahŕňajú okrem iného:

a) zmluvné podmienky týkajúce sa opčných období v porovnaní s trhovými sadzbami, ako napríklad:

i) suma splátok za lízing vo všetkých opčných obdobiach;

ii) hodnota všetkých variabilných splátok za lízing alebo ďalších podmienených platieb, ako sú platby vyplývajúce z pokút za ukončenie lízingu a záruk zostatkovej hodnoty; a

iii) podmienky všetkých opcií, ktoré sú uplatniteľné po prvotných opčných obdobiach (napríklad kúpna opcia, ktorá je uplatniteľná na konci obdobia predĺženia za sadzbu, ktorá je v súčasnosti nižšia než trhové sadzby);

b) výrazné zlepšenia predmetu lízingu uskutočnené (alebo také, ktoré sa očakáva, že sa uskutočnia) počas trvania zmluvy, pri ktorých sa očakáva významný ekonomický úžitok pre nájomcu, keď sa opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu alebo na kúpu podkladového aktíva stane uplatniteľnou;

c) náklady súvisiace s ukončením lízingu, ako sú náklady na dohodnutie lízingu, náklady na presťahovanie, náklady na identifikovanie iného podkladového aktíva vhodného pre potreby nájomcu, náklady na začlenenie nového aktíva do činností nájomcu alebo pokuty za ukončenie a podobné náklady vrátane nákladov spojených s vrátením podkladového aktíva v zmluvne určenom stave alebo na zmluvne určenom mieste;

- d) dôležitosť daného podkladového aktíva pre činnosť nájomcu, pričom sa napríklad berie do úvahy, či je podkladové aktívum špeciálnym aktívom, miesto podkladového aktíva a dostupnosť vhodných alternatív; a
- e) podmienenosť spojenú s uplatnením opcie (t. j. keď je opciu možné uplatniť iba vtedy, ak je splnená jedna alebo viac podmienok) a pravdepodobnosť, že tieto podmienky budú splnené.
- B38 Opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu sa môže kombinovať s jedným alebo viacerými zmluvnými prvkami (napríklad so zárukou zostatkovej hodnoty) tak, aby nájomca garantoval prenajímateľovi minimálny alebo fixný peňažný výnos, ktorý je v podstate rovnaký bez ohľadu na to, či sa opcia uplatní. V takýchto prípadoch a bez toho, aby bol dotknutý návrh o v podstate fixných splátkach uvedený v odseku B42, účtovná jednotka predpokladá, že je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu.
- B39 Čím kratšie je nevypovedateľné obdobie lízingu, tým je pravdepodobnejšie, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu. Dôvodom je, že náklady spojené s nadobudnutím náhradného aktíva sú pravdepodobne proporčne vyššie, čím kratšie je nevypovedateľné obdobie.
- B40 Predchádzajúce zvyky nájomcu týkajúce sa obdobia, počas ktorého obvykle užíval určité druhy aktív (buď v prenájme alebo vo vlastníctve) a jeho hospodárske dôvody, ktoré na ne mal, môžu poskytnúť informácie, ktoré sú užitočné pri posudzovaní toho, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní alebo neuplatní opciu. Ak nájomca napríklad obvykle užíval určité druhy aktív počas určitého obdobia alebo ak zvykne často uplatňovať opcie na lízingu určitých druhov podkladových aktív, nájomca pri posudzovaní toho, či je dostatočne isté, že uplatní opciu na lízingu týchto aktív, zvažuje hospodárske dôvody týchto zvykov v minulosti.
- B41 V odseku 20 sa stanovuje, že nájomca po dátume začiatku prehodnotí dobu lízingu, ak nastane významná udalosť alebo významná zmena okolností, ktoré sú pod kontrolou nájomcu a ktoré ovplyvňujú, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu, ktorá nebola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu, alebo že neuplatní opciu, ktorá bola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu. Medzi príklady významných udalostí alebo zmien okolností patria:
- a) výrazné zlepšenia predmetu lízingu, ktoré sa k dátumu začiatku nedali predvídať a pri ktorých sa očakáva významný ekonomický úžitok pre nájomcu, keď sa opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu, resp. na kúpu podkladového aktíva stane uplatniteľnou;
- b) výraznú zmenu alebo úpravu podkladového aktíva, ktoré sa k dátumu začiatku nedali predvídať;
- c) vznik sublízingu podkladového aktíva na obdobie po skončení predtým určenej doby lízingu; a
- d) obchodné rozhodnutie nájomcu, ktoré sa priamo týka uplatnenia alebo neuplatnenia opcie (napríklad rozhodnutie o predĺžení lízingu doplnkového aktíva, o vyradení alternatívneho aktíva alebo o vyradení obchodnej jednotky, v rámci ktorej sa používa aktívum s právom na užívanie).

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

B42 Lízingové splátky zahŕňajú všetky v podstate fixné lízingové splátky. V podstate fixné lízingové splátky sú platby, ktoré môžu vo svojej forme obsahovať variabilitu, ale v podstate sa im nedá vyhnúť. V podstate fixné lízingové splátky sa vyskytujú napríklad, ak:

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

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

B43 Účtovná jednotka môže lízing dohodnúť pred tým, ako je podkladové aktívum nájomcovi dané k dispozícii na užívanie. Pri niektorých lízingoch je možné, že podkladové aktívum sa musí zhotoviť alebo opätovne naprojektovať, aby ho mohol nájomca užívať. V závislosti od podmienok zmluvy sa od nájomcu môže požadovať uskutočnenie platieb týkajúcich sa zhotovenia alebo projektovania aktíva.

B44 Ak nájomcovi vznikajú náklady na zhotovenie alebo projektovanie podkladového aktíva, nájomca účtuje tieto náklady uplatnením iných uplatniteľných štandardov, napríklad štandardu IAS 16. Náklady na zhotovenie alebo projektovanie podkladového aktíva nezahŕňajú platby uskutočnené nájomcom za právo užívať podkladové aktívum. Platby za právo užívať podkladové aktívum sú splátky za lízing, bez ohľadu na načasovanie týchto platieb.

*Vlastnícke právo na podkladové aktívum*

B45 Nájomca môže nadobudnúť vlastnícke právo na podkladové aktívum pred tým, ako sa dané vlastnícke právo prevedie na prenajímateľa a aktívum sa prenajme nájomcovi. Nadobudnutie vlastného práva samo osebe neurčuje, ako takúto transakciu zaúčtovať.

B46 Ak nájomca ovláda (alebo ovládne) podkladové aktívum pred tým, ako sa toto aktívum prevedie na prenajímateľa, táto transakcia je transakciou predaja a spätného lízingu, ktorá sa účtuje uplatnením odsekov 98 až 103.



B47 Ak však nájomca neovládne podkladové aktívum pred tým, ako sa aktívum prevedie na prenajímateľa, táto transakcia nie je transakciou predaja a spätného lízingu. Môže k tomu dôjsť napríklad vtedy, ak sa výrobca, prenajímateľ a nájomca dohodnú na transakcii, ktorá zahŕňa prenajímateľovu kúpu aktíva od výrobcu, ktoré sa následne prenajme nájomcovi. Nájomca môže nadobudnúť vlastnícke právo na podkladové aktívum pred prevodom vlastníckeho práva na prenajímateľa. V takom prípade, ak nájomca nadobudne vlastnícke právo na podkladové aktívum, ale neovládne aktívum pred jeho prevodom na prenajímateľa, transakcia sa neúčtuje ako transakcia predaja a spätného lízingu, ale ako lízing.

#### Zverejňovanie nájomcu (odsek 59)

B48 Pri určovaní, či sú dodatočné informácie o lízingových činnostiach potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, nájomca berie do úvahy:

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

B49 Ďalšie informácie týkajúce sa variabilných lízingových splátok, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:

- a) nájomcove dôvody pre využitie variabilných lízingových splátok a častosť výskytu týchto splátok;
- b) relatívnu veľkosť variabilných lízingových splátok v pomere k fixným splátkam;
- c) kľúčové premenné, od ktorých závisia variabilné lízingové splátky, a ako sa očakáva, že sa splátky budú meniť v reakcii na zmeny týchto kľúčových premenných; a
- d) ostatné prevádzkové a finančné účinky variabilných lízingových splátok.

B50 Ďalšie informácie týkajúce sa opcií na predĺženie alebo ukončenie, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:

- a) nájomcove dôvody pre využitie opcií na predĺženie alebo ukončenie a častotť výskytu týchto opcií;
- b) relatívnu veľkosť *opčných lízingových splátok* v pomere k lízingovým splátkam;
- c) častotť výskytu uplatnenia opcií, ktoré neboli zahrnuté v ocenení lízingových záväzkov; a
- d) ostatné prevádzkové a finančné účinky týchto opcií.

B51 Ďalšie informácie týkajúce sa záruk zostatkovej hodnoty, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:

- a) nájomcove dôvody pre poskytnutie záruk zostatkovej hodnoty a častotť výskytu týchto záruk;
- b) rozsah expozície nájomcu voči riziku zostatkovej hodnoty;
- c) povahu podkladových aktív, pri ktorých sa tieto záruky poskytujú; a
- d) ostatné prevádzkové a finančné účinky týchto záruk.

B52 Ďalšie informácie týkajúce sa transakcií predaja a spätného lízingu, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:

- a) nájomcove dôvody pre transakcie predaja a spätného lízingu a častotť výskytu týchto transakcií;
- b) hlavné podmienky jednotlivých transakcií predaja a spätného lízingu;
- c) platby, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingových záväzkov; a
- d) účinok peňažných tokov transakcií predaja a spätného lízingu v období vykazovania.

#### **Klasifikácia lízingu prenajímateľa (odseky 61 až 66)**

B53 Klasifikácia lízingov pre prenajímateľov v tomto standarde je založená na rozsahu, v akom lízing prevádza riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva. Riziká zahŕňajú možnosti strát z nevyužitej kapacity alebo technologického zastarávania a z kolísania návratnosti spôsobeného meniacimi sa hospodárskymi podmienkami. Odmeny môže predstavovať očakávanie ziskovej činnosti počas ekonomickej životnosti podkladového aktíva a zisku zo zhodnotenia alebo z realizácie zostatkovej hodnoty.

B54 Lízingová zmluva môže obsahovať podmienky na úpravu lízingových splátok pri konkrétnych zmenách, ktoré nastanú medzi dátumom vzniku a dátumom začiatku (napríklad zmena obstarávacej ceny podkladového aktíva prenajímateľa alebo zmena nákladov prenajímateľa na financovanie lízingu). V takom prípade sa na účely klasifikácie lízingu usudzuje, že účinok takýchto zmien nastal k dátumu vzniku.

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

#### *Klasifikácia sublízingu*

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

## Dodatok C

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

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

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené pre účtovné jednotky, ktoré uplatňujú štandard IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu alebo pred ním. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní.
- C1A Dokumentom *Úľavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19*, vydaným v máji 2020, sa doplnili odseky 46A, 46B, 60A, C20A a C20B. Nájomca túto zmenu uplatňuje na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. júna 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, a to aj pri účtovnej závierke, ktorá k 28. máju 2020 nie je schválená na zverejnenie.
- C1B Dokumentom *Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb*, ktorým sa menia štandardy IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 a IFRS 16, vydaným v auguste 2020, sa doplnili odseky 104 až 106 a odseky C20C až C20D. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2021 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- C1C Dokumentom *Úľavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19 po 30. júni 2021*, vydaným v marci 2021, sa zmenil odsek 46B a doplnili sa odseky C20BA až C20BC. Nájomca túto zmenu uplatňuje na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. apríla 2021 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, a to v účtovnej závierke, ktorá k 31. marcu 2021 nie je schválená na zverejnenie.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

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

**Definícia lízingu**

- C3 Od účtovnej jednotky sa ako praktická pomôcka nevyžaduje, aby znovu posúdila, či je zmluva k dátumu prvotného uplatnenia lízingom alebo či obsahuje lízing. Namiesto toho účtovná jednotka smie:
- uplatňovať tento štandard na zmluvy, ktoré boli predtým označené za líziny na základe štandardu IAS 17 *Líziny* a interpretácie IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*. Účtovná jednotka uplatňuje na uvedené líziny prechodné požiadavky uvedené v odsekoch C5 až C18;
  - neuplatňovať tento štandard na zmluvy, ktoré neboli predtým označené za zmluvy obsahujúce líziny na základe štandardu IAS 17 a interpretácie IFRIC 4.
- C4 Ak sa účtovná jednotka rozhodne využiť praktickú pomôcku uvedenú v odseku C3, túto skutočnosť zverejní a uplatní praktickú pomôcku na všetky svoje zmluvy. V dôsledku toho účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 9 až 11 iba na zmluvy uzavreté (alebo zmenené) k dátumu prvotného uplatnenia alebo po ňom.

**Nájomcovia**

- C5 Nájomca uplatňuje tento štandard na svoje líziny buď:
- retrospektívne na každé predchádzajúce obdobie vykazovania prezentované uplatnením štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* alebo
  - retrospektívne s kumulatívnym účinkom prvotného uplatnenia štandardu vykázaným k dátumu prvotného uplatnenia v súlade s odsekmi C7 až C13.
- C6 Nájomca uplatňuje voľbu uvedenú v odseku C5 konzistentne na všetky svoje líziny, v ktorých je nájomcom.

C7 Ak sa nájomca rozhodne uplatňovať tento štandard v súlade s odsekom C5 písm. b), nájomca neprehodnocuje porovnávacie informácie. Namiesto toho nájomca vykáže kumulatívny účinok prvotného uplatnenia tohto štandardu ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej zložky vlastného imania) k dátumu prvotného uplatnenia.

*Lízingy, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívne lízingy*

C8 Ak sa nájomca rozhodne uplatňovať tento štandard v súlade s odsekom C5 písm. b), nájomca musí:

a) v prípade lízingov, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívny lízing, vykázat lízingový záväzok k dátumu prvotného uplatnenia uplatnením štandardu IAS 17. Nájomca musí oceniť uvedený lízingový záväzok súčasnou hodnotou zostávajúcich lízingových splátok diskontovanou pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu k dátumu prvotného uplatnenia;

b) v prípade lízingov, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívny lízing, vykázat aktívum s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia uplatnením štandardu IAS 17. Nájomca sa pri každom individuálnom lízingu rozhoduje, či uvedené aktívum s právom na užívanie ocení:

i) jeho účtovnou hodnotou, ako keby sa štandard bol uplatňoval od dátumu začiatku, ale diskontovanou pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu k dátumu prvotného uplatnenia; alebo

ii) hodnotou rovnajúcou sa lízingovému záväzku upravenou o hodnotu všetkých zálohových alebo časovo rozlíšených lízingových splátok súvisiacich s uvedeným lízingom vykázanú vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia;

c) uplatniť štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* na aktívum s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď nájomca uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku C10 písm. b).

C9 Bez ohľadu na požiadavky uvedené odseku C8 nájomca pri lízingoch, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívne lízingy podľa štandardu IAS 17:

a) nie je povinný robiť žiadne úpravy týkajúce sa prechodu v prípade lízingov, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu (ako sa uvádza v odsekoch B3 až B8) a ktoré sa budú účtovať uplatnením odseku 6. Nájomca účtuje tieto lízingy tak, že na ne uplatňuje tento štandard od dátumu prvotného uplatnenia;

b) nie je povinný robiť žiadne úpravy týkajúce sa prechodu v prípade lízingov, ktoré sa predtým účtovali ako investičný nehnuteľný majetok použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*. Nájomca účtuje aktívum s právom na užívanie a lízingový záväzok vyplývajúce z týchto lízingov uplatnením štandardu IAS 40 a tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia;

c) oceňuje aktívum s právom na užívanie reálnou hodnotou k dátumu prvotného uplatnenia pri lízingoch, ktoré sa predtým účtovali ako operatívne lízingy uplatnením štandardu IAS 17 a ktoré budú účtované ako investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40 od dátumu prvotného uplatnenia. Nájomca účtuje aktívum s právom na užívanie a lízingový záväzok vyplývajúce z týchto lízingov uplatnením štandardu IAS 40 a tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia.

C10 Nájomca môže použiť jednu alebo viac nasledujúcich praktických pomôcok pri retrospektívnom uplatňovaní tohto štandardu v súlade s odsekom C5 písm. b) na lízingy, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívne lízingy uplatnením štandardu IAS 17. Nájomca smie uplatňovať tieto praktické pomôcky na každý lízing osobitne:

a) nájomca smie uplatniť jednu diskontnú sadzbu na portfólio lízingov s dostatočne podobnými vlastnosťami (ako napríklad lízingy s podobnou zostávajúcou dobou lízingu pre podobnú triedu podkladového aktíva v podobnom hospodárskom prostredí);

- b) nájomca sa môže spoľahnúť na svoje posúdenie, či sú líziny nevýhodné uplatnením štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia, ako na alternatívu k vykonaniu preskúmania zníženia hodnoty. Ak sa nájomca rozhodne využiť túto praktickú pomôcku, musí upraviť aktívum s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia o hodnotu všetkých rezerv pre nevýhodné líziny vykázanú vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia;
- c) nájomca sa môže rozhodnúť neuplatňovať požiadavky uvedené v odseku C8 na líziny, pri ktorých končí doba lízingu do 12 mesiacov od dátumu prvotného uplatnenia. V takom prípade nájomca:
- i) účtuje také líziny rovnakým spôsobom ako krátkodobé líziny, ako sa uvádza v odseku 6; a
  - ii) zahŕňa výdavky spojené s takými lízingmi v rámci zverejnenia nákladov na krátkodobý lízing v ročnom období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia;
- d) nájomca môže vyňať počiatočné priame náklady z ocenenia aktíva s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia;
- e) nájomca môže použiť spätný pohľad, napríklad pri určovaní doby lízingu, ak zmluva obsahuje opcie na predĺženie alebo ukončenie lízingu.

*Líziny, ktoré boli predtým klasifikované ako finančné líziny*

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

*Zverejňovanie*

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

- C13 Ak nájomca využije jednu alebo viac praktických pomôcok uvedených v odseku C10, túto skutočnosť zverejní.

**Prenajímatelia**

- C14 S výnimkou prípadov uvedených v odseku C15 nie je prenájomca povinný robiť žiadne úpravy týkajúce sa prechodu pri lízingoch, v ktorých vystupuje ako prenájomca, a účtuje tieto líziny uplatnením tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia.



## C15 Podprenajímateľ:

- a) prehodnocuje sublízingy, ktoré boli klasifikované ako operatívne lízingy uplatnením štandardu IAS 17 a k dátumu prvotného uplatnenia trvajú, s cieľom určiť, či by sa každý sublízing mal klasifikovať ako operatívny lízing alebo finančný lízing uplatnením tohto štandardu. Podprenajímateľ vykonáva toto hodnotenie k dátumu prvotného uplatnenia na základe zostávajúcich zmluvných obchodných podmienok hlavného lízingu a sublízingu k uvedenému dátumu;
- b) pri sublízingoch, ktoré boli klasifikované ako operatívne lízingy uplatnením štandardu IAS 17, ale ako finančné lízingy uplatnením tohto štandardu, účtuje tieto sublízingy ako nový finančný lízing uzavretý k dátumu prvotného uplatnenia.

**Transakcie predaja a spätného lízingu pred dátumom prvotného uplatnenia**

C16 Účtovná jednotka nesmie prehodnocovať transakcie predaja a spätného lízingu uzavreté pred dátumom prvotného uplatnenia s cieľom určiť, či prevod podkladového aktíva spĺňa požiadavky štandardu IFRS 15 na to, aby sa účtoval ako predaj.

C17 Ak sa transakcia predaja a spätného lízingu zaúčtovala ako predaj a finančný lízing uplatnením štandardu IAS 17, predávajúci-nájomca:

- a) účtuje spätný lízing rovnakým spôsobom, ako účtuje všetky ostatné finančné lízingy, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia; a
- b) naďalej amortizuje všetky zisky z predaja počas doby lízingu.

C18 Ak sa transakcia predaja a spätného lízingu zaúčtovala ako predaj a operatívny lízing uplatnením štandardu IAS 17, predávajúci-nájomca:

- a) účtuje spätný lízing rovnakým spôsobom, ako účtuje všetky ostatné operatívne lízingy, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia; a
- b) upraví aktívum s právom na užívanie, ktoré je predmetom spätného lízingu, o všetky odložené zisky alebo straty súvisiace s mimotrhovými podmienkami vykázané vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia.

**Sumy, ktoré boli predtým vykázané v súvislosti s podnikovými kombináciami**

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

**Odkazy na štandard IFRS 9**

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

**Úľavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19 pre nájomcov**

C20A Nájomca uplatňuje dokument *Úľavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19* (pozri odsek C1A) retrospektívne, pričom kumulatívny účinok prvotného uplatnenia uvedenej zmeny vykazuje ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov (alebo prípadne ako inej zložky vlastného imania) na začiatku toho ročného obdobia vykazovania, v ktorom nájomca po prvýkrát uplatňuje túto zmenu.

- C20B V období vykazovania, v ktorom nájomca po prvýkrát uplatňuje dokument *Úlavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19*, nájomca nemusí zverejňovať informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8.
- C20BA Nájomca uplatňuje dokument *Úlavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19 po 30. júni 2021* (pozri odsek C1C) retrospektívne, pričom kumulatívny účinok prvotného uplatnenia uvedenej zmeny vykazuje ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov (alebo prípadne ako inej zložky vlastného imania) na začiatku toho ročného obdobia vykazovania, v ktorom nájomca po prvýkrát uplatňuje túto zmenu.
- C20BB V období vykazovania, v ktorom nájomca po prvýkrát uplatňuje dokument *Úlavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19 po 30. júni 2021*, nájomca nemusí zverejňovať informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8.
- C20BC Podľa odseku 2 tohto štandardu nájomca uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku 46A konzistentne na prípustné zmluvy s podobnými charakteristickými znakmi a za podobných okolností bez ohľadu na to, či sa daná zmluva stala prípustnou pre praktickú pomôcku z dôvodu, že nájomca uplatňuje dokument *Úlavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19* (pozri odsek C1A) alebo dokument *Úlavy na nájomnom v dôsledku ochorenia COVID-19 po 30. júni 2021* (pozri odsek C1C).

#### **Druhá fáza reformy referenčných úrokových sadzieb**

- C20C Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 s výnimkou prípadov uvedených v odseku C20D.
- C20D Účtovná jednotka nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia, aby zohľadnila uplatnenie týchto zmien. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne v prípade, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku toho ročného obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia týchto zmien, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo prípadne inej zložke vlastného imania) toho ročného obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia týchto zmien.

#### **ZRUŠENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV**

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

## Dodatok D

**Zmeny iných štandardov**

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

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

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

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

## MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 17

**Poistné zmluvy**

## CIEĽ

- 1 Štandardom IFRS 17 *Poistné zmluvy* sa stanovujú zásady vykazovania, oceňovania, prezentácie a zverejňovania *poistných zmlúv* patriacich do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Cieľom štandardu IFRS 17 je zabezpečiť, aby účtovná jednotka poskytovala relevantné informácie, ktoré verne reprezentujú uvedené zmluvy. Tieto informácie poskytujú základ pre používateľov účtovných zvierok na posúdenie účinku, ktorý majú poistné zmluvy na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky.
- 2 Účtovná jednotka pri uplatňovaní štandardu IFRS 17 zvažuje svoje podstatné práva a povinnosti, nech už vyplývajú zo zmluvy, zákona alebo iného právneho predpisu. Zmluva je dohodou medzi dvoma alebo viacerými stranami, ktorou vznikajú vymožitelné práva a povinnosti. Vymožitelnosť práv a povinností v zmluve predstavuje právnu otázku. Zmluvy môžu byť písomné, ústne alebo môžu vyplývať z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky. Zmluvné podmienky zahŕňajú všetky explicitné či implicitné podmienky zmluvy, no účtovná jednotka nezohľadňuje podmienky, ktoré nemajú žiadnu obchodnú podstatu (t. j. nemajú žiadne rozpoznateľné vplyvy na ekonomiku zmluvy). Implicitné podmienky zmluvy zahŕňajú tie podmienky, ktoré ukladá zákon alebo iný právny predpis. Postupy a procesy uzatvárania zmlúv so zákazníkmi sa v jednotlivých právnych jurisdikciách, priemyselných odvetviach a účtovných jednotkách líšia. Okrem toho sa môžu líšiť aj v rámci účtovnej jednotky (môžu napríklad závisieť od triedy zákazníka alebo povahy prislúbeného tovaru či služieb).

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 17 na:
  - a) poistné zmluvy vrátane *zaistných zmlúv*, ktoré vystavuje;
  - b) zaistné zmluvy, ktoré má v držbe; a
  - c) *investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku*, ktoré vystavuje, a to za predpokladu, že účtovná jednotka vystavuje aj poistné zmluvy.
- 4 Všetky odkazy v štandarde IFRS 17 na poistné zmluvy sa vzťahujú aj na:
  - a) zaistné zmluvy v držbe, s výnimkou:
    - i) odkazov na vystavené poistné zmluvy; a
    - ii) ako je uvedené v odsekoch 60 až 70A;
  - b) investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku podľa odseku 3 písm. c), s výnimkou odkazu na poistné zmluvy uvedené v odseku 3 písm. c) a ako je uvedené v odseku 71.
- 5 Všetky odkazy v štandarde IFRS 17 na vystavené poistné zmluvy sa vzťahujú aj na poistné zmluvy, ktoré účtovná jednotka nadobudla v rámci prevodu poistných zmlúv alebo v rámci podnikovej kombinácie, okrem zaistných zmlúv v držbe.
- 6 V dodatku A je vymedzený pojem „poistná zmluva“ a v odsekoch B2 až B30 dodatku B je uvedený návod k vymedzeniu pojmu „poistná zmluva“.
- 7 Účtovná jednotka neuplatňuje štandard IFRS 17 na:
  - a) záruky, ktoré poskytuje výrobca, predajca alebo maloobchodník v súvislosti s predajom svojho tovaru alebo poskytovaním svojich služieb zákazníkovi (pozri štandard IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*);

- b) aktíva a záväzky zamestnávateľov vyplývajúci z programu zamestnaneckých požitkov (pozri štandardy IAS 19 *Zamestnanecké požitky* a IFRS 2 *Platby na základe podielov*) a na záväzky z dôchodkových požitkov vykazované v penzijných programoch so stanovenými požitkami (pozri štandard IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*);
  - c) zmluvné práva alebo zmluvné záväzky, ktoré sú podmienené budúcim používaním, alebo právom na používanie, nefinančnej položky (napríklad niektoré licenčné poplatky, tantiémy, variabilné a iné podmienené lízingové splátky a podobné položky: pozri štandardy IFRS 15, IAS 38 *Nehmotný majetok* a IFRS 16 *Lízingy*);
  - d) záruky zostatkovej hodnoty poskytované výrobcom, predajcom alebo maloobchodníkom a záruky zostatkovej hodnoty nájomcu, ak sú obsiahnuté v lízingu (pozri štandardy IFRS 15 a IFRS 16);
  - e) zmluvy o finančnej záruke s výnimkou prípadu, keď subjekt vystavujúci finančnú záruku vopred výslovne vyhlásil, že takéto zmluvy považuje za poisťné zmluvy a použil účtovanie uplatniteľné na poisťné zmluvy. Subjekt vystavujúci finančnú záruku si v prípade takýchto zmlúv o finančnej záruke zvolí, či na ne bude uplatňovať buď štandard IFRS 17 alebo štandardy IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*, IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* a IFRS 9 *Finančné nástroje*. Subjekt vystavujúci finančnú záruku sa takto môže rozhodnúť pri každej individuálnej zmluve, no takéto rozhodnutie je pri každej zmluve neodvolateľné;
  - f) splatné alebo ziskateľné podmienené plnenie v rámci podnikovej kombinácie (pozri štandard IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);
  - g) poisťné zmluvy, v ktorých účtovná jednotka vystupuje ako *poisťník*, s výnimkou prípadu, keď sú uvedené zmluvy zaistenými zmluvami v držbe [pozri odsek 3 písm. b)];
  - h) zmluvy o kreditných kartách alebo podobné zmluvy, ktoré poskytujú úverové alebo platobné dohody, ktoré spĺňajú definíciu poisťnej zmluvy výlučne vtedy, ak účtovná jednotka nezohľadňuje posúdenie *poisťného rizika* súvisiaceho s individuálnym zákazníkom pri stanovovaní ceny zmluvy s týmto zákazníkom (pozri štandard IFRS 9 a ostatné uplatniteľné štandardy IFRS). Avšak výlučne vtedy, ak sa v štandarde IFRS 9 vyžaduje, aby účtovná jednotka oddelila zložku poisťného krytia [pozri odsek 2.1 písm. e) bod iv) štandardu IFRS 9], ktorá je vložená do takejto zmluvy, účtovná jednotka uplatňuje na túto zložku štandard IFRS 17.
- 8 Niektoré zmluvy spĺňajú definíciu poisťnej zmluvy, no ich primárnym účelom je poskytovanie služieb za pevne stanovený poplatok. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že na takéto zmluvy, ktoré vystavuje, bude namiesto štandardu IFRS 17 uplatňovať štandard IFRS 15, a to výlučne vtedy, ak sú splnené stanovené podmienky. Účtovná jednotka sa takto môže rozhodnúť pri každej individuálnej zmluve, no takéto rozhodnutie je pri každej zmluve neodvolateľné. Ide o tieto podmienky:
- a) účtovná jednotka pri stanovovaní ceny zmluvy s individuálnym zákazníkom nezohľadňuje posúdenie rizika súvisiaceho s týmto zákazníkom;
  - b) zákazníkovi sa na základe zmluvy ako odmena namiesto peňažných platieb poskytujú služby; a
  - c) poisťné riziko prevádzané na základe zmluvy vyplýva primárne z toho, že zákazník využíva služby, a nie z neistoty súvisiacej s nákladmi na uvedené služby.
- 8A Niektoré zmluvy spĺňajú definíciu poisťnej zmluvy, ale obmedzujú kompenzáciu za *poistené udalosti* na sumu, ktorá je inak požadovaná na vyrovnanie záväzku poisťníka vzniknutého na základe zmluvy (napríklad úvery so zrieknutím sa poplatkov v prípade úmrtia). Účtovná jednotka sa rozhodne uplatňovať štandard IFRS 17 alebo štandard IFRS 9 na takéto zmluvy, ktoré vystavuje, s výnimkou prípadu, keď takéto zmluvy sú odsekom 7 vyňaté z rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Účtovná jednotka sa takto rozhodne pri každom *portfóliu poisťných zmlúv*, pričom rozhodnutie pri každom portfóliu je neodvolateľné.

### Kombinácia poisťných zmlúv

- 9 Súborom alebo radom poisťných zmlúv s rovnakou alebo spriaznenou protistranou sa môže dosiahnuť celkový komerčný účinok, alebo takýto súbor alebo rad poisťných zmlúv môžu byť navrhnuté tak, aby sa nimi takýto účinok dosiahol. S cieľom vykázať podstatu takýchto zmlúv môže byť nevyhnutné zaobchádzať so súborom alebo radom zmlúv ako s celkom. Ak sa napríklad právami alebo povinnosťami vyplývajúcimi z jednej zmluvy nedosahuje nič iné, než že sa kompletne negujú práva alebo povinnosti vyplývajúce z inej zmluvy, ktorá bola uzavretá v rovnakom čase s rovnakou protistranou, kombinovaným účinkom je, že neexistujú žiadne práva alebo povinnosti.

**Oddelovanie zložiek od poistnej zmluvy (odseky B31 až B35)**

- 10 Poistná zmluva môže obsahovať jednu alebo viacero zložiek, ktoré by patrili do rozsahu pôsobnosti iného štandardu, ak by šlo o osobitné zmluvy. Poistná zmluva môže napríklad zahŕňať *investičnú zložku* alebo zložku pre služby iné než *služby poistnej zmluvy* (alebo obe). Účtovná jednotka uplatňuje odseky 11 až 13, aby identifikovala a účtovala zložky danej zmluvy.
- 11 Účtovná jednotka:
- a) uplatňuje štandard IFRS 9 na určenie toho, či existuje vložený derivát, ktorý treba oddeliť, a ak takýto vložený derivát existuje, ako o ňom účtovať;
  - b) oddeľuje od hostiteľskej poistnej zmluvy investičnú zložku, a to výlučne vtedy, ak je uvedená investičná zložka jedinečná (pozri odseky B31 až B32). Na účtovanie oddelenej investičnej zložky uplatňuje účtovná jednotka štandard IFRS 9 s výnimkou prípadu, keď ide o investičnú zmluvu s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriacu do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 [pozri odsek 3 písm. c)].
- 12 Po tom, ako účtovná jednotka s cieľom oddeliť akékoľvek peňažné toky súvisiace s vloženými derivátmi a jedinečnými investičnými zložkami uplatní odsek 11, oddeľuje od hostiteľskej poistnej zmluvy akýkoľvek prísľub previesť na poistníka jedinečný tovar alebo služby iné než služby poistnej zmluvy, pričom uplatňuje odsek 7 štandardu IFRS 15. Účtovná jednotka účtuje takéto prísľuby tak, že uplatňuje štandard IFRS 15. Pri uplatňovaní odseku 7 štandardu IFRS 15 na oddelenie prísľubu účtovná jednotka uplatňuje odseky B33 až B35 štandardu IFRS 17, pričom pri prvotnom zaúčtovaní:
- a) uplatňuje štandard IFRS 15 na priradenie príjmov peňažných tokov medzi poistnú zložku a akékoľvek prísľuby poskytnúť jedinečný tovar alebo služby iné než služby poistnej zmluvy; a
  - b) priradí výdavky peňažných prostriedkov medzi poistnú zložku a akýkoľvek prísľúbený tovar alebo služby iné než služby poistnej zmluvy účtované uplatňovaním štandardu IFRS 15 tak, aby:
    - i) výdavky peňažných prostriedkov, ktoré sa týkajú priamo každej zložky, boli priradené k tejto zložke; a
    - ii) akékoľvek zostávajúce výdavky peňažných prostriedkov boli priradované systematicky a racionálne tak, že sa zohľadnia výdavky peňažných prostriedkov, ktoré by účtovnej jednotke mohli podľa očakávaní vzniknúť, ak by táto zložka bola samostatnou zmluvou.
- 13 Po tom, ako účtovná jednotka uplatňuje odseky 11 až 12, na všetky zostávajúce zložky hostiteľskej poistnej zmluvy uplatňuje štandard IFRS 17. Všetky odkazy uvedené v štandarde IFRS 17 na vložené deriváty ďalej odkazujú na deriváty, ktoré neboli oddelené od hostiteľskej poistnej zmluvy, a všetky odkazy na investičné zložky odkazujú na investičné zložky, ktoré neboli oddelené od hostiteľskej poistnej zmluvy (okrem odkazov uvedených v odsekoch B31 až B32).

**ÚROVEŇ AGREGÁCIE POISTNÝCH ZMLÚV**

- 14 **Účtovná jednotka identifikuje portfóliá poistných zmlúv. Portfólio pozostáva zo zmlúv, na ktoré sa vzťahujú podobné riziká a ktoré sú spravované spolu. Zmluvy v rámci jednej produktovej línie by podľa očakávaní mali mať podobné riziká, a teda by sa očakávalo, že budú v tom istom portfóliu, ak sú spravované spolu. Zmluvy rôznych produktových línií (napríklad poistenie s jednorazovým poistným a fixnými dávkami v porovnaní so životným poistením s bežne plateným poistným) by podľa očakávaní nemali mať podobné riziká, a teda by mali byť v rozličných portfóliách.**
- 15 **Odseky 16 až 24 sa uplatňujú na vystavené poistné zmluvy. Požiadavky na úroveň agregácie zaistných zmlúv v držbe sú stanovené v odseku 61.**
- 16 **Účtovná jednotka rozdeľuje portfólio vystavených poistných zmlúv minimálne na:**
- a) skupinu zmlúv, ktoré sú pri prvotnom zaúčtovaní nevýhodné, ak také existujú;
  - b) skupinu zmlúv, na ktoré sa pri prvotnom zaúčtovaní neviaže významná možnosť, že by sa následne stali nevýhodnými, ak také existujú; a



**c) skupinu zostávajúcich zmlúv v portfóliu, ak také existujú.**

- 17 Ak má účtovná jednotka primerané a preukázateľné informácie, na základe ktorých môže dospieť k záveru, že súbor zmlúv bude pri uplatnení odseku 16 patriť do rovnakej skupiny, môže tento súbor zmlúv oceniť, aby zistila, či sú tieto zmluvy nevýhodné (pozri odsek 47), a posúdiť súbor zmlúv s cieľom zistiť, či sa na zmluvy neviaže významná možnosť, že by sa následne stali nevýhodnými (pozri odsek 19). Ak účtovná jednotka nemá primerané a preukázateľné informácie, na základe ktorých môže dospieť k záveru, že súbor zmlúv bude patriť do rovnakej skupiny, skupinu, do ktorej zmluvy patria, určuje posúdením jednotlivých zmlúv.
- 18 Pri vystavených zmluvách, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje metódu alokácie poistného (pozri odseky 53 až 59), účtovná jednotka predpokladá, že pri prvotnom zaúčtovaní v portfóliu nie sú žiadne nevýhodné zmluvy, ak skutočnosti a okolnosti nesvedčia o opak. To, či sa na zmluvy, ktoré nie sú pri prvotnom zaúčtovaní nevýhodné, nevzťahuje významná možnosť, že sa následne stanú nevýhodnými, účtovná jednotka posudzuje tak, že posúdi pravdepodobnosť zmien v príslušných skutočnostiach a okolnostiach.
- 19 Pri vystavených zmluvách, na ktoré účtovná jednotka neuplatňuje metódu alokácie poistného (pozri odseky 53 až 54), účtovná jednotka posudzuje, či sa na zmluvy, ktoré pri prvotnom zaúčtovaní nie sú nevýhodné, neviaže významná možnosť, že sa stanú nevýhodnými:
- a) na základe pravdepodobnosti zmien v predpokladoch, ktoré – ak by k nim došlo – by viedli k tomu, že by sa zmluvy stali nevýhodnými;
  - b) na základe informácií o odhadoch poskytnutých z interného výkazníctva účtovnej jednotky. Pri posudzovaní toho, či sa na zmluvy, ktoré nie sú pri prvotnom zaúčtovaní nevýhodné, neviaže významná možnosť, že sa stanú nevýhodnými:
    - i) účtovná jednotka nesmie opomenúť informácie poskytnuté z jej interného výkazníctva o účinku zmien v predpokladoch na rozličné zmluvy v súvislosti s možnosťou, že sa stanú nevýhodnými; ale
    - ii) od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby zhromažďovala dodatočné informácie nad rámec informácií, ktoré poskytuje jej interné výkazníctvo o účinku zmien v predpokladoch na rozličné zmluvy.
- 20 Ak by po uplatnení odsekov 14 až 19 zmluvy v rámci portfólia patrili do rozličných skupín len preto, že zákon alebo iný právny predpis výslovne obmedzuje praktickú schopnosť účtovnej jednotky stanoviť inú cenu alebo úroveň dávok pre poistníkov s rozličnými charakteristickými vlastnosťami, účtovná jednotka môže uvedené zmluvy zahrnúť do tej istej skupiny. Účtovná jednotka neuplatňuje tento odsek analogicky na ostatné položky.
- 21 Účtovnej jednotke sa povoľuje skupiny opísané v odseku 16 ďalej deliť. Účtovná jednotka sa napríklad môže rozhodnúť, že portfóliá rozdelí na:
- a) viac skupín, ktoré pri prvotnom zaúčtovaní nie sú nevýhodné, ak interné výkazníctvo účtovnej jednotky poskytuje informácie, prostredníctvom ktorých sa rozlišuje medzi:
    - i) rozličnými úrovňami ziskovosti; alebo
    - ii) rozličnými možnosťami, že sa zmluvy po prvotnom zaúčtovaní stanú nevýhodnými; a
  - b) viac než jednu skupinu zmlúv, ktoré sú pri prvotnom zaúčtovaní nevýhodné, ak interné výkazníctvo účtovnej jednotky poskytuje na podrobnejšej úrovni informácie o rozsahu nevýhodnosti zmlúv.
- 22 **Účtovná jednotka do rovnakej skupiny nesmie zahrnúť zmluvy, ktoré boli vystavené viac než jeden rok po sebe. S cieľom dosiahnuť tento zámer účtovná jednotka v prípade potreby skupiny opísané v odsekoch 16 až 21 ďalej rozdelí.**
- 23 Skupina poistných zmlúv pozostáva z jedinej zmluvy, ak k tomu dôjde v dôsledku uplatnenia odsekov 14 až 22.

- 24 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa vykazovania a oceňovania podľa štandardu IFRS 17 na tie skupiny zmlúv, ktoré boli určené po uplatnení odsekov 14 až 23. Účtovná jednotka tieto skupiny vytvára pri prvotnom zaúčtovaní a pridáva k nim zmluvy tak, že uplatňuje odsek 28. Účtovná jednotka následne neprehodnocuje zloženie skupín. Pri oceňovaní skupiny zmlúv môže účtovná jednotka odhadnúť *peňažné toky z plnenia zmluvy* na vyššej úrovni agregácie než na úrovni skupiny alebo portfólia, a to za predpokladu, že účtovná jednotka dokáže zahrnúť príslušné peňažné toky z plnenia zmluvy do ocenenia skupiny, pričom uplatňuje odsek 32 písm. a), odsek 40 písm. a) bod i) a odsek 40 písm. b) tak, že priradí takéto odhady k skupinám zmlúv.

## VYKAZOVANIE

- 25 **Účtovná jednotka vykazuje skupinu poistných zmlúv, ktoré vystavila, od najskoršieho z týchto termínov:**

a) začiatok *obdobia krytia* skupiny zmlúv;

**b) dátum, ku ktorému nastane splatnosť prvej platby od poistníka v skupine; a**

**c) pri skupine nevýhodných zmlúv, keď sa skupina stane nevýhodnou.**

- 26 Ak neexistuje zmluvne stanovený dátum splatnosti, za dátum splatnosti prvej platby od poistníka sa považuje dátum, keď je táto platba prijatá. Účtovná jednotka musí určiť, či nejaké zmluvy tvoria skupinu nevýhodných zmlúv tak, že uplatňuje odsek 16, a to prv, než nastane skorší z dátumov uvedených v odseku 25 písm. a) a odseku 25 písm. b), ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že takáto skupina existuje.

- 27 [Vypúšťa sa.]

- 28 Pri vykazovaní skupiny poistných zmlúv v období vykazovania účtovná jednotka zahŕňa len zmluvy, ktoré jednotlivito spĺňajú jedno z kritérií stanovených v odseku 25, pričom k dátumu prvotného zaúčtovania uskutočňuje odhady diskontných sadzieb (pozri odsek B73) a jednotiek krytia poskytnutých v období vykazovania (pozri odsek B119). Účtovná jednotka môže po konci obdobia vykazovania zahrnúť do skupiny viac zmlúv, ak splní náležitosti odsekov 14 až 22. Účtovná jednotka pridá zmluvu k skupine v období vykazovania, v ktorom táto zmluva spĺňa jedno z kritérií stanovených v odseku 25. To môže viesť k zmene určenia diskontných sadzieb k dátumu prvotného zaúčtovania pri uplatnení odseku B73. Účtovná jednotka uplatňuje revidované sadzby od začiatku toho obdobia vykazovania, v ktorom sú nové zmluvy pridané do skupiny.

**Peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia (odseky B35A až B35D)**

- 28A Účtovná jednotka priraduje *peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia* do skupín poistných zmlúv pomocou systematickej a racionálnej metódy pri uplatnení odsekov B35A až B35B, s výnimkou prípadu, keď sa rozhodne zaúčtovať ich ako náklady a uplatniť odsek 59 písm. a).

- 28B Účtovná jednotka, ktorá neuplatňuje odsek 59 písm. a), vykazuje ako aktívum *peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia zaplatené* (alebo ako *peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia*, v prípade ktorých bol záväzok vykázaný pri uplatnení iného štandardu IFRS) pred vykázaním príslušnej skupiny poistných zmlúv. Účtovná jednotka vykazuje takéto aktívum za každú súvisiacu skupinu poistných zmlúv.

- 28C Účtovná jednotka ukončí vykazovanie aktíva za *peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia*, keď sa *peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia* zahrnú do ocenenia súvisiacej skupiny poistných zmlúv pri uplatňovaní odseku 38 písm. c) bodu i) alebo odseku 55 písm. a) bodu iii).

- 28D Ak sa uplatňuje odsek 28, účtovná jednotka uplatňuje odseky 28B až 28C v súlade s odsekom B35C.

- 28E Na konci každého obdobia vykazovania účtovná jednotka posudzuje nahraditeľnosť aktíva za *peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia*, ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že hodnota aktíva môže byť znížená (pozri odsek B35D). Ak účtovná jednotka identifikuje stratu zo zníženia hodnoty, upraví účtovnú hodnotu aktíva a vykáže stratu zo zníženia hodnoty vo výsledku hospodárenia.

- 28F Účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia zrušenie niektorých alebo všetkých predtým vykázaných strát zo zníženia hodnoty a uplatňuje odsek 28E, pričom zvyšuje účtovnú hodnotu aktíva, a to v rozsahu, v akom už neexistujú alebo sa zlepšili okolnosti zníženia hodnoty.

#### OCEŇOVANIE (ODSEKY B36 AŽ B119F)

- 29 Účtovná jednotka uplatňuje odseky 30 až 52 na všetky skupiny poisťných zmlúv patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, s týmito výnimkami:
- a) pri skupinách poisťných zmlúv, ktoré spĺňajú ktorékoľvek z kritérií uvedených v odseku 53, môže účtovná jednotka zjednodušiť oceňovanie skupiny pomocou metódy alokácie poisťného podľa odsekov 55 až 59;
  - b) pri skupinách zaistných zmlúv v držbe účtovná jednotka uplatňuje odseky 32 až 46, ako sa vyžaduje v odsekoch 63 až 70A. Odsek 45 (o poisťných zmluvách s prvkami priamej účasti) a odseky 47 až 52 (o nevýhodných zmluvách) sa neuplatňujú na skupiny zaistných zmlúv v držbe;
  - c) pri skupinách investičných zmlúv s možnosťou poskytovania podielu na zisku účtovná jednotka uplatňuje odseky 32 až 52, ako sa upravuje v odseku 71.
- 30 Pri uplatňovaní štandardu IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* na skupinu poisťných zmlúv, ktoré generujú peňažné toky v cudzej mene, zaobchádza účtovná jednotka so skupinou zmlúv vrátane *zmluvnej servisnej marže* ako s peňažnou položkou.
- 31 V účtovnej závierke účtovnej jednotky, ktorá vystavuje poisťné zmluvy, sa v peňažných tokoch z plnenia zmluvy nezohľadňuje riziko neplnenia uvedenej účtovnej jednotky (riziko neplnenia je vymedzené v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*).

#### Oceňovanie pri prvotnom zaúčtovaní (odseky B36 až B95F)

- 32 Pri prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka oceňuje skupinu poisťných zmlúv ako súčet:

a) **peňažných tokov z plnenia zmluvy, ktoré pozostávajú z:**

- i) **odhadov budúcich peňažných tokov (odseky 33 až 35);**
- ii) úpravy s cieľom zohľadniť časovú hodnotu peňazí a *finančné riziká* súvisiace s budúcimi peňažnými tokmi, pokiaľ *finančné riziká* nie sú zahrnuté do odhadov budúcich peňažných tokov (odsek 36); a
- iii) *rizikovej úpravy o nefinančné riziká* (odsek 37);

b) **zmluvnej servisnej marže ocenenej na základe uplatnenia odsekov 38 až 39.**

#### *Odhady budúcich peňažných tokov (odseky B36 až B71)*

- 33 Účtovná jednotka zahrnie do ocenenia skupiny poisťných zmlúv všetky budúce peňažné toky v rozsahu každej zmluvy v skupine (pozri odsek 34). Uplatňujúc odsek 24, účtovná jednotka môže odhadnúť budúce peňažné toky na vyššej úrovni agregácie a následne priradiť výsledné peňažné toky z plnenia zmluvy do jednotlivých skupín zmlúv. Odhady budúcich peňažných tokov:

- a) musia zahŕňať – nezaujatým spôsobom – všetky primerané a preukázateľné informácie, dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia, o výške, načasovaní a neistote uvedených budúcich peňažných tokov (pozri odseky B37 až B41). Na to musí účtovná jednotka odhadnúť očakávanú hodnotu (t. j. priemer vážený pravdepodobnosťou) celého rozsahu možných výsledkov;

- b) **zohľadňujú perspektívu účtovnej jednotky za predpokladu, že odhady všetkých relevantných trhových premenných sú konzistentné s pozorovateľnými trhovými cenami uvedených premenných (pozri odseky B42 až B53);**
- c) **musia byť aktuálne – v odhadoch sa musia zohľadňovať podmienky existujúce k dátumu oceňovania vrátane predpokladov k uvedenému dátumu, ktoré sa týkajú budúcnosti (pozri odseky B54 až B60);**
- d) **musia byť explicitné – účtovná jednotka odhaduje úpravu o nefinančné riziká oddelene od ostatných odhadov (pozri odsek B90). Účtovná jednotka zároveň odhaduje peňažné toky oddelene od úpravy o časovú hodnotu peňazí a finančné riziko s výnimkou prípadu, keď najvhodnejšia technika oceňovania v sebe kombinuje tieto odhady (pozri odsek B46).**

34 Peňažné toky sú v rozsahu poistnej zmluvy vtedy, ak vyplývajú z podstatných práv a povinností existujúcich počas obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka môže prinútiť poistníka, aby zaplatil poistné, alebo v ktorom účtovná jednotka má podstatnú povinnosť poskytovať poistníkovi služby poistnej zmluvy (pozri odseky B61 až B71). Podstatná povinnosť poskytovať služby poistnej zmluvy sa končí vtedy, keď:

a) účtovná jednotka má praktickú schopnosť prehodnotiť riziká príslušného poistníka a v dôsledku toho dokáže stanoviť cenu alebo úroveň dávok, v ktorých sú plne zohľadnené uvedené riziká; alebo

b) sú splnené obe tieto kritériá:

i) účtovná jednotka má praktickú schopnosť prehodnotiť riziká portfólia poistných zmlúv, ktoré obsahuje danú zmluvu, a v dôsledku toho dokáže stanoviť cenu alebo úroveň dávok, v ktorých je plne zohľadnené riziko uvedeného portfólia; a

ii) v ocenení poistného až do dátumu, keď sa riziká prehodnotia, nie sú zohľadnené riziká týkajúce sa obdobia po dátume prehodnotenia.

35 Účtovná jednotka ako záväzok alebo aktívum nevykazuje žiadne sumy týkajúce sa očakávaného poistného alebo očakávaných poistných nárokov mimo rozsahu poistnej zmluvy. Takéto sumy sa týkajú budúcich poistných zmlúv.

*Diskontné sadzby (odseky B72 až B85)*

36 **Účtovná jednotka upravuje odhady týkajúce sa budúcich peňažných tokov s cieľom zohľadniť časovú hodnotu peňazí a finančné riziká súvisiace s uvedenými peňažnými tokmi, pokiaľ finančné riziká nie sú zahrnuté do odhadov peňažných tokov. Diskontné sadzby uplatnené na odhady budúcich peňažných tokov opísané v odseku 33:**

a) **musia odzrkadľovať časovú hodnotu peňazí, charakteristické vlastnosti peňažných tokov a likviditné vlastnosti poistných zmlúv;**

b) **musia byť konzistentné s pozorovateľnými aktuálnymi trhovými cenami (ak existujú) finančných nástrojov s peňažnými tokmi, ktorých charakteristické vlastnosti sú konzistentné s vlastnosťami poistných zmlúv, napríklad pokiaľ ide o načasovanie, menu a likviditu; a**

c) **nesmú zahŕňať účinok faktorov, ktoré ovplyvňujú takéto pozorovateľné trhové ceny, no neovplyvňujú budúce peňažné toky daných poistných zmlúv.**

*Riziková úprava o nefinančné riziká (odseky B86 až B92)*

37 **Účtovná jednotka upravuje odhad súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov v snahe zohľadniť kompenzáciu, ktorú účtovná jednotka požaduje za znášanie neistoty týkajúcej sa sumy a načasovania peňažných tokov, ktorá vyplýva z nefinančného rizika.**

*Zmluvná servisná marža*

- 38 Zmluvná servisná marža je zložka aktíva alebo záväzku pri skupine poistných zmlúv, ktorá predstavuje odložený zisk, ktorý účtovná jednotka vykáže v priebehu poskytovania služieb poistnej zmluvy v budúcnosti. Účtovná jednotka oceňuje zmluvnú servisnú maržu pri prvotnom zaúčtovaní skupiny poistných zmlúv vo výške, ktorá – pokiaľ sa neuplatňuje odsek 47 (o nevýhodných zmluvách) alebo odsek B123A [o poistných výnosoch týkajúcich sa odseku 38 písm. c) bod ii)] – vedie k nulovým výnosom alebo nákladom vyplývajúcim z:
- a) prvotného zaúčtovania sumy peňažných tokov z plnenia zmluvy, ocenených uplatnením odsekov 32 až 37;
  - b) akýchkoľvek peňažných tokov vyplývajúcich zo zmlúv v danej skupine k uvedenému dátumu;
  - c) ukončenia vykazovania k dátumu prvotného zaúčtovania:
    - i) akéhokoľvek aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia pri uplatnení odseku 28C; a
    - ii) akéhokoľvek iného aktíva alebo záväzku, ktorý bol predtým vykazovaný pri peňažných tokoch súvisiacich so skupinou zmlúv v zmysle odseku B66A.
- 39 Pri poistných zmluvách nadobudnutých pri prevode poistných zmlúv alebo pri podnikovej kombinácii patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 účtovná jednotka uplatňuje odsek 38 v súlade s odsekmi B93 až B95F.

*Následné oceňovanie*

- 40 Účtovná hodnota skupiny poistných zmlúv ku koncu každého obdobia vykazovania je súčtom:
- a) záväzku zo zostávajúceho poistného krytia, ktorý pozostáva z:
    - i) peňažných tokov z plnenia zmluvy súvisiacich s budúcou službou, priradených do skupiny k uvedenému dátumu, ocenených uplatnením odsekov 33 až 37 a B36 až B92;
    - ii) zmluvnej servisnej marže skupiny k uvedenému dátumu, ocenej uplatnením odsekov 43 až 46; a
  - b) záväzku zo vzniknutých poistných nárokov, ktorý pozostáva z peňažných tokov z plnenia zmluvy súvisiacich s minulosťou službou, priradených do skupiny k uvedenému dátumu, ocenených uplatnením odsekov 33 až 37 a B36 až B92.
- 41 Účtovná jednotka vykazuje výnosy a náklady za tieto zmeny účtovnej hodnoty záväzku zo zostávajúceho poistného krytia:
- a) poistné výnosy – za zníženie záväzku zo zostávajúceho poistného krytia z dôvodu služieb poskytnutých za dané obdobie, ocenené uplatnením odsekov B120 až B124;
  - b) náklady na poistné služby – za straty zo skupín nevýhodných zmlúv a zrušenie takýchto strát (pozri odseky 47 až 52); a
  - c) finančné výnosy alebo náklady z poistenia – za účinok časovej hodnoty peňazí a účinok finančného rizika podľa odseku 87.

**42 Účtovná jednotka vykazuje výnosy a náklady za tieto zmeny účtovnej hodnoty záväzku zo vzniknutých poistných nárokov:**

- a) náklady na poistné služby – za zvýšenie záväzku z dôvodu nárokov a nákladov vzniknutých v danom období, okrem akýchkoľvek investičných zložiek;
- b) náklady na poistné služby – za akékoľvek následné zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy súvisiacich so vzniknutými poistnými nárokmi a vzniknutými nákladmi; a
- c) finančné výnosy alebo náklady z poistenia – za účinok časovej hodnoty peňazí a účinok finančného rizika podľa odseku 87.

*Zmluvná servisná marža (odseky B96 až B119B)*

**43 Zmluvná servisná marža ku koncu obdobia vykazovania predstavuje zisk v skupine poistných zmlúv, ktorý ešte nebol vykázaný vo výsledku hospodárenia, pretože sa týka budúcej služby, ktorá sa bude poskytovať na základe zmlúv v skupine.**

**44 Pri poistných zmluvách bez prvkov priamej účasti sa účtovná hodnota zmluvnej servisnej marže skupiny zmlúv ku koncu obdobia vykazovania rovná účtovnej hodnote na začiatku obdobia vykazovania upravenej o:**

- a) účinok akýchkoľvek nových zmlúv pridaných do skupiny (pozri odsek 28);
- b) úrok naakumulovaný z účtovnej hodnoty zmluvnej servisnej marže počas obdobia vykazovania ocenený diskontnými sadzbami podľa odseku B72 písm. b);
- c) zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy súvisiacich s budúcou službou podľa odsekov B96 až B100, s výnimkou prípadu, keď:
  - i) takéto zvýšenia peňažných tokov z plnenia zmluvy presahujú účtovnú hodnotu zmluvnej servisnej marže, následkom čoho vzniká strata [pozri odsek 48 písm. a)]; alebo
  - ii) takéto zníženia peňažných tokov z plnenia zmluvy sú priradené do stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pri uplatnení odseku 50 písm. b);
- d) účinok akýchkoľvek kurzových rozdielov na zmluvnú servisnú maržu; a
- e) sumu vykázanú ako poistné výnosy z dôvodu prevodu služieb poistnej zmluvy v danom období, určenú alokáciou zmluvnej servisnej marže zostávajúcej ku koncu obdobia vykazovania (pred všetkými alokáciami) počas aktuálneho a zostávajúceho obdobia krytia pri uplatnení odseku B119.

**45 Pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti (pozri odseky B101 až B118) sa účtovná hodnota zmluvnej servisnej marže skupiny zmlúv ku koncu obdobia vykazovania rovná účtovnej hodnote na začiatku obdobia vykazovania upravenej o sumy uvedené v písmenách a) až e) ďalej v texte. Účtovná jednotka nie je povinná identifikovať tieto úpravy oddelene. Namiesto toho možno pre niektoré alebo všetky úpravy určiť kombinovanú hodnotu. Upravuje sa o:**

- a) účinok akýchkoľvek nových zmlúv pridaných do skupiny (pozri odsek 28);



- b) zmenu hodnoty podielu účtovnej jednotky na zmene reálnej hodnoty *podkladových položiek* [pozri odsek B104 písm. b) bod i)], s výnimkou prípadu, keď:
- i) sa uplatňuje odsek B115 (o zmierňovaní rizík);
  - ii) zníženie hodnoty podielu účtovnej jednotky na reálnej hodnote podkladových položiek presahuje účtovnú hodnotu zmluvnej servisnej marže, následkom čoho vzniká strata (pozri odsek 48); alebo
  - iii) sa zvýšením hodnoty podielu účtovnej jednotky na reálnej hodnote podkladových položiek ruší suma uvedená v bode ii);
- c) zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy súvisiacich s budúcou službou podľa odsekov B101 až B118, s výnimkou prípadu, keď:
- i) sa uplatňuje odsek B115 (o zmierňovaní rizík);
  - ii) takéto zvýšenia peňažných tokov z plnenia zmluvy presahujú účtovnú hodnotu zmluvnej servisnej marže, následkom čoho vzniká strata (pozri odsek 48); alebo
  - iii) takéto zníženia peňažných tokov z plnenia zmluvy sú priradené do stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pri uplatnení odseku 50 písm. b);
- d) účinok akýchkoľvek kurzových rozdielov vznikajúcich pre zmluvnú servisnú maržu; a
- e) sumu vykázanú ako poistné výnosy z dôvodu prevodu služieb poistnej zmluvy v danom období, určenú alokáciou zmluvnej servisnej marže zostávajúcej ku koncu obdobia vykazovania (pred všetkými alokáciami) počas aktuálneho a zostávajúceho obdobia krytia pri uplatnení odseku B119.

- 46 Niektorými zmenami zmluvnej servisnej marže sa kompenzujú zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy pre záväzok zo zostávajúceho poistného krytia, čo vedie k nulovej zmene v celkovej účtovnej hodnote záväzku zo zostávajúceho poistného krytia. Pokiaľ sa zmenami v zmluvnej servisnej marži nekompenzujú zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy pre záväzok zo zostávajúceho poistného krytia, účtovná jednotka vykazuje výnosy a náklady za tieto zmeny pri uplatnení odseku 41.

