ISSN 1725-5147

Úradný vestník Európskej únie

L 320

Zväzok 51

Slovenské vydanie

Právne predpisy

29. novembra 2008

Obsah

I *Akty prijaté podľa Zmluvy o ES/Zmluvy o Euratome, ktorých uverejnenie je povinné*

NARIADENIA

★ **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** ([1]) 1

Poznámka pre čitateľa (pozri vnútornú stranu zadnej obálky)

Cena: 70 EUR

([1]) Text s významom pre EHP

SK

Akty, ktoré sú vytlačené obyčajným písmom, sa týkajú každodennej organizácie poľnohospodárskych záležitostí a sú spravidla platné len obmedzený čas.

Názvy všetkých ostatných aktov sú vytlačené tučným písmom a je pred nimi hviezdička.

I

(Akty prijaté podľa Zmluvy o ES/Zmluvy o Euratome, ktorých uverejnenie je povinné)

NARIADENIA

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1126/2008

z 3. novembra 2008,

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

(Text s významom pre EHP)

KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

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

keďže:

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

(2) Nariadením Komisie (ES) č. 1725/2003 z 29. septembra 2003, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ([2]), sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 14. septembru 2002. Komisia po zvážení rady, ktorú poskytla skupina odborných znalcov (TEG) Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG), zmenila a doplnila uvedené nariadenie s cieľom zahrnúť všetky štandardy predložené Radou pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) a všetky interpretácie predložené Výborom pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC), ktoré boli v plnom rozsahu prijaté v rámci Spoločenstva k 15. októbru 2008, s výnimkou štandardu IAS 39 (súvisiaceho s vykazovaním a oceňovaním finančných nástrojov), z ktorého sa nepoužilo len niekoľko častí.

(3) Prostredníctvom viacerých pozmeňujúcich a doplňujúcich nariadení boli prijaté rôzne medzinárodné štandardy. To vedie k vzniku právnej neistoty a k ťažkostiam v súvislosti so správnym uplatňovaním medzinárodných účtovných štandardov v Spoločenstve. S cieľom zjednodušiť právne predpisy Spoločenstva o účtovných štandardoch je v záujme zrozumiteľnosti, prehľadnosti a transparentnosti vhodné, aby štandardy, ktoré sú v súčasnosti obsiahnuté v nariadení (ES) č. 1725/2003 a v aktoch, ktoré ho menia a dopĺňajú, boli zaradené do jedného celku.

(4) Nariadenie (ES) č. 1725/2003 by sa preto malo nahradiť týmto nariadením.

(5) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Regulačného výboru pre účtovníctvo,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

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

Článok 2

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

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

([1]) Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.
([2]) Ú. v. EÚ L 261, 13.10.2003, s. 1.

Článok 3

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

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

V Bruseli 3. novembra 2008

Za Komisiu

Charlie McCREEVY

člen Komisie

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

		Strana
IAS 1	*Prezentácia účtovnej závierky*	5
IAS 2	*Zásoby*	22
IAS 7	*Výkazy peňažných tokov*	27
IAS 8	*Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*	34
IAS 10	*Udalosti po súvahovom dni*	42
IAS 11	*Zmluvy o zhotovení*	46
IAS 12	*Dane z príjmov*	53
IAS 16	*Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*	72
IAS 17	*Lízingy*	83
IAS 18	*Výnosy*	93
IAS 19	*Zamestnanecké požitky*	99
IAS 20	*Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*	130
IAS 21	*Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*	134
IAS 23	*Náklady na prijaté úvery a pôžičky*	142
IAS 24	*Zverejnenia o spriaznených osobách*	146
IAS 26	*Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*	150
IAS 27	*Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*	156
IAS 28	*Podiely v pridružených podnikoch*	161
IAS 29	*Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*	167
IAS 31	*Podiely v spoločnom podnikaní*	171
IAS 32	*Finančné nástroje: prezentácia*	179
IAS 33	*Zisk na akciu*	195
IAS 34	*Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*	208
IAS 36	*Zníženie hodnoty majetku*	215
IAS 37	*Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*	241
IAS 38	*Nehmotný majetok*	252
IAS 39	*Finančné nástroje*: vykazovanie a oceňovanie	270
IAS 40	*Investičný nehnuteľný majetok*	323
IAS 41	*Poľnohospodárstvo*	335
IFRS 1	*Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*	342
IFRS 2	*Platby na základe podielov*	356
IFRS 3	*Podnikové kombinácie*	373
IFRS 4	*Poistné zmluvy*	390
IFRS 5	*Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*	405
IFRS 6	*Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov*	413
IFRS 7	*Finančné nástroje: zverejňovanie*	417
IFRS 8	*Prevádzkové segmenty*	432

		Strana
IFRIC 1	*Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov*	439
IFRIC 2	*Členské podiely v družstvách a podobné nástroje*	441
IFRIC 4	*Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*	447
IFRIC 5	*Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia*	450
IFRIC 6	*Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení*	453
IFRIC 7	*Uplatňovanie metódy úpravy predchádzajúcich rokov podľa štandardu IAS 29 – Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*	455
IFRIC 8	*Rozsah pôsobnosti IFRS 2*	457
IFRIC 9	*Prehodnocovanie vložených derivátov*	459
IFRIC 10	*Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka a zníženie hodnoty majetku*	461
IFRIC 11	*IFRS 2 – Vnútroskupinové transakcie a transakcie s vlastnými akciami*	462
SIC-7	*Zavedenie meny euro*	464
SIC-10	*Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam*	465
SIC-12	*Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia*	466
SIC-13	*Spoluovládané účtovné jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov*	468
SIC-15	*Operatívny lízing – stimuly*	470
SIC-21	*Dane z príjmov – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku*	471
SIC-25	*Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov*	472
SIC-27	*Posudzovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu*	473
SIC-29	*Zverejnenie – zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb*	476
SIC-31	*Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby*	478
SIC-32	*Nehmotný majetok – náklady na webovú lokalitu*	479

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.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 1

Prezentácia účtovnej závierky

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať základy prezentácie riadnej účtovnej závierky, aby sa zaistila porovnateľnosť tak s účtovnými závierkami predchádzajúcich období, ako aj s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek. Týmto štandardom sa na dosiahnutie tohto cieľa ustanovujú všeobecné požiadavky na prezentáciu účtovnej závierky, návody na jej štruktúru a minimálne požiadavky na jej obsah. Vykazovaním, oceňovaním a zverejňovaním konkrétnych transakcií a ostatných udalostí sa zaoberajú iné štandardy a interpretácie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje na všetky riadne účtovné závierky zostavované a prezentované v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS).

3. Riadna účtovná závierka je určená na splnenie potrieb tých používateľov, ktorí nie sú v pozícii, aby mohli požadovať správy prispôsobené na splnenie ich konkrétnych informačných potrieb. Riadna účtovná závierka zahŕňa také výkazy, ktoré sú prezentované samostatne, alebo v rámci iného verejného dokumentu, ako je výročná správa alebo prospekt. Tento štandard sa nevzťahuje na štruktúru a obsah účtovnej závierky v priebehu roka, ktorá sa pripravuje v súlade s IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*. Na takúto účtovnú závierku sa však vzťahujú odseky 13 až 41. Tento štandard sa vzťahuje rovnako na všetky účtovné jednotky a bez ohľadu na to, či sú v zmysle IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* povinné zostavovať konsolidovanú alebo individuálnu účtovnú závierku.

4. [Vypúšťa sa.]

5. V tomto štandarde sa používa terminológia, ktorá je vhodná pre účtovné jednotky zriadené na dosahovanie zisku, vrátane podnikateľských jednotiek verejného sektora. Účtovné jednotky s neziskovými aktivitami v súkromnom sektore, vo verejnom sektore alebo štátne účtovné jednotky, ktoré majú v úmysle uplatňovať tento štandard, môžu mať potrebu zmeniť a doplniť popisy použité pre niektoré riadkové položky účtovnej závierky a pre samotné účtovné závierky.

6. Podobne účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné imanie, ako sa vymedzuje v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* (napríklad niektoré vzájomné fondy), a účtovné jednotky, ktorých základné imanie nie je vlastným imaním (napríklad niektoré družstevné jednotky), by si mali v účtovnej závierke prispôsobiť prezentáciu členských alebo vlastníckych podielov.

ÚČEL ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

7. Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia finančnej pozície a finančnej výkonnosti jednotky. Cieľom riadnej účtovnej závierky je poskytovať informácie o finančnej pozícii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch jednotky, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov pri prijímaní ekonomických rozhodnutí. Účtovná závierka tiež zobrazuje výsledky starostlivosti manažmentu o zdroje, ktoré sú mu zverené. Na splnenie tohto cieľa poskytuje účtovná závierka v súvislosti s účtovnou jednotkou informácie o:

   a) majetku;

   b) záväzkoch;

   c) vlastnom imaní;

   d) výnosoch a nákladoch, vrátane ziskov a strát;

   e) iných zmenách vo vlastnom imaní a

   f) peňažných tokoch.

   Tieto informácie spolu s ďalšími informáciami v poznámkach pomáhajú používateľom účtovnej závierky pri predikcii budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky, a najmä ich časového rozvrhnutia a istoty.

SÚČASTI ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

8. Účtovná závierka v úplnej štruktúre obsahuje tieto súčasti:

   a) súvahu;

   b) výkaz ziskov a strát;

c) výkaz zmien vlastného imania zobrazujúci buď:

i) všetky zmeny vo vlastnom imaní, alebo

ii) zmeny vo vlastnom imaní, iné ako tie, ktoré sú výsledkom transakcií s vlastníkmi konajúcimi v rámci svojich právomocí ako vlastníci,

d) výkaz peňažných tokov a

e) poznámky obsahujúce prehľad významných účtovných zásad a ďalšie vysvetľujúce poznámky.

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

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

b) zdroje financovania účtovnej jednotky a cieľový pomer záväzkov k vlastnému imaniu a

c) zdroje účtovnej jednotky, ktoré nie sú v súvahe vykázané v súlade s IFRS.

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

DEFINÍCIE

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

Nevykonateľný – uplatnenie požiadavky je nevykonateľné, ak účtovná ho jednotka nemôže uplatniť ani pri vynaložení všetkého potrebného úsilia.

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

a) Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva;

b) Medzinárodné účtovné štandardy a

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

Významný – vynechania alebo chybné uvedenia položiek sú významné vtedy, ak by mohli jednotlivo alebo spoločne ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov uskutočnené na základe účtovnej závierky. Významnosť závisí od veľkosti a povahy vynechania alebo chybného uvedenia posudzovaných so zreteľom na konkrétne podmienky. Rozhodujúcim faktorom by mohla byť veľkosť alebo povaha položky alebo kombinácia oboch.

Poznámky obsahujú dodatočné informácie k údajom prezentovaným v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a vo výkaze peňažných tokov. Poznámky poskytujú slovný opis alebo rozčlenenie položiek zverejnených v uvedených výkazoch a informácie o položkách, ktoré nespĺňajú kritériá na vykazovanie v uvedených výkazoch.

12. Pri posudzovaní toho, či by sa vynechaním alebo chybným uvedením mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, a teda byť významné, je potrebné zvážiť vlastnosti týchto používateľov. Koncepčný rámec prípravy a prezentácie účtovnej závierky v odseku 25 uvádza, že „sa predpokladá, že používatelia majú primerané znalosti o obchodných a ekonomických činnostiach a účtovníctve a sú ochotní študovať informácie s primeranou pozornosťou“. Preto je pri posudzovaní potrebné zohľadniť primerané očakávanie, do akej miery by používatelia s takýmito vlastnosťami mohli byť ovplyvnení pri ekonomických rozhodnutiach.

VŠEOBECNÉ ÚVAHY

Verná prezentácia a súlad s IFRS

13. V účtovnej závierke sa musia verne prezentovať finančná pozícia, finančná výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky. Pri vernej prezentácii sa musia dôveryhodne zobraziť účinky transakcií, iné udalosti a podmienky v súlade

s vymedzeniami a kritériami vykazovania majetku, záväzkov, výnosov a nákladov, ustanovenými v koncepčnom rámci. Predpokladá sa, že výsledkom uplatňovania IFRS, s prípadným dodatočným zverejnením, je účtovná závierka, ktorá dosahuje vernú prezentáciu.

14. Účtovná jednotka, ktorej účtovná závierka je v súlade s IFRS, zverejňuje výslovné a neobmedzené vyhlásenie o tomto súlade v poznámkach. O účtovnej závierke sa nemôže uviesť, že je v súlade s IFRS, ak nespĺňa všetky požiadavky IFRS.

15. Prakticky za všetkých okolností sa verná prezentácia dosahuje dodržaním uplatniteľných požiadaviek IFRS. Pri vernej prezentácii účtovná jednotka takisto musí:

a) vyberať a uplatňovať účtovné zásady v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. V IAS 8 sa ustanovuje poradie dôležitosti usmernení, ktoré manažment zvažuje v prípade, že neexistuje štandard alebo interpretácia, ktorá sa vzťahuje na konkrétnu položku;

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

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

16. Nevhodné účtovné zásady sa nemôžu napraviť ani zverejnením použitých účtovných zásad, ani poznámkami alebo vysvetľujúcim materiálom.

17. Za krajne zriedkavých okolností, pri ktorých manažment dospeje k záveru, že súlad s požiadavkou v štandarde alebo v interpretácii by bol taký zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v koncepčnom rámci, účtovná jednotka sa odchýli od požiadavky spôsobom ustanoveným v odseku 18, pokiaľ príslušný regulačný rámec požaduje alebo nezakazuje takéto odchýlenie.

18. Ak sa účtovná jednotka odchýli od požiadavky štandardu alebo interpretácie, zverejní v súlade s článkom 17 tieto skutočnosti:

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

b) že splnila požiadavky príslušných štandardov a interpretácií, s výnimkou odchýlky od určitej požiadavky, s cieľom dosiahnuť vernú prezentáciu;

c) názov štandardu alebo interpretácie, od ktorej sa účtovná jednotka odchýlila, charakter odchýlky, vrátane postupu, ktorý by bol požadovaný štandardom alebo interpretáciou, dôvod, prečo by bol tento postup za daných okolností natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v koncepčnom rámci, a postup, ktorý uplatnila, a

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

19. Ak sa účtovná jednotka v predchádzajúcom období odchýlila od požiadavky niektorého štandardu alebo interpretácie a táto odchýlka má vplyv na sumy vykazované v účtovnej závierke za bežné obdobie, vykoná zverejnenia ustanovené v odseku 18 písm. c) a d).

20. Odsek 19 sa uplatňuje napríklad vtedy, ak sa účtovná jednotka v predchádzajúcom období odchýlila od požiadavky štandardu alebo interpretácie v súvislosti s ocenením majetku alebo záväzkov a táto odchýlka má vplyv na ocenenie zmien v majetku a záväzkoch vykazovaných v účtovnej závierke za bežné obdobie.

21. Za krajne zriedkavých okolností, pri ktorých manažment dospeje k záveru, že súlad s požiadavkou štandardu alebo interpretácie by bol natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v koncepčnom rámci, ale príslušný regulačný rámec zakazuje odchýlenie sa od tejto požiadavky, účtovná jednotka v čo najvyššej možnej miere obmedzí vnímané zavádzajúce účinky aspektov tohto súladu tým, že zverejní:

a) názov predmetného štandardu alebo interpretácie, povahu požiadavky a dôvod, prečo dospel manažment k záveru, že súlad s touto požiadavkou by bol za daných okolností taký zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v koncepčnom rámci, a

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

22. Na účely odsekov 17 až 21 je informácia v rozpore s cieľom účtovnej závierky vtedy, ak verne neprezentuje transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré má buď za cieľ prezentovať, alebo by sa od nej mohlo primerane očakávať, že ich prezentuje a v tomto dôsledku by pravdepodobne mala vplyv na ekonomické rozhodnutia uskutočňované používateľmi účtovnej závierky. Pri posudzovaní toho, či by bol súlad s určitou požiadavkou štandardu alebo interpretácie taký zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky stanoveným v koncepčnom rámci, manažment zvažuje:

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

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

Nepretržitosť činnosti

23. Pri zostavovaní účtovnej závierky manažment posúdi, či je účtovná jednotka schopná udržať nepretržitú činnosť. Účtovná závierka sa zostavuje za predpokladu nepretržitosti činnosti okrem prípadov, keď manažment buď zamýšľa likvidovať účtovnú jednotku, alebo ukončiť obchodovanie, alebo ak nemá inú reálnu alternatívu, než tak urobiť. Ak si je manažment pri uskutočňovaní svojich posúdení vedomý, že existujú významné neistoty súvisiace s udalosťami alebo podmienkami, ktoré môžu vniesť významnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky udržať nepretržitú činnosť podniku, tieto neistoty sa zverejnia. Ak účtovná závierka nie je zostavená za predpokladu nepretržitosti činnosti, táto skutočnosť sa zverejní spolu s predpokladmi, z ktorých sa vychádzalo pri zostavení účtovnej závierky, a príčinou, prečo sa jednotka nepovažuje za takú, ktorá má nepretržitú činnosť.

24. Pri posudzovaní, či je predpoklad nepretržitosti činnosti účtovnej jednotky vhodný, berie manažment do úvahy všetky dostupné informácie o budúcnosti, prinajmenšom o období najmenej dvanásť mesiacov od súvahového dňa. Stupeň úvah závisí od skutočností v jednotlivých prípadoch. Ak účtovná jednotka bola v minulosti prevažne zisková a mala dobrý prístup k finančným zdrojom, je aj bez podrobnej analýzy oprávnený záver, že v účtovníctve možno vychádzať z predpokladu týkajúceho sa nepretržitosti činnosti. V ostatných prípadoch môže manažment považovať za potrebné zvážiť množstvo faktorov týkajúcich sa súčasnej a očakávanej ziskovosti, splátkových kalendárov dlhov a potenciálnych zdrojov náhradného financovania pred tým, ako získa uistenie o vhodnosti predpokladu týkajúceho nepretržitosti činnosti.

Akruálny princíp účtovníctva

25. S výnimkou údajov o peňažných tokoch zostaví účtovná jednotka svoju účtovnú závierku na základe akruálneho princípu účtovníctva.

26. Pri uplatnení akruálneho princípu účtovníctva sa položky vykazujú ako majetok, záväzky, vlastné imanie, výnosy a náklady (zložky účtovnej závierky) vtedy, ak spĺňajú požiadavky definícií a kritérií vykazovania týchto zložiek v koncepčnom rámci.

Konzistentnosť prezentácie

27. Prezentácia a klasifikácia položiek účtovnej závierky je medzi jednotlivými obdobiami zachovaná, okrem týchto prípadov:

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

b) úprava prezentácie sa vyžaduje niektorým štandardom alebo interpretáciou.

28. Potreba odlišnej prezentácie účtovnej závierky môže vyplynúť z významného nadobudnutia alebo vyradenia, alebo z preverenia prezentácie účtovnej závierky. Účtovná jednotka zmení spôsob prezentácie účtovnej závierky jedine vtedy, ak zmenená prezentácia poskytuje informácie, ktoré sú spoľahlivé a vhodnejšie pre používateľov účtovnej závierky a je pravdepodobné, že v revidovanej štruktúre sa bude pokračovať, aby sa nenarušila porovnateľnosť. Pri uskutočňovaní takýchto zmien v prezentácii účtovná jednotka vykoná reklasifikáciu porovnávacích informácií v súlade s odsekmi 38 a 39.

Významnosť a zoskupovanie

29. V účtovnej závierke sa každá významná trieda podobných položiek prezentuje samostatne. Položky odlišnej povahy alebo funkcie sa prezentujú samostatne, s výnimkou nevýznamných položiek.

30. Účtovná závierka je výsledkom spracovania veľkého množstva transakcií alebo iných udalostí, ktoré sú zoskupované do tried podľa ich povahy alebo funkcie. Poslednou etapou v procese zoskupovania a klasifikácie je prezentácia súhrnných a klasifikovaných údajov tvoriacich riadkové položky, či už priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, vo výkaze zmien vlastného imania a vo výkaze peňažných tokov alebo v poznámkach. Ak riadková položka nie je významná samostatne, zoskupí sa s inými položkami priamo vo výkazoch alebo v poznámkach. Položka, ktorá nie je dostatočne významná na samostatnú prezentáciu priamo v týchto výkazoch, môže byť aj napriek tomu dostatočne významná na samostatnú prezentáciu v poznámkach.

31. Uplatňovanie zásady významnosti znamená, že konkrétnu požiadavku niektorého štandardu alebo interpretácie na zverejnenie nie je potrebné dodržať, ak informácia nie je významná.

Kompenzovanie

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

33. Je dôležité, aby sa majetok a záväzky, ako aj výnosy a náklady vykazovali samostatne. Kompenzovanie vo výkaze ziskov a strát alebo v súvahe s výnimkou prípadov, keď sa do kompenzovania premieta povaha danej transakcie alebo udalosti, znižuje schopnosť používateľov porozumieť transakciám, iným udalostiam a podmienkam, ktoré nastali, a posúdiť budúce peňažné toky účtovnej jednotky. Oceňovanie majetku v hodnote zníženej o opravné položky (napríklad opravné položky k zastaraným zásobám a k pochybným pohľadávkam) sa nepovažuje za kompenzovanie.

34. V IAS 18 *Výnosy* sa vymedzuje pojem výnos a požaduje sa jeho oceňovanie reálnou hodnotou so zreteľom na prijaté alebo očakávané plnenia, berúc pritom do úvahy všetky obchodné zľavy a množstvové rabaty poskytnuté účtovnou jednotkou. Účtovná jednotka vykonáva v rámci svojich bežných činností iné transakcie, ktoré nevytvárajú výnosy, ale vyplývajú z hlavných výnosových činností. Výsledky takýchto transakcií sa prezentujú ako kompenzovanie výnosov a súvisiacich nákladov vzniknutých z tej istej transakcie, keď sa do tejto prezentácie premieta podstata danej transakcie alebo inej udalosti. Napríklad:

a) zisky a straty z vyradenia dlhodobého majetku, vrátane investícií a krátkodobého majetku, sú vykazované tak, že sa od tržieb z vyradenia odpočíta zostatková hodnota majetku a náklady súvisiace s predajom, a

b) výdavky spojené s rezervou, ktorá je vykazovaná v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, a uhradené na základe zmluvnej dohody s treťou stranou (napríklad dodávateľská záručná zmluva), možno kompenzovať voči príslušnej úhrade.

35. Okrem toho zisky a straty zo skupiny podobných transakcií sa vykazujú na čistom základe, napríklad kurzové zisky a straty alebo zisky a straty z finančných nástrojov držaných na obchodovanie. Ak sú však takéto zisky a straty významné, vykazujú sa samostatne.

Porovnávacie informácie

36. S výnimkou prípadov, keď štandard alebo interpretáci povoľujú alebo požadujú inak, ku všetkým sumám vykazovaným v účtovnej závierke sa zverejňujú porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie. K slovným a opisným informáciám sa uvádzajú porovnávacie informácie, ak je to významné na pochopenie účtovnej závierky za bežné obdobie.

37. V niektorých prípadoch sú slovné informácie poskytnuté v účtovnej závierke za predchádzajúce obdobie(-a) naďalej významné aj pre bežné obdobie. Napríklad podrobnosti o právnom spore, ktorého výsledok bol neistý k poslednému súvahovému dňu a je ešte v procese riešenia, sú zverejnené v bežnom období. Používatelia majú úžitok z informácií o neistote k poslednému súvahovému dňu a o krokoch na odstránenie tejto neistoty, ktoré sa počas daného obdobia uskutočnili.

38. Ak sa zmenil spôsob prezentácie alebo klasifikácie položiek účtovnej závierky, porovnávacie sumy sa reklasifikujú okrem prípadov, keď je reklasifikácia neuskutočniteľná. Pri reklasifikácii porovnávacích súm účtovná jednotka zverejní:

a) charakter reklasifikácie;

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

c) dôvod na reklasifikáciu.

39. Ak je reklasifikácia porovnávacích položiek neuskutočniteľná, účtovná jednotka zverejní:

a) dôvod, prečo sa neuskutočnila reklasifikácia súm, a

b) charakter úprav, ktoré by sa boli uskutočnili na základe reklasifikácie súm.

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

41. Úpravami porovnávacích informácií, ktoré sa požadujú, ak účtovná jednotka zmení účtovné zásady alebo opraví chybu, sa zaoberá IAS 8.

ŠTRUKTÚRA A OBSAH

Úvod

42. V tomto štandarde sa požadujú konkrétne zverejnenia priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát a vo výkaze zmien vlastného imania a požaduje sa zverejnenie ďalších riadkových položiek buď priamo v týchto výkazoch, alebo v poznámkach. Požiadavky na prezentáciu výkazu o peňažných tokoch sa stanovujú v IAS 7 *Výkazy peňažných tokov*.

43. V tomto štandarde sa termín „zverejnenie“ niekedy používa v širokom význame zahrňujúc položky prezentované jednak priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a vo výkaze peňažných tokov, ako aj v poznámkach. Zverejnenia sa takisto požadujú ďalšími štandardmi a interpretáciami. Ak sa v tomto alebo inom štandarde alebo interpretácii nepožaduje inak, tieto zverejnenia sa uskutočňujú buď priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, vo výkaze zmien vlastného imania alebo vo výkaze peňažných tokov (podľa toho, čoho sa týkajú), alebo v poznámkach.

Identifikácia účtovnej závierky

44. Účtovná závierka musí byť jasne identifikovaná a odlíšená od ostatných informácií v rámci toho istého zverejneného dokumentu.

45. IFRS sa uplatňujú iba pri účtovnej závierke, a teda sa nevzťahujú na iné informácie prezentované vo výročnej správe alebo v inom dokumente. Vzhľadom na to je dôležité, aby používatelia dokázali odlíšiť informácie, ktoré sú pripravované podľa IFRS, od ostatných informácií, ktoré môžu byť užitočné pre používateľov, ale nepodliehajú týmto požiadavkám.

46. Všetky súčasti účtovnej závierky musia byť jasne identifikované. Popritom, ak je to potrebné na správne pochopenie prezentovaných informácií, mali by sa zvýrazniť a v prípade potreby zopakovať tieto informácie:

a) názov vykazujúcej účtovnej jednotky alebo iné identifikačné údaje a prípadné zmeny týchto informácií od predchádzajúceho súvahového dňa,

b) či ide o účtovnú závierku, ktorá sa vzťahuje na individuálnu účtovnú jednotku alebo skupinu účtovných jednotiek,

c) súvahový deň alebo obdobie, za ktoré sa zostavuje účtovný výkaz, podľa toho, čo je vhodné pre príslušnú súčasť účtovnej závierky,

d) prezentačná mena, ako sa definuje v IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*, a

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

47. Požiadavky podľa odseku 46 sa zvyčajne splnia prezentovaním záhlaví strán a skrátených záhlaví stĺpcov na každej strane účtovnej závierky. Pri určovaní najlepšieho spôsobu prezentácie takýchto informácií je potrebné použiť úsudok. Ak sa napríklad účtovná závierka prezentuje v elektronickej podobe, nie vždy je rozdelená na samostatné strany; vyššie uvedené položky sa v takom prípade uvádzajú dostatočne často na to, aby sa zaistilo správne pochopenie informácií zahrnutých v účtovnej závierke.

48. Účtovná závierka je často zrozumiteľnejšia, ak sa informácie prezentujú v tisícoch alebo miliónoch jednotiek prezentačnej meny. Toto je prijateľné v prípade, že sa zverejnení stupeň zaokrúhľovania v prezentácii a nedochádza k vynechaniu významných informácií.

Obdobie vykazovania

49. Účtovná závierka sa prezentuje aspoň raz ročne. Ak sa zmení súvahový deň a ročná účtovná závierka sa prezentuje za obdobie dlhšie alebo kratšie ako jeden rok, účtovná jednotka zverejní popri období, ktoré je predmetom účtovnej závierky, tieto informácie:

a) dôvod na uplatňovanie dlhšieho alebo kratšieho obdobia a

b) skutočnosť, že porovnávacie informácie o sumách pre výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vlastného imania, výkaz peňažných tokov a súvisiacich poznámok nie sú plne porovnateľné.

50. Účtovné závierky sa zvyčajne zostavujú konzistentne za obdobie jedného roka. Niektoré účtovné jednotky však z praktických dôvodov dávajú prednosť napríklad vykazovaniu za obdobie 52 týždňov. Keďže v takýchto prípadoch je nepravdepodobné, že by sa výsledná účtovná závierka významne líšila od účtovnej závierky za obdobie jedného roka, tento štandard nebráni takému postupu.

Súvaha

Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou

51. Účtovná jednotka v súlade s odsekmi 57 až 67 prezentuje priamo v súvahe krátkodobý a dlhodobý majetok, ako aj krátkodobé a dlhodobé záväzky ako oddelené klasifikácie s výnimkou prípadov, keď prezentácia podľa likvidity poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie. Ak sa uplatňuje táto výnimka, všetok majetok a záväzky sa uvádzajú približne v poradí podľa likvidity.

52. Bez ohľadu na zvolenú metódu prezentácie pri každej riadkovej položke majetku a záväzkov obsahujúcej kombináciu súm, ktoré sa majú získať alebo splatiť a) do dvanástich mesiacov od súvahového dňa a b) viac ako dvanásť mesiacov od súvahového dňa, účtovná jednotka zverejní očakávanú sumu, ktorá sa má získať alebo splatiť po viac ako dvanástich mesiacoch.

53. Ak účtovná jednotka dodáva tovar alebo služby v rámci jasne identifikovateľného prevádzkového cyklu, poskytuje oddelená klasifikácia krátkodobého a dlhodobého majetku a záväzkov priamo v súvahe užitočné informácie rozlíšením majetku v zostatkovej hodnote, ktorý je nepretržite v obehu v podobe pracovného kapitálu, od toho, ktorý táto jednotka využíva vo svojich dlhodobých činnostiach. Toto takisto slúži na vyznačenie majetku, ktorého realizácia sa očakáva v rámci bežného prevádzkového cyklu a záväzkov, ktoré sú splatné v rámci toho istého obdobia.

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

55. V rámci uplatňovania odseku 51 môže účtovná jednotka prezentovať niektorý svoj majetok a záväzky s použitím klasifikácie na krátkodobý/dlhodobý a iný v poradí podľa likvidity, ak sa tým poskytnú spoľahlivé a vhodnejšie informácie. Ak účtovná jednotka má rôznorodú činnosť, môže vzniknúť potreba použiť kombinovaný spôsob prezentácie.

56. Informácie o predpokladaných termínoch realizácie majetku a záväzkov sú užitočné pri posudzovaní likvidity a solventnosti účtovnej jednotky. IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* požaduje zverejňovať dátumy splatností finančného majetku a finančných záväzkov. Finančný majetok zahŕňa obchodné pohľadávky a ostatné pohľadávky a vo finančných záväzkoch sú zahrnuté obchodné a ostatné záväzky. Užitočné sú aj informácie o očakávaných termínoch návratnosti a splatenia nepeňažného majetku a záväzkov, ako sú napríklad zásoby a rezervy bez ohľadu na to, či sa tento majetok a záväzky klasifikujú ako krátkodobé alebo dlhodobé. Napríklad účtovná jednotka zverejní množstvo zásob, ktorých návratnosť sa očakáva za viac ako dvanásť mesiacov od súvahového dňa.

Krátkodobý majetok

57. Majetok sa klasifikuje ako krátkodobý, ak spĺňa tieto kritériá:

a) očakáva sa, že bude realizovaný alebo je určený na predaj alebo spotrebu v rámci bežného prevádzkového cyklu účtovnej jednotky;

b) je držaný primárne na účely obchodovania;

c) očakáva sa, že bude realizovaný do dvanástich mesiacov od súvahového dňa, alebo

d) predstavuje peniaze alebo peňažný ekvivalent (v zmysle vymedzenia v IAS 7) s výnimkou prípadu, keď je zamedzené jeho výmene alebo použitiu na splatenie záväzku počas najmenej dvanástich mesiacov po súvahovom dni.

Všetok ostatný majetok sa klasifikuje ako dlhodobý.

58. V tomto štandarde sa používa výraz „dlhodobý“ na označenie hmotného, nehmotného a finančného majetku dlhodobého charakteru. Nezakazuje sa v ňom používať alternatívne označenia, pokiaľ je jasný ich význam.

59. Prevádzkový cyklus účtovnej jednotky je čas medzi obstaraním majetku na účely spracovania a jeho realizáciou v podobe peňazí alebo peňažných ekvivalentov. Ak bežný prevádzkový cyklus účtovnej jednotky nie je jasne identifikovateľný, predpokladá sa, že jeho dĺžka je dvanásť mesiacov. Krátkodobý majetok zahŕňa aktíva (ako sú zásoby a obchodné pohľadávky), ktoré sú predané, spotrebované alebo realizované v rámci bežného prevádzkového cyklu, a to aj vtedy, ak sa neočakáva ich realizácia do dvanástich mesiacov od súvahového dňa. Krátkodobý majetok takisto zahŕňa majetok primárne držaný na účely obchodovania (finančný majetok v rámci tejto kategórie sa klasifikuje ako držaný na obchodovanie v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*) a krátkodobú časť dlhodobého finančného majetku.

Krátkodobé záväzky

60. Záväzok sa klasifikuje ako krátkodobý, ak spĺňa niektoré z týchto kritérií:

a) očakáva sa jeho splatenie v rámci bežného prevádzkového cyklu účtovnej jednotky;

b) je držaný primárne na účely obchodovania;

c) splatnosť záväzku je do dvanástich mesiacov od súvahového dňa alebo

d) účtovná jednotka nemá počas obdobia najmenej dvanástich mesiacov po súvahovom dni bezvýhradnú právomoc odložiť splatenie záväzku.

Všetky ostatné záväzky sa klasifikujú ako dlhodobé.

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

62. Ostatné krátkodobé záväzky sa neuhrádzajú v rámci bežného prevádzkového cyklu, ale sú splatné do dvanástich mesiacov od súvahového dňa, alebo sú primárne držané na účel obchodovania. Ako príklady možno uviesť finančné záväzky, ktoré sa v súlade s IAS 39 klasifikujú ako držané na obchodovanie, kontokorentné úvery, krátkodobá časť dlhodobých finančných záväzkov, splatné dividendy, dane z príjmov a iné neobchodné záväzky. Finančné záväzky, ktoré poskytujú financovanie na dlhodobom základe (t. j. nie sú súčasťou pracovného kapitálu používaného v bežnom prevádzkovom cykle účtovnej jednotky) a ktoré nie sú splatné skôr ako dvanásť mesiacov od súvahového dňa, predstavujú dlhodobé záväzky, na ktoré sa vzťahujú odseky 65 a 66.

63. Účtovná jednotka klasifikuje svoje finančné záväzky ako krátkodobé vtedy, ak sú splatné do dvanástich mesiacov od súvahového dňa, a to aj vtedy, keď:

a) ich pôvodná lehota bola dlhšia ako dvanásť mesiacov a

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

64. Ak účtovná jednotka plánuje a má v rámci existujúceho úveru právomoc rozhodnúť sa refinancovať alebo posunúť splatnosť záväzku najmenej o dvanásť mesiacov od súvahového dňa, klasifikuje tento záväzok ako dlhodobý, a to aj vtedy, keď by bol inak splatný v kratšej lehote. Ak však účtovná jednotka nemá právomoc rozhodnúť o refinancovaní alebo posunutí splatnosti povinnosti (napríklad neexistuje dohoda o refinancovaní), možnosť refinancovania sa nezohľadňuje a povinnosť sa klasifikuje ako krátkodobá.

65. Ak účtovná jednotka poruší povinnosť vyplývajúcu zo zmluvy o dlhodobom úvere k súvahovému dňu alebo pred ním, čo spôsobí, že sa záväzok stane splatným na požiadanie, tento záväzok je klasifikovaný ako krátkodobý, a to aj vtedy, ak veriteľ po súvahovom dni a pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie súhlasil, že nebude vyžadovať úhradu v dôsledku porušenia zmluvy. Takýto záväzok sa klasifikuje ako krátkodobý z toho dôvodu, že účtovná jednotka nemá k súvahovému dňu bezvýhradné právo na odloženie jeho splatenia najmenej o dvanásť mesiacov od súvahového dňa.

66. Záväzok sa však klasifikuje ako dlhodobý, ak veriteľ v lehote do súvahového dňa súhlasil s poskytnutím obdobia odkladu končiaceho sa najmenej dvanásť mesiacov po súvahovom dni, v rámci ktorého účtovná jednotka môže napraviť porušenie zmluvy, a počas ktorého veriteľ nemôže žiadať okamžité splatenie.

67. Ak v súvislosti s úvermi, ktoré sú klasifikované ako krátkodobé záväzky, dôjde medzi súvahovým dňom a dátumom, keď je účtovná závierka schválená na zverejnenie, k ďalej uvedeným udalostiam, tieto udalosti spĺňajú kritériá na zverejňovanie ako udalosti nevyžadujúce si úpravu v súlade s IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*:

a) dlhodobé refinancovanie;

b) náprava porušenia zmluvy o dlhodobom úvere a

c) získanie obdobia odkladu od veriteľa na nápravu porušenia zmluvy o dlhodobom úvere, pričom toto obdobie sa končí najmenej dvanásť mesiacov po súvahovom dni.

Informácie, ktoré sa majú prezentovať priamo v súvahe

68. Priamo v súvahe sú zahrnuté minimálne také riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy, pokiaľ nie sú prezentované v súlade s odsekom 68A:

a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;

b) investičný nehnuteľný majetok;

c) nehmotný majetok;

d) finančný majetok [nezahŕňajúci sumy uvedené v písmenách e), h) a i)];

e) investície účtované s použitím metódy vlastného imania;

f) biologický majetok;

g) zásoby;

h) obchodné a iné pohľadávky;

i) peniaze a peňažné ekvivalenty;

j) obchodné a iné záväzky;

k) rezervy;

l) finančné záväzky [nezahŕňajúce sumy uvedené v písmenách j) a k)];

m) záväzky a pohľadávky zo splatnej dane, v zmysle IAS 12 *Dane z príjmov*;

n) odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky, ako sa vymedzuje v IAS 12;

o) menšinový podiel prezentovaný v rámci vlastného imania a

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

68A. Priamo v súvahe sú takisto zahrnuté riadkové položky, ktoré prezentujú tieto sumy:

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

b) záväzky obsiahnuté v skupinách určených na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj v súlade s IFRS 5.

69. Dodatočné riadkové položky, názvy a medzisúčty sa prezentujú priamo v súvahe vtedy, ak je takáto prezentácia vhodná na pochopenie finančnej pozície účtovnej jednotky.

70. Ak účtovná jednotka prezentuje priamo v súvahe krátkodobý a dlhodobý majetok, ako aj krátkodobé a dlhodobé záväzky, ako oddelené klasifikácie, medzi krátkodobý majetok (záväzky) nemožno zaradiť odložené daňové pohľadávky (záväzky).

71. V tomto štandarde sa nepredpisuje poradie alebo forma, v ktorej sa majú položky prezentovať. V odseku 68 sa iba poskytuje zoznam položiek, ktoré sú povahou alebo funkciou dostatočne odlišné na to, aby sa mohli v samostatne prezentovať priamo v súvahe. Okrem toho:

a) riadkové položky sú zahrnuté vtedy, keď je veľkosť, charakter alebo funkcia položky alebo zoskupenia podobných položiek taká, že na pochopenie finančnej pozície účtovnej jednotky je relevantná samostatná prezentácia, a

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

72. Posúdenie toho, či sa majú dodatočné položky prezentovať samostatne, je založené na posúdení týchto skutočností:

a) charakter a likvidita majetku;

b) funkcia majetku v rámci účtovnej jednotky a

c) sumy, charakter a načasovanie záväzkov.

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

Informácie, ktoré sa majú prezentovať buď priamo v súvahe, alebo v poznámkach

74. Účtovná jednotka zverejní, či už priamo v súvahe alebo v poznámkach, ďalšie užšie klasifikácie prezentovaných riadkových položiek klasifikovaných spôsobom vhodným na činnosti účtovnej jednotky.

75. Podrobnosti, ktoré poskytuje užšia klasifikácia, závisia od požiadaviek IFRS a od veľkosti, charakteru a funkcie príslušných súm. Pri určení základu pre užšiu klasifikáciu sa vychádza aj z faktorov uvedených v odseku 72. Zverejnenia sú pre každú položku rôzne, napríklad:

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

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

c) zásoby sú v súlade s IAS 2 *Zásoby* užšie roztriedené na klasifikácie ako sú tovar, výrobné dodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky;

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

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

76. Účtovná jednotka zverejní buď priamo v súvahe, alebo v poznámkach:

a) pre každú triedu základného imania tieto informácie:

i) schválený počet akcií;

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

iii) nominálnu hodnotu akcie, alebo že akcie nemajú žiadnu nominálnu hodnotu;

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

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

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

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

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

77. Účtovná jednotka bez základného imania, ako napríklad partnerstvo alebo trast, zverejní informácie rovnocenné s tými, ktoré sa požadujú v odseku 76 písm. a), zobrazujúce zmeny počas obdobia v každej kategórii podielov na vlastnom imaní, a takisto práva, prednostné práva a obmedzenia, súvisiace s každou kategóriou podielov na vlastnom imaní.

Výkaz ziskov a strát

Výsledok hospodárenia za obdobie

78. Všetky výnosy a náklady vykázané za obdobie sa zahrnú do výsledku hospodárenia, pokiaľ štandard alebo interpretácia nepožaduje inak.

79. Všetky položky výnosov a nákladov vykázaných za obdobie sú spravidla zahrnuté do výsledku hospodárenia. To platí aj na účinky zmien v účtovných odhadoch. Môžu však existovať okolnosti, keď možno vylúčiť určité položky z výsledku hospodárenia za obdobie. IAS 8 sa zaoberá dvoma takýmito okolnosťami: opravou chýb a vplyvom zmien v účtovných zásadách.

80. Ďalšie štandardy sa zaoberajú položkami, ktoré môžu vyhovovať definícii výnosov alebo nákladov v koncepčnom rámci, ale ktoré sú zvyčajne vylúčené z výsledku hospodárenia. Medzi príklady patria prebytky z precenenia (pozri IAS 16), určité zisky a straty vzniknuté z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21) a zisky alebo straty z precenenia finančného majetku, ktorý je k dispozícii na predaj (pozri IAS 39).

Informácie, ktoré sa majú prezentovať priamo vo výkaze ziskov a strát

81. Priamo do výkazu ziskov a strát sa musia zahrnúť aspoň riadkové položky, ktoré za dané obdobie prezentujú tieto sumy:

a) výnos;

b) finančné náklady;

c) podiel na výsledku hospodárenia pridružených podnikov a spoločných podnikov zaúčtovaný s použitím metódy vlastného imania;

d) daňové náklady;

e) jediná suma obsahujúca sumu i) výsledku hospodárenia po zdanení z ukončených činností a ii) výsledku hospodárenia po zdanení vykázaného pri ocenení reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, alebo pri vyradení aktív alebo skupiny (skupín) na vyradenie, predstavujúcich ukončenú činnosť, a

f) výsledok hospodárenia.

82. Priamo vo výkaze ziskov a strát sa ako rozdelenie výsledku hospodárenia za obdobie zverejňujú tieto položky:

a) výsledok hospodárenia priraditeľný menšinovým podielom a

b) výsledok hospodárenia priraditeľný vlastníkom materskej spoločnosti.

83. Dodatočné riadkové položky, názvy a medzisúčty sa prezentujú vo výkaze ziskov a strát vtedy, ak je takáto prezentácia významná na pochopenie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky.

84. Keďže účinky rôznych aktivít, transakcií a iných udalostí účtovnej jednotky sa líšia vo frekvencii, potenciáli pre zisk alebo stratu a predvídateľnosti, zverejnenie zložiek finančnej výkonnosti pomáha pri pochopení dosiahnutej finančnej výkonnosti a pri vypracovaní prognózy budúcich výsledkov. Ak je potrebné vysvetliť prvky finančnej výkonnosti, do výkazu ziskov a strát sú zahrnuté dodatočné riadkové položky a zmenia sa použité opisy a zoradenie položiek. Činitele, ktoré je potrebné vziať do úvahy, zahŕňajú významnosť, charakter a funkciu zložiek výnosov a nákladov. Napríklad finančná inštitúcia môže zmeniť opisy tak, aby sa nimi poskytovali informácie, ktoré sú vhodné vzhľadom na činnosti finančnej inštitúcie. Pokiaľ nie sú splnené kritériá uvedené v odseku 32, nie je možná kompenzácia nákladov a výnosov.

85. Účtovná jednotka nemôže prezentovať položky nákladov a výnosov ako mimoriadne položky, či už priamo vo výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach.

Informácie, ktoré sa majú prezentovať buď priamo vo výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach

86. Ak sú položky výnosov a nákladov významné, ich charakter a sumy sa zverejňujú samostatne.

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

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

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

c) vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

d) vyradenie investícií;

e) ukončené činností;

f) právne vysporiadanie a

g) iné zrušenie rezerv.

88. Účtovná jednotka prezentuje analýzu nákladov na základe klasifikácie vychádzajúcej buď z charakteru nákladov, alebo ich funkcie v rámci tejto jednotky podľa toho, ktorý prístup poskytuje spoľahlivé a vhodnejšie informácie.

89. Účtovným jednotkám sa v zmysle odseku 88 odporúča prezentovať analýzu priamo vo výkaze ziskov a strát.

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

91. Prvá forma analýzy je metóda charakteru nákladov. Náklady sa vo výkaze ziskov a strát zoskupujú podľa ich charakteru (napríklad odpisy, nákupy materiálov, prepravné náklady, zamestnanecké požitky a náklady na reklamu) a neprerozdeľujú sa medzi rôzne funkcie účtovnej jednotky. Uplatniť túto metódu môže byť jednoduché, pretože nie je potrebné priraďovať náklady ku klasifikáciám podľa funkcií. Klasifikácia s použitím metódy charakteru nákladov je napríklad takáto:

Tržby		X
Ostatné výnosy		X
Zmeny stavu zásob hotových výrobkov a nedokončenej výroby	X	
Spotrebovaný materiál a spotrebné látky	X	
Náklady na zamestnanecké požitky	X	
Odpisy a amortizácia	X	
Ostatné náklady	X	
Celkové náklady		-X
Zisk		X

92. Druhou formou analýzy je metóda funkcie nákladov alebo metóda „nákladov na predaj“ a klasifikuje náklady podľa ich funkcie ako súčasti nákladov na predaj alebo napríklad nákladov na distribúciu alebo administratívne činnosti. Účtovná jednotka zverejňuje pri uplatňovaní tejto metódy oddelene od ostatných nákladov aspoň svoje náklady na predaj. Táto metóda môže používateľom poskytovať relevantnejšie informácie ako klasifikácia nákladov podľa ich charakteru, ale alokácia nákladov k funkciám môže vyžadovať subjektívnu alokáciu a vyžaduje si dôkladné posúdenie. Klasifikácia, pri ktorej sa používa metóda funkcie nákladov, je napríklad takáto:

Tržby	X
Náklady na predaj	-X
Hrubý zisk	X
Ostatné výnosy	X
Náklady na distribúciu	-X
Administratívne náklady	-X
Ostatné náklady	-X
Zisk	X

93. Účtovné jednotky, ktoré roztrieďujú náklady podľa funkcie, zverejnia dodatočné informácie o charaktere nákladov, vrátane odpisov, amortizácie a zamestnaneckých požitkov.

94. Voľba medzi metódou funkcie nákladov a metódou charakteru nákladov závisí tak od historických a priemyselných faktorov, ako aj od charakteru účtovnej jednotky. Obe metódy poskytujú predstavu o nákladoch, ktoré by sa mohli meniť 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 požaduje od manažmentu výber

najvhodnejšej a najspoľahlivejšej prezentácie. Pri používaní klasifikácie podľa funkcie nákladov sa však požaduje dodatočné zverejnenie vzhľadom na to, že pri predpovedaní budúcich peňažných tokov sú užitočné informácie o charaktere nákladov. Pojem „zamestnanecké požitky" v odseku 93 má rovnaký význam ako v IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

95. Účtovná jednotka zverejní, či už priamo vo výkaze ziskov a strát alebo vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní alebo v poznámkach, sumu dividend vykazovaných ako sumy rozdelené vlastníkom počas daného obdobia a príslušnú sumu na akciu.

Výkaz zmien vlastného imania

96. Účtovná jednotka prezentuje výkaz zmien vlastného imania, pričom vo výkaze priamo zobrazí:

a) výsledok hospodárenia za dané obdobie;

b) každú položku nákladov a výnosov za dané obdobie, ktorú iné štandardy alebo interpretácie požadujú vykazovať priamo vo vlastnom imaní, a takisto celkové sumy týchto položiek;

c) celkové výnosy a náklady za obdobie [vypočítané ako súčet údajov uvedených v písmenách a) a b)], samostatne zobrazujúc celkové sumy priraditeľné vlastníkom materskej spoločnosti a menšinovým podielom, a

d) pre každú zložku vlastného imania účinky zmien účtovných zásad a opráv chýb vykazovaných v súlade s IAS 8.

Výkaz zmien vlastného imania, ktorý zahŕňa iba tieto položky, má názov Výkaz vykázaných výnosov a nákladov.

97. Účtovná jednotka takisto prezentuje priamo vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach:

a) sumy transakcií s vlastníkmi konajúcimi v rámci svojich právomocí ako vlastníci, samostatne zobrazujúc sumy rozdelené vlastníkom;

b) zostatok nerozdelených ziskov (t. j. akumulovaného zisku alebo straty) na začiatku obdobia a k súvahovému dňu a zmeny počas obdobia a

c) zosúhlasenie účtovnej hodnoty každej triedy vlastného imania a každého fondu na začiatku a na konci obdobia, so samostatným zverejnením každej zmeny.

98. Zmeny vlastného imania účtovnej jednotky medzi dvoma súvahovými dňami odzrkadľujú zvýšenie alebo zníženie jej čistých aktív v zostatkovej hodnote počas daného obdobia. S výnimkou zmien v dôsledku transakcií s vlastníkmi, ktorí konajú v rámci svojich právomocí ako vlastníci (ako sú vklady do vlastného imania, spätné nadobudnutie vlastných majetkových nástrojov a dividend účtovnej jednotky) a s tým priamo súvisiacich transakčných nákladov je celková zmena vlastného imania počas obdobia súčtom výnosov a nákladov vrátane ziskov a strát vytvorených aktivitami účtovnej jednotky v tomto období (či už sa tieto položky výnosov a nákladov vykazujú vo výsledku hospodárenia, alebo priamo ako zmeny vlastného imania).

99. V tomto štandarde sa požaduje, aby všetky položky výnosov a nákladov vykázané počas obdobia boli zahrnuté vo výsledku hospodárenia, pokiaľ niektorý iný štandard alebo interpretácia nepožaduje inak. V iných štandardoch sa vyžaduje, aby sa niektoré zisky a straty (ako je zvýšenie alebo zníženie hodnôt pri precenení, určité kurzové rozdiely, zisky alebo straty z precenenia finančného majetku k dispozícii na predaj a sumy súvisiace so splatnou daňou a odloženou daňou) vykazovali priamo ako zmeny vlastného imania. Pretože pri posudzovaní zmien vo finančnej pozícii jednotky medzi dvoma súvahovými dňami je dôležité zohľadniť všetky položky výnosov a nákladov, požaduje tento štandard prezentáciu výkazu zmien vlastného imania, ktorá zdôrazňuje celkové výnosy a náklady účtovnej jednotky, vrátane tých, ktoré sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní.

100. IAS 8 požaduje vykonať, v uskutočniteľnej miere, retrospektívne úpravy pri vykonávaní zmien v účtovných zásadách s výnimkou prípadov, keď prechodné ustanovenia iného štandardu alebo interpretácie vyžadujú inak. IAS 8 takisto požaduje, aby sa v prípade možnosti retrospektívne spätne vykonali zmeny vykazovania zamerané na opravy chýb. Retrospektívne úpravy a retrospektívne zmeny vykazovania sa vykonávajú oproti zostatku nerozdelených ziskov s výnimkou prípadov, keď niektorý štandard alebo interpretácia požaduje retrospektívnu úpravu inej zložky vlastného imania. V odseku 96 písm. d) sa požaduje, aby sa vo výkaze zmien vlastného imania samostatne zverejnila celková úprava každej zložky vlastného imania vyplývajúca zo zmien účtovných zásad a opráv chýb. Tieto úpravy sa zverejňujú za každé predchádzajúce obdobie a k začiatku obdobia.

101. Požiadavky uvedené v odsekoch 96 a 97 možno splniť viacerými spôsobmi. Jedným z príkladov je stĺpcový formát, v ktorom sa zosúhlasuje počiatočný a konečný stav každej zložky vlastného imania v rámci účtovnej jednotky. Alternatívne možno vo výkaze zmien vlastného imania uvádzať len položky, ktoré požaduje odsek 96. Pri tomto prístupe sa položky opísané v odseku 97 zobrazujú v poznámkach.

Výkaz peňažných tokov

102. Informácie o peňažných tokoch poskytujú používateľom účtovnej závierky podklad na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peniaze a peňažné ekvivalenty a potrieb účtovnej jednotky tieto peňažné toky využívať. Požiadavky na prezentáciu výkazu peňažných tokov a súvisiace zverejnenia sa ustanovujú v IAS 7.

Poznámky

Štruktúra

103. V poznámkach sa musia:

a) prezentovať informácie predpokladoch, z ktorých sa vychádza pri zostavovaní účtovnej závierky, a špecifických účtovných zásadách v súlade s odsekmi 108 až 115;

b) zverejňovať informácie, ktoré sa požadujú podľa IFRS a ktoré nie sú prezentované priamo v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a výkaze peňažných tokov, a

c) poskytovať dodatočné informácie, ktoré nie sú prezentované priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a výkaze peňažných tokov, ale sú významné na pochopenie týchto výkazov.

104. Poznámky sa v rozsahu vykonateľnosti prezentujú systematicky. Každá položka priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a vo výkaze peňažných tokov musí obsahovať krížové odkazy na všetky s ňou súvisiace informácie v poznámkach.

105. Poznámky sa zvyčajne prezentujú v tomto poradí, ktoré pomáha používateľom porozumieť účtovnej závierke a porovnať ju s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek:

a) vyhlásenie o súlade s IFRS (pozri odsek 14);

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

c) doplňujúce informácie k položkám prezentovaným priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a výkaze peňažných tokov v takom poradí, v akom je prezentovaný každý výkaz a každá riadková položka, a

d) ostatné zverejnenia vrátane:

i) podmienených záväzkov (pozri IAS 37) a nevykázaných zmluvných záväzkov a

ii) nefinančných zverejnení, napríklad cieľov a zásad jednotky v oblasti riadenia finančných rizík (pozri IFRS 7).

106. Za niektorých okolností môže byť nevyhnutné alebo žiaduce zmeniť poradie určitých položiek v rámci poznámok. Napríklad informácie o zmenách reálnej hodnoty vykazované vo výsledku hospodárenia možno skombinovať s informáciami o splatnosti finančných nástrojov, hoci prvé z uvedených zverejnení súvisia s výkazom ziskov a strát a druhé so súvahou. Napriek tomu sa systematická štruktúra poznámok zachováva, pokiaľ je to vykonateľné.

107. Poznámky poskytujúce informácie o základe na zostavenie účtovnej závierky a špecifických účtovných zásadách sa môžu prezentovať ako samostatná zložka účtovnej závierky.

Zverejňovanie účtovných zásad

108. V prehľade významných účtovných zásad účtovná jednotka zverejní:

a) spôsoby oceňovania (alebo základne) použité pri zostavení účtovnej závierky a

b) iné použité účtovné zásady významné na pochopenie účtovnej závierky.

109. Pre používateľov je dôležité, aby boli oboznámení s oceňovacou základňou alebo oceňovacími základňami použitými v účtovnej závierke (napríklad historická obstarávacia cena, bežná obstarávacia cena, čistá realizačná hodnota, reálna hodnota alebo spätne získateľná suma), pretože základ, podľa ktorého je pripravená účtovná závierka, významne ovplyvňuje jej analýzy. Keď sa v účtovnej závierke uplatňuje viac ako jedna oceňovacia základňa, napríklad pri precenení určitých tried majetku, stačí uviesť označenie kategórií majetku a záväzkov, na ktoré sa uplatnili jednotlivé oceňovacie základne.

110. Pri rozhodovaní, či by sa konkrétne účtovné zásady mali zverejniť, manažment zvažuje, či by zverejnenie pomohlo používateľom pri pochopení spôsobu, akým sa transakcie, iné udalosti a podmienky odzrkadľujú vo vykazovanej finančnej výkonnosti a finančnej pozícii. Zverejnenie určitých účtovných zásad je pre užívateľov užitočné najmä vtedy, ak sú tieto zásady vybraté z alternatív, ktoré sú povolené štandardmi a interpretáciami. Príkladom je zverejnenie, či v spoluovládanej účtovnej jednotke spoločník vykazuje svoj podiel s využitím metódy podielovej konsolidácie alebo metódy vlastného imania (pozri IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*). Podľa niektorých štandardov sa výslovne vyžaduje zverejňovať určité účtovné zásady vrátane možností, ktoré si manažment vybral spomedzi rôznych povolených zásad. Napríklad podľa IAS 16 sa požaduje zverejniť oceňovacích základní používaných pre jednotlivé triedy nehnuteľností, strojov a zariadení. IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* požaduje zverejniť, či sa náklady na pôžičky a úvery vykazujú ihneď ako náklady, alebo či sa aktivujú ako súčasť majetku spĺňajúceho kritériá na zverejnenie.

111. Každá účtovná jednotka zvažuje povahu svojich činností a zásad, zverejnenie ktorých by mohli používatelia očakávať pre daný typ účtovnej jednotky. Napríklad od účtovnej jednotky, ktorá podlieha dani z príjmov, by sa očakávalo zverejnenie jej účtovných zásad pre dane z príjmov vrátane tých, ktoré sú uplatniteľné na odložené daňové záväzky a pohľadávky. Ak účtovná jednotka má významné prevádzky v zahraničí alebo transakcie v cudzích menách, očakávalo by sa od nej zverejnenie účtovných zásad pre vykazovanie kurzových ziskov a strát. Ak sa vyskytli podnikové kombinácie, zverejnené sú zásady na oceňovanie goodwillu a menšinových podielov.

112. Účtovné zásady môžu byť významné vzhľadom na povahu činností účtovnej jednotky, a to aj vtedy, ak sumy v bežnom období ani v predchádzajúcich obdobiach nie sú významné. Takisto je vhodné zverejniť každú významnú účtovnú zásadu, ktorá sa výslovne nevyžaduje podľa IFRS, ale je zvolená a uplatňovaná v súlade s IAS 8.

113. Účtovná jednotka zverejní v prehľade významných účtovných zásad alebo v iných poznámkach okrem úsudkov zahŕňajúcich odhady (pozri odsek 116), aj ďalšie úsudky, ktoré manažment vytvoril pri uplatňovaní účtovných zásad, ktoré majú najvýznamnejší vplyv na sumy vykázané v účtovnej závierke.

114. Okrem úsidkov zahŕňajúcich odhady manažment uskutočňuje v procese uplatňovania účtovných zásad účtovnej jednotky aj ďalšie úsudky, ktoré môžu mať významný vplyv na sumy vykázané v účtovnej závierke. Manažment napríklad vytvára úsudky pri určovaní:

a) či finančný majetok je investíciou držanou do dátumu splatnosti;

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

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

d) či podstata vzťahu medzi účtovnou jednotkou a subjektom špeciálneho určenia nasvedčuje tomu, že subjekt špeciálneho určenia je pod kontrolou účtovne jednotky.

115. Niektoré zo zverejnení uskutočnených v súlade s odsekom 113 sa vyžadujú aj inými štandardmi. Napríklad podľa IAS 27 sa požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila dôvody, prečo sa jej vlastníckym podielom nezakladá ovládanie účtovnej jednotky, do ktorej bolo investované a ktorá nie je dcérskou spoločnosťou, aj keď nadpolovičný podiel na hlasovacích alebo potenciálnych hlasovacích právach priamo alebo nepriamo vlastnia dcérske spoločnosti. V IAS 40 sa v prípadoch ťažkostí s klasifikáciou nehnuteľného majetku požaduje zverejniť kritériá, ktoré účtovná jednotka vytvorila na odlišovanie investičného nehnuteľného majetku od nehnuteľného majetku používaného vlastníkom a nehnuteľného majetku držaného na predaj v rámci bežného podnikania.

Kľúčové zdroje neistoty v odhadoch

116. Účtovná jednotka zverejní v poznámkach informácie o kľúčových predpokladoch týkajúcich sa budúcnosti a ostatných zdrojoch odhadov neistoty k súvahovému dňu, ktoré obsahujú významné riziko zapríčinenia významných úprav účtovných hodnôt majetku a záväzkov počas nasledujúceho účtovného obdobia. Vzhľadom na tento majetok a záväzky poznámky musia obsahovať podrobnosti o:

a) ich charaktere a

b) ich účtovnej hodnote k súvahovému dňu.

117. Na určenie účtovnej hodnoty niektorého majetku a záväzkov sa musí vykonať odhad účinkov neistých budúcich udalostí na tento majetok a záväzky k súvahovému dňu. Ak napríklad nie sú na ocenenie nasledujúceho majetku a záväzkov k dispozícii aktuálne trhové ceny, je potrebné pri ocenení spätne získateľnej sumy tried nehnuteľností, strojov a zariadení, vplyvu technologického zastarania zásob, rezerv, ktoré závisia od výsledku prebiehajúcich sporov a dlhodobých záväzkov v súvislosti so zamestnaneckými požitkami, ako sú starobné dôchodky, použiť odhady nasmerované do budúcnosti. Tieto odhady zahŕňajú predpoklady o takých položkách, ako sú úpravy peňažných tokov alebo diskontných sadzieb na základe rizika, budúce úpravy platov a budúce úpravy cien, s vplyvom na výšku ostatných nákladov.

118. Kľúčové predpoklady a ostatné kľúčové zdroje neistôt v odhadoch zverejnené v súlade s odsekom 116 sa vzťahujú na také odhady, ktoré od manažmentu vyžadujú uplatňovať najzložitejšie, subjektívne alebo komplexné úsudky. Vzhľadom na rastúci počet premenných a predpokladov ovplyvňujúcich možné budúce vyriešenie neistôt je toto posudzovanie čoraz subjektívnejšie a komplexnejšie, s čím zároveň zvyčajne rastie pravdepodobnosť následnej významnej úpravy účtovných hodnôt majetku a záväzkov.