### **Nevýhodné zmluvy**

- 47 Poistná zmluva je nevýhodná k dátumu prvotného zaúčtovania, ak peňažné toky z plnenia zmluvy priradené k zmluve, akékoľvek predtým vykázané peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia a akékoľvek peňažné toky vyplývajúce zo zmluvy k dátumu prvotného zaúčtovania v úhrne predstavujú čistý výdavok prostriedkov. Uplatňujúc odsek 16 písm. a), účtovná jednotka zoskupuje takéto zmluvy oddelene od zmlúv, ktoré nie sú nevýhodné. Pokiaľ sa uplatňuje odsek 17, účtovná jednotka môže identifikovať skupinu nevýhodných zmlúv tak, že namiesto jednotlivých zmlúv ocení súbor zmlúv. Účtovná jednotka vykazuje stratu vo výsledku hospodárenia za čistý výdavok prostriedkov pri skupine nevýhodných zmlúv, ktorý vedie k tomu, že účtovná hodnota záväzku skupiny sa rovná peňažným tokom z plnenia zmluvy a zmluvná servisná marža skupiny sa rovná nule.
- 48 Skupina poistných zmlúv sa stáva nevýhodnou (alebo viac nevýhodnou) pri následnom oceňovaní, ak nasledujúce sumy presahujú účtovnú hodnotu zmluvnej servisnej marže:
- a) nepriaznivé zmeny súvisiace s budúcou službou v peňažných tokoch z plnenia zmluvy, priradených do skupiny, vyplývajúce zo zmien v odhadoch budúcich peňažných tokov a rizikovej úpravy o nefinančné riziká;
  - a
  - b) pri skupine poistných zmlúv s prvkami priamej účasti zníženie hodnoty podielu účtovnej jednotky na reálnej hodnote podkladových položiek.

Uplatňujúc odsek 44 písm. c) bod i), odsek 45 písm. b) bod ii) a odsek 45 písm. c) bod ii), účtovná jednotka vykazuje stratu vo výsledku hospodárenia v rozsahu takéhoto presiahnutia.

49 Účtovná jednotka vykáže (alebo zvýši) stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pri nevýhodnej skupine tak, že uvedie straty vykázané podľa odsekov 47 až 48. Stratová zložka určuje sumy, ktoré sú uvedené vo výsledku hospodárenia ako zrušenia strát pri nevýhodných skupinách, a sú následne vyňaté z určovania poistných výnosov.

50 Po tom, ako účtovná jednotka vykázala stratu pri nevýhodnej skupine poistných zmlúv, priradí:

a) následne zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy záväzku zo zostávajúceho poistného krytia podľa odseku 51 systematicky medzi:

i) stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poistného krytia; a

ii) záväzok zo zostávajúceho poistného krytia, s výnimkou stratovej zložky;

b) výlučne do stratovej zložky až dovtedy, kým uvedená zložka nie je znížená na nulu:

i) akékoľvek následné zníženie súvisiace s budúcou službou v peňažných tokoch z plnenia zmluvy priradené do skupiny, vyplývajúce zo zmien v odhadoch budúcich peňažných tokov a rizikovej úpravy o nefinančné riziká; a

ii) akékoľvek následné zvýšenia hodnoty podielu účtovnej jednotky na reálnej hodnote podkladových položiek.

Uplatňujúc odsek 44 písm. c) bod ii), odsek 45 písm. b) bod iii) a odsek 45 písm. c) bod iii), účtovná jednotka upravuje zmluvnú servisnú maržu len o výšku, o ktorú zníženie presahuje sumu priradenú do stratovej zložky.

51 Následné zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy záväzku zo zostávajúceho poistného krytia, ktoré sa majú priradiť podľa odseku 50 písm. a), sú tieto:

a) odhady súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov pre nároky a náklady uvoľnené zo záväzku zo zostávajúceho poistného krytia z dôvodu vzniknutých nákladov na poistné služby;

b) zmeny v rizikovej úprave o nefinančné riziká vykázané vo výsledku hospodárenia z dôvodu uvoľnenia rizika;

a

c) finančné výnosy alebo náklady z poistenia.

52 Systematické alokovanie požadované v odseku 50 písm. a) vedie k tomu, že celkové sumy alokované do stratovej zložky v súlade s odsekmi 48 až 50 sa budú do konca obdobia krytia skupiny zmlúv rovnať nule.

### **Metóda alokácie poistného**

53 Účtovná jednotka môže zjednodušiť oceňovanie skupiny poistných zmlúv pomocou metódy alokácie poistného podľa odsekov 55 až 59 výlučne vtedy, ak pri vzniku skupiny:

a) účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že takéto zjednodušenie bude viesť k oceneniu záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pre danú skupinu, ktoré by sa významne nelíšilo od ocenenia, ktoré by sa dosiahlo pri uplatnení požiadaviek podľa odsekov 32 až 52; alebo

- b) obdobie krytia každej zmluvy v skupine (vrátane služieb poistnej zmluvy vyplývajúcich zo všetkého poistného v rozsahu zmluvy určeného k uvedenému dátumu pri uplatnení odseku 34) je jeden rok alebo menej.
- 54 Kritérium uvedené v odseku 53 písm. a) nie je splnené, ak pri vzniku skupiny účtovná jednotka očakáva významnú premenlivosť peňažných tokov z plnenia zmluvy, ktorá by ovplyvnila ocenenie záväzku zo zostávajúceho poistného krytia počas daného obdobia pred vznikom poistného nároku. Premenlivosť peňažných tokov z plnenia zmluvy sa zvyšuje napríklad súbežne so zvýšením:
- a) rozsahu budúcich peňažných tokov týkajúcich sa akýchkoľvek derivátov vložených do zmlúv; a
- b) dĺžky obdobia krytia skupiny zmlúv.
- 55 Pomocou metódy alokácie poistného účtovná jednotka oceňuje záväzok zo zostávajúceho poistného krytia takto:
- a) pri prvotnom zaúčtovaní je účtovnou hodnotou záväzku:
- i) poistné, ak sa uhradza, prijaté pri prvotnom zaúčtovaní;
- ii) znížené o akékoľvek peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia k uvedenému dátumu s výnimkou prípadu, že sa účtovná jednotka rozhodne zaúčtovať platby ako náklad pri uplatnení odseku 59 písm. a); a
- iii) zvýšené alebo znížené o akúkoľvek sumu vyplývajúcu z ukončenia vykazovania, k uvedenému dátumu:
1. akéhokoľvek aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia pri uplatnení odseku 28C; a
2. akéhokoľvek iného aktíva alebo záväzku, ktorý bol predtým vykazovaný pri peňažných tokoch súvisiacich so skupinou zmlúv v zmysle odseku B66A;
- b) ku koncu každého následného obdobia vykazovania je účtovnou hodnotou záväzku účtovná hodnota na začiatku obdobia vykazovania:
- i) zvýšená o poistné prijaté v danom období;
- ii) znížená o peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia; s výnimkou prípadu, že sa účtovná jednotka rozhodne zaúčtovať platby ako náklad pri uplatnení odseku 59 písm. a);
- iii) zvýšená o akékoľvek sumy súvisiace s amortizáciou peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia zaúčtovaných ako náklad v danom období vykazovania; s výnimkou prípadu, že sa účtovná jednotka rozhodne zaúčtovať peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia ako náklad pri uplatnení odseku 59 písm. a);
- iv) zvýšená o akúkoľvek úpravu zložky financovania pri uplatnení odseku 56;
- v) znížená o sumu vykázanú ako poistné výnosy za služby poskytnuté v danom období (pozri odsek B126); a
- vi) znížená o akúkoľvek investičnú zložku zaplatenú alebo prevedenú na záväzok zo vzniknutých poistných nárokov.
- 56 Ak poistné zmluvy v skupine majú významnú zložku financovania, účtovná jednotka upravuje účtovnú hodnotu záväzku zo zostávajúceho poistného krytia tak, aby odzrkadľovala časovú hodnotu peňazí a účinok finančného rizika, pomocou diskontných sadziieb uvedených v odseku 36, ako boli určené pri prvotnom zaúčtovaní. Účtovná jednotka nemusí upravovať účtovnú hodnotu záväzku zo zostávajúceho poistného krytia, aby zohľadňovala časovú hodnotu peňazí a účinok finančného rizika, ak pri prvotnom zaúčtovaní účtovná jednotka očakáva, že čas medzi poskytnutím každej časti služieb a dátumom splatnosti príslušného poistného je najviac jeden rok.

- 57 Ak v ktoromkoľvek momente počas obdobia krytia skutočnosti a okolnosti naznačujú, že skupina poistných zmlúv je nevýhodná, účtovná jednotka vypočítava rozdiel medzi:
- a) účtovnou hodnotou záväzku zo zostávajúceho poistného krytia určenou pri uplatnení odseku 55; a
  - b) peňažnými tokmi z plnenia zmluvy, ktoré sa týkajú zostávajúceho krytia skupiny, pri uplatnení odsekov 33 až 37 a B36 až B92. Ak však pri uplatňovaní odseku 59 písm. b) účtovná jednotka neupraví záväzok zo vzniknutých poistných nárokov o časovú hodnotu peňazí a o účinok finančného rizika, do peňažných tokov z plnenia zmluvy nezahŕňa žiadnu takúto úpravu.
- 58 Pokiaľ peňažné toky z plnenia zmluvy opísané v odseku 57 písm. b) presahujú účtovnú hodnotu opísanú v odseku 57 písm. a), účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia stratu a zvyšuje záväzok zo zostávajúceho poistného krytia.
- 59 Pri uplatňovaní metódy alokácie poistného účtovná jednotka:
- a) môže sa rozhodnúť, že zaúčtuje akékoľvek peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia ako náklady, keď jej uvedené náklady vzniknú, za predpokladu, že obdobie krytia každej zmluvy v skupine pri prvotnom zaúčtovaní je najviac jeden rok;
  - b) oceňuje záväzok zo vzniknutých poistných nárokov pri danej skupine poistných zmlúv vo výške peňažných tokov z plnenia zmluvy súvisiacich so vzniknutými poistnými nárokmi tak, že uplatňuje odseky 33 až 37 a B36 až B92. Od účtovnej jednotky sa však nevyžaduje, aby upravovala budúce peňažné toky o časovú hodnotu peňazí a o účinok finančného rizika, ak sa očakáva, že uvedené peňažné toky budú zaplatené alebo prijaté v priebehu jedného roka alebo menej od dátumu vzniku poistných nárokov.

#### **Zaistné zmluvy v držbe**

- 60 Požiadavky štandardu IFRS 17 sú upravené pre zaistné zmluvy v držbe, ako sa stanovuje v odsekoch 61 až 70A.
- 61 Účtovná jednotka rozdeľuje portfóliá zaistných zmlúv v držbe tak, že uplatňuje odseky 14 až 24, s výnimkou toho, že odkazy v uvedených odsekoch na nevýhodné zmluvy sa nahrádzajú odkazom na zmluvy, pri ktorých existuje pri prvotnom zaúčtovaní čistý zisk. Pri určitých zaistných zmluvách v držbe sa uplatnením odsekov 14 až 24 dosiahne skupina, ktorá obsahuje jedinú zmluvu.

#### *Vykazovanie*

- 62 Namiesto uplatnenia odseku 25 účtovná jednotka vykazuje skupinu zaistných zmlúv v držbe od skoršieho z týchto termínov:
- a) začiatok obdobia krytia skupiny zaistných zmlúv v držbe; a
  - b) dátum, keď účtovná jednotka vykazuje nevýhodnú skupinu podkladových poistných zmlúv pri uplatnení odseku 25 písm. c), ak účtovná jednotka uzavrela súvisiacu zaistnú zmluvu v držbe v skupine zaistných zmlúv v držbe v daný deň alebo pred týmto dátumom.
- 62A Bez ohľadu na odsek 62 písm. a) účtovná jednotka odkladá vykázanie skupiny zaistných zmlúv v držbe, ktoré poskytujú primerané krytie, až do dátumu, ku ktorému je akákoľvek podkladová poistná zmluva prvotne zaúčtovaná, ak je uvedený dátum neskorší než začiatok obdobia krytia skupiny zaistných zmlúv v držbe.

#### *Oceňovanie*

- 63 Pri uplatňovaní požiadaviek na oceňovanie uvedených v odsekoch 32 až 36 na zaistné zmluvy v držbe účtovná jednotka, pokiaľ sú podkladové zmluvy takisto oceňované uplatňovaním uvedených odsekov, používa konzistentné predpoklady na ocenenie odhadov súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov pri skupine zaistných zmlúv v držbe a odhadov súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov pre skupinu/skupiny podkladových poistných zmlúv. Účtovná jednotka navyše zahrnie do odhadov súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov pre skupinu zaistných zmlúv v držbe účinok akéhokoľvek rizika neplnenia zo strany subjektu vystavujúceho zaistnú zmluvu, vrátane účinkov kolaterálu a strát vyplývajúcich zo sporov.

- 64 Namiesto uplatňovania odseku 37 účtovná jednotka určuje rizikovú úpravu o nefinančné riziká tak, aby predstavovala výšku rizika, ktorú držiteľ skupiny zaistných zmlúv prevádza na subjekt vystavujúci uvedené zmluvy.
- 65 Požiadavky odseku 38, ktoré sa týkajú určovania zmluvnej servisnej marže pri prvotnom zaúčtovaní, sa upravujú tak, aby odzrkadľovali to, že pri skupine zaistných zmlúv v držbe neexistuje odložený zisk, ale skôr čisté náklady alebo čisté zisky pri obstaraní zaistenia. S výnimkou prípadu, keď sa neuplatňuje odsek 65A, účtovná jednotka pri prvotnom zaúčtovaní vykazuje teda akékoľvek čisté náklady alebo čisté zisky pri obstaraní skupiny zaistných zmlúv v držbe ako zmluvnú servisnú maržu ocenenú sumou, ktorá sa rovná súčtu:
- a) peňažných tokov z plnenia zmluvy;
  - b) sumy akéhokoľvek aktíva alebo záväzku, ktorej vykazovanie sa k uvedenému dátumu ukončilo a ktorá bola predtým vykazovaná pri peňažných tokoch súvisiacich so skupinou zaistných zmlúv v držbe;
  - c) akýchkoľvek peňažných tokov vzniknutých k uvedenému dátumu; a
  - d) akéhokoľvek výnosu vykázaného vo výsledku hospodárenia pri uplatnení odseku 66A.
- 65A Ak sa čisté náklady na obstaranie zaistného krytia týkajú udalostí, ku ktorým došlo pred obstaraním skupiny zaistných zmlúv v držbe, bez ohľadu na požiadavky odseku B5 účtovná jednotka zaúčtuje takéto náklady vo výsledku hospodárenia okamžite ako náklad.
- 66 Namiesto toho, aby účtovná jednotka uplatnila odsek 44, oceňuje zmluvnú servisnú maržu ku koncu obdobia vykazovania pre skupinu zaistných zmlúv v držbe ako účtovnú hodnotu určenú na začiatku obdobia vykazovania, upravenú o:
- a) účinok akýchkoľvek nových zmlúv pridaných do skupiny (pozri odsek 28);
  - b) úrok naakumulovaný z účtovnej hodnoty zmluvnej servisnej marže, ocenený diskontnými sadzbami podľa odseku B72 písm. b);
  - ba) výnos vykázaný vo výsledku hospodárenia v období vykazovania pri uplatnení odseku 66A;
  - bb) zrušenia zložky náhrady straty vykázané pri uplatnení odseku 66B (pozri odsek B119F) v rozsahu, v akom tieto zrušenia nepredstavujú zmeny v peňažných tokoch z plnenia skupiny zaistných zmlúv v držbe;
  - c) zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy, ocenené diskontnými sadzbami podľa odseku B72 písm. c), v rozsahu, v akom sa zmena týka budúcej služby, s výnimkou prípadu, keď:
    - i) táto zmena je výsledkom zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy, priradených do skupiny podkladových poistných zmlúv, v ktorej sa zmluvná servisná marža neupravuje o skupinu podkladových poistných zmlúv; alebo
    - ii) táto zmena je výsledkom uplatňovania odsekov 57 až 58 (o nevýhodných zmluvách), ak účtovná jednotka oceňuje skupinu podkladových poistných zmlúv, pri ktorých sa uplatňuje metóda alokácie poistného;
  - d) účinok akýchkoľvek kurzových rozdielov vznikajúcich pre zmluvnú servisnú maržu; a

- e) sumu vykázanú vo výsledku hospodárenia z dôvodu služieb prijatých v danom období, určenú alokáciou zmluvnej servisnej marže zostávajúcej ku koncu obdobia vykazovania (pred všetkými alokáciami) počas aktuálneho a zostávajúceho obdobia krytia skupiny zaistných zmlúv v držbe pri uplatnení odseku B119.
- 66A Účtovná jednotka upravuje zmluvnú servisnú maržu skupiny zaistných zmlúv v držbe, a v dôsledku toho vykazuje výnos, keď účtovná jednotka vykazuje stratu pri prvotnom zaúčtovaní nevýhodnej skupiny podkladových poistných zmlúv alebo pri pridaní nevýhodných podkladových poistných zmlúv k skupine (pozri odseky B119C až B119E).
- 66B Účtovná jednotka vykazuje (alebo upravuje) zložku náhrady straty aktíva zo zostávajúceho poistného krytia pri skupine zaistných zmlúv v držbe tak, že uvádza náhradu strát vykázanú podľa odseku 66 písm. c) bodov i) až ii) a odseku 66A. V zložke náhrady straty sa určujú sumy, ktoré sú uvedené vo výsledku hospodárenia ako zrušenia náhrad strát zo zaistných zmlúv v držbe, pričom sú následne vyňaté z alokovania poistného zaplateného zaisťovateľovi (pozri odsek B119F).
- 67 Zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy, ktoré sú výsledkom zmien v riziku neplnenia zo strany subjektu vystavujúceho zaistnú zmluvu v držbe, sa netýkajú budúcej služby a neupravuje sa o ne zmluvná servisná marža.
- 68 Zaistné zmluvy v držbe nemôžu byť nevýhodné. Preto sa neuplatňujú požiadavky odsekov 47 až 52.

#### *Metóda alokácie poistného pre zaistné zmluvy v držbe*

- 69 Účtovná jednotka môže využívať metódu alokácie poistného podľa odsekov 55 až 56 a 59 (upravenú tak, aby sa zohľadňovali prvky zaistných zmlúv v držbe, ktoré sa líšia od vystavených poistných zmlúv, napríklad generovanie nákladov alebo zníženie nákladov namiesto výnosov) s cieľom zjednodušiť oceňovanie skupiny zaistných zmlúv v držbe, ak pri vzniku skupiny:
- a) účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že výsledné ocenenie sa nebude významne líšiť od výsledku, ktorý by sa získal po uplatnení požiadaviek odsekov 63 až 68; alebo
- b) obdobie krytia každej zmluvy v skupine zaistných zmlúv v držbe (vrátane poistného krytia vyplývajúceho zo všetkého poistného v rozsahu zmluvy určeného k uvedenému dátumu pri uplatnení odseku 34) je jeden rok alebo menej.
- 70 Účtovná jednotka nemôže spĺňať podmienku odseku 69 písm. a), ak pri vzniku skupiny účtovná jednotka očakáva významnú premenlivosť peňažných tokov z plnenia zmluvy, ktorá by ovplyvnila ocenenie aktíva zo zostávajúceho poistného krytia počas daného obdobia pred vznikom poistného nároku. Premenlivosť peňažných tokov z plnenia zmluvy sa zvyšuje napríklad súbežne so zvýšením:
- a) rozsahu budúcich peňažných tokov týkajúcich sa akýchkoľvek derivátov vložených do zmlúv; a
- b) dĺžky obdobia krytia skupiny zaistných zmlúv v držbe.

- 70A Ak účtovná jednotka oceňuje skupinu zaistných zmlúv v držbe uplatnením metódy alokácie poistného, uplatňuje odsek 66A úpravou účtovnej hodnoty aktíva zo zostávajúceho poistného krytia namiesto úpravy zmluvnej servisnej marže.

#### **Investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku**

- 71 Investičná zmluva s možnosťou poskytovania podielu na zisku nezahŕňa prevod významného poistného rizika. Požiadavky štandardu IFRS 17 týkajúce sa poistných zmlúv sa pre investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku následne upravujú takto:
- a) dátumom prvotného zaúčtovania (pozri odseky 25 a 28) je dátum, ku ktorému sa účtovná jednotka stane zmluvnou stranou zmluvy;



- b) rozsah zmluvy (pozri odsek 34) je upravený tak, aby peňažné toky patrili do rozsahu zmluvy, ak sú výsledkom podstatnej povinnosti účtovnej jednotky dodať peňažné prostriedky k súčasnému alebo budúcemu dátumu. Účtovná jednotka nemá podstatnú povinnosť dodať peňažné prostriedky, ak má praktickú schopnosť stanoviť cenu za prísľub dodať peňažné prostriedky, ktorý plne odzrkadľuje prísľúbenú sumu peňažných prostriedkov a súvisiace riziká;
- c) alokácia zmluvnej servisnej marže [pozri odsek 44 písm. e) a odsek 45 písm. e)] sa upravuje tak, aby účtovná jednotka vykazovala zmluvnú servisnú maržu počas trvania skupiny zmlúv systematickým spôsobom, v ktorom sa odzrkadľuje prevod investičných služieb na základe zmluvy.

#### ÚPRAVA A UKONČENIE VYKAZOVANIA

##### Úprava poistnej zmluvy

72 Ak dôjde k úprave podmienok poistnej zmluvy, napríklad po dohode medzi stranami zmluvy alebo na základe regulačnej zmeny, účtovná jednotka ukončí vykazovanie pôvodnej zmluvy a upravenú zmluvu vykazuje ako novú zmluvu, uplatňujúc pri tom štandard IFRS 17 alebo iné príslušné štandardy, a to výlučne vtedy, ak sú splnené ktorékoľvek z podmienok uvedených v písmenách a) až c). Uplatnenie práva zahrnutého do podmienok zmluvy nepredstavuje jej úpravu. Podmienky sú nasledovné:

- a) ak upravené podmienky boli zahrnuté do zmluvy pri jej vzniku:
- i) upravená zmluva by bola vyňatá z rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 pri uplatnení odsekov 3 až 8A;
  - ii) účtovná jednotka by oddelila rozličné zložky od hostiteľskej poistnej zmluvy pri uplatnení odsekov 10 až 13, čo by viedlo k vzniku odlišnej poistnej zmluvy, na ktorú by sa vzťahoval štandard IFRS 17;
  - iii) upravená zmluva by pri uplatnení odseku 34 mala podstatne odlišný rozsah zmluvy; alebo
  - iv) upravená zmluva by bola pri uplatnení odsekov 14 až 24 zahrnutá v inej skupine zmlúv;
- b) pôvodná zmluva spĺňala definíciu *poistnej zmluvy s prvkami priamej účasti*, ale upravená zmluva už uvedenú definíciu nespĺňa, alebo naopak; alebo
- c) účtovná jednotka uplatnila metódu alokácie poistného podľa odsekov 53 až 59 alebo podľa odsekov 69 až 70 na pôvodnú zmluvu, ale úpravy znamenajú, že zmluva už nespĺňa kritériá oprávnenosti pre uvedenú metódu podľa odseku 53 alebo odseku 69.

73 Ak úprava zmluvy nespĺňa žiadnu z podmienok uvedených v odseku 72, účtovná jednotka zaobchádza so zmenami peňažných tokov spôsobenými úpravou ako so zmenami odhadov peňažných tokov z plnenia zmluvy tak, že uplatňuje odseky 40 až 52.

##### Ukončenie vykazovania

74 Účtovná jednotka ukončí vykazovanie poistnej zmluvy výlučne v prípade, že:

- a) poistná zmluva zanikne, t. j. ak platnosť povinnosti uvedenej v poistnej zmluve uplynie alebo ak sa povinnosť splní alebo zruší; alebo
- b) sú splnené ktorékoľvek z podmienok uvedených v odseku 72.

- 75 Ak poistná zmluva zanikne, na účtovnú jednotku sa už nevzťahuje riziko, a preto sa už od nej nevyžaduje, aby previedla akékoľvek ekonomické zdroje na splnenie poistnej zmluvy. Ak si napríklad účtovná jednotka zaobstará zaistenie, ukončí vykazovanie podkladovej poistnej zmluvy/zmlúv výlučne vtedy, ak podkladová poistná zmluva/zmluvy zaniknú.
- 76 Účtovná jednotka ukončí vykazovanie poistnej zmluvy spomedzi skupiny zmlúv tak, že uplatní nasledujúce požiadavky podľa štandardu IFRS 17:
- a) peňažné toky z plnenia zmluvy priradené do skupiny sú upravené tak, aby sa nimi eliminovala súčasná hodnota budúcich peňažných tokov a riziková úprava o nefinančné riziká týkajúce sa práv a povinností, ktorých vykazovanie v skupine sa ukončilo, pri uplatnení odseku 40 písm. a) bodu i) a odseku 40 písm. b);
  - b) zmluvná servisná marža skupiny je upravená o zmenu peňažných tokov z plnenia zmluvy opísanú v písmene a), pokiaľ si to vyžaduje odsek 44 písm. c) a odsek 45 písm. c), s výnimkou prípadu, keď sa uplatňuje odsek 77; a
  - c) počet jednotiek krytia na očakávané zostávajúce služby poistnej zmluvy sa upraví tak, aby sa zohľadnili jednotky krytia, ktorých vykazovanie v skupine sa ukončilo, pričom suma zmluvnej servisnej marže vykázaná vo výsledku hospodárenia v danom období je založená na uvedenom upravenom počte, pričom sa uplatňuje odsek B119.
- 77 Keď účtovná jednotka ukončí vykazovanie poistnej zmluvy, pretože prevedie zmluvu na tretiu stranu, alebo ukončí vykazovanie poistnej zmluvy a vykáže novú zmluvu pri uplatnení odseku 72, účtovná jednotka namiesto toho, aby uplatnila odsek 76 písm. b):
- a) upraví zmluvnú servisnú maržu skupiny, v ktorej bolo vykazovanie danej zmluvy ukončené, a to v rozsahu požadovanom na základe odseku 44 písm. c) a odseku 45 písm. c), o rozdiel medzi bodom i) a buď bodom ii) pri zmluvách prevedených na tretiu stranu, alebo bodom iii) pri zmluvách, ktorých vykazovanie sa ukončilo, pri uplatnení odseku 72:
    - i) zmena účtovnej hodnoty skupiny poistných zmlúv vyplývajúca z ukončenia vykazovania zmluvy pri uplatnení odseku 76 písm. a);
    - ii) poistné, ktoré si účtuje daná tretia strana;
    - iii) poistné, ktoré by si zaúčtovala účtovná jednotka, ak by bola uzavrela zmluvu za rovnocenných podmienok ako novú zmluvu k dátumu úpravy zmluvy, mínus akékoľvek dodatočné poistné účtované za úpravu;
  - b) ocení novú zmluvu vykazovanú pri uplatnení odseku 72 tak, že predpokladá, že účtovná jednotka dostala k dátumu úpravy poistné opísané v písmene a) bode iii).

#### PREZENTÁCIA VO VÝKAZE O FINANČNEJ SITUÁCII

#### 78 Účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii oddelene účtovnú hodnotu portfólií:

- a) vystavených poistných zmlúv, ktoré sú aktívami;
- b) vystavených poistných zmlúv, ktoré sú záväzkami;
- c) zaistných zmlúv v držbe, ktoré sú aktívami; a
- d) zaistných zmlúv v držbe, ktoré sú záväzkami.

- 79 Účtovná jednotka zahŕňa všetky aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia vykázané pri uplatnení odseku 28B do účtovnej hodnoty súvisiacich portfólií vystavených poistných zmlúv a všetky aktíva alebo záväzky za peňažné toky súvisiace so portfóliami zaistných zmlúv v držbe [pozri odsek 65 písm. b)] do účtovnej hodnoty portfólií zaistných zmlúv v držbe.

VYKAZOVANIE A PREZENTÁCIA VO VÝKAZE/VÝKAZOCH FINANČNEJ VÝKONNOSTI (ODSEKY B120 AŽ B136)

- 80 Uplatňujúc odsek 41 a 42, účtovná jednotka rozčlení sumy vykázané vo výkaze/výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (ďalej len „výkaz/výkazy finančnej výkonnosti“) na:

a) **výsledok poistnej služby (odseky 83 až 86), ktorý pozostáva z poistných výnosov a nákladov na poistné služby; a**

b) **finančné výnosy alebo náklady z poistenia (odseky 87 až 92).**

- 81 Účtovná jednotka nemusí rozčleňovať zmenu rizikovej úpravy o nefinančné riziká medzi výsledok poistnej služby a finančné výnosy alebo náklady z poistenia. Ak účtovná jednotka neurobí takéto rozčlenenie, zahrnie celú zmenu do rizikovej úpravy o nefinančné riziká ako súčasť výsledku poistnej služby.

- 82 **Účtovná jednotka prezentuje výnosy alebo náklady zo zaistných zmlúv v držbe oddelene od nákladov alebo výnosov z vystavených poistných zmlúv.**

**Výsledok poistnej služby**

- 83 **Účtovná jednotka prezentuje vo výsledku hospodárenia poistné výnosy vyplývajúce zo skupín vystavených poistných zmlúv. Poistné výnosy predstavujú poskytovanie služieb vyplývajúcich zo skupiny poistných zmlúv vo výške, ktorá odzrkadľuje protihodnotu, na ktorú bude mať účtovná jednotka podľa svojich očakávaní nárok výmenou za uvedené služby. V odsekoch B120 až B127 sa spresňuje, ako účtovná jednotka oceňuje poistné výnosy.**

- 84 **Účtovná jednotka prezentuje vo výsledku hospodárenia náklady na poistné služby vyplývajúce zo skupiny vystavených poistných zmlúv, ktoré pozostávajú zo vzniknutých poistných nárokov (okrem splátok investičných zložiek), iných vzniknutých nákladov na poistné služby a iných súm podľa opisu v odseku 103 písm. b).**

- 85 **Poistné výnosy a náklady na poistné služby prezentované vo výsledku hospodárenia nesmú zahŕňať žiadne investičné zložky. Účtovná jednotka vo výsledku hospodárenia neprezentuje informácie o poistnom, ak tieto informácie nie sú v súlade s odsekom 83.**

- 86 Účtovná jednotka môže prezentovať výnosy alebo náklady zo skupiny zaistných zmlúv v držbe (pozri odseky 60 až 70A), iné než finančné výnosy alebo náklady z poistenia, ako jedinú sumu; alternatívne môže účtovná jednotka prezentovať oddelene sumy nahradené zaistovateľom a alokovanie zaplateného poistného, ktoré dávajú dohromady čistú sumu rovnajúcu sa uvedenej jedinej sume. Ak účtovná jednotka prezentuje oddelene sumy nahradené zaistovateľom a alokovanie zaplateného poistného:

a) musí zaobchádzať s peňažnými tokmi zo zaistenia, ktoré sú podmienené poistnými nárokmi z podkladových zmlúv, ako so súčasťou poistných nárokov, ktoré budú podľa očakávaní preplatené v rámci zaistnej zmluvy v držbe;

b) musí zaobchádzať so sumami od zaistovateľa, ktoré podľa vlastných očakávaní dostane a ktoré nie sú podmienené poistnými nárokmi z podkladových zmlúv (napríklad niektoré druhy provízií z postúpenia), ako so znížením poistného, ktoré má byť zaplatené zaistovateľovi;

ba) musí zaobchádzať so sumami vykázanými v súvislosti s náhradou strát pri uplatnení odseku 66 písm. c) bodov i) a ii) a odsekov 66A až 66B ako so sumami spätne získanými od zaistovateľa; a

c) nesmie prezentovať alokovanie zaplateného poistného ako zníženie výnosov.

Finančné výnosy alebo náklady z poistenia (pozri odseky B128 až B136)

87 Finančné výnosy alebo náklady z poistenia pozostávajú zo zmeny účtovnej hodnoty skupiny poistných zmlúv vyplývajúcej z:

a) účinku časovej hodnoty peňazí a zmien časovej hodnoty peňazí; a

b) účinku finančného rizika a zmien finančného rizika; ale

c) nezahŕňajú akékoľvek takéto zmeny pri skupinách poistných zmlúv s prvkami priamej účasti, ktorými by sa upravila zmluvná servisná marža, ale ktorými sa táto marža neupravuje, ak sa uplatňuje odsek 45 písm. b) bod ii), odsek 45 písm. b) bod iii), odsek 45 písm. c) bod ii) alebo odsek 45 písm. c) bod iii). Tieto sa zahŕňajú do nákladov na poistné služby.

87A Účtovná jednotka uplatňuje:

a) odsek B117A na finančné výnosy alebo náklady z poistenia vyplývajúce z uplatňovania odseku B115 (zmierňovanie rizika); a

b) odseky 88 a 89 na všetky ostatné finančné výnosy alebo náklady z poistenia.

88 Pri uplatňovaní odseku 87A písm. b), pokiaľ sa neuplatňuje odsek 89, účtovná jednotka si ako účtovnú politiku zvolí spomedzi:

a) toho, že finančné výnosy alebo náklady z poistenia za dané obdobie zahrnie do výsledku hospodárenia; alebo

b) toho, že rozčlení finančné výnosy alebo náklady z poistenia za obdobie tak, aby do výsledku hospodárenia zahrnula sumu určenú systematickým alokovaním očakávaných celkových finančných výnosov alebo nákladov z poistenia počas trvania skupiny zmlúv pri uplatnení odsekov B130 až B133.

89 Pri uplatňovaní odseku 87A písm. b) si pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti, pre ktoré účtovná jednotka má v držbe podkladové položky, účtovná jednotka ako účtovnú politiku zvolí spomedzi:

a) toho, že finančné výnosy alebo náklady z poistenia za dané obdobie zahrnie do výsledku hospodárenia; alebo

b) toho, že rozčlení finančné výnosy alebo náklady z poistenia za obdobie tak, aby do výsledku hospodárenia zahrnula sumu, ktorou eliminuje účtovné nesúlady súvisiace s výnosmi alebo nákladmi zahrnutými do výsledku hospodárenia súvisiacimi s podkladovými položkami v držbe, pričom uplatní odseky B134 až B136.

90 Ak si účtovná jednotka zvolí účtovnú politiku uvedenú v odseku 88 písm. b) alebo odseku 89 písm. b), zahrnie do ostatných súčastí komplexného výsledku rozdiel medzi finančnými výnosmi alebo nákladmi z poistenia ocenenými na základe uvedených odsekov a celkovými finančnými výnosmi alebo nákladmi z poistenia za dané obdobie.

91 Ak účtovná jednotka prevedie skupinu poistných zmlúv alebo ukončí vykazovanie poistnej zmluvy uplatnením odseku 77:

a) reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*) všetky zostávajúce sumy za skupinu (alebo zmluvu), ktoré boli predtým vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, pretože účtovná jednotka si zvolila účtovnú politiku uvedenú v odseku 88 písm. b);

b) nereklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu (pozri štandard IAS 1) žiadne zostávajúce sumy za skupinu (alebo zmluvu), ktoré boli predtým vykazované v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, pretože účtovná jednotka si zvolila účtovnú politiku uvedenú v odseku 89 písm. b).

92 Na základe odseku 30 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby s poistnou zmluvou zaobchádzala ako s peňažnou položkou podľa štandardu IAS 21 na účely prepočtu položiek vyjadrených v cudzej mene do funkčnej meny účtovnej jednotky. Účtovná jednotka zahrnie kurzové rozdiely zo zmien účtovnej hodnoty skupín poistných zmlúv do výkazu ziskov a strát s výnimkou prípadu, keď sa týkajú zmien účtovnej hodnoty skupín poistných zmlúv zahrnutých v ostatných súčiastiach komplexného výsledku pri uplatnení odseku 90, pričom v tomto prípade sa zahrnú do ostatných súčastí komplexného výsledku.

#### ZVEREJŇOVANIE

93 Cieľom požiadaviek na zverejňovanie je, aby účtovná jednotka zverejňovala informácie v poznámkach, ktoré spoločne s informáciami poskytnutými vo výkaze o finančnej situácii, výkaze/výkazoch finančnej výkonnosti a výkaze o peňažných tokoch poskytujú používateľom účtovnej závierky základ na to, aby posúdili účinok, ktorý majú zmluvy patriace do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 na finančnú situáciu účtovnej jednotky, jej finančnú výkonnosť a peňažné toky. Aby sa dosiahol tento cieľ, účtovná jednotka zverejňuje kvalitatívne a kvantitatívne informácie o:

a) sumách vykazovaných v jej účtovnej závierke v súvislosti so zmluvami patriacimi do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 (pozri odseky 97 až 116);

b) významných úsudkoch a zmenách týchto úsudkov, ku ktorým sa dospelo pri uplatňovaní štandardu IFRS 17 (pozri odseky 117 až 120); a

c) povahe a rozsahu rizík vyplývajúcich zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 (pozri odseky 121 až 132).

94 Účtovná jednotka zvažuje úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie cieľa zverejňovania, ako aj dôraz, aký má klásť na každú z jednotlivých požiadaviek. Ak zverejnenia poskytnuté pri uplatňovaní odsekov 97 až 132 nepostačujú na splnenie cieľa uvedeného v odseku 93, účtovná jednotka zverejní dodatočné informácie potrebné na splnenie tohto cieľa.

95 Účtovná jednotka agreguje alebo rozčleňuje informácie tak, aby sa užitočné informácie nestrácali buď uvedením veľkého počtu nevýznamných podrobností alebo agregáciou položiek, ktoré majú odlišné charakteristické vlastnosti.

96 V odsekoch 29 až 31 štandardu IAS 1 sa stanovujú požiadavky týkajúce sa významnosti a agregácie informácií. Príkladmi základov na agregáciu, ktoré by mohli byť vhodné pri informáciách zverejňovaných o poistných zmluvách, sú:

a) druh zmluvy (napríklad hlavné produktové línie);

b) zemepisná oblasť (napríklad krajina alebo región); alebo

c) vykazovateľný segment v zmysle vymedzenia v štandarde IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

#### Vysvetlenie vykazovaných súm

97 Spomedzi zverejnení požadovaných na základe odsekov 98 až 109A sa na zmluvy, na ktoré bola uplatnená metóda alokácie poistného, vzťahujú len zverejnenia uvedené v odsekoch 98 až 100, 102 až 103, 105 až 105B a 109A. Ak účtovná jednotka používa metódu alokácie poistného, zverejňuje aj:

a) ktoré z kritérií uvedených v odsekoch 53 a 69 splnila;

- b) či uskutočňuje úpravu o časovú hodnotu peňazí a o účinok finančného rizika pri uplatnení odseku 56, odseku 57 písm. b) a odseku 59 písm. b); a
- c) metódu, ktorú si zvolila na vykazovanie peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia pri uplatnení odseku 59 písm. a).
- 98 Účtovná jednotka zverejňuje zosúhlasenia, ktoré ukazujú, ako sa čisté účtovné hodnoty zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 zmenili počas daného obdobia z dôvodu peňažných tokov a výnosov a nákladov vykazovaných vo výkaze/výkazoch finančnej výkonnosti. Zosúhlasenia sa zverejňujú oddelene pre vystavené poistné zmluvy a zaistné zmluvy v držbe. Účtovná jednotka upraví požiadavky odsekov 100 až 109 tak, aby odzrkadľovali tie prvky zaistných zmlúv v držbe, ktoré sa líšia od vystavených poistných zmlúv; napríklad generovanie nákladov alebo znižovanie nákladov a nie výnosov.
- 99 Účtovná jednotka musí v zosúhlaseniach poskytnúť dostatok informácií na to, aby používateľom účtovnej závierky umožnila identifikovať zmeny vyplývajúce z peňažných tokov a sumy, ktoré sú vykázané vo výkaze/výkazoch finančnej výkonnosti. S cieľom dosiahnuť súlad s touto požiadavkou účtovná jednotka:
- a) zverejňuje v tabuľke zosúhlasenia uvedené v odsekoch 100 až 105B; a
- b) pre každé zosúhlasenie prezentuje čistú účtovnú hodnotu na začiatku a na konci daného obdobia, rozčlenenú na celkovú hodnotu za portfóliá zmlúv, ktoré sú aktívami, a celkovú hodnotu za portfóliá zmlúv, ktoré sú záväzkami, ktoré sa rovnajú sumám prezentovaným vo výkaze o finančnej situácii pri uplatnení odseku 78.
- 100 Účtovná jednotka zverejňuje zosúhlasenia medzi počiatočným a konečným stavom oddelene za každú z týchto položiek:
- a) čisté záväzky (alebo aktíva) za zložku zostávajúceho krytia bez zahrnutia prípadnej stratovej zložky;
- b) prípadná stratová zložka (pozri odseky 47 až 52 a 57 až 58);
- c) záväzky zo vzniknutých poistných nárokov. Pri poistných zmluvách, na ktoré bola uplatnená metóda alokácie poistného opísaná v odsekoch 53 až 59 alebo odsekoch 69 až 70A, účtovná jednotka zverejňuje zosúhlasenia oddelene za:
- i) odhady súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov; a
- ii) riziková úpravu o nefinančné riziká.
- 101 Pri poistných zmluvách iných než tie, na ktoré bola uplatnená metóda alokácie poistného opísaná v odsekoch 53 až 59 alebo odsekoch 69 až 70A, účtovná jednotka zverejňuje aj zosúhlasenia medzi počiatočným a konečným stavom oddelene za každú z týchto položiek:
- a) odhady súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov;
- b) riziková úprava o nefinančné riziká; a
- c) zmluvná servisná marža.
- 102 Cieľom zosúhlasení uvedených podľa odsekov 100 až 101 je poskytnúť rozličné druhy informácií o výsledku poistnej služby.
- 103 Účtovná jednotka v zosúhlaseniach požadovaných podľa odseku 100 oddelene zverejňuje každú z týchto súm súvisiacich so službami, ak je to vhodné:
- a) poistné výnosy;



- b) náklady na poistné služby, pričom oddelene uvádza:
- i) vzniknuté poistné nároky (okrem investičných zložiek) a iné vzniknuté náklady na poistné služby;
  - ii) amortizáciu peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia;
  - iii) zmeny týkajúce sa minulej služby, t. j. zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy týkajúcich sa záväzku zo vzniknutých poistných nárokov; a
  - iv) zmeny týkajúce sa budúcej služby, t. j. straty zo skupín nevýhodných zmlúv a zrušenia takýchto strát;
- c) investičné zložky nezahrnuté do poistných výnosov a nákladov na poistné služby [kombinované s refundáciou poistného s výnimkou prípadu, keď je refundácia poistného prezentovaná ako súčasť peňažných tokov v období opísanom v odseku 105 písm. a) bode i)].
- 104 Účtovná jednotka v zosúhlasiach požadovaných podľa odseku 101 oddelene zverejňuje každú z týchto súm súvisiacich so službami, ak je to vhodné:
- a) zmeny týkajúce sa budúcej služby pri uplatnení odsekov B96 až B118, pričom oddelene uvádza:
- i) zmeny v odhadoch, ktorými sa upravuje zmluvná servisná marža;
  - ii) zmeny v odhadoch, ktorými sa neupravuje zmluvná servisná marža, t. j. straty zo skupín nevýhodných zmlúv a zrušenia takýchto strát; a
  - iii) účinky zmlúv prvotne zaúčtovaných v danom období;
- b) zmeny týkajúce sa súčasnej služby, t. j.:
- i) výška zmluvnej servisnej marže vykázaná vo výsledku hospodárenia s cieľom zohľadniť prevod služieb;
  - ii) zmena rizikovej úpravy o nefinančné riziká, ktorá sa netýka budúcej služby alebo minulej služby; a
  - iii) úpravy vyplývajúce z praxe [pozri odsek B97 písm. c) a odsek B113 písm. a)] s výnimkou súm súvisiacich s rizikovou úpravou o nefinančné riziká zahrnutou v bode ii);
- c) zmeny týkajúce sa minulej služby, t. j. zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy týkajúcich sa vzniknutých poistných nárokov [pozri odsek B97 písm. b) a odsek B113 písm. a)].
- 105 S cieľom skompletizovať zosúhlasienia podľa odsekov 100 až 101 účtovná jednotka zverejňuje oddelene aj každú z týchto súm netýkajúcich sa služieb poskytovaných v danom období, ak je to vhodné:
- a) peňažné toky za dané obdobie vrátane:
- i) poistného prijatého za vystavené poistné zmluvy (alebo zaplateného za zaistné zmluvy v držbe);
  - ii) peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia; a

- iii) zaplatených vzniknutých poistných nárokov a iných nákladov na poistné služby zaplatených za vystavené poistné zmluvy (alebo nahradených v rámci zaistných zmlúv v držbe), okrem peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia;
  - b) účinok zmien v riziku neplnenia zo strany subjektu vystavujúceho zaistné zmluvy v držbe;
  - c) finančné výnosy alebo náklady z poistenia; a
  - d) akékoľvek dodatočné riadkové položky, ktoré môžu byť nevyhnutné na pochopenie zmeny čistej účtovnej hodnoty poistných zmlúv.
- 105A Účtovná jednotka zverejňuje zosúhlasenie medzi počiatočným a konečným stavom aktív za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia vykázané pri uplatnení odseku 28B. Účtovná jednotka agreguje informácie pre zosúhlasenie na úrovni, ktorá je konzistentná s úrovňou zosúhlasenia poistných zmlúv, pri uplatnení odseku 98.
- 105B Účtovná jednotka v zosúhlasení požadovanom podľa odseku 105A oddelene zverejňuje akékoľvek straty zo zníženia hodnoty a zrušenia strát zo zníženia hodnoty vykázané pri uplatnení odsekov 28E až 28F.
- 106 Pri vystavených poistných zmluvách iných než tie, na ktoré bola uplatnená metóda alokácie poistného opísaná v odsekoch 53 až 59, účtovná jednotka zverejňuje analýzu poistných výnosov vykázaných za dané obdobie a pozostávajúcich z/zo:
- a) súm týkajúcich sa zmien záväzku zo zostávajúceho poistného krytia v zmysle odseku B124, pričom oddelene vykazuje:
    - i) náklady na poistné služby vzniknuté počas daného obdobia v zmysle odseku B124 písm. a);
    - ii) zmenu rizikovej úpravy o nefinančné riziká v zmysle odseku B124 písm. b);
    - iii) výšku zmluvnej servisnej marže vykázanú vo výsledku hospodárenia v dôsledku prevodu služieb poistnej zmluvy v danom období v zmysle odseku B124 písm. c); a
    - iv) iné sumy, ak existujú, napríklad úpravy vyplývajúce z praxe pri prijatom poistnom iné než tie, ktoré sa týkajú budúcej služby v zmysle odseku B124 písm. d);
  - b) alokovania tej časti poistného, ktoré sa týka náhrady peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia (pozri odsek B125).
- 107 Pri poistných zmluvách iných než tie, na ktoré bola uplatnená metóda alokácie poistného opísaná v odsekoch 53 až 59 alebo odsekoch 69 až 70A, účtovná jednotka zverejňuje účinok na výkaz o finančnej situácii oddelene tých vystavených poistných zmlúv a zaistných zmlúv v držbe, ktoré sú prvotne zaúčtované v danom období, pričom uvedie ich účinok pri prvotnom zaúčtovaní na tieto položky:
- a) odhady súčasnej hodnoty budúcich výdavkov peňažných prostriedkov, pričom uvedie oddelene sumu peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia;
  - b) odhady súčasnej hodnoty budúcich príjmov peňažných prostriedkov;
  - c) riziková úprava o nefinančné riziká; a
  - d) zmluvná servisná marža.

- 108 V zverejneniach požadovaných podľa odseku 107 účtovná jednotka zverejňuje oddelene sumy vyplývajúce zo:
- a) zmlúv nadobudnutých od iných účtovných jednotiek pri prevodoch poistných zmlúv alebo podnikových kombináciách; a
  - b) skupín zmlúv, ktoré sú nevýhodné.
- 109 Pri poistných zmluvách iných než tie, na ktoré bola uplatnená metóda alokácie poistného opísaná v odsekoch 53 až 59 alebo odsekoch 69 až 70A, účtovná jednotka zverejňuje, kedy podľa očakávania vykáže vo výsledku hospodárenia zmluvnú servisnú maržu zostávajúcu ku koncu obdobia vykazovania, a to kvantitatívne, v príslušných časových pásmach. Takéto informácie sa poskytujú oddelene pre vystavené poistné zmluvy a zaistné zmluvy v držbe.
- 109A Účtovná jednotka zverejňuje kvantitatívne, v príslušných časových pásmach, kedy podľa očakávania ukončí vykazovanie aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia pri uplatnení odseku 28C.

*Finančné výnosy alebo náklady z poistenia*

- 110 Účtovná jednotka zverejní a vysvetlí celkovú výšku finančných výnosov alebo nákladov z poistenia v danom období vykazovania. Účtovná jednotka najmä vysvetlí súvisť medzi finančnými výnosmi alebo nákladmi z poistenia a výnosnosťou investícií do jej aktív, aby používateľom svojej účtovnej závierky umožnila vyhodnotiť zdroje finančných výnosov alebo nákladov vykazovaných vo výsledku hospodárenia a ostatných súčiastiach komplexného výsledku.
- 111 Pri zmluvách s prvkami priamej účasti účtovná jednotka opíše štruktúru podkladových položiek a zverejní ich reálnu hodnotu.
- 112 Ak sa pri zmluvách s prvkami priamej účasti účtovná jednotka rozhodne neupravovať zmluvnú servisnú maržu o určité zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy pri uplatnení odseku B115, zverejní účinok uvedeného rozhodnutia na úpravu zmluvnej servisnej marže v bežnom období.
- 113 Ak účtovná jednotka pri zmluvách s prvkami priamej účasti zmení základ rozčleňovania finančných výnosov alebo nákladov z poistenia z výsledku hospodárenia na ostatné súčiasti komplexného výsledku alebo naopak pri uplatnení odseku B135, zverejní v období, keď došlo k zmene prístupu, tieto informácie:
- a) dôvod, prečo bola účtovná jednotka povinná zmeniť základ rozčleňovania;
  - b) výšku akejkoľvek úpravy za každú ovplyvnenú riadkovú položku účtovnej závierky; a
  - c) účtovnú hodnotu skupiny poistných zmlúv, na ktorú sa zmena vzťahovala k dátumu zmeny.

*Prechodné sumy*

- 114 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožňujú používateľom účtovnej závierky identifikovať účinok skupín poistných zmlúv oceňovaných k dátumu prechodu pri uplatnení upraveného retrospektívneho prístupu (pozri odseky C6 až C19A) alebo metódy reálnej hodnoty (pozri odseky C20 až C24B) na zmluvnú servisnú maržu a poistné výnosy v nasledujúcich obdobiach. Účtovná jednotka teda zverejňuje zosúhlasenie zmluvnej servisnej marže pri uplatnení odseku 101 písm. c) a výšky poistných výnosov pri uplatnení odseku 103 písm.
- a) oddelene pre:
    - a) poistné zmluvy, ktoré existovali k dátumu prechodu a na ktoré účtovná jednotka uplatnila upravený retrospektívny prístup;
    - b) poistné zmluvy, ktoré existovali k dátumu prechodu a na ktoré účtovná jednotka uplatnila metódu reálnej hodnoty; a
    - c) všetky ostatné poistné zmluvy.

- 115 Pre všetky obdobia, v ktorých sa zverejňujú informácie pri uplatnení odseku 114 písm. a) alebo odseku 114 písm. b), účtovná jednotka s cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky, aby pochopili povahu a význam použitých metód a uplatnených úsudkov pri určovaní prechodných súm, vysvetlí, ako určila ocenenie poistných zmlúv k dátumu prechodu.
- 116 Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodne rozčlení finančné výnosy alebo náklady z poistenia medzi výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku, uplatňuje odsek C18 písm. b), odsek C19 písm. b), odsek C24 písm. b) a odsek C24 písm. c), aby určila kumulatívny rozdiel medzi finančnými výnosmi alebo nákladmi z poistenia, ktorý by sa vykázal vo výsledku hospodárenia, a celkové finančné výnosy alebo náklady z poistenia k dátumu prechodu pre skupiny poistných zmlúv, na ktoré sa uplatňuje rozčlenenie. Pri všetkých obdobiach, v ktorých existujú sumy určené uplatnením týchto odsekov, účtovná jednotka zverejní zosúhlasenie medzi počiatočným a konečným stavom kumulatívnych súm zahrnutých do ostatných súčastí komplexného výsledku pre finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súvislosti so skupinami poistných zmlúv. Zosúhlasenie zahŕňa napríklad zisky alebo straty vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v danom období a zisky alebo straty predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v predchádzajúcich obdobiach reklasifikované v danom období do výsledku hospodárenia.

#### **Významné úsudky pri uplatňovaní štandardu IFRS 17**

- 117 Účtovná jednotka zverejňuje významné úsudky a zmeny úsudkov, ku ktorým dospela pri uplatňovaní štandardu IFRS 17. Účtovná jednotka konkrétne zverejňuje použité vstupy, predpoklady a techniky odhadovania vrátane:
- a) metód použitých na ocenenie poistných zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 a procesov použitých na odhadnutie vstupov pre tieto metódy. Pokiaľ to nie je nevykonateľné, účtovná jednotka uvedie o týchto vstupoch aj kvantitatívne informácie.
  - b) akýchkoľvek zmien metód a procesov použitých na odhadnutie vstupov použitých na ocenenie zmlúv, dôvodov každej zmeny a druhu ovplyvnených zmlúv;
  - c) v rozsahu, v akom to nie je pokryté v rámci písmena a), prístupu použitého:
    - i) na rozlišovanie medzi zmenami odhadov budúcich peňažných tokov vyplývajúcich z uplatnenia diskrečnej právomoci a inými zmenami odhadov budúcich peňažných tokov pri zmluvách bez prvkov priamej účasti (pozri odsek B98);
    - ii) na určenie rizikovej úpravy o nefinančné riziká vrátane toho, či sú zmeny rizikovej úpravy o nefinančné riziká rozčlenené na zložku poistnej služby a zložku finančného poistenia, alebo či sú prezentované v plnej miere vo výsledku poistnej služby;
    - iii) na určenie diskontných sadzieb;
    - iv) na určenie investičných zložiek; a
    - v) na určenie pomernej váhy prínosov, ktoré poskytuje poistné krytie a služba výnosnosti investícií alebo poistné krytie a služba súvisiaca s investíciami (pozri odseky B119 až B119B).
- 118 Ak sa účtovná jednotka pri uplatňovaní odseku 88 písm. b) alebo odseku 89 písm. b) rozhodne, že rozčlení finančné výnosy alebo náklady z poistenia na sumy prezentované vo výsledku hospodárenia a sumy prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, účtovná jednotka zverejní vysvetlenie metód použitých na určenie finančných výnosov alebo nákladov z poistenia vykázaných vo výsledku hospodárenia.
- 119 Účtovná jednotka zverejňuje stupeň uistenia použitý na určenie rizikovej úpravy o nefinančné riziká. Ak účtovná jednotka používa na určenie rizikovej úpravy o nefinančné riziká techniku inú než techniku stupňa uistenia, zverejní použitú techniku a stupeň uistenia zodpovedajúci výsledkom uvedenej techniky.

- 120 Účtovná jednotka zverejní výnosovú krivku (alebo rozsah výnosových kriviek) používanú na diskontovanie peňažných tokov, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, pričom uplatní odsek 36. Ak účtovná jednotka zverejňuje tieto údaje súhrnne za niekoľko skupín poisťných zmlúv, zverejňuje takéto údaje formou vážených priemerov alebo pomerne úzkych rozsahov.

**Povaha a rozsah rizík, ktoré vyplývajú zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17**

- 121 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť povahu, výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov, ktoré vyplývajú zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Odseky 122 až 132 obsahujú požiadavky na zverejnenia, ktoré by obvykle boli nevyhnutné na splnenie tejto požiadavky.
- 122 Tieto zverejnenia sa zameriavajú na poisťné a finančné riziká, ktoré vyplývajú z poisťných zmlúv, a na spôsob, akým sú riadené. Finančné riziká spravidla zahŕňajú, nie však výlučne, úverové riziko, riziko likvidity a trhové riziko.
- 123 Ak informácie zverejnené o rizikovej expozícii účtovnej jednotky na konci obdobia vykazovania nie sú reprezentatívne pre jej rizikovú expozíciu počas daného obdobia, účtovná jednotka zverejňuje túto skutočnosť, dôvod, prečo expozícia na konci obdobia nie je reprezentatívna, a ďalšie informácie, ktoré sú reprezentatívne pre jej rizikovú expozíciu počas daného obdobia.
- 124 Pre každý druh rizika vyplývajúceho zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 účtovná jednotka zverejňuje:
- a) expozície voči riziku a ako vznikajú;
  - b) ciele účtovnej jednotky, jej postupy a procesy riadenia rizík a metódy používané na oceňovanie rizík; a
  - c) všetky zmeny v písmene a) alebo b) v porovnaní s predchádzajúcim obdobím.
- 125 Pre každý druh rizika vyplývajúceho zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 účtovná jednotka zverejňuje:
- a) súhrnné kvantitatívne informácie o svojej expozícii voči tomuto riziku na konci obdobia vykazovania. Toto zverejnenie je založené na informáciách, ktoré boli interne poskytnuté kľúčovým riadiacim zamestnancom účtovnej jednotky;
  - b) zverejnenia požadované podľa odsekov 127 až 132 v rozsahu, v akom neboli poskytnuté pri uplatnení písmena a) tohto odseku.
- 126 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o účinku regulačných rámcov, v medziach ktorých pôsobí; napríklad minimálne kapitálové požiadavky alebo požadované úrokové záruky. Ak pri určovaní skupín poisťných zmlúv, na ktoré uplatňuje požiadavky vykazovania a oceňovania štandardu IFRS 17, účtovná jednotka uplatňuje odsek 20, túto skutočnosť zverejní.

*Všetky druhy rizika – koncentrácie rizika*

- 127 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o koncentráciách rizika vyplývajúceho zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 vrátane opisu spôsobu, akým účtovná jednotka určuje dané koncentrácie, a opisu spoločných charakteristických znakov, na základe ktorých sa identifikuje každá koncentrácia (napríklad druh poistenej udalosti, odvetvie, zemepisná oblasť alebo mena). Koncentrácie finančného rizika môžu vyplývať napríklad z úrokových záruk, ktoré nadobudnú účinnosť na rovnakej úrovni pre veľký počet zmlúv. Koncentrácie finančného rizika môžu vyplývať aj z koncentrácií nefinančného rizika, ak napríklad účtovná jednotka poskytuje farmaceutickým spoločnostiam ochranu zodpovednosti za výrobok a zároveň má v držbe investície v týchto spoločnostiach.

*Poistné a trhové riziko – analýza citlivosti*

- 128 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o citlivosti na zmeny rizikových premenných vyplývajúce zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. S cieľom dodržať túto požiadavku účtovná jednotka zverejňuje:
- a) analýzu citlivosti, v ktorej sa ukáže, ako by výsledok hospodárenia a vlastné imanie boli ovplyvnené zmenami rizikových premenných, ktoré boli primerane možné na konci obdobia vykazovania:
    - i) pri poistnom riziku – ukazuje sa účinok vystavených poistných zmlúv pred tým a po tom, ako došlo k zmierneniu rizika prostredníctvom zaistných zmlúv v držbe; a
    - ii) pre každý druh trhového rizika – spôsobom, ktorý vysvetľuje súvzťažnosť medzi citlivosťou na zmeny rizikových premenných vyplývajúce z poistných zmlúv a citlivosťou na zmeny rizikových premenných vyplývajúce z finančných aktív, ktoré má účtovná jednotka v držbe;
  - b) metódy a predpoklady použité pri vypracúvaní analýzy citlivosti; a
  - c) zmeny metód a predpokladov použitých na vypracovanie analýzy citlivosti oproti predchádzajúcemu obdobiu a dôvody takýchto zmien.
- 129 Ak účtovná jednotka vypracuje analýzu citlivosti, v ktorej ukáže, ako sú sumy iné než sumy uvedené v odseku 128 písm. a) ovplyvnené zmenami rizikových premenných, a túto analýzu citlivosti použije na riadenie rizík vyplývajúcich zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, túto analýzu citlivosti môže použiť namiesto analýzy uvedenej v odseku 128 písm. a). Účtovná jednotka takisto zverejňuje:
- a) vysvetlenie metódy použitej pri vypracúvaní tejto analýzy citlivosti a vysvetlenie hlavných parametrov a predpokladov, ktoré tvoria základ poskytnutých informácií; a
  - b) vysvetlenie cieľa použitej metódy a akýchkoľvek obmedzení, ktoré môžu mať za následok poskytnutie daných informácií.