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

120. Zverejnenia v zmysle odseku 116 sa prezentujú spôsobom, ktorý pomáha používateľom účtovnej závierky pochopiť úsudky manažmentu v súvislosti s budúcim vývojom a s kľúčovými zdrojmi neistoty v odhadoch. Povaha a rozsah poskytnutých informácií sa mení v závislosti od povahy predpokladu a iných okolností. Príklady typov uskutočnených zverejnení sú tieto:

a) povaha predpokladu alebo iného zdroja neistoty v odhadoch;

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

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

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

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

122. Ak je zverejnenie rozsahu možných účinkov kľúčových predpokladov alebo iného kľúčového zdroja neistoty v odhadoch k súvahovému dňu nevykonateľné, účtovná jednotka zverejní informáciu, že na základe existujúcich poznatkov je dôvodne pravdepodobné, že výsledky v budúcom finančnom roku, ktoré sa budú odlišovať od predpokladov, si môžu vyžiadať významnú úpravu účtovnej hodnoty príslušného majetku alebo záväzkov. Vo všetkých prípadoch účtovná jednotka zverejní charakter a účtovnú hodnotu konkrétneho majetku alebo záväzku (alebo triedy majetku alebo záväzkov), ovplyvnených predpokladom.

123. Zverejnenie konkrétnych úsudkov uskutočnených manažmentom v procese uplatňovania účtovných zásad účtovnej jednotky podľa odseku 113 sa nevzťahuje na zverejnenia kľúčových zdrojov neistoty v odhadoch podľa odseku 116.

124. Zverejnenie určitých kľúčových predpokladov, ktoré by sa inak požadovalo v súlade s odsekom 116, sa požaduje na základe iných štandardov. Napríklad v IAS 37 sa požaduje, aby sa za presne vymedzených okolností zverejňovali hlavné predpoklady týkajúce sa budúcich udalostí ovplyvňujúcich triedy rezerv. Podľa IFRS 7 sa požaduje zverejňovať významné predpoklady, z ktorých sa vychádza pri odhadoch reálnych hodnôt finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré sa účtujú v reálnej hodnote. Podľa IAS 16 sa požaduje zverejňovať významné predpoklady, z ktorých sa vychádza pri odhadoch reálnej hodnoty precenených nehnuteľností, strojov a zariadení.

Kapitál

124A. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť ciele, zásady a procesy účtovnej jednotky pre riadenie kapitálu.

124B. Aby účtovná jednotka splnila požiadavky podľa odseku 124A, uskutoční tieto zverejnenia:

a) kvalitatívne informácie o svojich cieľoch, zásadách a procesoch pre riadenie kapitálu, vrátane (ale nielen):

i) opis toho, čo je riadené ako kapitál;

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

iii) ako plní svoje ciele pre riadenie kapitálu;

b) súhrn kvantitatívnych údajov o tom, čo riadi ako kapitál. Niektoré účtovné jednotky považujú niektoré finančné záväzky (napríklad niektoré formy podriadeného dlhu) za súčasť kapitálu. Iné účtovné jednotky nezaraďujú pod pojem kapitál niektoré zložky vlastného imania (napríklad zložky vznikajúce zo zabezpečovacích nástrojov peňažných tokov);

c) všetky zmeny v písmenách a) a b) z predchádzajúceho obdobia;

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

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

Tieto zverejnenia sa zakladajú na informáciách interne poskytovaných kľúčovým členom manažmentu účtovnej jednotky.

124C. Účtovná jednotka môže riadiť kapitál rôznymi spôsobmi a podliehať rôznym kapitálovým požiadavkám. Napríklad konglomerát môže zahŕňať účtovné jednotky, ktoré uskutočňujú poisťovacie a bankové aktivity a tieto jednotky takisto môžu prevádzkovať činnosť v niekoľkých jurisdikciách. Ak by súhrnné zverejnenie kapitálových požiadaviek a spôsobu riadenia kapitálu neposkytovalo užitočné informácie alebo by skresľovalo chápanie kapitálových zdrojov účtovnej jednotky používateľmi účtovnej závierky, účtovná jednotka samostatne zverejní informácie o každej požiadavke na kapitál, ktorej táto jednotka podlieha.

Ostatné zverejnenia

125. Účtovná jednotka zverejňuje v poznámkach tieto údaje:

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

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

126. Ak nie sú súčasťou iných zverejnených informácií uverejnených s účtovnou závierkou, účtovná jednotka zverejní tieto informácie:

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

b) opis charakteru činnosti účtovnej jednotky a jej hlavných činností a

c) názov materskej spoločnosti a hlavnej materskej spoločnosti skupiny.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

127A. Účtovná jednotka uplatní zmenu a doplnenie uvedené v odseku 96 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia na IAS 19 *Zamestnanecké požitky – aktuárske zisky a straty, skupinové plány a zverejnenia* na skoršie obdobie, tieto zmeny sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

127B. Účtovná jednotka uplatní požiadavky odsekov 124A až 124C na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2007 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča.

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 1 (REVIDOVANÝ V ROKU 1997)

128. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* revidovaný v roku 1997.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 2

Zásoby

CIEĽ

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard platí pre všetky druhy zásob s výnimkou:

   a) nedokončenej výroby pri zmluvách o zhotovení vrátane priamo súvisiacich zákaziek na poskytnutie služby (pozri IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*);

   b) finančných nástrojov (pozri IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*) a

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

3. Tento štandard sa nevzťahuje na oceňovanie zásob držaných:

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

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

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

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

DEFINÍCIE

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

   Zásoby sú majetok:

   a) držaný na predaj pri bežnom podnikaní;

   b) v procese výroby pre takýto predaj alebo

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

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

   Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

7. Čistá realizovateľná hodnota sa vzťahuje na čistú sumu, ktorú účtovná jednotka očakáva, že sa zrealizuje z predaja zásob pri bežnom podnikaní. Do reálnej hodnoty sa premieta hodnota, za ktorú by sa mohli zásoby rovnakého druhu vymeniť medzi informovanými a dobrovoľne súhlasiacimi kupujúcimi a predávajúcimi na trhu. Prvá hodnota je hodnota špecifická pre účtovnú jednotku; druhá nie je špecifická pre účtovnú jednotku. Čistá realizovateľná hodnota zásob sa nemusí rovnať reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj.

8. Zásoby zahŕňajú tovar nakúpený a držaný na ďalší predaj vrátane napríklad tovaru nakúpeného maloobchodníkom a držaného na ďalší predaj alebo pozemky a iný majetok držané na ďalší predaj. Zásoby zahŕňajú aj účtovnou jednotkou vyrobené hotové výrobky alebo nedokončenú výrobu a zahŕňajú materiály a dodávky čakajúce na použitie vo výrobnom procese. V prípade poskytovateľa služieb zásoby zahŕňajú náklady vynaložené na služby, ako je to opísané v odseku 19, pre ktoré účtovná jednotka ešte nevykázala súvisiace výnosy (pozri IAS 18 *Výnosy*).

OCEŇOVANIE ZÁSOB

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

Obstarávacia cena zásob

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

Náklady na nákup

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

Náklady na premenu

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

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

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

Ostatné náklady

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

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

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

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

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

d) náklady na predaj.

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

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

Obstarávacia cena zásob u poskytovateľov služieb

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

Náklady na poľnohospodársku výrobu získanú z biologického majetku

20. V súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa zásoby zahŕňajúce poľnohospodársku výrobu, ktoré účtovná jednotka získala z biologického majetku, ocenia pri prvotnom vykázaní v ich reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady na predaj v okamihu zberu úrody. Táto hodnota predstavuje obstarávaciu cenu zásob k danému termínu na účely uplatnenia tohto štandardu.

Techniky stanovenia obstarávacej ceny

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

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

Oceňovacie vzorce

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

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

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

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

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

Čistá realizovateľná hodnota

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

29. Zásoby sa zvyčajne znižujú na čistú realizovateľnú hodnotu položka po položke. Za určitých okolností však sa môžu podobné alebo súvisiace položky vhodne spájať do skupín. Môžu to byť napríklad položky zásob vzťahujúce sa na rovnaký výrobkový rad, ktoré majú podobný účel alebo konečné použitie a vyrábajú a predávajú sa v rovnakej geografickej oblasti a nemôžu byť prakticky ohodnotené oddelene od iných položiek daného výrobkového radu. Nie je vhodné znižovať hodnotu zásob podľa ich jednotlivých kategórií, napríklad iba hotové výrobky alebo iba všetky zásoby v určitom prevádzkovom segmente. Poskytovatelia služieb zvyčajne zlučujú náklady na jednotlivé služby, za ktoré sa účtuje samostatná predajná cena. Preto sa s každou takouto službou zaobchádza ako so samostatnou položkou.

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

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

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

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

VYKÁZANÉ AKO NÁKLAD

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

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

ZVEREJŇOVANIE

36. V účtovnej závierke sa zverejnia tieto informácie:

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

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

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

d) hodnota zásob vykázaných ako náklad počas obdobia;

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

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

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

h) účtovná hodnota zásob založených ako záruka za záväzky.

37. Informácie o účtovných hodnotách v rôznych klasifikáciách zásob a o rozsahu zmien v tomto majetku sú užitočné pre používateľov účtovnej závierky. Obvyklé klasifikácie zásob sú tovar, poddodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky. Zásoby u poskytovateľa služieb sa môžu klasifikovať ako nedokončená výroba.

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

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

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

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 7

Výkazy peňažných tokov

CIEĽ

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

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

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

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

ÚŽITOK INFORMÁCIÍ O PEŇAŽNÝCH TOKOCH

4. Vo výkaze peňažných tokov, ak je použitý v spojení s ostatnými výkazmi účtovnej závierky, sa poskytujú informácie, ktoré umožňujú používateľom hodnotiť zmeny v čistých aktívach účtovnej jednotky, jej finančnú štruktúru (vrátane jej likvidity a solventnosti) a jej schopnosti ovplyvňovať výšku a časové rozvrhnutie peňažných tokov, aby sa prispôsobili meniacim sa okolnostiam a príležitostiam. Informácie o peňažných tokoch sú užitočné na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a umožňujú používateľom vypracúvať modely na posudzovanie a porovnávanie súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov rôznych účtovných jednotiek. Zvyšuje sa tým takisto porovnateľnosť vykazovania prevádzkovej výkonnosti rôznych účtovných jednotiek, pretože sa tým vylučujú účinky používania rôznych spôsobov účtovania rovnakých transakcií a udalostí.

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

DEFINÍCIE

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

Peňažné prostriedky zahŕňajú hotovosť a vklady splatné na požiadanie.

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

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

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

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

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

Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty

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

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

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

PREZENTÁCIA VÝKAZU PEŇAŽNÝCH TOKOV

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

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

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

Prevádzkové činnosti

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

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

a) peňažné príjmy z predaja tovaru alebo poskytovania služieb;

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

c) peňažné platby dodávateľom za tovary a služby;

d) peňažné platby zamestnancom a v mene zamestnancov;

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

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

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

Niektoré transakcie, ako je predaj položky výrobného zariadenia, môžu spôsobiť zisk alebo stratu, ktoré sú zahrnuté do určovania zisku alebo straty. Peňažné toky vzťahujúce sa na takéto transakcie sú však peňažnými tokmi z investičných 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 alebo predaja cenných papierov určených na predaj alebo obchodovanie klasifikujú ako prevádzkové činnosti. Podobne peňažné preddavky a úvery poskytované finančnými inštitúciami sa obvykle klasifikujú ako prevádzkové činnosti, pretože sa vzťahujú na hlavnú výnosovú činnosť účtovnej jednotky.

Investičné činnosti

16. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z investičných činností je dôležité, pretože tieto peňažné toky predstavujú mieru, do akej výdavky smerovali do prostriedkov zabezpečujúcich tvorbu budúcich výnosov a peňažných tokov. Príkladmi peňažných tokov plynúcich z investičných aktivít sú:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Finančné činnosti

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

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

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

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

d) peňažné výdavky na splátky pôžičiek a

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

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z PREVÁDZKOVÝCH ČINNOSTÍ

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

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

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

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

a) z účtovných záznamov jednotky, alebo

b) úpravou výnosov z predaja, nákladov na predaj (úrokov a podobných príjmov, nákladových úrokov a podobných výdavkov finančnej inštitúcie) a iných položiek výkazu ziskov a strát o:

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

ii) ostatné nepeňažné položky a

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

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

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

b) nepeňažných položiek, ako sú odpisy, rezervy, odložené dane, nerealizované zisky alebo straty cudzích mien, nerozdelené zisky pridružených podnikov a menšinových podielov, a

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

Čistý peňažný tok z prevádzkových činností sa môže eventuálne prezentovať pomocou nepriamej metódy vykazovaním výnosov a nákladov zverejnených vo výkaze ziskov a strát a zmien v stave zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia.

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z INVESTIČNÝCH A FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

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

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV NA NETTO ZÁKLADE

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

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

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

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

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

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

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

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

a) istín vzťahujúcich sa na kreditné karty klientov;

b) nákupu a predaja investícií a

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

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

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

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

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

PEŇAŽNÉ TOKY V CUDZÍCH MENÁCH

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

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

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

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

29. [Vypúšťa sa.]

30. [Vypúšťa sa.]

ÚROK A DIVIDENDY

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

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

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

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

DANE Z PRÍJMOV

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

36. Dane z príjmov vyplývajú z transakcií, v dôsledku ktorých vznikajú peňažné toky, ktoré sa vo výkaze peňažných tokov vykazujú ako prevádzkové, investičné alebo finančné činnosti. Zatiaľ čo daňové náklady sa môžu dať pri investičných alebo finančných činnostiach ľahko identifikovať, peňažné toky súvisiace s daňami často nie je možné rozlíšiť a môžu vzniknúť v inom období ako peňažné toky zo základnej transakcie. Preto sa zaplatené dane obvykle

klasifikujú ako peňažné toky z prevádzkových činností. Ak je však možné priradiť daňové peňažné toky k jednotlivej transakcii, v dôsledku ktorej vznikajú peňažné toky, ktoré sú začlenené do investičných alebo finančných činností, daňový peňažný tok sa podľa zváženia považuje za investičnú alebo finančnú činnosť. Ak sú daňové peňažné toky alokované do viacerých kategórií činností, zverejňuje sa celková suma zaplatených daní.

PODIELY V DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH, PRIDRUŽENÝCH PODNIKOCH A SPOLOČNÝCH PODNIKOCH

37. Pri účtovaní o podiele v pridruženom podniku alebo dcérskej spoločnosti účtovanom použitím metódy vlastného imania alebo nákladovej metódy, investor obmedzí informácie vykazované vo výkaze peňažných tokov medzi sebou a podnikom, do ktorého investuje, napríklad na dividendy a preddavky.

38. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje svoj podiel v spoluovládanej účtovnej jednotke (pozri IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*) použitím podielovej konsolidácie, zahŕňa do svojho konsolidovaného výkazu peňažných tokov svoj pomerný podiel peňažných tokov v spoluovládanej účtovnej jednotke. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje takýto podiel pomocou metódy vlastného imania, zahŕňa vo svojom výkaze peňažných tokov peňažné toky súvisiace so svojimi investíciami v spoluovládanej účtovnej jednotke a so zreteľom na prerozdelenia a ostatné platby alebo príjmy medzi ňou a spoluovládanou účtovnou jednotkou.

NADOBUDNUTIE A VYRADENIE DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTÍ A INÝCH PODNIKATEĽSKÝCH JEDNOTIEK

39. Súhrnné peňažné toky vznikajúce z nadobúdania a z vyraďovania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek sa prezentujú samostatne a klasifikujú ako investičné činnosti.

40. Účtovná jednotka súhrnne zverejňuje v súvislosti s nadobudnutím a vyradením dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek počas obdobia všetky tieto údaje:

    a) celkovú nákupnú protihodnotu alebo protihodnotu za vyradenie,

    b) tú časť nákupnej protihodnoty alebo protihodnoty za vyradenie, ktorá bola vyplatená peňažnými prostriedkami alebo peňažnými ekvivalentmi,

    c) sumu peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov v dcérskej spoločnosti alebo podnikateľskej jednotke, ktorá bola nadobudnutá alebo vyradená, a

    d) sumu majetku a záväzkov iných ako peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty v dcérskej spoločnosti alebo podnikateľskej jednotke, ktorá bola nadobudnutá alebo vyradená, sumarizovanú za každú hlavnú kategóriu.

41. Osobitné prezentovanie vplyvov peňažných tokov z nadobudnutia a vyradenia dcérskych spoločností a iných podnikateľských jednotiek ako samostatných položiek spolu so samostatným zverejňovaním nadobudnutého alebo vyradeného majetku a záväzkov pomáha odlíšiť tieto peňažné toky od peňažných tokov plynúcich z ostatných prevádzkových, investičných a finančných činností. Vplyvy peňažných tokov z vyradení sa neodpočítajú od peňažných tokov z nadobudnutí.

42. Súhrnná suma peňažných prostriedkov, ktorá bola zaplatená alebo prijatá ako nákupná alebo predajná protihodnota, sa vykazuje vo výkaze peňažných tokov v čistej výške peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov z nadobudnutia alebo vyradenia.

NEPEŇAŽNÉ TRANSAKCIE

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

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

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

    b) nadobudnutie účtovnej jednotky prostredníctvom emisie nástrojov vlastného imania a

    c) premena dlhu na vlastné imanie.

SÚČASTI PEŇAŽNÝCH PROSTRIEDKOV A PEŇAŽNÝCH EKVIVALENTOV

45. Účtovná jednotka zverejňuje súčasti peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov a prezentuje zosúhlasenie medzi sumami vo výkaze peňažných tokov a ekvivalentnými položkami vykazovanými v súvahe.

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

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

ĎALŠIE ZVEREJNENIA

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

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

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

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

b) súhrnné sumy peňažných tokov z každej z prevádzkových, investičných a finančných činností, ktoré sa vzťahujú na podiely na spoločnom podnikaní, vykazovaných podielovou konsolidáciou;

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

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

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 8

Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

CIEĽ

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

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

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

DEFINÍCIE

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

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

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

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

a) Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva;

b) Medzinárodné účtovné štandardy a

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

   od iných informácií.

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

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

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

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

ÚČTOVNÁ POLITIKA

Výber a uplatňovanie účtovnej politiky

7. Ak sa na určitú transakciu, inú udalosť alebo podmienku konkrétne vzťahujú ustanovenia niektorého štandardu alebo interpretácie, pri určovaní účtovnej politiky alebo účtovných politík na spracovanie tejto položky sa vychádza z daného štandardu alebo interpretácie pri zohľadnení príslušných návodov, ktoré na implementáciu daného štandardu alebo interpretácie vydala IASB.

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

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

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

a) relevantné pre potreby používateľov pri prijímaní ekonomických rozhodnutí a

b) spoľahlivé v tom zmysle, že účtovná závierka:

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

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

iii) je neutrálna, t. j. nezaujatá;

iv) je v súlade so zásadou opatrnosti a

v) je úplná vo všetkých významných súvislostiach.

11. Pri posudzovaní v zmysle odseku 10 sa manažment odvoláva na tieto zdroje a zvažuje ich použiteľnosť, a to v zostupnom poradí:

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

b) definície, kritériá vykazovania a koncepcie oceňovania majetku, záväzkov, výnosov a nákladov, ako sa stanovujú v koncepčnom rámci.

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

Konzistentnosť účtovnej politiky

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

Zmeny účtovnej politiky

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

a) túto zmenu vyžaduje niektorý štandard alebo interpretácia, alebo

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

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

16. Zmenou účtovnej politiky nie je:

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

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

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

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

Uplatňovanie zmien účtovnej politiky

19. V zmysle odseku 23:

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

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

20. Skoršie uplatnenie určitého štandardu alebo interpretácie sa na účely tohto štandardu nepovažuje za dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky.

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

Spätná aplikácia

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

Obmedzenia spätnej aplikácie

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

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

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

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

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

Zverejnenie

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

a) názov štandardu alebo interpretácie;

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

c) charakter danej zmeny účtovnej politiky;

d) opis prechodných ustanovení, ak existujú;

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

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

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

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

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

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

Zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

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

a) charakter danej zmeny účtovnej politiky;

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

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

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

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

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

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

Zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

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

a) túto skutočnosť a

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

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

a) názvu nového štandardu alebo interpretácie;

b) charakteru nastávajúcej zmeny alebo zmien účtovnej politiky;

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

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

e) jednej z ďalej uvedených informácií:

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

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

ZMENY V ÚČTOVNÝCH ODHADOCH

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

a) nevymožiteľné pohľadávky;

b) zastarané zásoby;

c) reálna hodnota finančného majetku a finančných záväzkov;

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

e) záväzky vyplývajúce zo záruk.

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

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

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

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

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

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

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

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

Zverejnenie

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

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

CHYBY

41. K chybám môže dochádzať pri vykazovaní, oceňovaní, prezentácii alebo zverejňovaní prvkov účtovnej závierky. Účtovná závierka nie je v súlade s IFRS, ak obsahuje buď významné chyby alebo nevýznamné chyby urobené úmyselne s cieľom dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej situácie, finančnej výkonnosti alebo peňažných

tokov účtovnej jednotky. Zistené potenciálne chyby v bežnom období treba opraviť pred tým, ako sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Občas sa však môže stať, že k zisteniu významných chýb dôjde až v nasledujúcom období, pričom v takom prípade sa chyby za predchádzajúce obdobie opravujú v porovnávacích informáciách, ktoré sa prezentujú v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie (pozri odseky 42 až 47).

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

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

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

Obmedzenia spätného prehodnocovania

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

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

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

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

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

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

Zverejnenie chýb za predchádzajúce obdobia

49. Pri uplatňovaní odseku 42 účtovná jednotka zverejňuje:

a) charakter chyby za predchádzajúce obdobie;

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

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

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

c) sumu opravy na začiatku najskoršieho predchádzajúceho prezentovaného obdobia a

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

Zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

NEVYKONATEĽNOSŤ V SÚVISLOSTI SO SPÄTNOU APLIKÁCIOU A SPÄTNÝM PREHODNOTENÍM

50. Za určitých okolností môže byť úprava porovnávacích informácií za jedno alebo viac predchádzajúcich období na dosiahnutie porovnateľnosti s bežným obdobím nevykonateľná. Napríklad údaje za predchádzajúce obdobie

(obdobia) nemuseli byť zhromažďované spôsobom, ktorý umožňuje či už spätnú aplikáciu novej účtovnej politiky (vrátane jej prospektívneho uplatnenia na predchádzajúce obdobia na účely odsekov 51 až 53) alebo spätné prehodnotenie s cieľom opravy chyby za predchádzajúce obdobie, pričom opätovné vytváranie týchto informácií môže byť nevykonateľné.

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

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

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

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

od iných informácií. Pri niektorých typoch odhadov nie je možné tieto druhy informácií odlíšiť (napríklad pri odhade reálnej hodnoty, ktorá nie je založená na zistiteľnej cene alebo zistiteľných vstupoch). Ak si spätná aplikácia alebo spätné prehodnotenie vyžaduje významný odhad, pri ktorom nemožno rozlíšiť tieto dva druhy informácií, spätná aplikácia novej účtovnej politiky, resp. spätná oprava chyby, za predchádzajúce obdobie nie je v danom prípade možná.

53. Pri uplatňovaní novej účtovnej politiky, resp. pri oprave súm, za predchádzajúce obdobie by sa nemal používať spätný pohľad, a to ani pri odhadoch predpokladaných úmyslov manažmentu v predchádzajúcom období, ani pri odhadoch súm vykázaných, ocenených alebo zverejnených v predchádzajúcom období. Ak napríklad účtovná jednotka v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* opraví chybu za predchádzajúce obdobie týkajúcu sa ocenenia finančného majetku, ktorý bol predtým klasifikovaný ako investície držané do splatnosti, nemení sa tým oceňovacia základňa za dané obdobie v prípade, ak manažment neskôr rozhodol, že tento majetok nebude držaný do splatnosti. Okrem toho ak napríklad účtovná jednotka v súlade s IAS 19 *Zamestnanecké požitky* opraví chybu vo výpočte svojich záväzkov v súvislosti s kumulovaným nárokom na nemocenské dávky zamestnancov za predchádzajúce obdobie, nezohľadňuje pritom informáciu o nezvyčajne vysokom počte chrípkových ochorení v nasledujúcom období, ktorá sa objavila neskôr, ako bola účtovná závierka za predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie. Skutočnosť, že pri úpravách porovnávacích informácií prezentovaných za predchádzajúce obdobia sú často nutné významné odhady, nevylučuje spoľahlivú úpravu alebo opravu porovnávacích informácií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

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

56. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

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

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

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 10

Udalosti po súvahovom dni

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať:

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

   b) zverejňovanie dátumu, keď bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, a udalostí po súvahovom dni.

   Týmto štandardom sa tiež požaduje, aby účtovná jednotka pri zostavovaní účtovnej závierky neuplatňovala zásadu nepretržitej činnosti, ak udalosti po súvahovom dni naznačujú, že predpoklad nepretržitej činnosti nie je vhodný.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

DEFINÍCIE

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

   Udalosti po súvahovom dni sú udalosti, priaznivé aj nepriaznivé, ktoré nastanú medzi súvahovým dňom a dňom, ku ktorému sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Existujú dva typy udalostí:

   a) udalosti poskytujúce dôkaz o stave, ktorý existoval k súvahovému dňu (*udalosti po súvahovom dni, ktoré vyžadujú úpravu*), a

   b) udalosti naznačujúce stav, ktorý vznikol po súvahovom dni (*udalosti po súvahovom dni, ktoré nevyžadujú úpravu*).

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

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

> **Príklad**
>
> Vedenie účtovnej jednotky dokončí 28. februára 20X2 návrh účtovnej závierky k 31. decembru 20X1. Účtovnú závierku 18. marca 20X2 preskúma predstavenstvo a schváli ju na zverejnenie. Účtovná jednotka 19. marca 20X2 oznámi svoj zisk a ostatné vybrané finančné informácie. Účtovná závierka je 1. apríla 20X2 daná k dispozícii akcionárom a iným osobám. Valné zhromaždenie akcionárov schváli účtovnú závierku 15. mája 20X2 a schválenú účtovnú závierku následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačný orgán.
>
> *Účtovná závierka je schválená na zverejnenie 18. marca 20X2 (dátum, kedy ju na zverejnenie schválilo predstavenstvo).*

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

> **Príklad**
>
> Vedenie účtovnej jednotky 18. marca 20X2 schváli účtovnú závierku na predloženie dozornej rade. Dozorná rada nemá výkonné právomoci a môžu v nej byť zástupcovia zamestnancov a iných vonkajších záujmov. Dozorná rada schváli účtovnú závierku 26. marca 20X2. Účtovná závierka je 1. apríla 20X2 daná

k dispozícii akcionárom a iným osobám. Valné zhromaždenie akcionárov schváli účtovnú závierku 15. mája 20X2 a schválenú účtovnú závierku následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačný orgán.

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

7. Udalosti po súvahovom dni 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 súvahovom dni vyžadujúce úpravu

8. Účtovná jednotka upraví sumy vykázané v účtovnej závierke tak, aby zohľadňovali udalosti po súvahovom dni, ktoré vyžadujú úpravu.

9. V ďalej uvedených písmenách sú uvedené príklady udalostí po súvahovom dni vyžadujúcich si úpravu, v dôsledku ktorých musí účtovná jednotka upraviť sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke, alebo vykázať predtým nevykázané položky:

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

b) informácie získané po súvahovom dni, ktorými je naznačené zníženie hodnoty majetku k súvahovému dňu alebo potreba upraviť sumu predtým vykázanej straty zo zníženia hodnoty majetku. Napríklad:

i) bankrot zákazníka, ku ktorému dôjde po súvahovom dni, zvyčajne potvrdzuje, že už k súvahovému dňu existovala strata z obchodnej pohľadávky, a že účtovnú hodnotu tejto obchodnej pohľadávky treba upraviť, a

ii) predajom zásob po súvahovom dni sa môže poskytnúť dôkaz o ich čistej realizačnej hodnote k súvahovému dňu;

c) určenie obstarávacej ceny obstaraného majetku po súvahovom dni alebo tržieb z predaja majetku pred súvahovým dňom;

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

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

Udalosti po súvahovom dni nevyžadujúce úpravu

10. Účtovná jednotka neupravuje sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke na základe udalostí po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu.

11. Príkladom udalosti po súvahovom dni, ktorá si nevyžaduje úpravu, je pokles trhovej hodnoty investícií medzi súvahovým dňom a dňom, v ktorý sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Pokles trhovej hodnoty zvyčajne nesúvisí so stavom investícií k súvahovému dňu, ale odráža okolnosti, ktoré vznikli v nasledujúcom období. Účtovná jednotka preto neupravuje sumy príslušných investícií vykázaných v účtovnej závierke. Podobne účtovná jednotka neaktualizuje zverejnenú výšku týchto investícií k súvahovému dňu, aj keď môže byť potrebné dodatočné zverejnenie podľa odseku 21.

Dividendy

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

13. Ak sa výplata dividend oznámi (t. j. dôjde k ich riadnemu schváleniu a účtovná jednotka nimi prestane disponovať) po súvahovom dni, avšak pred tým, ako sa účtovná závierka schváli na zverejnenie, tieto dividendy sa nevykazujú ako záväzok k súvahovému dňu, pretože nespĺňajú kritériá súčasnej povinnosti v zmysle IAS 37. Takéto dividendy sa vykážu v poznámkach k účtovnej závierke v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

NEPRETRŽITÉ POKRAČOVANIE V ČINNOSTI

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

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

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

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

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

ZVEREJNENIE

Dátum schválenia na zverejnenie

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

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

Aktualizujúce zverejnenie o okolnostiach k súvahovému dňu

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

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

Udalosti po súvahovom dni nevyžadujúce úpravu

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

a) charakter udalosti a

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

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

a) významné podnikové kombinácie po súvahovom dni (v takýchto prípadoch IFRS 3 *Podnikové kombinácie* vyžaduje zvláštne zverejnenia) alebo odpredaj dôležitej dcérskej spoločnosti;

b) oznámenie plánu na ukončenie činnosti;

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

d) zničenie veľkého výrobného závodu požiarom po súvahovom dni;

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

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

g) nezvyčajne veľké zmeny cien majetku alebo kurzov cudzích mien po súvahovom dni;

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

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROKU 1999)

24. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni* (revidovaný v roku 1999).

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 11

Zmluvy o zhotovení

CIEĽ

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

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

DEFINÍCIE

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

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

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

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

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

5. Na účely tohto štandardu zmluva o zhotovení zahŕňa:

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

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

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

KOMBINOVANIE A SEGMENTOVANIE ZMLÚV O ZHOTOVENÍ

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

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

   a) pre každé aktívum boli predložené samostatné ponuky;

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

   c) na každé aktívum možno určiť náklady a tržby.

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

   a) je skupina zmlúv dohodnutá ako jeden celok;

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

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

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

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

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

ZMLUVNÉ TRŽBY

11. Zmluvné tržby zahŕňajú:

    a) pôvodnú sumu tržieb dohodnutú v zmluve a

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

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

       ii) je možné ich spoľahlivo oceniť.