*Poistné riziko – vývoj poistných nárokov*

- 130 Účtovná jednotka zverejňuje skutočnú výšku poistných nárokov v porovnaní s predchádzajúcimi odhadmi nediskontovanej výšky poistných nárokov (t. j. vývoj poistných nárokov). Zverejnenie o vývoji poistných nárokov sa začína v období, v ktorom došlo k vzniku prvého významného poistného nároku/nárokov a vo vzťahu ku ktorému ku koncu obdobia vykazovania stále existuje neistota týkajúca sa výšky a načasovania platieb poistných nárokov, no zároveň sa nevyžaduje, aby sa zverejnenie začínalo viac než 10 rokov pred koncom daného obdobia vykazovania. Účtovná jednotka nemusí zverejňovať informácie o vývoji poistných nárokov, v súvislosti s ktorými sa neistota týkajúca sa výšky a načasovania poistných nárokov vyrieši obvykle do jedného roka. Účtovná jednotka zosúhlasuje informácie zverejnené o vývoji poistných nárokov so súhrnnou účtovnou hodnotou skupín poistných zmlúv, ktorú účtovná jednotka zverejňuje uplatnením odseku 100 písm. c).

*Úverové riziko – ďalšie informácie*

- 131 Pri úverovom riziku vyplývajúcom zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 účtovná jednotka zverejňuje:
- a) sumu, ktorá najlepšie zodpovedá jej maximálnej expozícii voči úverovému riziku na konci obdobia vykazovania, a to oddelene za vystavené poistné zmluvy a zaistné zmluvy v držbe; a
  - b) informácie o úverovej kvalite zaistných zmlúv v držbe, ktoré sú aktívami.



*Riziko likvidity – ďalšie informácie*

- 132 Pre riziko likvidity vyplývajúce zo zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 účtovná jednotka zverejňuje:
- a) opis toho, akým spôsobom riadi riziko likvidity;
  - b) oddelené analýzy splatnosti za portfóliá vystavených poistných zmlúv, ktoré sú záväzkami, a portfóliá zaistných zmlúv v držbe, ktoré sú záväzkami a ktoré minimálne ukazujú čisté peňažné toky portfólií za každý z prvých piatich rokov po dátume vykazovania a v súhrne za obdobie po týchto prvých piatich rokoch. Účtovná jednotka nemusí do týchto analýz zahŕňať záväzky zo zostávajúceho poistného krytia ocenené pri uplatnení odsekov 55 až 59 a odsekov 69 až 70A. Analýzy môžu mať formu:
    - i) analýzy – podľa odhadovaného načasovania – zostávajúcich zmluvných nediskontovaných čistých peňažných tokov; alebo
    - ii) analýzy – podľa odhadovaného načasovania – odhadov súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov;
  - c) sumy, ktoré sú splatné na požiadanie, pričom vysvetlí súvzťažnosť medzi takýmito sumami a účtovnou hodnotou súvisiacich portfólií zmlúv, ak nie je zverejnená pri uplatnení písmena b) tohto odseku.

## Dodatok A

## Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu IFRS 17 Poistné zmluvy.

<b>zmluvná servisná marža</b>	Zložka účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku pri <b>skupine poistných zmlúv</b> predstavujúca odložený zisk, ktorý účtovná jednotka vykáže v priebehu toho, ako poskytuje <b>služby poistnej zmluvy</b> na základe <b>poistných zmlúv</b> v skupine.
<b>obdobie krytia</b>	Obdobie, počas ktorého účtovná jednotka poskytuje <b>služby poistnej zmluvy</b> . Toto obdobie zahŕňa <b>služby poistnej zmluvy</b> , ktoré sa týkajú všetkého poistného v rámci rozsahu <b>poistnej zmluvy</b> .
<b>úpravy vyplývajúce z praxe</b>	Rozdiel medzi:  a) pri prijatom poistnom (a akýchkoľvek súvisiacich peňažných tokoch, ako napríklad <b>peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia</b> a dane z poistného) – odhadom súm, ktorých dosiahnutie počas obdobia sa na začiatku obdobia očakáva, a skutočnými peňažnými tokmi v danom období; alebo  b) pri nákladoch na poistné služby (okrem nákladov súvisiacich s obstaraním poistenia) – odhadom súm, ktorých vznik počas obdobia sa na začiatku obdobia očakáva, a skutočnými sumami, ktoré vzniknú v danom období.
<b>finančné riziko</b>	Riziko novej budúcej zmeny jednej alebo viacerých určených úrokových sadzieb, cien finančných nástrojov, cien komodít, výmenných kurzov mien, indexov cien alebo sadzieb, úverových ratingov alebo úverových indexov alebo iných premenných, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premennej – že daná premenná nie je špecifická pre zmluvnú stranu.
<b>peňažné toky z plnenia zmluvy</b>	Explicitný, nezaujatý a pravdepodobnosťou vážený odhad (t. j. očakávaná hodnota) súčasnej hodnoty budúcich výdavkov peňažných prostriedkov, znížený o súčasnú hodnotu budúcich príjmov peňažných prostriedkov, ku ktorým dôjde v priebehu toho, ako účtovná jednotka plní <b>poistné zmluvy</b> , vrátane <b>rizikovej úpravy o nefinančné riziká</b> .
<b>skupina poistných zmlúv</b>	Súbor <b>poistných zmlúv</b> , ktorý je výsledkom rozdelenia <b>portfólia poistných zmlúv</b> minimálne na zmluvy vystavené v priebehu obdobia najviac jedného roka a ktoré pri prvotnom zaúčtovaní:  a) sú nevýhodné, ak také existujú;  b) neviaže sa na ne významná možnosť, že sa následne stanú nevýhodnými, ak také existujú; alebo  c) nespádajú ani do písmena a) ani do písmena b), ak také existujú.
<b>peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia</b>	Peňažné toky vyplývajúce z nákladov na predaj, upísanie a založenie <b>skupiny poistných zmlúv</b> (vystavených alebo o ktorých sa očakáva, že budú vystavené), ktoré sú priamo priraditeľné do <b>portfólia poistných zmlúv</b> , do ktorých skupina patrí. Takéto peňažné toky zahŕňajú peňažné toky, ktoré nie sú priamo priraditeľné k jednotlivým zmluvám alebo do <b>skupín poistných zmlúv</b> v rámci portfólia.
<b>poistná zmluva</b>	Zmluva, v rámci ktorej jedna strana (subjekt vystavujúci zmluvu) akceptuje významné <b>poistné riziko</b> od druhej strany ( <b>poistník</b> ) formou dohody o odškodnení <b>poistníka</b> v prípade, že špecifikovaná neistá budúca udalosť ( <b>poistená udalosť</b> ) nepriaznivo ovplyvní <b>poistníka</b> .

**služby poistnej zmluvy**

Nasledujúce služby, ktoré účtovná jednotka poskytuje **poistníkovi** v rámci **poistnej zmluvy**:

- a) krytie **poistenej udalosti** (poistné krytie);
- b) pri **poistných zmluvách bez prvkov priamej účasti** – generovanie investičných výnosov pre poistníka, ak je to relevantné (služba výnosnosti investícií); a
- c) pri **poistných zmluvách s prvkami priamej účasti** – správa podkladových položiek v mene **poistníka** (služba súvisiaca s investíciami).

**poistná zmluva s prvkami priamej účasti**

**Poistná zmluva**, v rámci ktorej pri jej vzniku:

- a) zmluvné podmienky stanovujú, že **poistník** sa zúčastňuje na určitom podiele jasne vymedzeného súboru **podkladových položiek**;
- b) účtovná jednotka očakáva, že zaplatí **poistníkovi** sumu rovnajúcu sa podstatnému podielu výnosu z **podkladových položiek** v reálnej hodnote; a
- c) účtovná jednotka očakáva, že podstatná časť akejkolvek zmeny súm, ktorá sa má **poistníkovi** vyplatiť, sa bude meniť v závislosti od zmeny reálnej hodnoty **podkladových položiek**.

**poistná zmluva bez prvkov priamej účasti**

**Poistná zmluva**, ktorá nie je **poistnou zmluvou s prvkami priamej účasti**.

**poistné riziko**

Riziko, ktoré je iné než **finančné riziko**, prevedené z držiteľa zmluvy na subjekt vystavujúci zmluvu.

**poistená udalosť**

Neistá budúca udalosť krytá **poistnou zmluvou**, ktorá vytvára **poistné riziko**.

**investičná zložka**

Sumy, ktoré musí účtovná jednotka na základe **poistnej zmluvy** uhradiť **poistníkovi** za všetkých okolností bez ohľadu na to, či došlo k **poistenej udalosti**.

**investičná zmluva s možnosťou poskytovania podielu na zisku**

Finančný nástroj, ktorý poskytuje konkrétnemu investorovi zmluvné právo získať – ako dodatok k sume, ktorá nepodlieha diskrečnej právomoci subjektu vystavujúceho zmluvu – dodatočné sumy:

- a) ktoré budú podľa očakávaní tvoriť podstatnú časť celkového zmluvného plnenia;
- b) o ktorých načasovaní alebo výške na základe danej zmluvy slobodne rozhoduje subjekt vystavujúci zmluvu; a
- c) ktoré zmluvne vychádzajú z:
  - i) výnosnosti špecifikovaného súboru zmlúv alebo špecifikovaného druhu zmluvy;

- ii) realizovanej a/alebo nerealizovanej výnosnosti investície zo špecifikovaného súboru aktív v držbe emitenta; alebo
- iii) výsledku hospodárenia účtovnej jednotky alebo fondu, ktoré zmluvu vystavili.

**záväzok zo vzniknutých poistných nárokov**

Povinnosť účtovnej jednotky:

- a) prešetriť a uhradiť platné poistné nároky za **poistené udalosti**, ku ktorým už došlo, vrátane udalostí, ku ktorým došlo, no za ktoré poistné nároky neboli nahlásené, a iné vzniknuté poistné náklady; a
- b) zaplatiť sumy, ktoré nie sú zahrnuté v písmene a) a ktoré sa týkajú:
  - i) **služieb poistnej zmluvy**, ktoré už boli poskytnuté; alebo
  - ii) akýchkoľvek **investičných zložiek** alebo iných súm, ktoré nesúvisia s poskytovaním **služieb poistnej zmluvy** a ktoré nie sú zahrnuté do **záväzku zo zostávajúceho poistného krytia**.

**záväzok zo zostávajúceho poistného krytia**

Povinnosť účtovnej jednotky:

- a) prešetriť a uhradiť platné poistné nároky v rámci existujúcich **poistných zmlúv** za **poistené udalosti**, ku ktorým ešte nedošlo (t. j. povinnosť týkajúca sa neuplynutej časti poistného krytia); a
- b) uhradiť sumy v rámci existujúcich **poistných zmlúv**, ktoré nie sú zahrnuté v písmene a) a ktoré sa týkajú:
  - i) **služieb poistnej zmluvy**, ktoré ešte neboli poskytnuté (t. j. povinnosti, ktoré sa týkajú budúceho poskytovania **služieb poistnej zmluvy**); alebo
  - ii) akýchkoľvek **investičných zložiek** alebo iných súm, ktoré nesúvisia s poskytovaním **služieb poistnej zmluvy** a ktoré neboli prevedené na **záväzok zo vzniknutých poistných nárokov**.

**poistník**

Strana, ktorá má právo na odškodnenie na základe **poistnej zmluvy** v prípade, že dôjde k **poistenej udalosti**.

**portfólio poistných zmlúv**

**Poistné zmluvy**, na ktoré sa vzťahujú podobné riziká a ktoré sú spravované spolu.

**zaistná zmluva**

**Poistná zmluva**, ktorú vystavuje jedna účtovná jednotka (zaistovateľ) s cieľom poskytnúť odškodnenie inej účtovnej jednotke za poistné nároky vyplývajúce z jednej alebo viacerých **poistných zmlúv**, ktoré vystavila uvedená iná účtovná jednotka (podkladové zmluvy).

**riziková úprava o nefinančné riziká**

Odškodnenie, ktoré účtovná jednotka vyžaduje za znášanie neistoty súvisiacej s výškou a načasovaním peňažných tokov, ktorá vyplýva z nefinančného rizika v priebehu toho, ako účtovná jednotka plní **poistné zmluvy**.

**podkladové položky**

Položky, na základe ktorých sa určujú niektoré zo súm splatných **poistníkov**. **Podkladové položky** môžu pozostávať z akýchkoľvek položiek; napríklad referenčné portfólio aktív, čisté aktíva účtovnej jednotky alebo určitá podmnožina čistých aktív účtovnej jednotky.

*Dodatok B***Návod na uplatňovanie**

*Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu IFRS 17 Poistné zmluvy.*

- B1 Tento dodatok obsahuje návod k týmto aspektom:
- a) vymedzenie poistnej zmluvy (pozri odseky B2 až B30);
  - b) oddeľovanie zložiek od poistnej zmluvy (pozri odseky B31 až B35);
  - ba) aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia (pozri odseky B35A až B35D);
  - c) oceňovanie (pozri odseky B36 až B119F);
  - d) poistné výnosy (pozri odseky B120 až B127);
  - e) finančné výnosy alebo náklady z poistenia (pozri odseky B128 až B136); a
  - f) priebežné finančné výkazy (pozri odsek B137).

**DEFINÍCIA POISTNEJ ZMLUVY (DODATOK A)**

- B2 Tento oddiel obsahuje návod k definícii poistnej zmluvy, ako je uvedená v dodatku A. Zaoberá sa týmito aspektmi:
- a) neistá budúca udalosť (pozri odseky B3 až B5);
  - b) nepeňažné plnenia (pozri odsek B6);
  - c) rozlišovanie medzi poistným rizikom a inými rizikami (pozri odseky B7 až B16);
  - d) významné poistné riziko (pozri odseky B17 až B23);
  - e) zmeny úrovne poistného rizika (pozri odseky B24 až B25); a
  - f) príklady poistných zmlúv (pozri odseky B26 až B30).

**Neistá budúca udalosť**

- B3 Neistota (alebo riziko) je podstatou poistnej zmluvy. V súlade s uvedeným je pri vzniku poistnej zmluvy neistou najmenej jedna z týchto položiek:
- a) pravdepodobnosť výskytu poistenej udalosti;
  - b) kedy k poistenej udalosti dôjde; alebo
  - c) koľko bude účtovná jednotka musieť zaplatiť, ak k poistenej udalosti dôjde.

- B4 V rámci niektorých poistných zmlúv predstavuje poistená udalosť zistenie straty počas trvania zmluvy, a to aj v prípade, že uvedená strata vyplýva z udalosti, ku ktorej došlo pred vznikom zmluvy. V rámci iných poistných zmlúv je poistenou udalosťou udalosť, ku ktorej dôjde počas doby platnosti zmluvy, a to aj napriek tomu, že výsledná strata sa zistí až po skončení doby platnosti zmluvy.
- B5 Niektoré poistné zmluvy sa vzťahujú na udalosti, ku ktorým už došlo, no ktorých finančný vplyv je stále neistý. Príkladom je poistná zmluva, ktorá poskytuje poistné krytie nepriaznivého vývoja udalosti, ku ktorej už došlo. Pri takýchto zmluvách je poistenou udalosťou určenie konečných nákladov na tieto poistné nároky.

### **Nepeňažné plnenia**

- B6 V niektorých poistných zmluvách sa vyžadujú alebo povoľujú nepeňažné plnenia. V takýchto prípadoch účtovná jednotka poskytuje poistníkovi tovar alebo služby, ktorých cieľom je vysporiadať povinnosť účtovnej jednotky poskytnúť poistníkovi odškodnenie za poistené udalosti. Príkladom môže byť situácia, keď účtovná jednotka nahradí ukradnutý tovar namiesto toho, aby poistníkovi preplácala výšku straty. Iným príkladom je situácia, keď účtovná jednotka použije vlastné nemocnice a zdravotnícky personál na poskytovanie zdravotníckych služieb krytých na základe poistnej zmluvy. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami, hoci poistné nároky sú vyrovnané nefinančným plnením. Zmluvy o poskytnutí služby za pevne stanovený poplatok, ktoré spĺňajú podmienky uvedené v odseku 8, sú takisto poistnými zmluvami, no ak sa uplatňuje odsek 8, účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že o nich bude účtovať tak, že uplatní buď štandard IFRS 17 alebo štandard IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.

### **Rozlišovanie medzi poistným rizikom a inými rizikami**

- B7 Podstatou poistnej zmluvy na základe definície je požiadavka, aby jedna strana prijala významné poistné riziko od druhej strany. V štandarde IFRS 17 sa poistné riziko vymedzuje ako „riziko, ktoré je iné než finančné riziko, prevedené z držiteľa zmluvy na vystavujúci subjekt“. Zmluva, ktorou sa subjekt vystavujúci zmluvu vystavuje finančnému riziku bez významného poistného rizika, nie je poistnou zmluvou.
- B8 Definícia finančného rizika v dodatku A odkazuje na finančné a nefinančné premenné. Medzi príklady nefinančných premenných, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu, patrí index strát vzniknutých v dôsledku zemetrasenia v konkrétnom regióne alebo teploty v konkrétnom meste. Finančné riziko nezahŕňa riziko vyplývajúce z nefinančných premenných, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu, ako napríklad výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorým sa poškodí alebo zničí majetok takejto zmluvnej strany. Riziko zmien reálnej hodnoty nefinančného aktíva navyše nie je finančným rizikom, ak sa v reálnej hodnote odzrkadľujú zmeny trhových cien pre takýchto aktív (t. j. finančná premenná), ako aj stav špecifického nefinančného aktíva držaného zmluvnou stranou (t. j. nefinančná premenná). Ak sa napríklad zárukou za zostatkovú hodnotu konkrétneho vozidla, v ktorom má poistník poistiteľný podiel, ručiteľ vystaví riziku zmeny fyzického stavu vozidla, ide o poistné riziko, a nie o finančné riziko.
- B9 Niektoré zmluvy vystavujú subjekt vystavujúci poistnú zmluvu popri významnom poistnom riziku aj riziku finančnému. Napríklad mnohé zmluvy o životnom poistení zaručujú poistníkom minimálnu mieru výnosnosti, čím sa vytvára finančné riziko, a zároveň sľubujú dávky pri úmrtí, ktoré môžu výrazne prevyšovať zostatok na účte poistníka, čím sa vytvára poistné riziko vo forme rizika úmrtnosti. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami.
- B10 Podľa niektorých zmlúv poistená udalosť spúšťa úhradu sumy viazanej na cenový index. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami za predpokladu, že platba, ktorá je podmienená poistenou udalosťou, môže byť významná. Napríklad anuitou podmienenou prežitím, ktorá je viazaná na index životných nákladov, sa prevádza poistné riziko, pretože platbu spúšťa neistá budúca udalosť – prežitie príjemcu anuity. Väzba na cenový index je derivátom, ale zároveň sa ňou prevádza poistné riziko, pretože počet platieb, na ktoré sa index vzťahuje, závisí od prežitia príjemcu anuity. Ak je výsledný prevod poistného rizika významný, derivát spĺňa definíciu poistnej zmluvy, pričom v takomto prípade sa neoddeľuje od hostiteľskej zmluvy [pozri odsek 11 písm. a)].
- B11 Poistné riziko je riziko, ktoré účtovná jednotka prijíma od poistníka. Znamená to, že účtovná jednotka musí od poistníka prijať riziko, ktorému poistník už bol vystavený. Akékoľvek nové riziko, ktoré zmluva vytvára pre účtovnú jednotku alebo poistníka, nie je poistným rizikom.



- B12 Definícia poistnej zmluvy hovorí o nepriaznivom vplyve na poistníka. Touto definíciou sa platba, ktorú má uskutočniť účtovná jednotka, neobmedzuje na sumu rovnajúcu sa finančnému vplyvu nežiaducej udalosti. Definícia napríklad zahŕňa poistné krytie „nové za staré“, ktoré poistníkovi uhradza sumu, ktorá mu umožňuje nahradiť použité a poškodené aktívum aktívom novým. Podobne sa touto definíciou neobmedzuje platba v rámci zmluvy o životnom poistení na finančnú stratu, ktorú utrpeli osoby závislé od zosnulého, ani sa ňou neobmedzujú zmluvy, ktoré obsahujú realizáciu platby vopred stanovených súm na účely vyčíslenia strát spôsobených úmrtím alebo nehodou.
- B13 Niektoré zmluvy vyžadujú platbu, ak dôjde k špecifikovanej neistej budúcej udalosti, avšak nepriaznivý vplyv na poistníka neustanovujú za podmienku platby. Tento druh zmluvy nie je poistnou zmluvou, aj keď držiteľ používa zmluvu na zmenšenie expozície voči podkladovému riziku. Ak napríklad držiteľ používa derivát na zabezpečenie podkladovej finančnej alebo nefinančnej premennej, ktorá koreluje s peňažnými tokmi z aktíva účtovnej jednotky, derivát nie je poistnou zmluvou, pretože platbu nepodmieňuje to, či je držiteľ nepriaznivo ovplyvnený znížením peňažných tokov z aktíva. Definícia poistnej zmluvy odkazuje na neistú budúcu udalosť, podľa ktorej je nepriaznivý vplyv na poistníka zmluvnou podmienkou platby. Zmluvná podmienka od účtovnej jednotky nevyžaduje, aby vyšetrila, či udalosť skutočne spôsobila nepriaznivý vplyv, avšak umožňuje účtovnej jednotke odmietnuť platbu, ak nie je presvedčená, že udalosť skutočne spôsobila nepriaznivý vplyv.
- B14 Riziko odstúpenia od zmluvy alebo pretrvávania (riziko, že poistník zruší zmluvu skôr alebo neskôr, než subjekt vystavujúci zmluvu očakával pri oceňovaní zmluvy) nie je poistným rizikom, pretože výsledná nestálosť platby poistníkovi nie je podmienená neistou budúcou udalosťou, ktorá nepriaznivo ovplyvňuje poistníka. Podobne ani nákladové riziko (t. j. riziko neočakávaného nárastu administratívnych nákladov na obsluhu zmluvy, nie nákladov súvisiacich s poistenými udalosťami) nie je poistným rizikom, pretože neočakávaný nárast takýchto nákladov nemá na poistníka nepriaznivý vplyv.
- B15 Zmluva, ktorou sa účtovná jednotka vystavuje riziku odstúpenia od zmluvy, pretrvávania alebo nákladov, následne nie je poistnou zmluvou, pokiaľ sa ňou účtovná jednotka nevystavuje aj významnému poistnému riziku. Ak však účtovná jednotka zmiernuje svoje riziko tak, že využije druhú zmluvu na prevod časti nepoistného rizika na inú stranu, takáto druhá zmluva vystavuje uvedenú inú stranu poistnému riziku.
- B16 Účtovná jednotka môže prijať významné poistné riziko od poistníka len v prípade, že je účtovná jednotka subjektom, ktorý je oddelený od poistníka. V prípade podielového združenia toto združenie prijíma riziko od každého poistníka a znáša ho spoločne. Hoci poistníci znášajú uvedené spoločné riziko kolektívne, pretože v účtovnej jednotke držia zostatkový podiel, podielové združenie je oddelenou účtovnou jednotkou, ktorá prijala toto riziko.

### Významné poistné riziko

- B17 Zmluva je poistnou zmluvou len vtedy, ak sa ňou prevádza významné poistné riziko. Poistnému riziku sa venujú odseky B7 až B16. Odseky B18 až B23 sa zaoberajú posúdením, či je poistné riziko významné.
- B18 Poistné riziko je významné výlučne vtedy, ak by poistená udalosť mohla v rámci akéhokoľvek individuálneho scenára – okrem scenárov, ktoré nemajú obchodnú podstatu (t. j. nemajú žiadny rozpoznateľný vplyv na ekonomiku transakcie) – spôsobiť situáciu, keď by subjekt vystavujúci zmluvu musel platiť významné dodatočné sumy. Ak by poistená udalosť mohla znamenať, že v rámci ktoréhokoľvek scenára, ktorý má obchodnú podstatu, by došlo k platbám významných dodatočných súm, podmienka uvedená v predchádzajúcej vete môže byť splnená aj v prípade, že je výskyt poistenej udalosti mimoriadne nepravdepodobný, alebo aj v prípade, ak očakávaná (t. j. pravdepodobnosťou vážená) súčasná hodnota podmienených peňažných tokov predstavuje malú časť z očakávanej súčasnej hodnoty zostávajúcich peňažných tokov vyplývajúcich z poistnej zmluvy.
- B19 Navyše platí, že zmluvou sa prevádza významné poistné riziko len vtedy, ak existuje scenár, ktorý má obchodnú podstatu a v rámci ktorého subjekt vystavujúci zmluvu má možnosť utrieť stratu zo súčasnej hodnoty. Ak aj však subjekt vystavujúci zmluvu nie je na základe zaistej zmluvy vystavený možnosti významnej straty, uvedená zmluva sa považuje za zmluvu, ktorou sa prevádza významné poistné riziko, vtedy, ak sa ňou prevádza na zaistovateľa v podstate všetko poistné riziko súvisiace so zaistenými časťami podkladových poistných zmlúv.

- B20 Dodatočné sumy opísané v odseku B18 sa určujú na základe súčasnej hodnoty. Ak sa v poisťnej zmluve vyžaduje platba, ak dôjde k udalosti s neistým načasovaním a ak platba nie je upravená o časovú hodnotu peňazí, môžu existovať scenáre, v rámci ktorých sa súčasná hodnota platby zvýši, aj keď je jej nominálna hodnota pevne stanovená. Príkladom je poistenie, ktoré umožňuje výplatu fixnej dávky pri úmrtí poistníka, kde neexistuje dátum uplynutia platnosti krytia (často označované ako celoživotné poistenie na fixnú sumu). Je isté, že poistník raz zomrie, nie je však isté, kedy k tomu dôjde. Platby možno uskutočniť vtedy, keď individuálny poistník zomrie skôr, než sa očakávalo. Keďže uvedené platby nie sú upravené o časovú hodnotu peňazí, významné poistné riziko by mohlo existovať aj vtedy, ak v danom portfóliu zmlúv nedošlo k žiadnej celkovej strate. Podobne možno významné poistné riziko eliminovať aj zmluvnými podmienkami, ktoré odkladajú včasnú náhradu poistníkovi. Účtovná jednotka používa diskontné sadzby požadované podľa odseku 36 na to, aby určila súčasnú hodnotu dodatočných súm.
- B21 Dodatočné sumy opísané v odseku B18 súvisia so súčasnou hodnotou súm, ktoré presahujú tie sumy, ktoré by boli splatné, ak by nedošlo k výskytu poisťnej udalosti (okrem scenárov, ktoré nemajú obchodnú podstatu). Tieto dodatočné sumy zahŕňajú náklady na likvidáciu poisťných nárokov a na ohodnotenie poisťných nárokov, avšak nezahŕňajú:
- stratu schopnosti spoplatňovať poistníka za budúce služby. Napríklad v prípade zmluvy o životnom poistení prepojenej s investíciou znamená smrť poistníka, že účtovná jednotka už nemôže poskytovať služby správy investície a poberať poplatok za takéto služby. Táto ekonomická strata však pre účtovnú jednotku nevyplýva z poistného rizika, rovnako ako správca spoločného fondu nepreberá poistné riziko vo vzťahu k prípadnému úmrtiu klienta. Pri hodnotení veľkosti poistného rizika prevádzaného zmluvou sa teda neprihliada na potenciálnu stratu budúcich poplatkov zo správy investícií;
  - v prípade úmrtia vzdanie sa poplatkov, ku ktorým by došlo pri zrušení alebo odkúpení. Keďže k vzniku takýchto poplatkov došlo v súvislosti so zmluvou, vzdanie sa nárokov na ne nepredstavuje kompenzáciu poskytnutú poistníkovi za vopred existujúce riziko. Pri hodnotení veľkosti poistného rizika prevádzaného zmluvou sa teda na ne neprihliada;
  - platbu podmienenú udalosťou, ktorá držiteľovi zmluvy nespôsobí významnú škodu. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá od subjektu vystavujúceho zmluvu vyžaduje, aby zaplatil jeden milión MJ<sup>(58)</sup>, ak dôjde k fyzickému poškodeniu aktíva, ktoré držiteľovi spôsobí zanedbateľnú ekonomickú stratu 1 MJ. V rámci tejto zmluvy držiteľ prevádza na subjekt vystavujúci zmluvu nevýznamné riziko straty 1 MJ. Zmluvou sa súčasne vytvára nepoistné riziko, že subjekt vystavujúci zmluvu bude musieť zaplatiť 999,999 MJ, ak dôjde k špecifikovanej udalosti. Keďže neexistuje scenár, v rámci ktorého poistená udalosť spôsobuje držiteľovi zmluvy významnú stratu, subjekt vystavujúci zmluvu neakceptuje od držiteľa významné poistné riziko a táto zmluva nie je poisťnou zmluvou;
  - možné nahraditeľné sumy zo zaistenia. Účtovná jednotka účtuje takéto sumy oddelene.
- B22 Účtovná jednotka posudzuje významnosť poistného rizika individuálne pre každú zmluvu. Poistné riziko následne môže byť významné aj vtedy, ak existuje minimálna pravdepodobnosť významných strát portfólia skupiny zmlúv.
- B23 Z odsekov B18 až B22 vyplýva, že ak sa v rámci zmluvy platia dávky pri úmrtí, ktoré prevyšujú sumu splatnú pri prežití, zmluva je poisťnou zmluvou s výnimkou situácie, ak by dodatočné dávky pri úmrtí neboli významné (čo sa posudzuje odkazom na samotnú zmluvu, a nie na celé portfólio zmlúv). Podľa ustanovení odseku B21 písm. b) sa do takéhoto posúdenia nezahŕňa zrieknutie sa poplatkov za zrušenie v prípade smrti alebo poplatkov za odkúpenie, ak sa uvedeným zrieknutím nerealizuje kompenzácia poistníka za vopred existujúce riziko. Podobne aj zmluva o rente, v rámci ktorej sa vyplácajú pravidelné splátky do konca života poistníka, je poisťnou zmluvou s výnimkou situácie, ak agregované sumy podmienené prežitím sú nevýznamné.

### Zmeny úrovne poistného rizika

- B24 Pri určitých zmluvách dochádza k prevodu poistného rizika na subjekt vystavujúci zmluvu až po určitom čase. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá umožňuje špecifickú výnosnosť investícií a zahŕňa pre poistníka opciu na použitie výnosov z investície v deň splatnosti na nákup anuity podmienenej prežitím pri rovnakých sadzbách, aké účtovná jednotka účtuje iným novým poberateľom anuity v čase, keď si poistník uplatňuje uvedenú opciu. Takouto zmluvou sa prevádza poistné riziko na subjekt vystavujúci zmluvu len vtedy, ak dôjde k uplatneniu opcie, pretože účtovná jednotka má naďalej voľnosť oceňovať anuitu na takom základe, ktorý odzrkadľuje poistné riziko, ktoré sa prevedie na účtovnú jednotku v uvedenom čase. Peňažné toky, ku ktorým by došlo pri

<sup>(58)</sup> MJ je označenie menovej jednotky.

uplatnení opcie, následne nepatria do rozsahu zmluvy a pred uplatnením opcie v rámci rozsahu zmluvy neexistujú žiadne poistné peňažné toky. Ak sa však v zmluve stanovujú anuitné sadzby (alebo základ na stanovenie anuitných sadzieb iný než trhové miery), zmluvou sa prevádza poistné riziko na subjekt vystavujúci zmluvu, pretože subjekt vystavujúci zmluvu je vystavený riziku, že anuitné sadzby budú pre subjekt vystavujúci zmluvu nepriaznivé, keď si poistník uplatní opciu. V takom prípade peňažné toky, ku ktorým by došlo, ak sa uplatní opcia, patria do rozsahu zmluvy.

- B25 Zmluva, ktorá spĺňa definíciu poistnej zmluvy, zostáva poistnou zmluvou až do chvíle, keď dôjde k zániku všetkých práv a povinností (t. j. sú splnené, zrušené alebo uplynú ich platnosť), s výnimkou prípadu, keď sa vykazovanie zmluvy ukončí pri uplatnení odsekov 74 až 77, pretože došlo k zmene zmluvy.

### Príklady poistných zmlúv

- B26 Ďalej sú uvedené príklady zmlúv, ktoré sú poistnými zmluvami, ak je prevod poistného rizika významný:

- a) poistenie proti krádeži alebo poškodeniu majetku;
- b) poistenie zodpovednosti za výrobky, odbornej zodpovednosti, občianskej zodpovednosti alebo právnych nákladov;
- c) životné poistenie a predplatené pohrebne výdavky (aj keď smrť je istou udalosťou, je neisté, kedy k nej dôjde, alebo, v rámci niektorých typov životného poistenia, či k nej dôjde v rámci obdobia krytého poistením);
- d) anuity a dôchodky podmienené prežitím, t. j. zmluvy, na základe ktorých sa poskytuje kompenzácia za neistú budúcu udalosť – prežitie príjemcu anuity alebo dôchodcu – s cieľom poskytnúť príjemcovi anuity alebo dôchodcu určitú úroveň príjmu, ktorá by inak v prípade jeho alebo jej prežitia mohla byť nepriaznivo ovplyvnená. [Závazky zamestnávateľov, ktoré vyplývajú z programov zamestnaneckých požitkov a povinností z dôchodkových programov, ktoré sa vykazujú v rámci penzijných programov so stanovenými požitkami, sú mimo rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, pričom sa uplatňuje odsek 7 písm. b)];
- e) poistenie invalidity a zdravotných nákladov;
- f) garančné listiny, vernostné cenné papiere, výkonové záruky a ponukové cenné papiere, t. j. zmluvy, ktorými sa držiteľovi poskytuje kompenzácia, ak druhá strana zlyhá v plnení zmluvnej povinnosti; napríklad povinnosť postaviť budovu;
- g) záruky za výrobky. Záruky za výrobky vystavené inou stranou na tovar predávaný výrobcom, predajcom alebo malopredajcom patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Záruky za výrobky vystavené priamo výrobcom, predajcom alebo maloobchodníkom sú však mimo rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, ak sa uplatňuje odsek 7 písm. a), a namiesto toho patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 15 alebo štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*;
- h) poistenie vlastníckeho práva (poistenie proti zisteniu nedostatkov vo vlastníckom práve na pozemok alebo budovy, ktoré neboli zjavné v dobe vystavovania poistnej zmluvy). V takomto prípade je poistnou udalosťou zistenie nedostatkov vo vlastníckom práve, nie nedostatky ako také;
- i) cestovné poistenie (peňažná alebo nepeňažná kompenzácia za ujmy, ktoré poistníci utrpeli pred cestou alebo počas nej);
- j) dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm, ktoré umožňujú znížené splátky istiny, úroku alebo oboch v prípade, ak špecifická udalosť nepriaznivo ovplyvní emitenta takéhoto dlhopisu (s výnimkou prípadu, ak špecifikované udalosti nevytvoria významné poistné riziko; napríklad ak udalosťou je zmena úrokovej sadzby alebo kurzu cudzej meny);

- k) poistné swapy a iné zmluvy, v rámci ktorých sa vyžadujú platby, ktoré závisia od zmien klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenných, ktoré sú špecifické pre danú zmluvnú stranu.

B27 Nasledujú príklady položiek, ktoré nie sú poistnými zmluvami:

- a) investičné zmluvy, ktoré majú právnu formu poistnej zmluvy, no neprevádza sa nimi významné poistné riziko na subjekt vystavujúci zmluvu. Napríklad zmluvy o životnom poistení, v rámci ktorých účtovná jednotka neznáša žiadne významné riziko úmrtnosti alebo chorobnosti, nie sú poistnými zmluvami; takéto zmluvy sú finančnými nástrojmi alebo zmluvami o poskytnutí služby – pozri odsek B28. Investičné zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku nespĺňajú definíciu poistnej zmluvy; patria však do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 za predpokladu, že ich vystaví účtovná jednotka, ktorá vystavuje aj poistné zmluvy, pri uplatnení odseku 3 písm. c);
- b) zmluvy, ktoré majú právnu formu poistenia, no ktorými sa všetko významné poistné riziko prenáša späť na poistníka prostredníctvom nezrušiteľných a vymožitelných mechanizmov, ktorými sa upravujú budúce platby poistníka v prospech subjektu vystavujúceho zmluvu v priamom dôsledku poistených strát. Napríklad určitými zmluvami o finančnom zaistení alebo určitými skupinovými zmluvami sa všetko významné poistné riziko vracia späť poistníkom; takéto zmluvy sú obvykle finančnými nástrojmi alebo zmluvami o poskytnutí služby (pozri odsek B28);
- c) samopoistenie (t. j. ponechanie si rizika, ktoré mohlo byť kryté poistením). V takýchto situáciách neexistuje žiadna poistná zmluva, pretože neexistuje žiadna dohoda s inou stranou. Ak teda účtovná jednotka vystaví poistnú zmluvu svojej materskej spoločnosti, dcérskej spoločnosti alebo sesterskej spoločnosti, v konsolidovanej účtovnej závierke nefiguruje žiadna poistná zmluva, pretože neexistuje zmluva s inou stranou. V individuálnej alebo samostatnej účtovnej závierke subjektu vystavujúceho zmluvu alebo držiteľa však poistná zmluva figuruje;
- d) zmluvy (napríklad špekulatívne zmluvy), v rámci ktorých sa vyžaduje platba, ak dôjde k špecifikovanej neistej budúcej udalosti, no medzi zmluvnými podmienkami platby nie je požiadavka, aby mala táto udalosť nepriaznivý vplyv na poistníka. Táto skutočnosť však nevylučuje z definície poistnej zmluvy také zmluvy, v ktorých sa stanovuje vopred určené vyplatenie na účely vyčíslenia straty spôsobenej špecifikovanou udalosťou, akou je napríklad úmrtie alebo nehoda (pozri odsek B12);
- e) deriváty, ktoré stranu vystavujú finančnému riziku, no nie poistnému riziku, pretože tieto deriváty od takejto strany vyžadujú, aby vykonala (alebo jej dávajú právo prijať) platbu výlučne na základe zmien jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, cien finančných nástrojov, cien komodít, kurzov cudzích mien, indexov cien alebo sadzieb, úverových ratingov alebo úverových indexov alebo akýchkoľvek iných premenných za predpokladu, že v prípade nefinančnej premennej takáto premenná nie je špecifická pre danú zmluvnú stranu;
- f) záruky vzťahujúce sa na úver, na základe ktorých sa vyžadujú platby aj napriek tomu, že držiteľ neutrpel stratu v dôsledku platobného zlyhania dlžníka v stanovenom termíne; takéto zmluvy sa účtujú uplatnením štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje* (pozri odsek B29);
- g) zmluvy, na základe ktorých sa vyžaduje platba závisiaca od klimatických, geologických alebo akýchkoľvek iných fyzikálnych premenných, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu (bežne označované ako deriváty na počasie);
- h) zmluvy, ktoré umožňujú znížené splátky istiny, úrokov alebo oboch a ktoré závisia od klimatickej, geologickej alebo akejkoľvek inej fyzikálnej premennej, ktorej účinok nie je špecifický pre zmluvnú stranu (bežne označované ako dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm).

B28 Na zmluvy opísané v odseku B27 účtovná jednotka uplatňuje iné príslušné štandardy, ako napríklad štandardy IFRS 9 a IFRS 15.

- B29 Záruky vzťahujúce sa na úver a zmluvy o poistení úveru, ktoré sa rozoberajú v odseku B27 písm. f), môžu mať rozličné právne formy, ako napríklad záruka, určité druhy akreditívu, zmluva viazaná na zlyhanie dlžníka alebo poisťná zmluva. Uvedené zmluvy sú poisťnými zmluvami, ak sa v nich vyžaduje, aby subjekt vystavujúci zmluvu realizoval stanovené platby s cieľom poskytnúť držiteľovi kompenzáciu za stratu, ktorú držiteľ utrpí v dôsledku toho, že konkrétny dlžník neuhradí poisťníkovi splatnú sumu pri uplatnení pôvodných alebo upravených podmienok dlhového nástroja. Takéto poisťné zmluvy sú však vyňaté z rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17 s výnimkou prípadu, ak subjekt vystavujúci zmluvu predtým výslovne vyhlásil, že dané zmluvy považuje za poisťné zmluvy, a použil účtovanie uplatniteľné na poisťné zmluvy [pozri odsek 7 písm. e)].
- B30 Záruky vzťahujúce sa na úver a zmluvy o poistení úveru, na základe ktorých sa vyžaduje platba aj napriek tomu, že poisťník neutrpel stratu v dôsledku platobného zlyhania dlžníka v stanovenom termíne, sú mimo rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, pretože sa nimi neprevádza významné poisťné riziko. Medzi takéto zmluvy patria zmluvy, na základe ktorých sa vyžaduje platba:
- bez ohľadu na to, či má protistrana v držbe podkladový dlhový nástroj; alebo
  - pri zmene úverového ratingu alebo úverového indexu, a nie pri platobnom zlyhaní špecifikovaného dlžníka v stanovenom termíne.

#### ODDELOVANIE ZLOŽIEK OD POISTNEJ ZMLUVY (ODSEKY 10 AŽ 13)

##### **Investičné zložky [odsek 11 písm. b)]**

- B31 V odseku 11 písm. b) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby od hostiteľskej poisťnej zmluvy oddelila jedinečnú investičnú zložku. Investičná zložka je jedinečná výlučne vtedy, ak sú splnené obe tieto podmienky:
- investičná zložka a poisťná zložka vzájomne vysoko nesúvisia;
  - zmluvu s rovnocennými podmienkami predávajú, alebo by mohli predávať, oddelene na tom istom trhu alebo v tej istej jurisdikcii buď účtovné jednotky, ktoré vystavujú poisťné zmluvy, alebo iné strany. Účtovná jednotka zohľadňuje pri tomto určovaní všetky primerane dostupné informácie. Účtovná jednotka nie je povinná uskutočniť vyčerpávajúci prieskum, aby identifikovala, či sa investičná zložka predáva oddelene.
- B32 Investičná zložka a poisťná zložka vzájomne vysoko súvisia výlučne vtedy, ak:
- účtovná jednotka nedokáže oceniť jednu zložku bez toho, aby zvažila druhú zložku. Ak sa teda hodnota jednej zložky líši v závislosti od hodnoty druhej zložky, účtovná jednotka účtuje kombinovanú investičnú a poisťnú zložku tak, že uplatní štandard IFRS 17; alebo
  - poisťník nedokáže využívať jednu zložku bez toho, aby bola prítomná aj druhá zložka. Ak teda uplynutie platnosti alebo dosiahnutie splatnosti jednej zložky v zmluve spôsobuje uplynutie platnosti alebo dosiahnutie splatnosti druhej zložky, účtovná jednotka účtuje kombinovanú investičnú a poisťnú zložku tak, že uplatňuje štandard IFRS 17.

##### **Prísľuby previesť jedinečný tovar alebo služby iné než služby poisťnej zmluvy (odsek 12)**

- B33 V odseku 12 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby od poisťnej zmluvy oddelil prísľub previesť jedinečný tovar alebo služby iné než služby poisťnej zmluvy na poisťníka. Na účely tohto oddelenia účtovná jednotka nezvažuje činnosti, ktoré účtovná jednotka musí vykonávať, aby splnila zmluvu, s výnimkou prípadu, ak účtovná jednotka prevádza tovar alebo službu inú než služby poisťnej zmluvy na poisťníka v priebehu výkonu uvedených činností. Účtovná jednotka môže byť napríklad povinná uskutočniť rozličné administratívne úkony, aby vypracovala zmluvu. V priebehu plnenia týchto úkonov sa služba neprevádza na poisťníka.
- B34 Tovar alebo služba iná než služby poisťnej zmluvy prisľúbené poisťníkovi sú jedinečné, ak poisťník dokáže využívať tovar alebo službu buď samostatne alebo spoločne s inými zdrojmi, ktoré sú poisťníkovi bezprostredne dostupné. Bezprostredne dostupnými zdrojmi je tovar alebo služby, ktoré (buď daná účtovná jednotka alebo iná účtovná jednotka) predávajú oddelene, alebo zdroje, ktoré poisťník už má (od účtovnej jednotky alebo z iných transakcií alebo udalostí).



B35 Tovar alebo služba iná než služba poistnej zmluvy, ktorá je prisľúbená poistníkovi, nie je jedinečná, ak:

- a) peňažné toky a riziká súvisiace s tovarom alebo službou vzájomne vysoko súvisia s peňažnými tokmi a rizikami súvisiacimi s poistnými zložkami zmluvy; a
- b) účtovná jednotka poskytuje významnú službu pri integrácii tovaru alebo služby s poistnými zložkami.

#### PEŇAŽNÉ TOKY SÚVISIACE S OBSTARANÍM POISTENIA (ODSEKY 28A AŽ 28F)

B35A Na uplatňovanie odseku 28A účtovná jednotka používa systematickú a racionálnu metódu alokácie:

- a) peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia priamo priraditeľných do skupiny poistných zmlúv:
  - i) do uvedenej skupiny; a
  - ii) do skupín, ktoré budú zahŕňať poistné zmluvy, pri ktorých sa očakáva, že vzniknú z obnovení poistných zmlúv v uvedenej skupine;
- b) peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia priamo priraditeľných do portfólia poistných zmlúv, iných než tie, ktoré sú uvedené v písmene a), do skupín zmlúv v portfóliu.

B35B Na konci každého obdobia vykazovania účtovná jednotka reviduje sumy alokované v zmysle odseku B35A, aby zohľadnila všetky zmeny predpokladov, ktoré určujú vstupy pre použitú metódu alokácie. Účtovná jednotka nesmie meniť sumy pridelené skupine poistných zmlúv po tom, ako boli všetky zmluvy pridané do skupiny (pozri odsek B35C).

B35C Účtovná jednotka môže pridať poistnú zmluvu do skupiny poistných zmlúv vo viac ako jednom období vykazovania (pozri odsek 28). Za týchto okolností účtovná jednotka ukončí vykazovanie časti aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, ktorá sa týka poistných zmlúv pridaných do skupiny v uvedenom období, a pokračuje vo vykazovaní aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia v rozsahu, v akom aktívum súvisí s poistnými zmluvami, pri ktorých sa očakáva, že budú pridané do skupiny v budúcom období vykazovania.

B35D S cieľom uplatniť odsek 28E:

- a) účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výsledku hospodárenia a znižuje účtovnú hodnotu aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia tak, aby účtovná hodnota aktíva nepresahovala očakávané čisté príjmy peňažných prostriedkov pre príslušnú skupinu poistných zmlúv, určené uplatnením odseku 32 písm. a);
- b) ak účtovná jednotka alokuje peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia do skupín poistných zmlúv pri uplatnení odseku B35A písm. a) bodu ii), tak vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výsledku hospodárenia a znižuje účtovnú hodnotu príslušných aktív za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia v rozsahu, v akom:
  - i) účtovná jednotka očakáva, že uvedené peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia presiahnu čisté príjmy peňažných prostriedkov pre očakávané obnovenia, určené uplatnením odseku 32 písm. a); a
  - ii) presiahnutie stanovené podľa písmena b) bodu i) nebolo už vykázané ako strata zo zníženia hodnoty pri uplatnení písmena a).

#### OCEŇOVANIE (ODSEKY 29 AŽ 71)

##### **Odhadý budúcich peňažných tokov (odseky 33 až 35)**

B36 V tomto oddiele sa rieši:



- a) nezaujaté využívanie všetkých primeraných a preukázateľných informácií dostupných bez neprimeraných nákladov či úsilia (pozri odseky B37 až B41);
- b) trhové premenné a netrhové premenné (pozri odseky B42 až B53);
- c) využívanie súčasných odhadov (pozri odseky B54 až B60); a
- d) peňažné toky patriace do rozsahu zmluvy (pozri odseky B61 až B71).

*Nezaujaté využívanie všetkých primeraných a preukázateľných informácií dostupných bez neprimeraných nákladov či úsilia [odsek 33 písm. a)]*

- B37 Cieľom odhadovania budúcich peňažných tokov je určiť očakávanú hodnotu – alebo pravdepodobnosťou vážený priemer – úplného rozsahu možných výsledkov, pričom sa zvažujú všetky primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú dostupné k dátumu vykazovania bez neprimeraných nákladov či úsilia. Primerané a preukázateľné informácie dostupné k dátumu vykazovania bez neprimeraných nákladov či úsilia zahŕňajú informácie o minulých udalostiach a súčasných podmienkach, ako aj prognózy budúcich podmienok (pozri odsek B41). Informácie dostupné z vlastných informačných systémov účtovnej jednotky sa považujú za dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia.
- B38 Východiskom odhadu peňažných tokov je rozsah scenárov, ktorý odzrkadľuje úplný rozsah možných výsledkov. Každý scenár špecifikuje výšku a načasovanie peňažných tokov pre príslušný výsledok a odhadovanú pravdepodobnosť uvedeného výsledku. Peňažné toky z každého scenára sa diskontujú a vážia odhadovanou pravdepodobnosťou uvedeného výsledku, aby sa odvodila očakávaná súčasná hodnota. Cieľom následne nie je vypracovať pre budúce peňažné toky najpravdepodobnejší výsledok ani výsledok, ktorý je viac pravdepodobný než nepravdepodobný.
- B39 Pri zvažovaní úplného rozsahu možných výsledkov je cieľom nezaujatým spôsobom zahrnúť všetky primerané a preukázateľné informácie dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia, a nie identifikovať každý možný scenár. V praxi je vypracúvanie explicitných scenárov zbytočné, ak je výsledný odhad konzistentný s cieľom oceňovania, ktorým je pri určovaní priemeru zváženie všetkých primeraných a preukázateľných informácií dostupných bez neprimeraných nákladov či úsilia. Ak napríklad účtovná jednotka odhadne, že rozdelenie pravdepodobnosti výsledkov je vo všeobecnosti konzistentné s rozdelením pravdepodobnosti, ktoré možno úplne opísať pomocou malého počtu parametrov, postačovať bude odhad menšieho počtu parametrov. Podobne v niektorých prípadoch môže pomerne jednoduché modelovanie poskytnúť odpoveď s prijateľnou mierou presnosti, a to bez toho, aby boli potrebné početné podrobné simulácie. V niektorých prípadoch však môžu byť peňažné toky ovplyvňované zložitými podkladovými faktormi a môžu na zmeny hospodárskych podmienok reagovať nelineárnym spôsobom. Môže sa tak stať napríklad vtedy, ak peňažné toky odzrkadľujú rad vzájomne súvisiacich možností, ktoré sú implicitné alebo explicitné. V takýchto prípadoch je pravdepodobné, že na dosiahnutie cieľa oceňovania bude nutné sofistikovanejšie stochastické modelovanie.
- B40 Vypracované scenáre musia zahŕňať nezaujaté odhady pravdepodobnosti katastrofických strát z existujúcich zmlúv. Uvedené scenáre nezahŕňajú možné poistné nároky z možných budúcich zmlúv.
- B41 Účtovná jednotka odhaduje pravdepodobnosti a výšky budúcich platieb z existujúcich zmlúv na základe získaných informácií vrátane:
- a) informácií o poistných nárokoch, ktoré poistníci už nahlásili;
  - b) iných informácií o známych alebo odhadovaných charakteristických znakoch daných poistných zmlúv;
  - c) historických údajov o vlastných skúsenostiach účtovnej jednotky, doplnených (ak je to nutné) o historické údaje z iných zdrojov. Historické údaje sa upravujú tak, aby zohľadňovali súčasné podmienky, napríklad ak:
    - i) sa charakteristické znaky poistenej populácie líšia (alebo budú líšiť, napríklad z dôvodu nepriaznivého výberu) od charakteristických znakov danej populácie, ktoré sa použili ako základ pre historické údaje;

- ii) existujú náznaky, že historické trendy nebudú pokračovať, že sa objavia nové trendy alebo že hospodárske, demografické a iné zmeny môžu mať vplyv na peňažné toky vyplývajúce z existujúcich poistných zmlúv; alebo
- iii) došlo k zmenám v položkách, ako sú napríklad postupy upisovania a postupy správy poistných nárokov, ktoré môžu mať vplyv na relevantnosť historických údajov pre poistné zmluvy;
- d) súčasných cenových informácií, ak sú dostupné, o zaistných zmluvách a iných finančných nástrojoch (ak existujú), ktorými sa kryjú podobné riziká, ako napríklad dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm a deriváty na počasie, a nedávnych trhových cien prevodov poistných zmlúv. Tieto informácie sa upravujú tak, aby sa zohľadnili rozdiely medzi peňažnými tokmi vyplývajúcimi z uvedených zaistných zmlúv alebo z iných finančných nástrojov, a peňažnými tokmi, ktoré by vyplynuli počas toho, ako účtovná jednotka plní podkladové zmluvy s poistníkom.

#### *Trhové premenné a netrhové premenné*

B42 V štandarde IFRS 17 sa identifikujú dva druhy premenných:

- a) trhové premenné – premenné, ktoré možno pozorovať na trhoch alebo ich z trhov priamo odvodzovať (napríklad ceny verejne obchodovaných cenných papierov a úrokové sadzby); a
- b) netrhové premenné – všetky ostatné premenné (napríklad frekvencia a závažnosť poistných nárokov a úmrtnosť).

B43 Trhové premenné vo všeobecnosti spôsobujú finančné riziko (napríklad pozorovateľné úrokové sadzby) a netrhové premenné vo všeobecnosti spôsobujú nefinančné riziko (napríklad miera úmrtnosti). Nemusí to tak však byť vždy. Môžu napríklad existovať predpoklady, ktoré sa týkajú finančných rizík, pre ktoré premenné nemožno pozorovať na trhoch alebo ich z trhov priamo odvodzovať (napríklad úrokové sadzby, ktoré nemožno pozorovať na trhoch alebo ich z trhov priamo odvodzovať).

#### *Trhové premenné [odsek 33 písm. b)]*

B44 Odhady trhových premenných musia byť konzistentné s pozorovateľnými trhovými cenami k dátumu oceňovania. Účtovná jednotka maximalizuje využívanie zistiteľných vstupov a svojimi vlastnými odhadmi nenahrádza pozorovateľné trhové údaje s výnimkou prípadu opísaného v odseku 79 štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnej hodnoty*. Ak v súlade so štandardom IFRS 13 treba premenné odvodiť (napríklad preto, že neexistujú pozorovateľné trhové premenné), musia byť čo najkonzistentnejšie s pozorovateľnými trhovými premennými.

B45 V trhových cenách sa mieša celý rozsah názorov na možné budúce výsledky a tieto ceny zároveň odzrkadľujú rizikové preferencie účastníkov trhu. Preto teda nie sú jednoznačnou prognózou budúceho výsledku. Ak sa skutočný výsledok líši od predchádzajúcej trhovej ceny, neznamená to, že trhová cena bola „nesprávna“.

B46 Jedným z dôležitých spôsobov využívania trhových premenných je pojem replikačného aktíva alebo replikačného portfólia aktív. Replikačné aktívum je aktívum, ktorého peňažné toky *presne* a vo všetkých scenároch zodpovedajú zmluvným peňažným tokom skupiny poistných zmlúv, pokiaľ ide o ich výšku, načasovanie a neistotu. V niektorých prípadoch môže replikačné aktívum existovať pre niektoré z peňažných tokov, ktoré vyplývajú zo skupiny poistných zmlúv. Reálna hodnota uvedeného aktíva odzrkadľuje tak očakávanú súčasnú hodnotu peňažných tokov z tohto aktíva, ako aj riziko súvisiace s uvedenými peňažnými tokmi. Ak replikačné portfólio aktív existuje pre niektoré z peňažných tokov, ktoré vyplývajú zo skupiny poistných zmlúv, účtovná jednotka môže použiť reálnu hodnotu uvedených aktív na ocenenie príslušných peňažných tokov z plnenia zmluvy namiesto toho, aby explicitne odhadla peňažné toky a diskontnú sadzbu.

B47 V štandarde IFRS 17 sa od účtovnej jednotky nevyžaduje, aby používala techniku replikačného portfólia. Ak však replikačné aktívum alebo portfólio existuje pre niektoré z peňažných tokov, ktoré vyplývajú z poistných zmlúv, a účtovná jednotka sa rozhodne použiť inú techniku, účtovná jednotka sa musí presvedčiť, že technika replikačného portfólia by s najväčšou pravdepodobnosťou nevedla k zásadne odlišnému oceneniu uvedených peňažných tokov.

B48 Techniky iné než technika replikačného portfólia, ako napríklad techniky stochastického modelovania, môžu byť robustnejšie alebo jednoduchšie na realizáciu, ak existujú významné vzájomné závislosti medzi peňažnými tokmi, ktoré sa menia v závislosti od výnosnosti aktív a iných peňažných tokov. Na určenie techniky, ktorá najlepšie splňa cieľ konzistentnosti s pozorovateľnými trhovými premennými, je za špecifických okolností nutný úsudok. Platí najmä, že použitá technika musí viesť k tomu, že ocenenie akýchkoľvek opcií a záruk zahrnutých do poistných zmlúv musí byť konzistentné s pozorovateľnými trhovými cenami (ak existujú) pre takúto opciu a záruku.

#### Netrhové premenné

B49 Odhady netrhových premenných musia odzrkadľovať všetky primerané a preukázateľné dôkazy dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia, a to tak interných, ako aj externých.

B50 Netrhové externé údaje (napríklad celoštátne štatistiky úmrtnosti) môžu mať väčšiu alebo menšiu relevantnosť než interné údaje (napríklad interne vypracované štatistiky úmrtnosti) v závislosti od okolností. Napríklad účtovná jednotka, ktorá vystavuje zmluvy o životnom poistení, sa nesmie spoliehať výlučne na celoštátne štatistiky úmrtnosti, ale musí pri vypracúvaní nezaujatých odhadov pravdepodobností scenárov úmrtnosti pre svoje poistné zmluvy zväziť všetky ostatné primerané a preukázateľné interné a externé zdroje informácií dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia. Pri vypracúvaní týchto pravdepodobností účtovná jednotka prisudzuje väčšiu váhu presvedčivejším informáciám. Napríklad:

a) interné štatistiky úmrtnosti môžu byť presvedčivejšie než celoštátne údaje o úmrtnosti, ak sú celoštátne údaje odvodené z rozsiahlej populácie, ktorá nie je reprezentatívna pre poistenú populáciu. Môže to byť tak preto, lebo napríklad demografické vlastnosti poistenej populácie by sa mohli výrazne líšiť od vlastností celoštátnej populácie, čo znamená, že účtovná jednotka by musela prisúdiť väčšiu váhu interným údajom a menšiu váhu celoštátnym štatistikám;

b) ak sú na druhej strane interné štatistiky odvodené z malej populácie s charakteristickými vlastnosťami, ktoré sú podľa presvedčenia účtovnej jednotky podobné vlastnostiam celoštátnej populácie, a celoštátne štatistiky sú aktuálne, účtovná jednotka prisudzuje väčšiu váhu celoštátnym štatistikám.

B51 Odhadované pravdepodobnosti netrhových premenných nesmú byť v rozpore s pozorovateľnými trhovými premennými. Napríklad odhadované pravdepodobnosti budúcich scenárov miery inflácie musia byť čo najkonzistentnejšie s pravdepodobnosťami, ktoré vyplývajú z trhových úrokových sadzieb.

B52 V niektorých prípadoch účtovná jednotka môže skonštatovať, že trhové premenné sa menia nezávisle od netrhových premenných. Ak je to tak, účtovná jednotka zväzi scenáre, v ktorých sa zohľadňuje rozsah výsledkov pre netrhové premenné, pričom každý scenár používa tú istú pozorovanú hodnotu trhovej premennej.

B53 V iných prípadoch trhové premenné a netrhové premenné môžu korelovať. Napríklad môžu existovať dôkazy, že miery odstúpenia od zmluvy (netrhová premenná) korelujú s úrokovými mierami (trhová premenná). Podobne môžu existovať dôkazy, že úrovne poistných nárokov pri poistení nehnuteľnosti alebo automobilu korelujú s hospodárskymi cyklami, a teda s úrokovými mierami a výškou nákladov. Účtovná jednotka zabezpečí, aby pravdepodobnosti scenárov a rizikové úpravy o nefinančné riziká, ktoré sa týkajú trhových premenných, boli konzistentné s pozorovanými trhovými cenami, ktoré závisia od uvedených trhových premenných.

#### Používanie súčasných odhadov [odsek 33 písm. c)]

B54 Pri odhadovaní každého scenára peňažných tokov a jeho pravdepodobnosti účtovná jednotka používa všetky primerané a preukázateľné informácie dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia. Účtovná jednotka preskúma odhady, ku ktorým dospela koncom predchádzajúceho obdobia vykazovania, a aktualizuje ich. Pri tejto aktualizácii účtovná jednotka zvažuje, či:

a) aktualizované odhady verne reprezentujú podmienky ku koncu obdobia vykazovania;

b) zmeny v odhadoch verne reprezentujú zmeny podmienok počas obdobia. Predpokladajme napríklad, že odhady boli začiatkom daného obdobia na jednom konci primeraného rozsahu. Ak sa podmienky nezmenili, presun odhadov na druhý koniec daného rozsahu ku koncu obdobia by verne nereprezentoval to, čo sa počas obdobia stalo. Ak sú najaktuálnejšie odhady účtovnej jednotky odlišné od jej predchádzajúcich

odhadov, ale k zmene podmienok nedošlo, účtovná jednotka posudzuje, či sú nové pravdepodobnosti priradené každému scenáru opodstatnené. Pri aktualizácii svojich odhadov uvedených pravdepodobností účtovná jednotka zvažuje tak dôkazy, ktoré podporovali jej predchádzajúce odhady, ako aj všetky novo dostupné dôkazy, pričom väčšiu váhu prisúdi presvedčivejším dôkazom.

- B55 Pravdepodobnosť priradená každému scenáru odzrkadľuje podmienky ku koncu obdobia vykazovania. Následne pri uplatňovaní štandardu IAS 10 *Udalosti po období vykazovania* udalosť, ku ktorej dôjde po konci obdobia vykazovania a ktorou sa vyrieši neistota, ktorá existovala na konci obdobia vykazovania, neposkytuje dôkazy o podmienkach, ktoré existovali k uvedenému dátumu. Ku koncu obdobia vykazovania môže napríklad existovať 20-percentná pravdepodobnosť, že počas zostávajúcich šiestich mesiacov trvania poistnej zmluvy nastane veľká búrka. Po konci obdobia vykazovania, ale pred tým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie, nastane veľká búrka. Peňažné toky z plnenia danej zmluvy nesmú zohľadňovať túto búrku, o ktorej sa pri spätnom pohľade vie, že nastala. Namiesto toho peňažné toky zahrnuté do oceňovania zahŕňajú danú 20-percentnú pravdepodobnosť, ktorá bola zjavná na konci obdobia vykazovania (pričom pri zverejňovaní sa uplatňuje štandard IAS 10, že po konci obdobia vykazovania došlo k udalosti, ktorá si nevyžaduje úpravu).
- B56 Súčasnú odhadovú očakávaných peňažných tokov nemusí byť nevyhnutne identické s najaktuálnejšími reálnymi skúsenosťami. Predpokladajme napríklad, že skúsenosť v oblasti úmrtnosti v období vykazovania bola o 20 % horšia než predchádzajúca skúsenosť v oblasti úmrtnosti a predchádzajúce očakávania týkajúce sa skúsenosti v oblasti úmrtnosti. Náhlu zmenu skúseností mohlo spôsobiť niekoľko faktorov vrátane:
- trvalejších zmien úmrtnosti;
  - zmien charakteristických znakov poistenej populácie (napríklad zmeny v upisovaní alebo distribúcii alebo selektívne odstúpenia od zmluvy poistníkov pri neobvykle dobrom zdraví);
  - náhodných výkyvov; alebo
  - identifikovateľných neopakujúcich sa príčin.
- B57 Účtovná jednotka prešetrí dôvody zmeny skúsenosti a vypracuje nové odhady peňažných tokov a pravdepodobnosti s ohľadom na najaktuálnejšiu skúsenosť, predchádzajúcu skúsenosť a iné informácie. Výsledkom v prípade príkladu uvedeného v odseku B56 by obvykle bolo, že očakávaná súčasná hodnota dávok pri úmrtí sa zmení, no nie až o 20 %. Ak sú v príklade uvedenom v odseku B56 miery úmrtnosti naďalej výrazne vyššie než v predchádzajúcich odhadoch, a to z dôvodov, ktoré podľa očakávaní budú pretrvávajúce, odhadovaná pravdepodobnosť priradená scenárom vysokej úmrtnosti sa zvýši.
- B58 Odhady netrhových premenných musia zahŕňať informácie o súčasnej úrovni poistených udalostí a informácie o trendoch. Napríklad sa stane, že miery úmrtnosti v mnohých krajinách dlhodobo neustále klesajú. Určenie peňažných tokov z plnenia zmluvy odzrkadľuje pravdepodobnosti, ktoré by boli priradené každému scenáru možného trendu, pričom sa zohľadňujú všetky primerané a preukázateľné informácie dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia.
- B59 Podobne platí, že ak sú peňažné toky priradené do skupiny poistných zmlúv citlivé na infláciu, určenie peňažných tokov z plnenia zmluvy odzrkadľuje súčasné odhady možných budúcich mier inflácie. Keďže miery inflácie s veľkou pravdepodobnosťou budú korelovať s úrokovými sadzbami, oceňovanie peňažných tokov z plnenia zmluvy musí odzrkadľovať pravdepodobnosti každého inflačného scenára takým spôsobom, ktorý je konzistentný s pravdepodobnosťami, ktoré vyplývajú z trhových úrokových sadzieb použitých pri odhadovaní diskontnej sadzby (pozri odsek B51).
- B60 Pri odhadovaní peňažných tokov účtovná jednotka zohľadňuje súčasné očakávania budúcich udalostí, ktoré môžu mať vplyv na uvedené peňažné toky. Účtovná jednotka vypracuje scenáre peňažných tokov, ktoré odzrkadľujú uvedené budúce udalosti, ako aj nezaujaté odhady pravdepodobnosti každého scenára. Účtovná jednotka však nezohľadňuje súčasné očakávania budúcich zmien právnych predpisov, ktorými by sa zmenila alebo splnila súčasná povinnosť alebo vytvorili nové povinnosti v rámci existujúcej poistnej zmluvy, a to dovtedy, kým táto zmena právnych predpisov nie je v podstate uzákonená.

*Peňažné toky patriace do rozsahu zmluvy (odsek 34)*

- B61 Odhady peňažných tokov v danom scenári zahŕňajú všetky peňažné toky v rozsahu existujúcej zmluvy a žiadne iné peňažné toky. Pri určovaní rozsahu existujúcej zmluvy účtovná jednotka uplatňuje odsek 2.
- B62 Mnohé poisťné zmluvy majú prvky, ktorú poisťníkom umožňujú podniknúť také opatrenia, ktorými sa zmení výška, načasovanie, povaha alebo neistota súvisiace so sumami, ktoré dostanú. Takéto prvky zahŕňajú opcie na obnovenie, odkupné opcie, výmenné opcie a opcie na zastavenie platieb poisťného, pričom poisťník stále dostáva plnenie vyplývajúce zo zmlúv. Oceňovanie skupiny poisťných zmlúv musí odzrkadľovať – na základe očakávanej hodnoty – súčasné odhady účtovnej jednotky týkajúce sa toho, ako si poisťníci v skupine uplatnia dostupné opcie, a riziková úprava o nefinančné riziká musí odzrkadľovať súčasné odhady účtovnej jednotky týkajúce sa toho, ako sa skutočné správanie poisťníkov môže líšiť od ich očakávaného správania. Táto požiadavka na určenie očakávanej hodnoty sa uplatňuje bez ohľadu na počet zmlúv v skupine; uplatňuje sa napríklad aj vtedy, ak skupina pozostáva iba z jedinej zmluvy. Pri oceňovaní skupiny poisťných zmlúv sa teda nepredpokladá 100-percentná pravdepodobnosť, že poisťníci:
- a) odkúpia svoje zmluvy, ak existuje určitá pravdepodobnosť, že niektorí z poisťníkov tak neurobia; alebo
  - b) ponechajú si zmluvy v platnosti, ak existuje určitá pravdepodobnosť, že niektorí z poisťníkov tak neurobia.
- B63 Ak sa od subjektu vystavujúceho poisťnú zmluvu na základe zmluvy vyžaduje, aby zmluvu obnovil alebo inak zachoval jej platnosť, subjekt uplatňuje odsek 34 na posúdenie toho, či je poisťné a súvisiace peňažné toky, ktoré vyplývajú z obnovenej zmluvy, v rozsahu pôvodnej zmluvy.
- B64 Odsek 34 odkazuje na praktickú schopnosť účtovnej jednotky stanoviť cenu k budúcemu dátumu (dátum obnovenia), ktorá plne odzrkadľuje riziká v zmluve od uvedeného dátumu. Účtovná jednotka má uvedenú praktickú schopnosť vtedy, ak neexistujú obmedzenia, ktoré účtovnej jednotke bránia stanoviť rovnakú cenu, ktorú by stanovila pre novú zmluvu s rovnakými charakteristickými vlastnosťami, ako pre existujúcu zmluvu vystavenú k uvedenému dátumu, alebo ak dokáže zmeniť plnenie tak, aby bolo konzistentné s cenou, ktorú si bude účtovať. Podobne platí, že účtovná jednotka má uvedenú praktickú schopnosť stanoviť cenu, ak dokáže preценiť existujúcu zmluvu tak, aby cena odzrkadľovala celkové zmeny rizík v portfóliu poisťných zmlúv aj vtedy, ak cena stanovená pre každého jednotlivého poisťníka neodzrkadľuje zmenu rizika pre uvedeného špecifického poisťníka. Pri posudzovaní toho, či účtovná jednotka má praktickú schopnosť stanoviť cenu, ktorá plne odzrkadľuje riziká v zmluve alebo portfóliu, zvažuje všetky riziká, ktoré by zvažila pri upisovaní rovnocenných zmlúv k dátumu obnovenia pre zostávajúcu službu. Pri určovaní odhadov budúcich peňažných tokov ku koncu obdobia vykazovania účtovná jednotka prehodnocuje rozsah poisťnej zmluvy tak, aby zahŕňala účinok zmien okolností na podstatné práva a povinnosti účtovnej jednotky.
- B65 Peňažné toky patriace do rozsahu poisťnej zmluvy sú peňažné toky, ktoré sa týkajú priamo plnenia zmluvy, vrátane peňažných tokov, v súvislosti s ktorých výškou alebo načasovaním má účtovná jednotka diskrečnú právomoc. Peňažné toky patriace do rozsahu zmluvy zahŕňajú:
- a) poisťné (vrátane úprav poisťného a splátkového poisťného) od poisťníka a akékoľvek dodatočné peňažné toky, ktoré sú výsledkom uvedeného poisťného;
  - b) platby v prospech (alebo v mene) poisťníka vrátane poisťných nárokov, ktoré už boli nahlásené, ale ešte neboli uhradené (t. j. nahlásené poisťné nároky), vzniknuté nároky za udalosti, ku ktorým došlo, ale pre ktoré poisťné nároky neboli nahlásené, a všetky budúce poisťné nároky, v súvislosti s ktorými má účtovná jednotka podstatnú povinnosť (pozri odsek 34);
  - c) platby v prospech (alebo v mene) poisťníka, ktoré sa menia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek;
  - d) platby v prospech (alebo v mene) poisťníka vyplývajúce z derivátov, napríklad opcií a záruk vložených v zmluve, pokiaľ uvedené opcie a záruky nie sú oddelené od poisťnej zmluvy [pozri odsek 11 písm. a)];
  - e) alokovanie peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia priraditeľných do portfólia, do ktorého patrí daná zmluva;



- f) náklady na likvidáciu poistných nárokov (t. j. náklady, ktoré účtovnej jednotke vzniknú pri prešetrovaní, spracúvaní a riešení poistných nárokov v rámci existujúcich poistných zmlúv, vrátane právnych poplatkov a poplatkov likvidátorov poistných udalostí a interných nákladov na prešetrovanie poistných nárokov a spracovanie úhrad poistných nárokov);
  - g) náklady, ktoré účtovnej jednotke vzniknú pri poskytovaní zmluvného plnenia, ktoré sa vyrovnáva nepeňažným spôsobom;
  - h) náklady na správu a údržbu poistenia, ako napríklad náklady na zmeny účtovania poistného a politiku likvidácie poistných udalostí (napríklad prepočty a opakované vykazovanie položiek). Takéto náklady zahŕňajú aj opakujúce sa provízie, ktoré sa majú podľa očakávaní vyplatiť sprostredkovateľom, ak konkrétny poistník pokračuje v platení poistného patriaceho do rozsahu poistnej zmluvy;
  - i) dane z jednotlivých transakcií (ako napríklad dane z poistného, dane z pridanej hodnoty a dane z tovaru a služieb) a poplatky (ako napríklad poplatky za protipožiarne služby a posúdenia záručného fondu), ktoré vyplývajú priamo z existujúcich poistných zmlúv alebo ktoré k nim možno priradiť na primeranom a konzistentnom základe;
  - j) platby poisťovateľa v jeho fiduciárnej funkcii s cieľom splniť daňové povinnosti, ktoré vznikli poisťníkovi, a súvisiace príjmy;
  - k) potenciálne príjmy peňažných prostriedkov z nahraditeľných súm (ako napríklad regresy) z budúcich poistných nárokov krytých v rámci existujúcich poistných zmlúv, pokiaľ nespĺňajú podmienky na vykazovanie ako oddelené aktíva, potenciálne príjmy peňažných prostriedkov z nahraditeľných súm z minulých poistných nárokov;
  - ka) náklady, ktoré účtovnej jednotke vzniknú:
    - i) vykonávaním investičnej činnosti v rozsahu, v akom účtovná jednotka vykonáva uvedenú činnosť s cieľom zvýšiť prínosy z poistného krytia pre poisťníkov. Investičné činnosti zvyšujú prínosy z poistného krytia, ak účtovná jednotka vykonáva uvedené činnosti s očakávaním generovania investičného výnosu, z ktorého budú mať poisťenci prínos, ak dôjde k poistenej udalosti;
    - ii) poskytovaním služby výnosnosti investícií pre poisťníkov poistných zmlúv bez prvkov priamej účasti (pozri odsek B119B);
    - iii) poskytovaním služby súvisiacej s investíciami pre poisťníkov poistných zmlúv s prvkami priamej účasti;
  - l) alokovanie fixných a premenlivých režijných nákladov (ako napríklad náklady na účtovníctvo, ľudské zdroje, informačné technológie a podporu, odpisovanie budov, nájomné a údržbu a úžitkové služby) priamo priraditeľné plneniu poistných zmlúv. Takéto režijné náklady sa alokujú do skupín zmlúv pomocou metód, ktoré sú systematické a racionálne, a konzistentne sa používajú na všetky náklady, ktoré majú podobné charakteristické vlastnosti;
  - m) akékoľvek iné náklady, ktoré sú fakturovateľné príslušnému poisťníkovi podľa podmienok zmluvy.
- B66 Do odhadu peňažných tokov, ktoré vyplývajú v priebehu toho, ako účtovná jednotka plní existujúcu poistnú zmluvu, sa nezahŕňajú tieto peňažné toky:
- a) výnosnosť investícií. Investície sa vykazujú, oceňujú a prezentujú oddelene;
  - b) peňažné toky (platby alebo príjmy), ktoré vyplývajú zo zaistných zmlúv v držbe. Zaistné zmluvy v držbe sa vykazujú, oceňujú a prezentujú oddelene;
  - c) peňažné toky, ktoré môžu vyplývať z budúcich poistných zmlúv, t. j. peňažné toky mimo rozsahu existujúcich zmlúv (pozri odseky 34 až 35);



- d) peňažné toky týkajúce sa nákladov, ktoré nemožno priamo priradiť do portfólia poistných zmlúv, ktoré obsahujú danú zmluvu, ako napríklad určité náklady na vývoj produktov a odbornú prípravu. Takéto náklady sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku;
- e) peňažné toky, ktoré vyplývajú z nadmernej spotreby mzdových nákladov alebo iných zdrojov, ktoré sa využívajú na plnenie zmluvy. Takéto náklady sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku;
- f) platby a príjmy dane z príjmu, ktoré poisťovateľ neplatí alebo neprijíma vo svojej fiduciárnej funkcii alebo ktoré nie sú fakturovateľné príslušnému poisťníkovi podľa podmienok zmluvy;
- g) peňažné toky medzi rozličnými zložkami vykazujúcej účtovnej jednotky, ako napríklad finančné prostriedky poisťníka a finančné prostriedky akcionárov, ak sa uvedenými peňažnými tokmi nemení suma, ktorá sa zaplatí poisťníkom;
- h) peňažné toky vyplývajúce zo zložiek oddelených od poistnej zmluvy a účtovaných pomocou iných príslušných štandardov (pozri odseky 10 až 13).

B66A Pred vykázaním skupiny poistných zmlúv sa môže od účtovnej jednotky požadovať, aby vykázala aktívum alebo záväzok za peňažné toky súvisiace so skupinou poistných zmlúv iné než peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia buď z dôvodu výskytu peňažných tokov alebo z dôvodu požiadaviek iného štandardu IFRS. Peňažné toky súvisia so skupinou poistných zmlúv, ak by tieto peňažné toky boli zahrnuté do peňažných tokov z plnenia zmluvy k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny a boli by zaplatené alebo prijaté po tomto dátume. Pri uplatňovaní odseku 38 písm. c) bodu ii) účtovná jednotka ukončí vykazovanie takéhoto aktíva alebo záväzku v rozsahu, v akom by aktívum alebo záväzok nebolo vykazované oddelene od skupiny poistných zmlúv, ak by k peňažnému toku alebo uplatňovaniu štandardu IFRS došlo k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny poistných zmlúv.

Zmluvy s peňažnými tokmi, ktoré sa navzájom ovplyvňujú s peňažnými tokmi v prospech poisťníkov v rámci iných zmlúv

B67 Niektoré poistné zmluvy majú vplyv na peňažné toky v prospech poisťníkov v rámci iných zmlúv, keďže sa v nich vyžaduje, aby:

- a) sa poisťník rozdelil s poisťníkmi v rámci iných zmlúv o výnosy z rovnakého určeného súboru podkladových položiek; a
- b) buď:
  - i) poisťník znášal zníženie svojho podielu na výnosoch z podkladových položiek z dôvodu platieb poisťníkom v rámci iných zmlúv, o ktoré sa delí uvedený súbor, vrátane platieb vyplývajúcich zo záruk poskytnutých poisťníkom v rámci uvedených iných zmlúv; alebo
  - ii) poisťníci v rámci iných zmlúv znášali zníženie svojho podielu na výnosoch z podkladových položiek z dôvodu platieb poisťníkovi vrátane platieb vyplývajúcich zo záruk poskytnutých poisťníkovi.

B68 Takéto zmluvy niekedy budú mať vplyv na peňažné toky v prospech poisťníkov v rámci zmlúv v iných skupinách. Peňažné toky z plnenia zmluvy v rámci každej skupiny odrzkadľujú rozsah, v akom zmluvy v skupine spôsobujú, že účtovná jednotka bude ovplyvnená očakávanými peňažnými tokmi, či už pre poisťníkov v uvedenej skupine alebo poisťníkov v inej skupine. Peňažné toky z plnenia zmluvy pre skupinu teda:

- a) zahŕňajú platby vyplývajúce z podmienok existujúcich zmlúv v prospech poisťníkov so zmluvami v iných skupinách, a to bez ohľadu na to, či sa uvedené platby podľa očakávaní uskutočnia v prospech súčasných alebo budúcich poisťníkov; a
- b) nezahŕňajú platby v prospech poisťníkov v skupine, ktoré pri uplatnení písmena a) boli zahrnuté do peňažných tokov z plnenia zmluvy inej skupiny.

- B69 Napríklad v rozsahu, v akom sa o platby poisťníkom v jednej skupine znižuje podiel na výnosoch z podkladových položiek z 350 MJ na 250 MJ z dôvodu platieb zaručenej sumy poisťníkom v inej skupine, by peňažné toky z plnenia zmluvy prvej skupiny zahŕňali platby 100 MJ (t. j. predstavovali by 350 MJ) a peňažné toky z plnenia zmluvy druhej skupiny by nezahŕňali zaručenú sumu vo výške 100 MJ.
- B70 Na určenie peňažných tokov z plnenia zmluvy skupín zmlúv, ktoré sa navzájom ovplyvňujú s peňažnými tokmi v prospech poisťníkov v rámci zmlúv v iných skupinách, možno použiť rozličné praktické prístupy. V niektorých prípadoch účtovná jednotka možno dokáže identifikovať zmenu podkladových položiek a z nej vyplývajúcu zmenu peňažných tokov len na vyššej úrovni agregácie, než sú skupiny. V takýchto prípadoch účtovná jednotka alokuje účinok zmeny podkladových položiek do každej skupiny na systematickom a racionálnom základe.
- B71 Po tom, ako sa zmluvám v skupine poskytli všetky služby poisťnej zmluvy, peňažné toky z plnenia zmluvy môžu stále zahŕňať platby, ktorých uskutočnenie v prospech súčasných poisťníkov v iných skupinách alebo budúcich poisťníkov sa očakáva. Účtovná jednotka nemusí naďalej alokovať takéto peňažné toky z plnenia zmluvy do špecifických skupín, ale namiesto toho môže vykázať a oceniť záväzok za takéto peňažné toky z plnenia zmluvy za všetky skupiny.

### Diskontné sadzby (odsek 36)

- B72 Účtovná jednotka pri uplatňovaní štandardu IFRS 17 používa tieto diskontné sadzby:
- a) na oceňovanie peňažných tokov z plnenia zmluvy – súčasné diskontné sadzby pri uplatnení odseku 36;
  - b) na určenie úroku, ktorý sa bude akumulovať zo zmluvnej servisnej marže pri uplatnení odseku 44 písm. b) pri poisťných zmluvách bez prvkov priamej účasti – diskontné sadzby určené k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny zmlúv, pričom na nominálne peňažné toky, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti akýchkoľvek podkladových položiek, sa uplatňuje odsek 36;
  - c) na oceňovanie zmien zmluvnej servisnej marže pri uplatňovaní odseku B96 písm. a) až odseku B96 písm. b) a odseku B96 písm. d) pri poisťných zmluvách bez prvkov priamej účasti – diskontné sadzby pri uplatnení odseku 36 určené pri prvotnom zaúčtovaní;
  - d) pre skupiny zmlúv, pri ktorých sa uplatňuje metóda alokácie poisťného a ktoré majú významnú zložku financovania, na úpravu účtovnej hodnoty záväzku zo zostávajúceho poisťného krytia pri uplatnení odseku 56 – diskontné sadzby pri uplatnení odseku 36 určené pri prvotnom zaúčtovaní;
  - e) ak sa účtovná jednotka rozhodne, že rozčlení finančné výnosy alebo náklady z poistenia medzi výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku (pozri odsek 88), aby určila výšku finančných výnosov alebo nákladov z poistenia zahrnutú do výsledku hospodárenia:
    - i) pre skupiny poisťných zmlúv, pri ktorých zmeny predpokladov týkajúcich sa finančného rizika nemajú podstatný účinok na sumy platené v prospech poisťníkov pri uplatnení odseku B131 – diskontné sadzby určené k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny zmlúv, pričom na nominálne peňažné toky, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti akýchkoľvek podkladových položiek, sa uplatňuje odsek 36;
    - ii) pre skupiny poisťných zmlúv, pri ktorých zmeny predpokladov týkajúcich sa finančného rizika majú podstatný účinok na sumy platené v prospech poisťníkov pri uplatnení odseku B132 písm. a) bodu i) – diskontné sadzby, ktorými sa alokujú zostávajúce revidované očakávané výnosy alebo náklady financovania na zostávajúce trvanie skupiny zmlúv pri konštantnej sadzbe; a
    - iii) pre skupiny zmlúv, pri ktorých sa uplatňuje metóda alokácie poisťného pri uplatnení odseku 59 písm. b) a odseku B133 – diskontné sadzby určené k dátumu vzniku poisťného nároku, pričom na nominálne peňažné toky, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti akýchkoľvek podkladových položiek, sa uplatňuje odsek 36.

- B73 S cieľom určiť diskontné sadzby k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny zmlúv opísanej v odseku B72 písm. b) až odseku B72 písm. e) účtovná jednotka môže využiť vážený priemer diskontných sadzieb počas obdobia, počas ktorého sú zmluvy v skupine vystavené, ktoré pri uplatnení odseku 22 nesmie presiahnuť jeden rok.
- B74 Odhady diskontných sadzieb musia byť konzistentné s inými odhadmi použitými na ocenenie poisťných zmlúv, aby sa predišlo dvojitému započítaniu alebo vynechaniu; napríklad:
- a) peňažné toky, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti akýchkoľvek podkladových položiek, sa diskontujú sadzbami, ktoré neodzrkadľujú žiadnu takúto variabilitu;
  - b) peňažné toky, ktoré sa menia v závislosti od výnosnosti akýchkoľvek finančných podkladových položiek, musia byť:
    - i) diskontované pomocou sadzieb, ktoré odzrkadľujú túto variabilitu; alebo
    - ii) upravené o účinok uvedenej variability a diskontované sadzbou, ktorá odzrkadľuje uskutočnenú úpravu;
  - c) nominálne peňažné toky (t. j. peňažné toky, ktoré zahŕňajú účinok inflácie) sa diskontujú sadzbami, ktoré zahŕňajú účinok inflácie; a
  - d) reálne peňažné toky (t. j. peňažné toky, ktoré nezahŕňajú účinok inflácie) sa diskontujú sadzbami, ktoré nezahŕňajú účinok inflácie.
- B75 V odseku B74 písm. b) sa vyžaduje, aby peňažné toky, ktoré sa menia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, boli diskontované pomocou sadzieb, ktoré odzrkadľujú uvedenú variabilitu, alebo aby boli upravené o účinok uvedenej variability a diskontované sadzbou, ktorá odzrkadľuje uskutočnenú úpravu. Variabilita je významný faktor bez ohľadu na to, či k nej dochádza následkom zmluvných podmienok alebo následkom toho, že si účtovná jednotka uplatní voľné uváženie, a bez ohľadu na to, či účtovná jednotka má v držbe podkladové položky.
- B76 Peňažné toky, ktoré sa menia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek s premenlivými výnosmi, ktoré sú však predmetom záruky minimálnej výnosnosti, sa nemenia výlučne v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, dokonca aj vtedy, keď je zaručená suma nižšia než očakávaná výnosnosť podkladových položiek. Účtovná jednotka teda upravuje sadzbu, ktorá odzrkadľuje variabilitu výnosnosti podkladových položiek, o účinok záruky, dokonca aj vtedy, keď je zaručená suma nižšia než očakávaná výnosnosť podkladových položiek.
- B77 V štandarde IFRS 17 sa od účtovnej jednotky nevyžaduje, aby odhadované peňažné toky delila na toky, ktoré sa menia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, a na toky, ktoré sa tak nemenia. Ak účtovná jednotka takto odhadované peňažné toky nerozdeľuje, účtovná jednotka uplatňuje diskontné sadzby vhodné pre odhadované peňažné toky ako celok; napríklad pomocou techník stochastického modelovania alebo techník rizikovo neutrálneho oceňovania.
- B78 Diskontné sadzby musia zahŕňať len relevantné faktory, t. j. faktory, ktoré vyplývajú z časovej hodnoty peňazí, charakteristických vlastností peňažných tokov a likviditných vlastností poisťných zmlúv. Takéto diskontné sadzby nemusia byť priamo pozorovateľné na trhu. Takže keď pozorovateľné trhové sadzby pre určitý nástroj s rovnakými charakteristickými vlastnosťami nie sú k dispozícii, alebo keď pozorovateľné trhové sadzby pre podobné nástroje sú k dispozícii, no oddelene sa nimi neidentifikujú faktory, ktoré odlišujú daný nástroj od poisťných zmlúv, účtovná jednotka primerane sadzby odhaduje. V štandarde IFRS 17 sa nevyžaduje osobitná technika odhadovania na určenie diskontných sadzieb. Pri uplatňovaní techniky odhadovania účtovná jednotka:
- a) maximalizuje používanie zistiteľných vstupov (pozri odsek B44) a zohľadní všetky primerané a preukázateľné informácie o netrhových premenných dostupné bez neprímeraných nákladov či úsilia, a to tak externé, ako aj interné (pozri odsek B49). Použité diskontné sadzby najmä nesmú byť v rozpore s akýmikoľvek dostupnými a relevantnými trhovými údajmi, pričom akékoľvek použité netrhové premenné nesmú byť v rozpore s pozorovateľnými trhovými premennými;
  - b) zohľadňuje súčasné trhové podmienky z pohľadu účastníka trhu;

- c) uplatňuje úsudok na posúdenie stupňa podobnosti medzi prvkami poistných zmlúv, ktoré sa oceňujú, a prvkami nástroja, pre ktorý sú dostupné pozorovateľné trhové ceny, a upraví uvedené ceny tak, aby sa v nich zohľadňovali rozdiely medzi nimi.
- B79 Pri peňažných tokoch z poistných zmlúv, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, diskontná sadzba odzrkadľuje výnosovú krivku v príslušnej mene pre nástroje, ktorými sa držiteľ nevystavuje žiadnemu alebo len zanedbateľnému úverovému riziku, upravenú tak, aby odzrkadľovala likviditné vlastnosti skupiny poistných zmlúv. Uvedená úprava musí odzrkadľovať rozdiel medzi likviditnými vlastnosťami skupiny poistných zmlúv a likviditnými vlastnosťami aktív použitých na určenie výnosovej krivky. Výnosové krivky odzrkadľujú aktíva, s ktorými sa obchoduje na aktívnych trhoch a ktoré ich držiteľ obvykle dokáže ľahko a kedykoľvek predať bez toho, aby mu vznikli významné náklady. Na rozdiel od toho v rámci niektorých poistných zmlúv účtovnú jednotku nemožno prinútiť, aby uskutočnila platby prv, než dôjde k poisteným udalostiam, alebo prv, než nastanú dátumy uvedené v daných zmluvách.
- B80 Takže pri peňažných tokoch z poistných zmlúv, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, účtovná jednotka môže určiť diskontné sadzby tak, že upraví likvidnú bezrizikovú výnosovú krivku tak, aby odzrkadľovala rozdiely medzi likviditnými vlastnosťami finančných nástrojov, ktoré sú podkladovými aktívami pre sadzby pozorované na trhu, a likviditnými vlastnosťami poistných zmlúv (prístup zdola nahor).
- B81 Alternatívne môže účtovná jednotka určiť príslušné diskontné sadzby pre poistné zmluvy na základe výnosovej krivky, ktorá odzrkadľuje súčasné trhové miery výnosnosti implicitne dané v ocenení referenčného portfólia aktív reálnou hodnotou (prístup zhora nadol). Účtovná jednotka upravuje uvedenú výnosovú krivku tak, aby sa eliminovali akékoľvek faktory, ktoré nie sú relevantné pre dané poistné zmluvy, no nemusí upravovať výnosovú krivku o rozdiely v likviditných vlastnostiach poistných zmlúv a referenčného portfólia.
- B82 Pri odhadovaní výnosovej krivky opísanej v odseku B81:
- a) ak existujú pozorovateľné trhové ceny na aktívnych trhoch s aktívami v referenčnom portfóliu, účtovná jednotka použije uvedené ceny (v súlade s odsekom 69 štandardu IFRS 13);
- b) ak trh nie je aktívny, účtovná jednotka upravuje pozorovateľné trhové ceny podobných aktív tak, aby boli porovnateľné s trhovými cenami oceňovaných aktív (v súlade s odsekom 83 štandardu IFRS 13);
- c) ak neexistuje trh s aktívami v referenčnom portfóliu, účtovná jednotka uplatňuje techniku odhadovania. Pri takýchto aktívach (v súlade s odsekom 89 štandardu IFRS 13) účtovná jednotka:
- i) vypracuje nezistiteľné vstupy pomocou najlepších informácií dostupných za daných okolností. Medzi takéto vstupy môžu patriť vlastné údaje účtovnej jednotky, pričom v kontexte štandardu IFRS 17 môže účtovná jednotka namiesto krátkodobých výkyvov prisúdiť väčšiu váhu dlhodobým odhadom; a
- ii) upravuje uvedené údaje tak, aby odzrkadľovali všetky informácie o predpokladoch účastníkov trhu, ktoré sú primerane dostupné.
- B83 Pri upravovaní výnosovej krivky účtovná jednotka upravuje trhové miery pozorované pri posledných transakciách s nástrojmi s podobnými charakteristickými vlastnosťami o pohyby trhových faktorov od dátumu transakcie a upravuje pozorované trhové miery tak, aby zohľadňovali stupeň rozdielnosti medzi oceňovaným nástrojom a nástrojom, ktorého transakčné ceny sú pozorovateľné. Pri peňažných tokoch z poistných zmlúv, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti aktív v referenčnom portfóliu, takéto úpravy zahŕňajú:
- a) úpravy o rozdiely medzi výškou, načasovaním a neistotou peňažných tokov aktív v portfóliu a výškou, načasovaním a neistotou peňažných tokov poistných zmlúv; a
- b) vyňatie rizikových prirážok za úverové riziko, ktoré sú relevantné len pre aktíva zahrnuté v referenčnom portfóliu.

- B84 Pri peňažných tokoch z poistných zmlúv, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti aktív v referenčnom portfóliu, by v zásade mala existovať jediná nelikvidná bezriziková výnosová krivka, ktorou sa eliminuje všetka neistota týkajúca sa výšky a načasovania peňažných tokov. V praxi však prístupy zhora nadol a zdola nahor môžu viesť k rozličným výnosovým krivkám, a to aj pri tej istej mene. Deje sa tak z dôvodu prirodzených obmedzení existujúcich pri odhadovaní úprav pri každom z prístupov a z dôvodu možnej absencie úpravy pri rozličných likviditných vlastnostiach v prístupe zhora nadol. Účtovná jednotka nemusí zosúhlasovať diskontnú sadzbu určenú na základe jej zvoleného prístupu s diskontnou sadzbou, ktorá by sa bola určila na základe druhého prístupu.
- B85 V štandarde IFRS 17 sa nekonkretizujú obmedzenia týkajúce sa referenčného portfólia aktív použitého pri uplatňovaní odseku B81. Ak má referenčné portfólio aktív podobné charakteristické vlastnosti, na elimináciu faktorov, ktoré nie sú relevantné pre poistné zmluvy, by však bolo potrebných menej úprav. Ak sa napríklad peňažné toky z poistných zmlúv nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, bolo by potrebných menej úprav, ak účtovná jednotka ako východisko použila dlhové nástroje, a nie nástroje vlastného imania. Pri dlhových nástrojoch by cieľom bolo eliminovať z celkovej výnosnosti dlhopisov účinnok úverového rizika a iné faktory, ktoré nie sú relevantné pre poistné zmluvy. Jedným zo spôsobov, ako odhadnúť účinok úverového rizika, je použiť ako referenčný bod trhovú cenu úverového derivátu.

### **Riziková úprava o nefinančné riziká (odsek 37)**

- B86 Riziková úprava o nefinančné riziká sa týka rizika, ktoré vyplýva z poistných zmlúv a ktoré je iné než finančné riziko. Finančné riziko je zahrnuté v odhadoch budúcich peňažných tokov alebo diskontnej sadzby použitej na úpravu peňažných tokov. Rizikami krytými rizikovou úpravou o nefinančné riziká sú poistné riziko a iné nefinančné riziká, ako napríklad riziko odstúpenia od zmluvy a riziko nákladov (pozri odsek B14).

- B87 Rizikovou úpravou o nefinančné riziká pri poistných zmluvách sa meria kompenzácia, ktorú by účtovná jednotka požadovala, aby jej bolo jedno, či:

- a) splní záväzok, na ktorý sa viaže viacero možných výsledkov vyplývajúcich z nefinančného rizika; a
- b) splní záväzok, ktorý povedie k fixným peňažným tokom s rovnakou očakávanou súčasnou hodnotou ako poistné zmluvy.

Rizikovou úpravou o nefinančné riziká by sa napríklad oceňovala kompenzácia, ktorú by účtovná jednotka požadovala, aby jej bolo jedno, či splní záväzok, na ktorý sa – z dôvodu nefinančného rizika – viaže 50-percentná pravdepodobnosť, že bude 90 MJ, a 50-percentná pravdepodobnosť, že bude 110 MJ, alebo či splní záväzok, ktorý je fixne stanovený vo výške 100 MJ. V dôsledku toho riziková úprava o nefinančné riziká postupuje používateľom účtovnej závierky informáciu o sume, ktorú si účtovná jednotka účtuje za neistotu vyplývajúcu z nefinančného rizika a týkajúcu sa výšky a načasovania peňažných tokov.

- B88 Keďže riziková úprava o nefinančné riziká odzrkadľuje kompenzáciu, ktorú by účtovná jednotka požadovala za to, že bude znášať nefinančné riziko vyplývajúce z nejistej výšky a načasovania peňažných tokov, riziková úprava o nefinančné riziká zároveň odzrkadľuje:

- a) stupeň výhody diverzifikácie, ktorý účtovná jednotka zahrnie pri určovaní kompenzácie, ktorú požaduje za znášanie uvedeného rizika; a
- b) tak priaznivé, ako aj nepriaznivé výsledky, a to spôsobom, ktorý odzrkadľuje stupeň averzie účtovnej jednotky k riziku.

- B89 Účelom rizikovej úpravy o nefinančné riziká je oceniť účinok neistoty v peňažných tokoch, ktoré vyplývajú z poistných zmlúv, iný než účinok neistoty vyplývajúcej z finančného rizika. Riziková úprava o nefinančné riziká následne odzrkadľuje všetky nefinančné riziká súvisiace s poistnými zmluvami. Neodzrkadľuje riziká, ktoré nevyplývajú z poistných zmlúv, ako napríklad všeobecné operačné riziko.

- B90 Riziková úprava o nefinančné riziká sa do oceňovania zahŕňa explicitným spôsobom. Riziková úprava o nefinančné riziká je koncepčne oddelená od odhadov budúcich peňažných tokov a diskontných sadzieb, ktorými sa upravujú tieto peňažné toky. Účtovná jednotka nesmie duplicitne započítať rizikovú úpravu o nefinančné riziká napríklad tak, že zároveň implicitne zahrnie rizikovú úpravu o nefinančné riziká do určovania odhadov budúcich peňažných tokov alebo diskontných sadzieb. Diskontné sadzby, ktoré sa zverejňujú s cieľom dosiahnuť súlad s odsekom 120, nesmú zahŕňať žiadne implicitné úpravy o nefinančné riziká.
- B91 V štandarde IFRS 17 sa nestanovuje technika/techniky odhadovania používané na určenie rizikovej úpravy o nefinančné riziká. S cieľom zohľadniť kompenzáciu, ktorú by účtovná jednotka požadovala za to, že bude znášať nefinančné riziko, musí riziková úprava o nefinančné riziká mať tieto charakteristické vlastnosti:
- a) riziká s nízkou frekvenciou a vysokou závažnosťou budú viesť k vyšším rizikovým úpravám o nefinančné riziká než riziká s vysokou frekvenciou a nízkou závažnosťou;
  - b) pri podobných rizikách zmluvy s dlhším trvaním budú viesť k vyšším rizikovým úpravám o nefinančné riziká než zmluvy s kratším trvaním;
  - c) riziká so širším rozdelením pravdepodobnosti budú viesť k vyšším rizikovým úpravám o nefinančné riziká než riziká s užším rozdelením pravdepodobnosti;
  - d) čím menej sa vie o súčasnom odhade a jeho trende, tým vyššia bude riziková úprava o nefinančné riziká; a
  - e) v rozsahu, v akom nové skúsenosti znižujú neistotu týkajúcu sa výšky a načasovania peňažných tokov, sa znížia aj rizikové úpravy o nefinančné riziká a naopak.
- B92 Pri určovaní primeranej techniky odhadovania rizikovej úpravy o nefinančné riziká účtovná jednotka uplatňuje úsudok. Pri uplatňovaní tohto úsudku účtovná jednotka zároveň zvažuje, či sa danou technikou zverejňujú stručné a informatívne údaje tak, aby používatelia účtovnej závierky mohli referenčne porovnať výkonnosť účtovnej jednotky s výkonnosťou iných účtovných jednotiek. V odseku 119 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka, ktorá používa na určenie rizikovej úpravy o nefinančné riziká techniku inú než techniku stupňa uistenia, zverejnila použitú techniku a stupeň uistenia zodpovedajúci výsledkom uvedenej techniky.

#### **Prvotné zaúčtovanie prevodov poistných zmlúv a podnikových kombinácií (odsek 39)**

- B93 Keď účtovná jednotka prostredníctvom prevodu poistných zmlúv, ktoré netvoría podnik, alebo prostredníctvom podnikovej kombinácie patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 nadobudne vystavené poistné zmluvy alebo zaistné zmluvy v držbe, účtovná jednotka uplatňuje odseky 14 až 24 s cieľom identifikovať nadobudnuté skupiny zmlúv, akoby dané zmluvy bola uzavrela k dátumu transakcie.
- B94 Účtovná jednotka používa protihodnotu prijatú alebo zaplatenú za zmluvy ako náhradu za prijaté poistné. Protihodnota prijatá alebo zaplatená za tieto zmluvy nezahŕňa protihodnotu prijatú alebo zaplatenú za akékoľvek iné aktíva a záväzky nadobudnuté v tej istej transakcii. Pri podnikovej kombinácii patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 je prijatou alebo zaplatenou protihodnotou reálna hodnota zmlúv k danému dátumu. Pri určovaní uvedenej reálnej hodnoty účtovná jednotka neuplatňuje odsek 47 štandardu IFRS 13 (v súvislosti s prvkami splatnosti na požiadanie).
- B95 Pokiaľ sa pri záväzkoch zo zostávajúceho poistného krytia podľa odsekov 55 až 59 a odsekov 69 až 70A neuplatňuje metóda alokácie poistného, zmluvná servisná marža sa pri prvotnom zaúčtovaní vypočítava tak, že na nadobudnuté vystavené poistné zmluvy sa uplatňuje odsek 38 a na nadobudnuté zaistné zmluvy v držbe sa uplatňuje odsek 65, pričom protihodnota prijatá alebo zaplatená za dané zmluvy sa použije ako náhrada za prijaté alebo zaplatené poistné k dátumu prvotného zaúčtovania.
- B95A Ak sú nadobudnuté vystavené poistné zmluvy nevýhodné, účtovná jednotka – uplatňujúc odsek 47 – vykazuje sumu, o ktorú peňažné toky z plnenia zmluvy presahujú prijatú alebo zaplatenú protihodnotu, ako súčasť goodwillu alebo ako zisk z výhodnej kúpy pri zmluvách nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 alebo ako stratu vo výsledku hospodárenia pri zmluvách nadobudnutých v rámci prevodu. Účtovná jednotka vytvorí pre uvedený prebytok stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poistného krytia a uplatňuje odseky 49 až 52 s cieľom alokovať následné zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy do tejto stratovej zložky.



- B95B Pri skupine zaistných zmlúv v držbe, na ktorú sa vzťahujú odseky 66A až 66B, účtovná jednotka určuje zložku náhrady straty aktíva zo zostávajúceho poistného krytia k dátumu transakcie tak, že sa vynásobí:
- stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poistného krytia podkladových poistných zmlúv k dátumu transakcie; a
  - percentuálny podiel poistných nárokov z podkladových poistných zmlúv, pri ktorých účtovná jednotka k dátumu transakcie očakáva, že ich nahradí zo skupiny zaistných zmlúv v držbe.
- B95C Účtovná jednotka vykazuje sumu zložky náhrady straty určenú pri uplatnení odseku B95B ako súčasť goodwillu alebo ako zisk z výhodnej kúpy pri zaistných zmluvách v držbe nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 alebo ako výnos vo výsledku hospodárenia pri zmluvách nadobudnutých v rámci prevodu.
- B95D Uplatňujúc odseky 14 až 22 k dátumu transakcie, účtovná jednotka môže zahrnúť do nevýhodnej skupiny poistných zmlúv tak nevýhodné poistné zmluvy kryté skupinou zaistných zmlúv v držbe, ako aj nevýhodné zmluvy nekryté skupinou zaistných zmlúv v držbe. Na uplatňovanie odseku B95B v takýchto prípadoch účtovná jednotka používa systematický a racionálny základ alokovania s cieľom určiť časť stratovej zložky skupiny poistných zmlúv, ktorá súvisí s poistnými zmluvami krytými skupinou zaistných zmlúv v držbe.

*Aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia*

- B95E Keď účtovná jednotka prostredníctvom prevodu poistných zmlúv, ktoré netvorí podnik, alebo prostredníctvom podnikovej kombinácie patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 nadobudne vystavené poistné zmluvy, účtovná jednotka vykazuje aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia v reálnej hodnote k dátumu transakcie pri právach na získanie:
- budúcich poistných zmlúv, ktoré sú obnoveniami poistných zmlúv vykázaných k dátumu transakcie; a
  - budúcich poistných zmlúv iných než poistné zmluvy uvedené v písmene a), po dátume transakcie bez toho, aby znovu uhradila peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, ktoré už nadobúdaný subjekt uhradil, ktoré sú priamo priraditeľné k príslušnému portfóliu poistných zmlúv.
- B95F K dátumu transakcie sa suma akéhokoľvek aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia nesmie zahrnúť do oceňovania nadobudnutej skupiny poistných zmlúv pri uplatnení odsekov B93 až B95A.

**Zmeny účtovnej hodnoty zmluvnej servisnej marže pri poistných zmluvách bez prvkov priamej účasti (odsek 44)**

- B96 Pri poistných zmluvách bez prvkov priamej účasti sa v odseku 44 písm. c) vyžaduje úprava zmluvnej servisnej marže skupiny poistných zmlúv o zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy, ktoré sa týkajú budúcej služby. Tieto zmeny zahŕňajú:
- úpravy vyplývajúce z praxe vyplývajúce z poistného prijatého v danom období, ktoré sa týkajú budúcej služby, a súvisiace peňažné toky, ako napríklad peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia a dane z poistného, oceňované diskontnými sadzbami uvedenými v odseku B72 písm. c);
  - zmeny v odhadoch súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov pri záväzku zo zostávajúceho poistného krytia, s výnimkou peňažných tokov opísaných v odseku B97 písm. a), oceňované diskontnými sadzbami uvedenými v odseku B72 písm. c);
  - rozdiely medzi akoukoľvek investičnou zložkou, ktorej splatnosť v danom období sa očakáva, a skutočnou investičnou zložkou, ktorá sa stane splatnou v danom období. Tieto rozdiely sa určujú porovnaním i) skutočnej investičnej zložky, ktorá sa stane splatnou v danom období, s ii) platbou v danom období, ktorá bola očakávaná na začiatku obdobia, zvýšenou o všetky finančné výnosy alebo náklady z poistenia súvisiace s uvedenou očakávanou platbou pred tým, než sa stane splatnou;

- ca) rozdiely medzi akýmkoľvek úverom, ktorého splatnosť v danom období poisťník očakáva, a skutočným úverom poisťníkovi, ktorý sa stane splatným v danom období. Tieto rozdiely sa určujú porovnaním i) skutočného úveru poisťníkovi, ktorý sa stane splatným v danom období, so ii) splátkou v danom období, ktorá bola očakávaná na začiatku obdobia, zvýšenou o všetky finančné výnosy alebo náklady z poistenia súvisiace s uvedenou očakávanou splátkou pred tým, než sa stane splatnou;
- d) zmeny rizikovej úpravy o nefinančné riziká, ktoré sa týkajú budúcej služby. Účtovná jednotka nemusí rozčleniť zmenu rizikovej úpravy o nefinančné riziká medzi i) zmenu súvisiacu s nefinančným rizikom a ii) účinok časovej hodnoty peňazí a zmeny časovej hodnoty peňazí. Ak účtovná jednotka vykoná takéto rozčlenenie, upravuje zmluvnú servisnú maržu o zmenu súvisiacu s nefinančným rizikom, oceňovanú diskontnými sadzbami uvedenými v odseku B72 písm. c).

B97 Účtovná jednotka neupravuje zmluvnú servisnú maržu skupiny poistných zmlúv bez prvkov priamej účasti o nasledujúce zmeny v peňažných tokoch z plnenia zmluvy, pretože sa netýkajú budúcej služby:

- a) účinok časovej hodnoty peňazí a zmien časovej hodnoty peňazí a účinok finančného rizika a zmien finančného rizika. Tieto účinky zahŕňajú:
  - i) účinok, ak existuje, na odhadované budúce peňažné toky;
  - ii) účinok, ak je rozčlenený, na zmenu rizikovej úpravy o nefinančné riziká; a
  - iii) účinok zmeny diskontnej sadzby;
- b) zmeny odhadov peňažných tokov z plnenia zmluvy v rámci záväzku zo vzniknutých poistných nárokov;
- c) úpravy vyplývajúce z praxe s výnimkou úprav, ktoré sú opísané v odseku B96 písm. a).

B98 Podmienky niektorých poistných zmlúv bez prvkov priamej účasti dávajú účtovnej jednotke možnosť voľne rozhodovať o peňažných tokoch, ktoré sa majú vyplatiť poisťníkom. Zmena diskrečných peňažných tokov sa považuje za zmenu, ktorá sa týka budúcej služby, a preto sa ňou upravuje zmluvná servisná marža. S cieľom určiť spôsob identifikácie zmeny diskrečných peňažných tokov účtovná jednotka pri vzniku zmluvy stanovuje, na akom základe očakáva, že určí svoj záväzok vyplývajúci zo zmluvy; napríklad na základe fixnej úrokovej sadzby alebo na základe výnosnosti, ktorá sa mení v závislosti od výnosnosti konkrétneho aktíva.

B99 Účtovná jednotka používa toto určenie na to, aby rozlíšila medzi účinkom zmien v predpokladoch týkajúcich sa finančného rizika pri uvedenom záväzku (ktorými sa neupravuje zmluvná servisná marža) a účinkom diskrečných zmien pri uvedenom záväzku (ktorými sa upravuje zmluvná servisná marža).

B100 Ak účtovná jednotka nedokáže pri vzniku zmluvy stanoviť, čo považuje za svoj záväzok podľa zmluvy a čo považuje za diskrečný prvok, za svoj záväzok považuje výnos implicitný v odhade peňažných tokov z plnenia zmluvy pri vzniku zmluvy, aktualizovaný tak, aby odzrkadľoval súčasné predpoklady týkajúce sa finančného rizika.

#### **Zmeny účtovnej hodnoty zmluvnej servisnej marže pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti (odsek 45)**

B101 Poistné zmluvy s prvkami priamej účasti sú poistné zmluvy, ktoré sú svojou podstatou investičné zmluvy na poskytnutie služby, v rámci ktorých účtovná jednotka sľubuje výnosnosť investície na základe podkladových položiek. Sú teda definované ako poistné zmluvy, pri ktorých:

- a) zmluvné podmienky stanovujú, že poisťník sa zúčastňuje na určitom podiele jasne vymedzeného súboru podkladových položiek (pozri odseky B105 až B106);

- b) účtovná jednotka očakáva, že vyplatí poistníkovi sumu rovnajúcu sa podstatnému podielu reálnej hodnoty výnosov z podkladových položiek (pozri odsek B107); a
- c) účtovná jednotka očakáva, že podstatná časť akejkoľvek zmeny súm, ktorá sa má poistníkovi vyplatiť, sa bude meniť v závislosti od zmeny reálnej hodnoty podkladových položiek (pozri odsek B107).
- B102 Účtovná jednotka posudzuje, či sú splnené podmienky uvedené v odseku B101, pričom využíva svoje očakávania pri vzniku zmluvy a následne tieto podmienky neprehodnocuje s výnimkou prípadu, keď dôjde k zmene zmluvy, pričom sa uplatňuje odsek 72.
- B103 Pokiaľ poistné zmluvy v skupine majú vplyv na peňažné toky v prospech poistníkov v rámci zmlúv v iných skupinách (pozri odseky B67 až B71), účtovná jednotka posudzuje, či sú splnené podmienky uvedené v odseku B101 tak, že zväzi peňažné toky, ktorých vyplatenie poistníkom účtovná jednotka očakáva podľa určenia uskutočneného uplatnením odsekov B68 až B70.
- B104 Podmienky uvedené v odseku B101 zabezpečujú, aby poistnými zmluvami s prvkami priamej účasti boli zmluvy, v rámci ktorých povinnosť účtovnej jednotky voči poistníkovi je čistým rozdielom medzi:
- a) povinnosťou zaplatiť poistníkovi sumu rovnajúcu sa reálnej hodnote podkladových položiek; a
- b) premenlivým poplatkom (pozri odseky B110 až B118), ktorý účtovná jednotka odpočíta od položky v písme a) výmenou za budúcu službu poskytovanú na základe poistnej zmluvy, ktorá pozostáva z:
- i) hodnoty podielu účtovnej jednotky na reálnej hodnote podkladových položiek; zníženej o
- ii) peňažné toky z plnenia zmluvy, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek.
- B105 Podiel uvedený v odseku B101 písm. a) nebráni účtovnej jednotke v tom, aby mohla na základe voľného uváženia meniť sumy platené poistníkovi. Väzba na podkladové položky však musí byť vynútiteľná (pozri odsek 2).
- B106 Súbor podkladových položiek uvedený v odseku B101 písm. a) môže pozostávať z akýchkoľvek položiek, napríklad z referenčného portfólia aktív, čistých aktív účtovnej jednotky alebo z určenej podmnožiny čistých aktív účtovnej jednotky pod podmienkou, že sú v zmluve jasne identifikované. Účtovná jednotka identifikovaný súbor podkladových položiek nemusí mať v držbe. Jasne identifikovaný súbor podkladových položiek však neexistuje, ak:
- a) účtovná jednotka môže so spätnou účinnosťou meniť podkladové položky, ktoré určujú výšku povinnosti účtovnej jednotky; alebo
- b) neexistujú žiadne identifikované podkladové položky, a to ani v prípade, že by sa poistníkovi mohol poskytnúť výnos, ktorý vo všeobecnosti odzrkadľuje celkovú výnosnosť a očakávania účtovnej jednotky, alebo výkonnosť a očakávania podmnožiny aktív, ktoré účtovná jednotka má v držbe. Príkladom takéhoto výnosu je kreditná sadzba alebo platba dividend stanovené ku koncu obdobia, na ktoré sa vzťahujú. V takomto prípade povinnosť voči poistníkovi odzrkadľuje kreditnú sadzbu alebo výšky dividend, ktoré účtovná jednotka stanovila, a neodzrkadľuje identifikované podkladové položky.
- B107 V odseku B101 písm. b) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka očakávala, že podstatný podiel výnosov z podkladových položiek v reálnej hodnote sa vyplatí poistníkovi, a v odseku B101 písm. c) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka očakávala, že podstatná časť akejkoľvek zmeny súm, ktoré sa majú poistníkovi vyplatiť, sa bude meniť v nadväznosti na zmenu reálnej hodnoty podkladových položiek. Účtovná jednotka:
- a) vykladá pojem „podstatný“ v oboch odsekoch v kontexte cieľa poistných zmlúv s prvkami priamej účasti, čo sú zmluvy, na základe ktorých účtovná jednotka poskytuje služby súvisiace s investovaním a je odmeňovaná za služby formou poplatku, ktorý sa určuje odkazom na podkladové položky; a

b) posudzuje variabilitu súm uvedených v odseku B101 písm. b) a odseku B101 písm. c):

i) počas trvania poistnej zmluvy; a

ii) na základe priemeru súčasnej hodnoty váženého pravdepodobnosťou, a nie na základe najlepšieho alebo najhoršieho výsledku (pozri odseky B37 až B38).

B108 Ak napríklad účtovná jednotka očakáva, že vyplatí podstatný podiel z výnosov z podkladových položiek v reálnej hodnote, pod podmienkou záruky minimálnej výnosnosti budú existovať scenáre, v rámci ktorých:

a) peňažné toky, ktoré účtovná jednotka očakáva, že vyplatí poistníkovi, sa menia v nadväznosti na zmeny reálnej hodnoty podkladových položiek, pretože zaručená výnosnosť a iné peňažné toky, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, nepresahujú reálnu hodnotu výnosnosti podkladových položiek; a

b) peňažné toky, ktoré účtovná jednotka očakáva, že vyplatí poistníkovi, sa nemenia v nadväznosti na zmeny reálnej hodnoty podkladových položiek, pretože zaručená výnosnosť a iné peňažné toky, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek, presahujú reálnu hodnotu výnosnosti podkladových položiek.

V posúdení variability podľa odseku B101 písm. c), ktoré účtovná jednotka vykonáva pre tento príklad, sa pri všetkých týchto scenároch zohľadní priemer súčasnej hodnoty vážený pravdepodobnosťou.

B109 Vystavené zaistné zmluvy a zaistné zmluvy v držbe nemôžu byť na účely štandardu IFRS 17 poistnými zmluvami s prvkami priamej účasti.

B110 Pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti sa zmluvná servisná marža upravuje tak, aby odzrkadľovala variabilnú povahu poplatku. So zmenami súm stanovenými v odseku B104 sa teda zaobchádza tak, ako je stanovené v odsekoch B111 až B114.

B111 Zmeny povinnosti zaplatiť poistníkovi sumu rovnajúcu sa reálnej hodnote podkladových položiek [odsek B104 písm. a)] sa netýkajú budúcej služby a neupravuje sa nimi zmluvná servisná marža.

B112 Zmeny výšky podielu účtovnej jednotky na reálnej hodnote podkladových položiek [odsek B104 písm. b) bod i)] sa týkajú budúcej služby a upravuje sa nimi zmluvná servisná marža, pričom sa uplatňuje odsek 45 písm. b).

B113 Zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy, ktoré sa nemenia v závislosti od výnosnosti podkladových položiek [odsek B104 písm. b) bod ii)] zahŕňajú:

a) zmeny peňažných tokov z plnenia zmluvy iné než tie, ktoré sú uvedené v písmene b). Účtovná jednotka uplatňuje odseky B96 až B97 v súlade s poistnými zmluvami bez prvkov priamej účasti s cieľom určiť, do akej miery sa týkajú budúcej služby a, uplatňujúc odsek 45 písm. c), upraviť zmluvnú servisnú maržu. Všetky úpravy sa oceňujú pomocou súčasných diskontných sadzieb;

b) zmenu účinku časovej hodnoty peňazí a finančných rizík, ktoré nevyplývajú z podkladových položiek; napríklad účinok finančných záruk. Táto zmena sa týka budúcej služby a pri uplatnení odseku 45 písm. c) sa ňou upravuje zmluvná servisná marža s výnimkou rozsahu, v akom sa uplatňuje odsek B115.

B114 Účtovná jednotka nemusí identifikovať úpravy zmluvnej servisnej marže požadované v odsekoch B112 a B113 oddelene. Namiesto toho možno pre niektoré alebo všetky úpravy určiť kombinovanú hodnotu.

**Zmierňovanie rizika**

- B115 Pokiaľ účtovná jednotka spĺňa podmienky stanovené v odseku B116, môže sa rozhodnúť nevykázať zmenu zmluvnej servisnej marže, aby zohľadnila niektoré alebo všetky zmeny účinku časovej hodnoty peňazí a finančného rizika na:
- a) výšku podielu účtovnej jednotky na podkladových položkách (pozri odsek B112), ak účtovná jednotka zmierňuje účinok finančného rizika na uvedenú výšku pomocou derivátov alebo zaistných zmlúv v držbe; a
  - b) peňažné toky z plnenia zmluvy stanovené v odseku B113 písm. b), ak účtovná jednotka zmierňuje účinok finančného rizika na uvedené peňažné toky z plnenia zmluvy pomocou derivátov, nederivátových finančných nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo zaistných zmlúv v držbe.
- B116 Pri uplatňovaní odseku B115 musí mať účtovná jednotka vopred zdokumentovaný cieľ v oblasti riadenia rizika a stratégiu na zmierňovanie finančného rizika, ako sa opisuje v odseku B115. Pri uplatňovaní tohto cieľa a stratégie:
- a) existuje ekonomická kompenzácia medzi poistnými zmluvami a derivátom, nederivátovým finančným nástrojom oceňovaným reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo zaistnou zmluvou v držbe (t. j. hodnoty poistných zmlúv a uvedených položiek zmierňujúcich riziko sa vo všeobecnosti pohybujú opačným smerom, pretože podobne reagujú na zmeny rizika, ktoré sa zmierňuje). Pri posudzovaní ekonomickej kompenzácie účtovná jednotka nezvažuje rozdiely vyplývajúce z účtovného oceňovania;
  - b) ekonomickej kompenzácii nedominuje úverové riziko.
- B117 Účtovná jednotka určuje peňažné toky z plnenia zmluvy v skupine, na ktorú sa uplatňuje odsek B115, konzistentne v každom období vykazovania.
- B117A Ak účtovná jednotka zmierňuje účinok finančného rizika pomocou derivátov alebo nederivátových finančných nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, zahŕňa finančné výnosy alebo náklady z poistenia za obdobie vyplývajúce z uplatňovania odseku B115 do výsledku hospodárenia. Ak účtovná jednotka zmierňuje vplyv finančného rizika pomocou zaistných zmlúv v držbe, uplatňuje rovnakú účtovnú politiku na prezentovanie finančných výnosov alebo nákladov z poistenia vyplývajúcich z uplatňovania odseku B115, akú táto účtovná jednotka uplatňuje na zaistné zmluvy v držbe pri uplatnení odsekov 88 a 90.
- B118 Výlučne v prípade, že sa prestane spĺňať ktorákoľvek z podmienok v odseku B116, od tohto dátumu účtovná jednotka prestane uplatňovať odsek B115. Účtovná jednotka neuskutoční žiadnu úpravu o zmeny predtým vykázané vo výsledku hospodárenia.