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

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

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

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

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

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

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

    b) sumu tržieb možno spoľahlivo oceniť.

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

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

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

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

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

b) sumu stimulačného doplatku možno spoľahlivo oceniť.

ZMLUVNÉ NÁKLADY

16. Zmluvné náklady zahŕňajú:

a) náklady, ktoré priamo súvisia s konkrétnou zmluvou;

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

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

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

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

b) náklady na materiál použitý pri zhotovení;

c) odpisy strojov a zariadení používaných v rámci zmluvy;

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

e) náklady na nájom strojov a zariadení;

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

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

h) nároky tretích strán.

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

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

a) poistenie;

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

c) režijné náklady na zhotovenie.

Takéto náklady sa priraďujú pomocou metód, ktoré sú systematické a racionálne a používajú sa konzistentne na všetky náklady, ktoré majú podobné vlastnosti. Priradenie je založené na bežnej úrovni činnosti vykonávanej pri zhotovení. Režijné náklady zmluvy o zhotovení zahŕňajú náklady, ako sú napríklad príprava a spracovanie výplatnej listiny pracovníkov stavby. Náklady, ktoré je možné vo všeobecnosti priradiť k zmluvnej činnosti a môžu sa priradiť ku konkrétnym zmluvám, zahŕňajú aj náklady na úvery a pôžičky v prípade, že dodávateľ zvolí povolený alternatívny postup v IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.

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

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

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

b) náklady na predaj;

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

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

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

VYKAZOVANIE ZMLUVNÝCH TRŽIEB A ZMLUVNÝCH NÁKLADOV

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

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

a) celkové zmluvné tržby možno spoľahlivo oceniť;

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

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

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

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

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

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

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

26. Podľa metódy percenta dokončenia sú zmluvné tržby vykázané ako tržby vo výkaze ziskov a strát v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca vykonáva. Zmluvné náklady sú zvyčajne vykázané ako náklad vo výkaze ziskov a strát v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca, na ktorú sa vzťahujú, vykonáva. Prípadné očakávané prevýšenie celkových zmluvných nákladov nad celkovými zmluvnými tržbami sa však v rámci zmluvy vykazuje okamžite ako náklad v súlade s odsekom 36.

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

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

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

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

b) odmenu, ktorá sa má uhradiť, a

c) spôsob a podmienky vysporiadania.

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

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

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

b) zistenie stavu vykonanej práce alebo

c) dokončenie pomerného fyzického objemu zmluvnej práce.

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

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

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

b) platby subdodávateľom pred prácou vykonanou na subdodávke.

32. Ak výsledok zmluvy o zhotovení nemožno spoľahlivo odhadnúť:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VYKAZOVANIE OČAKÁVANÝCH STRÁT

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

37. Výška takejto straty je určená bez ohľadu na:

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

b) stupeň dokončenia zmluvnej činnosti alebo

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

ZMENY V ODHADOCH

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

ZVEREJŇOVANIE

39. Účtovná jednotka je povinná zverejniť tieto informácie:

a) sumu zmluvných tržieb vykázanú ako tržby za obdobie;

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

c) metódy použité na zistenie stupňa rozpracovanosti prebiehajúcej zmluvy.

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

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

b) sumu prijatých preddavkov a

c) sumu zádržného.

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

42. Účtovná jednotka zverejní:

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

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

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

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, mínus

b) suma vykázaných strát a postupnej fakturácie

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

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

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, mínus

b) suma vykázaných strát a postupnej fakturácie

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 12

Dane z príjmov

CIEĽ

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

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

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

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

Tento štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pokiaľ teda ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané cez hospodársky výsledok, všetky súvisiace daňové účinky sa vykazujú aj cez hospodársky výsledok. Pre transakcie a ostatné udalosti vykázané priamo vo vlastnom imaní sú všetky súvisiace daňové dôsledky takisto vykázané priamo vo vlastnom imaní. Podobne aj vykazovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku ktorého vzniku dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie.

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

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

3. [Vypúšťa sa.]

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

DEFINÍCIE

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

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

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

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

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

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

Odložené daňové pohľadávky sú sumy daní z príjmov návratných v budúcich obdobiach v súvislosti s:

a) odpočítateľnými dočasnými rozdielmi;

b) nevyužitými daňovými stratami prevedenými z minulých období a

c) nevyužitými daňovými úľavami prevedenými z minulých období.

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

a) *zdaniteľné dočasné rozdiely*, sú to také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k zdaniteľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď účtovná hodnota aktíva alebo záväzku bude získaná späť alebo vysporiadaná, alebo

b) *odpočítateľné dočasné rozdiely*, sú to také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k sumám, ktoré sú odpočítateľné pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď účtovná hodnota aktíva alebo záväzku bude získaná späť alebo vysporiadaná.

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

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

Daňový základ

7. Daňový základ majetku je suma, ktorá bude na daňové účely odpočítateľná oproti každému zdaniteľnému ekonomickému úžitku, ktorý účtovná jednotka získa vtedy, ak získa späť účtovnú hodnotu majetku. Ak daný ekonomický úžitok nebude zdaniteľný, daňový základ majetku sa rovná jeho účtovnej hodnote.

Príklady

1 Obstarávacia cena stroja je 100. Na daňové účely sa už odpočítal odpis 30 v bežnom období a v predchádzajúcich obdobiach a zostatková cena bude odpočítateľná v budúcich obdobiach buď ako odpis, alebo formou odpočtu pri vyradení. Výnos vytváraný pri používaní stroja je zdaniteľný, každý zisk z vyradenia stroja bude zdaniteľný a každá strata z vyradenia bude odpočítateľnou položkou na daňové účely. *Daňový základ stroja je 70.*

2 Úroková pohľadávka má účtovnú hodnotu 100. Príslušný úrokový výnos sa bude zdaňovať na základe peňažných prostriedkov. *Daňový základ úrokovej pohľadávky je nula.*

3 Obchodná pohľadávka má účtovnú hodnotu 100. Súvisiaci výnos už bol zahrnutý do zdaniteľného zisku (daňovej straty). *Daňový základ obchodnej pohľadávky je 100.*

4 Pohľadávka z dividend z dcérskej spoločnosti má účtovnú hodnotu 100. Dividendy nie sú zdaniteľné. V podstate celá účtovná hodnota aktíva je odpočítateľnou položkou oproti ekonomickým úžitkom. Daňový základ pohľadávky z dividend je v dôsledku toho 100 ([a]).

5 Pohľadávka z úveru má účtovnú hodnotu 100. Splátky úveru nebudú mať žiadne daňové následky. *Daňový základ úveru je 100.*

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

8. Daňovým základom záväzku je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely z tohto záväzku v budúcich obdobiach. V prípade výnosov budúcich období je daňový základ výsledného záväzku jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu výnosov budúcich období, ktorá nebude zdaniteľná v budúcich obdobiach.

Príklady

1 Medzi krátkodobé záväzky patria výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad sa na daňové účely odpočíta na základe úhrady peňažných prostriedkov. *Daňový základ výdavkov budúcich období je nula.*

2 Medzi obežné záväzky patria úrokové výnosy prijaté vopred, v účtovnej hodnote 100. Príslušný úrokový výnos bol zdanený na základe príjmu peňažných prostriedkov. *Daňový základ úroku prijatého vopred je nula.*

3 Medzi obežné záväzky patria výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiace náklady už boli odpočítané na daňové účely. *Daňový základ výdavkov budúcich období je 100.*

4 Medzi obežné záväzky patria výdavky na pokuty a penále v účtovnej hodnote 100. Pokuty a penále nie sú odpočítateľnými položkami na daňové účely. *Daňový základ záväzkov z titulu výdavkov na pokuty a penále je 100* ([a]).

5 Záväzok z úveru má účtovnú hodnotu 100. Splátky úveru nebudú mať žiadne daňové následky. *Daňový základ úveru je 100.*

([a]) Podľa tejto analýzy neexistujú odpočítateľné dočasné rozdiely. Alternatívna analýza je, že záväzok z výdavkov na pokuty a penále má nulový daňový základ a že nulová daňová sadzba platí pre výsledný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložená daňová pohľadávka.

9. Niektoré položky majú daňový základ, ale nie sú vykázané ako aktíva alebo záväzky v súvahe. Napríklad náklady na výskum sú vykázané ako náklad pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom sa vynaložili, ale môžu byť uznané ako odpočítateľné položky pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum, ktoré budú sumou uznanou daňovými predpismi ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach, a nulovou účtovnou hodnotou, je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je vznik odloženej daňovej pohľadávky.

10. Ak daňový základ aktíva alebo záväzku nie je ihneď zrejmý, je vhodné zohľadniť základnú zásadu, z ktorej tento štandard vychádza: účtovná jednotka s určitými obmedzenými výnimkami vykáže odložený daňový záväzok (pohľadávku) vždy, ak by následkom spätného získania alebo vyrovnania účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku boli vyššie (nižšie) budúce platby daní, ako keby to spätné získanie alebo vysporiadanie nemali daňové dôsledky. Príklad C nasledujúci za odsekom 52 ilustruje okolnosti, keď môže byť vhodné zohľadniť túto základnú zásadu, napríklad, keď daňový základ majetku alebo záväzku závisí od očakávaného spôsobu spätného získania alebo vysporiadania.

11. V konsolidovanej účtovnej závierke sa dočasné rozdiely určujú porovnávaním účtovných hodnôt aktív a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke s príslušným daňovým základom. Daňový základ sa určuje odkazom na konsolidované daňové priznanie v tých jurisdikciách, v ktorých sa toto priznanie podáva. V iných jurisdikciách je daňový základ stanovený odkazom na daňové priznania každej účtovnej jednotky v skupine.

VYKAZOVANIE SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

12. Splatná daň za bežné a predchádzajúce obdobia sa v rozsahu nezaplatenej dane vykáže ako záväzok. Ak už zaplatená suma dane za bežné a predchádzajúce obdobia prevyšuje sumu splatnú v týchto obdobiach, prebytok sa vykáže ako aktívum.

13. Úžitok súvisiaci s daňovou stratou, ktorá sa môže spätne odpočítať zo splatnej dane za predchádzajúce obdobie, sa vykáže ako aktívum.

14. Ak sa daňová strata použije na spätné získanie splatnej dane predchádzajúceho obdobia, účtovná jednotka vykáže úžitok ako aktívum v období, v ktorom daňová strata vznikla, pretože je pravdepodobné, že tento úžitok účtovná jednotka získa a možno ho spoľahlivo oceniť.

VYKAZOVANIE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

ZDANITEĽNÉ DOČASNÉ ROZDIELY

15. Odložený daňový záväzok sa vykáže pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:

a) prvotného vykázania goodwillu alebo

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

i) nie je podnikovou kombináciou a

ii) v čase transakcie táto nevplýva ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

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

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

Príklad

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

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

17. Niektoré dočasné rozdiely vznikajú vtedy, keď sú výnosy alebo náklady zahrnuté do účtovného zisku v jednom období, ale zahrnuté do zdaniteľného zisku v inom období. Takéto dočasné rozdiely sa často označujú ako časové rozdiely. Ďalej sú uvedené príklady dočasných rozdielov tohto druhu, ktoré sú zdaniteľnými dočasnými rozdielmi, a preto spôsobujú vznik odložených daňových záväzkov:

a) úrokové výnosy sú zahrnuté do účtovného zisku v čase ich vzniku, ale v niektorých jurisdikciách môžu byť zahrnuté do zdaniteľného zisku pri získaní peňazí. Daňový základ každej pohľadávky vykázanej v súvahe z takýchto výnosov je nulový, pretože výnosy neovplyvňujú zdaniteľný zisk až dovtedy, dokedy nie sú získané peniaze;

b) odpisy používané pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) sa môžu líšiť od tých, ktoré sa používajú pri určovaní účtovného zisku. Dočasný rozdiel je rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovým základom, ktorý sa rovná pôvodnej obstarávacej cene majetku zníženej o všetky odpočítateľné položky vzhľadom na toto aktívum uznané daňovými orgánmi pri určovaní zdaniteľného zisku za bežné obdobie a predchádzajúce obdobia. Zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká a vyvoláva vznik odloženého daňového záväzku, keď daňové odpisy sú zrýchlené (ak sú daňové odpisy pomalšie ako účtovné, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel a spôsobí vznik odloženej daňovej pohľadávky), a

c) náklady na vývoj sa môžu aktivovať a amortizovať počas budúcich období pri určovaní účtovného zisku, ale môžu sa odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku v období, v ktorom sa vynaložili. Takéto náklady na vývoj majú nulový daňový základ, pretože už boli odpočítané od zdaniteľného zisku. Dočasný rozdiel je rozdielom medzi účtovnou hodnotou nákladov na vývoj a ich nulovým daňovým základom.

18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

a) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom v ich reálnych hodnotách, ale na daňové účely sa nevykonáva žiadna 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 odseky 21);

d) daňový základ aktíva alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa líši od jeho prvotnej účtovnej hodnoty, napríklad, ak sa úžitky účtovnej jednotky z nezdaniteľných štátnych dotácií týkajú aktív (pozri odseky 22 a 33), alebo

e) účtovná hodnota vkladov do dcérskych spoločností, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov na spoločnom podnikaní sa líši od daňového základu danej investície alebo podielu (pozri odseky 38 až 45).

Podnikové kombinácie

19. Náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Dočasné rozdiely vznikajú, ak daňový základ nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov nie je ovplyvnený podnikovou kombináciou, alebo je ovplyvnený odlišne. Napríklad, ak sa účtovná hodnota aktíva zvýši na reálnu hodnotu, ale daňový základ aktíva ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý vedie k vzniku odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok má vplyv na goodwill (pozri odsek 66).

Majetok oceňovaný v reálnej hodnote

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

a) účtovná jednotka nemá v úmysle majetok vyradiť. V takýchto prípadoch sa precenená účtovná hodnota majetku získa späť jeho používaním a tým sa vytvorí zdaniteľný výnos, ktorý prevýši odpis odpočítateľný na daňové účely v budúcich obdobiach, alebo

b) daň z kapitálových ziskov je odložená, ak sa výnosy z vyradenia aktíva investujú do podobného majetku. V takýchto prípadoch sa daň bude nakoniec platiť pri predaji alebo používaní podobných aktív.

Goodwill

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok nákladov na kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného. Mnohé daňové inštitúcie nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Okrem toho nie sú náklady na goodwill v takýchto jurisdikciách často odpočítateľnými, ak dcérska spoločnosť zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto jurisdikciách má goodwill nulový daňový základ. Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základom je zdaniteľný dočasný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie vzniknutého odloženého daňového záväzku, pretože goodwill je zostatok a vykazovanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwillu.

21A. Následné zníženia v odloženom daňovom záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa taktiež považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu, a preto sa v súlade s odsekom 15 písm. a) nevykazujú. Ak napríklad goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, ale má nulový daňový základ, odsek 15 písm. a) účtovnej jednotke nepovoľuje vykazovať odložený daňový záväzok. Ak účtovná jednotka následne vykáže zníženie hodnoty uvedeného goodwillu v hodnote 20, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 na 80 a súčasne dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného daňového záväzku. Takéto zníženie hodnoty nevykázaného daňového záväzku sa takisto považuje za súvisiace s prvotným vykázaním goodwillu, a preto sa zakazuje jeho vykazovanie v súlade s odsekom 15 písm. a).

21B. Odložené daňové záväzky pre zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa goodwillu sa však vykazujú do tej miery, do akej k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázaním goodwillu. Ak napríklad goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie má obstarávaciu cenu 100, ktoré sa z účtovného hľadiska dajú zdaniť sadzbou 20 percent za

rok v roku, v ktorom došlo k akvizícii, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykazovaní je 100 a ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii, je 80. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii, ostáva na nezmenenej úrovni 100, zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 ku koncu takéhoto roka stúpne. Keďže takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným vykázaním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

22. Dočasný rozdiel môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní aktíva alebo záväzku, napríklad, ak časť alebo celá obstarávacia cena aktíva nebude odpočítateľná na daňové účely. Spôsob účtovania takéhoto dočasného rozdielu závisí od charakteru transakcie, ktorá viedla k prvotnému vykázaniu aktíva alebo záväzku:

a) v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje akýkoľvek odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu akéhokoľvek prebytku nákladov kombinácie nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku (pozri odsek 19);

b) ak transakcia ovplyvní účtovný zisk alebo zdaniteľný zisk, účtovná jednotka vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad alebo výnos vo výkaze ziskov a strát (pozri odsek 59);

c) ak transakcia nie je podnikovou kombináciou a nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk, účtovná jednotka by pri chýbajúcej výnimke ustanovenej v odsekoch 15 a 24 vykázala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a upravila účtovnú hodnotu aktíva alebo záväzku o rovnakú sumu. Takéto úpravy by mohli spôsobiť, že účtovná závierka by bola menej transparentná. Preto tento štandard nepovoľuje, aby účtovná jednotka vykázala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku ani pri prvotnom vykázaní, ani následne (pozri príklady ďalej). Okrem toho účtovná jednotka nevykazuje následné zmeny v nevykázanom odloženom daňovom záväzku alebo pohľadávke počas odpisovania aktíva.

Príklad na ilustráciu odseku 22 písm. c)

Účtovná jednotka má v úmysle používať majetok, ktorý bolo obstaraný za 1 000, počas päťročného obdobia jeho použiteľnosti a potom ho vyradiť za nulovú zostatkovú hodnotu. Sadzba dane je 40 %. Odpisy majetku nie sú odpočítateľné na daňové účely. Pri vyradení by akýkoľvek zisk z predaja majetku nebol zdaniteľný a akákoľvek strata z predaja majetku by nebola odpočítateľná.

Pri získavaní účtovnej hodnoty majetku späť má účtovná jednotka zdaniteľný výnos 1 000 a zaplatí daň 400. Účtovná jednotka nevykáže výsledný odložený daňový záväzok 400, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

V nasledujúcom roku je účtovná hodnota majetku 800. Pri získaní zdaniteľného výnosu 800 zaplatí účtovná jednotka daň 320. Účtovná jednotka nevykáže výsledný odložený daňový záväzok 320, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

23. V súlade s IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* emitent zloženého finančného nástroja (napríklad konvertibilného dlhopisu) klasifikuje oddelene záväzkový prvok nástroja ako záväzok a prvok vlastného imania ako vlastné imanie. V niektorých jurisdikciách sa daňový základ záväzkového prvku pri prvotnom vykázaní rovná prvotnej účtovnej hodnote súhrnu záväzkového prvku a prvku vlastného imania. Výsledný zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká z prvotného vykázania prvku vlastného imania oddelene od záväzkového prvku. Výnimka ustanovená v odseku 15 písm. b) preto neplatí. V dôsledku toho účtovná jednotka vykáže výsledný odložený daňový záväzok. V súlade s odsekom 61 sa odložená daň zaúčtuje priamo do účtovnej hodnoty prvku vlastného imania. V súlade s odsekom 58 sa následné zmeny v odloženom daňovom záväzku vykážu vo výkaze ziskov a strát ako odložený daňový náklad (výnos).

Odpočítateľné dočasné rozdiely

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

a) nie je podnikovou kombináciou a

b) v čase transakcie nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

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

25. V samotnom vykázaní záväzku je obsiahnuté, že účtovná hodnota sa vyrovná v budúcich obdobiach prostredníctvom odčerpania zdrojov z účtovnej jednotky predstavujúcich ekonomické úžitky. Keď sa zdroje odčerpávajú z účtovnej jednotky, ich časť alebo ich celková hodnota môže byť odpočítateľná pri určovaní zdaniteľného zisku v období, ktoré nasleduje po období, v ktorom bol záväzok vykázaný. V takýchto prípadoch existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom. Podľa toho vzniká odložená daňová pohľadávka vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú spätne získateľné v budúcich obdobiach vtedy, ak je umožnené túto časť záväzku odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku. Podobne, ak je účtovná hodnota aktíva nižšia ako jeho daňový základ, rozdiel vedie ku vzniku odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú spätne získateľné v budúcich obdobiach.

Príklad

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

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

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

a) náklady na penzijné požitky sa môžu odpočítať pri určovaní účtovného zisku počas poskytovania služieb zamestnancom, avšak sú odpočítateľné od zdaniteľného zisku buď v čase, keď účtovná jednotka platí príspevky do fondu, alebo v čase, keď účtovná jednotka vypláca penzijné požitky. V takýchto prípadoch existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom. Daňový základ záväzku je zvyčajne nula. Takýto odpočítateľný dočasný rozdiel má za následok odloženú daňovú pohľadávku počas plynutia ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky formou odpočítateľných položiek od zdaniteľného zisku v čase, keď sa príspevky alebo penzijné požitky vyplácajú;

b) náklady na výskum sa vykazujú ako náklady pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom vznikli, avšak môžu byť uznanou odpočítateľnou položkou pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum, ktorý je sumou uznanou daňovými orgánmi ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach, a nulovou účtovnou hodnotou je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka;

c) náklady podnikovej kombinácie sa priraďujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak dôjde k vykázaniu prevzatého záväzku k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku odpočítajú až v neskorších obdobiach, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka vzniká aj vtedy, keď reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia, ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch má výsledná odložená daňová pohľadávka vplyv na goodwill (pozri odsek 66) a

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

27. Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Ekonomické úžitky vo forme zníženia platby daní však bude mať účtovná jednotka jedine vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, oproti ktorým sa môžu odpočítateľné položky kompenzovať. Účtovná jednotka preto vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľné zisky tak, aby sa mohli oproti nim použiť odpočítateľné dočasné rozdiely.

28. Je pravdepodobné, že účtovná jednotka dosiahne zdaniteľný zisk tak, aby sa mohli oproti nemu použiť odpočítateľné dočasné rozdiely, ak existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým orgánom a tým istým daňovým subjektom, v prípade ktorého sa očakáva zrušenie:

a) v tom istom období ako očakávané zrušenie odpočítateľného dočasného rozdielu alebo

b) v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období.

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

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

a) je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa vráti odpočítateľný dočasný rozdiel (alebo v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vzniknutá z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období). Pri vyhodnotení, či účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, účtovná jednotka 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.

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

a) zvolením spôsobu zdaňovania výnosových úrokov buď pri prijatí, alebo pri vzniku pohľadávky;

b) odložením nároku na určité odpočty zo zdaniteľného zisku;

c) predajom a azda spätným lízingom aktív, ktoré boli precenené, avšak pre ktoré daňový základ nebol upravený tak, aby zohľadňoval toto precenenie, a

d) predajom aktíva, ktoré vytvára nezdaniteľné výnosy (ako je v niektorých jurisdikciách štátny dlhopis), v snahe nakúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný výnos.

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

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

32. [Vypúšťa sa.]

Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

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

Nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy

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

35. Kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich pri prevode nevyužitých daňových strát a daňových úľav do ďalšieho obdobia sú rovnaké ako kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich z odpočítateľných dočasných rozdielov. Z existencie nevyužitých daňových strát však jasne vyplýva, že zdaniteľný zisk sa v budúcnosti možno nedosiahne. Preto, ak má účtovná jednotka prehľad o nedávnych stratách, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku vznikajúcu z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav

iba v rozsahu, v akom účtovná jednotka vykázala dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely, alebo ak existuje presvedčivý dôkaz, že účtovná jednotka dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy. Za takýchto okolností sa odsekom 82 vyžaduje zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúceho jej vykázanie.

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

a) či má účtovná jednotka dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu, ktorých výsledkom budú zdaniteľné sumy, ktoré je možné zužitkovať na nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy v období ich platnosti;

b) či je pravdepodobné, že účtovná jednotka vytvorí zdaniteľné zisky v období platnosti nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav;

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

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

Odložená daňová pohľadávka sa nevykazuje v takom rozsahu, v akom nie je pravdepodobné, že sa vytvorí zdaniteľný zisk, oproti ktorému je možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok

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

Investície do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločnom podnikaní

38. Dočasné rozdiely vznikajú, ak sa účtovná hodnota investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločnom podnikaní (a to podiel materskej spoločnosti alebo investora na čistých aktívach dcérskej spoločnosti, pobočky, pridruženého podniku alebo podniku, do ktorého sa investovalo, vrátane účtovnej hodnoty goodwillu) stáva odlišnou od daňového základu (ktorým je často obstarávacia cena) investície alebo podielu. Takéto rozdiely môžu vzniknúť v dôsledku rôznych okolností, napríklad:

a) pri existencii nerozdelených ziskov dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a spoločných podnikov;

b) pri zmenách v kurzoch cudzích mien, keď sú materská spoločnosť a jej dcérske spoločnosti umiestnené v rôznych krajinách, a

c) pri znížení účtovnej hodnoty investície v pridruženom podniku na jej spätne získateľnú sumu.

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

39. Účtovná jednotka vykáže odložený daňový záväzok pri všetkých zdaniteľných dočasných rozdieloch spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní s výnimkou prípadov, keď sú splnené obidve z týchto podmienok:

a) materská spoločnosť, investor alebo spoločník môžu načasovať obdobie zrušenia dočasného rozdielu a

b) je pravdepodobné, že dočasný rozdiel nebude v dohľadnej budúcnosti zrušený.

40. Keďže materská spoločnosť riadi dividendovú politiku vo vlastných dcérskych spoločnostiach, je schopná načasovať zrušenie dočasných rozdielov spojených s danou investíciou (vrátane dočasných rozdielov vznikajúcich nielen

z nerozdelených ziskov, ale takisto z každého prevodu cudzej meny). Okrem toho by často nebolo vykonateľné určiť výšku daní z príjmov, ktoré by boli splatné pri zrušení dočasného rozdielu. Preto keď materská spoločnosť určila, že tieto zisky sa nebudú v dohľadnej budúcnosti rozdeľovať, materská spoločnosť nevykazuje odložený daňový záväzok. Rovnaký postup sa uplatňuje na investície do pobočiek.

41. Nepeňažný majetok a záväzky účtovnej jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata účtovnej jednotky (a teda daňový základ jej nepeňažného majetku a záväzkov) určujú v odlišnej mene, zmeny výmenného kurzu spôsobujú vznik dočasných rozdielov, ktorých výsledkom je vykázanie odloženého daňového záväzku alebo (podľa odseku 24) majetku. Výsledná odložená daň sa vykáže na ťarchu alebo v prospech hospodárskeho výsledku (pozri odsek 58).

42. Investor v pridruženom podniku nemá pod kontrolou túto účtovnú jednotku a väčšinou nie je v takej pozícii, aby určoval dividendovú politiku. Preto pri neexistencii dohody, ktorá by vyžadovala, aby sa zisky pridruženého podniku nerozdeľovali v dohľadnej budúcnosti, investor vykazuje odložený daňový záväzok vznikajúci zo zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s jeho investíciami v pridruženom podniku. V niektorých prípadoch investor nemusí byť schopný stanoviť výšku splatnej dane, ak spätne získa obstarávaciu cenu svojej investície v pridruženom podniku, ale môže určiť, že sa bude rovnať minimálnej hodnote alebo ju prevýši. V takýchto prípadoch je odložený daňový záväzok ocenený v tejto výške.

43. Dohoda medzi účastníkmi v spoločnom podniku sa väčšinou zaoberá rozdelením ziskov a stanovuje, či na rozhodnutia o takýchto záležitostiach je potrebný súhlas všetkých spoločníkov alebo len stanovenej väčšiny spoločníkov. Keď môže spoločník ovládať rozdeľovanie ziskov a je pravdepodobné, že sa zisky nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, odložený daňový záväzok sa nevykáže.

44. Účtovná jednotka vykáže odloženú daňovú pohľadávku pri všetkých odpočítateľných dočasných rozdieloch, ktoré vznikajú z investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že:

a) dočasný rozdiel sa zruší v predpokladanej budúcnosti a

b) dosiahne sa zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať dočasný rozdiel.

45. Pri rozhodovaní, či sa odložená daňová pohľadávka vykáže z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní, berie účtovná jednotka do úvahy návod uvedený v odsekoch 28 až 31.

OCEŇOVANIE

46. Splatné daňové záväzky (pohľadávky) za bežné a predchádzajúce obdobia sa oceňujú v sume, pri ktorej sa očakáva, že sa má zaplatiť daňovým orgánom (alebo od nich späť získať) použitím daňových sadzieb (a daňových zákonov), ktoré sú platné alebo v podstate platné k súvahovému dňu.

47. Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú sadzbami dane, ktorých uplatňovanie sa očakáva v období, v ktorom sa pohľadávka zrealizuje alebo záväzok vyrovná v závislosti od sadzieb dane (a daňových zákonov), ktoré sú platné alebo v podstate platné k súvahovému dňu.

48. Splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky sú spravidla ocenené použitím daňových sadzieb (a daňových zákonov), ktoré sú platné. V niektorých jurisdikciách má však vyhlásenie daňových sadzieb (a daňových zákonov) vládou rovnakú účinnosť ako skutočný zákon, ktorý môže nadobudnúť platnosť v priebehu niekoľkých mesiacov od oznámenia. Za týchto podmienok sa daňové pohľadávky a záväzky ocenia použitím vyhlásených daňových sadzieb (a daňových zákonov).

49. Ak platia rôzne sadzby dane pre rôzne úrovne zdaniteľných ziskov, odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú použitím priemerných sadzieb, ktorých platnosť sa očakáva pre zdaniteľný zisk (daňovú stratu) v obdobiach, v ktorých sa očakáva zrušenie dočasných rozdielov.

50. [Vypúšťa sa.]

51. Oceňovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok musí zohľadňovať daňové dôsledky, ktoré by vyplynuli zo spôsobu, akým účtovná jednotka očakáva spätné získanie alebo vysporiadanie účtovnej hodnoty svojich aktív a záväzkov k súvahovému dňu.

52. V niektorých jurisdikciách môže spôsob, akým účtovná jednotka spätne získa (vysporiada) účtovnú hodnotu aktíva (záväzku), ovplyvniť jednu alebo obidve z týchto veličín:

a) sadzbu dane uplatniteľnú v čase, keď účtovná jednotka spätne získa (vyrovná) účtovnú hodnotu aktíva (záväzku), a

b) daňový základ aktíva (záväzku).

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

Príklad A

Majetok má účtovnú hodnotu 100 a daňový základ 60. Pri predaji majetku by platila sadzba dane 20 % a pri zdanení iných príjmov by platila sadzba dane 30 %.

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

Príklad B

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

Daňový základ majetku je 70 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel 80. Ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty používaním majetku, musí vytvoriť zdaniteľný výnos 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy 70. To znamená, že je odložený daňový záväzok 24 (30 % z 80). Ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty predajom majetku okamžite tržbou 150, odložený daňový záväzok sa vypočíta takto:

	Zdaniteľný dočasný rozdiel	*Daňová sadzba*	*Odložený daňový záväzok*
Kumulatívne daňové oprávky	*30*	*30 %*	*9*
Tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu	*50*	*nula*	—
Spolu	*80*		*9*

(poznámka: v súlade s odsekom 61 sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zaúčtuje priamo do vlastného imania)

Príklad C

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

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

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

(Poznámka: V súlade s odsekom 61 sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zaúčtuje priamo do vlastného imania.)

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 nerozdelený zisk.