**Vykazovanie zmluvnej servisnej marže vo výsledku hospodárenia**

- B119 Výška zmluvnej servisnej marže pri skupine poistných zmlúv sa vyказuje vo výsledku hospodárenia v každom období tak, aby odzrkadľovala služby poistnej zmluvy poskytnuté v rámci skupiny poistných zmlúv v uvedenom období [pozri odsek 44 písm. e), odsek 45 písm. e) a odsek 66 písm. e)]. Výška sa určuje:
- a) identifikáciou jednotiek krytia v skupine. Počet jednotiek krytia v skupine je množstvo služieb poistnej zmluvy, ktoré sa poskytuje na základe zmlúv v skupine, určené tak, že sa pre každú zmluvu zväží množstvo dávok poskytnutých na základe zmluvy a jej očakávané obdobie krytia;
  - b) alokáciou zmluvnej servisnej marže ku koncu obdobia (pred vykázaním akýchkoľvek súm vo výsledku hospodárenia s cieľom zohľadniť služby poistnej zmluvy poskytnuté v danom období) rovnomerne na každú jednotku krytia poskytnutú v bežnom období, ktorá sa podľa očakávaní poskytne v budúcnosti;
  - c) vykázaním sumy alokovanej na jednotky krytia poskytnuté v danom období vo výsledku hospodárenia.

B119A Pri uplatňovaní odseku B119 sa obdobie služby výnosnosti investícií alebo služby súvisiacej s investíciami končí k dátumu alebo pred dátumom, keď boli uhradené všetky sumy splatné súčasným poisťníkom súvisiace s uvedenými službami, a to bez toho, aby sa brali do úvahy platby budúcim poisťníkom zahrnuté do peňažných tokov z plnenia zmluvy pri uplatnení odseku B68.

B119B Poisťné zmluvy bez prvkov priamej účasti môžu poskytovať službu výnosnosti investícií výlučne v prípade, že:

- a) existuje investičná zložka alebo poisťník má právo sumu odrátať;
- b) účtovná jednotka očakáva, že investičná zložka alebo suma, ktorú má poisťník právo odrátať, sa zahrnie do investičného výnosu (návratnosť investícií by mohla byť nižšia ako nula, napríklad v prostredí s negatívnou úrokovou sadzbou); a
- c) účtovná jednotka očakáva, že bude vykonávať investičnú činnosť s cieľom generovať uvedený investičný výnos.

**Zaistné zmluvy v držbe – vykazovanie náhrady strát súvisiacich s podkladovými poisťnými zmluvami (odseky 66A až 66B)**

B119C Odssek 66A sa uplatňuje výlučne vtedy, ak sa zaistná zmluva v držbe uzavrela predtým alebo v rovnakom čase, ako sa vykazujú nevýhodné podkladové poisťné zmluvy.

B119D Pri uplatňovaní odseku 66A určuje účtovná jednotka úpravu zmluvnej servisnej marže skupiny zaistných zmlúv v držbe a výsledný výnos tak, že sa vynásobí:

- a) strata vykázaná v podkladových poisťných zmluvách; a
- b) percentuálny podiel poisťných nárokov z podkladových poisťných zmlúv, ktoré účtovná jednotka očakáva, že ich nahradí zo skupiny zaistných zmlúv v držbe.

B119E Uplatňujúc odseky 14 až 22, účtovná jednotka môže zahrnúť do nevýhodnej skupiny poisťných zmlúv tak nevýhodné poisťné zmluvy kryté skupinou zaistných zmlúv v držbe, ako aj nevýhodné poisťné zmluvy nekryté skupinou zaistných zmlúv v držbe. Na uplatňovanie odseku 66 písm. c) bodov i) až ii) a odseku 66A v takýchto prípadoch účtovná jednotka uplatňuje systematickú a racionálnu metódu alokovania s cieľom určiť časť strát vykázaných v skupine poisťných zmlúv, ktorá súvisí s poisťnými zmluvami krytými skupinou zaistných zmlúv v držbe.

B119F Po tom, ako účtovná jednotka vykázała zložku náhrady straty pri uplatnení odseku 66B, účtovná jednotka upraví zložku náhrady straty s cieľom zohľadniť zmeny v stratovej zložke nevýhodnej skupiny podkladových poisťných zmlúv (pozri odseky 50 až 52). Účtovná hodnota zložky náhrady straty nesmie presiahnuť časť účtovnej hodnoty stratovej zložky nevýhodnej skupiny podkladových poisťných zmlúv, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že ju nahradí zo skupiny zaistných zmlúv v držbe.

**VÝNOSY Z POISTENIA (ODSEKY 83 A 85)**

B120 Celkovými poisťnými výnosmi pri skupine poisťných zmlúv je protihodnota za tieto zmluvy, t. j. výška poisťného zaplatená účtovnej jednotke:

- a) upravená o účinok financovania; a
- b) okrem akýchkoľvek investičných zložiek.



B121 V odseku 83 sa vyžaduje, aby suma poistných výnosov vykázaná za dané obdobie predstavovala prevod sľúbených služieb vo výške, ktorá odzrkadľuje protihodnotu, na ktorú účtovná jednotka bude mať podľa svojich očakávaní nárok výmenou za uvedené služby. Celková protihodnota pri skupine zmlúv pokrýva tieto sumy:

- a) sumy súvisiace s poskytovaním služieb zahŕňajúce:
  - i) náklady na poistné služby, okrem akýchkoľvek súm súvisiacich s rizikovou úpravou o nefinančné riziká zahrnutou v bode ii), a akékoľvek sumy alokované do stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia;
  - ia) sumy súvisiace s daňou z príjmu, ktoré sú fakturovateľné príslušnému poistníkovi;
  - ii) rizikovú úpravu o nefinančné riziká, okrem akýchkoľvek súm alokovaných do stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia; a
  - iii) zmluvnú servisnú maržu;
- b) sumy týkajúce sa peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia.

B122 Poistné výnosy za obdobie týkajúce sa súm opísaných v odseku B121 písm. a) sa určujú tak, ako je stanovené v odsekoch B123 až B124. Poistné výnosy za obdobie týkajúce sa súm opísaných v odseku B121 písm. b) sa určujú tak, ako je stanovené v odseku B125.

B123 Ak pri uplatňovaní štandardu IFRS 15 účtovná jednotka poskytuje služby, ukončí vykazovanie povinnosti plnenia zmluvy za uvedené služby a vykáže výnos. Ak pri uplatňovaní štandardu IFRS 17 účtovná jednotka konzistentne poskytuje služby v danom období, zníži záväzok zo zostávajúceho poistného krytia pri poskytovaných službách a vykáže poistný výnos. Zníženie záväzku zo zostávajúceho poistného krytia, ktoré vedie k vzniku poistného výnosu, nezahŕňa zmeny v tomto záväzku, ktoré sa netýkajú služieb, na ktoré sa podľa očakávaní účtovnej jednotky bude vzťahovať protihodnota prijatá účtovnou jednotkou. Uvedenými zmenami sú:

- a) zmeny, ktoré sa netýkajú služieb poskytovaných v danom období, napríklad:
  - i) zmeny vyplývajúce z príjmov peňažných prostriedkov z prijatého poistného;
  - ii) zmeny, ktoré sa týkajú investičných zložiek v danom období;
  - ia) zmeny vyplývajúce z peňažných tokov z úverov poistníkom;
  - iii) zmeny, ktoré sa týkajú daní z jednotlivých transakcií vybratých v mene tretích strán (ako napríklad dane z poistného, dane z pridanej hodnoty a dane z výrobkov a služieb) [pozri odsek B65 písm. i)];
  - iv) finančné výnosy alebo náklady z poistenia;
  - v) peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia (pozri odsek B125); a
  - vi) ukončenie vykazovania záväzkov prevedených na tretiu stranu;
- b) zmeny, ktoré sa týkajú služieb, v rámci ktorých však účtovná jednotka neočakáva protihodnotu, t. j. zvýšenia a zníženia stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia (pozri odseky 47 až 52).

B123A Pokiaľ účtovná jednotka ukončí vykazovanie aktíva za peňažné toky iné než peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny poistných zmlúv [pozri odsek 38 písm. c) bod ii) a odsek B66A], vykazuje poistné výnosy a náklady vo výške, v ktorej sa vykazovanie ukončilo k tomuto dátumu.

- B124 Poistné výnosy za dané obdobie následne možno analyzovať aj ako celkovú výšku zmien v záväzku zo zostávajúceho poistného krytia v danom období, ktorá sa týka služieb, za ktoré účtovná jednotka podľa svojich očakávaní dostane protihodnotu. Uvedenými zmenami sú:
- a) náklady na poistné služby vzniknuté v danom období (ocenené vo výške, ktorá sa očakáva na začiatku obdobia) okrem:
    - i) súm alokovaných do stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pri uplatnení odseku 51 písm. a);
    - ii) splátok investičných zložiek;
    - iii) súm, ktoré sa týkajú daní z jednotlivých transakcií vybraných v mene tretích strán (ako napríklad dane z poistného, dane z pridanej hodnoty a dane z výrobkov a služieb) [pozri odsek B65 písm. i)];
    - iv) nákladov súvisiacich s obstaraním poistenia (pozri odsek B125); a
    - v) sumy, ktorá sa týka rizikovej úpravy o nefinančné riziká [pozri písmeno b)];
  - b) zmena rizikovej úpravy o nefinančné riziká okrem:
    - i) zmien zahrnutých do finančných výnosov alebo nákladov z poistenia pri uplatnení odseku 87;
    - ii) zmien, ktorým sa upravuje zmluvná servisná marža, pretože sa týkajú budúcej služby, pri uplatnení odseku 44 písm. c) a odseku 45 písm. c); a
    - iii) súm alokovaných do stratovej zložky záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pri uplatnení odseku 51 písm. b);
  - c) výška zmluvnej servisnej marže vykázaná vo výsledku hospodárenia v danom období pri uplatnení odseku 44 písm. e) a odseku 45 písm. e);
  - d) iné sumy, ak existujú, napríklad úpravy vyplývajúce z praxe pri prijatom poistnom iné než tie, ktoré sa týkajú budúcej služby [pozri odsek B96 písm. a)].
- B125 Účtovná jednotka určuje poistné výnosy týkajúce sa peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia tak, že alokuje tú časť poistného, ktorá sa týka náhrady uvedených peňažných tokov, do každého obdobia vykazovania systematicky na základe plynutia času. Účtovná jednotka vykáže rovnakú sumu ako náklady na poistné služby.
- B126 Keď účtovná jednotka uplatňuje metódu alokácie poistného uvedenú v odsekoch 55 až 58, poistnými výnosmi za dané obdobie je suma očakávaného prijatého poistného (okrem akejkoľvek investičnej zložky a upravená tak, aby odzrkadľovala časovú hodnotu peňazí a účinok finančného rizika, ak je to vhodné, pri uplatnení odseku 56) alokovaná na dané obdobie. Účtovná jednotka alokuje očakávané prijaté poistné do každého obdobia služieb poistnej zmluvy:
- a) na základe plynutia času; ale
  - b) ak sa očakávaný vzorec uvoľňovania rizika počas obdobia krytia výrazne líši od plynutia času, tak na základe očakávaného načasovania vzniku nákladov na poistné služby.
- B127 Účtovná jednotka zmení základ alokovania medzi odsekom B126 písm. a) a odsekom B126 písm. b) podľa potreby vtedy, ak sa menia skutočnosti a okolnosti.

## FINANČNÉ VÝNOSY ALEBO NÁKLADY Z POISTENIA (ODSEKY 87 AŽ 92)

- B128 V odseku 87 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby do finančných výnosov alebo nákladov z poistenia zahrnula účinnok časovej hodnoty peňazí a finančného rizika a ich zmien. Na účely štandardu IFRS 17:
- predpokladmi, ktoré sa týkajú finančného rizika, sú predpoklady týkajúce sa inflácie na základe indexu cien alebo mier alebo na základe cien aktív, ktorých výnosnosť je viazaná na infláciu;
  - predpoklady týkajúce sa inflácie na základe očakávaní účtovnej jednotky týkajúcich sa špecifických zmien ceny nie sú predpokladmi, ktoré sa týkajú finančného rizika; a
  - zmenami v oceňovaní skupiny poistných zmlúv spôsobenými zmenami v hodnote podkladových položiek (okrem prírastkov a výberov) sú zmeny vyplývajúce z účinku časovej hodnoty peňazí a finančného rizika a ich zmien.
- B129 V odsekoch 88 až 89 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby prijala rozhodnutie o účtovnej politike v súvislosti s tým, či rozčleniť finančné výnosy alebo náklady z poistenia za dané obdobie medzi výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku. Účtovná jednotka uplatňuje svoje rozhodnutie týkajúce sa účtovnej politiky na portfóliá poistných zmlúv. Pri posudzovaní príslušnej účtovnej politiky pre portfólio poistných zmlúv pri uplatnení odseku 13 štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* účtovná jednotka zvažuje pri každom portfóliu tie aktíva, ktoré má účtovná jednotka v držbe, a spôsob, akým o týchto aktívach účtuje.
- B130 Ak sa uplatňuje odsek 88 písm. b), účtovná jednotka zahrnie do výsledku hospodárenia sumu určenú systematickým alokovaním očakávaných celkových výnosov alebo nákladov financovania počas trvania skupiny poistných zmlúv. V tomto kontexte je systematickým alokovaním alokovanie celkových očakávaných výnosov alebo nákladov financovania skupiny poistných zmlúv počas trvania tejto skupiny, ktoré:
- je založené na charakteristických vlastnostiach zmlúv bez toho, aby sa odkazovalo na faktory, ktoré nemajú vplyv na peňažné toky, ktorých vznik sa v rámci daných zmlúv očakáva. Napríklad alokovanie výnosov alebo nákladov financovania nesmie byť založené na očakávaných vykázaných výnosoch z aktív, ak uvedené očakávané vykázané výnosy nemajú vplyv na peňažné toky zo zmlúv v tejto skupine;
  - vedie k tomu, že sumy vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku počas trvania skupiny zmlúv sa celkovo rovnajú nule. Kumulatívna suma vykázaná v ostatných súčastiach komplexného výsledku k akémukoľvek dátumu je rozdiel medzi účtovnou hodnotou skupiny zmlúv a sumou, v akej by skupina bola ocenená pri uplatnení systematického alokovania.
- B131 Pri skupinách poistných zmlúv, pri ktorých zmeny predpokladov týkajúcich sa finančného rizika nemajú podstatný vplyv na sumy zaplatené poisťníkovi, sa systematické alokovanie určuje pomocou diskontných sadzieb uvedených v odseku B72 písm. e) bode i).
- B132 Pri skupinách poistných zmlúv, pri ktorých zmeny predpokladov týkajúcich sa finančného rizika majú podstatný vplyv na sumy zaplatené poisťníkovi:
- systematické alokovanie do výnosov alebo nákladov financovania vyplývajúcich z odhadov budúcich peňažných tokov možno určiť jedným z týchto spôsobov:
    - pomocou miery, ktorou sa alokujú zostávajúce revidované očakávané výnosy alebo náklady financovania počas zostávajúceho trvania skupiny zmlúv konštantným tempom; alebo
    - pri zmluvách, ktoré využívajú kreditnú sadzbu na určenie súm splatných v prospech poisťníkov – pomocou alokovania, ktoré je založené na sumách pripísaných v danom období, a sumách, ktoré sa podľa očakávaní pripíšu v budúcich obdobiach;

- b) systematické alokovanie do výnosov alebo nákladov financovania vyplývajúcich z rizikovej úpravy o nefinančné riziká, ak je oddelene rozčlenené od iných zmien rizikovej úpravy o nefinančné riziká pri uplatnení odseku 81, sa určuje pomocou alokovania, ktoré je konzistentné s alokovaním, ktoré sa používa na alokovanie do výnosov alebo nákladov financovania vyplývajúcich z budúcich peňažných tokov;
- c) systematické alokovanie do výnosov alebo nákladov financovania vyplývajúcich zo zmluvnej servisnej marže sa určuje:
- i) pri poisťných zmluvách, ktoré nemajú prvky priamej účasti, pomocou diskontných sadzieb uvedených v odseku B72 písm. b); a
  - ii) pri poisťných zmluvách s prvkami priamej účasti pomocou alokovania konzistentného s alokovaním, ktoré sa používa na alokovanie do výnosov alebo nákladov financovania vyplývajúcich z budúcich peňažných tokov.
- B133 Pri uplatňovaní metódy alokácie poisťného na poisťné zmluvy opísané v odsekoch 53 až 59 sa od účtovnej jednotky môže vyžadovať – alebo sa môže rozhodnúť – že bude diskontovať záväzok zo vzniknutých poisťných nárokov. V takýchto prípadoch sa môže rozhodnúť, že rozčlení finančné výnosy alebo náklady z poistenia tak, že uplatní odsek 88 písm. b). Ak sa účtovná jednotka tak rozhodne, určuje finančné výnosy alebo náklady z poistenia vo výsledku hospodárenia pomocou diskontnej sadzby uvedenej v odseku B72 písm. e) bode iii).
- B134 Odsek 89 sa uplatňuje vtedy, ak účtovná jednotka buď vzhľadom na svoje rozhodnutie alebo preto, že sa to od nej vyžaduje, má v držbe podkladové položky pre poisťné zmluvy s prvkami priamej účasti. Ak sa účtovná jednotka rozhodne, že finančné výnosy alebo náklady z poistenia rozčlení uplatnením odseku 89 písm. b), zahrnie do výsledku hospodárenia výnosy alebo náklady, ktoré presne zodpovedajú výnosom alebo nákladom zahrnutým do výsledku hospodárenia za podkladové položky, čo povedie k situácii, že čistý súčet týchto dvoch oddelene prezentovaných položiek bude nula.
- B135 Účtovná jednotka môže spĺňať podmienky pre voľbu účtovnej politiky podľa odseku 89 v niektorých obdobiach, no nie v iných, a to z dôvodu zmeny toho, či má v držbe podkladové položky. Ak k takejto zmene dôjde, voľba účtovnej politiky, ktorú má účtovná jednotka k dispozícii, sa zmení z účtovnej politiky uvedenej v odseku 88 na účtovnú politiku uvedenú v odseku 89 alebo naopak. Účtovná jednotka tak môže meniť svoju účtovnú politiku a voliť si spomedzi účtovnej politiky podľa odseku 88 písm. b) a účtovnej politiky podľa odseku 89 písm. b). Pri uskutočnení takejto zmeny účtovná jednotka:
- a) zahrnie akumulovanú sumu predtým zahrnutú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku do dátumu zmeny ako reklasifikačnú úpravu do výsledku hospodárenia v období zmeny a budúcich obdobiach takto:
    - i) ak účtovná jednotka predtým uplatňovala odsek 88 písm. b) – účtovná jednotka zahrnie do výsledku hospodárenia akumulovanú sumu zahrnutú do ostatných súčastí komplexného výsledku pred zmenou, akoby účtovná jednotka pokračovala v prístupe podľa odseku 88 písm. b) na základe predpokladov, ktoré platili bezprostredne pred zmenou; a
    - ii) ak účtovná jednotka predtým uplatňovala odsek 89 písm. b) – účtovná jednotka zahrnie do výsledku hospodárenia akumulovanú sumu zahrnutú do ostatných súčastí komplexného výsledku pred zmenou, akoby účtovná jednotka pokračovala v prístupe podľa odseku 89 písm. b) na základe predpokladov, ktoré platili bezprostredne pred zmenou;
  - b) neprehodnocuje porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie.
- B136 Pri uplatňovaní odseku B135 písm. a) účtovná jednotka neprepočítava akumulovanú sumu predtým zahrnutú do ostatných súčastí komplexného výsledku, akoby sa vždy uplatňovalo nové rozčlenenie; a predpoklady použité na reklasifikáciu v budúcich obdobiach sa po dátume zmeny neaktualizujú.

## ÚČINOK ÚČTOVNÝCH ODHADOV, KU KTORÝM SA DOSPELO V PRIEBEŽNÝCH FINANČNÝCH VÝKAZOCH

- B137 Ak účtovná jednotka vypracuje priebežné finančné výkazy a uplatňuje pritom štandard IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*, účtovná jednotka prijme rozhodnutie o účtovnej politike v súvislosti s tým, či zmeniť spôsob zaobchádzania s účtovnými odhadmi, ku ktorým dospela v predchádzajúcich priebežných finančných výkazoch pri uplatňovaní štandardu IFRS 17 v nasledujúcich priebežných finančných výkazoch a v ročnom období vykazovania. Účtovná jednotka uplatňuje svoje rozhodnutie týkajúce sa účtovnej politiky na všetky skupiny poisťných zmlúv a skupiny zaistných zmlúv, ktoré má v držbe.

## Dodatok C

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu IFRS 17 Poistné zmluvy.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- C1 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 17 na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2023 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 17 skôr, túto skutočnosť zverejní. Skoršie uplatňovanie sa povoľuje tým účtovným jednotkám, ktoré uplatňujú štandard IFRS 9 *Finančné nástroje* k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17 alebo pred týmto dátumom.
- C2 Na účely prechodných ustanovení uvedených v odsekoch C1 a C3 až C33:
- a) dátumom prvotného uplatnenia je začiatok ročného obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatní štandard IFRS 17; a
  - b) dátumom prechodu je začiatok ročného obdobia vykazovania, ktorý bezprostredne predchádza dátumu prvotného uplatnenia.
- C2A Dokumentom *Prvotné uplatnenie štandardov IFRS 17 a IFRS 9 – Porovnávacie informácie*, vydaným v decembri 2021, sa doplnili odseky C28A až C28E a odsek C33A. Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodne uplatňovať odseky C28A až C28E a odsek C33A, ich uplatňuje pri prvotnom uplatnení štandardu IFRS 17.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- C3 S výnimkou prípadu, keď je to nevykonateľné, alebo ak sa uplatňuje odsek C5A, účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 17 retrospektívne s výnimkou prípadov, keď:
- a) účtovná jednotka nemusí prezentovať kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*; a
  - b) účtovná jednotka nesmie uplatňovať možnosť uvedenú v odseku B115 na obdobia pred dátumom prechodu. Účtovná jednotka môže uplatňovať možnosť uvedenú v odseku B115 prospektívne k dátumu prechodu alebo po ňom výlučne vtedy, ak účtovná jednotka určí vzťahy zmierňovania rizika k dátumu, keď uplatňuje túto možnosť, alebo pred týmto dátumom.
- C4 S cieľom uplatniť štandard IFRS 17 retrospektívne účtovná jednotka k dátumu prechodu:
- a) identifikuje, vykáže a ocení každú skupinu poistných zmlúv, akoby vždy uplatňovala štandard IFRS 17;
  - aa) identifikuje, vykazuje a oceňuje všetky aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, akoby vždy uplatňovala štandard IFRS 17 (s výnimkou toho, že účtovná jednotka nemusí uplatňovať posúdenie nahraditeľnosti podľa odseku 28E pred dátumom prechodu);
  - b) ukončí vykazovanie akýchkoľvek existujúcich zostatkov, ktoré by neexistovali, ak by sa vždy uplatňoval štandard IFRS 17; a
  - c) akýkoľvek výsledný čistý rozdiel vykáže vo vlastnom imaní.
- C5 Výlučne vtedy, keď je pre účtovnú jednotku nevykonateľné uplatňovať na skupinu poistných zmlúv odsek C3, účtovná jednotka uplatňuje namiesto odseku C4 písm. a) tieto prístupy:
- a) upravený retrospektívny prístup podľa odsekov C6 až C19A, s výhradou odseku C6 písm. a); alebo



b) metódu reálnej hodnoty podľa odsekov C20 až C24B.

C5A Bez ohľadu na odsek C5 sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že bude uplatňovať metódu reálnej hodnoty podľa odsekov C20 až C24B pri skupine poistných zmlúv s prvkami priamej účasti, na ktoré by mohla uplatňovať štandard IFRS 17 retrospektívne, výlučne vtedy, ak:

a) sa účtovná jednotka rozhodne, že bude uplatňovať možnosť zmiernovania rizika podľa odseku B115 na skupinu poistných zmlúv prospektívne od dátumu prechodu; a

b) účtovná jednotka použila deriváty, nederivátové finančné nástroje oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo zaistné zmluvy v držbe na zmiernovanie finančného rizika vyplývajúceho zo skupiny poistných zmlúv, ako sa uvádza v odseku B115, pred dátumom prechodu.

C5B Výlučne v prípade, že je pre účtovnú jednotku nevykonateľné uplatňovať odsek C4 písm. aa) na aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, účtovná jednotka uplatňuje na oceňovanie aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia tieto prístupy:

a) upravený retrospektívny prístup podľa odsekov C14B až C14D a odseku C17A, s výhradou odseku C6 písm. a); alebo

b) metódu reálnej hodnoty podľa odsekov C24A až C24B.

#### **Upravený retrospektívny prístup**

C6 Cieľom upraveného retrospektívneho prístupu je dosiahnuť výsledok, ktorý je čo najbližší retrospektívnemu uplatneniu, pomocou primeraných a preukázateľných informácií dostupných bez neprimeraných nákladov či úsilia. Pri uplatňovaní tohto prístupu preto účtovná jednotka:

a) využíva primerané a preukázateľné informácie. Ak účtovná jednotka nedokáže získať primerané a preukázateľné informácie potrebné na uplatnenie upraveného retrospektívneho prístupu, uplatňuje metódu reálnej hodnoty;

b) maximalizuje mieru využívania informácií, ktoré by sa boli použili pri uplatnení plne retrospektívneho prístupu, no využívať musí len informácie dostupné bez neprimeraných nákladov či úsilia.

C7 V odsekoch C9 až C19A sa stanovujú povolené úpravy retrospektívneho uplatnenia v týchto oblastiach:

a) posúdenia poistných zmlúv alebo skupín poistných zmlúv, ku ktorým by sa bolo dospelo k dátumu ich vzniku alebo prvotného zaúčtovania;

b) sumy týkajúce sa zmluvnej servisnej marže alebo stratovej zložky pri poistných zmluvách bez prvkov priamej účasti;

c) sumy týkajúce sa zmluvnej servisnej marže alebo stratovej zložky pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti; a

d) finančné výnosy alebo náklady z poistenia.

C8 Aby sa dosiahol cieľ upraveného retrospektívneho prístupu, účtovnej jednotke sa povoľuje využiť každú úpravu uvedenú v odsekoch C9 až C19A len v takom rozsahu, v akom účtovná jednotka nemá primerané a preukázateľné informácie na uplatnenie retrospektívneho prístupu.

*Posudzovanie pri vzniku alebo prvotnom zaúčtovaní*

- C9 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka pomocou informácií dostupných k dátumu prechodu určuje tieto aspekty:
- a) spôsob identifikácie skupín poisťných zmlúv, pričom uplatňuje odseky 14 až 24;
  - b) či poisťná zmluva spĺňa definíciu poisťnej zmluvy s prvkami priamej účasti, pričom uplatňuje odseky B101 až B109;
  - c) spôsob identifikácie diskrečných peňažných tokov pri poisťných zmluvách bez prvkov priamej účasti, pričom uplatňuje odseky B98 až B100; a
  - d) či investičná zmluva spĺňa definíciu investičnej zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, pričom uplatňuje odsek 71.
- C9A V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka klasifikuje záväzok na vyrovnanie poisťných nárokov vzniknutých pred nadobudnutím poisťnej zmluvy v rámci prevodu poisťných zmlúv, ktoré netvoria podnik, alebo v rámci podnikovej kombinácie patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 ako záväzok zo vzniknutých poisťných nárokov.
- C10 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka neuplatňuje odsek 22 na rozdelenie skupín na skupiny, ktoré nezahŕňajú zmluvy vystavené viac než jeden rok po sebe.

*Určovanie zmluvnej servisnej marže alebo stratovej zložky pri skupinách poisťných zmlúv bez prvkov priamej účasti*

- C11 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka pri zmluvách bez prvkov priamej účasti určuje zmluvnú servisnú maržu alebo stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poisťného krytia (pozri odseky 49 až 52) k dátumu prechodu tak, že uplatňuje odseky C12 až C16C.
- C12 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka odhaduje budúce peňažné toky k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny poisťných zmlúv ako sumu budúcich peňažných tokov k dátumu prechodu [alebo k skoršiemu dátumu, ak budúce peňažné toky k uvedenému skoršiemu dátumu možno určiť retrospektívne, pričom sa uplatňuje odsek C4 písm. a)], upravené o peňažné toky, o ktorých je známe, že k nim došlo medzi dátumom prvotného zaúčtovania skupiny poisťných zmlúv a dátumom prechodu (alebo skorším dátumom). Peňažné toky, o ktorých je známe, že k nim došlo, zahŕňajú peňažné toky vyplývajúce zo zmlúv, ktoré prestali existovať pred dátumom prechodu.
- C13 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka určuje diskontné sadzby, ktoré sa uplatňovali k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny poisťných zmlúv (alebo následne):
- a) pomocou pozorovateľnej výnosovej krivky, ktorá aspoň za tri roky bezprostredne pred dátumom prechodu aproximuje výnosovú krivku odhadnutú pri uplatnení odsekov 36 a B72 až B85, ak takáto pozorovateľná výnosová krivka existuje;
  - b) ak pozorovateľná výnosová krivka podľa písmena a) neexistuje, odhaduje diskontné sadzby, ktoré sa uplatňovali k dátumu prvotného zaúčtovania (alebo následne) tak, že určí priemerné rozpätie medzi pozorovateľnou výnosovou krivkou a výnosovou krivkou odhadnutou pri uplatnení odsekov 36 a B72 až B85, a toto rozpätie uplatňuje na uvedenú pozorovateľnú výnosovú krivku. Uvedené rozpätie musí byť priemerom za najmenej tri roky bezprostredne pred dátumom prechodu.

- C14 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka určuje rizikovú úpravu o nefinančné riziká k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny poistných zmlúv (alebo následne) tak, že upraví rizikovú úpravu o nefinančné riziká k dátumu prechodu o očakávané uvoľnenie rizika pred dátumom prechodu. Očakávané uvoľnenie rizika sa určuje odkazom na uvoľnenie rizika podobných poistných zmlúv, ktoré účtovná jednotka vystavila k dátumu prechodu.
- C14A Pri uplatňovaní odseku B137 sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že nebude meniť spôsob zaobchádzania s účtovnými odhadmi, ku ktorým dospela v predchádzajúcich priebežných finančných výkazoch. V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka určuje zmluvnú servisnú maržu alebo stratovú zložku k dátumu prechodu, akoby účtovná jednotka nebola zostavila priebežné finančné výkazy pred dátumom prechodu.
- C14B V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka používa rovnakú systematickú a racionálnu metódu, akú očakáva, že bude používať po dátume prechodu, pri uplatňovaní odseku 28A s cieľom alokovať akékoľvek peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia zaplatené (alebo pri ktorých bol vykázaný záväzok pri uplatnení iného štandardu IFRS) pred dátumom prechodu (okrem sumy súvisiacej s poistnými zmluvami, ktoré prestali existovať pred dátumom prechodu) na:
- a) skupiny poistných zmlúv, ktoré sú vykázané k dátumu prechodu; a
  - b) skupiny poistných zmlúv, pri ktorých sa očakáva, že budú vykázané po dátume prechodu.
- C14C Peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia zaplatené pred dátumom prechodu, ktoré sú alokované do skupiny poistných zmlúv vykázaných k dátumu prechodu, upravujú zmluvnú servisnú maržu uvedenej skupiny v rozsahu, v akom boli poistné zmluvy, o ktorých sa očakávalo, že budú v skupine, vykázané k tomuto dátumu (pozri odseky 28C a B35C). Ostatné peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia zaplatené pred dátumom prechodu vrátane tých, ktoré boli alokované do skupiny poistných zmlúv, pri ktorých sa očakáva, že budú vykázané po dátume prechodu, sa vykazujú ako aktívum, pričom sa uplatňuje odsek 28B.
- C14D Ak účtovná jednotka nemá primerané a preukázateľné informácie na uplatňovanie odseku C14B, účtovná jednotka určuje, že k dátumu prechodu majú mať nulovú hodnotu tieto sumy:
- a) úprava zmluvnej servisnej marže skupiny poistných zmlúv vykázaných k dátumu prechodu a akékoľvek aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia týkajúce sa tejto skupiny; a
  - b) aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia pri skupinách poistných zmlúv, ktoré budú podľa očakávania vykázané po dátume prechodu.
- C15 Ak je výsledkom uplatnenia odsekov C12 až C14D zmluvná servisná marža k dátumu prvotného zaúčtovania, s cieľom určiť zmluvnú servisnú maržu k dátumu prechodu účtovná jednotka:
- a) ak účtovná jednotka uplatňuje odsek C13 na odhadnutie diskontných sadzieb, ktoré sa uplatňujú pri prvotnom zaúčtovaní, použije uvedené sadzby na akumulovanie úroku zo zmluvnej servisnej marže; a
  - b) v rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, určuje sumu zmluvnej servisnej marže vykázanú vo výsledku hospodárenia z dôvodu prevodu služieb pred dátumom prechodu tak, že porovná jednotky zostávajúceho krytia k uvedenému dátumu s jednotkami krytia poskytnutými v rámci skupiny zmlúv pred dátumom prechodu (pozri odsek B119).

- C16 Ak je výsledkom uplatňovania odsekov C12 až C14D stratová zložka záväzku zo zostávajúceho poistného krytia k dátumu prvotného zaúčtovania, účtovná jednotka určuje akékoľvek sumy alokované do stratovej zložky pred dátumom prechodu tak, že uplatňuje odseky C12 až C14D a alokuje na systematickom základe.
- C16A Pri skupine zaistných zmlúv v držbe, ktorá poskytuje krytie pre nevýhodnú skupinu poistných zmlúv a bola uzavretá pred tým alebo v rovnakom čase, ako boli vystavené poistné zmluvy, účtovná jednotka vykazuje zložku náhrady straty aktíva zo zostávajúceho poistného krytia k dátumu prechodu (pozri odseky 66A až 66B). V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka určuje zložku náhrady straty tak, že sa vynásobí:
- stratová zložka záväzku zo zostávajúceho poistného krytia pri podkladových poistných zmluvách k dátumu prechodu (pozri odseky C16 a C20); a
  - percentuálny podiel poistných nárokov pri podkladových poistných zmluvách, pri ktorých účtovná jednotka očakáva, že ich nahradí zo skupiny zaistných zmlúv v držbe.
- C16B Pri uplatňovaní odsekov 14 až 22 môže účtovná jednotka zahrnúť k dátumu prechodu do nevýhodnej skupiny poistných zmlúv tak nevýhodné poistné zmluvy kryté skupinou zaistných zmlúv v držbe, ako aj nevýhodné poistné zmluvy nekryté skupinou zaistných zmlúv v držbe. Na uplatňovanie odseku C16A v takýchto prípadoch účtovná jednotka používa systematický a racionálny základ alokovania s cieľom určiť časť stratovej zložky skupiny poistných zmlúv, ktorá súvisí s poistnými zmluvami krytými skupinou zaistných zmlúv v držbe.
- C16C Ak účtovná jednotka nemá primerané a preukázateľné informácie na uplatňovanie odseku C16A, účtovná jednotka neidentifikuje zložku náhrady straty pri skupine zaistných zmlúv v držbe.

*Určovanie zmluvnej servisnej marže alebo stratovej zložky pri skupinách poistných zmlúv s prvkami priamej účasti*

- C17 V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka pri zmluvách s prvkami priamej účasti určuje zmluvnú servisnú maržu alebo stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poistného krytia k dátumu prechodu ako:
- celkovú reálnu hodnotu podkladových položiek k uvedenému dátumu; zníženu o
  - peňažné toky z plnenia zmluvy k uvedenému dátumu; zvýšenu alebo zníženu o
  - úpravu o:
    - sumy, ktoré účtovná jednotka účtuje poistníkom (vrátane súm odpočítaných od podkladových položiek) pred uvedeným dátumom;
    - sumy zaplatené pred uvedeným dátumom, ktoré by sa neboli zmenili na základe podkladových položiek;
    - zmenu rizikovej úpravy o nefinančné riziká spôsobenú uvoľnením rizika pred uvedeným dátumom. Túto sumu účtovná jednotka odhaduje odkazom na uvoľnenie rizika podobných poistných zmlúv, ktoré účtovná jednotka vystavila k dátumu prechodu;
    - peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia zaplatené (alebo pri ktorých bol vykázaný záväzok pri uplatnení iného štandardu IFRS) pred dátumom prechodu, ktoré sú alokované do skupiny (pozri odsek C17A);

- d) ak je výsledkom písmen a) až c) zmluvná servisná marža – mínus suma zmluvnej servisnej marže, ktorá sa týka služieb poskytnutých pred uvedeným dátumom. Celková výška podľa písmen a) až c) je náhradou za celkovú zmluvnú servisnú maržu pre všetky služby, ktoré sa majú poskytnúť v rámci skupiny zmlúv, t. j. pred akýmkoľvek sumami, ktoré by sa boli vykázali vo výsledku hospodárenia za poskytnuté služby. Účtovná jednotka odhaduje sumy, ktoré by sa boli vykázali vo výsledku hospodárenia za poskytnuté služby, tak, že porovná jednotky zostávajúceho krytia k dátumu prechodu s jednotkami krytia poskytnutými v rámci skupiny zmlúv pred dátumom prechodu; alebo
- e) ak je výsledkom písmen a) až c) stratová zložka – upraví stratovú zložku na nulu a zvýši o tú istú hodnotu záväzok zo zostávajúceho poistného krytia, pričom nezahrne stratovú zložku.

C17A V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka uplatňuje odseky C14B až C14D na vykazovanie aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia a na akékoľvek úpravy zmluvnej servisnej marže skupiny poistných zmlúv s prvkami priamej účasti pri peňažných tokoch súvisiacich s obstaraním poistenia [pozri odsek C17 písm. c) bod iv)].

*Finančné výnosy alebo náklady z poistenia*

C18 Pri skupinách poistných zmlúv, ktoré pri uplatnení odseku C10 zahŕňajú zmluvy vystavené viac než jeden rok po sebe:

a) účtovnej jednotke je povolené určiť diskontné sadzby k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny uvedenej v odsekoch B72 písm. b) až B72 písm. e) bode ii) a diskontné sadzby k dátumu vzniku poistného nároku uvedeného v odseku B72 písm. e) bode iii) k dátumu prechodu namiesto toho, aby ich určovala k dátumu prvotného zaúčtovania alebo vzniku poistného nároku;

b) ak sa účtovná jednotka rozhodne rozčleniť finančné výnosy alebo náklady z poistenia medzi sumy zahrnuté do výsledku hospodárenia a sumy zahrnuté do ostatných súčastí komplexného výsledku uplatnením odseku 88 písm. b) alebo odseku 89 písm. b), účtovná jednotka musí určiť kumulatívnu výšku finančných výnosov alebo nákladov z poistenia vykázanú v ostatných súčastiach komplexného výsledku k dátumu prechodu, aby mohla v budúcich obdobiach uplatňovať odsek 91 písm. a). Účtovnej jednotke je povolené určiť uvedenú kumulatívnu výšku buď uplatnením odseku C19 písm. b) alebo:

i) ako nulovú hodnotu, pokiaľ sa neuplatňuje bod ii); a

ii) pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti, na ktoré sa vzťahuje odsek B134, ako sumu rovnajúcu sa kumulatívnej sume podkladových položiek vykázanej v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

C19 Pri skupinách poistných zmlúv, ktoré nezahŕňajú zmluvy vystavené viac než jeden rok po sebe:

a) ak účtovná jednotka uplatňuje odsek C13 na odhadnutie diskontných sadzieb, ktoré sa uplatňovali pri prvotnom zaúčtovaní (alebo následne), určuje aj diskontné sadzby uvedené v odseku B72 písm. b) až odseku B72 písm. e) uplatnením odseku C13; a

b) ak sa účtovná jednotka rozhodne rozčleniť finančné výnosy alebo náklady z poistenia medzi sumy zahrnuté do výsledku hospodárenia a sumy zahrnuté do ostatných súčastí komplexného výsledku uplatnením odseku 88 písm. b) alebo odseku 89 písm. b), účtovná jednotka musí určiť kumulatívnu výšku finančných výnosov alebo nákladov z poistenia vykázanú v ostatných súčastiach komplexného výsledku k dátumu prechodu, aby mohla v budúcich obdobiach uplatňovať odsek 91 písm. a). Účtovná jednotka určuje uvedenú kumulatívnu výšku:

i) pri poistných zmluvách, na ktoré účtovná jednotka bude uplatňovať metódy systematickej alokácie uvedené v odseku B131 – ak účtovná jednotka uplatňuje odsek C13 na odhadovanie diskontných sadzieb pri prvotnom zaúčtovaní – pomocou diskontných sadzieb, ktoré sa uplatňovali k dátumu prvotného zaúčtovania, pričom sa uplatňuje aj odsek C13;

- ii) pri poisťných zmluvách, na ktoré účtovná jednotka bude uplatňovať metódy systematickej alokácie uvedené v odseku B132 – na základe toho, že predpoklady týkajúce sa finančného rizika, ktoré sa uplatnili k dátumu prvotného zaúčtovania, sú predpokladmi, ktoré sa uplatňujú k dátumu prechodu, t. j. ako nulovú hodnotu;
- iii) pri poisťných zmluvách, na ktoré účtovná jednotka bude uplatňovať metódy systematickej alokácie uvedené v odseku B133 – ak účtovná jednotka uplatňuje odsek C13 na odhadovanie diskontných sadzieb pri prvotnom zaúčtovaní (alebo následne) – pomocou diskontných sadzieb, ktoré sa uplatňovali k dátumu vzniku poisťného nároku, pričom sa uplatňuje aj odsek C13; a
- iv) pri poisťných zmluvách s prvkami priamej účasti, na ktoré sa vzťahuje odsek B134 – ako sumu rovnajúcu sa kumulatívnej sume podkladových položiek vykázananej v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

C19A Pri uplatňovaní odseku B137 sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že nebude meniť spôsob zaobchádzania s účtovnými odhadmi, ku ktorým dospela v predchádzajúcich priebežných finančných výkazoch. V rozsahu, v akom to povoľuje odsek C8, účtovná jednotka určuje sumy súvisiace s finančnými výnosmi alebo nákladmi z poistenia k dátumu prechodu, akoby účtovná jednotka nebola zostavila priebežné finančné výkazy pred dátumom prechodu.

#### Metóda reálnej hodnoty

- C20 S cieľom uplatniť metódu reálnej hodnoty účtovná jednotka určuje zmluvnú servisnú maržu alebo stratovú zložku záväzku zo zostávajúceho poisťného krytia k dátumu prechodu ako rozdiel medzi reálnou hodnotou skupiny poisťných zmlúv k uvedenému dátumu a peňažnými tokmi z plnenia zmluvy ocenenými k uvedenému dátumu. Pri určovaní uvedenej reálnej hodnoty účtovná jednotka neuplatňuje odsek 47 štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* (v súvislosti s prvkami splatnosti na požiadanie).
- C20A Pri skupine zaistných zmlúv v držbe, na ktorú sa vzťahujú odseky 66A až 66B (bez toho, aby bolo treba spĺňať podmienku uvedenú v odseku B119C), účtovná jednotka určuje zložku náhrady straty aktíva zo zostávajúceho poisťného krytia k dátumu prechodu tak, že sa vynásobí:
- a) stratová zložka záväzku zo zostávajúceho poisťného krytia pri podkladových poisťných zmluvách k dátumu prechodu (pozri odseky C16 a C20); a
  - b) percentuálny podiel poisťných nárokov pri podkladových poisťných zmluvách, pri ktorých účtovná jednotka očakáva, že ich nahradí zo skupiny zaistných zmlúv v držbe.
- C20B Pri uplatňovaní odsekov 14 až 22 môže účtovná jednotka zahrnúť k dátumu prechodu do nevýhodnej skupiny poisťných zmlúv tak nevýhodné poisťné zmluvy kryté skupinou zaistných zmlúv v držbe, ako aj nevýhodné poisťné zmluvy nekryté skupinou zaistných zmlúv v držbe. Na uplatňovanie odseku C20A v takýchto prípadoch účtovná jednotka používa systematický a racionálny základ alokovania s cieľom určiť časť stratovej zložky skupiny poisťných zmlúv, ktorá súvisí s poisťnými zmluvami krytými skupinou zaistných zmlúv v držbe.
- C21 Pri uplatňovaní metódy reálnej hodnoty účtovná jednotka môže uplatniť odsek C22 s cieľom určiť:
- a) spôsob identifikácie skupín poisťných zmlúv, pričom uplatňuje odseky 14 až 24;
  - b) či poisťná zmluva spĺňa definíciu poisťnej zmluvy s prvkami priamej účasti, pričom uplatňuje odseky B101 až B109;



- c) spôsob identifikácie diskrečných peňažných tokov pri poistných zmluvách bez prvkov priamej účasti, pričom uplatňuje odseky B98 až B100; a
- d) či investičná zmluva spĺňa definíciu investičnej zmluvy s možnosťou poskytovania podielu na zisku patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17, pričom uplatňuje odsek 71.
- C22 Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že záležitosti uvedené v odseku C21 určí pomocou:
- a) primeraných a preukázateľných informácií pre to, čo by účtovná jednotka bola určila vzhľadom na podmienky zmluvy a trhové podmienky k dátumu vzniku alebo prvotného zaúčtovania, podľa konkrétneho prípadu; alebo
- b) primeraných a preukázateľných informácií dostupných k dátumu prechodu.
- C22A Pri uplatňovaní metódy reálnej hodnoty sa účtovná jednotka môže rozhodnúť, že klasifikuje záväzok na vyrovnanie poistných nárokov vzniknutých pred nadobudnutím poistnej zmluvy v rámci prevodu poistných zmlúv, ktoré netvorí podnik, alebo v rámci podnikovej kombinácie patriacej do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 3 ako záväzok zo vzniknutých poistných nárokov.
- C23 Pri uplatňovaní metódy reálnej hodnoty účtovná jednotka nemusí uplatňovať odsek 22 a smie do skupiny zahrnúť zmluvy vystavené viac než jeden rok po sebe. Účtovná jednotka rozdeľuje skupiny na skupiny zahŕňajúce iba zmluvy vystavené v priebehu jedného roka (alebo menej) iba vtedy, ak má primerané a preukázateľné informácie na uskutočnenie tohto rozdelenia. Či už účtovná jednotka uplatňuje odsek 22 alebo nie, je jej povolené určiť diskontné sadzby k dátumu prvotného zaúčtovania skupiny uvedenej v odsekoch B72 písm. b) až B72 písm. e) bode ii) a diskontné sadzby k dátumu vzniku poistného nároku uvedeného v odseku B72 písm. e) bode iii) k dátumu prechodu namiesto toho, aby ich určovala k dátumu prvotného zaúčtovania alebo vzniku poistného nároku.
- C24 Ak sa pri uplatňovaní metódy reálnej hodnoty účtovná jednotka rozhodne rozčleniť finančné výnosy alebo náklady z poistenia medzi výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku, je jej povolené určiť kumulatívnu výšku finančných výnosov alebo nákladov z poistenia vykázanú v ostatných súčastiach komplexného výsledku k dátumu prechodu:
- a) retrospektívne – no len ak má primerané a preukázateľné informácie, na základe ktorých tak dokáže urobiť; alebo
- b) ako nulovú hodnotu – pokiaľ sa neuplatňuje písmeno c); a
- c) pri poistných zmluvách s prvkami priamej účasti, na ktoré sa vzťahuje odsek B134 – ako sumu rovnajúcu sa kumulatívnej sume podkladových položiek vykázanéj v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

*Aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia*

- C24A Pri uplatňovaní metódy reálnej hodnoty pri aktíve za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia [pozri odsek C5B písm. b)] určuje účtovná jednotka k dátumu prechodu aktívum za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia vo výške, ktorá sa rovná peňažným tokom súvisiacim s obstaraním poistenia, ktoré by účtovnej jednotke vznikli k dátumu prechodu pri získaní práv na:
- a) náhrady peňažných tokov súvisiacich s obstaraním poistenia z poistného v rámci poistných zmlúv, ktoré boli vystavené pred dátumom prechodu, ale neboli vykázané k dátumu prechodu;

- b) budúce poisťné zmluvy, ktoré sú obnoveniami poisťných zmlúv vykázaných k dátumu prechodu a poisťných zmlúv opísaných v písmene a); a
- c) budúce poisťné zmluvy iné než poisťné zmluvy uvedené v písmene b), po dátume prechodu bez toho, aby znovu uhradila peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia, ktoré už účtovná jednotka uhradila, ktoré sú priamo priraditeľné k príslušnému portfóliu poisťných zmlúv.

C24B K dátumu prechodu účtovná jednotka vylučuje z oceňovania akýchkoľvek skupín poisťných zmlúv sumu akéhokoľvek aktíva za peňažné toky súvisiace s obstaraním poistenia.

### Porovnávacie informácie

- C25 Bez ohľadu na odkaz v odseku C2 písm. b) na ročné obdobie vykazovania bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka môže takisto prezentovať upravené porovnávacie informácie pri uplatnení štandardu IFRS 17 pre ktorékoľvek skoršie prezentované obdobia, no nemusí tak urobiť. Ak účtovná jednotka neprezentuje upravené porovnávacie informácie pre ktorékoľvek skoršie obdobia, odkaz na „začiatok ročného obdobia vykazovania bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia“ uvedený v odseku C2 písm. b) sa vykladá ako „začiatok najskoršieho prezentovaného upraveného porovnávacieho obdobia“.
- C26 Účtovná jednotka nemusí poskytovať zverejnenia uvedené v odsekoch 93 až 132 za ktorékoľvek obdobie prezentované pred začiatkom ročného obdobia vykazovania bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia.
- C27 Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie a zverejnenia za akékoľvek skoršie obdobia, jasne identifikuje informácie, ktoré neboli upravené, zverejní informáciu, že boli vypracované na odlišnom základe, a vysvetlí uvedený základ.
- C28 Účtovná jednotka nemusí zverejňovať predtým nezverejnené informácie o vývoji poisťných nárokov, ku ktorému došlo skôr než päť rokov pred koncom ročného obdobia vykazovania, v ktorom po prvýkrát uplatnila štandard IFRS 17. Ak však účtovná jednotka uvedené informácie nezverejní, túto skutočnosť zverejní.

### *Účtovné jednotky, ktoré prvýkrát uplatňujú štandardy IFRS 17 a IFRS 9 v rovnakom čase*

- C28A Účtovnej jednotke, ktorá prvýkrát uplatňuje štandardy IFRS 17 a IFRS 9 v rovnakom čase, sa povoľuje uplatňovať odseky C28B až C28E (klasifikačné zakrytie) na účely prezentácie porovnávacích informácií o finančnom aktíve, ak porovnávacie informácie o tomto finančnom aktíve neboli prehodnotené na účely štandardu IFRS 9. Porovnávacie informácie o finančnom aktíve nebudú prehodnotené na účely štandardu IFRS 9, ak sa účtovná jednotka rozhodne neprehodnocovať predchádzajúce obdobia (pozri odsek 7.2.15 štandardu IFRS 9), alebo ak účtovná jednotka prehodnotí predchádzajúce obdobia, ale vykazovanie finančného aktíva bolo počas týchto predchádzajúcich období ukončené (pozri odsek 7.2.1 štandardu IFRS 9).
- C28B Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje klasifikačné zakrytie na finančné aktívum, prezentuje porovnávacie informácie, ako keby sa na toto finančné aktívum uplatňovali požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie podľa štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka používa primerané a preukázateľné informácie dostupné k dátumu prechodu [pozri odsek C2 písm. b)] na určenie toho, ako sa podľa očakávaní účtovnej jednotky bude finančné aktívum klasifikovať a oceňovať pri prvotnom uplatnení štandardu IFRS 9 (účtovná jednotka napríklad môže použiť predbežné posudzovanie vykonané s cieľom pripraviť sa na prvotné uplatnenie štandardu IFRS 9).

C28C Pri uplatňovaní klasifikačného zakrytia na finančné aktívum sa od účtovnej jednotky nevyžaduje, aby uplatňovala požiadavky na zníženie hodnoty uvedené v oddiele 5.5 štandardu IFRS 9. Ak by sa na finančné aktívum na základe klasifikácie určenej podľa odseku C28B vzťahovali požiadavky na zníženie hodnoty uvedené v oddiele 5.5 štandardu IFRS 9, ale účtovná jednotka by pri uplatňovaní klasifikačného zakrytia tieto požiadavky nedodržiavala, účtovná jednotka by naďalej prezentovala akúkoľvek sumu vykázanú v súvislosti so znížením hodnoty v predchádzajúcom období v súlade so štandardom IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*. V opačnom prípade sa všetky takéto sumy zrušia.

C28D Akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou finančného aktíva a účtovnou hodnotou k dátumu prechodu, ktorý vyplýva z uplatňovania odsekov C28B a C28C, sa vykazuje v počiatočných nerozdelných ziskoch (alebo prípadne v inej zložke vlastného imania) k dátumu prechodu.

C28E Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje odseky C28B až C28D:

- a) zverejňuje kvalitatívne informácie, ktoré umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť:
  - i) rozsah, v akom sa uplatnilo klasifikačné zakrytie (napríklad či sa uplatnilo na všetky finančné aktíva, ktorých vykazovanie sa v porovnávacom období ukončilo);
  - ii) či a v akom rozsahu boli uplatnené požiadavky na zníženie hodnoty uvedené v oddiele 5.5 štandardu IFRS 9 (pozri odsek C28C);
- b) uplatňuje uvedené odseky len na porovnávacie informácie za obdobia vykazovania medzi dátumom prechodu na štandard IFRS 17 a dátumom prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17 (pozri odseky C2 a C25) a
- c) k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 9 uplatňuje prechodné požiadavky uvedené v štandarde IFRS 9 (pozri oddiel 7.2 štandardu IFRS 9).

#### **Zmena určenia finančných aktív**

C29 K dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17 účtovná jednotka, ktorá uplatnila štandard IFRS 9 na ročné obdobia vykazovania pred prvotným uplatnením štandardu IFRS 17:

- a) môže prehodnotiť to, či prípustné finančné aktívum spĺňa podmienku uvedenú v odseku 4.1.2 písm. a) alebo v odseku 4.1.2A písm. a) štandardu IFRS 9. Finančné aktívum je prípustné len vtedy, ak toto finančné aktívum nie je v držbe vo vzťahu k činnosti, ktorá nesúvisí so zmluvami patriacimi do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17. Príkladom finančných aktív, ktoré by neboli prípustné na prehodnotenie, sú finančné aktíva držané v súvislosti s bankovými činnosťami alebo finančné aktíva držané vo fondoch vzťahujúcich sa na investičné zmluvy, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 17;
- b) zruší predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak z dôvodu uplatnenia štandardu IFRS 17 už nie je splnená podmienka uvedená v odseku 4.1.5 štandardu IFRS 9;
- c) môže určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak je splnená podmienka uvedená v odseku 4.1.5 štandardu IFRS 9;

- d) môže určiť investíciu do nástroja vlastného imania za investíciu oceňovanú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku pri uplatnení odseku 5.7.5 štandardu IFRS 9;
- e) môže zrušiť svoje predchádzajúce určenie investície do nástroja vlastného imania za investíciu oceňovanú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku pri uplatnení odseku 5.7.5 štandardu IFRS 9.
- C30 Účtovná jednotka uplatňuje odsek C29 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené určenia a klasifikácie retrospektívne. Účtovná jednotka pri tom uplatňuje príslušné prechodné ustanovenia uvedené v štandarde IFRS 9. Na tento účel sa za dátum prvotného uplatnenia považuje dátum prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17.
- C31 Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje odsek C29, nemusí v snahe zohľadniť takéto zmeny v určeníach alebo klasifikáciách prehodnocovať predchádzajúce obdobia. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne vtedy, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka prehodnotí predchádzajúce obdobia, prehodnotená účtovná závierka musí pre uvedené dotknuté finančné aktíva odzrkadľovať všetky požiadavky štandardu IFRS 9. Ak účtovná jednotka neprehodnotí predchádzajúce obdobia, vykáže v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo v inej zložke vlastného imania, podľa konkrétneho prípadu) k dátumu prvotného uplatnenia akýkoľvek rozdiel medzi:
- a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou uvedených finančných aktív; a
- b) účtovnou hodnotou uvedených finančných aktív k dátumu prvotného uplatnenia.
- C32 Keď účtovná jednotka uplatní odsek C29, zverejňuje v uvedenom ročnom období vykazovania pri uvedených finančných aktívach podľa triedy:
- a) ak sa uplatňuje odsek C29 písm. a) – svoj základ na určenie prípustných finančných aktív;
- b) ak sa uplatňuje ktorýkoľvek z odsekov C29 písm. a) až C29 písm. e):
- i) kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu dotknutých finančných aktív určené bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17; a
- ii) novú kategóriu oceňovania a novú účtovnú hodnotu dotknutých finančných aktív určené po uplatnení odseku C29;
- c) ak sa uplatňuje odsek C29 písm. b) – účtovnú hodnotu finančných aktív vo výkaze o finančnej situácii, ktoré boli predtým určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia pri uplatnení odseku 4.1.5 štandardu IFRS 9 a ktoré už nie sú tak určené.
- C33 Keď účtovná jednotka uplatňuje odsek C29, zverejňuje v uvedenom ročnom období vykazovania kvalitatívne informácie, ktoré by používateľom účtovnej závierky pomohli pochopiť:
- a) ako uplatnila odsek C29 na finančné aktíva, ktorých klasifikácia sa pri prvotnom uplatnení štandardu IFRS 17 zmenila;

- b) dôvody akéhokoľvek určenia alebo zrušenia určenia finančných aktív za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia pri uplatnení odseku 4.1.5 štandardu IFRS 9; a
- c) prečo účtovná jednotka dospela k prípadným odlišným záverom pri novom posudzovaní pri uplatnení odseku 4.1.2 písm. a) alebo odseku 4.1.2A písm. a) štandardu IFRS 9.

C33A V prípade finančného aktíva, ktorého vykazovanie sa ukončilo medzi dátumom prechodu a dátumom prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17, môže účtovná jednotka uplatniť odseky C28B až C28E (klasifikačné zakrytie) na účely prezentácie porovnávacích informácií, ako keby sa na toto aktívum uplatnil odsek C29. Takáto účtovná jednotka upraví požiadavky odsekov C28B až C28E tak, aby sa klasifikačné zakrytie zakladalo na tom, ako sa podľa očakávaní účtovnej jednotky a podľa odseku C29 určí finančné aktívum k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 17.

#### UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV IFRS

C34 Štandardom IFRS 17 sa nahrádza štandard IFRS 4 *Poistné zmluvy*, v znení zmien z roku 2020.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 1

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

## ODKAZY

- IFRS 16 *Lízingy*
- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)
- IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*
- IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004)
- IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

## KONTEXT

- 1 Mnohé účtovné jednotky sú povinné demontovať, odstrániť a obnoviť niektoré nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. V rámci tejto interpretácie sa takéto povinnosti označujú pojmom „záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky“. Podľa štandardy IAS 16 zahŕňajú náklady na obstaranie nehnuteľností, strojov a zariadení začiatkový odhad nákladov na demontáž a odstránenie položky a obnovu lokality, v ktorej sa položka nachádza, pričom takáto povinnosť účtovnej jednotke vzniká buď v prípade nadobudnutia takejto položky, alebo ako následok používania danej položky počas konkrétneho obdobia na účely iné než na tvorbu zásob v danom období. Štandard IAS 37 obsahuje požiadavky, ako oceniť záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky. Táto interpretácia poskytuje návod na účtovanie účinku zmien v ocenení existujúcich záväzkov vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Táto interpretácia platí pre zmeny v ocenení existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobného záväzku, ktorý sa:
  - a) vykazuje ako časť obstarávacej ceny položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia v súlade so štandardom IAS 16, alebo ako časť obstarávacej ceny aktíva s právom na užívanie v súlade so štandardom IFRS 16; a
  - b) vykazuje ako záväzok v súlade so štandardom IAS 37.