52B. Za okolností opísaných v odseku 52A sa dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vykazujú, ak sa vykazuje záväzok vyplatiť dividendu. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sú spojené viac s minulými transakciami alebo udalosťami ako s rozdeľovaním vlastníkom. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sa preto vykazujú cez hospodársky výsledok obdobia podľa odseku 58 s výnimkou prípadu, ak dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vyplynú z okolností opísaných v odseku 58 písm. a) a b).

Príklad na ilustráciu odsekov 52A a 52B

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

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

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

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

53. Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa nediskontujú.

54. Spoľahlivé stanovenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov na základe diskontovania vyžaduje podrobné časové rozvrhnutie zrušenia každého dočasného rozdielu. V mnohých prípadoch je zostavenie takéhoto harmonogramu veľmi nepraktické alebo komplikované. Nie je preto vhodné vyžadovať diskontovanie odložených daňových pohľadávok alebo záväzkov. Povoliť diskontovanie, ale ho nevyžadovať, by viedlo k odloženým daňovým pohľadávkam a záväzkom, ktoré by neboli porovnateľné medzi účtovnými jednotkami. Tento štandard preto nevyžaduje, ale ani nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov.

55. Dočasné rozdiely sa určujú vo vzťahu k účtovnej hodnote aktíva alebo záväzku. Toto pravidlo sa uplatňuje, aj keď je účtovná hodnota sama určená na diskontnej základni, napríklad v prípade povinností z penzijných požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

56. Účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky sa preskúma ku každému súvahovému dňu. Účtovná jednotka zníži účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, ktorý umožní zužitkovať časť alebo celý úžitok tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie sa zruší v rozsahu, v ktorom vzniká pravdepodobnosť, že sa dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk.

VYKAZOVANIE SPLATNEJ A ODLOŽENEJ DANE

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

Výkaz ziskov a strát

58. Splatná a odložená daň sa vykáže ako výnos alebo náklad a zahrnie sa do hospodárskeho výsledku v danom období s výnimkou prípadov, keď daň vzniká z:

a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykáže v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní (pozri odseky 61 až 65), alebo

b) podnikovej kombinácie (pozri odseky 66 až 68).

59. Väčšina odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok vzniká, ak je výnos alebo náklad zahrnutý do účtovného zisku v jednom období, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) v inom období. Výsledná odložená daň sa vykáže vo výkaze ziskov a strát. Príkladmi sú:

a) výnosy z úrokov, tantiém alebo dividend prijaté po konci obdobia, ak sú zahrnuté do účtovného zisku na základe časového rozdelenia v súlade s IAS 18 *Výnosy*, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) sú zahrnuté pri prijatí peňažných prostriedkov, a

b) náklady na obstaranie nehmotného majetku boli aktivované v súlade s IAS 38, ak sa odpisujú vo výkaze ziskov a strát, avšak stali sa daňovo odpočítateľnými položkami v čase, keď sa vynaložili.

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

a) zmenou daňových sadzieb alebo daňových predpisov;

b) prehodnotením nahraditeľnosti odložených daňových pohľadávok alebo

c) zmenou v očakávanom spôsobe návratnosti aktíva.

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

Položky účtované priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania

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

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

a) zmena v účtovnej hodnote, ktorá vzniká z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení (pozri IAS 16);

b) úprava začiatočného stavu nerozdelených ziskov spôsobená buď zmenou v účtovnej politike, ktorá sa uplatňuje spätne, alebo opravou chyby (pozri IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*);

c) kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky zahraničnej účtovnej jednotky (pozri IAS 21) a

d) sumy vznikajúce pri prvotnom vykázaní komponentu vlastného imania v zloženom finančnom nástroji (pozri odsek 23).

63. Za výnimočných okolností môže byť zložité určiť výšku splatnej a odloženej dane, ktorá súvisí s položkami účtovanými v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Toto môže byť prípad, keď napríklad:

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 zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, alebo

c) účtovná jednotka určí, že odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať, alebo by sa nemala ďalej úplne vykazovať a odložená daňová pohľadávka súvisí (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania.

V takýchto prípadoch je splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sú zúčtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, stanovená z primeraného pomerného priradenia splatnej a odloženej dane v účtovnej jednotke v daňovej jurisdikcii alebo inou metódou, ktorá zabezpečí presnejšie pričlenenie za daných okolností.

64. V IAS 16 sa konkrétne neuvádza, či by účtovná jednotka mala previesť každý rok z prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sumu vo výške rovnajúcej sa rozdielu medzi odpismi alebo amortizáciou preceňovaného aktíva a odpismi alebo amortizáciou vychádzajúcimi z obstarávacej ceny tohto aktíva. Ak účtovná jednotka uskutoční takéto zúčtovanie, zúčtovaná suma je znížená o zodpovedajúcu odloženú daň. Podobné postupy platia pre účtovanie pri vyraďovaní položky nehnuteľností, strojov alebo zariadení.

65. Keď sa aktívum preceňuje na daňové účely a toto precenenie súvisí s účtovaním precenenia týkajúceho sa predchádzajúceho obdobia, alebo s takým, ktoré sa uskutoční v budúcom období, daňové vplyvy oboch precenení aktíva i úpravy daňového základu sa zaúčtujú v prospech alebo na ťarchu vlastného imania v obdobiach, v ktorých sa uskutočnia. Ak však precenenie na daňové účely nesúvisí s účtovným precenením v predchádzajúcom období, alebo s takým, ktorého vykonanie sa očakáva v budúcom období, daňové vplyvy úpravy daňového základu sa vykazujú vo výkaze ziskov a strát.

65A. Ak účtovná jednotka platí dividendy svojim akcionárom, môže sa od nej vyžadovať vyplatiť časť dividend daňovým orgánom v mene akcionárov. V mnohých jurisdikciách sa táto suma uvádza ako zrážková daň. Takáto suma platená alebo splatná daňovým orgánom sa účtuje do vlastného imania ako časť dividend.

Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii

66. Ako je vysvetlené v odseku 19 a odseku 26 písm. c), dočasné rozdiely môžu vznikať pri podnikovej kombinácii. V súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* účtovná jednotka vykazuje každú výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v akom spĺňa kritériá na vykázanie z odseku 24), alebo odložený daňový záväzok ako identifikovateľný majetok alebo záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne takéto odložené daňové pohľadávky a záväzky majú vplyv na goodwill alebo sumu akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie. V súlade s odsekom 15 písm. a) však účtovná jednotka nevykazuje odložené daňové záväzky vyplývajúce z prvotného vykázania goodwillu.

67. Výsledkom podnikovej kombinácie je, že nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou. Napríklad nadobúdateľ môže byť schopný zužitkovať úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát oproti budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku, ale nezahrnie ju ako časť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie podnikov.

68. Ak sa prevádza potenciálny úžitok daňovej straty nadobúdaného, alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá IFRS 3 na samostatné vykazovanie v prípade, keď sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ vykáže výsledný odložený daňový výnos v hospodárskom výsledku. Nadobúdateľ popritom:

a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, že by došlo k vykázaniu odloženej daňovej pohľadávky ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia, a

b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Výsledkom tohto postupu však nesmie byť vytvorenie prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi podnikovej kombinácie a ani zvýšiť suma predtým vykázanú ako prebytok.

Príklad

Účtovná jednotka získala dcérsku spoločnosť, ktorá mala odpočítateľný dočasný rozdiel 300. Daňová sadzba v čase akvizície bola 30 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 90 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok pri stanovení goodwillu 500 vyvolaného podnikovou kombináciou. Dva roky po kombinácii účtovná jednotka odhadla, že budúci zdaniteľný zisk by mal byť pravdepodobne postačujúci na spätné získanie úžitkov všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov.

Účtovná jednotka vykáže odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 90 a v hospodárskom výsledku odložený daňový výnos v hodnote 90. Účtovná jednotka taktiež zníži účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykazuje náklad na túto sumu do hospodárskeho výsledku. Náklady na goodwill sa následne znížia na 410, pričom ide o sumu, ktorá by bola vykázaná, ak by sa odložená daňová pohľadávka v hodnote 90 vykázala k dátumu nadobudnutia ako identifikovateľný majetok.

Ak by daňová sadzba stúpla na 40 percent, účtovná jednotka by vykázala odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 120 (40 % z 300) a cez hospodársky výsledok by vykázala odložený daňový výnos v hodnote 120. Ak by daňová sadzba klesla na 20 percent, účtovná jednotka by vykázala odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 60 (20 % z 300) a odložený daňový výnos v hodnote 60. V oboch prípadoch by účtovná jednotka taktiež znížila účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykázala by náklad za takúto sumu do hospodárskeho výsledku.

Splatná a odložená daň vyplývajúca z platobných transakcií na základe podielov

68A. V niektorých jurisdikciách účtovná jednotka získa odpočítateľnú položku (t. j. sumu, ktorú možno odpočítať pri stanovovaní zdaniteľného zisku), ktorá sa týka vyplatenej odmeny v akciách, opciách na akcie alebo iných majetkových nástrojov účtovnej jednotky. Suma takejto odpočítateľnej položky sa môže odlišovať od súvisiaceho kumulatívneho nákladu na odmeňovanie a môže k nej dôjsť v neskoršom účtovnom období. Napríklad v niektorých jurisdikciách môže účtovná jednotka vykázať náklad za spotrebu prijatých služieb od zamestnancov ako úhradu za poskytnuté opcie na akcie v súlade s IFRS 2 *Platby na základe podielov* a nezíska odpočítateľnú položku dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcií, pričom ocenenie odpočítateľnej položky vychádza z ceny akcie účtovnej jednotky k dátumu realizácie.

68B. Tak ako v prípade nákladov na výskum, ktorými sa zaoberajú odseky 9 a 26 písm. b) tohto štandardu, rozdiel medzi daňovým základom služieb prijatých od zamestnancov k danému dátumu (ide o sumu, ktorú daňový úrad umožňuje považovať za odpočítateľnú v budúcich obdobiach) a účtovnou hodnotou nuly predstavuje odpočítateľný dočasný rozdiel, z ktorého vzniká odložená daňová pohľadávka. Ak suma, ktorú daňový úrad umožní odpočítať v budúcich obdobiach, nie je na konci daného obdobia známa, odhadne sa na základe dostupných informácií ku koncu uvedeného obdobia. Ak napríklad suma, ktorú daňový úrad umožňuje odpočítať v budúcich obdobiach, závisí od ceny akcie účtovnej jednotky v budúcom období, ocenenie odpočítateľného dočasného rozdielu by malo vychádzať z ceny akcie účtovnej jednotky ku koncu daného obdobia.

68C. Podľa ustanovení odseku 68A suma odpočítateľnej položky (alebo odhadnutej budúcej odpočítateľnej položky ocenenej v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Podľa odseku 58 tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovali ako výnos alebo náklad a zahrnuli do hospodárskeho výsledku za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo b) podnikovej kombinácie. Ak suma odpočítateľnej položky (alebo odhadnutej budúcej odpočítateľnej položky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že odpočítateľná položka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takejto situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.

PREZENTÁCIA

Daňové pohľadávky a daňové záväzky

69. [Vypúšťa sa.]

70. [Vypúšťa sa.]

Kompenzácia

71. Účtovná jednotka kompenzuje splatné daňové pohľadávky a splatné daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:

a) má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať vykázané sumy a

b) má zámer vyrovnať v čistej výške alebo realizovať pohľadávku a vyrovnať záväzok súbežne.

72. Hoci splatné daňové pohľadávky a záväzky sa vykazujú a oceňujú oddelene, ich kompenzovanie v súvahe je podľa kritérií podobných s tými, ktoré sú určené pre finančné nástroje v IAS 32. Účtovná jednotka má zvyčajne zo zákona vykonateľné právo kompenzovať splatnú daňovú pohľadávku oproti splatnému daňovému záväzku, ak súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a daný daňový orgán povolí účtovnej jednotke zaplatiť alebo prijať výslednú sumu po kompenzácii.

73. V konsolidovanej účtovnej závierke je splatná daňová pohľadávka jedného podniku v skupine kompenzovaná so splatným daňovým záväzkom druhého podniku v skupine vtedy a len vtedy, ak uvedené účtovné jednotky majú zo zákona vykonateľné právo zaplatiť alebo prijať jedinú výslednú sumu a tieto jednotky majú v úmysle zaplatiť alebo prijať takúto výslednú sumu alebo prijať úhradu pohľadávky a vyrovnať záväzok súbežne.

74. Účtovná jednotka kompenzuje odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:

a) má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať splatné daňové pohľadávky oproti splatným daňovým záväzkom a

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

i) v tom istom zdaňovanom subjekte, alebo

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

75. Aby sa nemusel vypracovať podrobný časový rozvrh zrušenia každého dočasného rozdielu, tento štandard vyžaduje od účtovnej jednotky, aby kompenzovala odloženú daňovú pohľadávku oproti odloženému daňovému záväzku toho istého zdaňovaného subjektu vtedy a len vtedy, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a účtovná jednotka má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať splatné daňové pohľadávky oproti splatným daňovým záväzkom.

76. Za výnimočných okolností môže mať účtovná jednotka zo zákona vykonateľné právo kompenzovať a zámer vyrovnať na netto základe iba v niektorých obdobiach, avšak nie v ostatných. Za takýchto výnimočných okolností sa môže vyžadovať podrobný časový rozvrh na spoľahlivé určenie toho, či odložený daňový záväzok jedného zdaňovaného subjektu spôsobí zvýšenie daňových platieb v rovnakom období, v ktorom odložená daňová pohľadávka iného zdaňovaného subjektu spôsobí zníženie platieb v prípade druhého zdaňovaného subjektu.

Daňový náklad

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

77. Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností sa prezentuje vo výkaze ziskov a strát.

Kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam

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

ZVEREJŇOVANIE

79. Hlavné 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 so zavedením nových daní;

e) sumu úžitku vznikajúceho z predchádzajúcej nevykázanej daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúcich období, ktorá je využitá na zníženie splatného daňového nákladu;

f) sumu úžitku z predchádzajúcej nevykázanej daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúcich období, ktorá je využitá na zníženie odloženého daňového nákladu;

g) odložený daňový náklad vznikajúci zo zníženia alebo zrušenia predtým zníženej odloženej daňovej pohľadávky v súlade s odsekom 56 a

h) sumu daňových nákladov (výnosov) v súvislosti s tými zmenami v účtovnej politike a chybami, ktoré sú obsiahnuté v hospodárskom výsledku v súlade s IAS 8, pretože ich nie je možné účtovať so spätnou platnosťou.

81. Oddelene sa takisto zverejňuje:

a) súhrnná splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sa zaúčtovali na ťarchu alebo v prospech vlastného imania;

b) [vypúšťa sa.];

c) vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom v jednej alebo obidvoch z týchto foriem:

i) číselným zosúhlasením daňových nákladov (výnosov) s účtovným ziskom vynásobeným platnou(-ými) sadzbou(-ami) dane, so súčasným zverejnením základu dane, z ktorého je (sú) vypočítaná(-é) platná(-é) sadzba(-y) dane, alebo

ii) číselným zosúhlasením priemernej efektívnej sadzby dane s platnou sadzbou dane, so súčasným zverejnením základu dane, podľa ktorého je vypočítaná platná sadzba dane;

d) vysvetlenie zmien v platnej(-ých) sadzbe(-ách) dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím;

e) suma (a ak existuje, aj obdobie platnosti) odpočítateľných dočasných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav, pre ktoré sa nevykazuje odložená daňová pohľadávka k súvahovému dňu;

f) súhrnná výška dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky (pozri odsek 39);

g) ku každému typu dočasného rozdielu a každému typu nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:

i) suma odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykázaných v súvahe za každé prezentované obdobie;

ii) suma odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykázaného vo výkaze ziskov a strát, ak nie je zjavný zo zmien v sumách vykazovaných v súvahe;

h) pri ukončených činnostiach daňový náklad súvisiaci so:

i) ziskom alebo stratou z ukončenia a

ii) ziskom alebo stratou z bežnej činnosti z ukončenej činnosti za dané obdobie spolu so zodpovedajúcimi sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie a

i) suma účinkov na daň z príjmov vyplývajúcich z dividend akcionárom účtovnej jednotky, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené pred tým, ako bolo schválené vydanie účtovných závierok, ale nevykazujú sa ako záväzok v účtovných závierkach.

82. Účtovná jednotka zverejní sumu odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúci jej vykázanie, ak:

a) zužitkovanie odloženej daňovej pohľadávky závisí od prebytkov budúcich zdaniteľných ziskov nad ziskom, ktorý vzniká zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov, a

b) účtovná jednotka dosiahla stratu buď v bežnom, alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.

82A. Za okolností opísaných v odseku 52A účtovná jednotka zverejní charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jej akcionárom. Okrem toho účtovná jednotka zverejní sumy potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov prakticky stanoviteľných a či existujú nejaké potenciálne dôsledky týkajúce sa dane z príjmov prakticky nestanoviteľné.

83. [Vypúšťa sa.]

84. Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú podľa odseku 81 písm. c), umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť, či vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom je neobvyklý a porozumieť významným skutočnostiam, ktoré by mohli mať vplyv na tento vzťah v budúcnosti. Vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom môžu ovplyvniť také faktory, ako sú výnosy, ktoré sú oslobodené od dane, náklady, ktoré nie sú odpočítateľné pri stanovení zdaniteľného zisku (daňovej straty), účinky daňových strát a účinky kurzových rozdielov.

85. Pri vysvetľovaní vzťahu medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom používa účtovná jednotka platnú sadzbu dane, ktorá poskytuje najvýznamnejšie informácie pre používateľov účtovnej závierky. Často je najvýznamnejšou sadzbou tuzemská sadzba dane krajiny, v ktorej má účtovná jednotka sídlo, zahrňujúca sadzbu dane platnú pre národné dane so sadzbami pre každú miestnu daň, ktorá je vypočítaná v podstate na podobnej úrovni zdaniteľného zisku (daňovej straty). Pre účtovnú jednotku vykonávajúcu činnosť v mnohých jurisdikciách však môže mať väčší význam zlúčiť oddelené zosúhlasenia použitím tuzemskej sadzby v každej jednotlivej jurisdikcii. Ďalej uvedený príklad je ilustráciou, ako výber platnej sadzby dane ovplyvňuje prezentáciu číselného zosúhlasenia.

Príklad na ilustráciu odseku 85

V roku 19X2 vykázala účtovná jednotka účtovný zisk vo svojej vlastnej jurisdikcii (krajine A) 1 500 (v 19X1: 2 000) a v krajine B 1 500 (v 19X1: 500). Sadzba dane je 30 % v krajine A a 20 % v krajine B. V krajine A nie sú náklady 100 (19X1: 200) odpočítateľnými položkami na daňové účely.

Nasleduje príklad zosúhlasenia s tuzemskou sadzbou dane.

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

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

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

86. Priemerná platná sadzba dane je daňový náklad (výnos) vydelený účtovným ziskom.

87. Často by bolo nemožné vypočítať výšku nevykázaných daňových záväzkov vznikajúcich z investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní (pozri odsek 39). V tomto štandarde sa preto vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila súhrnnú výšku podkladových dočasných rozdielov, ale nevyžaduje sa zverejniť odložené daňové záväzky. Aj napriek tomu sa účtovnej jednotke odporúča, ak je to vykonateľné, zverejniť výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov, pretože používatelia účtovnej závierky môžu považovať takúto informáciu za užitočnú.

87A. V odseku 82A sa vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jeho akcionárom. Účtovná jednotka zverejňuje dôležité črty systému dane z príjmov a faktory, ktoré budú ovplyvňovať sumu potenciálnych dôsledkov na daň z príjmov vyplývajúcu z dividend.

87B. Niekedy by nebolo možné vypočítať celkovú sumu potenciálnych dôsledkov na daň z príjmov, ktoré by mohli vyplynúť z vyplatenia dividend akcionárom. Tento prípad môže nastať napríklad vtedy, keď účtovná jednotka má veľa zahraničných dcérskych spoločností. Za týchto okolností sú však niektoré časti celkovej sumy ľahko stanovieľné. Napríklad v konsolidovanej skupine mohli materská spoločnosť a niektoré jej pobočky platiť dane z príjmov pri vyššej sadzbe nerozdeleného zisku a mohli brať do úvahy sumu, ktorá by mohla byť refundovaná, keď sa z konsolidovaného nerozdeleného zisku vyplatia 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 prakticky nestanoviteľné. V individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak existuje, sa zverejnenie potenciálnych dôsledkov dane z príjmov týka nerozdeleného zisku materskej spoločnosti.

87C. Od účtovnej jednotky, od ktorej sa vyžadovalo zverejnenie uvedené v odseku 82A, sa môže takisto vyžadovať zverejnenie súvisiace s dočasnými rozdielmi spojenými s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov alebo do podielov na spoločnom podnikaní. V takýchto prípadoch to účtovná jednotka zvažuje pri určovaní údajov, ktoré sa majú podľa odseku 82A zverejniť. Napríklad od účtovnej jednotky sa môže vyžadovať, aby zverejnila súhrnnú sumu dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pre ktoré neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky [pozri odsek 81 písm. f)]. Ak nie je možné vypočítať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov (pozri odsek 87), môže sa vyskytnúť suma potenciálnych dôsledkov dividend týkajúca sa dane z príjmov v skutočnosti nestanoviteľných, ktoré sa týkajú týchto dcérskych spoločností.

88. Účtovná jednotka zverejňuje všetky daňovo súvisiace podmienené záväzky a podmienené aktíva v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky a podmienené aktíva môžu vznikať napríklad z nevyriešených sporov s daňovými orgánmi. Podobne, ak sú uzákonené alebo vyhlásené zmeny v sadzbách dane alebo daňových predpisoch po súvahovom dni, účtovná jednotka zverejňuje každý významný vplyv týchto zmien na jej splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*).

DÁTUM ÚČINNOSTI

89. S výnimkou uvedenou v odseku 91 sa tento štandard stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1998 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 1998, zverejní skutočnosť, že uplatňovala tento štandard namiesto IAS 12 *Účtovanie daní z príjmov* schváleného v roku 1979.

90. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 12 *Účtovanie daní z príjmov* schválený v roku 1979.

91. Odseky 52A, 52B, 65A, odsek 81 písm. i), odseky 82A, 87A, 87B, 87C a vypustenie odsekov 3 a 50 sa stávajú účinnými pre ročné účtovné závierky ([1]) zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2001 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak skoršie uplatnenie má vplyv na účtovnú závierku, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť.

([1]) Odsek 91 odkazuje na „ročnú účtovnú závierku“ v súlade s presnejšou terminológiou písaného textu prijatého v roku 1998. Odsek 89 odkazuje na „účtovnú závierku“.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 16

Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia

CIEĽ

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje na účtovanie nehnuteľností, strojov a zariadení s výnimkou prípadov, keď sa iným štandardom požaduje alebo umožňuje odlišný spôsob účtovania.

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

   a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, klasifikované ako držané na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;

   b) biologické aktíva týkajúce sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*);

   c) vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a ohodnocovania majetku (pozri IFRS 6 *Prieskum a ohodnocovanie zdrojov nerastných surovín*) alebo

   d) práva na nerastné suroviny a zdroje nerastných surovín, ako sú ropa, zemný plyn a ďalšie neobnoviteľné zdroje.

   Tento štandard sa však vzťahuje na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sa používajú na úpravu alebo údržbu majetku opísaného v písmenách b) až d).

4. Iné štandardy môžu vyžadovať vykazovanie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, založené na inom prístupe ako sa stanovuje v tomto štandarde. Napríklad podľa IAS 17 *Lízingy* sa vyžaduje, aby účtovná jednotka vyhodnotila vykazovanie položky prenajatých nehnuteľností, strojov a zariadení na základe prevodu rizík a odmien. V takýchto prípadoch však tento štandard predpisuje ostatné aspekty spôsobu účtovania tohto majetku, vrátane odpisov.

5. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na nehnuteľnosti, ktoré sú v procese zhotovenia alebo prípravy na budúce použitie ako investičný nehnuteľný majetok, ale zatiaľ nezodpovedajú definícii „investičný nehnuteľný majetok“ v IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*. Po dokončení zhotovenia alebo prípravy sa tieto nehnuteľnosti stávajú investičným nehnuteľným majetkom a účtovná jednotka je povinná uplatňovať IAS 40. IAS 40 sa vzťahuje aj na investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa opätovne upravuje na ďalšie budúce použitie ako investičný nehnuteľný majetok. Účtovná jednotka, ktorá pri účtovaní investičného nehnuteľného majetku používa model ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 40, používa model ocenenia obstarávacou cenou podľa tohto štandardu.

DEFINÍCIE

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

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

   Obstarávacia cena je uhradená suma peňazí alebo peňažných ekvivalentov, alebo reálna hodnota inej protihodnoty vynaloženej na účely nadobudnutia majetku v čase jeho obstarania alebo vyhotovovania, alebo prípadne suma priradená tomuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

   Odpisovateľná hodnota je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu, po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty.

   Odpisovanie je systematické rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku počas doby jeho použiteľnosti.

   Špecifická hodnota pre účtovnú jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva v súvislosti so stálym používaním majetku a s jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, alebo ktoré očakáva pri úhrade záväzku.

   Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sú hmotné položky:

a) ktoré sú držané na použitie vo výrobe alebo na dodávanie tovaru alebo služieb, prenájom iným osobám alebo na administratívne účely a

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

Spätne získateľná suma je tá suma, ktorá je vyššia z čistej predajnej ceny majetku a jeho hodnoty z používania.

Reziduálna hodnota majetku je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti získala z vyradenia majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie, keby už majetok dosahoval vek a stav, ktorý sa očakáva na konci jeho doby použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

a) obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii na používanie účtovnou jednotkou, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré účtovná jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.

VYKAZOVANIE

7. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazuje ako majetok iba vtedy, ak:

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

b) obstarávaciu cenu tejto položky je možné spoľahlivo určiť.

8. Náhradné diely a servisné zariadenie sa zvyčajne účtujú ako zásoby a vo výsledku hospodárenia sa vykazujú po ich spotrebovaní. Väčšie náhradné diely a prídavné zariadenia však spĺňajú kritériá na vykazovanie ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ak účtovná jednotka očakáva, že ich bude používať dlhšie ako jedno obdobie. Podobne, ak sa náhradné diely a servisné zariadenie môžu používať len v súvislosti s niektorou položkou z nehnuteľností, strojov a zariadení, účtujú sa ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

9. Tento štandard nepredpisuje jednotku oceňovania pre vykazovanie, t. j. z čoho pozostáva položka nehnuteľností, strojov a zariadení. Preto je pri uplatňovaní týchto kritérií vykazovania potrebné postupovať na základe posúdenia konkrétnych okolností účtovnej jednotky. Môže byť vhodné zhrnúť jednotlivo nevýznamné položky, ako sú formy, nástroje a matrice, a uplatniť tieto kritériá na súhrnnú hodnotu.

10. Účtovná jednotka vyhodnocuje na základe uvedenej zásady vykazovania obstarávaciu cenu všetkých svojich nehnuteľností, strojov a zariadení v čase jej vzniku. Táto obstarávacia cena zahŕňa náklady prvotne vynaložené v súvislosti s nadobudnutím alebo zhotovením položky nehnuteľností, strojov a zariadení a náklady následne vynaložené na jej rozšírenie, výmenu jej časti alebo údržbu.

Počiatočné náklady

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

Následné náklady

12. Podľa zásady vykazovania uvedenej v odseku 7 účtovná jednotka v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení nevykazuje náklady na bežnú údržbu položky. Namiesto toho sa takéto náklady vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku. Náklady na bežnú údržbu zahŕňajú predovšetkým mzdové náklady a náklady na spotrebný materiál, pričom môžu zahŕňať aj náklady na drobné náhradné diely. Účel týchto výdavkov sa často označuje ako „opravy a údržba“ položky nehnuteľností, strojov a zariadení.

13. Súčasti niektorých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení si môžu vyžadovať výmenu v pravidelných intervaloch. Napríklad pec si po určitom počte hodín prevádzky môže vyžadovať nové obloženie, alebo vnútorné vybavenie lietadla, ako sú sedadlá a kuchynka, si môže počas životnosti kostry lietadla vyžadovať aj

niekoľkonásobnú výmenu. Účelom obstarania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môže byť aj menej často sa opakujúca výmena, napríklad výmena vnútorných stien budov alebo uskutočnenie jednorazovej výmeny. Podľa zásady vykazovania uvedenej v odseku 7 účtovná jednotka vykazuje v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení náklady na výmenu takejto položky v čase ich vzniku, ak sú splnené kritériá vykazovania. Vykazovanie účtovnej hodnoty týchto vymenených častí sa ukončí v súlade ustanoveniami o ukončení vykazovania tohto štandardu (pozri odseky 67 až 72).

14. Podmienka na pokračovanie prevádzkyschopnosti položky nehnuteľností, strojov a zariadení (napríklad lietadla) sa môže spájať s pravidelnými rozsiahlymi kontrolami s cieľom zistiť poruchy a chyby bez ohľadu na to, či dochádza k výmene častí položky. Po uskutočnení každej rozsiahlej kontroly sa jej náklady vykážu v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení ako náklady na výmenu častí, ak sú splnené kritériá vykazovania. Súčasne dochádza k ukončeniu vykazovania účtovnej hodnoty nákladov na predchádzajúcu kontrolu (odlíšenej od fyzických náhradných dielov). K tomu dochádza bez ohľadu na to, či boli v transakcii nadobudnutia alebo zhotovenia danej položky identifikované náklady na predchádzajúcu kontrolu. V prípade potreby sa môže odhadovaný náklad na podobnú kontrolu použiť ako indikátor toho, aká mohla byť obstarávacia cena zložky vzťahujúcej sa na kontrolu v čase, keď bola položka nadobudnutá alebo zhotovená.

OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

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

Zložky obstarávacej ceny

16. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení zahŕňa:

a) jej nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;

b) všetky priamo priraditeľné náklady v súvislosti s dopravou majetku na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom je schopný prevádzky, ktorej spôsob určil manažment;

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

17. Priamo priraditeľné náklady sú napríklad tieto:

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

b) náklady na prípravu miesta určenia;

c) počiatočné náklady na doručenie a manipuláciu;

d) náklady na inštaláciu a montáž;

e) náklady na skúšky správnej funkčnosti majetku, po odpočítaní čistého zisku z predaja prípadných položiek vyrobených počas dopravy majetku na dané miesto určenia a uvedenia do daného stavu (ako sú vzorky vyrobené počas skúšok zariadenia), a

f) poplatky za odborné služby.

18. Na náklady súvisiace s povinnosťou demontovať, odstrániť a uviesť miesto umiestnenia položky do pôvodného stavu, ktoré vzniknú v určitom období v dôsledku využívania tejto položky na výrobu zásob počas tohto obdobia, uplatňuje účtovná jednotka IAS 2 *Zásoby*. Záväzky súvisiace s nákladmi, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 2 alebo IAS 16, sa vykazujú a oceňujú v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

19. Náklady, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny položiek nehnuteľností, strojov a zariadení sú napríklad tieto:

a) náklady na zriadenie novej prevádzky;

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

c) náklady na podnikanie v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov (vrátane nákladov na zaškolenie personálu) a

d) administratívne a iné režijné náklady všeobecnej povahy.