Napríklad záväzok vyplývajúci z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobný záväzok môže existovať v prípade vyradovania stroja z prevádzky, pri odstraňovaní škôd na životnom prostredí v ťažobnom priemysle alebo pri odstraňovaní zariadenia.

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 3 Táto interpretácia sa zaoberá spôsobom, akým by sa mal zaúčtovať účinok nasledujúcich udalostí, ktoré majú za následok zmenu ocenenia existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobného záväzku:
  - a) zmena v odhadovanom odleve zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky (napríklad peňažné toky), ktoré sa požadujú na vysporiadanie povinnosti;
  - b) zmena v aktuálnej trhovej diskontnej sadzbe v zmysle definície v odseku 47 štandardu IAS 37 (vrátane zmien časovej hodnoty peňazí a špecifických rizík záväzku) a
  - c) zvýšenie, do ktorého sa premieta plynutie času (známe aj pod pojmom časové rozlišovanie diskontu).



## KONSENZUS

- 4 Zmeny v ocenení existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobného záväzku, ktoré vyplývajú zo zmien očakávaného načasovania alebo sumy odlevu zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky požadovaných na vysporiadanie povinnosti alebo zo zmeny diskontnej sadzby, sa účtujú v súlade s ďalej uvedenými odsekmi 5 až 7.
- 5 Ak sa súvisiace aktívum oceňuje pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou:
- a) v súvislosti s písmenom b) sa zmeny záväzku pripočítajú alebo odpočítajú od obstarávacej ceny súvisiaceho aktíva v bežnom období;
  - b) suma odpočítaná od obstarávacej ceny aktíva nesmie presiahnuť jeho účtovnú hodnotu. Ak zníženie záväzku presiahne účtovnú hodnotu aktíva, takýto presah sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia;
  - c) ak úprava vyústi do zvýšenia obstarávacej ceny aktíva, účtovná jednotka zváži, či táto situácia poukazuje na možnosť, že novú účtovnú hodnotu aktíva nebude možné získať späť v plnej výške. Ak ide o takýto náznak, účtovná jednotka vykoná test na zníženie hodnoty aktíva odhadom spätne získateľnej sumy a účtuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty v súlade so štandardom IAS 36.
- 6 Ak je súvisiace aktívum oceňované pomocou modelu precenenia:
- a) zmeny záväzku pozmeňujú predtým vykázaný prebytok alebo deficit z precenenia takéhoto aktíva, čiže:
    - i) zníženie záväzku sa [s výhradou písmena b)] vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a zvyšuje prebytok z precenenia vo vlastnom imaní, keď sa vykazuje vo výsledku hospodárenia vo výške, v ktorej ruší deficit z precenenia majetku, ktorý sa predtým vykázal vo výsledku hospodárenia;
    - ii) zvýšenie záväzku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, kedy sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a znižuje prebytok z precenenia do výšky v rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku existujúceho v rámci prebytku z precenenia vo vzťahu k danému aktívu;
  - b) v prípade, že zníženie záväzku prevyšuje účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala, ak by bolo aktívum účtované v súlade s modelom ocenenia obstarávacou cenou, takýto presah sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia;
  - c) zmena záväzku naznačuje možnosť potreby preceniť majetok s cieľom zaistiť, aby sa účtovná hodnota významne nelíšila od hodnoty, ktorá by sa dosiahla použitím ocenenia reálnou hodnotou na konci obdobia vykazovania. Každé takéto preceňovanie sa zohľadňuje pri určovaní súm, ktoré sa majú vykázat vo výsledku hospodárenia alebo v ostatných súčiastiach komplexného výsledku podľa písmena a). Ak je precenenie nevyhnutné, treba preceniť všetky aktíva v danej triede;
  - d) v štandarde IAS 1 sa požaduje zverejniť vo výkaze komplexného účtovného výsledku každú zložku ostatných súčastí komplexného výsledku alebo nákladov. V rámci plnenia tejto požiadavky sa zmena prebytku z precenenia vyplývajúca zo zmeny záväzku identifikuje osobitne a zverejňuje ako taká.
- 7 Upravená odpisovateľná hodnota aktíva sa odpisuje počas celej jeho doby použiteľnosti. Preto, ak súvisiace aktívum dosiahol koniec doby použiteľnosti, všetky následné zmeny záväzku sa vykážu v čase ich vzniku vo výsledku hospodárenia. Platí to tak pre model ocenenia obstarávacou cenou, ako aj pre model precenenia.
- 8 Periodické časové rozlišovanie diskontu sa vykazuje vo výsledku hospodárenia ako finančný náklad vždy po jeho vzniku. Kapitalizácia podľa štandardu IAS 23 nie je povolená.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 9 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. septembra 2004 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie začínajúce sa pred 1. septembrom 2004, túto skutočnosť zverejní.
- 9A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 9B Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 2. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 10 Zmeny v účtovných politikách sa účtujú v súlade s požiadavkami štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* <sup>(59)</sup>.

<sup>(59)</sup> Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu v období pred 1. januárom 2005, musí postupovať podľa požiadaviek predchádzajúcej verzie štandardu IAS 8, ktorá bola nazvaná *Čistý zisk alebo strata za obdobie, zásadné chyby a zmeny v účtovných politikách*, pokiaľ účtovná jednotka neuplatňuje v takomto skoršom období revidovanú verziu uvedeného štandardu.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 2

**Členské podiely v družstvách a podobné nástroje**

## ODKAZY

- IFRS 9 *Finančné nástroje*
- IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*
- IAS 32 *Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia* (v znení revízie z roku 2003) <sup>(60)</sup>

## KONTEXT

- 1 Družstvá a ostatné podobné účtovné jednotky sú tvorené skupinami osôb s cieľom uspokojiť spoločné ekonomické a spoločenské potreby. Vo vnútroštátnych právnych predpisoch sa zvyčajne definuje družstvo ako spoločenstvo, ktoré sa usiluje podporovať ekonomický rozmach svojich členov prostredníctvom spoločnej podnikateľskej činnosti (zásada svojpomoci). Účasť členov v družstve sa často charakterizuje ako členské podiely, časti alebo podobne, a v ďalšom texte sa uvádzajú ako „členské podiely“.
- 2 V štandarde IAS 32 sa stanovujú zásady klasifikácie finančných nástrojov ako finančných záväzkov alebo vlastné imanie. Tieto zásady sa uplatňujú najmä pri klasifikácii nástrojov obsahujúcich právo predať, ktoré umožňujú držiteľovi predať tieto nástroje emitentovi za peňažné prostriedky alebo za iný finančný nástroj. Uplatňovanie týchto zásad na členské podiely v družstvách a na podobné nástroje je náročné. Niektorí členovia Rady pre medzinárodné účtovné štandardy požiadali o pomoc pri objasnení toho, ako je možné zásady v štandarde IAS 32 uplatňovať pri členských podieloch a podobných nástrojoch, ktoré majú určité črty, a takisto pri objasnení okolností, pri ktorých tie črty ovplyvňujú klasifikáciu členského podielu ako záväzok alebo vlastné imanie.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Táto interpretácia sa týka finančných nástrojov patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 32 vrátane finančných nástrojov emitovaných členom družstva, ktoré preukazujú vlastnícky podiel členov v družstve. Táto interpretácia sa nevzťahuje na finančné nástroje, ktorých vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť prostredníctvom vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 4 Mnoho finančných nástrojov vrátane členských podielov má vlastnosti vlastného imania vrátane hlasovacích práv a práv zúčastňovať sa na rozdeľovaní dividend. Niektoré finančné nástroje dávajú držiteľovi právo na spätné odkúpenie za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktívum, ale môžu takisto obsahovať alebo podliehať obmedzeniam možnosti spätne odkúpiť finančné nástroje. Ako by sa mali takéto podmienky spätého odkúpenia vyhodnotiť pri určovaní, či by sa finančné nástroje mali klasifikovať ako záväzky alebo vlastné imanie?

## KONSENZUS

- 5 Zmluvné právo držiteľa finančného nástroja (vrátane členských podielov v družstvách) požadovať spätné odkúpenie, samo osebe neznamená, že finančný nástroj je klasifikovaný ako finančný záväzok. Presnejšie povedané, účtovná jednotka musí zvážiť všetky okolnosti a podmienky finančného nástroja na účely stanovenia, či ho možno klasifikovať ako finančný záväzok alebo vlastné imanie. V týchto podmienkach zahŕňajú príslušné miestne zákony a predpisy, ako aj stanovy účtovnej jednotky, ktoré sú účinné k dátumu klasifikácie, ale nezahŕňajú očakávané budúce zmeny týchto zákonov, predpisov alebo stanov.
- 6 Členské podiely, ktoré by sa klasifikovali ako vlastné imanie, ak by členovia nemali právo požadovať spätné odkúpenie, sa posudzujú ako vlastné imanie, ak je splnená ktorákoľvek z podmienok uvedených v odsekoch 7 a 8 alebo členské podiely majú všetky znaky uvedené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D štandardu IAS 32 a spĺňajú podmienky uvedené v rovnakých odsekoch. Vklady splatné na požiadanie vrátane bežných a vkladových účtov, ako aj podobné zmluvy, ktoré vznikajú v prípadoch, keď členovia vystupujú ako zákazníci, sú finančnými záväzkami účtovnej jednotky.

<sup>(60)</sup> V auguste 2005 bol štandard IAS 32 zmenený na IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*. Vo februári 2008 IASB zmenila štandard IAS 32 požiadavkou, aby sa nástroje klasifikovali ako vlastné imanie, ak tieto nástroje majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D štandardu IAS 32 a spĺňajú podmienky uvedené v rovnakých odsekoch.

- 7 Členské podiely sú vlastným imaním, ak účtovná jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie členských podielov.
- 8 Miestne zákony a predpisy alebo stanovy účtovnej jednotky môžu ukladať rôzne typy zákazov spätného odkúpenia členských podielov, napríklad bezpodmienečné zakázy alebo zakázy na základe kritérií likvidity. Ak je spätné odkúpenie bezpodmienečne zakázané miestnymi zákonmi a predpismi alebo stanovami účtovnej jednotky, členské podiely sú vlastným imaním. V prípade, že ustanovenia miestnych zákonov a predpisov alebo stanov účtovnej jednotky zakazujú spätné odkúpenie len vtedy, ak sú splnené (alebo nespĺnené) určité podmienky – ako napríklad obmedzenia likvidity – nevedú k tomu, že členské podiely sú vlastným imaním.
- 9 Bezpodmienečný zákaz môže byť absolútny, to znamená, že akékoľvek spätné odkúpenie je zakázané. Bezpodmienečný zákaz môže byť čiastočný, a to tým, že sa zakáže spätné odkúpenie členských podielov, ak by takéto odkúpenie spôsobilo, že počet členských podielov alebo výška splateného kapitálu z členských podielov klesne pod určitú stanovenú úroveň. Členské podiely, ktoré sú nad rámec zákazu spätného odkúpenia, sú záväzkami, ale iba v tom prípade, ak účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie, ako sa uvádza v odseku 7, alebo ak členské podiely majú všetky znaky uvedené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D štandardu IAS 32 a spĺňajú podmienky uvedené v rovnakých odsekoch. V niektorých prípadoch sa počet podielov alebo hodnota splateného kapitálu, ktoré sú podmienkou zákazu spätného odkúpenia, môžu z času na čas meniť. Takáto zmena v podmienkach zákazu spätného odkúpenia vedie k presunu medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním.
- 10 Pri prvotnom zaúčtovaní oceňuje účtovná jednotka finančný záväzok so spätným odkúpením reálnou hodnotou. V prípade členských podielov s prvkom spätného odkúpenia účtovná jednotka vyčísluje reálnu hodnotu finančného záväzku so spätným odkúpením v sume nie nižšej, ako je maximálna splatná hodnota záväzku pri spätnom odkúpení určená v stanovách účtovnej jednotky alebo v platných zákonoch, diskontovaná od prvého dátumu, od ktorého by sa mohlo požadovať zaplatenie tejto sumy (pozri príklad 3).
- 11 Ako sa požaduje v odseku 35 štandardu IAS 32, rozdelenia držiteľom nástroja vlastného imania sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní. Úrok, dividendy a iné výnosy súvisiace s finančnými nástrojmi, ktoré sa klasifikujú ako finančné záväzky, sú nákladmi bez ohľadu nato, či sú tieto vyplatené sumy právne charakterizované ako dividendy, úroky alebo inak.
- 12 Dodatok, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou konsenzu, obsahuje príklady uplatňovania tohto konsenzu.

#### ZVEREJŇOVANIE

- 13 Ak zmena v podmienkach zákazu spätného odkúpenia vedie k presunu medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním, účtovná jednotka zverejňuje osobitne sumu, čas a dôvod presunu.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 14 Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia tejto interpretácie sú rovnaké ako pri štandarde IAS 32 (v znení revízie z roku 2003). Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na účtovné obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní. Táto interpretácia sa uplatňuje retrospektívne.
- 14A Účtovná jednotka uplatňuje zmeny v odsekoch 6, 9, A1 a A12 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní dokument *Finančné nástroje obsahujúce právo predat' a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny štandardov IAS 32 a IAS 1), vydaný vo februári 2008, na skoršie obdobie, zmeny v odsekoch 6, 9, A1 a A12 sa uplatňujú na toto skoršie obdobie.
- 15 [Vypúšťa sa.]
- 16 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení odsek A8. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

- 17 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011*, vydaným v máji 2012, sa zmenil odsek 11. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu štandardu IAS 32 ako súčasť *Cyklu ročných zlepšení štandardov IFRS na roky 2009 – 2011* (vydaného v máji 2012) na skoršie obdobie, táto zmena odseku 11 sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.
- 18 [Vypúšťa sa.]
- 19 Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky A8 a A10 a vypustili sa odseky 15 a 18. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

*Dotatok***Príklady uplatňovania konsenzu**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie.*

A1 V tomto dodatku sa vysvetľuje sedem príkladov uplatňovania konsenzu z tejto interpretácie IFRIC. Príklady nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam; možné sú aj iné zoskupenia okolností. Pri každom príklade sa predpokladá, že neexistujú iné podmienky, ako sú uvedené v skutočnostiach uvedených v danom príklade, ktoré by, vyžadovali, aby finančný nástroj bol klasifikovaný ako finančný záväzok, a že finančný nástroj nemá všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D štandardu IAS 32 alebo nespĺňa podmienky uvedené v rovnakých odsekoch.

**BEZPODMIENEČNÉ PRÁVO ODMIETNUŤ SPÄTNÉ ODKÚPENIE (odsek 7)****Príklad 1***Skutočnosti*

A2 V stanovách účtovnej jednotky sa uvádza, že spätné odkúpenia sa vykonávajú len na základe vlastnej úvahy účtovnej jednotky. V stanovách sa toto rozhodnutie ďalej nerozvádza ani neobmedzuje. V minulosti účtovná jednotka nikdy neodmietla spätné odkúpenie členských podielov, hoci predstavenstvo má právo tak urobiť.

*Klasifikácia*

A3 Účtovná jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie a členské podiely predstavujú vlastné imanie. V štandarde IAS 32 sa stanovujú zásady klasifikácie, ktoré sú založené na podmienkach finančného nástroja a upozorňuje sa, že história platieb alebo úmysel uskutočniť platby, ktoré sú na rozhodnutí účtovnej jednotky, nemôže byť príčinou klasifikácie finančného nástroja ako záväzku. V odseku AG26 štandardu IAS 32 sa uvádza:

Ak prioritné akcie nie sú spätne odkúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami, ktoré sa spájajú s akciami. Klasifikácia vychádza z posúdenia podstaty zmluvných dojednaní a definícií finančného záväzku a nástroja vlastného imania. Keď sú rozdelenia držiteľom prioritných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, na voľnom rozhodnutí emitenta, akcie sú nástrojmi vlastného imania. Na klasifikáciu prioritnej akcie ako nástroja vlastného imania alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

- a) história realizácie rozdelení;
- b) zámer realizovať rozdelenia v budúcnosti;
- c) možný negatívny vplyv na cenu kmeňových akcií emitenta, ak rozdelenia nie sú realizované (v dôsledku obmedzení na výplatu dividend z kmeňových akcií, ak nie sú dividendy vyplácané z prioritných akcií);
- d) suma rezervných fondov emitenta;
- e) očakávania emitenta týkajúce sa výsledku hospodárenia za dané obdobie; alebo
- f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho výsledku hospodárenia za dané obdobie.

**Príklad 2***Skutočnosti*

A4 V stanovách účtovnej jednotky sa uvádza, že spätné odkúpenia sa vykonávajú len na základe vlastnej úvahy účtovnej jednotky. V stanovách sa však ďalej uvádza, že schválenie žiadosti o spätné odkúpenie je automatické, pokiaľ účtovná jednotka je schopná uskutočniť platby bez porušenia miestnych predpisov týkajúcich sa likvidity alebo rezervných fondov.



### Klasifikácia

- A5 Účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie a členské podiely sú finančným záväzkom. Obmedzenia uvedené v predchádzajúcom texte sú založené na schopnosti účtovnej jednotky vysporiadať svoje záväzky. Obmedzujú spätné odkúpenie len v prípadoch, ak požiadavky na likviditu alebo rezervné fondy nie sú splnené, a len dovtedy, pokiaľ nie sú splnené. Z tohto dôvodu nemôžu podľa zásad uvedených v štandarde IAS 32 viesť ku klasifikácii finančného nástroja ako vlastného imania. V odseku AG25 štandardu IAS 32 sa uvádza:

Prioritné akcie sa môžu emitovať s rôznymi právami. Pri stanovovaní toho, či je prioritná akcia finančným záväzkom alebo nástrojom vlastného imania, emitent posudzuje konkrétne práva pripojené k danej akcii s cieľom určiť, či akcia vykazuje základné charakteristické znaky finančného záväzku. Napríklad prioritná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo na základe rozhodnutia držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože emitent má povinnosť previesť finančné aktíva držiteľovi akcie. *Potenciálna neschopnosť emitenta splniť povinnosť spätného odkúpenia prioritnej akcie, keď sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku či fondov, záväzok neruší.* [zvýraznenie bolo doplnené]

### ZÁKAZY SPÄTNÉHO ODKÚPENIA (odseky 8 a 9)

#### Príklad 3

#### Skutočnosti

- A6 Družstvo emitovalo v minulosti podiely svojim členom k rôznym dátumom a v rôznych sumách takto:

1. januára 20X1 100 000 podielov po 10 MJ za každý podiel (1 000 000 MJ);
1. januára 20X2 100 000 podielov po 20 MJ (spolu 2 000 000 MJ, to znamená, že celková hodnota vydaných podielov je 3 000 000 MJ).

Podiely sú spätne odkúpiteľné na požiadanie vo výške, v akej boli vydané.

- A7 V stanovách účtovnej jednotky sa uvádza, že kumulovaná výška spätných odkúpení nesmie presiahnuť 20 percent z najvyššieho počtu kedykoľvek predtým emitovaných členských podielov. K 31. decembru 20X2 má účtovná jednotka 200 000 emitovaných podielov, čo predstavuje zatiaľ najvyšší počet členských podielov, ktoré boli kedy emitované, a v minulosti neboli spätne odkúpené žiadne podiely. K 1. januáru 20X3 účtovná jednotka zmení svoje stanovky a zvýši povolenú výšku kumulovaných spätných odkúpení na 25 percent z najvyššieho počtu kedykoľvek predtým emitovaných členských podielov.

### Klasifikácia

#### Pred zmenou stanov

- A8 Členské podiely presahujúce zákaz pre spätné odkúpenie sú finančnými záväzkami. Pri prvotnom zaúčtovaní oceňuje družstvo tento finančný záväzok reálnou hodnotou. Vzhľadom na to, že tieto podiely sú spätne odkúpiteľné na požiadanie, družstvo oceňuje takéto finančné záväzky reálnou hodnotou v súlade s odsekom 47 štandardu IFRS 13: „Reálna hodnota finančného záväzku s prvkom splatnosti na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia než suma záväzku splatná na požiadanie...“. Z uvedeného dôvodu družstvo klasifikuje ako finančné záväzky maximálnu sumu splatnú na požiadanie podľa ustanovení o spätnom odkúpení.
- A9 K 1. januáru 20X1 maximálna suma záväzku splatná podľa ustanovení o spätnom odkúpení je 20 000 podielov po 10 MJ, a preto účtovná jednotka klasifikuje ako finančný záväzok 200 000 MJ a 800 000 MJ ako vlastné imanie. Dňa 1. januára 20X2 sa však po emitovaní nových podielov v sume 20 MJ za podiel maximálna suma záväzku splatná podľa ustanovení o spätnom odkúpení zvýši na 40 000 podielov po 20 MJ za každý podiel. Emitovaním ďalších podielov v sume 20 MJ za podiel vzniká nový záväzok, ktorý sa oceňuje pri prvotnom zaúčtovaní reálnou hodnotou. Záväzok po emitovaní týchto podielov predstavuje 20 percent z celkového počtu vydaných podielov (200 000) ocenených v sume 20 MJ za podiel alebo v úhrne 800 000 MJ. V takom prípade sa vyžaduje vykázat ďalší záväzok vo výške 600 000 MJ. V tomto príklade sa nevykazuje žiadny zisk ani strata. Preto teraz účtovná jednotka klasifikuje 800 000 MJ ako finančné záväzky a 2 200 000 MJ ako vlastné imanie. V tomto príklade sa predpokladá, že sumy sa v období medzi 1. januárom 20X1 a 31. decembrom 20X2 nezmenili.

**Po zmene stanov**

- A10 Družstvo sa po zmene vo svojich stanovách môže vyzvať k spätnému odkúpeniu maximálne 25 percent svojich emitovaných podielov alebo maximálne 50 000 podielov po 20 MJ za podiel. Preto 1. januára 20X3 družstvo klasifikuje ako finančné záväzky sumu 1 000 000 MJ, čo je maximálna suma splatná na požiadanie podľa ustanovení o spätnom odkúpení tak, ako je to stanovené v súlade s odsekom 47 štandardu IFRS 13. Preto 1. januára 20X3 prevedie z vlastného imania do finančných záväzkov sumu 200 000 MJ s tým, že 2 000 000 MJ zostáva klasifikovaných ako vlastné imanie. V tomto príklade účtovná jednotka nevykazuje z tohto prevodu žiadny zisk ani stratu.

**Príklad 4***Skutočnosti*

- A11 Miestne zákony upravujúce pôsobenie družstiev alebo podmienky stanov družstva zakazujú družstvu späť odkúpiť členské podiely, ak by sa spätným odkúpením znížil splatený kapitál z členských podielov pod 75 percent z najvyššej sumy splateného kapitálu z členských podielov. Najvyššia suma pre jednotlivé družstvo je 1 000 000 MJ. Na konci obdobia vykazovania je zostatok splateného kapitálu 900 000 MJ.

*Klasifikácia*

- A12 V tomto prípade by sa 750 000 MJ klasifikovalo ako vlastné imanie a 150 000 MJ ako finančné záväzky. Okrem už citovaných odsekov sa v štandarde IAS 32 ods. 18 písm. b) uvádza:

...finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktívum („nástroj obsahujúci právo predat“), je finančným záväzkom, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Finančný nástroj je finančným záväzkom aj v prípade, keď sa suma peňažných prostriedkov alebo iných finančných aktív stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca vrátiť nástroj emitentovi späť za peňažné prostriedky alebo za iné finančné aktíva znamená, že nástroj obsahujúci právo predat je v súlade s definíciou finančného záväzku, okrem tých nástrojov, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D.

- A13 Zákaz spätného odkúpenia opísaný v tomto príklade sa odlišuje od obmedzení opísaných v odsekoch 19 a AG25 štandardu IAS 32. V nich opísané reštrikcie predstavujú obmedzenia na schopnosť účtovnej jednotky uhradiť splatnú sumu finančného záväzku, t. j. zabráňujú platbe záväzku len vtedy, keď sú splnené špecifické podmienky. Na rozdiel od toho sa v tomto príklade opisuje bezpodmienečný zákaz spätného odkúpenia nad určitú sumu bez ohľadu na schopnosť účtovnej jednotky späť odkúpiť členské podiely (napríklad vzhľadom na peňažné prostriedky, zisky alebo distribuovateľné rezervné fondy). V dôsledku toho zákaz spätného odkúpenia zabráňuje účtovnej jednotke, aby jej vznikol finančný záväzok zo spätného odkúpenia vyšší, než je určená suma splateného kapitálu. Preto nie je časť podielov, na ktoré sa vzťahuje zákaz spätného odkúpenia, finančným záväzkom. Zatiaľ čo každý jednotlivý členský podiel sa môže späť odkúpiť jednotlivito, časť celkových vydaných podielov nie je možné späť odkúpiť za žiadnych iných okolností, ako je likvidácia účtovnej jednotky.

**Príklad 5***Skutočnosti*

- A14 Skutočnosti uvedené v tomto príklade sú rovnaké ako v príklade 4. Okrem toho na konci obdobia vykazovania požiadavky na likviditu uložené miestnou jurisdikciou zabráňujú účtovnej jednotke späť odkúpiť akékoľvek členské podiely, pokiaľ peňažná hotovosť a krátkodobé investície v držbe účtovnej jednotky nie sú vyššie než špecifikovaná suma. Účinok týchto požiadaviek na likviditu na konci obdobia vykazovania je taký, že účtovná jednotka nemôže zaplatiť pri spätnom odkúpení členských podielov viac ako 50 000 MJ.

*Klasifikácia*

- A15 Tak ako v príklade 4, účtovná jednotka klasifikuje 750 000 MJ ako vlastné imanie a 150 000 MJ ako finančný záväzok. Je to tak preto, že suma klasifikovaná ako záväzok vychádza z bezpodmienečného práva účtovnej jednotky odmietnuť späť odkúpenie a nie z podmienených reštrikcií, ktoré zabráňujú spätnému odkúpeniu, iba ak likvidita alebo iné podmienky nie sú splnené, a to iba dotedy, kým sú splnené. V tomto prípade sa uplatnia ustanovenia odsekov 19 a AG 25 štandardu IAS 32.

**Príklad 6***Skutočnosti*

- A16 Stanovy družstva zakazujú späťne odkúpiť členské podiely, s výnimkou rozsahu zodpovedajúcemu príjmom z emisie ďalších členských podielov novým alebo už existujúcim členom počas predchádzajúcich troch rokov. Príjmy z emisie členských podielov sa musia použiť na späťne odkúpenie podielov, na ktoré členovia požiadali späťne odkúpenie. Počas predchádzajúcich troch rokov boli príjmy z emisie členských podielov vo výške 12 000 MJ a žiadne členské podiely sa späťne neodkúpili.

*Klasifikácia*

- A17 Účtovná jednotka klasifikuje členské podiely v sume 12 000 MJ ako finančné záväzky. V súlade so závermi z príkladu 4 členské podiely, ktoré sú predmetom bezpodmienečného zákazu späťného odkúpenia, nie sú finančným záväzkom. Takýto bezpodmienečný zákaz sa vzťahuje na sumu, ktorá sa rovná príjmom z emisie podielov pred troch rokov, a preto sa táto suma klasifikuje ako vlastné imanie. Suma rovnajúca sa príjmom z emisie podielov počas predchádzajúcich troch rokov však nie je predmetom bezpodmienečného zákazu späťného odkúpenia. Preto príjmy z emisie členských podielov z predchádzajúcich troch rokov sú finančnými záväzkami až dotedy, keď už ďalej nie sú k dispozícii na späťne odkúpenie členských podielov. V dôsledku toho účtovná jednotka vykazuje finančný záväzok vo výške príjmov z emisie podielov počas predchádzajúcich troch rokov znížených o späťne odkúpenia uskutočnené počas tohto obdobia.

**Príklad 7***Skutočnosti*

- A18 Účtovná jednotka je družstevnou bankou. V miestnych zákonoch, v ktorých sa upravuje pôsobenie družstevných bánk, sa uvádza, že najmenej 50 percent zo všetkých „nesplatených záväzkov“ účtovnej jednotky (pojem je definovaný v predpisoch tak, aby zahŕňal účty členských podielov) musí byť vo forme členských splatených kapitálových vkladov. Vplyv tohto predpisu je, že ak sú všetky nesplatené záväzky družstva vo forme členských podielov, tak je možné ich všetky späťne odkúpiť. K 31. decembru 20X1 má účtovná jednotka celkové nesplatené záväzky vo výške 200 000 MJ, z toho 125 000 MJ predstavujú účty členských podielov. Podmienky účtov členských podielov povoľujú držiteľovi ich späťne odkúpenie na požiadanie a v stanovách účtovnej jednotky sa neuvádzajú žiadne obmedzenia týkajúce sa späťného odkúpenia.

*Klasifikácia*

- A19 V tomto príklade sa členské podiely klasifikujú ako finančné záväzky. Zákaz späťného odkúpenia je podobný obmedzeniam, ktoré sú uvedené v odsekoch 19 a AG 25 štandardu IAS 32. Zákaz predstavuje podmienené obmedzenie schopnosti účtovnej jednotky uhradiť splatnú sumu finančného záväzku, t. j. zabraňuje platbe záväzku, len ak sú splnené určité špecifické podmienky. Presnejšie povedané, účtovná jednotka by mohla byť požiadaná o späťne odkúpenie celej sumy členských podielov (125 000 MJ), ak by splatila všetky svoje ostatné záväzky (75 000 MJ). Takže zákaz späťného odkúpenia nezabraňuje účtovnej jednotke, aby jej vznikol finančný záväzok späťne odkúpiť viac, než je špecifikovaný počet členských podielov alebo suma splateného kapitálu. Povoľuje účtovnej jednotke len odložiť späťne odkúpenie až do splnenia podmienky, t. j. splatenia ostatných záväzkov. Členské podiely v tomto príklade nie sú predmetom bezpodmienečného zákazu späťného odkúpenia, a preto sú klasifikované ako finančné záväzky.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 5

**Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia**

## ODKAZY

- IFRS 9 *Finančné nástroje*
- IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*
- IFRS 11 *Spoločné dohody*
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*
- IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

## KONTEXT

- 1 Účelom fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia, ďalej len „fondy na ukončenie prevádzky“ alebo „fondy“, je oddeliť aktíva určené na financovanie niektorých alebo všetkých nákladov spojených s ukončením prevádzky (napríklad jadrovej elektrárne) alebo likvidáciou určitého zariadenia (napríklad áut) alebo s obnovou životného prostredia (napríklad odstraňovanie znečistenia vody alebo obnovy vytážených lomov), ktoré sa súhrnne označujú ako „ukončenie prevádzky“.
- 2 Príspevky do týchto fondov môžu byť dobrovoľné alebo sa môžu vyžadovať na základe nariadenia alebo zákona. Fondy môžu mať jednu z týchto štruktúr:
  - a) fondy zriadené jedným prispievateľom na účely financovania vlastných záväzkov z ukončenia prevádzky, či už vo vzťahu k určitému miestu, alebo k niekoľkým geograficky rozptýleným miestam;
  - b) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z ukončenia prevádzky, pričom prispievatelia majú nárok na náhradu nákladov na ukončenie prevádzky do výšky ich príspevkov plus všetkých reálnych výnosov z daných príspevkov po odrátaní ich podielu na nákladoch súvisiacich so správou fondu. Prispievatelia môžu mať povinnosť dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade konkurzu iného prispievateľa;
  - c) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z ukončenia prevádzky, pričom požadovaná výška príspevkov vychádza zo súčasnej činnosti prispievateľa a úžitok, ktorý daný prispievateľ získa, vychádza z jeho minulej činnosti. V takýchto prípadoch existuje potenciálny nesúlad medzi výškou príspevkov prispievateľa (vychádzajúcou z jeho súčasnej činnosti) a hodnotou, ktorú môže z fondu čerpať (založenou na minulej činnosti).
- 3 Takéto fondy sa vo všeobecnosti vyznačujú nasledujúcimi vlastnosťami:
  - a) fond spravujú oddelene nezávislí správcovia;
  - b) účtovné jednotky (prispievatelia) prispievajú do fondu, pričom tieto príspevky sa investujú do rôznych aktív, ktoré môžu zahŕňať dlhové aj kapitálové investície, a sú prispievateľovi k dispozícii na pomoc pri úhrade nákladov spojených s ukončením prevádzky. Správcovia určujú spôsob investovania príspevkov, a to v rámci obmedzení ustanovených stanovami fondu a všetkými príslušnými právnymi alebo inými predpismi;
  - c) prispievatelia si ponechávajú povinnosť uhradiť náklady spojené s ukončením prevádzky. Prispievatelia však môžu čerpať z fondu prostriedky na náhradu nákladov na ukončenie prevádzky, ale iba do výšky vynaložených nákladov na vyradenie z prevádzky alebo do výšky podielu daného prispievateľa na aktívach fondu podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia;

- d) prispievatelia môžu mať obmedzený alebo žiadny prístup k aktívam fondu prevyšujúcim aktíva fondu použité na úhradu oprávnených nákladov z ukončenia prevádzky.

#### ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 4 Táto interpretácia sa uplatňuje v účtovnej závierke prispievateľa pri účtovaní takých podielov, ktoré vyplývajú z fondov na ukončenie prevádzky, ktoré majú obidve tieto vlastnosti:
- a) aktíva sa spravujú oddelene (buď tak, že sú držané v samostatnom právnom subjekte, alebo ako oddelené aktíva v rámci inej účtovnej jednotky); a
- b) prispievateľ má obmedzené právo na prístup k aktívam.
- 5 Zostatkový podiel vo fonde nad rámec práva na náhradu, napríklad zmluvné právo na rozdelenie aktív medzi prispievateľov po ukončení všetkých prevádzok alebo pri zrušení fondu, môže predstavovať nástroj vlastného imania v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9, a teda nepatrí do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie.

#### RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 6 Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:
- a) Akým spôsobom by mal prispievateľ účtovať svoj podiel vo fonde?
- b) Akým spôsobom by sa mala zaúčtovať povinnosť prispievateľa dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade konkurzu iného prispievateľa?

#### KONSENZUS

##### **Účtovanie podielu vo fonde**

- 7 Prispievateľ vykazuje svoju povinnosť hradiť náklady za vyradenie z prevádzky ako záväzok a vykazuje svoj podiel vo fonde oddelene s výnimkou prípadu, keď prispievateľ nezodpovedá za krytie nákladov z vyradenia z prevádzky dokonca ani vtedy, ak fond náklady neuhradí.
- 8 Prispievateľ stanoví, či fond ovláda, spoločne ovláda alebo má v ňom podstatný vplyv, odkazom na štandardy IFRS 10, IFRS 11 a IAS 28. Ak áno, prispievateľ postupuje pri účtovaní svojho podielu vo fonde v súlade s uvedenými štandardmi.
- 9 Ak prispievateľ fond neovláda, neovláda spoločne alebo v ňom nemá podstatný vplyv, vykazuje právo prijať náhradu z fondu ako náhradu v súlade s ustanoveniami štandardu IAS 37. Ocenenie náhrady zodpovedá nižšej spomedzi týchto hodnôt:
- a) suma vykázaného záväzku z ukončenia prevádzky; a
- b) podiel prispievateľa na reálnej hodnote čistých aktív fondu, ktoré možno pripísať prispievateľom.

Zmeny v účtovnej hodnote práva na prijatie inej náhrady, než sú príspevky do fondu a čerpanie prostriedkov z neho, sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v tom období, v ktorom k týmto zmenám dôjde.

##### **Účtovanie povinnosti dodatočne prispieť do fondu**

- 10 Ak má prispievateľ povinnosť potenciálne dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade konkurzu iného prispievateľa, alebo ak sa hodnota investičných aktív vo fonde zníži do takej miery, že nie je dostatočná na vyrovnanie záväzkov fondu týkajúcich sa poskytovania náhrad, takáto povinnosť je podmieneným záväzkom, ktorý patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 37. Prispievateľ vykazuje tento záväzok iba vtedy, ak je pravdepodobné, že do fondu aj dodatočne prispeje.

**Zverejňovanie**

- 11 Prispievateľ zverejňuje povahu svojho podielu vo fonde a všetky obmedzenia v prístupe prispievateľa k aktívam fondu.
- 12 Ak má prispievateľ povinnosť potenciálne dodatočne prispieť do fondu, pričom tieto príspevky sa nevykazujú ako záväzok (pozri odsek 10), zverejňuje informácie podľa odseku 86 štandardu IAS 37.
- 13 Ak prispievateľ účtuje svoj podiel vo fonde podľa odseku 9, zverejňuje informácie podľa odseku 85 písm. c) štandardu IAS 37.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 14 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2006, túto skutočnosť zverejní.
- 14A [Vypúšťa sa.]
- 14B Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11, vydanými v máji 2011, sa zmenili odseky 8 a 9. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.
- 14C [Vypúšťa sa.]
- 14D Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenil odsek 5 a vypustili sa odseky 14A a 14C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

**PRECHODNÉ USTANOVENIA**

- 15 Zmeny v účtovných politikách sa účtujú v súlade s požiadavkami štandardu IAS 8.



## INTERPRETÁCIA IFRIC 6

**Závazky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení**

## ODKAZY

- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

## KONTEXT

- 1 V odseku 17 štandardu IAS 37 sa spresňuje, že zaväzujúca udalosť je minulou udalosťou, ktorá vedie k súčasnému záväzku, pre vysporiadanie ktorého nemá účtovná jednotka žiadnu realistickú alternatívu.
- 2 V odseku 19 štandardu IAS 37 sa uvádza, že rezervy sa vykazujú len pre „povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od budúcich aktivít účtovnej jednotky“.
- 3 Zo smernice Európskej únie o odpade z elektrických a elektronických zariadení (OEEZ), ktorou sa reguluje zber, spracovávanie, zhodnocovanie a k životnému prostrediu šetrná likvidácia odpadu z OEEZ, vyplývajú otázky o tom, kedy sa má vykázať záväzok na likvidáciu OEEZ. Smernica rozlišuje medzi „novým“ a „historickým“ odpadom a medzi odpadom z domácností a odpadom z iných zdrojov. Nový odpad znamená výrobky predané po 13. auguste 2005. Na účely tejto smernice sa všetky zariadenia pre domácnosť predané pred týmto dátumom považujú za zariadenia, z ktorých vznikne historický odpad.
- 4 V smernici sa uvádza, že náklady na nakladanie s odpadom v prípade historických zariadení z domácností by mali znášať výrobcovia takéhoto druhu zariadení, ktoré sú na trhu v období, ktoré bude spresnené v príslušných uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov (rozhodné obdobie). V smernici sa uvádza, že každý členský štát zavedie mechanizmus na to, aby výrobcovia prispievali k nákladom úmerne, „napríklad úmerne k ich príslušnému podielu na trhu podľa druhu zariadenia.“
- 5 Viaceré výrazy použité v interpretácii, ako je napríklad „podiel na trhu“ a „rozhodné obdobie“, sa môžu v uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov definovať rôzne. Dĺžka rozhodného obdobia môže byť napríklad rok alebo len jeden mesiac. Podobne aj oceňovanie podielu na trhu a vzorce na výpočet záväzku sa môžu v rôznych vnútroštátnych právnych predpisoch líšiť. Všetky tieto príklady však majú vplyv len na ocenenie záväzku, ktorý nepatrí do rozsahu pôsobnosti interpretácie.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 6 Táto interpretácia poskytuje návod k vykazovaniu záväzkov v účtovnej závierke výrobcov za nakladanie s odpadom podľa smernice EÚ o OEEZ v súvislosti s predajom historických zariadení pre domácnosť.
- 7 Interpretácia sa nezaobera ani novým odpadom ani historickým odpadom, ktorý nepochádza z domácností. Záväzok za nakladanie s takýmto odpadom je adekvátne upravený v štandarde IAS 37. Ak sa však podľa vnútroštátnych právnych predpisov s novým odpadom z domácností zaobchádza podobne ako s historickým odpadom z domácností, zásady interpretácie sa uplatňujú odkazom na hierarchiu uvedenú v odsekoch 10 až 12 štandardu IAS 8. Hierarchia štandardu IAS 8 je relevantná aj pre iné predpisy, ktoré ukládajú povinnosti spôsobom, ktorý je podobný modelu rozdelenia nákladov podľa smernice EÚ.

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 8 Výbor IFRIC bol požiadaný, aby v kontexte likvidácie OEEZ určil, čo tvorí zaväzujúcu udalosť v súlade s článkom 14 ods. a) štandardu IAS 37 na účely vykázania rezervy na náklady spojené s nakladaním s odpadom:
  - výroba alebo predaj historických zariadení pre domácnosť?
  - pôsobenie na trhu počas rozhodného obdobia?
  - vznik nákladov pri realizácii činností týkajúcich sa nakladania s odpadom?

## KONSENZUS

- 9 Zaväzujúcou udalosťou je podľa odseku 14 písm. a) štandardu IAS 37 pôsobenie na trhu počas rozhodného obdobia. Vzhľadom na to nedochádza k vzniku záväzku za náklady spojené s likvidáciou historického odpadu zariadení domácností ani v okamihu výroby, ani v okamihu predaja výrobku. Keďže záväzok za historické zariadenia domácností je spojený s pôsobením na trhu počas rozhodného obdobia, a nie s výrobou či predajom položiek, ktoré sa majú likvidovať, povinnosť nevznikne dovtedy a pokiaľ počas rozhodného obdobia neexistuje podiel na trhu. Načasovanie vzniku zaväzujúcej udalosti môže byť takisto nezávislé od konkrétneho obdobia, v ktorom sa realizujú činnosti súvisiace s nakladaním s odpadom a v ktorom vznikli príslušné náklady.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 10 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. decembra 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. decembrom 2005, túto skutočnosť zverejní.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 11 Zmeny v účtovných politikách sa účtujú v súlade so štandardom IAS 8.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 7

**Uplatňovanie metódy prehodnotenia podľa štandardu IAS 29 Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách**

## ODKAZY

- IAS 12 *Dane z príjmov*
- IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*

## KONTEXT

1 Táto interpretácia poskytuje návod na uplatňovanie požiadaviek štandardu IAS 29 v období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka identifikuje <sup>(61)</sup> existenciu hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, keď táto ekonomika v predchádzajúcom období nebola hyperinflačná, a preto účtovná jednotka prehodnotí svoju účtovnú závierku v súlade so štandardom IAS 29.

## RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

2 Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

- a) Ako by sa mala interpretovať požiadavka „sa uvádza v mernej jednotke, ktorá je bežná ku koncu obdobia vykazovania“ uvedená v odseku 8 štandardu IAS 29, keď účtovná jednotka uplatňuje tento štandard?
- b) Ako by mala účtovná jednotka účtovať počiatočné stavy položiek odloženej dane vo svojej prehodnotenej účtovnej závierke?

## KONSENZUS

3 V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka identifikuje existenciu hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, keď v predchádzajúcom období nebola hyperinflačná, táto účtovná jednotka uplatňuje požiadavky štandardu IAS 29 tak, akoby ekonomika bola vždy hyperinflačná. Preto vo vzťahu k nepeňažným položkám oceneným v historickej obstarávacej cene sa otvárací výkaz o finančnej situácii účtovnej jednotky na začiatku najskoršieho obdobia prezentovaného v účtovnej závierke upravuje tak, aby odzrkadľoval vplyv inflácie od dátumu, keď boli aktíva nadobudnuté a záväzky vznikli alebo boli prevzaté, až po koniec obdobia vykazovania. Namiesto toho v prípade nepeňažných položiek, ktoré sú vykázané v otváracom výkaze o finančnej situácii v sumách aktuálnych k dátumom iným než tie, ktoré existovali k dátumu obstarania alebo vzniku, sa do tohto prehodnotenia premietne vplyv inflácie od dátumov, keď tieto účtovné hodnoty boli stanovené, až po koniec obdobia vykazovania.

4 Ku koncu obdobia vykazovania sa položky odloženej dane vykážu a ocenia v súlade so štandardom IAS 12. Údaje o odloženej dani v otváracom výkaze o finančnej situácii za obdobie vykazovania sa však stanovujú takto:

- a) účtovná jednotka precení položky odloženej dane v súlade so štandardom IAS 12 po tom, ako prehodnotila nominálne účtovné hodnoty svojich nepeňažných položiek k dátumu otváracieho výkazu o finančnej situácii za dané obdobie vykazovania, použitím mernej jednotky k uvedenému dátumu;
- b) položky odloženej dane precenené v súlade s písmenom a) sa prehodnotia pre zmeny mernej jednotky od dátumu otváracieho výkazu o finančnej situácii za dané obdobie vykazovania po koniec obdobia vykazovania.

Účtovná jednotka uplatňuje metódu podľa písmen a) a b) pri prehodnocovaní položiek odloženej dane v otváracom výkaze o finančnej situácii každého porovnávacieho obdobia prezentovaného v prehodnotenej účtovnej závierke za obdobie vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 29.

5 Potom, ako účtovná jednotka prehodnotila účtovnú závierku, sa všetky zodpovedajúce údaje v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie vykazovania vrátane položiek odloženej dane prehodnotia uplatnením zmeny mernej jednotky za uvedené nasledujúce obdobie vykazovania len v prehodnotenej účtovnej závierke za predchádzajúce obdobie vykazovania.

<sup>(61)</sup> Identifikácia hyperinflácie je založená na to, ako účtovná jednotka posúdi kritériá odseku 3 štandardu IAS 29.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 6 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. marca 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na účtovnú závierku za obdobie, ktoré sa začína pred 1. marcom 2006, túto skutočnosť zverejní.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 10

**Priebežné finančné výkazy a zníženie hodnoty**

## ODKAZY

- IFRS 9 *Finančné nástroje*
- IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*
- IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*

## KONTEXT

- 1 Od účtovnej jednotky sa vyžaduje, aby ku koncu každého obdobia vykazovania posúdila zníženie hodnoty goodwillu a v prípade potreby vykázala straty zo zníženia hodnoty k uvedenému dátumu v súlade so štandardom IAS 36. Ku koncu nasledujúceho obdobia vykazovania sa však podmienky môžu zmeniť tak, že straty zo zníženia hodnoty by sa mali znížiť alebo zrušiť, ak by sa posúdenie zníženia hodnoty vykonalo až k tomu dátumu. Táto interpretácia poskytuje návod, či by sa takého straty zo zníženia hodnoty mali vôbec zrušiť.
- 2 Interpretácia sa sústreďuje na vzájomnú interakciu medzi požiadavkami štandardu IAS 34 a vykazovaním strát zo zníženia hodnoty goodwillu podľa štandardu IAS 36 a na vplyv tejto interakcie na nasledujúce priebežné finančné výkazy a na nasledujúcu ročnú účtovnú závierku.

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 3 V štandarde IAS 34 odseku 28 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka uplatňovala vo svojich priebežných finančných výkazoch tie isté účtovné politiky, aké uplatnila v ročnej účtovnej závierke. Zároveň sa uvádza, že „frekvencia vykazovania účtovnej jednotky (ročne, polročne alebo štvrťročne) neovplyvňuje oceňovanie jej ročných výsledkov. V snahe dosiahnuť tento cieľ sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka oceňovanie vykonáva na základe obdobia od začiatku roka do dňa priebežného vykázania.“
- 4 V odseku 124 štandardu IAS 36 sa uvádza, že „strata zo zníženia hodnoty vykázaná za goodwill sa v nasledujúcom období neruší.“
- 5 [Vypúšťa sa.]
- 6 [Vypúšťa sa.]
- 7 Táto interpretácia sa zaoberá nasledujúcou otázkou:

Mala by účtovná jednotka zrušiť straty zo zníženia hodnoty goodwillu vykazané v období priebežného vykázania, ak by sa strata nebola vykázala alebo ak by sa bola vykázala nižšia strata v prípade vykonania posúdenia zníženia hodnoty až ku koncu nasledujúceho obdobia vykazovania?

## KONSENZUS

- 8 Účtovná jednotka neruší straty zo zníženia hodnoty vykazané v predchádzajúcom období priebežného vykázania, ktoré sa týkajú goodwillu.
- 9 Účtovná jednotka nesmie analogicky rozšíriť tento konsenzus na ďalšie oblasti prípadného konfliktu medzi štandardom IAS 34 a inými štandardmi.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 10 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. novembra 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. novembrom 2006, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na goodwill prospektívne od dátumu, ku ktorému po prvýkrát uplatnila štandard IAS 36; túto interpretáciu uplatňuje na investície do nástrojov vlastného imania alebo do finančných aktív účtovaných v obstarávacej hodnote prospektívne od dátumu, ku ktorému po prvýkrát uplatnila kritériá oceňovania podľa štandardu IAS 39.

- 11 [Vypúšťa sa.]
- 12 [Vypúšťa sa.]
- 13 [Vypúšťa sa.]
- 14 Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 1, 2, 7 a 8 a vypustili sa odseky 5, 6, 11 až 13. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.



## INTERPRETÁCIA IFRIC 12

**Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb**

## ODKAZY

- *Rámec zostavovania a prezentácie účtovných zvierok* <sup>(62)</sup>
- IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*
- IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*
- IFRS 9 *Finančné nástroje*
- IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*
- IFRS 16 *Lízingy*
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*
- IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*
- IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*
- IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*
- IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*
- IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*
- IAS 38 *Nehmotný majetok*
- SIC-29 *Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb: zverejňovanie* <sup>(63)</sup>

## KONTEXT

- 1 V mnohých krajinách je infraštruktúra v oblasti verejných služieb – ako napríklad cesty, mosty, tunely, väznice, nemocnice, letiská, rozvody vody, dodávky energie a telekomunikačné siete – tradične budovaná, prevádzkovaná a udržiavaná verejným sektorom a financovaná z verejných rozpočtových prostriedkov.
- 2 V niektorých krajinách zaviedli vlády dojednania o zmluvnom poskytovaní služieb s cieľom prilákať súkromný sektor, aby sa podieľal na rozvoji, financovaní, prevádzke a udržiavaní takejto infraštruktúry. Môže ísť pritom o existujúcu infraštruktúru alebo o infraštruktúru, ktorá sa má vybudovať počas trvania dojednania o poskytovaní služieb. Dojednanie patriace do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie sa obvykle vzťahuje na subjekt súkromného sektora (prevádzkovateľa), ktorý infraštruktúru využívanú na účely poskytovania verejných služieb vybuduje alebo ju počas vymedzeného obdobia zmodernizuje (napríklad prostredníctvom zvýšenia jej kapacity), prevádzkuje a udržiava. Prevádzkovateľ je počas obdobia trvania dojednania za svoje služby platený. Dojednanie je upravené zmluvou, v ktorej sú stanovené výkonové parametre, mechanizmus úpravy cien a ustanovenia týkajúce sa riešenia sporov. Takéto dojednanie sa často opisuje ako dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb typu „vybudovanie-prevádzka-prevod“, „modernizácia-prevádzka-prevod“ alebo „verejno-súkromné“ dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb.

<sup>(62)</sup> Odkaz je na dokument IASC *Rámec zostavovania a prezentácie účtovných zvierok*, ktorý Rada prijala v roku 2001 a ktorý nadobudol účinnosť pri vypracovaní interpretácie.

<sup>(63)</sup> Názov interpretácie SIC-29, predtým *Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb*, bol zmenený interpretáciou IFRIC 12.

- 3 Jednou z vlastností týchto dojednaní o poskytovaní služieb je, že záväzok prijatý prevádzkovateľom má povahu verejnej služby. Cieľom verejnej politiky má byť poskytovanie infraštruktúrnych služieb verejnosti bez ohľadu na totožnosť strany, ktorá služby prevádzkuje. Dojednanie o poskytovaní služieb zmluvne zaväzuje prevádzkovateľa poskytovať služby verejnosti v mene subjektu verejného sektora. Ďalšími spoločnými znakmi sú:
- stranou, ktorá zadáva dojednanie o poskytovaní služieb (zadávateľ), je subjekt verejného sektora vrátane vládneho orgánu, alebo subjekt súkromného sektora, ktorému bola zverená zodpovednosť za danú službu;
  - prevádzkovateľ je zodpovedný aspoň za časť riadenia infraštruktúry a príslušných služieb a nekoná iba ako zástupca v mene zadávateľa;
  - v zmluve sa stanovujú počiatočné ceny, ktoré majú byť účtované prevádzkovateľom, a regulujú sa cenové úpravy počas trvania dojednaní o poskytovaní služieb;
  - prevádzkovateľ je na konci obdobia platnosti dojednaní povinný odovzdať zadávateľovi infraštruktúru v stanovenom stave za malú protihodnotu alebo bez dodatočnej protihodnoty infraštruktúru bez ohľadu na to, ktorá strana ju pôvodne financovala.

#### ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 4 Táto interpretácia poskytuje návod k tomu, akým spôsobom majú prevádzkovatelia účtovať o verejno-súkromných dojednaniach o koncesiách na poskytovanie služieb.
- 5 Táto interpretácia sa uplatňuje na verejno-súkromné dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb, ak:
- zadávateľ ovláda alebo reguluje, aké služby musí prevádzkovateľ poskytovať prostredníctvom infraštruktúry, komu ich musí poskytovať a za akú cenu; a
  - zadávateľ na konci obdobia platnosti dojednaní ovláda – z titulu vlastníctva, nároku na užívanie alebo inak – všetky podstatné zostatkové podiely na infraštruktúre.
- 6 Infraštruktúra, ktorá sa v rámci verejno-súkromného dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb využíva počas celej doby použiteľnosti (počas celej životnosti aktív), patrí do pôsobnosti tejto interpretácie, ak sú splnené podmienky uvedené v odseku 5 písm. a). V odsekoch AG1 až AG8 je uvedený návod, na základe ktorého sa určí, či a v akom rozsahu verejno-súkromné dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb patria do pôsobnosti tejto interpretácie.
- 7 Táto interpretácia sa vzťahuje na obe tieto položky:
- infraštruktúru, ktorú prevádzkovateľ vybuduje alebo získa od tretej strany na účely plnenia dojednaní o poskytovaní služieb; a
  - existujúcu infraštruktúru, ktorú zadávateľ sprístupní prevádzkovateľovi na účely plnenia dojednaní o poskytovaní služieb.
- 8 V tejto interpretácii sa nespresňuje, akým spôsobom sa účtuje infraštruktúra, ktorá bola prevádzkovateľom držaná a vykazovaná ako nehnuteľnosť, stroje a zariadenia ešte pred uzavretím dojednaní o poskytovaní služieb. Na takúto infraštruktúru sa vzťahujú požiadavky štandardov IFRS o ukončení vykazovania (stanovené v štandarde IAS 16).
- 9 Táto interpretácia sa nezaobrá otázkou účtovania na strane zadávateľa.

#### RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 10 V tejto interpretácii sa stanovujú všeobecné zásady vykazovania a oceňovania záväzkov a súvisiacich práv vyplývajúcich z dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb. Požiadavky na zverejňovanie informácií o dojednaniach o koncesiách na poskytovanie služieb sú stanovené v interpretácii SIC-29. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

- a) spôsob zaobchádzania s právami prevádzkovateľa na infraštruktúru;
- b) vykazovanie a oceňovanie protihodnoty stanovenej v dojednaní;
- c) služby výstavby alebo modernizácie;
- d) služby prevádzkovania;
- e) náklady na prijaté úvery a pôžičky;
- f) následný postup účtovania finančných aktív a nehmotného majetku; a
- g) položky, ktoré prevádzkovateľovi poskytuje zadávateľ.

#### KONSENZUS

##### **Spôsob zaobchádzania s právami prevádzkovateľa na infraštruktúru**

- 11 Infraštruktúra, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie, sa nevykazuje ako nehnuteľnosť, stroje a zariadenia prevádzkovateľa, pretože dojednaním o zmluvnom poskytovaní služieb sa prevádzkovateľovi nepostupuje právo ovládať užívanie infraštruktúry na účely poskytovania verejných služieb. V súlade s podmienkami stanovenými v zmluve má prevádzkovateľ prístup k prevádzkovaniu infraštruktúry na účely poskytovania verejnej služby v mene zadávateľa.

##### **Vykazovanie a oceňovanie protihodnoty stanovenej v dojednaní**

- 12 V zmysle podmienok stanovených v zmluvných dojednaniach patriacich do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie koná prevádzkovateľ ako poskytovateľ služieb. Prevádzkovateľ vybuduje alebo zmodernizuje infraštruktúru (služby výstavby a modernizácie) používanú na účely poskytovania verejných služieb a počas vymedzeného obdobia túto infraštruktúru prevádzkuje a udržiava (služby prevádzkovania).
- 13 Prevádzkovateľ vykazuje a oceňuje výnosy za služby, ktoré poskytuje, v súlade so štandardom IFRS 15. Následný postup účtovania závisí od povahy protihodnoty. Následné zaúčtovanie protihodnoty prijatej v podobe finančného aktíva a nehmotného majetku je podrobne opísané v nižšie uvedených odsekoch 23 až 26.

##### **Služby výstavby alebo modernizácie**

- 14 Služby výstavby alebo modernizácie prevádzkovateľ účtuje v súlade so štandardom IFRS 15.

*Protihodnota, ktorú prevádzkovateľovi poskytuje zadávateľ*

- 15 Ak prevádzkovateľ poskytuje služby výstavby a modernizácie, protihodnota, ktorú prevádzkovateľ prijal alebo má prijať, sa vykazuje v súlade so štandardom IFRS 15. Protihodnotou môže byť právo na:

- a) finančné aktívum, alebo
- b) nehmotný majetok.

- 16 Prevádzkovateľ vykazuje finančné aktívum, pokiaľ má bezpodmienečné zmluvné právo na poberanie peňažných prostriedkov alebo iného finančného aktíva za služby spojené s výstavbou od zadávateľa alebo na jeho príkaz; zadávateľ má len malú, resp. nemá žiadnu možnosť vyhnúť sa plateniu, pretože dojednanie je obvyčajne právne vymáhateľné. Prevádzkovateľ má bezpodmienečné právo na poberanie peňažných prostriedkov, ak zadávateľ zmluvne zaručí prevádzkovateľovi, že mu zaplatí a) stanovené alebo stanoviteľné sumy alebo b) prípadný schodok medzi sumami prijatými od používateľov verejných služieb a stanovenými alebo stanoviteľnými sumami, a to aj v prípade, ak je platba podmienená tým, že prevádzkovateľ zabezpečí, aby infraštruktúra spĺňala požiadavky na stanovenú kvalitu alebo účinnosť.

- 17 Prevádzkovateľ vykazuje nehmotný majetok, pokiaľ získa právo (licenciu) účtovať poplatky používateľom verejných služieb. Právo účtovať poplatky používateľom verejných služieb nie je bezpodmienečným právom na pobranie peňažných prostriedkov, pretože sumy závisia od rozsahu, v akom užívatelia využívajú služby.
- 18 Ak je prevádzkovateľ platený za služby spojené s výstavbou čiastočne prostredníctvom finančného aktíva a čiastočne prostredníctvom nehmotného majetku, je nevyhnutné, aby sa každá zložka protihodnoty prevádzkovateľa účtovala oddelene. Prijatá protihodnota alebo splatná protihodnota za obe zložky sa na začiatku vykazuje v súlade so štandardom IFRS 15.
- 19 Povaha protihodnoty, ktorú zadávateľ poskytne prevádzkovateľovi, sa určuje odkazom na zmluvné podmienky a prípadne na príslušné zmluvné právo, ak existuje. Povaha protihodnoty určuje následné účtovanie, ako sa uvádza v odsekoch 23 až 26. Oba druhy protihodnoty sú však klasifikované ako zmluvné aktívum počas obdobia výstavby alebo modernizácie v súlade so štandardom IFRS 15.

### **Služby prevádzkovania**

- 20 Služby prevádzkovania prevádzkovateľ účtuje v súlade so štandardom IFRS 15.

#### *Zmluvné záväzky obnoviť infraštruktúru na stanovenú úroveň prevádzkovateľnosti*

- 21 Prevádzkovateľ môže mať zmluvné záväzky, ktoré musí splniť ako podmienku licencie a podľa ktorých a) musí udržiavať infraštruktúru na stanovenej úrovni prevádzkovateľnosti alebo b) musí obnoviť infraštruktúru, aby dosiahla určený stav predtým, ako sa na konci dojednania o poskytovaní služieb odovzdá zadávateľovi. Tieto zmluvné záväzky udržiavať alebo obnoviť infraštruktúru s výnimkou prípadných prvkov modernizácie (pozri odsek 14) sa vykazujú a oceňujú v súlade so štandardom IAS 37, t. j. podľa najlepšieho odhadu výdavkov, ktoré by boli nevyhnutné na vyrovnanie súčasného záväzku ku koncu obdobia vykazovania.