20. Vykazovanie nákladov ako súčasti účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa ukončí, keď sa položka nachádza na mieste určenia a v stave, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom. Preto sa do účtovnej hodnoty tejto položky nezahŕňajú náklady vzniknuté pri jej používaní alebo ďalšom presune. Do účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa napríklad nezahŕňajú tieto náklady:

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

b) počiatočné prevádzkové straty, ktoré vznikajú napríklad v dôsledku práve vznikajúceho dopytu po výstupe danej položky, a

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

21. V súvislosti so zhotovením alebo s úpravou položky nehnuteľností, strojov a zariadení dochádza aj k určitým činnostiam, ktoré nie sú nevyhnutné na dopravu položky na miesto určenia a uvedenie do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom. Tieto vedľajšie činnosti sa môžu vyskytovať pred činnosťami vzťahujúcimi sa na zhotovenie alebo úpravu, alebo počas nich. Napríklad prostredníctvom používania staveniska ako parkoviska, kým sa nezačnú stavebné práce, sa môžu získať výnosy. Keďže vedľajšie činnosti nie sú nevyhnutné na dopravu položky na miesto určenia a uvedenie do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom, výnosy a súvisiace náklady z vedľajších činností sa vykazujú vo výsledku hospodárenia a sú zahrnuté do príslušných klasifikácií výnosov a nákladov.

22. Obstarávacia cena majetku vytvoreného vlastnou činnosťou je stanovená použitím rovnakých zásad ako pri obstaranom majetku. Ak účtovná jednotka zhotovuje podobné aktíva určené na predaj v rámci bežného chodu podnikania, obstarávacia cena aktíva sa zvyčajne rovná nákladom na zhotovenie aktíva určeného na predaj (pozri IAS 2). Všetky interné zisky sú preto pri výpočte tohto ocenenia vylúčené. Podobne sa do obstarávacej ceny majetku nezahŕňajú náklady na neobvyklú hodnotu materiálového odpadu, mzdových nákladov a iných zdrojov vynaložených na majetok vytvorený vlastnou činnosťou. IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* stanovuje kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení, vytvorenej vlastnou činnosťou.

Určenie obstarávacej ceny

23. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení je ekvivalentom ceny v hotovosti ku dňu vykázania. Ak je úhrada odložená nad rámec bežných podmienok splatnosti, počas trvania úverového vzťahu sa rozdiel medzi ekvivalentom ceny v hotovosti a celkovou úhradou vykazuje ako úrok s výnimkou prípadu, ak sa tento úrok vykazuje ako súčasť účtovnej hodnoty položky v súlade s alternatívnym postupom v IAS 23.

24. Jednu alebo viac položiek nehnuteľností, strojov a zariadení je možné obstarať výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív. Nasledujúci výklad sa týka jednoduchej výmeny jedného nepeňažného aktíva za iné, uplatňuje sa však aj pri všetkých výmenách opísaných v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takejto položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa oceňuje v reálnej hodnote okrem prípadov, ak a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata, alebo b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu tak prijatého, ako ani odovzdaného majetku. Obstaraná položka sa týmto spôsobom oceňuje aj vtedy, ak účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa obstaraná položka majetku neoceňuje v reálnej hodnote, jej obstarávacia cena sa určí vo výške účtovnej hodnoty odovzdaného majetku.

25. Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu posúdením rozsahu, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:

a) štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a sumy) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov prevedeného majetku alebo

b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty časti činností účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou a

c) rozdiel v písmenách a) alebo b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív významný.

Na účely stanovenia toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, špecifická hodnota časti aktivít jednotky ovplyvnených transakciou odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.

26. Reálnu hodnotu majetku, pre ktorý neexistujú porovnateľné trhové transakcie, je možné spoľahlivo určiť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných odhadov reálnej hodnoty nie je významnou pre tento majetok, alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozsahu sa môžu spoľahlivo posúdiť a používať pri odhadovaní

reálnej hodnoty. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo určiť reálnu hodnotu, či už prijatého alebo odovzdaného majetku, použije sa na ocenenie obstarávacej ceny prijatého majetku reálna hodnota odovzdaného majetku, pokiaľ nie je reálna hodnota prijatého majetku jednoznačnejšie zrejmá.

27. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení v držbe nájomcu v rámci finančného prenájmu sa určuje v súlade s IAS 17.

28. Účtovnú hodnotu položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu znižovať štátne dotácie v súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*.

OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

29. Účtovná jednotka si za svoju účtovnú zásadu vyberie buď model ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 30, alebo model precenenia podľa odseku 31 a túto zásadu uplatní na celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení.

Model ocenenia obstarávacou cenou

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

Model precenenia

31. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorej reálnu hodnotu je možné spoľahlivo určiť, sa po vykázaní ako majetok účtuje v precenenej hodnote, ktorá zodpovedá jej reálnej hodnote k dátumu precenenia, zníženej o všetky následné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Precenenia sa vykonávajú dostatočne pravidelne s cieľom zabezpečiť, aby sa k súvahovému dňu účtovná hodnota významne nelíšila od hodnoty, ktorá by bola stanovená na základe reálnej hodnoty.

32. Reálna hodnota pozemku a budov sa zvyčajne stanovuje na základe trhových údajov oceňovaním, ktoré obyčajne vykonávajú odborne spôsobilí odhadcovia. Objektívna hodnota položiek strojov a zariadení je zvyčajne ich trhovou hodnotou určenou oceňovaním.

33. Ak neexistuje dôkaz o reálnej hodnote založený na trhových údajoch z dôvodu osobitného charakteru položky nehnuteľností, strojov a zariadení a položka je zriedkavo predmetom predaja, s výnimkou predaja položky ako súčasti pokračujúceho podnikania, účtovná jednotka môže na určenie reálnej hodnoty použiť výnosovú metódu alebo metódu reprodukčnej obstarávacej ceny zníženej o odpisy.

34. Intervaly medzi preceneniami závisia od zmien reálnych hodnôt položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa preceňujú. Ak sa reálna hodnota preceneného majetku významne líši od jeho účtovnej hodnoty, je potrebné ďalšie precenenie. Pre niektoré položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu byť typické významné a náhle zmeny reálnej hodnoty, v dôsledku čoho môže byť potrebné vykonávať každoročné precenenie. Takéto časté precenenia nie sú potrebné pre tie položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri ktorých dochádza len k nevýznamným zmenám reálnej hodnoty. Namiesto toho môže byť potrebné preceniť položku iba raz za tri alebo päť rokov.

35. Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa ku všetkým akumulovaným odpisom k dátumu precenenia pristupuje jedným z týchto spôsobov:

a) prepočítajú sa pomerne so zmenou v brutto účtovnej hodnote majetku tak, aby sa účtovná hodnota majetku po precenení rovnala jeho precenenej hodnote. Táto metóda sa často používa pri preceňovaní majetku pomocou indexu s cieľom určiť jeho reprodukčnú obstarávaciu cenu zníženú o odpisy;

b) vylúčia sa oproti brutto účtovnej hodnote majetku a zostatková hodnota sa prepočíta na precenenú sumu majetku. Táto metóda sa často využíva pre budovy.

Suma úpravy na základe prehodnotenia alebo eliminácie 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 je potrebné prehodnotiť celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení, do ktorej majetok patrí.

37. Trieda nehnuteľností, strojov a zariadení je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia pri činnostiach účtovnej jednotky. Samostatné triedy sú napríklad tieto:

a) pozemky;

b) pozemky a budovy;

c) strojové zariadenia;

d) lode;

e) lietadlá;

f) motorové dopravné prostriedky;

g) nábytok a inventár a

h) kancelárske zariadenia.

38. Položky v rámci triedy nehnuteľností, strojov a zariadení sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo selektívnemu preceňovaniu majetku a vykazovaniu súm v účtovnej závierke, ktoré sú zmesou obstarávacích cien a hodnôt k rôznym dátumom. Trieda majetku však môže byť precenená aj na pohyblivom základe za predpokladu, že precenenie celej triedy majetku sa uskutoční v krátkom období a že sa precenenia pravidelne aktualizujú.

39. Ak sa zvýši účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia, toto zvýšenie sa zaúčtuje priamo v prospech vlastného imania pod položkou prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však vykazuje vo výsledku hospodárenia v tej miere, v akej ruší zníženie z precenenia toho istého majetku predtým vykázaného vo výsledku hospodárenia.

40. Ak sa účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, toto zníženie sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Toto zníženie sa však do výšky prípadného pasívneho zostatku existujúceho v prebytku z precenenia tohto majetku zaúčtováva priamo na ťarchu vlastného imania pod položkou prebytok z precenenia.

41. Prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania, ktorý sa vzťahuje na položku nehnuteľností, strojov a zariadení, sa po ukončení vykazovania majetku môže previesť priamo do nerozdeleného zisku. To môže znamenať prevedenie prebytku v plnej výške pri ukončení používania alebo vyradení majetku. Časť tohto prebytku však možno previesť aj vtedy, ak účtovná jednotka daný majetok používa. V takom prípade zodpovedá suma prevedeného prebytku rozdielu medzi odpisom vychádzajúcim z precenenej účtovnej hodnoty majetku a odpisom vychádzajúcim z pôvodnej obstarávacej ceny majetku. Prevody prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňujú prostredníctvom účtu ziskov a strát.

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

Odpisovanie

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

44. Sumu, v ktorej bola pôvodne vykázaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení, účtovná jednotka rozvrhne na jej významné časti a každú takúto časť odpisuje osobitne. Napríklad, môže byť vhodné osobitne odpisovať kostru a motory lietadla, nezávisle od toho, či sú vlastnené alebo sú predmetom finančného prenájmu.

45. Významná časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže mať rovnakú dobu použiteľnosti a rovnakú metódu odpisovania, ako je doba použiteľnosti a metóda odpisovania inej významnej časti tej istej položky. Pri výpočte odpisových nákladov možno takéto časti zoskupovať.

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

47. Účtovná jednotka môže zvoliť osobitné odpisovanie aj tých častí položky, ktorých obstarávacia cena netvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky.

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

49. Odpisové náklady za obdobie sa zvyčajne vykazujú vo výsledku hospodárenia. Niekedy sú však budúce ekonomické úžitky, zahrnuté v majetku, spotrebované pri výrobe iného majetku. V takom prípade predstavujú odpisové náklady súčasť obstarávacej ceny iného majetku a sú zahrnuté do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad, odpisovanie výrobných strojov a zariadení sa zahrnie do nákladov na premenu zásob (pozri IAS 2). Podobne odpisy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa využívajú pri vývojových činnostiach, možno zahrnúť do obstarávacej ceny nehmotného majetku, ktorý sa vykazuje v súlade s IAS 38 *Nehmotný majetok*.

Odpisovateľná hodnota a doba odpisovania

50. Odpisovateľná hodnota majetku je systematicky rozvrhnutá na celú dobu jeho použiteľnosti.

51. Reziduálna hodnota a doba použiteľnosti majetku by sa mali prehodnotiť najmenej ku koncu každého finančného roka a ak sa očakávané hodnoty líšia od predchádzajúcich odhadov, účtuje sa suma alebo sumy tohto rozdielu ako zmena v účtovnom odhade v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

52. Odpisy sa vykazujú aj vtedy, ak reálna hodnota majetku prevyšuje jeho účtovnú hodnotu, pokiaľ jeho reziduálna hodnota neprevyšuje jeho účtovnú hodnotu. Opravy a udržiavanie majetku nevylučujú potrebu odpisovať ho.

53. Odpisovateľná hodnota aktíva sa stanoví po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty. V praxi je reziduálna hodnota majetku často nevýznamná, a preto nie je významná pri výpočte odpisovateľnej hodnoty.

54. Reziduálna hodnota majetku sa môže zvýšiť na sumu, ktorá sa rovná jeho účtovnej hodnote alebo je vyššia. V takom prípade sa odpisový náklad majetku rovná nule, okrem prípadu a dovtedy, kým sa jeho reziduálna hodnota následne nezníži na sumu nižšiu, ako je účtovná hodnota majetku.

55. Odpisovanie majetku sa začína vtedy, keď je k dispozícii na používanie, t. j. keď je na mieste určenia a v stave, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom určeným manažmentom. Odpisovanie majetku sa ukončí buď k dátumu, keď sa majetok klasifikuje ako majetok, k dispozícii na predaj (alebo zaradí do skupiny, ktorá je klasifikovaná ako k dispozícii na predaj) v súlade s IFRS 5 alebo k dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí, podľa toho, ktorý z nich nastane skôr. Preto, pokiaľ dôjde k situácii, že sa preruší používanie majetku alebo sa jeho aktívne používanie ukončí, odpisovanie majetku sa neukončí, ak nie je majetok úplne odpísaný. Pri používaní výkonových metód odpisovania sa však môže odpisový náklad rovnať nule, ak sa majetok nepoužíva vo výrobe.

56. Budúce ekonomické úžitky zahrnuté v majetku spotrebuje predovšetkým prostredníctvom jeho používania. Iné faktory, ako je technické alebo obchodné zastaranie a fyzické opotrebenie počas obdobia, keď sa majetok nevyužíva, však často majú za následok pokles ekonomických úžitkov, ktoré by sa mohli získať z majetku. Z toho vyplýva, že pri určovaní doby použiteľnosti majetku je potrebné zohľadniť všetky tieto faktory:

a) očakávané používanie majetku. Toto používanie sa posudzuje so zreteľom na očakávanú kapacitu alebo fyzické výstupy z majetku;

b) očakávané fyzické opotrebenie, ktoré závisí od prevádzkových faktorov, ako je počet pracovných zmien, počas ktorých sa majetok používa, a plán opráv a údržby, ako aj úroveň udržiavania a starostlivosti o majetok v čase, keď sa nepoužíva;

c) technické alebo obchodné zastaranie vyplývajúce zo zmien alebo vylepšení vo výrobe alebo zo zmeny v trhovom dopyte po výrobku alebo po službách, predstavujúcich výstupy z majetku;

d) zákonné alebo podobné obmedzenia na používanie aktíva, ako je dátum ukončenia súvisiacich lízingov.

57. Doba použiteľnosti majetku sa vymedzuje na základe očakávanej užitočnosti majetku pre účtovnú jednotku. Zásady spravovania majetku účtovnej jednotky môžu zahŕňať jeho vyradenie po stanovenej dobe alebo po spotrebovaní určitej časti budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v majetku. Doba použiteľnosti majetku môže byť preto kratšia ako jeho ekonomická životnosť. Odhad doby použiteľnosti majetku je vecou posúdenia založeného na skúsenostiach účtovnej jednotky s podobným majetkom.

58. Pozemky a budovy predstavujú samostatný majetok a účtujú sa samostatne, a to aj vtedy, ak boli obstarané spoločne. Okrem niekoľkých výnimiek, ako sú kameňolomy a plochy používané ako skládky odpadov, majú pozemky neobmedzenú dobu použiteľnosti a preto sa neodpisujú. Budovy majú obmedzenú dobu použiteľnosti a preto predstavujú odpisovateľný majetok. Zvýšenie hodnoty pozemku, na ktorom stojí budova, nemá vplyv na stanovenie odpisovateľnej hodnoty budovy.

59. Ak obstarávacia cena pozemkov zahŕňa náklady na demontáž, odstránenie a rekultiváciu plôch, odpisuje sa táto časť obstarávacej ceny počas doby získavania úžitkov vzniknutých na základe vynaloženia týchto nákladov. V niektorých prípadoch môže mať obmedzenú dobu použiteľnosti aj samotný pozemok a v takých prípadoch sa odpisuje spôsobom, ktorý odzrkadľuje očakávané úžitky z tohto pozemku.

Metóda odpisovania

60. Použitá metóda odpisovania musí odrážať očakávaný spôsob, ktorým účtovná jednotka spotrebuje budúce ekonomické úžitky z majetku.

61. Použitá metóda odpisovania danej položky majetku by sa mala preskúmať aspoň ku koncu každého finančného roka, a pokiaľ sa výrazne zmenil očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku, je potrebné zmeniť metódu tak, aby odrážala túto zmenu režimu. Takáto zmena sa účtuje ako zmena v účtovnom odhade v súlade s IAS 8.

62. Na rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku na systematickom základe počas jeho doby použiteľnosti sa môžu použiť rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu, metódu zrýchleného odpisovania a výkonovú metódu. Pri lineárnej metóde odpisovania sú náklady počas doby použiteľnosti konštantné za predpokladu, že sa nemení reziduálna hodnota majetku. Pri metóde zrýchleného odpisovania sa náklady počas doby použiteľnosti majetku postupne znižujú. Pri výkonovej metóde je výška nákladov založená na predpokladanom využití alebo výstupoch. Účtovná jednotka vyberá takú metódu, ktorá najlepšie odráža predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v majetku. Zvolenú metódu odpisovania je potrebné v jednotlivých obdobiach uplatňovať konzistentne s výnimkou prípadov, keď sa zmení očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov.

Zníženie hodnoty

63. Na určenie, či je hodnota položky nehnuteľností, strojov a zariadení znížená, účtovná jednotka uplatňuje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Uvedený štandard vysvetľuje, ako účtovná jednotka preveruje účtovnú hodnotu svojho majetku, ako určuje spätne získateľnú sumu majetku a kedy vykazuje alebo zruší vykazovanie straty zo zníženia hodnoty.

64. [Vypúšťa sa.]

Kompenzácia za zníženie hodnoty

65. Kompenzácia od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, v prípade ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, je zahrnutá do výsledku hospodárenia ku dňu, keď vznikne nárok na pohľadávku z tejto kompenzácie.

66. Zníženia hodnoty alebo strata položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, súvisiace nároky na kompenzácie alebo úhrady kompenzácií od tretích osôb a prípadné následné obstaranie alebo zhotovenie náhradného majetku, predstavujú samostatné ekonomické udalosti a účtujú sa samostatne takto:

a) zníženia hodnoty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazujú v súlade s IAS 36;

b) ukončenie vykazovania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorých používanie sa ukončilo, alebo boli vyradené, sa určuje v súlade s týmto štandardom;

c) kompenzácia od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, v prípade ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, sa zahrnie do výsledku hospodárenia ku dňu, keď vznikne nárok na pohľadávku z tejto kompenzácie, a

d) obstarávacia cena položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré boli obnovené, zakúpené alebo zhotovené ako náhrada, sa určuje v súlade s týmto štandardom.

UKONČENIE VYKAZOVANIA

67. Vykazovanie účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení je ukončené:

a) pri jej vyradení alebo

b) ak sa z jej používania alebo vyradenia neočakávajú budúce ekonomické úžitky.

68. Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa zahrnie do výsledku hospodárenia k dátumu ukončenia vykazovania položky (okrem prípadov, ak sa v IAS 17 v súvislosti s predajom a spätným lízingom vyžaduje inak). Zisky sa neklasifikujú ako tržby.

69. K vyradeniu položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže dôjsť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, dohodou o finančnom lízingu alebo darovaním). Na určenie dátumu vyradenia položky účtovná jednotka uplatňuje kritériá na vykazovanie zisku z predaja tovaru v IAS 18 *Výnosy*. Na vyradenie formou predaja a spätného lízingu sa vzťahuje IAS 17.

70. Ak podľa zásady vykazovania v odseku 7 účtovná jednotka vykazuje obstarávaciu cenu časti, ktorou sa nahrádza časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení v rámci účtovnej hodnoty tejto položky, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradenej časti bez ohľadu na to, či bola táto nahradená časť odpisovaná samostatne. Ak účtovná jednotka nemôže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako indikátor toho, aká bola obstarávacia cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená.

71. Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa určuje ako rozdiel medzi prípadnými čistými tržbami z vyradenia a účtovnou hodnotou položky.

72. Protihodnota splatná pri vyradení položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa prvotne vykáže v jej reálnej hodnote. Ak je úhrada za položku odložená, prijatá protihodnota sa prvotne vykáže vo výške ekvivalentu ceny v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou protihodnoty a ekvivalentom ceny v hotovosti sa vykazuje ako úrokový výnos v súlade s IAS 18 odrážajúci efektívny úrokový výnos z pohľadávky.

ZVEREJŇOVANIE

73. Pre každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení sa v účtovne závierke zverejňujú tieto skutočnosti:

a) oceňovacie základne použité pri určení brutto účtovnej hodnoty;

b) použité metódy odpisovania;

c) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;

d) brutto účtovná hodnota a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia a

e) porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a ku koncu obdobia ukazujúce:

i) prírastky;

ii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

iii) akvizície prostredníctvom podnikových kombinácií;

iv) zvýšenia alebo zníženia vyplývajúce z precenení v zmysle odsekov 31, 39 a 40 a zo strát zo zníženia hodnoty, ktoré boli vykázané alebo zrušené priamo vo vlastnom imaní v súlade s IAS 36;

v) straty zo zníženia hodnoty vykázané v súlade s IAS 36 vo výsledku hospodárenia;

vi) straty zo zníženia hodnoty zrušené v súlade s IAS 36 vo výsledku hospodárenia;

vii) odpisy;

viii) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny, vrátane prepočtu zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky a

ix) ostatné zmeny.

74. V účtovnej závierke sa zverejňujú aj tieto skutočnosti:

a) existencia a sumy obmedzení vlastníckeho práva a nehnuteľnosti, stroje a zariadenia slúžiace ako zábezpeka za záväzky;

b) suma výdavkov vykázaných v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení počas jej zhotovovania;

c) suma zmluvných záväzkov z obstarania nehnuteľností, strojov a zariadení a

d) ak nie je samostatne zverejnená priamo vo výkaze ziskov a strát, suma kompenzácie poskytnutej tretími osobami za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, ktorá je zahrnutá vo výsledku hospodárenia.

75. Výber metódy odpisovania a odhad doby použiteľnosti majetku je predmetom posúdenia. Preto zverejnenie zvolených metód a odhadovaných dôb použiteľnosti alebo odpisových sadzieb poskytuje používateľom účtovnej závierky informácie, ktoré im umožňujú posúdenie manažmentom uplatňovaných zásad a tiež ich porovnanie s inými jednotkami. Z podobných dôvodov je potrebné zverejniť:

a) odpisy vykazované počas obdobia, či už vo výsledku hospodárenia alebo ako súčasť obstarávacej ceny iného majetku, a

b) sumu akumulovaných odpisov ku koncu obdobia.

76. V súlade s IAS 8 účtovná jednotka zverejní charakter a účinok zmeny v účtovnom odhade, ktorá má významný vplyv v bežnom období, alebo pri ktorej sa očakáva, že bude mať vplyv v nasledujúcich obdobiach. V prípade nehnuteľností, strojov a zariadení takéto zverejnenie môže vyplynúť zo zmien v odhadoch týkajúcich sa:

a) reziduálnych hodnôt;

b) odhadovaných nákladov na demontáž, odstránenie alebo obnovu položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

c) dôb použiteľnosti a

d) metód odpisovania.

77. Ak sa položky nehnuteľností, strojov a zariadení vykazujú v precenených hodnotách, zverejnia sa tieto skutočnosti:

a) dátum uskutočnenia precenenia;

b) či ocenenie vykonal nezávislý odhadca;

c) metódy a významné predpoklady uplatnené pri stanovení odhadov reálnych hodnôt položiek;

d) do akej miery sa reálne hodnoty položiek určili priamo na základe zistiteľných cien na aktívnom trhu alebo na základe aktuálnych nezávislých trhových transakcií, alebo či sa odhadli s použitím iných techník oceňovania;

e) účtovná hodnota každej precenenej triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá by bola vykázaná, ak by sa majetok účtoval v súlade s modelom ocenenia obstarávacou cenou, a

f) prebytok z precenenia, ktorý naznačuje zmenu za obdobie a prípadné obmedzenia na rozdelenie zostatku akcionárom.

78. Okrem informácií požadovaných v odseku 73 písm. e) bodoch iv) až vi) účtovná jednotka zverejňuje aj informácie o znížení hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s požiadavkami IAS 36.

79. Používatelia účtovnej závierky takisto môžu vzhľadom na svoje potreby považovať za relevantné tieto informácie:

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

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

c) účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré prestala aktívne používať a ktoré sa neklasifikovali ako držané na predaj v súlade s IFRS 5, a

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

Účtovným jednotkám sa preto odporúča, aby tieto sumy zverejňovali.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

80. Požiadavky odsekov 24 až 26 týkajúce sa prvotného ocenenia položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia obstaranej v transakcii výmeny za iný majetok sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

81A. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia v odseku 3 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 a neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 6 na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

ZRUŠENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

82. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 1998).

83. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-6 *Náklady na úpravu existujúceho softvéru;*

b) SIC-14 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek* a

c) SIC-23 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia – náklady na rozsiahlu kontrolu alebo generálne opravy.*

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 17

Lízingy

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať pre nájomcov a prenajímateľov vhodnú účtovnú politiku a zverejnenie uplatňované vo vzťahu k lízingom.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní všetkých lízingov iných než:

   a) lízingy na prieskum a využívanie nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov a

   b) licenčné zmluvy na také položky, ako sú hrané filmy, videozáznamy, divadelné hry, rukopisy, patenty a autorské práva.

   Tento štandard sa však neuplatňuje ako základ oceňovania na:

   a) nehnuteľnosti držané nájomcami, ktoré sa účtujú ako investičný nehnuteľný majetok (pozri IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*);

   b) investičný nehnuteľný majetok poskytovaný prenajímateľmi v rámci operatívnych lízingov (pozri IAS 40);

   c) biologický majetok držaný nájomcami v rámci finančných lízingov (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*) alebo

   d) biologický majetok poskytovaný prenajímateľmi v rámci operatívnych lízingov (pozri IAS 41).

3. Tento štandard sa uplatňuje na zmluvy, ktorými sa prenáša právo používať majetok, aj keď sa v súvislosti s prevádzkou alebo údržbou tohto majetku môžu od prenajímateľa vyžadovať podstatné služby. Tento štandard sa nevzťahuje na zmluvy, ktoré sú zmluvami o poskytovaní služieb, ktorými sa neprenáša právo používať majetok z jednej zmluvnej strany na druhú.

DEFINÍCIE

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

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

   Finančný lízing je lízing, ktorým sa prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva majetku. Vlastnícke právo sa nakoniec môže, ale nemusí previesť.

   Operatívny lízing je lízing iný ako finančný lízing.

   Nevypovedateľný lízing je lízing, ktorý je vypovedateľný len:

   a) pri výskyte nejakej vzdialenej podmienenej skutočnosti;

   b) so súhlasom prenajímateľa;

   c) ak nájomca uzavrie novú lízingovú zmluvu na rovnaký alebo rovnocenný majetok s rovnakým prenajímateľom, alebo

   d) pri platbe takej dodatočnej sumy nájomcom, že na začiatku lízingu je pokračovanie lízingu primerane isté.

   Začiatok lízingu je skorší z dátumu uzatvorenia lízingovej zmluvy a dátumu prijatia základných podmienok lízingu ako záväzku oboch strán. K tomuto dátumu:

   a) sa lízing klasifikuje buď ako operatívny, alebo ako finančný lízing a

   b) v prípade finančného lízingu sú stanovené sumy, ktoré by sa mali vykázať na začiatku doby lízingu.

Začiatok doby lízingu je dátum, od ktorého je nájomca oprávnený vykonávať svoje právo používať prenajímaný majetok. Je to dátum prvotného vykázania lízingu (t. j. vykázania majetku, záväzkov, výnosov alebo nákladov vyplývajúcich z lízingu, podľa charakteru).

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

Minimálne lízingové splátky sú platby počas doby lízingu, ktorých uskutočnenie sa od nájomcu požaduje alebo môže požadovať, s vylúčením podmieneného nájomného, nákladov za služby a daní, ktoré má platiť prenajímateľ a ktoré mu nájomca refunduje, spoločne:

a) pre nájomcu, so všetkými sumami zaručenými nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom, alebo

b) pre prenajímateľa, s akoukoľvek reziduálnou hodnotou garantovanou prenajímateľovi:

   i) nájomcom;

   ii) osobou spriaznenou s nájomcom alebo

   iii) treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky podľa záruky.

Ak má však nájomca opciu na nákup majetku za cenu, o ktorej sa očakáva, že bude dostatočne nižšia ako reálna hodnota k dátumu, keď sa opcia stane uplatniteľnou, takže na začiatku lízingu je primerane isté, že opcia sa uplatní, minimálne lízingové splátky obsahujú minimálne platby splatné počas doby lízingu až do predpokladaného dátumu využitia tejto kúpnej opcie a platbu požadovanú za využitie tejto opcie.

Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Ekonomická životnosť je buď:

a) obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude ekonomicky použiteľný jedným alebo viacerými používateľmi, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, pri ktorých sa očakáva, že sa získajú z majetku jedným alebo viacerými používateľmi.

Doba použiteľnosti je odhadované zostávajúce obdobie od začiatku obdobia nájmu, bez obmedzenia dĺžkou nájomného obdobia, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka budú spotrebúvať ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku.

Zaručená reziduálna hodnota je:

a) pre nájomcu tá časť reziduálnej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom (suma záruky je maximálnou sumou, ktorá by sa mohla stať, za každých okolností, splatnou), a

b) pre prenajímateľa tá časť reziduálnej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky podľa záruky.

Nezaručená reziduálna hodnota je ten podiel reziduálnej hodnoty prenajímaného majetku, ktorého realizácia prenajímateľom nie je zaistená alebo je zaručená len osobou spriaznenou s prenajímateľom.

Začiatočné priame náklady sú prírastkové náklady, ktoré sú priamo priraditeľné prerokúvaniu a dohodovaniu lízingu, okrem nákladov vynaložených výrobcami alebo obchodníkmi ako prenajímateľmi.

Hrubá investícia do lízingu je súhrn:

a) minimálnych lízingových splátok obdržateľných prenajímateľom v rámci finančného lízingu a

b) nezaručenej reziduálnej hodnoty nabiehajúcej prenajímateľovi.

Čistá investícia do lízingu je hrubá investícia do lízingu diskontovaná implicitnou úrokovou mierou lízingu.

Nerealizovaný finančný výnos je rozdiel medzi:

a) hrubou investíciou do lízingu a

b) čistou investíciou do lízingu.

Implicitná úroková miera lízingu je diskontná sadzba, ktorá na začiatku lízingu zapríčiňuje, že agregovaná súčasná hodnota a) minimálnych lízingových splátok a b) nezaručenej reziduálnej hodnoty sa rovná sume i) reálnej hodnoty prenajímaného majetku a ii) začiatočných priamych nákladov prenajímateľa.

Úroková sadzba pôžičky nájomcu je úroková sadzba, ktorú by nájomca musel zaplatiť za podobný lízing, alebo ak sa to nedá určiť, sadzba, pri ktorej by si mohol nájomca na začiatku lízingu vypožičať, na podobné obdobie a s podobnou zárukou, finančné prostriedky nevyhnutné na nákup majetku.

Podmienené nájomné je tá časť lízingových splátok, ktorá nie je stanovená fixnou sumou, ale je založená na budúcej hodnote faktora, ktorý sa mení inak, ako len plynutím času (napríklad percento budúceho predaja, rozsah budúceho používania, budúce cenové indexy, budúce trhové úrokové sadzby).

5. Lízingová zmluva alebo záväzok môže obsahovať ustanovenie o úprave lízingových splátok o zmeny výrobných alebo obstarávacích nákladov prenajímanej nehnuteľnosti, alebo o zmeny v ocenení iných nákladov alebo hodnoty, akými sú napríklad všeobecné cenové hladiny, alebo nákladov prenajímateľa na financovanie lízingu počas obdobia medzi začiatkom lízingu a začiatkom doby lízingu. V takom prípade sa takéto zmeny na účely tohto štandardu považujú za účinné od začiatku lízingu.