### **Náklady na prijaté úvery a pôžičky vzniknuté na strane prevádzkovateľa**

- 22 V súlade so štandardom IAS 23 sa náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré možno priradiť k takémuto dojednaniu, účtujú ako náklad za obdobie, počas ktorého vznikli, s výnimkou prípadu, keď má prevádzkovateľ zmluvné právo získať nehmotný majetok (právo účtovať poplatky používateľom za verejné služby). V tomto prípade sa náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré možno priradiť k dojednaniu, musia kapitalizovať počas výstavbovej fázy dojednania v súlade s uvedeným štandardom.

### **Finančné aktívum**

- 23 Štandardy IAS 32, IFRS 7 a IFRS 9 sa vzťahujú na finančné aktívum vykazované podľa odsekov 16 a 18.
- 24 Suma splatná zadávateľom alebo na jeho príkaz sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 9 a oceňuje sa:

- a) v amortizovanej hodnote;
- b) reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku; alebo
- c) reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

- 25 Ak sa suma splatná zadávateľom oceňuje v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, v štandarde IFRS 9 sa požaduje, aby sa úrok vypočítaný pomocou metódy efektívnej úrokovej miery vykázal vo výsledku hospodárenia.

### **Nehmotný majetok**

- 26 Štandard IAS 38 sa uplatňuje na nehmotný majetok vykázaný v súlade s odsekmi 17 a 18. V odsekoch 45 až 47 štandardu IAS 38 je uvedený návod k tomu, ako sa oceňuje nehmotný majetok nadobudnutý výmenou za nepeňažné aktívum či aktíva alebo za kombináciu peňažných a nepeňažných aktív.

**Položky, ktoré prevádzkovateľovi poskytuje zadávateľ**

- 27 V súlade s odsekom 11 sa položky infraštruktúry, ktoré zadávateľ sprístupnil prevádzkovateľovi na účely plnenia dojednaní o poskytovaní služieb, nevykazujú ako nehnuteľnosť, stroje alebo zariadenia prevádzkovateľa. Zadávatel' môže prevádzkovateľovi poskytnúť aj iné položky, ktoré si prevádzkovateľ môže ponechať alebo s nimi môže podľa vlastnej vôle obchodovať. Ak takéto aktíva tvoria súčasť protihodnoty, ktorú má splatiť zadávateľ za služby, nepovažujú sa za štátne dotácie v zmysle vymedzenia uvedeného v štandarde IAS 20. Namiesto toho sa účtujú ako súčasť transakčnej ceny, ako sa vymedzuje v štandarde IFRS 15.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 28 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2008 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začalo pred 1. januárom 2008, túto skutočnosť zverejní.
- 28D Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenila časť „Odkazy“ a odseky 13 až 15, 18 až 20 a 27. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.
- 28E Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 23 až 25 a vypustili sa odseky 28A až 28C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.
- 28F Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek AG8. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

**PRECHODNÉ USTANOVENIA**

- 29 S výhradou odseku 30 sa zmeny v účtovných politikách vykazujú v súlade so štandardom IAS 8, t. j. retrospektívne.
- 30 Pokiaľ je pre prevádzkovateľa nevykonateľné v prípade konkrétneho dojednaní o poskytovaní služieb uplatniť túto interpretáciu retrospektívne k začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia, potom:
- vykáže finančné aktíva a nehmotný majetok, ktoré existovali na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia;
  - použije predchádzajúce účtovné hodnoty týchto finančných aktív a nehmotného majetku (bez ohľadu na to, ako boli predtým klasifikované) ako ich účtovné hodnoty k danému dátumu; a
  - vykoná test na zníženie hodnoty v prípade finančných aktív a nehmotného majetku vykázaných k danému dátumu, pokiaľ to nie je nevykonateľné, pričom v takom prípade sa dané sumy testujú na zníženie hodnoty na začiatku bežného obdobia.

## Dodatok A

**Návod na uplatňovanie**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie.*

## ROZSAH PÔSOBNOSTI (odsek 5)

AG1 V odseku 5 tejto interpretácie sa spresňuje, že infraštruktúra patrí do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie, ak sú splnené tieto podmienky:

a) zadávateľ ovláda alebo reguluje, aké služby musí prevádzkovateľ poskytovať prostredníctvom infraštruktúry, komu ich musí poskytovať a za akú cenu; a

b) zadávateľ na konci obdobia platnosti dojednania ovláda – z titulu vlastníctva, nároku na užívanie alebo inak – všetky podstatné zostatkové podiely na infraštruktúre.

AG2 Ovládanie alebo regulácia uvedené v podmienke písmena a) by sa mala uskutočniť prostredníctvom zmluvy alebo inak (napríklad prostredníctvom regulačného orgánu) a zahŕňa aj tie okolnosti, keď zadávateľ kupuje všetky výstupy, alebo ak iní používatelia kupujú všetky výstupy alebo ich časť. Pri uplatňovaní tejto podmienky sa zadávateľ a všetky spriaznené osoby posudzujú spoločne. Ak je zadávateľom subjekt verejného sektora, verejný sektor ako celok spolu s prípadnými regulačnými orgánmi konajúcimi vo verejnom záujme sa na účely tejto interpretácie považujú za spriaznené strany zadávateľa.

AG3 Na účely splnenia podmienky písmena a) nie je potrebné, aby zadávateľ úplne ovládal cenu: postačuje, ak je cena regulovaná zadávateľom, zmluvou alebo regulačným orgánom, napríklad prostredníctvom mechanizmu stanovujúceho horný cenový strop. Táto podmienka sa však uplatňuje na podstatu daného dojednania. Nepodstatné prvky dojednania, ako horná hranica, ktorá sa uplatňuje iba v ojedinelých prípadoch, sa neberú do úvahy. Naopak, ak sa napríklad v zmluve ponecháva na prevádzkovateľa, aby slobodne stanovil ceny, avšak každý nadmerný zisk sa musí vrátiť zadávateľovi, výnos prevádzkovateľa je ohraničený a cenový aspekt testu ovládania je splnený.

AG4 Na účely splnenia podmienky písmena b) by zadávateľovo ovládanie všetkých podstatných zostatkových podielov malo tak obmedziť praktickú schopnosť prevádzkovateľa predať alebo založiť infraštruktúru, ako aj zabezpečiť zadávateľovi trvalé právo na užívanie počas celého obdobia trvania dojednania. Zostatkový podiel na infraštruktúre je odhadovaná súčasná hodnota infraštruktúry, akoby už bola vo veku a stave, aký sa očakáva na konci platnosti dojednania.

AG5 Ovládanie by sa malo odlišovať od riadenia. Ak si zadávateľ ponechá určitú mieru ovládania opísanú v odseku 5 písm. a), ako aj všetky podstatné zostatkové podiely na infraštruktúre, prevádzkovateľ infraštruktúru iba riadi v mene zadávateľa, aj keď v mnohých prípadoch môže mať značnú voľnosť pri riadení.

AG6 Podmienky písmen a) a b) spoločne určujú, kedy je infraštruktúra vrátane prípadných nahradení (pozri odsek 21) ovládaná zadávateľom počas celej ekonomickej životnosti. Ak napríklad prevádzkovateľ musí nahradiť časť nejakej položky infraštruktúry počas obdobia trvania dojednania (napríklad vrchnú vrstvu vozovky alebo strechu budovy), táto položka infraštruktúry sa považuje za celok. Podmienka písmena b) je teda splnená pre celú infraštruktúru vrátane časti, ktorá sa nahradila, ak zadávateľ ovláda všetky podstatné zostatkové podiely na konečnej náhrade tejto časti.

AG7 Niekedy je používanie infraštruktúry čiastočne regulované spôsobom opísaným v odseku 5 písm. a) a čiastočne nie je regulované. Dojednania však môžu mať rôzne podoby:

a) každá infraštruktúra, ktorá je fyzicky oddeliteľná a schopná samostatnej prevádzky a spĺňa definíciu peňazotvornej jednotky v zmysle vymedzenia uvedeného v štandarde IAS 36, sa analyzuje oddelene, pokiaľ je úplne využívaná na neregulované účely. Napríklad to môže platiť pre súkromné krídlo nemocnice, pričom zvyšnú časť nemocnice využíva zadávateľ na ošetrovanie pacientov z radov verejnosti;



b) pokiaľ čisto vedľajšie činnosti (ako nemocničné predajne) nie sú regulované, testovanie na ovládanie sa uplatňuje, akoby tieto služby neexistovali, pretože v prípadoch, keď zadávateľ ovláda služby spôsobom opísaným v odseku 5, existencia vedľajších činností neznižuje zadávateľovo ovládanie infraštruktúry.

AG8 Prevádzkovateľ môže mať právo používať oddeliteľnú infraštruktúru opísanú v odseku AG7 písm. a) alebo zariadenia používané na poskytovanie vedľajších neregulovaných služieb opísaných v odseku AG7 písm. b). V oboch prípadoch môže v podstate existovať lízing medzi zadávateľom a prevádzkovateľom; v takomto prípade sa o ňom účtuje v súlade so štandardom IFRS 16.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 14

**IAS 19 – Obmedzenie hodnoty aktív z definovaných požitkov, požiadavky minimálneho financovania a vzťahy medzi nimi**

## ODKAZY

- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 19 *Zamestnanecké požitky* (v znení zmien z roku 2011)
- IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

## KONTEXT

- 1 V odseku 64 štandardu IAS 19 sa obmedzuje ocenenie čistých aktív zo stanovených požitkov buď prebytkom programu so stanovenými požitkami alebo stropom aktív podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. V odseku 8 štandardu IAS 19 sa strop aktív definuje ako „súčasná hodnota akýchkoľvek ekonomických úžitkov dostupných vo forme náhrad z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu“. Vznikajú otázky, kedy by sa náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov mali považovať za dostupné, najmä keď existuje požiadavka na minimálne financovanie.
- 2 Požiadavka na minimálne financovanie existuje v mnohých krajinách preto, aby sa zlepšilo zabezpečenie nárokov členov programov zamestnaneckých požitkov na požitky po skončení pracovného pomeru. Takéto požiadavky zvyčajne určujú minimálnu sumu alebo úroveň príspevkov do programu za určité obdobie. Požiadavka na minimálne financovanie preto môže obmedzovať schopnosť účtovnej jednotky znížiť budúce príspevky.
- 3 Obmedzenie oceňovania aktíva zo stanovených požitkov môže navyše spôsobiť, že požiadavka na minimálne financovanie bude nevýhodná. Za bežných okolností by požiadavka na platenie príspevkov do programu nemala ovplyvňovať oceňovanie aktív alebo záväzkov zo stanovených požitkov. Je to spôsobené tým, že príspevky – keď dôjde k ich úhrade – sa stanú aktívami programu, takže dodatočný čistý záväzok je nulový. Aj napriek tomu však môže požiadavka na minimálne financovanie spôsobiť vznik záväzku, ak účtovná jednotka požadované príspevky nebude mať k dispozícii potom, ako boli uhradené.
- 3A Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) v novembri 2009 zmenila interpretáciu IFRIC 14 s cieľom odstrániť nechcený dôsledok vyplývajúci zo spôsobu účtovania preddavkov na budúce príspevky za určitých okolností, keď existuje požiadavka na minimálne financovanie.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 4 Táto interpretácia sa vzťahuje na všetky stanovené požitky po skončení zamestnania a ostatné dlhodobé stanovené zamestnanecké požitky.
- 5 Na účely tejto interpretácie sú požiadavkami na minimálne financovanie všetky požiadavky na financovanie programov po skončení zamestnania alebo iných dlhodobých programov so stanovenými požitkami.

## RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 6 Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:
  - a) kedy by sa mali náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov považovať za dostupné v súlade s definíciou stropu aktív uvedenou v odseku 8 štandardu IAS 19;
  - b) ako môžu požiadavky na minimálne financovanie ovplyvniť dostupnosť zníženia budúcich príspevkov;
  - c) kedy požiadavka na minimálne financovanie môže spôsobiť vznik záväzku.

## KONSENZUS

**Dostupnosť náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov**

- 7 Účtovná jednotka určí dostupnosť náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov podľa podmienok programu a iných zákonných požiadaviek v jurisdikcii, ktorej podlieha daný program.
- 8 Ekonomický úžitok vo forme náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov je dostupný, ak ho účtovná jednotka môže realizovať v určitom momente počas trvania programu, alebo ak sú záväzky programu vyrovnané. Takýto ekonomický úžitok môže byť konkrétne dostupný aj v prípade, že nie je realizovateľný okamžite ku koncu obdobia vykazovania.
- 9 Na dostupný ekonomický úžitok nemá vplyv to, ako účtovná jednotka zamýšľa využiť daný prebytok. Účtovná jednotka určí maximálny ekonomický úžitok, ktorý je dostupný z náhrad, zo zníženia budúcich príspevkov alebo z kombinácie oboch. Účtovná jednotka nevykazuje ekonomické úžitky z kombinácie náhrad a zníženia budúcich platieb na základe predpokladov, ktoré sa vzájomne vylučujú.
- 10 Účtovná jednotka v súlade so štandardom IAS 1 zverejňuje informácie o kľúčových zdrojoch neistoty v odhadoch ku koncu obdobia vykazovania, na ktoré sa viaže závažné riziko, že spôsobia významné úpravy účtovnej hodnoty čistého aktíva alebo záväzku vykázaného vo výkaze o finančnej situácii. Môže to znamenať zverejnenie akýchkoľvek obmedzení aktuálnej realizovateľnosti prebytku alebo zverejnenie základu, ktorý sa používa na určenie dostupného ekonomického úžitku.

*Ekonomický úžitok dostupný ako náhrada*

**Právo na náhradu**

- 11 Náhrada je účtovnej jednotke dostupná len vtedy, ak účtovná jednotka má bezpodmienečné právo na náhradu:
  - a) počas trvania programu, bez predpokladu, že záväzky programu musia byť vyrovnané, aby bolo možné získať náhradu (napríklad v niektorých jurisdikciách môže mať účtovná jednotka právo na náhradu počas trvania programu bez ohľadu na to, či sú záväzky z programu vyrovnané); alebo
  - b) v prípade postupného vyrovnávania záväzkov programu priebehom času až dovtedy, kým všetci jeho členovia program opustili; alebo
  - c) v prípade jednorazového úplného vyrovnania záväzkov programu (t. j. skončenie programu).

Bezpodmienečné právo na náhradu môže existovať bez ohľadu na úroveň financovania programu ku koncu obdobia vykazovania.

- 12 Ak je právo účtovnej jednotky na náhradu prebytku podmienené tým, či v budúcnosti nastane alebo nenastane jedna alebo viac neistých udalostí, ktoré nedokáže úplne ovládať, účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo a nevykazuje aktívum.

**Oceňovanie ekonomického úžitku**

- 13 Účtovná jednotka oceňuje ekonomický úžitok dostupný v podobe náhrady ako sumu prebytku ku koncu obdobia vykazovania (t. j. reálnu hodnotu aktív programu zníženú o súčasnú hodnotu záväzku zo stanovených požitkov), na ktorý má účtovná jednotka právo ako na náhradu, mínus akékoľvek pridružené náklady. Ak by bola napríklad náhrada predmetom dane inej než dane z príjmu, účtovná jednotka vykazuje sumu náhrady po odpočítaní dane.
- 14 Pri oceňovaní sumy dostupnej náhrady po ukončení programu [odsek 11 písm. c)] účtovná jednotka zahrnie do programu náklady na vyrovnanie záväzkov programu a uskutočnenie náhrady. Napríklad účtovná jednotka odpočíta poplatky za odborné služby, ak sú platené z programu a nie účtovnou jednotkou, a náklady na každé poistné, ktoré sa môže vyžadovať na zabezpečenie záväzku po ukončení programu.

- 15 Ak je suma náhrady určená ako celá výška prebytku alebo časť prebytku, a nie ako pevná suma, účtovná jednotka nesmie robiť žiadne úpravy časovej hodnoty peňazí, aj keď je náhrada realizovateľná až v budúcnosti.

*Ekonomický úžitok dostupný ako zníženie príspevkov*

- 16 Ak v prípade príspevkov týkajúcich sa budúcej služby neexistuje požiadavka minimálneho financovania, ekonomickým úžitkom dostupným ako zníženie budúcich príspevkov sú náklady účtovnej jednotky na budúcu službu za každé obdobie počas očakávanej dĺžky trvania programu alebo očakávanej existencie účtovnej jednotky podľa toho, ktoré z týchto období je kratšie. Do nákladov účtovnej jednotky na budúcu službu sa nezahŕňajú sumy, ktoré budú znášať zamestnanci.
- 17 Účtovná jednotka určuje náklady na budúcu službu použitím predpokladov, ktoré sú v súlade s predpokladmi použitými na určenie záväzku zo stanovených požitkov a so situáciou, ktorá existuje ku koncu obdobia vykazovania, ako sa určuje v štandarde IAS 19. Účtovná jednotka preto nepredpokladá žiadne zmeny požitkov, ktoré sa majú poskytovať z programu v budúcnosti, kým sa program nezmení, a predpokladá stabilný počet pracovných síl v budúcnosti, pokiaľ účtovná jednotka nezníži počet zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje. V takom prípade zahŕňa predpoklad o budúcom počte pracovných síl zníženie ich počtu.

**Vplyv požiadavky na minimálne financovanie na ekonomický úžitok dostupný ako zníženie budúcich príspevkov**

- 18 Účtovná jednotka analyzuje všetky požiadavky na minimálne financovanie k danému dňu a člení ich na príspevky, ktoré sú potrebné na pokrytie a) existujúceho nedostatku za minulé služby na základe minimálneho financovania a b) budúcej služby.
- 19 Príspevky na pokrytie existujúceho nedostatku na základe minimálneho financovania s ohľadom na už prijaté služby neovplyvňujú budúce príspevky na budúcu službu. Ich následkom môže vzniknúť záväzok podľa odsekov 23 až 26.
- 20 Ak pre príspevky týkajúce sa budúcej služby existuje požiadavka na minimálne financovanie, ekonomickým úžitkom dostupným ako zníženie budúcich príspevkov je súčet:
- a) všetkých súm, ktorými sa znižujú budúce príspevky v rámci požiadavky na minimálne financovanie pre budúcu službu, pretože účtovná jednotka zaplatila preddavok (t. j. uhradila sumu predtým, ako sa to od nej požadovalo); a
  - b) odhadovaných nákladov na budúcu službu v každom období v súlade s odsekmi 16 a 17, mínus odhadované príspevky v rámci požiadavky na minimálne financovanie, ktoré by sa požadovali na budúcu službu v týchto obdobiach, ak by nedošlo k preddavkom opísaným v písmene a).
- 21 Účtovná jednotka odhadne budúce príspevky v rámci požiadavky na minimálne financovanie pre budúcu službu, pričom zohľadňuje vplyv akéhokoľvek existujúceho prebytku určeného na základe minimálneho financovania, ale nezahrnie preddavok opísaný v odseku 20 písm. a). Účtovná jednotka použije predpoklady zodpovedajúce základu minimálneho financovania a – v prípade faktorov nešpecifikovaných v tomto základe – predpoklady zodpovedajúce predpokladom, ktoré sa použili na určenie záväzku zo stanovených požitkov, a situácii, ktorá existuje ku koncu obdobia vykazovania, ako sa určuje v štandarde IAS 19. Odhad zahŕňa všetky zmeny očakávané v dôsledku toho, že účtovná jednotka platí minimálne príspevky, keď sú splatné. Odhad však neobsahuje vplyv očakávaných zmien v podmienkach základu minimálneho financovania, ktoré nie sú v podstate prijaté alebo zmluvne dohodnuté ku koncu obdobia vykazovania.
- 22 Keď účtovná jednotka určí sumu opísanú v odseku 20 písm. b), ak budúce príspevky v rámci požiadavky na minimálne financovanie pre budúcu službu presiahnu v ktoromkoľvek danom období náklady na budúcu službu podľa štandardu IAS 19, tento prebytok znižuje sumu ekonomického úžitku dostupného ako zníženie budúcich príspevkov. Suma opísaná v odseku 20 písm. b) však nikdy nemôže byť nižšia ako nula.

**Kedy môže požiadavka na minimálne financovanie spôsobiť vznik záväzku**

- 23 Ak má účtovná jednotka povinnosť podľa požiadavky na minimálne financovanie platiť príspevky na pokrytie existujúceho nedostatku na základe minimálneho financovania s ohľadom na už prijaté služby, účtovná jednotka určí, či splatné príspevky budú dostupné ako náhrada alebo zníženie budúcich príspevkov potom, keď sa zaplatia do programu.
- 24 Ak splatné príspevky nebudú k dispozícii po ich zaplatení do programu, účtovná jednotka vykazuje záväzok, keď táto povinnosť vzniká. O tento záväzok sa zníži čisté aktívum zo stanovených požitkov alebo zvýši čistý záväzok zo stanovených požitkov tak, aby sa v dôsledku uplatnenia odseku 64 štandardu IAS 19 v čase platenia príspevkov neočakával žiadny zisk alebo strata.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 27 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2008 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.
- 27A Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 26. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 27B Dokumentom *Preddavky v rámci požiadavky na minimálne financovanie* sa doplnil odsek 3A a zmenili sa odseky 16 až 18 a 20 až 22. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 27C Štandardom IAS 19 (v znení zmien z roku 2011) sa zmenili odseky 1, 6, 17 a 24 a vypustili sa odseky 25 a 26. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 19 (v znení zmien z júna 2011).

**PRECHODNÉ USTANOVENIA**

- 28 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu od začiatku prvého obdobia prezentovaného v prvej účtovnej závierke, na ktorú sa táto interpretácia vzťahuje. Účtovná jednotka vykazuje počiatočnú úpravu spôsobenú uplatnením tejto interpretácie v nerozdelených ziskoch na začiatku uvedeného obdobia.
- 29 Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedené v odsekoch 3A, 16 až 18 a 20 až 22 od začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia prezentovaného v prvej účtovnej závierke, v ktorej účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu. Ak účtovná jednotka predtým uplatňovala túto interpretáciu prv, než uplatnila tieto zmeny, vykazuje úpravu vyplývajúcu z uplatnenia zmien v nerozdelených ziskoch na začiatku najskoršieho prezentovaného porovnávacieho obdobia.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 16

**Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky**

## ODKAZY

- IFRS 9 *Finančné nástroje*
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*

## KONTEXT

- 1 Mnoho vykazujúcich účtovných jednotiek má investície do zahraničných prevádzok (ako sa definuje v odseku 8 štandardu IAS 21). Takýmito zahraničnými prevádzkami môžu byť dcérske spoločnosti, pridružené podniky, spoločné podniky alebo pobočky. V štandarde IAS 21 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby stanovila funkčnú menu každej zo svojich zahraničných prevádzok ako menu primárneho ekonomického prostredia danej prevádzky. Pri prepočítavaní výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny je potrebné, aby účtovná jednotka vykázala kurzové rozdiely v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, kým účtovná jednotka nevyradí zahraničnú prevádzku.
- 2 Účtovanie zabezpečenia kurzového rizika pochádzajúceho z čistej investície do zahraničnej prevádzky sa použije len vtedy, keď sú čisté aktíva danej zahraničnej prevádzky zahrnuté v účtovnej závierke<sup>(64)</sup>. Položka, ktorá je zabezpečená v súvislosti s kurzovým rizikom pochádzajúcim z čistej investície do zahraničnej prevádzky môže byť sumou čistých aktív, ktorá sa rovná účtovnej hodnote čistých aktív zahraničnej prevádzky alebo je nižšia ako táto hodnota.
- 3 V štandarde IFRS 9 sa vyžaduje určiť pri účtovaní zabezpečovacieho vzťahu prípustnú zabezpečenú položku a prípustné zabezpečovacie nástroje. Ak je v prípade zabezpečenia čistej investície určený zabezpečovací vzťah, zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý je stanovený ako účinné zabezpečenie čistej investície, sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a zahrnú sa do kurzových rozdielov vzniknutých pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky.
- 4 Účtovná jednotka s mnohými zahraničnými prevádzkami môže byť vystavená mnohým kurzovým rizikám. Touto interpretáciou sa poskytuje návod na identifikáciu kurzových rizík, ktoré spĺňajú kritériá zabezpečeného rizika v zabezpečení čistej investície do zahraničnej prevádzky.
- 5 Štandard IFRS 9 umožňuje účtovnej jednotke určiť za zabezpečovacie nástroje pre kurzové riziko buď derivátový alebo nederivátový finančný nástroj (alebo kombináciu derivátových a nederivátových finančných nástrojov). Touto interpretáciou sa poskytuje návod, kde v rámci skupiny môžu byť zabezpečovacie nástroje, ktoré sú zabezpečeniami čistej investície do zahraničnej prevádzky, držané, aby spĺňali kritériá na účtovanie zabezpečenia.
- 6 V štandardoch IAS 21 a IFRS 9 sa vyžaduje, aby sa kumulované sumy vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, ktoré sa týkajú aj kurzových rozdielov vznikajúcich pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky aj zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý je stanovený ako účinné zabezpečenie čistej investície, reklasifikovali z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava v prípade, keď materská spoločnosť vyradí zahraničnú prevádzku. Touto interpretáciou sa poskytuje návod, ako by účtovná jednotka mala určiť sumy, ktoré sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia pri zabezpečovacom nástroji aj zabezpečenej položke.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 7 Táto interpretácia sa uplatňuje na účtovnú jednotku, ktorá zabezpečuje kurzové riziko vyplývajúce z jej čistých investícií do zahraničných prevádzok a chce splniť kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade so štandardom IFRS 9. Z dôvodu zjednodušenia táto interpretácia označuje takúto účtovnú jednotku ako materskú spoločnosť a účtovnú závierku, v ktorej sú zahrnuté čisté aktíva zahraničných prevádzok, ako konsolidovanú účtovnú závierku. Všetky odkazy na materskú spoločnosť sa uplatňujú rovnako na účtovnú jednotku, ktorá má čistú investíciu do zahraničnej prevádzky, ktorou je spoločný podnik, pridružený podnik alebo pobočka.

<sup>(64)</sup> Bude to tak v prípade konsolidovanej účtovnej závierky, účtovnej závierky, v ktorej sa investície, ako napríklad pridružené podniky alebo spoločné podniky, účtujú použitím metódy vlastného imania, a v prípade účtovnej závierky, ktorá zahŕňa pobočku alebo spoločnú prevádzku, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*.



- 8 Táto interpretácia sa uplatňuje len na zabezpečenia čistých investícií do zahraničných prevádzok; nemala by sa uplatňovať analogicky na iné druhy účtovania zabezpečenia.

#### RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 9 Investície do zahraničných prevádzok môžu byť držané priamo materskou spoločnosťou alebo nepriamo prostredníctvom jej dcérskej spoločnosti alebo dcérskych spoločností. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

a) *povaha zabezpečovaného rizika a suma zabezpečenej položky, pre ktoré môže byť zabezpečovací vzťah určený:*

i) či môže materská spoločnosť určiť za zabezpečené riziko len kurzové rozdiely vznikajúce z rozdielu medzi funkčnými menami materskej spoločnosti a jej zahraničnej prevádzky, alebo či môže takisto určiť za zabezpečené riziko kurzové rozdiely vznikajúce z rozdielu medzi prezentačnou menou konsolidovanej účtovnej závierky materskej spoločnosti a funkčnou menou zahraničnej prevádzky;

ii) ak materská spoločnosť má v držbe zahraničnú prevádzku nepriamo, či môže zabezpečené riziko zahŕňať len kurzové rozdiely vznikajúce z rozdielov vo funkčných menách medzi zahraničnou prevádzkou a jej priamou materskou spoločnosťou, alebo či môže zabezpečené riziko takisto zahŕňať akékoľvek kurzové rozdiely medzi funkčnou menou zahraničnej prevádzky a akejkoľvek medzistupňovej alebo hlavnej materskej spoločnosti (t. j. či skutočnosť, že čistá investícia do zahraničnej prevádzky je držaná prostredníctvom medzistupňovej materskej spoločnosti, má vplyv na ekonomické riziko hlavnej materskej spoločnosti);

b) *kde v skupine môže byť zabezpečovací nástroj v držbe:*

i) či vzťah spĺňajúci podmienky na účtovanie zabezpečenia môže byť zriadený, len ak účtovná jednotka zabezpečujúca svoju čistú investíciu je stranou zabezpečovacieho nástroja, alebo či akákoľvek účtovná jednotka v skupine, bez ohľadu na svoju funkčnú menu, môže mať v držbe zabezpečovací nástroj;

ii) či povaha zabezpečovacieho nástroja (derivát alebo nederivát) alebo metóda konsolidácie ovplyvňuje posudzovanie účinnosti zabezpečenia;

c) *aké sumy by mali byť reklasifikované z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačné úpravy pri vyradení zahraničnej prevádzky:*

i) keď sa zahraničná prevádzka, ktorá bola zabezpečená, vyradí, aké sumy by sa mali reklasifikovať z fondu na prepočet cudzej meny materskej spoločnosti vzhľadom na zabezpečovací nástroj a vzhľadom na danú zahraničnú prevádzku z vlastného imania do výsledku hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti;

ii) či metóda konsolidácie má vplyv na stanovenie súm, ktoré sa majú reklasifikovať z vlastného imania do výsledku hospodárenia.

#### KONSENZUS

**Povaha zabezpečovaného rizika a suma zabezpečenej položky, pre ktoré môže byť určený zabezpečovací vzťah**

- 10 Účtovanie zabezpečenia sa môže uplatňovať len na kurzové rozdiely vznikajúce medzi funkčnou menou zahraničnej prevádzky a funkčnou menou materskej spoločnosti.

- 11 Pri zabezpečení kurzových rizík vznikajúcich z čistej investície do zahraničnej prevádzky môže byť zabezpečenou položkou suma čistých aktív, ktorá sa rovná účtovnej hodnote čistých aktív zahraničnej prevádzky v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti alebo ktorá je nižšia ako táto hodnota. Účtovná hodnota čistých aktív zahraničnej prevádzky, ktorá môže byť určená za zabezpečenú položku v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, závisí od toho, či akákoľvek materská spoločnosť nižšej úrovne zahraničnej prevádzky uplatnila účtovanie zabezpečenia na všetky čisté aktíva danej zahraničnej prevádzky alebo ich časť a či toto účtovanie je zachované v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti.
- 12 Zabezpečené riziko môže byť určené za expozíciu voči kurzovému riziku vznikajúcu medzi funkčnou menou zahraničnej prevádzky a funkčnou menou akejkoľvek materskej spoločnosti (bezprostredná materská spoločnosť, medzistupňová alebo hlavná materská spoločnosť) danej zahraničnej prevádzky. Skutočnosť, že čistá investícia je držaná prostredníctvom medzistupňovej materskej spoločnosti, nemá vplyv na povahu ekonomického rizika vyplývajúceho z expozície voči kurzovému riziku pre hlavnú materskú spoločnosť.
- 13 Expozícia voči kurzovému riziku vznikajúca z čistej investície do zahraničnej prevádzky môže spĺňať kritériá na účtovanie zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke len raz. Preto ak sú tie isté čisté aktíva zahraničnej prevádzky zabezpečené proti rovnakému riziku viac ako jednou materskou spoločnosťou v rámci skupiny (napríklad priamou materskou spoločnosťou aj nepriamou materskou spoločnosťou), kritériá na účtovanie zabezpečenia bude spĺňať len jeden zabezpečovací vzťah v konsolidovanej účtovnej závierke hlavnej materskej spoločnosti. Zabezpečovací vzťah určený jednou materskou spoločnosťou v jej konsolidovanej účtovnej závierke nemusí byť zachovaný ďalšou materskou spoločnosťou vyššej úrovne. Ak však zabezpečovací vzťah nie je zachovaný materskou spoločnosťou vyššej úrovne, účtovanie zabezpečenia použité materskou spoločnosťou nižšej úrovne musí byť zrušené predtým, ako je vykázané účtovanie zabezpečenia materskou spoločnosťou vyššej úrovne.

#### **Kde môže byť v držbe zabezpečovací nástroj**

- 14 Derivátový alebo nederivátový nástroj (alebo kombinácia derivátových a nederivátových nástrojov) môžu byť určené za zabezpečovací nástroj v zabezpečení čistej investície do zahraničnej prevádzky. Zabezpečovací nástroj/nástroje môže držať akákoľvek účtovná jednotka alebo účtovné jednotky v rámci skupiny, pokiaľ sú splnené požiadavky na určenie, dokumentáciu a účinnosť uvedené v odseku 6.4.1 štandardu IFRS 9, ktoré sa týkajú zabezpečenia čistej investície. Konkrétne platí, že zabezpečovacia stratégia skupiny by mala byť jasne zdokumentovaná kvôli možnosti rozdielnych určení na rôznych úrovniach skupiny.
- 15 Na účely posudzovania účinnosti sa zmena v hodnote zabezpečovacieho nástroja vzťahujúca sa na kurzové riziko počíta vo vzťahu k funkčnej mene tej materskej spoločnosti, voči funkčnej mene ktorej sa zabezpečené riziko oceňuje, v súlade s dokumentáciou účtovania zabezpečenia. V závislosti od toho, kde je zabezpečovací nástroj držaný, pri absencii účtovania zabezpečenia by celková zmena v hodnote mohla byť vykázaná vo výsledku hospodárenia, v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, alebo v oboch. Na posudzovanie účinnosti však nemá vplyv to, či je zmena v hodnote zabezpečovacieho nástroja vykázaná vo výsledku hospodárenia alebo v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. V rámci uplatňovania účtovania zabezpečenia sa celková účinná časť zmeny zahŕňa do ostatných súčiastí komplexného výsledku. Na posudzovanie účinnosti nemá vplyv to, či je zabezpečovací nástroj derivátovým alebo nederivátovým nástrojom, ani príslušná metóda konsolidácie.

#### **Vyradenie zabezpečenej zahraničnej prevádzky**

- 16 Keď sa zahraničná prevádzka, ktorá bola zabezpečená, vyradí, sumou reklasifikovanou do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava z fondu na prepočet cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti vo vzťahu k zabezpečovaciemu nástroju je suma, ktorú je potrebné identifikovať podľa odseku 6.5.14 štandardu IFRS 9. Táto suma predstavuje kumulovaný zisk alebo stratu zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá bola stanovená ako účinné zabezpečenie.

- 17 Suma reklasifikovaná do výsledku hospodárenia z fondu na prepočet cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti vzhľadom na čistú investíciu do danej zahraničnej prevádzky podľa odseku 48 štandardu IAS 21 predstavuje sumu zahrnutú vo fonde na prepočet cudzej meny materskej spoločnosti vzhľadom na danú zahraničnú prevádzku. V konsolidovanej účtovnej závierke hlavnej materskej spoločnosti súhrnná čistá suma vykázaná vo fonde na prepočet cudzej meny vzhľadom na všetky zahraničné prevádzky nie je ovplyvnená príslušnou metódou konsolidácie. To, či hlavná materská spoločnosť používa priamu alebo postupnú metódu konsolidácie<sup>(65)</sup> však môže mať vplyv na sumu zahrnutú v jej fonde na prepočet cudzej meny vzťahujúcu sa na jednotlivú zahraničnú prevádzku. Použitie postupnej metódy konsolidácie môže mať za následok reklasifikovanie takej sumy do výsledku hospodárenia, ktorá sa líši od sumy, ktorá bola použitá na stanovenie účinnosti zabezpečenia. Tento rozdiel možno eliminovať tak, že sa stanoví suma, ktorá sa vzťahuje na danú zahraničnú prevádzku, ktorá by bola vznikla, ak by bola použitá priama metóda konsolidácie. Uskutočnenie takejto úpravy sa v štandarde IAS 21 nepožaduje. Je to však voľba účtovnej politiky, ktorá by sa mala dodržiavať konzistentne v prípade všetkých čistých investícií.

#### DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- 18 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. októbra 2008 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje odsek 14 zmenený dokumentom *Vylepšenia IFRS*, vydaným v apríli 2009, na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie oboch je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. októbrom 2008, alebo ak uplatňuje zmenu odseku 14 pred 1. júlom 2009, túto skutočnosť zverejní.
- 18B Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 3, 5 až 7, 14, 16, AG1 a AG8 a vypustil sa odsek 18A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 19 Štandard IAS 8 spresňuje spôsob, akým účtovná jednotka uplatňuje zmeny v účtovnej politike vyplývajúce z prvotného uplatnenia interpretácie. Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby dosiahla súlad s uvedenými požiadavkami, keď uplatňuje túto interpretáciu po prvýkrát. Ak účtovná jednotka určila zabezpečovací nástroj ako zabezpečenie čistej investície, ale takéto zabezpečenie nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia podľa tejto interpretácie, účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 39, aby prospektívne ukončila toto účtovanie zabezpečenia.

<sup>(65)</sup> Priama metóda je metóda konsolidácie, ktorou sa účtovná závierka zahraničnej prevádzky prepočítava priamo do funkčnej meny hlavnej materskej spoločnosti. Postupná metóda je metóda konsolidácie, v ktorej je účtovná závierka zahraničnej prevádzky najskôr prepočítaná do funkčnej meny akejkoľvek medzistupňovej materskej spoločnosti/spoločností a následne je prepočítaná do funkčnej meny hlavnej materskej spoločnosti (alebo do prezentačnej meny, ak je iná než funkčná mena).

## Dodatok

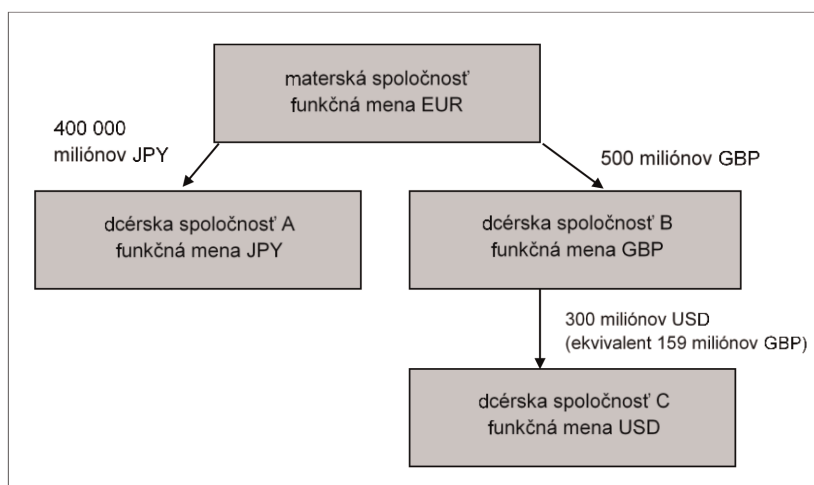
## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie.

AG1 Tento dodatok znázorňuje uplatňovanie interpretácie použitím podnikovej štruktúry ilustrovanej nižšie. Vo všetkých prípadoch by boli opísané zabezpečovacie vzťahy testované na účinnosť v súlade so štandardom IFRS 9, hoci sa toto testovanie v tomto dodatku nerozoberá. Materská spoločnosť, ktorá je hlavnou materskou spoločnosťou, prezentuje svoju konsolidovanú účtovnú závierku vo svojej funkčnej mene euro (EUR). Každá z dcérskych spoločností je plne vlastnená. Čistá investícia materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £ [funkčná mena libra šterlingov (GBP)] zahŕňa ekvivalent vo výške 159 miliónov £, čo predstavuje čistú investíciu dcérskej spoločnosti B do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$ [funkčná mena americký dolár (USD)]. Inými slovami, čisté aktíva dcérskej spoločnosti B iné ako jej investícia do dcérskej spoločnosti C sú vo výške 341 miliónov £.

**Povaha zabezpečeného rizika, pre ktoré môže byť určený zabezpečovací vzťah (odseky 10 až 13)**

AG2 Materská spoločnosť môže zabezpečiť svoju čistú investíciu do každej z dcérskych spoločností A, B a C pre kurzové riziko medzi ich príslušnými funkčnými menami [japonský jen (JP¥), libry šterlingov a americké doláre] a eurom. Materská spoločnosť môže navyše zabezpečiť kurzové riziko USD/GBP medzi funkčnými menami dcérskej spoločnosti B a dcérskej spoločnosti C. Vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke môže dcérska spoločnosť B zabezpečiť svoju čistú investíciu do dcérskej spoločnosti C pre kurzové riziko medzi ich funkčnými menami – americkými dolármi a librami šterlingov. V ďalej uvedených príkladoch predstavuje určené riziko spotové kurzové riziko, pretože zabezpečovacie nástroje nie sú derivátmi. Ak by zabezpečovacie nástroje boli forwardové zmluvy, materská spoločnosť by mohla určiť forwardové kurzové riziko.



**Suma zabezpečenej položky, pre ktorú môže byť určený zabezpečovací vzťah (odseky 10 až 13)**

AG3 Materská spoločnosť chce zabezpečiť kurzové riziko zo svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C. Predpokladajme, že dcérska spoločnosť A má externú prijatú pôžičku vo výške 300 miliónov US\$. Čisté aktíva dcérskej spoločnosti A na začiatku obdobia vykazovania sú vo výške 400 000 miliónov JP¥ vrátane príjmov z externej pôžičky vo výške 300 miliónov US\$.

AG4 Zabezpečenou položkou môže byť suma čistých aktív, ktorá sa rovná alebo je nižšia ako účtovná hodnota čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti C (300 miliónov US\$) v jej konsolidovanej účtovnej závierke. Vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke môže materská spoločnosť určiť externú prijatú pôžičku v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ ako zabezpečenie spotového kurzového rizika EUR/USD, ktoré sa týka jej čistej investície do čistých aktív dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$. V tomto prípade je aj kurzový rozdiel EUR/USD z externej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ aj kurzový rozdiel EUR/USD z čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$ zahrnutý vo fonde na prepčet cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti po uplatnení účtovania zabezpečenia.

AG5 Pri absencii účtovania zabezpečenia by bol celkový kurzový rozdiel USD/EUR z externej prijatej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti takto:

— zmena aktuálneho výmenného kurzu USD/JP¥, prepočítaná na euro, vo výsledku hospodárenia, a

— zmena aktuálneho výmenného kurzu JPY/EUR v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

Materská spoločnosť môže namiesto určenia uvedeného v odseku AG4 určiť vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke externú prijatú pôžičku v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ ako zabezpečenie spotového kurzového rizika GBP/USD medzi dcérskou spoločnosťou C a dcérskou spoločnosťou B. V tomto prípade by bol celkový kurzový rozdiel USD/EUR z externej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti takto:

— zmena aktuálneho výmenného kurzu GBP/USD vo fonde na prepočet cudzej meny týkajúca sa dcérskej spoločnosti C,

— zmena aktuálneho výmenného kurzu GBP/JP¥, prepočítaná na euro, vo výsledku hospodárenia, a

— zmena aktuálneho výmenného kurzu JPY/EUR v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

AG6 Materská spoločnosť nemôže vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke určiť externú prijatú pôžičku v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ ako zabezpečenie tak spotového kurzového rizika EUR/USD, ako aj spotového kurzového rizika GBP/USD. Jeden zabezpečovací nástroj môže zabezpečiť rovnaké určené riziko len raz. Dcérska spoločnosť B nemôže vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke použiť účtovanie zabezpečenia, pretože zabezpečovací nástroj je v držbe mimo skupinu, ktorá zahŕňa dcérsku spoločnosť B a dcérsku spoločnosť C.

#### **Kde v skupine môže byť v držbe zabezpečovací nástroj (odseky 14 a 15)?**

AG7 Ako je uvedené v odseku AG5, celková zmena v hodnote týkajúca sa kurzového rizika externej prijatej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$ by bola pri absencii účtovania zabezpečenia vykázaná v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti tak vo výsledku hospodárenia (spotové riziko USD/JPY), ako aj v ostatných súčiastiach komplexného výsledku (spotové riziko EUR/JPY). Na účely posudzovania účinnosti zabezpečenia určeného v odseku AG4 sú zahrnuté obe sumy, pretože zmena v hodnote zabezpečovacieho nástroja aj zabezpečenej položky sa počíta odkazom na vzťah funkčnej meny materskej spoločnosti (euro) voči funkčnej mene dcérskej spoločnosti C (americký dolár) v súlade s dokumentáciou zabezpečenia. Metóda konsolidácie (t. j. priama metóda alebo postupná metóda) nemá vplyv na posudzovanie účinnosti zabezpečenia.

#### **Sumy reklasifikované do výsledku hospodárenia pri vyradení zahraničnej prevádzky (odseky 16 a 17)**

AG8 Keď je vyradená dcérska spoločnosť C, sumy reklasifikované z fondu na prepočet cudzej meny (FCTR) do výsledku hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti sú:

a) pokiaľ ide o externú prijatú pôžičku dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US\$, suma, ktorá sa má identifikovať na základe požiadavky štandardu IFRS 9, t. j. celková zmena hodnoty vo vzťahu ku kurzovému riziku, ktorá bola vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku ako účinná časť zabezpečenia; a

b) pokiaľ ide o čistú investíciu do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$, suma stanovená metódou konsolidácie účtovnej jednotky. Ak materská spoločnosť používa priamu metódu, jej fond na prepočet cudzej meny v súvislosti s dcérskou spoločnosťou C bude stanovený priamo výmenným kurzom EUR/USD. Ak materská spoločnosť používa postupnú metódu, jej fond na prepočet cudzej meny v súvislosti s dcérskou spoločnosťou C bude určený fondom na prepočet cudzej meny, ktorý je vykázaný dcérskou spoločnosťou B, odzrkadľujúc výmenný kurz GBP/USD, a prepočítaný do funkčnej meny materskej spoločnosti použitím výmenného kurzu EUR/GBP. Používanie postupnej metódy konsolidácie materskou spoločnosťou v predchádzajúcich obdobiach nevyžaduje alebo nevyklučuje, aby materská spoločnosť stanovila výšku fondu na prepočet cudzej meny, ktorá sa reklasifikuje, keď materská spoločnosť vyradí dcérsku spoločnosť C, ako sumu, ktorá by bola vykázaná, keby materská spoločnosť vždy používala priamu metódu, v závislosti od jej účtovnej politiky.

**Zabezpečenie viac než jednej zahraničnej prevádzky (odseky 11, 13 a 15)**

AG9 Ďalej uvedené príklady ilustrujú, že v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti riziko, ktoré môže byť zabezpečené, je vždy riziko medzi jej funkčnou menou (euro) a funkčnými menami dcérskych spoločností B a C. Bez ohľadu na to, ako sú zabezpečenia určené, maximálne sumy, ktoré môžu byť účinnými zabezpečeniami a sú zahrnuté vo fonde na prepočet cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak sú obe zahraničné prevádzky zabezpečené, sú sumy 300 miliónov US\$ pri riziku EUR/USD a 341 miliónov £ pri riziku EUR/GBP. Iné zmeny v hodnote spôsobené zmenami vo výmenných kurzoch sa zahŕňajú do konsolidovaného výsledku hospodárenia materskej spoločnosti. Samozrejme by bolo možné, aby materská spoločnosť určila 300 miliónov US\$ len na zmeny v aktuálnom výmennom kurze USD/GBP alebo 500 miliónov £ len na zmeny v aktuálnom výmennom kurze GBP/EUR.

*Materská spoločnosť má v držbe zabezpečovacie nástroje v USD aj v GBP*

AG10 Materská spoločnosť môže chcieť zabezpečiť kurzové riziko v súvislosti so svojou čistou investíciou v dcérskej spoločnosti B rovnako ako riziko v súvislosti s dcérskou spoločnosťou C. Predpokladajme, že materská spoločnosť má v držbe vhodné zabezpečovacie nástroje denominované v amerických dolároch a v librách šterlingov, ktoré by mohla určiť ako zabezpečenia svojich čistých investícií v dcérskej spoločnosti B a v dcérskej spoločnosti C. Určenia, ktoré môže vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke materská spoločnosť urobiť, zahŕňajú tieto, ale nielen tieto určenia:

a) zabezpečovací nástroj vo výške 300 miliónov US\$ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$ v prípade rizika, ktoré predstavuje expozíciu voči aktuálnemu výmennému kurzu (EUR/USD) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou C, a zabezpečovací nástroj až do výšky 341 miliónov £ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 341 miliónov £ v prípade rizika, ktoré predstavuje expozíciu voči aktuálnemu výmennému kurzu (EUR/GBP) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou B;

b) zabezpečovací nástroj vo výške 300 miliónov US\$ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$ v prípade rizika, ktoré predstavuje expozíciu voči aktuálnemu výmennému kurzu (GBP/USD) medzi dcérskou spoločnosťou B a dcérskou spoločnosťou C, a zabezpečovací nástroj až do výšky 500 miliónov £ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £ v prípade rizika, ktoré predstavuje expozíciu voči aktuálnemu výmennému kurzu (EUR/GBP) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou B.

AG11 Riziko EUR/USD plynúce z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti C je iné ako riziko EUR/GBP plynúce z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti B. V prípade opísanom v odseku AG10 písm. a) však pri určení zabezpečovacieho nástroja denominovaného v USD, ktorý má materská spoločnosť v držbe, má už materská spoločnosť plne zabezpečené riziko EUR/USD zo svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C. Ak by materská spoločnosť určila aj nástroj denominovaný v GBP, ktorý má v držbe, ako zabezpečenie svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £, 159 miliónov £ tejto čistej investície, ktoré predstavuje GBP ekvivalent jej čistej investície do dcérskej spoločnosti C v USD, by bolo v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti zabezpečené dvakrát proti riziku GBP/EUR.

AG12 V prípade opísanom v odseku AG10 písm. b), ak materská spoločnosť určí zabezpečené riziko ako expozíciu voči aktuálnemu výmennému kurzu (GBP/USD) medzi dcérskou spoločnosťou B a dcérskou spoločnosťou C, len GBP/USD časť zmeny v hodnote svojho zabezpečovacieho nástroja vo výške 300 miliónov US\$ sa zahŕnie do fondu na prepočet cudzej meny materskej spoločnosti, ktorý sa týka dcérskej spoločnosti C. Zvyšok zmeny (ekvivalent GBP/EUR zmeny zo 159 miliónov £) sa zahŕnie do konsolidovaného výsledku hospodárenia materskej spoločnosti, ako sa uvádza v odseku AG5. Keďže určenie rizika USD/GBP medzi dcérskymi spoločnosťami B a C nezahŕňa riziko GBP/EUR, materská spoločnosť môže takisto určiť svoju čistú investíciu do dcérskej spoločnosti B až do výšky 500 miliónov £ v prípade rizika, ktoré predstavuje expozíciu voči aktuálnemu výmennému kurzu (GBP/EUR) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou B.



*Dcérska spoločnosť B má v držbe zabezpečovací nástroj v USD*

- AG13 Predpokladajme, že dcérska spoločnosť B má v držbe externý dlh vo výške 300 miliónov US\$, príjmy z ktorého boli prevedené na materskú spoločnosť prostredníctvom medzipodnikového úveru denominovaného v librách šterlingov. Keďže aktíva aj záväzky vzrástli o 159 miliónov £, čisté aktíva dcérskej spoločnosti B sú nezmenené. Dcérska spoločnosť B by mohla určiť externý dlh ako zabezpečenie rizika GBP/USD z jej čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Materská spoločnosť by mohla ponechať určenie tohto zabezpečovacieho nástroja dcérskej spoločnosti B ako zabezpečenie svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$ v prípade rizika GBP/USD (pozri odsek 13) a materská spoločnosť by mohla určiť zabezpečovací nástroj v GBP, ktorý má v držbe, ako zabezpečenie celej svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £. Prvé zabezpečenie, určené dcérskou spoločnosťou B, by sa posudzovalo vo vzťahu k funkčnej mene dcérskej spoločnosti B (libry šterlingov) a druhé zabezpečenie, určené materskou spoločnosťou, by sa posudzovalo vo vzťahu k funkčnej mene materskej spoločnosti (euro). V tomto prípade bolo v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti zabezpečené len riziko GBP/USD z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti C, a to zabezpečovacím nástrojom v USD, takže nebolo zabezpečené celé riziko EUR/USD. Preto v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti môže byť zabezpečené celé riziko EUR/GBP z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £.
- AG14 Zohľadniť sa však musí aj účtovanie úverového záväzku materskej spoločnosti voči dcérskej spoločnosti B vo výške 159 miliónov £. Ak sa úverový záväzok materskej spoločnosti neposudzuje ako súčasť jej čistej investície do dcérskej spoločnosti B, pretože nespĺňa podmienky uvedené v odseku 15 štandardu IAS 21, kurzový rozdiel GBP/EUR vznikajúci pri prepočte by bol zahrnutý v konsolidovanom výsledku hospodárenia materskej spoločnosti. Ak sa úverový záväzok voči dcérskej spoločnosti B vo výške 159 miliónov £ posudzuje ako súčasť čistej investície materskej spoločnosti, táto čistá investícia by bola len vo výške 341 miliónov £ a suma, ktorú by materská spoločnosť mohla určiť ako položku zabezpečenú proti riziku GBP/EUR, by sa znížila z 500 miliónov £ na 341 miliónov £.
- AG15 Ak by materská spoločnosť zrušila zabezpečovací vzťah určený dcérskou spoločnosťou B, materská spoločnosť by mohla určiť externú prijatú pôžičku držanú dcérskou spoločnosťou B vo výške 300 miliónov US\$ ako zabezpečenie svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US\$ v prípade rizika EUR/USD a mohla byť určiť zabezpečovací nástroj v GBP, ktorý má v držbe, ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti B len do výšky 341 miliónov £. V tomto prípade by bola účinnosť oboch zabezpečení počítaná vo vzťahu k funkčnej mene materskej spoločnosti (euro). Preto by boli zmena USD/GBP v hodnote externej pôžičky držanej dcérskou spoločnosťou B aj zmena GBP/EUR v hodnote úverového záväzku materskej spoločnosti voči dcérskej spoločnosti B (ekvivalent USD/EUR súhrnne) zahrnuté vo fonde na prepočet cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti. Keďže materská spoločnosť už má plne zabezpečené riziko EUR/USD zo svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C, môže zabezpečiť len do výšky 341 miliónov £ riziko EUR/GBP plynúce z jej čistej investície do dcérskej spoločnosti B.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 17

**Rozdelenia nepeňažných aktív vlastníkom**

## ODKAZY

- IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008)
- IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*
- IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*
- IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*
- IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*
- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)
- IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*

## KONTEXT

- 1 Niekedy účtovná jednotka rozdeľuje aktíva iné ako peňažné prostriedky (nepeňažné aktíva) ako dividendy vlastníkom<sup>(66)</sup> konajúcim v rámci svojich právomocí ako vlastníci. V takých situáciách účtovná jednotka môže dať svojim vlastníkom takisto možnosť prijať nepeňažné aktíva alebo alternatívu vo forme peňažných prostriedkov. Výbor IFRIC dostal žiadosti o návod k tomu, ako by mala účtovná jednotka účtovať takéto rozdelenia.
- 2 Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) neposkytujú návod k tomu, ako by mala účtovná jednotka oceňovať rozdelenia svojim vlastníkom (vo všeobecnosti označované ako dividendy). V štandarde IAS 1 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka prezentovala podrobnosti o dividendách vykazovaných ako rozdelenia vlastníkom buď vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach k účtovnej závierke.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 3 Táto interpretácia sa uplatňuje na nasledujúce druhy nerecipročných rozdelení aktív účtovnou jednotkou svojim vlastníkom konajúcim v rámci svojich právomocí ako vlastníci:
  - a) rozdelenia nepeňažných aktív (napríklad položky nehnuteľností, strojov a zariadení, podniky v zmysle definície štandardu IFRS 3, vlastnícke podiely v inej účtovnej jednotke alebo skupiny na vyradenie v zmysle definície štandardu IFRS 5); a
  - b) rozdelenia, ktoré dávajú vlastníkom možnosť prijať buď nepeňažné aktíva alebo alternatívu vo forme peňažných prostriedkov.
- 4 Táto interpretácia sa vzťahuje len na rozdelenia, v ktorých sú všetci vlastníci rovnakej triedy nástrojov vlastného imania posudzovaní rovnako.
- 5 Táto interpretácia sa nevzťahuje na rozdelenie nepeňažného aktíva, ktoré je na najvyššej úrovni ovládané tou istou stranou alebo stranami pred rozdelením a po ňom. Táto výnimka sa vzťahuje na samostatnú, individuálnu a konsolidovanú účtovnú závierku účtovnej jednotky, ktorá vykonáva rozdelenie.

<sup>(66)</sup> V odseku 7 štandardu IAS 1 sú vlastníci definovaní ako držitelia nástrojov klasifikovaných ako vlastné imanie.

- 6 V súlade s odsekom 5 sa táto interpretácia neuplatňuje v prípade, keď je nepeňažné aktívum na najvyššej úrovni ovládané tými istými stranami pred rozdelením aj po ňom. V odseku B2 štandardu IFRS 3 sa uvádza, že „skupina jednotlivcov sa považuje za skupinu, ktorá ovláda účtovnú jednotku vtedy, ak v dôsledku zmluvných dojednaní majú spoločnú právomoc riadiť jej finančné a prevádzkové politiky tak, aby získali úžitky z jej činností.“ Aby preto rozdelenie nepatrilo do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie na základe toho, že tie isté strany ovládajú aktívum pred rozdelením aj po ňom, skupina jednotlivých akcionárov prijímajúcich rozdelenie musí mať ako následok zmluvných dojednaní takúto spoločnú právomoc na najvyššej úrovni nad účtovnou jednotkou vykonávajúcou rozdelenie.
- 7 Podľa odseku 5 sa táto interpretácia neuplatňuje, keď účtovná jednotka rozdeľuje niektoré svoje vlastnícke podiely v dcérskej spoločnosti, ale ponecháva si ovládanie dcérskej spoločnosti. Keď rozdelenie podielov účtovnou jednotkou má za následok vykázanie nekontrolného podielu v dcérskej spoločnosti účtovnou jednotkou, toto rozdelenie sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 10.
- 8 Táto interpretácia sa zaoberá len účtovaním účtovnej jednotky, ktorá vykonáva rozdelenie nepeňažného aktíva. Nerieši sa v nej účtovanie u akcionárov, ktorí prijímajú takéto rozdelenie.

#### RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 9 Keď účtovná jednotka deklaruje rozdelenie a má záväzok rozdeliť dotknuté aktíva svojim vlastníkom, musí vykázať záväzok zo splatných dividend. Následne sa táto interpretácia zaoberá týmito otázkami:
- a) Kedy by mala účtovná jednotka vykázať záväzok z dividend?
- b) Ako by mala účtovná jednotka oceniť záväzok z dividend?
- c) Keď účtovná jednotka vysporiada záväzok z dividend, ako by mala účtovať o rozdiel medzi účtovnou hodnotou rozdelených aktív a účtovnou hodnotou záväzku z dividend?

#### KONSENZUS

##### **Kedy vykázať záväzok z dividend**

- 10 Záväzok vyplatiť dividendu sa vykazuje vtedy, keď je dividenda riadne schválená a rozhodovanie o nej už nie je na uvážení účtovnej jednotky, čo je dátum:
- a) kedy je deklarovanie dividendy, napríklad manažmentom alebo predstavenstvom, schválené príslušným orgánom, napríklad akcionármi, ak sa takéto schválenie požaduje v danej jurisdikcii; alebo
- b) kedy je dividenda deklarovaná, napríklad manažmentom alebo predstavenstvom, ak jurisdikcia nepožaduje ďalšie schválenie.

##### **Ocenenie záväzku z dividend**

- 11 Účtovná jednotka oceňuje záväzok rozdeliť nepeňažné aktíva ako dividendu svojim vlastníkom v reálnej hodnote aktív, ktoré sa majú rozdeliť.
- 12 Ak dá účtovná jednotka svojim vlastníkom možnosť prijať nepeňažné aktívum alebo alternatívu vo forme peňažných prostriedkov, účtovná jednotka odhadne záväzok z dividend tak, že posúdi reálnu hodnotu každej alternatívy a súvisiacu pravdepodobnosť výberu každej alternatívy vlastníkami.

- 13 Na konci každého obdobia vykazovania a k dátumu vysporiadania účtovná jednotka preskúma a upraví účtovnú hodnotu záväzku z dividend, pričom akékoľvek zmeny v účtovnej hodnote záväzku z dividend sa vykážu vo vlastnom imaní ako úpravy sumy z rozdelenia.

**Účtovanie o rozdiel medzi účtovnou hodnotou rozdelených aktív a účtovnou hodnotou záväzku z dividend, keď účtovná jednotka vysporiada záväzok z dividend**

- 14 Keď účtovná jednotka vysporiada záväzok z dividend, prípadný rozdiel medzi účtovnou hodnotou rozdelených aktív a účtovnou hodnotou záväzku z dividend vykazuje vo výsledku hospodárenia.

**Prezentácia a zverejnenia**

- 15 Účtovná jednotka prezentuje rozdiel opísaný v odseku 14 ako samostatnú riadkovú položku vo výsledku hospodárenia.
- 16 Účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie, ak je to relevantné:
- a) účtovnú hodnotu záväzku z dividend na začiatku a na konci obdobia; a
  - b) zvýšenie alebo zníženie účtovnej hodnoty vykazanej v období v súlade s odsekom 13 ako výsledok zmeny reálnej hodnoty aktív, ktoré sa majú rozdeliť.
- 17 Ak po konci obdobia vykazovania, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, účtovná jednotka deklaruje dividendy na rozdelenie nepeňažného aktíva, zverejňuje:
- a) povahu aktíva, ktoré sa má rozdeliť;
  - b) účtovnú hodnotu aktíva, ktoré sa má rozdeliť, na konci obdobia vykazovania; a
  - c) reálnu hodnotu aktíva, ktoré sa má rozdeliť na konci obdobia vykazovania, ak sa líši od jeho účtovnej hodnoty, a informácie o metóde/metódach použitých na ocenenie tejto reálnej hodnoty, ako sa vyžaduje v odseku 93 písm. b), d), g) a i) a odseku 99 štandardu IFRS 13.

**DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI**

- 18 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu prospektívne na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Retrospektívne uplatňovanie nie je povolené. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. júlom 2009, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a takisto uplatňuje štandardy IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008), IAS 27 (v znení zmien z mája 2008) a IFRS 5 (v znení zmien tejto interpretácie).
- 19 Štandardom IFRS 10, vydaným v máji 2011, sa zmenil odsek 7. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 10.
- 20 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenil odsek 17. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 19

**Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania**

## ODKAZY

- *Rámec zostavovania a prezentácie účtovných zvierok* <sup>(67)</sup>
- IFRS 2 *Platby na základe podielov*
- IFRS 3 *Podnikové kombinácie*
- IFRS 9 *Finančné nástroje*
- IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*
- IAS 1 *Prezentácia účtovnej zvierky*
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*

## KONTEXT

- 1 Dlžník a veriteľ by mohli opätovne prerokovať podmienky finančného záväzku, pričom výsledkom bude, že dlžník nechá záväzok plne alebo čiastočne zaniknúť výmenou za emisiu nástrojov vlastného imania v prospech veriteľa. Tieto transakcie sa niekedy označujú ako „swapy dlhu za vlastné imanie“ (*debt for equity swaps*). Výbor IFRIC dostal žiadosti o návod týkajúci sa spôsobu účtovania takýchto transakcií.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 2 Táto interpretácia sa zaoberá spôsobom, akým účtovná jednotka účtuje, keď sú opätovne prerokované podmienky finančného záväzku, ktorých výsledkom je, že účtovná jednotka emituje v prospech veriteľa svoje nástroje vlastného imania, a tým nechá zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť. Interpretácia sa nezaobrá spôsobom, akým účtuje veriteľ.
- 3 Účtovná jednotka neuplatňuje túto interpretáciu na transakcie v situáciách, keď:
  - a) veriteľ je zároveň priamym alebo nepriamym akcionárom a koná v súlade so svojimi právomocami existujúceho priameho alebo nepriameho akcionára;
  - b) veriteľa a účtovnú jednotku ovláda tá istá strana alebo strany pred transakciou a po nej a keď podstata transakcie zahŕňa rozdelenie vlastného imania účtovnou jednotkou alebo príspevok k vlastnému imaniu účtovnej jednotky;
  - c) zánik finančného záväzku prostredníctvom emisie podielov na vlastnom imaní je v súlade s pôvodnými podmienkami finančného záväzku.

## RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 4 Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:
  - a) Sú nástroje vlastného imania účtovnej jednotky emitované s cieľom nechať zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť „zaplatenou protihodnotou“ v súlade s odsekom 3.3.3 štandardu IFRS 9?
  - b) Ako by mala účtovná jednotka prvotne oceniť nástroje vlastného imania emitované s cieľom nechať zaniknúť takýto finančný záväzok?

<sup>(67)</sup> Odkaz je na dokument IASC *Rámec zostavovania a prezentácie účtovných zvierok*, ktorý Rada prijala v roku 2001 a ktorý nadobudol účinnosť pri vypracovaní interpretácie.

- c) Ako by mala účtovná jednotka účtovať prípadný rozdiel medzi účtovnou hodnotou zaniknutého finančného záväzku a hodnotou prvotného ocenenia emitovaných nástrojov vlastného imania?

## KONSENZUS

- 5 Emisia nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky veriteľovi s cieľom nechať zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť je zaplatenou protihodnotou v súlade s odsekom 3.3.3 štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka vyradí finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zo svojho výkazu o finančnej situácii výlučne vtedy, keď záväzok zanikol v súlade s odsekom 3.3.1 štandardu IFRS 9.
- 6 Pri prvotnom zaúčtovaní nástrojov vlastného imania emitovaných veriteľovi s cieľom nechať zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť ich účtovná jednotka oceňuje reálnou hodnotou emitovaných nástrojov vlastného imania s výnimkou prípadu, keď táto reálna hodnota nemôže byť spoľahlivo ocenená.
- 7 Ak sa reálna hodnota emitovaných nástrojov vlastného imania nedá spoľahlivo oceniť, nástroje vlastného imania sa oceňujú tak, aby sa v nich odzrkadľovala reálna hodnota zaniknutého finančného záväzku. Pri oceňovaní reálnej hodnoty zaniknutého finančného záväzku, ktorý zahŕňa prvok splatnosti na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie), sa neuplatňuje odsek 47 štandardu IFRS 13.
- 8 Ak zaniká iba časť finančného záväzku, účtovná jednotka posudzuje, či sa niektorá časť zaplatenej protihodnoty týka úpravy podmienok záväzku, ktorý ostáva nezaplatený. Ak sa časť zaplatenej protihodnoty týka úpravy podmienok zostávajúcej časti záväzku, účtovná jednotka alokuje zaplatenú protihodnotu medzi časť záväzku, ktorá zaniká, a časť záväzku, ktorá ostáva nezaplatená. Pri uskutočňovaní tejto alokácie účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ktoré sa týkajú tejto transakcie.
- 9 Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku (alebo časti finančného záväzku), ktorý zanikol, a zaplatenou protihodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 3.3.3 štandardu IFRS 9. Emitované nástroje vlastného imania sa prvotne zaúčtovávajú a oceňujú k dátumu, keď finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zaniká.
- 10 Keď zaniká iba časť finančného záväzku, protihodnota sa alokuje v súlade s odsekom 8. Protihodnota alokovaná na zostávajúci záväzok predstavuje súčasť posúdenia toho, či sa podmienky tohto zostávajúceho záväzku zásadne zmenili. Ak sa zostávajúci záväzok zásadne zmenil, účtovná jednotka účtuje zmenu ako zánik pôvodného záväzku a vykázanie nového záväzku, ako sa vyžaduje v odseku 3.3.2 štandardu IFRS 9.
- 11 Účtovná jednotka zverejňuje zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 9 a 10 ako osobitnú riadkovú položku vo výsledku hospodárenia alebo v poznámkach.

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

- 12 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začalo pred 1. júlom 2010, túto skutočnosť zverejní.
- 13 Účtovná jednotka uplatňuje zmenu účtovných politík v súlade so štandardom IAS 8 od začiatku najskoršieho prezentovaného porovnávacieho obdobia.
- 14 [Vypúšťa sa.]
- 15 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenil odsek 7. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 16 [Vypúšťa sa.]
- 17 Štandardom IFRS 9, vydaným v júli 2014, sa zmenili odseky 4, 5, 7, 9 a 10 a vypustili sa odseky 14 a 16. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.



## INTERPRETÁCIA IFRIC 20

*Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby*

## ODKAZY

- *Koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo* <sup>(68)</sup>
- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*
- IAS 2 *Zásoby*
- IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*
- IAS 38 *Nehmotný majetok*

## KONTEXT

- 1 Pri operáciách povrchovej ťažby môžu účtovné jednotky považovať za potrebné odstrániť odpadový banský materiál („skrývka“) na získanie prístupu k ložiskám minerálnej rudy. Táto činnosť odstraňovania odpadu je známa ako „odstraňovanie skrývky“.
- 2 Počas vývojovej fázy bane (pred začatím produkcie) sa náklady na odstraňovanie skrývky zvyčajne kapitalizujú ako súčasť odpísateľných nákladov na stavbu, vývoj a konštrukciu bane. Tieto kapitalizované náklady sa odpisujú alebo amortizujú systematickým spôsobom, zvyčajne použitím metódy odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek, po začatí produkcie.
- 3 Banská účtovná jednotka môže počas produkčnej fázy bane pokračovať v odstraňovaní skrývky a môžu jej vznikať náklady na odstraňovanie skrývky.
- 4 Odstránený materiál pri odstraňovaní skrývky v produkčnej fáze nebude nevyhnutne 100-percentný odpad; často bude kombináciou rudy a odpadu. Pomer rudy k odpadu sa môže pohybovať od neekonomicky nízkeho stupňa k ziskovému vysokému stupňu. Odstránením materiálu s nízkym pomerom rudy k odpadu sa môže vyprodukovať určitý využiteľný materiál, ktorý sa môže použiť na vytváranie zásob. Týmto odstránením by sa takisto mohol poskytnúť prístup k hlbším vrstvám materiálu, ktoré majú vyšší pomer rudy k odpadu. Účtovnej jednotke tak môže z odstraňovania skrývky vzniknúť dvojaký úžitok: využiteľná ruda, ktorá sa môže použiť na vytváranie zásob, a lepší prístup k ďalším množstvám materiálu, ktorý sa bude ťažiť v budúcich obdobiach.
- 5 Táto interpretácia sa zaoberá otázkou, kedy a ako samostatne účtovať tieto dva úžitky vyplývajúce z odstraňovania skrývky, ako aj tým, ako prvotne a následne tieto úžitky oceňovať.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

- 6 Táto interpretácia sa vzťahuje na náklady na odstraňovanie odpadu, ktoré vznikajú pri činnostiach povrchovej ťažby počas produkčnej fázy bane („náklady na odstraňovanie skrývky počas produkcie“).

## RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

- 7 Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:
  - a) vykazovanie nákladov na odstraňovanie skrývky počas produkcie ako aktíva;
  - b) prvotné ocenenie aktíva z odstraňovania skrývky; a
  - c) následné oceňovanie aktíva z odstraňovania skrývky.

<sup>(68)</sup> Odkaz je na dokument *Koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo*, ktorý bol vydaný v roku 2010 a nadobudol účinnosť pri vypracovaní interpretácie.

## KONSENZUS

**Vykazovanie nákladov na odstraňovanie skrývky počas produkcie ako aktíva**

- 8 V rozsahu, v ktorom je úžitok z odstraňovania skrývky realizovaný vo forme vytvorených zásob, účtuje účtovná jednotka náklady na odstraňovanie skrývky v súlade so zásadami štandardu IAS 2 *Zásoby*. V rozsahu, v ktorom je úžitkom zlepšený prístup k rude, vykazuje účtovná jednotka tieto náklady ako dlhodobý majetok, ak sú splnené kritériá odseku 9. V tejto interpretácii sa dlhodobý majetok označuje ako „aktívum z odstraňovania skrývky“.
- 9 Účtovná jednotka vykazuje aktíva z odstraňovania skrývky výlučne vtedy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:
- a) je pravdepodobné, že účtovnej jednotke bude plynúť v súvislosti s odstraňovaním skrývky budúci ekonomický úžitok (lepší prístup k rudnému telesu);
  - b) účtovná jednotka dokáže identifikovať zložku rudného telesa, ku ktorej sa zlepšil prístup; a
  - c) náklady súvisiace s odstraňovaním skrývky v súvislosti s touto zložkou možno spoľahlivo oceniť.
- 10 Aktívum z odstraňovania skrývky sa účtuje ako zvýšenie alebo zlepšenie existujúceho aktíva. Inými slovami, aktívum z odstraňovania skrývky sa bude účtovať ako *súčasť* existujúceho aktíva.
- 11 Klasifikácia aktíva z odstraňovania skrývky ako hmotného alebo nehmotného majetku je rovnaká ako klasifikácia existujúceho aktíva. Inými slovami, povahou existujúceho aktíva sa určí, či účtovná jednotka klasifikuje aktívum z odstraňovania skrývky ako hmotné alebo nehmotné.

**Prvotné ocenenie aktíva z odstraňovania skrývky**

- 12 Účtovná jednotka prvotne oceňuje aktívum z odstraňovania skrývky v obstarávacej cene, ktorou je akumulácia nákladov priamo vzniknutých na uskutočnenie odstraňovania skrývky, ktorým sa zlepšil prístup k identifikovanej zložke rudy, plus pridelenie priamo priraditeľných režijných nákladov. Pri odstraňovaní skrývky počas produkcie môže v rovnakom čase dôjsť k niekoľkým vedľajším operáciám, ktoré však nie sú nevyhnutné na to, aby odstraňovanie skrývky počas produkcie pokračovalo podľa plánu. Náklady spojené s týmito vedľajšími operáciami sa nezahŕňajú do nákladov na aktívum z odstraňovania skrývky.
- 13 Ak náklady na aktívum z odstraňovania skrývky a na vyprodukované zásoby nie je možné identifikovať osobitne, účtovná jednotka priradí náklady na odstraňovanie skrývky počas produkcie k vytvoreným zásobám aj k aktívam z odstraňovania skrývky použitím alokácie, ktorá je založená na relevantnom opatrení produkcie. Toto opatrenie produkcie sa vypočítava pre identifikovanú zložku rudného telesa a použije sa ako referenčná hodnota na určenie rozsahu, v ktorom nastala dodatočná činnosť vytvárania budúceho úžitku. Príklady takýchto opatrení zahŕňajú:
- a) náklady na vytvorené zásoby oproti očakávaným nákladom;
  - b) objem vyťaženého odpadu oproti očakávanému objemu pre daný objem produkcie rudy; a
  - c) obsah nerastu vo vyťaženej rude oproti očakávanému obsahu nerastu, ktorý sa má vyťažiť, pre dané množstvo vyprodukovanej rudy.

**Následné oceňovanie aktíva z odstraňovania skrývky**

- 14 Po prvotnom zaúčtovaní sa aktívum z odstraňovania skrývky vykazuje buď v obstarávacej cene alebo v preceňenej hodnote zníženej o odpisy alebo amortizáciu a o straty zo zníženia hodnoty rovnakým spôsobom ako u existujúceho aktíva, ktorého je súčasťou.

- 15 Aktívum z odstraňovania skrývky sa odpisuje alebo amortizuje systematickým spôsobom počas očakávanej doby použiteľnosti identifikovanej zložky rudného telesa, ktoré sa stane prístupnejšie v dôsledku odstránenia skrývky. Použije sa metóda odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek, pokiaľ nie je vhodnejšia iná metóda.
- 16 Očakávaná doba použiteľnosti identifikovanej zložky rudy, ktorá sa používa na odpisovanie alebo amortizáciu aktíva z odstraňovania skrývky, sa bude odlišovať od očakávanej doby použiteľnosti, ktorá sa používa na odpisovanie alebo amortizáciu samotnej bane a súvisiacich banských aktív. Výnimkou sú tie obmedzené okolnosti, keď odstraňovanie skrývky poskytuje lepší prístup k celému alebo ostávajúcemu rudnému telesu. To môže napríklad nastať ku koncu doby použiteľnosti bane, keď identifikovaná zložka predstavuje poslednú časť rudného telesa, ktoré sa má vyťažiť.

## Dodatok A

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tejto interpretácie.*

- A1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- A2 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na náklady na odstraňovanie skrývky počas produkcie, ktoré vznikli na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia alebo neskôr.
- A3 Na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia sa každý predtým vykázaný zostatok aktíva, ktorý vyplynul z odstraňovania skrývky vykonaného počas produkčnej fázy („predchádzajúce aktívum z odstraňovania skrývky“), reklasifikuje ako súčasť existujúceho aktíva, ku ktorému sa odstraňovanie skrývky vzťahovalo, a to v rozsahu, v ktorom zostáva identifikovateľná zložka rudného telesa, s ktorou predchádzajúce aktívum z odstraňovania skrývky možno spojiť. Takéto zostatky sa odpisujú alebo amortizujú počas zostávajúcej očakávanej doby použiteľnosti identifikovanej zložky rudného telesa, s ktorým zostatok každého predchádzajúceho aktíva z odstraňovania skrývky súvisí.
- A4 Ak neexistuje identifikovateľná zložka rudného telesa, s ktorým toto predchádzajúce aktívum z odstraňovania skrývky súvisí, vykáže sa v počiatočných nerozdelených ziskoch na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 21

**Odvody**

## ODKAZY

- IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky
- IAS 8 Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby
- IAS 12 Dane z príjmov
- IAS 20 Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci
- IAS 24 Zverejnenia o spriaznených osobách
- IAS 34 Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka
- IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva
- IFRIC 6 Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení

## KONTEXT

1. Vláda môže účtovnej jednotke uložiť odvod. Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva dostal žiadosti o návod týkajúci sa účtovania odvodov v účtovnej závierke účtovnej jednotky, ktorá ich uhrádza. Otázkou je, kedy vykázať záväzok uhradiť odvod, ktorý sa účtuje v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Táto interpretácia sa zaoberá účtovaním záväzku uhradiť odvod, ak uvedený záväzok patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 37. Takisto sa zaoberá účtovaním záväzku uhradiť odvod, ktorého načasovanie a výška sú isté.
3. Táto interpretácia sa nezaoberá účtovaním nákladov, ktoré vznikajú vykázaním záväzku uhradiť odvod. Účtovné jednotky by mali uplatniť iné štandardy s cieľom rozhodnúť o tom, či vykázanie záväzku uhradiť odvod vedie k vzniku aktíva alebo nákladu.
4. Na účely tejto interpretácie je odvodom úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, ktorý účtovným jednotkám ukladajú vlády v súlade s právnymi predpismi (t. j. zákonmi a/alebo inými právnymi predpismi), pričom ide o úbytok zdrojov iný než:
  - a) úbytky zdrojov, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iných štandardov (napríklad dane z príjmov, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 12 *Dane z príjmov*); a
  - b) pokuty alebo iné penále uložené za porušenie právnych predpisov.

„Vláda“ znamená vládu, vládne agentúry a podobné orgány, či už sú miestne, národné alebo medzinárodné.

5. Platba vykonaná účtovnou jednotkou za nadobudnutie aktíva alebo za poskytnutie služieb v rámci zmluvnej dohody s vládou definíciu odvodu nespĺňa.
6. Účtovná jednotka nie je povinná túto interpretáciu uplatňovať na záväzky vyplývajúce zo systému obchodovania s emisiami.

## RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

7. Na objasnenie účtovania záväzku uhradiť odvod sa táto interpretácia zaoberá týmito otázkami:
- Čo je zaväzujúcou udalosťou, ktorá spôsobuje vznik vykázania záväzku uhradiť odvod?
  - Zakladá ekonomická nutnosť pokračovať v činnosti v budúcom období mimozmluvnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý bude vyvolaný činnosťou v uvedenom budúcom období?
  - Znamená predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti účtovnej jednotky, že účtovná jednotka má súčasnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý vyplynie činnosťou v budúcom období?
  - Nastáva vykázanie záväzku uhradiť odvod v určitom časovom okamihu, alebo sa v niektorých prípadoch vyvinie postupne v priebehu času?
  - Čo je zaväzujúcou udalosťou, ktorá spôsobuje vznik vykázania záväzku uhradiť odvod, ktorý je vyvolaný dosiahnutím minimálnej prahovej hodnoty?
  - Sú zásady vykazovania záväzku uhradiť odvod v ročnej účtovnej závierke a v priebežnom finančnom výkaze rovnaké?

## KONSENZUS

8. Zaväzujúcou udalosťou, ktorá spôsobuje vznik záväzku uhradiť odvod, je činnosť stanovená právnymi predpismi, ktorá vyvolala úhradu odvodu. Napríklad, ak je činnosťou, ktorá vyvolala úhradu výdavku, tvorba výnosov v bežnom období a výpočet uvedeného odvodu je založený na výnose, ktorý bol vytvorený v predchádzajúcom období, zaväzujúcou udalosťou pre uvedený odvod je tvorba výnosov v bežnom období. Tvorba výnosov v predchádzajúcom období je nevyhnutnou, ale nie dostačujúcou podmienkou vytvorenia súčasnej povinnosti.
9. Účtovná jednotka nemá mimozmluvnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý bude vyvolaný činnosťou v budúcom období, v dôsledku toho, že je účtovná jednotka ekonomicky donútená pokračovať v činnosti v uvedenom budúcom období.
10. Zostavovanie účtovnej závierky za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti neznamená, že účtovná jednotka má súčasnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý vyplynie činnosťou v budúcom období.
11. Záväzok uhradiť odvod sa vykazuje postupne, ak k zaväzujúcej udalosti dochádza v priebehu času (t. j. ak sa činnosť stanovená právnymi predpismi, ktorá vyvolá úhradu odvodu, uskutočňuje v priebehu času). Napríklad, ak je zaväzujúcou udalosťou tvorba výnosov v priebehu času, zodpovedajúci záväzok sa vykazuje v priebehu toho, ako účtovná jednotka tieto výnosy vytvára.
12. Ak je povinnosť uhradiť odvod vyvolaná dosiahnutím minimálnej prahovej hodnoty, účtovanie záväzku, ktorý vzniká z uvedenej povinnosti, je v súlade so zásadami stanovenými v odsekoch 8 až 14 tejto interpretácie (najmä v odsekoch 8 a 11). Napríklad, ak je zaväzujúcou udalosťou dosiahnutie minimálnej prahovej hodnoty činnosti (ako je napríklad minimálny objem vytvorených výnosov alebo predajov či výstupov produkcie), zodpovedajúci záväzok sa vykazuje v okamihu dosiahnutia uvedenej minimálnej prahovej hodnoty činnosti.
13. Účtovná jednotka uplatňuje v priebežnom finančnom výkaze rovnaké zásady vykazovania, aké uplatňuje v ročnej účtovnej závierke. V dôsledku toho sa v priebežnom finančnom výkaze záväzok uhradiť odvod:
- nevykazuje, ak na konci obdobia priebežného vykázania neexistuje žiadna súčasná povinnosť uhradiť odvod;
  - vykazuje, ak na konci obdobia priebežného vykázania existuje súčasná povinnosť uhradiť odvod.
14. Účtovná jednotka vykazuje aktívum, ak odvod uhradila vopred, ale ešte nemá súčasnú povinnosť uhradiť uvedený odvod.



*Dodatok A***Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tejto interpretácie.*

- A1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- A2 Zmeny v účtovnej politike vyplývajúce z prvotného uplatnenia tejto interpretácie sa účtujú retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

## INTERPRETÁCIA IFRIC 22

**Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku**

## ODKAZY

- *Koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo* <sup>(69)</sup>
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*

## KONTEXT

1. V odseku 21 štandardu IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby transakciu v cudzej mene pri prvotnom zaúčtovaní zaznamenala vo svojej funkčnej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije aktuálny výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou (výmenný kurz) k dátumu transakcie. V odseku 22 štandardu IAS 21 sa uvádza, že dátumom transakcie je dátum, keď transakcia po prvýkrát splní podmienky na vykázanie v súlade so štandardmi IFRS (štandardy).
2. Keď účtovná jednotka poskytuje alebo prijíma protihodnotu vo forme preddavku v cudzej mene, vo všeobecnosti vykazuje nepeňažný majetok alebo nepeňažný záväzok <sup>(70)</sup> pred vykázaním súvisiaceho aktíva, nákladu alebo výnosu. Súvisiacim aktívom, nákladom alebo výnosom (alebo ich časťou) je suma vykázaná uplatnením príslušných štandardov, čo vedie k ukončeniu vykazovania nepeňažného majetku alebo nepeňažného záväzku, ktoré vznikli pri protihodnote vo forme preddavku.
3. Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (výbor pre interpretáciu) pôvodne dostal otázku, ako určiť „dátum transakcie“ pri uplatňovaní odsekov 21 až 22 štandardu IAS 21, keď sa vykazuje výnos. Daná otázka sa konkrétne týkala okolností, za ktorých účtovná jednotka vykazuje nepeňažný záväzok vznikajúci pri prijatí protihodnoty vo forme preddavku pred tým, než vykáže súvisiaci výnos. Pri diskusii o tejto problematike výbor pre interpretáciu konštatoval, že prijatie alebo poskytnutie protihodnoty vo forme preddavku v cudzej mene sa neobmedzuje na výnosové transakcie. Podľa toho sa výbor pre interpretáciu rozhodol vyjasniť dátum transakcie na účely určenia výmenného kurzu, ktorý sa má použiť pri prvotnom zaúčtovaní súvisiaceho aktíva, nákladu alebo výnosu, keď účtovná jednotka prijala alebo poskytla protihodnotu vo forme preddavku v cudzej mene.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

4. Táto interpretácia sa vzťahuje na transakciu v cudzej mene (alebo jej časť), keď účtovná jednotka vykazuje nepeňažný majetok alebo nepeňažný záväzok, ktoré vznikli pri poskytnutí alebo prijatí protihodnoty vo forme preddavku pred tým, než účtovná jednotka vykáže súvisiace aktívum, náklad alebo výnos (alebo ich časť).
5. Táto interpretácia sa neuplatňuje v prípade, keď účtovná jednotka oceňuje súvisiace aktívum, náklad alebo výnos pri prvotnom zaúčtovaní:
  - a) reálnou hodnotou; alebo
  - b) reálnou hodnotou protihodnoty poskytnutej alebo prijatej k inému dátumu, než je dátum prvotného zaúčtovania nepeňažného majetku alebo nepeňažného záväzku, ktoré vznikli pri protihodnote vo forme preddavku (napríklad ocenenie goodwillu uplatnením štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie*).

<sup>(69)</sup> Odkaz je na dokument *Koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo*, ktorý bol vydaný v roku 2010 a nadobudol účinnosť pri vypracovaní interpretácie.

<sup>(70)</sup> Napríklad v odseku 106 štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* sa vyžaduje, že ak zákazník uhradí protihodnotu alebo ak má účtovná jednotka právo na sumu protihodnoty, ktorá je nepodmienená (t. j. pohľadávka), predtým, ako účtovná jednotka prevedie tovar alebo službu na zákazníka, účtovná jednotka prezentuje zmluvu ako zmluvný záväzok pri vykonaní platby alebo pri jej splatnosti (podľa toho, čo nastane skôr).

6. Účtovná jednotka nie je povinná uplatniť túto interpretáciu na:
- a) dane z príjmov; alebo
  - b) poisťné zmluvy (vrátane zaistných zmlúv), ktoré vystavuje, alebo na zaistné zmluvy, ktoré má v držbe.

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Táto interpretácia sa zaoberá tým, ako určiť dátum transakcie na účely určenia výmenného kurzu, ktorý sa má použiť pri prvotnom zaúčtovaní súvisiaceho aktíva, nákladu alebo výnosu (alebo ich časti), pri ukončení vykazovania nepeňažného majetku alebo nepeňažného záväzku, ktoré vznikli pri poskytnutí alebo prijatí protihodnoty vo forme preddavku v cudzej mene.

## KONSENZUS

8. Pri uplatnení odsekov 21 až 22 štandardu IAS 21 je dátumom transakcie na účely určenia výmenného kurzu, ktorý sa má použiť pri prvotnom zaúčtovaní súvisiaceho aktíva, nákladu alebo výnosu (alebo ich časti), dátum, ku ktorému účtovná jednotka prvotne zaúčtovala nepeňažný majetok alebo nepeňažný záväzok, ktoré vznikli pri poskytnutí alebo prijatí protihodnoty vo forme preddavku.
9. Ak existuje viacej poskytnutí alebo prijatí vo forme preddavku, účtovná jednotka určuje dátum transakcie pre každé poskytnutie alebo prijatie protihodnoty vo forme preddavku.

## Dodatok A

**Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť interpretácie IFRIC 22 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti interpretácie IFRIC 22.

## DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

- A1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

- A2 Pri prvotnom uplatnení účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu buď:
- a) retrospektívne pri uplatnení štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*; alebo
  - b) prospektívne na všetky aktíva, náklady a výnosy v rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie prvotne zaúčtované:
    - i) na začiatku alebo po začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje túto interpretáciu; alebo
    - ii) na začiatku alebo po začiatku predchádzajúceho obdobia vykazovania prezentovaného ako porovnávacie informácie v účtovnej závierke obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje túto interpretáciu.
- A3 Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje odsek A2 písm. b), pri prvotnom uplatnení uplatňuje túto interpretáciu na aktíva, náklady a výnosy prvotne zaúčtované na začiatku alebo po začiatku obdobia vykazovania uvedeného v odseku A2 písm. b) bode i) alebo ii), za ktoré účtovná jednotka vykázala nepeňažný majetok alebo nepeňažné záväzky, ktoré vznikli pri protihodnote vo forme preddavku pred uvedeným dátumom.

*Dodatok B*

*Zmena uvedená v tomto dodatku sa uplatňuje na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na skoršie obdobie, uplatňuje na toto skoršie obdobie aj túto zmenu.*

## INTERPRETÁCIA IFRIC 23

**Neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu**

## ODKAZY

- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*
- IAS 12 *Dane z príjmov*

## KONTEXT

1. V štandarde IAS 12 *Dane z príjmov* sa spresňujú požiadavky na splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v štandarde IAS 12 na základe uplatniteľných daňových predpisov.
2. Môže byť nejasné, ako sa daňové predpisy vzťahujú na konkrétnu transakciu alebo okolnosť. Prijateľnosť konkrétneho daňového zaobchádzania podľa daňových predpisov nemusí byť známa až do prijatia rozhodnutia príslušného daňového orgánu alebo súdu v budúcnosti. Z toho vyplýva, že spor alebo preskúmanie konkrétneho daňového zaobchádzania daňovým orgánom môže ovplyvniť spôsob, akým účtovná jednotka účtuje o splatnej alebo odloženej daňovej pohľadávke alebo záväzku.
3. Podľa tejto interpretácie:
  - a) „daňové zaobchádzanie“ odkazuje na zaobchádzanie používané účtovnou jednotkou alebo na skutočnosť, že ho plánuje použiť vo svojich daňových priznaniach;
  - b) „daňový orgán“ je orgán alebo orgány, ktoré rozhodujú o tom, či sú daňové zaobchádzania prijateľné podľa daňových predpisov. Toto môže zahŕňať aj súd;
  - c) „neisté daňové zaobchádzanie“ je daňové zaobchádzanie, pri ktorom existuje neistota, či príslušný daňový orgán prijme dané daňové zaobchádzanie podľa daňových predpisov. Neistým daňovým zaobchádzaním je napríklad rozhodnutie účtovnej jednotky nepredložiť žiadne daňové priznanie v daňovej jurisdikcii alebo nezahrnúť konkrétny príjem do zdaniteľného zisku, ak je jeho prijateľnosť podľa daňových predpisov neistá.

## ROZSAH PÔSOBNOSTI

4. V tejto interpretácii sa objasňuje, ako uplatňovať požiadavky na vykazovanie a oceňovanie podľa štandardu IAS 12, keď panuje neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu. Za takých okolností účtovná jednotka vykazuje a oceňuje svoju splatnú alebo odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok pri uplatnení požiadaviek uvedených v štandarde IAS 12 na základe zdaniteľného zisku (daňovej straty), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav a sadzieb dane určených uplatňovaním tejto interpretácie.

## RIEŠENÉ PROBLEMATIKY

5. Ak existuje neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu, táto interpretácia rieši:
  - a) či účtovná jednotka posudzuje neisté daňové zaobchádzanie samostatne;
  - b) predpoklady, z ktorých účtovná jednotka vychádza pri preskúmaní daňového zaobchádzania daňovými orgánmi;
  - c) spôsob, akým účtovná jednotka určuje zdaniteľný zisk (daňovú stratu), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav a sadzby dane; a
  - d) spôsob, akým účtovná jednotka posudzuje zmeny skutočností a okolností.



## KONSENZUS

**Či účtovná jednotka posudzuje neisté daňové zaobchádzanie samostatne**

6. Účtovná jednotka určuje, či treba posudzovať každé neisté daňové zaobchádzanie samostatne alebo spolu s jedným alebo viacerými inými neistými daňovými zaobchádzaniami, pričom vychádza z toho, ktorým prístupom sa lepšie predvída vyriešenie neistoty. Pri určovaní prístupu, ktorým sa lepšie predvída vyriešenie neistoty, môže účtovná jednotka napríklad posúdiť a) ako vypracúva svoje daňové priznania a podporuje daňové zaobchádzanie; alebo b) ako bude podľa jej očakávaní daňový orgán postupovať pri svojom preskúmaní a ako bude riešiť otázky, ktoré by mohli vyplývať z tohto preskúmania.
7. Ak pri uplatnení odseku 6 účtovná jednotka posudzuje dovedna viac než jedno neisté daňové zaobchádzanie, tak vykladá odkazy na „neisté daňové zaobchádzanie“ podľa tejto interpretácie ako odkazy na skupinu neistých daňových zaobchádzaní posudzovaných spolu.

**Preskúmanie daňovými orgánmi**

8. Pri posudzovaní toho, či a ako neisté daňové zaobchádzanie ovplyvňuje určenie zdaniteľného zisku (daňovej straty), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav a sadzieb dane, účtovná jednotka predpokladá, že daňový orgán preskúma sumy, ktoré má právo preskúmať, a že má pri týchto preskúmaniach plnú znalosť o všetkých príslušných informáciách.

**Určovanie zdaniteľného zisku (daňovej straty), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav a sadzieb dane**

9. Účtovná jednotka posudzuje, či je pravdepodobné, že daňový orgán prijme neisté daňové zaobchádzanie.
10. Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že je pravdepodobné, že daňový orgán prijme neisté daňové zaobchádzanie, tak určí zdaniteľný zisk (daňovú stratu), základy dane, nevyužitú daňovú stratu, nevyužitú daňovú úľavu alebo sadzby dane v súlade s daňovým zaobchádzaním, ktoré používa alebo plánuje používať vo svojich daňových priznaniach.
11. Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že nie je pravdepodobné, že daňový orgán prijme neisté daňové zaobchádzanie, tak zohľadňuje vplyv neistoty pri určovaní príslušného zdaniteľného zisku (daňovej straty), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav alebo sadzieb dane. Účtovná jednotka zohľadňuje vplyv neistoty na každé neisté daňové zaobchádzanie použitím jednej z nasledujúcich metód, a to v závislosti od toho, od ktorej metódy očakáva lepšie predvídanie vyriešenia neistoty:
  - a) najpravdepodobnejšia suma – jediná najpravdepodobnejšia suma v rozmedzí možných výsledkov. Najpravdepodobnejšia suma môže lepšie predvídať vyriešenie neistoty, ak sú možné výsledky binárne alebo ak sa sústreďujú na jednu hodnotu;
  - b) očakávaná hodnota – súčet súm vážených pravdepodobnosťou v rozmedzí možných výsledkov. Očakávaná suma môže lepšie predvídať vyriešenie neistoty, ak existuje rozmedzie možných výsledkov, ktoré nie sú ani binárne, ani sa nesústreďujú na jednu hodnotu.
12. Ak neisté daňové zaobchádzanie ovplyvňuje splatnú daň a odloženú daň (napríklad ak ovplyvňuje zdaniteľný zisk použitý na určenie bežnej dane aj základy dane použité na stanovenie odloženej dane), účtovná jednotka uskutoční konzistentné úsudky a odhady pre splatnú aj odloženú daň.

**Zmeny skutočností a okolností**

13. Účtovná jednotka prehodnocuje úsudok alebo odhad požadovaný podľa tejto interpretácie, ak sa zmenili skutočnosti a okolnosti, z ktorých vychádzal úsudok alebo odhad, alebo ak k tomu došlo v dôsledku nových informácií, ktoré ovplyvňujú úsudok alebo odhad. Zmenou skutočností a okolností by sa napríklad mohli zmeniť závery účtovnej jednotky o prijateľnosti daňového zaobchádzania alebo jej odhad vplyvu neistoty, alebo oboje. V odsekoch A1 až A3 sa uvádza návod týkajúci sa zmien skutočností a okolností.
14. Účtovná jednotka zohľadňuje vplyv zmeny skutočností a okolností alebo nových informácií ako zmenu v účtovnom odhade pri uplatnení štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 10 *Udalosti po období vykazovania* s cieľom určiť, či zmena, ku ktorej dochádza po období vykazovania, je udalosťou, ktorá si vyžaduje úpravu, alebo udalosťou, ktorá si nevyžaduje úpravu.

## Dodatok A

## Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť interpretácie IFRIC 23 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti interpretácie IFRIC 23.

## ZMENY SKUTOČNOSTÍ A OKOLNOSTÍ (ODSEK 13)

- A1 Pri uplatňovaní odseku 13 tejto interpretácie účtovná jednotka posudzuje relevantnosť a vplyv zmeny skutočností a okolností alebo nových informácií v kontexte uplatniteľných daňových predpisov. Konkrétna udalosť môže napríklad mať za následok prehodnotenie úsudku alebo odhadu vykonaného pre jedno daňové zaobchádzanie, avšak nie pre iné, ak sa na takéto daňové zaobchádzania vzťahujú odlišné daňové predpisy.
- A2 Príklady zmien skutočností a okolností alebo nových informácií, ktoré – v závislosti od okolností – môžu mať za následok prehodnotenie úsudku alebo odhadu, ktoré sa vyžaduje v tejto interpretácii, zahŕňajú, ale nie sú obmedzené na:
- a) preskúmania alebo opatrenia daňového orgánu. Napríklad:
    - i) súhlas alebo nesúhlas daňového orgánu s daňovým zaobchádzaním alebo podobným daňovým zaobchádzaním, ktoré účtovná jednotka použila;
    - ii) informácie o tom, že daňový orgán súhlasil alebo nesúhlasil s podobným daňovým zaobchádzaním, ktoré použila iná účtovná jednotka; a
    - iii) informácie o sume, ktorú účtovná jednotka dostala alebo zaplatila s cieľom dohodnúť sa na podobnom daňovom zaobchádzaní;
  - b) zmeny pravidiel stanovených daňovým orgánom;
  - c) uplynutie práva daňového orgánu preskúmať alebo opätovne preskúmať daňové zaobchádzanie.
- A3 Je nepravdepodobné, že by neexistencia súhlasu alebo nesúhlasu daňového orgánu s daňovým zaobchádzaním sama osebe predstavovala zmenu skutočností a okolností alebo nové informácie, ktoré ovplyvňujú úsudky a odhady vyžadované v tejto interpretácii.

## ZVEREJŇOVANIE

- A4 Ak existuje neistota týkajúca sa zaobchádzania s daňou z príjmu, účtovná jednotka určuje, či zverejniť:
- a) úsudky vykonané pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav a sadzieb dane pri uplatnení odseku 122 štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej zvierky*; a
  - b) informácie týkajúce sa predpokladov a odhadov vykonaných pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty), základov dane, nevyužitých daňových strát, nevyužitých daňových úľav a sadzieb dane pri uplatnení odsekov 125 až 129 štandardu IAS 1.
- A5 Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že je pravdepodobné, že daňový orgán prijme neisté daňové zaobchádzanie, tak určí, či zverejní informácie o potenciálnom vplyve neistoty ako informácie o nepredvídaných udalostiach súvisiacich s daňami pri uplatnení odseku 88 štandardu IAS 12.

*Dodatok B***Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia**

*Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť interpretácie IFRIC 23 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti interpretácie IFRIC 23.*

**DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI**

- B1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

**PRECHODNÉ USTANOVENIA**

- B2 Pri prvotnom uplatnení účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu buď:
- a) retrospektívne pri uplatnení štandardu IAS 8, ak je to možné bez použitia spätného pohľadu; alebo
  - b) retrospektívne s kumulatívnym účinkom prvotného uplatnenia interpretácie vykazanej k dátumu prvotného uplatnenia. Ak účtovná jednotka zvolí tento prechodný prístup, neprehodnocuje porovnávacie informácie. Namiesto toho účtovná jednotka vykazuje kumulatívny účinok prvotného uplatnenia interpretácie ako úpravu počiatočného stavu nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej zložky vlastného imania). Dátumom prvotného uplatnenia je začiatok ročného obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatní túto interpretáciu.

**INTERPRETÁCIA SIC-7****Zavedenie meny euro**

## ODKAZY

- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*
- IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (v znení revízie z roku 2003)
- IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* (v znení zmien z roku 2008)

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 Od 1. januára 1999 sa nadobudnutím účinnosti Hospodárskej a menovej únie (HMÚ) euro stane samostatnou menou a konverzné kurzy medzi eurom a zúčastnenými národnými menami budú neodvolateľne fixne stanovené, t. j. riziko následných kurzových rozdielov súvisiacich s týmito menami sa od tohto dátumu eliminuje.
- 2 Otázkou je uplatňovanie štandardu IAS 21 na prechod z národných mien zúčastnených členských štátov Európskej únie na euro („prechod na euro“).

## KONSENZUS

- 3 Požiadavky štandardu IAS 21 týkajúce sa prepočtu transakcií v cudzej mene a účtovnej závierky zahraničných prevádzok by sa mali prísne uplatňovať na prechod na euro. Platí to rovnako pre stanovovanie fixných výmenných kurzov v prípadoch, keď krajiny vstúpia do HMÚ v neskorších obdobiach.
- 4 Znamená to najmä, že:
  - a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií sa naďalej prepočítavajú na funkčnú menu záverečným kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely sa vykážu ako výnos alebo náklad okamžite s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka naďalej uplatňuje svoju existujúcu účtovnú politiku na kurzové zisky a straty týkajúce sa zabezpečenia menového rizika očakávanej transakcie;
  - b) kumulované kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky prevádzok v zahraničí, vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, sa akumulujú vo vlastnom imaní a reklasifikujú sa z vlastného imania do výsledku hospodárenia iba pri vyradení alebo čiastočnom vyradení čistej investície do zahraničnej prevádzky; a
  - c) kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu záväzkov uvedených v zúčastnených menách sa nezahrnú do účtovnej hodnoty súvisiacich aktív.

## DÁTUM KONSENZU

Október 1997

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 1. júna 1998. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s požiadavkami štandardu IAS 8.

Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 4. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

Štandardom IAS 27 (v znení zmien z roku 2008) sa zmenil odsek 4 písm. b). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 27 (zmenený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.

## INTERPRETÁCIA SIC-10

**Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam**

## ODKAZY

- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 V niektorých krajinách môže byť štátna pomoc účtovným jednotkám zameraná na povzbudenie podnikateľských činností alebo dlhodobú pomoc týmto činnostiam buď v určitých regiónoch alebo priemyselných odvetviach. Podmienky na získanie tejto pomoci nemusia bezprostredne súvisieť s prevádzkovými činnosťami účtovnej jednotky. Príkladom takejto pomoci sú prevody prostriedkov štátu účtovným jednotkám, ktoré:
  - a) pôsobia v konkrétnom priemyselnom odvetví;
  - b) pokračujú v činnosti v nedávno sprivatizovaných priemyselných odvetviach; alebo
  - c) začínajú podnikať alebo pokračujú v podnikaní v nedostatočne rozvinutých oblastiach.
- 2 Otázkou je, či je táto štátna pomoc „štátnou dotáciou“ v rámci rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 20, a preto by mala byť zaúčtovaná v súlade s týmto štandardom.

## KONSENZUS

- 3 Štátna pomoc účtovným jednotkám zodpovedá definícii štátnej dotácie podľa štandardu IAS 20 dokonca aj vtedy, keď neexistujú podmienky, ktoré sa špecificky vzťahujú na prevádzkové činnosti účtovnej jednotky, iné než je požiadavka pôsobiť v určitých regiónoch alebo priemyselných odvetviach. Takéto dotácie sa preto neúčtujú priamo v prospech podielov akcionárov.

## DÁTUM KONSENZU

Január 1998

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 1. augusta 1998. Zmeny v účtovných politikách sa účtujú v súlade so štandardom IAS 8.



## INTERPRETÁCIA SIC-25

**Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov**

## ODKAZY

- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)
- IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
- IAS 12 *Dane z príjmov*

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov môže mať pre účtovnú jednotku za následok zvýšenie alebo zníženie jej daňových záväzkov alebo pohľadávok. Môže to nastať napríklad v dôsledku verejného kótovania nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky alebo v dôsledku reštrukturalizácie jej vlastného imania. Stať sa to môže aj v dôsledku presťahovania väčšinového akcionára do zahraničia. V dôsledku takýchto udalostí môže byť účtovná jednotka inak zdaňovaná; môže napríklad získať alebo stratiť daňové stimuly, prípadne v budúcnosti podliehať inej sadzbe dane.
- 2 Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov môže bezprostredne ovplyvniť splatné daňové záväzky alebo pohľadávky účtovnej jednotky. Takáto zmena môže tiež zvýšiť alebo znížiť odložené daňové záväzky a pohľadávky, ktoré účtovná jednotka vykazuje v závislosti od účinku zmeny daňovej situácie na daňové dôsledky, ktoré vyplývajú zo spätného získania alebo vysporiadania účtovnej hodnoty aktív a záväzkov účtovnej jednotky.
- 3 Otázkou je, ako by účtovná jednotka mala zaúčtovať daňové dôsledky zmeny svojej daňovej situácie alebo daňovej situácie svojich akcionárov.

## KONSENZUS

- 4 Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov nevedie k zvýšeniu ani zníženiu súm vykazovaných mimo výsledku hospodárenia. Dôsledky, ktoré zo zmeny daňovej situácie vyplývajú pre splatné a odložené dane, sa zahrnú do výsledku hospodárenia za dané obdobie, pokiaľ tieto dôsledky nesúvisia s transakciami a udalosťami, ktorých výsledkom je, že sa v tom istom alebo v inom období účtujú priamo v prospech alebo na ťarchu vykazovanej sumy vlastného imania alebo sumy vykázanej v ostatných súčiastiach komplexného výsledku. Uvedené daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na zmeny vykazovanej sumy vlastného imania v tom istom alebo v inom období (nezahrnuté do výsledku hospodárenia), sa účtujú priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na sumy vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, sa vykazujú v ostatných súčiastiach komplexného výsledku.

## DÁTUM KONSENZU

August 1999

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

Tento konsenzus nadobúda účinnosť 15. júla 2000. Zmeny v účtovných politikách sa účtujú v súlade so štandardom IAS 8.

Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 4. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

## INTERPRETÁCIA SIC-29

**Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb: zverejňovanie**

## ODKAZY

- IFRS 16 *Lízingy*
- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)
- IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)
- IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*
- IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)
- IFRIC 12 *Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb*

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 Účtovná jednotka (prevádzkovateľ licencie) môže uzatvoriť dohodu s inou účtovnou jednotkou (zadávateľ) s cieľom poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k významným hospodárskym a spoločenským zariadeniam. Zadávateľom môže byť účtovná jednotka z verejného alebo súkromného sektora vrátane orgánu štátnej správy. Príkladmi dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb sú zariadenia na úpravu a dodávku vody, diaľnice, parkoviská, tunely, mosty, letiská a telekomunikačné siete. Príkladom zmlúv, ktoré nie sú dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb, je prevádzka vnútorných služieb, ktoré účtovná jednotka zadá externému dodávateľovi (napríklad jedáleň pre zamestnancov, údržba budovy, vedenie účtovníctva alebo funkcie informačných technológií).
- 2 Dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb vo všeobecnosti zahŕňa prenesenie práva zadávateľa počas stanoveného obdobia na prevádzkovateľa:
  - a) právo poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k významným hospodárskym a spoločenským zariadeniam; a
  - b) v niektorých prípadoch právo využívať bližšie určený hmotný majetok, nehmotný majetok alebo finančné aktíva; výmenou za prevádzkovateľov:
  - c) záväzok poskytovať služby počas trvania licencie za určitých podmienok; a
  - d) prípadný záväzok vrátiť na konci doby platnosti licencie práva prebraté na začiatku obdobia platnosti licencie a/alebo získané počas obdobia platnosti licencie.
- 3 Spoločnou črtou všetkých dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb je, že prevádzkovateľ preberá právo aj povinnosť poskytovať verejné služby.
- 4 Otázkou je, aké informácie by sa mali zverejniť v poznámkach k účtovnej závierke prevádzkovateľa licencie a zadávateľa.
- 5 Určitými aspektmi a zverejneniami v súvislosti s niektorými dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb sa už zaoberali existujúce medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (napríklad štandard IAS 16 sa uplatňuje na nadobudnutia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, štandard IFRS 16 sa uplatňuje na lízing aktív a štandard IAS 38 sa uplatňuje na nadobudnutie nehmotného majetku). Dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb však môže obsahovať nesplnené zmluvy, ktorými sa medzinárodné štandardy finančného výkazníctva nezaoberajú, pokiaľ tieto zmluvy nie sú nevýhodné, pričom v takomto prípade sa uplatňuje štandard IAS 37. Táto interpretácia sa preto zaoberá dodatočnými zverejneniami v súvislosti s dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb.

## KONSENZUS

- 6 Pri určovaní primeraného zverejnenia v poznámkach k účtovnej závierke sa zohľadňujú všetky aspekty dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb. Prevádzkovateľ licencie a zadávateľ zverejňujú za každé obdobie tieto skutočnosti:
- a) opis dojednaní;
  - b) dôležité podmienky dojednaní, ktoré môžu mať vplyv na sumu, načasovanie a istotu budúcich peňažných tokov (napríklad lehota platnosti licencie, termíny úpravy cien a východisko, na základe ktorého sa určí úprava cien alebo prerokovanie podmienok);
  - c) povaha a rozsah (napríklad množstvo, časové obdobie alebo prípadne suma):
    - i) práv používať bližšie určené aktíva;
    - ii) povinností poskytovať služby alebo práv očakávať poskytovanie služieb;
    - iii) povinností získať alebo vybudovať položky nehnuteľností, strojov a zariadení;
    - iv) povinností odovzdať alebo práv prijať bližšie určené aktíva na konci lehoty platnosti licencie;
    - v) možností obnovenia a vypovedania; a
    - vi) ostatných práv a povinností (napríklad generálne opravy); a
  - d) zmeny v dojednaniach, ku ktorým dôjde počas daného obdobia; a
  - e) akým spôsobom bolo dojednanie o poskytovaní služieb klasifikované.
- 6A Prevádzkovateľ uverejňuje výšku výnosov a ziskov alebo strát vykázaných za obdobie, počas ktorého došlo k výmene služieb spojených s výstavbou za finančné aktíva alebo nehmotný majetok.
- 7 Zverejnenia požadované v súlade s odsekom 6 tejto interpretácie sa poskytujú jednotlivito pre každé dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb alebo v súhrne pre každú triedu dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb. Trieda je zoskupenie dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb, ktoré zahŕňajú služby podobnej povahy (napríklad výber mýta, telekomunikačné služby a služby úpravy vody).

## DÁTUM KONSENZU

Máj 2001

## DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001.

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

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

## INTERPRETÁCIA SIC-32

**Nehmotný majetok – výdavky na webové sídlo**

## ODKAZY

- IFRS 3 *Podnikové kombinácie*
- IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*
- IFRS 16 *Lízingy*
- IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)
- IAS 2 *Zásoby* (v znení revízie z roku 2003)
- IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)
- IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004)
- IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

## RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 1 Účtovnej jednotke môžu vzniknúť interné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality, ku ktorej možno prístupovať interne aj externe. Webová lokalita určená na externý prístup sa môže používať na rôzne účely, ako napríklad na podporu predaja a reklamu vlastných produktov a služieb účtovnej jednotky, poskytovanie elektronických služieb a predaj produktov a služieb. Webová lokalita určená na interné používanie sa môže používať na uchovávanie dokumentov o politike spoločnosti a údajov o zákazníkoch, ako aj na vyhľadávanie relevantných informácií.
- 2 Štádiá vývoja webovej lokality možno opísať takto:
  - a) plánovanie – patrí sem vykonanie štúdií uskutočniteľnosti, vymedzenie cieľov a bližšie určenie technických podmienok, vyhodnotenie alternatív a výber priorit;
  - b) vývoj aplikácií a infraštruktúry – patrí sem získanie mena domény, kúpa a vývoj hardvéru a operačného softvéru, inštalácia vyvinutých aplikácií a stresové testovanie;
  - c) vypracovanie grafického dizajnu – patrí sem navrhovanie vzhľadu webových stránok;
  - d) vývoj obsahu – patrí sem vytvorenie, nákup, príprava a prenos textových alebo grafických informácií na webovú lokalitu pred dokončením jej vývoja. Tieto informácie sa môžu uchovávať v oddelených databázach, ktoré sú integrované do webovej lokality (alebo ku ktorým je možný prístup z tejto webovej lokality), alebo ktoré sú zakódované priamo do webových stránok.
- 3 Po dokončení vývoja webovej lokality sa začína štádium prevádzky. Počas tohto štádia účtovná jednotka udržiava a zlepšuje aplikácie, infraštruktúru, grafický dizajn a obsah webovej lokality.
- 4 Pri účtovaní interných výdavkov na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality účtovnej jednotky, ku ktorej možno prístupovať interne aj externe, existujú tieto otázky:
  - a) či je webová lokalita interne vytvoreným nehmotným majetkom, na ktorý sa vzťahujú požiadavky štandardu IAS 38; a
  - b) ktorý postup účtovania je na zaúčtovanie takýchto výdavkov vhodný.

- 5 Táto interpretácia sa nevzťahuje na výdavky na nákup, vývoj a prevádzkový hardvér (napríklad webové servery, staging servery, production servery a zariadenia zabezpečujúce pripojenie na internet) webovej lokality. Takéto výdavky sa účtujú v súlade so štandardom IAS 16. Ak účtovnej jednotke navyše vzniknú výdavky na poskytovateľa internetových služieb, ktorý je hostiteľom webovej lokality účtovnej jednotky, tieto výdavky sa zaúčtujú ako náklad v čase prijatia daných služieb podľa štandardu IAS 1 odseku 88 a *konceptného rámca pre finančné výkazníctvo*.
- 6 Štandard IAS 38 sa nevzťahuje na nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka má na predaj v rámci bežného podnikania (pozri štandardy IAS 2 a IFRS 15) alebo lízingu nehmotného majetku, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 16. Preto sa táto interpretácia netýka výdavkov na vývoj alebo prevádzku webovej lokality (alebo softvéru webovej lokality), ktorá je určená na predaj inej účtovnej jednotke alebo ktorá sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 16.

#### KONSENZUS

- 7 Vlastná webová lokalita účtovnej jednotky, ktorá vzniká ako výsledok vývojových prác a ku ktorej existuje interný alebo externý prístup, je interne vytvoreným nehmotným majetkom, ktorý podlieha požiadavkám štandardu IAS 38.
- 8 Webová lokalita, k vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa vykazuje ako nehmotný majetok výlučne v prípade, popri dodržiavaní súladu so všeobecnými požiadavkami štandardu IAS 38 ods. 21 na vykazovanie a prvotné ocenenie, ak účtovná jednotka splní požiadavky uvedené v štandarde IAS 38 ods. 57. Účtovná jednotka môže byť schopná splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jej webová lokalita bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky v súlade so štandardom IAS 38 ods. 57 písm. d), keď napríklad webová lokalita dokáže generovať výnosy vrátane priamych výnosov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Účtovná jednotka nedokáže preukázať, ako webová lokalita vyvinutá iba alebo najmä na účely propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, takže následne sa všetky výdavky na vývoj takejto webovej lokality zaúčtujú ako náklad v čase ich vzniku.
- 9 Akékoľvek interné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality účtovnej jednotky sa účtujú v súlade so štandardom IAS 38. Povaha každej činnosti, v dôsledku ktorej výdavok vzniká (napríklad školenie zamestnancov a údržba webovej lokality) a štádium vývoja alebo štádium po vývoji webovej lokality, sa vyhodnotí s cieľom určiť vhodný postup účtovania (ďalší návod je uvedený v názornom príklade, ktorý je priložený k tejto interpretácii). Napríklad:
  - a) štádium plánovania je svojou podstatou podobné výskumnej fáze uvedenej v štandarde IAS 38 ods. 54 až 56. Výdavky vynaložené v tomto štádiu sa zaúčtujú ako náklad v čase ich vzniku;
  - b) štádium vývoja aplikácie a infraštruktúry, grafického dizajnu a vývoja obsahu, pokiaľ sa obsah vyvíja na iný účel než s cieľom propagácie a reklamy vlastných produktov a služieb účtovnej jednotky, sú svojou podstatou podobné fáze vývoja uvedenej v štandarde IAS 38 ods. 57 až 64. Výdavky, ktoré vznikli v týchto štádiách, sa zahrnú do nákladov webovej lokality vykazovanej ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie v prípade, ak výdavky možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej lokality tak, aby bola schopná prevádzky spôsobom, ktorý určil manažment. Napríklad výdavky na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý slúži na reklamu a podporu vlastných produktov a služieb účtovnej jednotky) špecificky pre webovú lokalitu alebo výdavok na umožnenie používania obsahu (napríklad poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej lokality sa zahŕňa do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. V súlade so štandardom IAS 38 ods. 71 sa však výdavok na nehmotnú položku, ktorý sa v predchádzajúcej účtovnej závierke prvotne zaúčtoval ako náklad, neskôr nevykazuje ako súčasť obstarávacej ceny nehmotného majetku (napríklad ak náklady na autorské práva boli plne amortizované, a obsah sa následne poskytuje na webovej lokalite);
  - c) výdavok vzniknutý v štádiu vývoja obsahu do tej miery, že obsah sa vyvíja na účely reklamy a podpory vlastných produktov a služieb účtovnej jednotky (napríklad digitálne fotografie produktov), sa zaúčtuje ako náklad v čase jeho vzniku v súlade so štandardom IAS 38 ods. 69 písm. c). Napríklad pri účtovaní výdavkov za odborné služby týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií vlastných produktov účtovnej jednotky a zlepšenia ich zobrazenia sa výdavok zaúčtuje ako náklad počas toho, ako sa odborné služby prijímajú v priebehu procesu, a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej lokalite;
  - d) štádium prevádzky sa začína až po dokončení vývoja webovej lokality. Výdavky, ku ktorým došlo v priebehu tohto štádia, sa zaúčtujú ako náklad v čase ich vzniku s výnimkou situácie, ak takýto náklad spĺňa kritériá vykazovania uvedené v štandarde IAS 38 ods. 18.

10 Webová lokalita, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie, sa oceňuje po prvotnom zaúčtovaní tak, že sa uplatnia požiadavky uvedené v štandarde IAS 38 ods. 72 až 87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej lokality by mal byť krátky.

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001

DÁTUM NADOBU DNUTIA ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa zaúčtujú prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii štandardu IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová lokalita nespĺňa kritériá na vykázanie ako nehmotného majetku, ale predtým sa vykazovala ako aktívum, vykázanie tejto položky sa ukončí ku dňu nadobudnutia účinnosti tejto interpretácie. Ak webová lokalita existuje a výdavky na jej vývoj spĺňajú kritériá na vykázanie ako nehmotného majetku, ale predtým sa nevykazovali ako aktívum, nehmotný majetok sa nevykazuje k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová lokalita existuje a výdavok na jej vývoj spĺňa kritériá na vykázanie ako nehmotný majetok, bola predtým vykázaná ako aktívum a prvotne ocenená v obstarávacej cene, prvotne zaúčtovaná suma sa pokladá za správne určenú.

Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

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

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

Dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*, vydaným v roku 2018, sa zmenil odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2020 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka súčasne uplatňuje aj všetky ostatné zmeny zavedené dokumentom *Zmeny týkajúce sa odkazov na koncepčný rámec v štandardoch IFRS*. Účtovná jednotka uplatňuje zmenu interpretácie SIC-32 retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Ak však účtovná jednotka určí, že retrospektívne uplatnenie by bolo nevykonateľné alebo by zahŕňalo neprimerané náklady či úsilie, uplatňuje zmenu interpretácie SIC-32 odkazom na odseky 23 až 28, 50 až 53 a 54F štandardu IAS 8.