6. Definícia lízingu zahŕňa zmluvy o nájme majetku, ktoré obsahujú ustanovenie dávajúce nájomcovi opciu na získanie vlastníckeho práva na majetok po splnení dohodnutých podmienok. Tieto zmluvy sú niekedy známe ako zmluvy o kúpe na splátky.

KLASIFIKÁCIA LÍZINGOV

7. Klasifikácia lízingov prijatá v tomto štandarde je založená na rozsahu, v ktorom riziká a odmeny plynúce z vlastníctva prenajímaného majetku spočívajú na nájomcovi alebo prenajímateľovi. Riziká zahŕňajú možnosti strát z nevyužitej kapacity alebo technologického zastarávania a z kolísania návratnosti spôsobeného meniacimi sa ekonomickými podmienkami. Odmeny môžu predstavovať očakávanie ziskovej činnosti počas ekonomickej životnosti majetku a zisku zo zhodnotenia alebo z realizácie reziduálnej hodnoty.

8. Lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, ak sa ním prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva. Lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing, ak sa ním neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva.

9. Pretože transakcia medzi prenajímateľom a nájomcom je založená na lízingovej zmluve medzi nimi, je vhodné použiť konzistentné definície. Použitie týchto definícií na rozdielne okolnosti prenajímateľa a nájomcu môže mať za následok, že rovnaký lízing každý z nich klasifikuje odlišne. Môže k tomu dôjsť napríklad vtedy, ak má prenajímateľ úžitky z reziduálnej hodnoty zaručenej osobou, ktorá nie je spriaznená s nájomcom.

10. Či je lízing finančným lízingom alebo operatívnym lízingom, to závisí od podstaty transakcie a nie od formy zmluvy. ([1]) Príkladmi situácií, ktoré by mohli jednotlivo alebo v kombinácii bežne viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:

a) lízingom sa na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo majetku na nájomcu;

b) nájomca má opciu na kúpu majetku za cenu, pri ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia ako reálna hodnota k dátumu, keď sa opcia stáva uplatniteľnou, takže na začiatku lízingu je primerane isté, že opcia sa uplatní;

c) doba lízingu je na podstatnú časť ekonomickej životnosti majetku, aj keď sa vlastnícke právo neprevedie;

d) na začiatku lízingu sa súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok rovná minimálne v podstate celej reálnej hodnote prenajímaného majetku a

e) prenajímaný majetok má taký špecifický charakter, že bez väčších úprav ho môže použiť len nájomca.

([1]) Pozri tiež SIC-27 *Vyhodnocovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu.*

11. Indikátormi situácií, ktoré by mohli individuálne alebo v kombinácii tiež viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:

a) ak nájomca môže zrušiť lízing, straty prenajímateľa spojené s jeho zrušením znáša nájomca;

b) zisky alebo straty z kolísania reálnej hodnoty zostatku pripadnú nájomcovi (napríklad vo forme nájomného rabatu, ktorý sa rovná väčšine tržieb z predaja na konci lízingu) a

c) nájomca má schopnosť pokračovať v lízingu v druhotnom období za nájomné, ktoré je podstatne nižšie ako trhové nájomné.

12. Príklady a indikátory v odsekoch 10 a 11 nie sú vždy jednoznačné. Ak je z iných vlastností zrejmé, že lízingom sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva, lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing. To môže nastať napríklad vtedy, ak sa vlastníctvo majetku prevádza na konci lízingu za variabilnú platbu, ktorá sa rovná jeho reálnej hodnote v tom čase, alebo ak v dôsledku podmienených nájmov nájomca nemá v podstate všetky takéto riziká a odmeny.

13. Klasifikácia lízingu sa urobí na začiatku lízingu. Ak sa v akomkoľvek čase nájomca a prenajímateľ dohodnú na zmene podmienok lízingu inak ako obnovením lízingu, a to spôsobom, ktorý by mal za následok odlišnú klasifikáciu lízingu podľa kritérií v odsekoch 7 až 12, ak by zmenené podmienky boli účinné už na začiatku lízingu, revidovaná zmluva sa považuje za novú zmluvu počas doby jej platnosti. Zmeny v odhadoch (napríklad zmeny v odhadoch ekonomickej životnosti alebo reziduálnej hodnoty prenajímaného majetku) alebo zmeny v okolnostiach (napríklad nedodržanie záväzkov nájomcom) však nespôsobujú novú klasifikáciu lízingu na účtovné účely.

14. Lízingy pozemkov a budov sa klasifikujú ako operatívne alebo finančné lízingy rovnakým spôsobom ako lízingy iného majetku. Charakteristikou črtou pozemkov však je, že pozemok má obvykle neobmedzenú ekonomickú životnosť, a ak sa neočakáva, že vlastníctvo prejde na nájomcu na konci doby lízingu, na nájomcu sa obvykle neprevedú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva, v dôsledku čoho bude lízing pozemku operatívnym lízingom. Platba vykonaná pri uzavretí lízingovej zmluvy alebo nadobudnutí predmetu lízingu, ktorý sa účtuje ako operatívny lízing, predstavuje predplatené lízingové splátky, ktoré sa amortizujú počas doby lízingu v súlade s modelom získavaných úžitkov.

15. Zložky pozemkov a budov pri lízingu pozemkov a budov sa na účely klasifikácie lízingu posudzujú oddelene. Ak sa očakáva, že vlastnícke právo k obom zložkám prejde na konci doby lízingu na nájomcu, obidve zložky sa klasifikujú ako finančný lízing bez ohľadu na to, či sú analyzované ako jeden lízing alebo dva lízingy, pokiaľ však nie je z iných vlastností jasné, že lízingom sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva jednej alebo obidvoch zložiek. Keď má pozemok neobmedzenú ekonomickú životnosť, je zložka pozemku obvykle klasifikovaná ako operatívny lízing, pokiaľ sa neočakáva, že vlastníctvo prejde na nájomcu koncom doby lízingu v súlade s odsekom 14. Zložka budov sa klasifikuje ako finančný alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 13.

16. Keď je to na účely klasifikácie a účtovania lízingu pozemkov a budov potrebné, minimálne lízingové splátky (vrátane všetkých jednorazových platieb vopred) sa alokujú medzi prvky pozemkov a budov úmerne podľa relatívnych reálnych hodnôt zainteresovanosti na zložke pozemku a zložkách budov v lízingu na začiatku lízingu. Ak sa lízingové splátky nedajú spoľahlivo alokovať medzi tieto dva prvky, celý lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, pokiaľ nie je isté, že obidva prvky sú operatívnym lízingom, a v tom prípade sa celý lízing klasifikuje ako operatívny lízing.

17. Pri lízingu pozemkov a budov, ak je hodnota, ktorá by sa pre zložku pozemkov prvotne vykázala v súlade s odsekom 20, nevýznamná, sa pozemky a budovy môžu na účely klasifikácie lízingu považovať za jeden celok a môžu sa klasifikovať ako finančný alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 13. V takomto prípade sa ekonomická životnosť budov považuje za ekonomickú životnosť celého prenajímaného majetku.

18. Samostatné oceňovanie zložiek pozemkov a budov sa nevyžaduje, ak sa podiel nájomcu na pozemku aj budovách klasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok v súlade s IAS 40 a používa sa model reálnej hodnoty. Pre toto ohodnotenie sa vyžadujú podrobné výpočty iba vtedy, ak je klasifikácia jednej alebo oboch zložiek inak neistá.

19. V súlade s IAS 40 je možné, aby nájomca klasifikoval podiel na držanej nehnuteľnosti v rámci operatívneho lízingu ako investičný nehnuteľný majetok. V takom prípade sa podiel na nehnuteľnosti účtuje, ako keby to bol finančný lízing a okrem toho sa pre vykázaný majetok použije model reálnej hodnoty. Nájomca pokračuje v účtovaní lízingu ako o finančnom lízingu aj vtedy, ak následná udalosť zmení charakter podielu nájomcu na nehnuteľnosti tak, že sa už ďalej neklasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok. Tento stav nastáva, ak nájomca napríklad:

a) používa nehnuteľnosť, ktorá sa potom prevedie medzi nehnuteľnosti používané vlastníkom v reprodukčnej cene, ktorá sa rovná výške jej reálnej hodnoty v deň zmeny používania, alebo

b) poskytne sublízing, ktorým sa prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podielu na nespriaznenú tretiu stranu. Takýto sublízing účtuje nájomca ako finančný lízing poskytnutý tretej strane, hoci tretia strana ho môže účtovať ako operatívny lízing.

LÍZINGY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH NÁJOMCOV

Finančné lízingy

Prvotné vykázanie

20. Na začiatku doby lízingu vykazujú nájomcovia finančné lízingy ako majetok a záväzky vo svojich súvahách v sumách stanovených na začiatku lízingu, ktoré sa rovnajú reálnej hodnote prenajímaného majetku, alebo ak je nižšia, súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok. Diskontnou sadzbou, ktorá sa použije na výpočet súčasnej hodnoty minimálnych lízingových splátok, je implicitná úroková miera lízingu, ak je možné ju určiť; ak nie, použije sa úroková sadzba pôžičky nájomcu. Všetky začiatočné priame náklady nájomcu sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.

21. Transakcie a iné udalosti sa účtujú a prezentujú v súlade s ich podstatou a finančnou realitou a nie výlučne na základe ich právnej formy. Aj keď je právna forma lízingovej zmluvy taká, že nájomca nemôže získať právny nárok na prenajímaný majetok, v prípade finančných lízingov sú podstata a finančná realita také, že nájomca získava ekonomické úžitky z používania prenajímaného majetku počas podstatnej časti jeho ekonomickej životnosti výmenou za prijatie záväzku zaplatiť za toto právo sumu na začiatku lízingu sa približujúcu reálnej hodnote majetku a súvisiacemu finančnému poplatku.

22. Ak sa takéto lízingové transakcie neodzrkadlia v súvahe nájomcu, sú ekonomické zdroje a úroveň záväzkov účtovnej jednotky podhodnotené, čím sa skresľujú finančné ukazovatele. Je preto vhodné, aby sa finančný lízing vykázal v súvahe nájomcu ako majetok a zároveň ako záväzok zaplatiť budúce lízingové splátky. Na začiatku doby lízingu sa majetok a záväzky z budúcich lízingových splátok vykazujú v súvahe v rovnakých sumách okrem začiatočných priamych nákladov nájomcu, ktoré sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.

23. Nie je vhodné, aby sa záväzky za prenajímaný majetok prezentovali v účtovnej závierky ako odpočet z hodnoty prenajímaného majetku. Ak sa pri prezentácii záväzkov v súvahe urobí rozlíšenie medzi obežnými a neobežnými záväzkami, rovnaké rozlíšenie sa urobí pre lízingové záväzky.

24. Začiatočné priame náklady často vznikajú v súvislosti so špecifickými lízingovými činnosťami, akými sú vyjednávanie a zabezpečovanie lízingových dohôd. Náklady identifikované ako náklady priamo priraditeľné činnostiam vykonávaným nájomcom pre finančný lízing sa pripočítavajú k sume vykázanej ako majetok.

Následné ocenenie

25. Minimálne lízingové splátky sa rozdelia medzi finančný poplatok a zníženie nesplateného záväzku. Finančný poplatok sa alokuje do každého obdobia počas doby lízingu tak, aby sa zabezpečila konštantná pravidelná úroková sadzba z ostávajúceho zostatku záväzku. Podmienené nájomné sa účtuje ako náklad v obdobiach, v ktorých vznikne.

26. V praxi môže nájomca pri alokácii finančného poplatku do období počas doby lízingu použiť na zjednodušenie výpočtu niektoré formy približných hodnôt.

27. Pri finančnom lízingu vznikajú v každom účtovnom období náklady na odpisy odpisovateľného majetku, ako aj finančné náklady. Politika odpisovania pri odpisovateľnom prenajímanom majetku je konzistentná s politikou pre odpisovateľný majetok vo vlastníctve a vykázané odpisy sa vypočítavajú v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 38 *Nehmotný majetok*. Ak nie je primeraná istota, že nájomca získa vlastníctvo koncom doby lízingu, majetok sa úplne odpíše počas doby lízingu alebo, ak je kratšia, počas jeho doby použiteľnosti.

28. Odpisovateľná suma prenajímaného majetku sa systematicky alokuje do každého účtovného obdobia počas doby predpokladaného používania konzistentne s politikou odpisovania, ktorú nájomca uplatňuje pre odpisovateľný majetok, ktorý je vo vlastníctve. Ak je primeraná istota, že nájomca získa vlastníctvo koncom doby lízingu, doba predpokladaného používania je doba použiteľnosti majetku; inak sa majetok odpisuje počas doby lízingu alebo, ak je kratšia, počas doby jeho použiteľnosti.

29. Suma nákladov na odpisy majetku a finančného nákladu za obdobie je zriedkavo rovnaká ako lízingové splátky splatné za dané obdobie, a preto je nevhodné vykázať len splatné lízingové splátky ako náklad. Podľa toho je nepravdepodobné, že majetok a súvisiaci záväzok sa budú po začiatku doby lízingu v sumách rovnať.

30. Pri stanovovaní, či sa hodnota prenajímaného majetku znížila, účtovná jednotka uplatňuje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

31. Nájomcovia, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenie,* zverejnia o finančných lízingoch aj tieto informácie:

    a) za každú triedu majetku čistú účtovnú hodnotu k súvahovému dňu;

    b) zosúhlasenie medzi celkovou sumou minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu a ich súčasnou hodnotou. Okrem toho účtovná jednotka zverejní celkovú hodnotu budúcich minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu a ich súčasnú hodnotu pre každé z týchto období:

        i) do jedného roka;

        ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

        iii) viac ako päť rokov;

    c) podmienené nájomné vykázané ako náklad za obdobie;

    d) celková suma budúcich minimálnych sublízingových splátok, pri ktorých sa očakáva, že budú prijaté v rámci nevypovedateľných sublízingov k súvahovému dňu;

    e) všeobecný opis významných lízingových dohôd nájomcu zahŕňajúcich okrem iného tieto skutočnosti:

        i) základ, na ktorom sú určené podmienené nájomné splátky;

        ii) existenciu a podmienky opcií na obnovu alebo kúpu a podmienky automatického zvyšovania a

        iii) obmedzenia určené lízingovými dohodami, ako sú napríklad tie, ktoré sa týkajú dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho lízingu.

32. Okrem toho pre nájomcov majetku prenajímaného v rámci finančných lízingov platia požiadavky na zverejnenie v súlade s IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

Operatívne lízingy

33. Lízingové splátky v rámci operatívneho lízingu sa vykazujú ako náklad rovnomerne počas doby lízingu, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu úžitkov používateľa ([1]).

34. Pri operatívnych lízingoch sa lízingové splátky (okrem nákladov za služby, ako sú poistenie a údržba) vykazujú ako náklad rovnomerne, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu úžitkov používateľa, aj keď splátky nie sú založené na takomto základe.

35. Nájomcovia, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7, zverejnia o operatívnych lízingoch aj tieto informácie:

    a) celkovú sumu budúcich minimálnych lízingových splátok v rámci nevypovedateľného operatívneho lízingu za každé z týchto období:

        i) do jedného roka;

        ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

        iii) viac ako päť rokov;

([1]) Pozri tiež SIC-15 *Operatívny lízing – stimuly*.

b) celkovú sumu budúcich minimálnych sublízingových splátok, pri ktorých sa očakáva, že budú prijaté v rámci nevypovedateľných sublízingov k súvahovému dňu;

c) lízingové a sublízingové splátky vykázané ako náklad za dané obdobie, s oddelenými sumami za minimálne lízingové splátky, podmienené nájomné a sublízingové splátky;

d) všeobecný opis významných lízingových dohôd nájomcu zahŕňajúcich okrem iného tieto skutočnosti:

i) základ, na ktorom sú určené podmienené nájomné splátky;

ii) existenciu a podmienky opcií na obnovu alebo kúpu a podmienky automatického zvyšovania a

iii) obmedzenia určené lízingovými dohodami, ako sú napríklad tie, ktoré sa týkajú dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho lízingu.

LÍZINGY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH PRENAJÍMATEĽOV

Finančné lízingy

Prvotné vykázanie

36. Prenajímatelia vykazujú majetok držaný v rámci finančného lízingu vo svojich súvahách a prezentujú ho ako pohľadávku v sume, ktorá sa rovná čistej investícii do lízingu.

37. V rámci finančného lízingu prenajímateľ prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z právneho vlastníctva, a pohľadávka z lízingových splátok sa teda chápe u prenajímateľa ako splatenie istiny a finančný výnos za náhradu výdavkov a odmenu prenajímateľa za jeho investíciu a služby.

38. Prenajímateľom často vzniknú začiatočné priame náklady a zahŕňajú sumy, akými sú provízie, právne poplatky a interné náklady, ktoré sú prírastkové a priamo priraditeľné rokovaniu a dohadovaniu lízingu. Z nich sú vylúčené všeobecné režijné náklady, akými sú tie, ktoré vytvárajú tímy predaja a marketingu. Pri finančných lízingoch, okrem tých, ktoré poskytujú výrobcovia alebo obchodníci ako prenajímatelia, sú začiatočné priame náklady zahrnuté do prvotného ocenenia pohľadávky z finančného lízingu a znižujú sumu výnosu vykázaného počas doby lízingu. Implicitná úroková miera lízingu je definovaná takým spôsobom, že začiatočné priame náklady sú automaticky zahrnuté do pohľadávky z finančného lízingu a nie je potrebné pripočítavať ich samostatne. Náklady vynaložené prenajímateľmi, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, v súvislosti s vyjednávaním a dohadovaním lízingu sú vylúčené z definície začiatočných priamych nákladov. Z toho dôvodu sú vylúčené z čistej investície do lízingu a vykazujú sa ako náklad pri vykazovaní zisku z predaja, čo je pri finančnom lízingu zvyčajne na začiatku doby lízingu.

Následné ocenenie

39. Vykázanie finančného výnosu je založené na modeli odzrkadľujúcom konštantnú pravidelnú mieru návratnosti čistej investície prenajímateľa do finančného lízingu.

40. Cieľom prenajímateľa je alokovať finančný výnos počas doby lízingu systematickým a racionálnym spôsobom. Toto alokovanie výnosu je založené na modeli odzrkadľujúcom konštantnú pravidelnú mieru návratnosti čistej investície prenajímateľa do finančného lízingu. Lízingové splátky súvisiace s obdobím, s výnimkou nákladov za služby, sa uplatňujú oproti hrubej investícii do lízingu tak, aby sa nimi znížila tak istina, ako aj nerealizovaný finančný výnos.

41. Odhadované nezaručené reziduálne hodnoty použité pri výpočte hrubej investície prenajímateľa do lízingu sa pravidelne prehodnocujú. Ak nastalo zníženie v odhadovanej nezaručenej reziduálnej hodnote, alokácia výnosu počas doby lízingu sa reviduje a okamžite sa vykáže prípadné zníženie vzhľadom na časovo rozlíšené sumy.

41A. Majetok v rámci finančného lízingu, ktorý sa klasifikuje ako majetok držaný na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa účtuje v súlade s uvedeným IFRS.

42. Prenajímatelia, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, vykazujú zisk alebo stratu z predaja v tom období, v ktorom ich účtovná jednotka vykazuje v súlade s politikou uplatňovanou pri priamom predaji. Ak sa stanovujú umelo nízke úrokové sadzby, zisk z predaja sa obmedzí na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková sadzba. Náklady vynaložené prenajímateľmi, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, v súvislosti s vyjednávaním a dohadovaním lízingu sa vykazujú ako náklad, keď sa vykáže zisk z predaja.

43. Výrobcovia alebo obchodníci často ponúkajú zákazníkom voľbu kúpy alebo lízingu majetku. Finančný lízing majetku prenajímateľmi, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, spôsobuje vznik dvoch typov výnosu:

a) zisk alebo strata zodpovedajúca zisku alebo strate vyplývajúcej z priameho predaja prenajímaného majetku za bežné predajné ceny, zohľadňujúce všetky uplatniteľné objemové alebo obchodné rabaty, a

b) finančný výnos za dobu lízingu.

44. Výnosom z predaja vykázaného na začiatku doby lízingu prenajímateľom, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, je reálna hodnota majetku alebo, ak je nižšia, súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok nabiehajúca prenajímateľovi, vypočítaná pri trhovej úrokovej sadzbe. Nákladom na predaj vykázaný k začatiu doby lízingu je obstarávacia cena, alebo účtovná hodnota, ak je odlišná, prenajímanej nehnuteľnosti mínus súčasná hodnota nezaručenej reziduálnej hodnoty. Rozdiel medzi tržbou z predaja a nákladom na predaj je zisk z predaja, ktorý sa vykazuje v súlade s politikou účtovnej jednotky pre priamy predaj.

45. Prenajímatelia, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, niekedy stanovujú umelo nízke úrokové sadzby, aby prilákali zákazníkov. Používanie takýchto sadzieb by malo za následok, že v čase predaja sa vykáže nadmerná časť výnosu z celkového výnosu transakcie. Ak sú stanovené umelo nízke úrokové sadzby, zisk z predaja sa obmedzí na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková sadzba.

46. Náklady vynaložené prenajímateľom, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, v súvislosti s vyjednávaním a dohadovaním finančného lízingu, sa vykazujú ako náklad na začiatku doby lízingu, pretože súvisia najmä s vytváraním zisku z predaja výrobcu alebo obchodníka.

47. Poskytovatelia lízingu, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7, zverejnia pri finančných lízingoch aj tieto informácie:

a) zosúhlasenie medzi sumou hrubej investície do lízingu k súvahovému dňu a súčasnou hodnotou pohľadávky z minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu. Okrem toho účtovná jednotka zverejní hrubú investíciu do lízingu a súčasnú hodnotu pohľadávky z minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu, a to za každé z týchto období:

i) do jedného roka;

ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

iii) viac ako päť rokov;

b) nerealizovaný finančný výnos;

c) nezaručené reziduálne sumy pripadajúce prenajímateľovi;

d) akumulované opravné položky k nevymožiteľným pohľadávkam z minimálnych lízingových splátok;

e) podmienené nájomné vykázané ako výnos za obdobie;

f) všeobecný opis významných lízingových dohôd prenajímateľa.

48. Ako indikátor rastu je často užitočné uviesť tiež hrubú investíciu mínus nerealizovaný výnos v nových obchodoch, ktoré pribudli počas obdobia, po odpočítaní príslušných súm zrušených lízingov.

Operatívne lízingy

49. Prenajímatelia prezentujú majetok, ktorý je predmetom operatívnych lízingov, vo svojej súvahe podľa charakteru majetku.

50. Lízingový výnos z operatívnych lízingov sa vykazuje vo výnosoch rovnomerne počas doby lízingu, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu, ktorým sa použitie úžitku odvodeného z prenajímaného majetku znižuje. ([1])

51. Náklady, vrátane odpisov, ktoré vzniknú v súvislosti s lízingovými výnosmi, sa vykazujú ako náklady. Lízingový výnos (okrem príjmov za poskytnuté služby, akými sú poistenie a údržba) sa vykazuje vo výnosoch rovnomerne počas doby lízingu, aj keď príjmy nie sú založené na takomto základe, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu, ktorým sa použitie úžitku odvodeného z prenajímaného majetku znižuje.

52. Začiatočné priame náklady vynaložené prenajímateľmi pri vyjednávaní a dohadovaní operatívneho lízingu sa pripočítavajú k účtovnej hodnote prenajímaného majetku a vykazujú ako náklad počas doby lízingu na rovnakom základe ako lízingový výnos.

53. Politika odpisovania je pri odpisovateľnom prenajímanom majetku konzistentná s bežnou odpisovou politikou prenajímateľa pre podobný majetok a odpisovanie sa vypočítava v súlade s IAS 16 a IAS 38.

54. Pri stanovovaní, či sa hodnota prenajímaného majetku znížila, uplatňuje účtovná jednotka IAS 36.

([1]) Pozri tiež SIC-15 *Operatívny lízing – stimuly.*

55. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, nevykazuje pri uzavretí operatívneho lízingu zisk z predaja, pretože to nie je ekvivalent predaja.

56. Prenajímatelia, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7, zverejnia pri operatívnych lízingoch aj tieto informácie:

a) budúce minimálne lízingové platby z nevypovedateľných operatívnych lízingov v celkovej hodnote a za každé z týchto období:

i) do jedného roka;

ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

iii) viac ako päť rokov;

b) celkové podmienené nájomné vykázané ako výnos za obdobie;

c) všeobecný opis lízingových dohôd prenajímateľa.

57. Okrem toho pre prenajímateľov majetku prenajímaného v rámci operatívnych lízingov platia požiadavky na zverejňovanie uvedené v IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

TRANSAKCIE PREDAJA A SPÄTNÉHO LÍZINGU

58. Transakcia predaja a spätného lízingu zahŕňa predaj majetku a spätný lízing toho istého majetku. Lízingová splátka a predajná cena sú zvyčajne vzájomne závislé, pretože sú dohodnuté ako celok. Účtovanie transakcie predaja a spätného lízingu závisí od typu lízingu, ktorý obsahuje.

59. Ak má transakcia predaja a spätného lízingu za následok finančný lízing, akýkoľvek prebytok tržieb z predaja nad účtovnú hodnotu predajca – nájomca nevykazuje okamžite ako výnos. Namiesto toho sa odloží a odpisuje počas doby lízingu.

60. Ak je spätný lízing finančným lízingom, transakcia je prostriedok, pomocou ktorého prenajímateľ poskytuje nájomcovi financie, pričom majetok je zárukou. Z tohto dôvodu nie je vhodné považovať prebytok tržieb z predaja nad účtovnú hodnotu za výnos. Takýto prebytok sa odloží a odpisuje počas doby lízingu.

61. Ak má transakcia predaja a spätného lízingu za následok operatívny lízing a je zrejmé, že transakcia je stanovená v reálnej hodnote, každý zisk alebo strata sa vykazuje okamžite. Ak je predajná cena pod reálnou hodnotou, každý zisk alebo strata sa vykazuje okamžite okrem prípadu, ak je strata kompenzovaná budúcimi lízingovými splátkami pod trhovú cenu, vtedy sa strata odloží a odpisuje pomerne k lízingovým splátkam počas obdobia, v ktorom sa predpokladá používanie majetku. Ak je predajná cena nad reálnou hodnotou, prebytok nad reálnou hodnotou sa odloží a odpisuje počas obdobia, v ktorom sa predpokladá používanie majetku.

62. Ak je spätný lízing operatívnym lízingom a lízingové splátky a predajná cena sú stanovené v reálnej hodnote, v skutočnosti došlo k bežnej predajnej transakcii a akýkoľvek zisk alebo strata sa vykazuje okamžite.

63. Ak je pri operatívnych lízingoch reálna hodnota v čase transakcie predaja a spätného lízingu menšia ako účtovná hodnota majetku, strata rovnajúca sa sume rozdielu medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykáže okamžite.

64. Pri finančných lízingoch nie sú žiadne takéto úpravy potrebné, pokiaľ nedošlo k zníženiu hodnoty; v takom prípade sa účtovná hodnota zníži na spätne získateľnú sumu v súlade s IAS 36.

65. Požiadavky na zverejnenia pre nájomcov a prenajímateľov sa uplatňujú rovnako na transakcie predaja a spätného lízingu. Požadovaný opis významných lízingových dohôd vedie k zverejneniu jedinečných alebo nezvyčajných ustanovení zmluvy alebo podmienok transakcií predaja a spätného lízingu.

66. Transakcie predaja a spätného lízingu môžu spĺňať kritériá oddeleného zverejňovania podľa IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

67. Podľa odseku 68 sa spätné uplatňovanie tohto štandardu odporúča, ale nepožaduje. Ak sa štandard neuplatňuje spätne, zostatok akéhokoľvek prebiehajúceho finančného lízingu sa považuje za správne určený prenajímateľom a ďalej sa účtuje v súlade s ustanoveniami tohto štandardu.

68. Účtovná jednotka, ktorá predtým uplatňovala IAS 17 (revidovaný v roku 1997), uplatňuje zmeny a doplnenia vykonané týmto štandardom spätne na všetky lízingy, alebo ak sa IAS 17 (revidovaný v roku 1997) neuplatňoval spätne, na všetky lízingy uzatvorené od začiatku uplatňovania tohto štandardu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 17 (REVIDOVANÉHO V ROKU 1997)

70. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 17 *Lízingy* (revidovaný v roku 1997).

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 18

Výnosy

CIEĽ

Výnosy sú v Koncepčnom rámci prípravy a prezentácie účtovnej závierky definované ako zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prítoku alebo zvýšenia aktív alebo zníženie záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné ako to, ktoré je spojené s vkladmi osôb podieľajúcimi sa na vlastnom imaní účtovnej jednotky. Výnosy zahŕňajú tak výnosy z bežnej činnosti, ako aj iné výnosy a zisky. Výnosy z bežnej činnosti sú výnosy, ktoré vznikajú z bežných činností účtovnej jednotky a uvádzajú sa pod mnohými názvami vrátane názvov tržby, poplatky za služby, úroky, dividendy a tantiémy. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania výnosov vznikajúcich z určitých druhov transakcií a udalostí.

Hlavnou otázkou pri účtovaní výnosov z bežných činností je stanoviť, kedy tieto výnosy vykazovať. Výnosy sa vykazujú, ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť budúce ekonomické úžitky a tieto úžitky sa môžu spoľahlivo oceniť. Týmto štandardom sa určujú okolnosti, za ktorých budú tieto kritériá splnené, a teda sa vykážu výnosy. Štandardom sa poskytuje aj praktický návod na uplatňovanie týchto kritérií.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní výnosov vznikajúcich z týchto transakcií a udalostí:

   a) predaj tovaru;

   b) poskytovanie služieb a

   c) používanie majetku účtovnej jednotky inými stranami, z čoho plynie úrok, tantiémy a dividendy.

2. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 18 *Vykazovanie výnosov*, schválený v roku 1982.

3. Tovar zahŕňa tovar vyrobený účtovnou jednotkou na účely predaja a tovar nakúpený na účely ďalšieho predaja, ako napríklad tovar nakúpený obchodníkom alebo pozemky a iné nehnuteľnosti držané s cieľom ďalšieho predaja.

4. Poskytovanie služieb zahŕňa spravidla vykonávanie zmluvne dohodnutej úlohy účtovnou jednotkou počas dohodnutého obdobia. Služby sa môžu poskytovať počas jedného alebo viacerých období. Niektoré zmluvy na poskytovanie služieb sa priamo vzťahujú na zmluvy o zhotovení, napríklad na služby vedúcich projektov a architektov. Výnosy vznikajúce z týchto zmlúv nie sú predmetom tohto štandardu, ale zaobchádza sa s nimi v súlade s požiadavkami pre zmluvy o zhotovení tak, ako je to špecifikované v IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*.

5. Pri použití majetku účtovnej jednotky inými stranami vznikajú výnosy vo forme:

   a) úroku – poplatkov za použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov alebo súm, ktoré sú splatné účtovnej jednotke;

   b) tantiém – poplatkov za použitie dlhodobého majetku účtovnej jednotky, napríklad patentov, obchodných značiek, autorských práv a počítačového softvéru, a

   c) dividend – rozdelenia ziskov držiteľom investícií do vlastného imania v pomere, v akom sa podieľajú na vlastníctve určitej triedy kapitálu.

6. Tento štandard sa nezaoberá výnosmi pochádzajúcimi z:

   a) lízingových zmlúv (pozri IAS 17 *Lízingy*);

   b) dividend pochádzajúcich z investícií, ktoré sa účtujú metódou vlastného imania (pozri IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch*);

   c) poistných zmlúv v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*;

   d) zmien reálnej hodnoty finančných aktív alebo finančných záväzkov alebo z ich vyradenia (pozri IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*);

   e) zmien hodnoty iného obežného majetku;

f) prvotného vykázania a zo zmien reálnej hodnoty biologického majetku týkajúceho sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*);

g) prvotného vykázania poľnohospodárskej výroby (pozri IAS 41) a

h) ťažby nerastov.

DEFINÍCIE

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

Výnosy sú hrubé príjmy ekonomických úžitkov ktoré vznikajú v danom období z bežných činností účtovnej jednotky, ak tieto príjmy majú za následok iné zvýšenie vlastného imania ako zvýšenie súvisiace s vkladmi od osôb, ktoré sa na ňom podieľajú.

Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

8. Výnosy zahŕňajú len hrubé príjmy ekonomických úžitkov prijatých alebo nárokovaných účtovnou jednotkou na jej vlastný účet. Sumy vybrané v mene tretích strán, akými sú napríklad dane z predaja, dane z tovarov a služieb a dane z pridanej hodnoty, nie sú ekonomickými úžitkami, ktoré plynú do účtovnej jednotky a nemajú za následok zvýšenie vlastného imania. Preto sú z výnosov vylúčené. Podobne, pri zastupovaní tretej strany, hrubé príjmy ekonomických úžitkov zahŕňajú sumy vybrané v mene príkazcu, ktoré nemajú za následok zvýšenie vlastného imania účtovnej jednotky. Sumy vybrané v mene príkazcu nie sú výnosom. Namiesto toho je výnosom suma provízie.

OCEŇOVANIE VÝNOSOV

9. Výnosy sa oceňujú v reálnej hodnote prijatej alebo nárokovanej protihodnoty. ([1])

10. Suma výnosov vznikajúca z transakcie je obvykle určená zmluvou medzi účtovnou jednotkou a kupujúcim alebo používateľom majetku. Je ocenená v reálnej hodnote prijatej alebo nárokovanej protihodnoty po zohľadnení všetkých obchodných zliav a objemových rabatov poskytovaných účtovnou jednotkou.

11. Vo väčšine prípadov má protihodnota formu peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov a suma výnosov predstavuje sumu prijatých alebo nárokovaných peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov. Ak je však príjem peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov odložený, môže byť reálna hodnota protihodnoty nižšia, ako menovitá hodnota prijatých alebo nárokovaných peňazí. Napríklad účtovná jednotka môže poskytnúť kupujúcemu bezúročný úver alebo prijať od kupujúceho ako protihodnotu za predaj tovaru zmenku, ktorá má nižšiu ako trhovú úrokovú sadzbu. Ak sa takouto dohodou v skutočnosti vytvára finančná transakcia, reálna hodnota protihodnoty je určená diskontovaním všetkých budúcich príjmov pomocou kalkulovanej úrokovej sadzby. Kalkulovanú úrokovú sadzbu je možné konkrétnejšie určiť buď z:

a) prevažujúcej úrokovej sadzby pre podobný nástroj emitenta s podobným kreditným hodnotením, alebo

b) úrokovej sadzby, ktorou sa menovitá hodnota tohto nástroja diskontuje na bežnú peňažnú predajnú cenu tovaru alebo služieb.

Rozdiel medzi reálnou hodnotou a menovitou hodnotou protihodnoty sa vykazuje ako výnos z úrokov podľa odsekov 29 a 30 a podľa IAS 39.

12. Ak sa tovary alebo služby vymieňajú alebo zamieňajú za tovary alebo služby, ktoré majú podobnú povahu a hodnotu, výmena sa nepovažuje za transakciu, ktorou sa vytvárajú výnosy. Často je to prípad komodít, akými sú olej alebo mlieko, keď dodávatelia menia alebo zamieňajú zásoby na rôznych miestach tak, aby včas vyhoveli dopytu na konkrétnom mieste. Ak sa tovar predáva alebo ak sa služby poskytujú výmenou za nepodobný tovar alebo služby, výmena sa považuje za transakciu, ktorou sa vytvárajú výnosy. Výnosy sa oceňujú v reálnej hodnote prijatého tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov. Ak nie je možné reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb spoľahlivo určiť, výnosy sa ocenia v reálnej hodnote postúpeného tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov.

([1]) Pozri tiež SIC-31 *Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.*

IDENTIFIKÁCIA TRANSAKCIE

13. Kritériá vykazovania sa v tomto štandarde obvykle uplatňujú na každú transakciu osobitne. Za určitých okolností je však nevyhnutné uplatňovať kritériá vykazovania aj na samostatne identifikovateľné zložky jednej transakcie tak, aby sa zohľadnila podstata tejto transakcie. Napríklad ak predajná cena výrobku zahŕňa identifikovateľnú sumu určenú na následný servis, táto suma sa odloží a vykáže ako výnos počas obdobia, v ktorom sa uvedený servis uskutočňuje. Naopak, kritériá vykazovania sa uplatňujú na dve alebo viac transakcií spoločne, ak sú spojené takým spôsobom, že ich komerčnému účinku nie je možné porozumieť bez odkazu na skupinu transakcií ako celok. Účtovná jednotka môže napríklad predať tovar a súčasne uzavrieť samostatnú zmluvu na spätný nákup tovaru k neskoršiemu dátumu, pričom dochádza k negácii podstatného účinku transakcie; v tomto prípade sa obe transakcie posudzujú spoločne.

PREDAJ TOVARU

14. Výnosy z predaja tovaru sa vykážu, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

    a) účtovná jednotka previedla na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovaru;

    b) účtovná jednotka si neponecháva ani pokračujúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle zodpovedajúcej vlastníctvu, ani efektívnu kontrolu nad predaným tovarom;

    c) suma výnosu sa môže spoľahlivo oceniť;

    d) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou, a

    e) náklady, ktoré vznikli alebo ktoré vzniknú v súvislosti s transakciou, sa môžu spoľahlivo oceniť.

15. Posúdenie momentu, keď účtovná jednotka previedla podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva na kupujúceho, si vyžaduje preskúmanie okolností transakcie. Vo väčšine prípadov sa prevod rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva zhoduje s prevodom právneho nároku alebo odovzdaním majetku kupujúcemu. Je tomu tak pri väčšine maloobchodných predajov. V iných prípadoch dochádza k prevodu rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva v inom čase ako v čase prevodu právneho nároku alebo odovzdania majetku.

16. Ak si účtovná jednotka ponecháva podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva, transakcia nie je predajom a výnos sa nevykazuje. Účtovná jednotka si môže ponechať podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva niekoľkými spôsobmi. Príkladmi situácií, v ktorých si môže účtovná jednotka ponechať významné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, sú:

    a) ak si účtovná jednotka ponecháva záväzok za neuspokojivú výkonnosť, na ktorý sa nevzťahujú bežné záručné ustanovenia;

    b) ak je prijatie výnosu z konkrétneho predaja podmienené vytvorením výnosov kupujúceho z jeho predaja tovaru;

    c) ak podmienky dodávky tovaru obsahujú aj jeho inštaláciu a inštalácia tvorí podstatnú súčasť predmetu plnenia zmluvy a účtovná jednotka ju ešte nedokončila a

    d) ak má kupujúci právo odstúpiť od kúpy z dôvodu uvedeného v predajnej zmluve a účtovná jednotka nepozná pravdepodobnosť možnosti takéhoto odstúpenia.

17. Ak si účtovná jednotka ponechá len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos sa vykáže. Napríklad predávajúci si môže ponechať právny nárok na tovar výlučne preto, aby chránil vymáhateľnosť splatnej sumy. V takomto prípade, ak účtovná jednotka previedla podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos sa vykáže. Iným príkladom situácie, keď si účtovná jednotka ponechala len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, môže byť maloobchodný predaj, keď sa v prípade nespokojnosti zákazníka ponúka vrátenie peňazí. V tomto prípade sa výnosy vykážu v čase predaja za predpokladu, že predávajúci môže spoľahlivo odhadnúť mieru vracania tovaru, ktoré nastane v budúcnosti a na základe predchádzajúcich skúseností a iných dôležitých faktorov sa vykáže záväzok na vrátenie peňazí.

18. Výnosy sa vykazujú, len ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou. V niektorých prípadoch to nemusí byť pravdepodobné, pokiaľ sa neprijme protihodnota, alebo pokiaľ sa neodstráni neistota. Nemusí byť napríklad isté, či zahraničný štátny orgán udelí povolenie zaplatiť úhradu za predaj, ktorý sa uskutočnil v zahraničí. Ak sa povolenie udelí, neistota sa odstráni a výnosy sa vykážu. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do výnosov, nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej vymožiteľnosť prestala byť pravdepodobná, sa vykáže ako náklad, a nie ako úprava pôvodne vykázanej sumy výnosov.

19. Výnosy a náklady, ktoré sa vzťahujú na rovnakú transakciu alebo inú udalosť, sa vykazujú súčasne; tento proces sa vo všeobecnosti nazýva priraďovanie výnosov k nákladom. Náklady, vrátane záruk a iných nákladov, ktoré vzniknú po odoslaní tovaru, sa môžu zvyčajne spoľahlivo určiť, ak boli splnené aj ostatné podmienky na vykázanie výnosov. Výnosy sa však nemôžu vykázať, ak nie je možné náklady spoľahlivo určiť; za týchto okolností sa každá už prijatá protihodnota za predaj tovaru vykáže ako záväzok.

POSKYTOVANIE SLUŽIEB

20. Ak sa dá výsledok transakcie zahŕňajúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, výnos spojený s transakciou sa vykáže podľa stupňa dokončenia transakcie k súvahovému dňu. Výsledok transakcie sa môže spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) suma výnosu sa dá spoľahlivo oceniť;

b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou;

c) stupeň dokončenia transakcie k súvahovému dňu sa dá spoľahlivo oceniť a

d) náklady vzniknuté pri transakcii a náklady vynaložené na dokončenie transakcie sa dajú spoľahlivo oceniť ([1]).

21. Vykázanie výnosov podľa stupňa dokončenia transakcie sa často označuje ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sa výnosy vykazujú v tých účtovných obdobiach, v ktorých sa služby poskytnú. Vykázanie výnosov týmto spôsobom poskytuje užitočné informácie o rozsahu poskytovania činností v oblasti služieb a o výsledkoch za dané obdobie. Vykazovanie výnosov týmto spôsobom sa požaduje aj v IAS 11. Požiadavky tohto štandardu sú vo všeobecnosti uplatniteľné na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov pri transakcii zahŕňajúcej poskytovanie služieb.

22. Výnosy sa vykážu len vtedy, ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej vymožiteľnosť prestala byť pravdepodobná, sa vykáže ako náklad, a nie ako úprava sumy pôvodne vykázaného výnosu.

23. Účtovná jednotka je vo všeobecnosti schopná vykonávať spoľahlivé odhady po tom, ako sa dohodla s ostatnými stranami transakcie na:

a) vymáhateľných právach každej strany za službu, ktorú budú tieto strany poskytovať a prijímať;

b) protihodnote, ktorá sa vymení, a

c) spôsobe a podmienkach vysporiadania.

Pre účtovnú jednotku je tiež spravidla nevyhnutné mať účinný interný systém finančného rozpočtovania a vykazovania. Účtovná jednotka preskúmava a, ak je to potrebné, reviduje odhady výnosov počas poskytovania služieb. Potreba takýchto revízií nemusí nevyhnutne naznačovať, že výsledok transakcie sa nemôže spoľahlivo odhadnúť.

24. Stupeň dokončenia transakcie sa môže určiť rôznymi metódami. Účtovná jednotka používa tú metódu, ktorá spoľahlivo stanovuje uskutočnené služby. V závislosti od charakteru transakcie môžu tieto metódy zahŕňať:

a) prehľady vykonanej práce;

b) doposiaľ poskytnuté služby ako percentuálny podiel celkových služieb, ktoré sa majú poskytnúť, alebo

c) pomer medzi doposiaľ vzniknutými nákladmi a odhadovanými celkovými nákladmi na transakciu. Do hodnoty doposiaľ vzniknutých nákladov sa zahŕňajú iba náklady za doposiaľ uskutočnené služby. Do odhadovaných celkových nákladov na transakciu sa zahŕňajú len náklady za poskytnuté služby alebo služby, ktoré sa majú poskytnúť.

Priebežné platby a preddavky prijaté od zákazníkov často nevyjadrujú rozsah poskytnutých služieb.

([1]) Pozri tiež SIC-27 *Ohodnotenie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu a SIC-31 Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.*

25. Z praktických dôvodov, keď sa poskytované služby skladajú z neurčiteľného počtu úkonov vykonávaných počas daného obdobia, výnosy sa vykazujú rovnomerne počas daného obdobia, pokiaľ neexistuje dôkaz, že nejaká iná metóda nevyjadruje lepšie stupeň dokončenia. Ak je určitý úkon oveľa dôležitejší ako ktorýkoľvek iný úkon, vykázanie výnosu sa odloží do uskutočnenia tohto dôležitého úkonu.

26. Ak nie je možné výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, výnosy sa vykážu len v rozsahu vykázaných nákladov, ktoré je možné získať späť.

27. V počiatočných štádiách transakcie sa často stáva, že výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť. Napriek tomu môže byť pravdepodobné, že účtovná jednotka získa späť výdavky vynaložené na transakciu. Preto sa výnos vykazuje len v rozsahu vynaložených výdavkov, pri ktorých sa očakáva, že sa dajú získať späť. Keďže výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť, nevykáže sa žiaden zisk.

28. Ak nie je možné výsledok transakcie spoľahlivo odhadnúť a nie je pravdepodobné, že sa vynaložené výdavky získajú späť, výnos sa nevykáže a vynaložené výdavky sa vykážu ako náklady daného obdobia. Ak už pominuli neistoty, ktoré bránili spoľahlivému odhadu výsledku zmluvy, výnos sa vykáže v súlade s odsekom 20 a nie v súlade s odsekom 26.

ÚROK, TANTIÉMY A DIVIDENDY

29. Výnosy za užívanie majetku účtovnej jednotky inými stranami, z ktorých plynie úrok, tantiémy a dividendy, sa vykazujú podľa zásad stanovených v odseku 30, ak:

    a) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou, a

    b) sumu výnosov je možné spoľahlivo oceniť.

30. Výnosy sa vykazujú na týchto základoch:

    a) úrok sa vykazuje pomocou metódy efektívnej úrokovej miery podľa ustanovení IAS 39 odsekov 9 a AG5 až AG8;

    b) tantiémy sa vykazujú na akruálnom princípe v súlade s podstatou súvisiacej zmluvy a

    c) dividendy sa vykazujú v prípade, ak je stanovené právo akcionára dostávať platbu.

31. [Vypúšťa sa.]

32. Ak nabehol nezaplatený úrok ešte pred nadobudnutím úročenej investície, následné prijatie úroku sa rozdelí medzi obdobie predchádzajúce nadobudnutiu a obdobie po nadobudnutí; ako výnosy sa vykáže iba časť zodpovedajúca obdobiu po nadobudnutí. Ak sa dividendy na majetkové cenné papiere deklarujú ako zo zisku z obdobia pred nadobudnutím, tieto dividendy sa odpočítajú od obstarávacej ceny cenných papierov. Ak je ťažké urobiť takéto rozdelenie, s výnimkou náhodného rozdelenia na základe vlastného rozhodnutia, dividendy sa vykážu ako výnosy, pokiaľ zjavne nepredstavujú spätné získanie časti obstarávacej ceny majetkových cenných papierov.

33. Tantiémy sa časovo rozlišujú podľa podmienok príslušnej zmluvy a takto sa obvykle aj vykazujú, pokiaľ, vychádzajúc z podstaty zmluvy, nie je vhodnejšie vykázať výnosy na nejakom inom systematickom a rozumnom základe.

34. Výnosy sa vykazujú len vtedy, ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej vymožiteľnosť prestala byť pravdepodobná, sa vykáže ako náklad, a nie ako úprava sumy pôvodne vykázaného výnosu.

ZVEREJŇOVANIE

35. Účtovná jednotka zverejňuje:

    a) účtovnú politiku prijatú na vykazovanie výnosov vrátane metód prijatých na stanovovanie stupňa dokončenia transakcií zahrňujúcich poskytovanie služieb;

b) sumu každej významnej kategórie výnosov vykázaných počas obdobia vrátane výnosov vzniknutých z:

i) predaja tovaru;

ii) poskytovania služieb;

iii) úrokov;

iv) tantiém;

v) dividend a

c) sumu výnosov, ktoré vznikajú z výmeny tovaru alebo služieb zahrnutých v každej významnej kategórii výnosov.

36. Účtovná jednotka zverejňuje všetky podmienené záväzky a podmienené aktíva v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky a podmienené aktíva môžu vzniknúť z položiek, akými sú náklady na záruky, právne nároky, pokuty alebo možné straty.

DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce sa 1. januára 1995 alebo neskôr.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 19

Zamestnanecké požitky

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. Štandard požaduje, aby účtovná jednotka vykázala:

a) záväzok, keď zamestnanec poskytol službu výmenou za zamestnanecké požitky, ktoré sa majú vyplatiť v budúcnosti, a

b) náklad, keď účtovná jednotka spotrebúva ekonomický úžitok plynúci zo služby poskytnutej zamestnancom výmenou za zamestnanecké požitky.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Zamestnávateľ uplatní tento štandard pri účtovaní všetkých zamestnaneckých požitkov s výnimkou tých, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

2. Tento štandard sa netýka vykazovania programov zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*).

3. Medzi zamestnanecké požitky, na ktoré sa tento štandard vzťahuje, patria tie, ktoré sú poskytnuté:

   a) podľa formálnych programov alebo iných formálnych dohôd medzi účtovnou jednotkou a jednotlivými zamestnancami, skupinami zamestnancov alebo ich zástupcami;

   b) podľa požiadaviek právnych predpisov, alebo na základe dohôd uzavretých pre jednotlivé odvetvia, ktoré požadujú, aby účtovné jednotky prispievali do národných, štátnych, odvetvových alebo iných programov viacerých zamestnávateľov, alebo

   c) na základe neformálnych zvyklostí, ktoré vyvolávajú vznik mimozmluvnej povinnosti. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti, ak účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu, len zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom mimozmluvnej povinnosti je situácia, keď by zmena neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky mohla zapríčiniť neprijateľné poškodenie vzťahov so zamestnancami.

4. Medzi zamestnanecké požitky patria:

   a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka, podiely na zisku a odmeny (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, áut a bezplatne alebo so zľavou poskytovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov;

   b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, iné dôchodkové požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;

   c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky vrátane nároku na dodatočnú dovolenku za odpracovaný počet rokov a iné osobitné dovolenky, požitky pri výročiach, alebo iné požitky za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti a aj podiely na zisku, odmeny a odložené náhrady, a

   d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru.

   Pretože každá z kategórií uvedených v písmenách a) až d) má rozdielne charakteristiky, tento štandard ustanovuje pre každú kategóriu osobitné požiadavky.

5. Medzi zamestnanecké požitky patria požitky poskytované buď zamestnancom, alebo rodinným príslušníkom a môžu sa vysporiadať peňažnými úhradami (alebo poskytovaním tovaru alebo služieb) buď priamo v prospech zamestnancov, ich manželiek a manželov, detí, alebo iných rodinných príslušníkov, alebo iným osobám, ako napríklad poisťovne.

6. Zamestnanec môže poskytovať služby účtovnej jednotke na plný úväzok, na čiastočný úväzok, na trvalom, príležitostnom alebo dočasnom základe. Na účely tohto štandardu patria medzi zamestnancov aj členovia predstavenstva a iní členovia manažmentu.

DEFINÍCIE

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

Zamestnanecké požitky sú všetky formy protihodnôt poskytnutých účtovnou jednotkou výmenou za služby poskytované zamestnancami.

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

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

Programy požitkov po skončení zamestnania predstavujú formálne alebo neformálne dohody, pri ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky po skončení zamestnania jednému alebo viacerým zamestnancom.

Programy so stanovenými príspevkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, pri ktorých jednotka platí pevne stanovené príspevky do samostatnej jednotky (fondu) a nebude mať žiadne právne vymožiteľnú alebo mimozmluvnú povinnosť zaplatiť ďalšie príspevky, ak fond nebude mať majetok postačujúci na úhradu všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so zamestnancovou službou v súčasnom a minulých obdobiach.

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

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

a) združujú majetok poskytnutý viacerými účtovnými jednotkami, ktoré sa nenachádzajú pod spoločnou kontrolou, a

b) používajú tento majetok na poskytnutie požitkov zamestnancom viac ako jednej účtovnej jednotky, pričom úroveň príspevkov a požitkov sa určuje bez ohľadu na identitu účtovnej jednotky, ktorá zamestnáva príslušných zamestnancov.

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

Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú zamestnanecké požitky, na ktoré vznikol nárok v dôsledku buď:

a) rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť zamestnanie zamestnanca pred dátumom riadneho odchodu do dôchodku, alebo

b) rozhodnutia zamestnanca akceptovať dobrovoľné rozviazanie pracovného pomeru výmenou za tieto požitky.

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

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

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

Úrokové náklady predstavujú zvýšenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, ktoré vzniká v priebehu obdobia, pretože sú požitky o jedno obdobie bližšie k ich vysporiadaniu.

Majetok programu zahŕňa:

a) majetok v držbe fondu poskytujúceho dlhodobé zamestnanecké požitky a

b) poistné zmluvy spĺňajúce kritériá.

Majetok v držbe fondu poskytujúceho dlhodobé zamestnanecké požitky je majetok (iný než neprevoditeľné finančné nástroje vydané vykazujúcou účtovnou jednotkou), ktorý:

a) drží účtovná jednotka (fond), ktorá je z právneho hľadiska oddelená od vykazujúcej účtovnej jednotky a slúži len na výplatu alebo kapitalizáciu zamestnaneckých požitkov, a

b) je použiteľný len na výplatu alebo kapitalizáciu záväzkov zo zamestnaneckých požitkov, nie však na úhradu záväzkov voči veriteľom danej účtovne jednotky (ani v rámci konkurzného konania) a nemožno ho vrátiť do vykazujúcej účtovnej jednotky, okrem týchto prípadov:

i) majetok zostávajúci vo fonde postačuje na vysporiadanie všetkých príslušných záväzkov zo zamestnaneckých požitkov programu alebo vykazujúcej účtovnej jednotky alebo

ii) majetok sa vráti vykazujúcej účtovnej jednotke ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Poistná zmluva spĺňajúca kritériá je poistná zmluva ([1]) vystavená poisťovateľom, ktorý nie je spriaznenou osobou vykazujúcej účtovnej jednotky (ako je vymedzené v IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb*), keď sa plnenia z poistnej zmluvy:

a) môžu použiť len na výplatu alebo úhradu zamestnaneckých požitkov v rámci vymedzeného programu požitkov a

b) nemôžu byť k dispozícii veriteľom vykazujúcej účtovnej jednotky (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu sa vyplatiť vykazujúcej účtovnej jednotke, okrem týchto prípadov:

i) plnenia predstavujú prebytky majetku, ktoré nie sú potrebné na splnenie všetkých záväzkov zo zamestnaneckých požitkov krytých poistkou, alebo

ii) plnenia sa vrátia vykazujúcej účtovnej jednotke ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený alebo záväzok vysporiadaný v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Výnos z majetku programu predstavujú úroky, dividendy a iné výnosy plynúce z majetku programu, spolu s realizovanými a nerealizovanými ziskami alebo stratami z majetku programu, po odpočítaní všetkých nákladov na správu programu a všetkých daní týkajúcich sa samotného programu.

Aktuárske zisky a straty sa skladajú z:

a) úprav vyplývajúcich zo skutočného vývoja (vplyv rozdielov medzi predchádzajúcimi aktuárskymi predpokladmi a skutočnosťou) a

b) vplyvu zmien v aktuárskych predpokladoch.

Náklady minulej služby sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov za službu zamestnanca v predchádzajúcich obdobiach, ktoré sa prejaví v súčasnom období a vyplýva zo zavedenia alebo zo zmien požitkov po skončení zamestnania alebo ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Náklady minulej služby môžu byť buď kladné (ak požitky sú zavedené alebo zlepšené), alebo záporné (ak existujúce požitky sú znížené).

KRÁTKODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

8. Krátkodobé zamestnanecké požitky zahrňujú položky ako napríklad:

a) mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie,

b) krátkodobé platené voľno (ako napríklad platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka), kde sa očakáva, že nárok na toto voľno sa využije do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu zamestnaneckú službu;

c) podiely na zisku a odmeny splatné do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu, a

d) nepeňažné požitky (medzi ktoré patrí zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie áut, bezplatne alebo so zľavou poskytovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov.

9. Účtovanie krátkodobých zamestnaneckých požitkov je vo všeobecnosti jednoduché, pretože k oceneniu záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie aktuárskych predpokladov a neexistuje možnosť vzniku žiadneho aktuárskeho zisku alebo straty. Navyše sa záväzky z krátkodobých zamestnaneckých požitkov pri oceňovaní nediskontujú.

([1]) Poistná zmluva spĺňajúca kritériá nemusí byť nevyhnutne poistnou zmluvou, tak ako je vymedzená v IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

Vykazovanie a oceňovanie

Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky

10. Ak zamestnanec účtovnej jednotke poskytol službu počas účtovného obdobia, táto jednotka vykáže nediskontovanú sumu krátkodobých zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú vyplatené výmenou za túto službu:

    a) ako záväzok (výdavok budúcich období), po odrátaní akejkoľvek už uhradenej sumy. Ak suma už uhradených súm presiahne nediskontovanú sumu požitkov, účtovná jednotka vykáže tento nadbytok ako majetok (náklad budúcich období) v rozsahu, v akom bude platba viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k refundácii peňažných prostriedkov, a

    b) ako náklad, pokiaľ iný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje zahrnutie týchto požitkov do obstarávacích nákladov majetku (pozri napríklad IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*).

V odsekoch 11, 14 a 17 sa vysvetľuje, ako účtovná jednotka uplatní túto požiadavku vo vzťahu ku krátkodobým zamestnaneckým požitkom vo forme plateného voľna, programov podielov na zisku a odmien.

Krátkodobé platené voľno

11. Účtovná jednotka vykáže očakávané náklady na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna podľa odseku 10 takto:

    a) v prípade akumulácie plateného voľna vtedy, keď zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje rozsah ich nárokov na platené voľno v budúcnosti, a

    b) v prípade neakumulovaného plateného voľna vtedy, keď dôjde k uplatneniu nároku na voľno.

12. Účtovná jednotka môže dať zamestnancom platené voľno z rôznych dôvodov, vrátane dovolenky, choroby a krátkodobej pracovnej neschopnosti, materskej dovolenky, účasti v súdnej porote a vojenskej služby. Nároky na platené voľno patria do dvoch kategórií:

    a) akumulovateľné a

    b) neakumulovateľné.

13. Akumulovateľné platené voľná sú tie, ktoré sa prenášajú do ďalšieho obdobia a môžu sa použiť v budúcich obdobiach, ak sa nárok na ne v súčasnom období plne nevyužil. Akumulovateľné platené voľná môžu byť nárokovateľné (inými slovami, zamestnanci majú právo na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno), alebo nenárokovateľné (keď zamestnanci nemajú právo na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno). Povinnosť vzniká, keď zamestnanci poskytli službu, ktorá zvýši rozsah ich nároku na budúce platené voľná. Záväzok existuje a je vykázaný, aj keď platené voľná nie sú nárokovateľné, hoci možnosť, že zamestnanci môžu odísť pred tým, ako využijú nenárokovateľné akumulované oprávnenie, môže ovplyvniť ocenenie tohto záväzku.

14. Účtovná jednotka ocení očakávané náklady akumulovaného plateného voľna v sume, ktorú očakáva, že dodatočne zaplatí ako výsledok nevyužitého nároku akumulovaného k súvahovému dňu.

15. Metódou uvedenou 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 vykonať podrobné výpočty, aby mohla odhadnúť, že neexistuje významný záväzok vyplývajúci z nevyužitia nároku na platené voľno. Napríklad záväzok z titulu zdravotnej dovolenky bude zrejme významný len vtedy, ak existuje formálna alebo neformálna dohoda, že nevyužitá platená zdravotná dovolenka sa môže využiť ako platená dovolenka.

Príklad na ilustráciu odsekov 14 a 15

Účtovná jednotka má 100 zamestnancov, z ktorých každý má každoročne nárok na päť pracovných dní zdravotnej dovolenky. Nevyužitý nárok na zdravotnú dovolenku sa môže preniesť do nasledujúceho kalendárneho roku. Zdravotná dovolenka sa najprv berie z nároku za súčasný rok a potom z akéhokoľvek prenosu zostatku z predchádzajúceho roka (princíp LIFO). K 30. decembru 20X1 predstavuje priemerná hodnota nevyužitého nároku dva dni na každého zamestnanca. Účtovná jednotka na základe minulých skúseností, o ktorých predpokladá, že budú pokračovať, očakáva, že 92 zamestnancov si v roku 20X2 nezoberie viac ako päť dní platenej zdravotnej dovolenky a že zo zostávajúcich 8 zamestnancov si každý zoberie v priemere šesť a pol dňa zdravotnej dovolenky.

Účtovná jednotka očakáva, že uhradí dodatočných 12 dní zdravotnej dovolenky v dôsledku nevyužitého nároku akumulovaného k 31. decembru 20X1 (jeden a pol dňa pre každého z ôsmich zamestnancov). Preto táto jednotka vykazuje záväzok, ktorý sa rovná platbe za 12 dní zdravotnej dovolenky.

16. Neakumulovateľné platené voľná sa neprenášajú: zaniknú, ak nárok súčasného obdobia nie je plne využitý a zamestnancom nevzniká nárok na peňažnú náhradu za nevyužité nároky na voľno. Často je to prípad platby za práceneschopnosť (v rozsahu, v akom nevyužité minulé nároky nezvyšujú budúce nároky), materskú dovolenku a platené voľná za účasť v súdnej porote alebo za vojenskú službu. Účtovná jednotka až do doby čerpania voľna nevykazuje záväzok alebo náklady, pretože služba zamestnanca nezvyšuje sumu požitku.

Programy podielov na zisku a programy odmien

17. Účtovná jednotka vykáže očakávaný náklad podielov na zisku a platieb odmien podľa ustanovení odseku 10 vtedy a len vtedy, ak:

a) má existujúcu zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť uskutočniť takéto platby v dôsledku minulých udalostí a

b) môže sa vykonať spoľahlivý odhad záväzku.

Súčasný záväzok existuje vtedy a len vtedy, keď účtovná jednotka nemá reálne inú možnosť, len platby uskutočniť.

18. Podľa niektorých programov podielov na zisku dostávajú zamestnanci podiel na zisku, len ak zostávajú v účtovnej jednotke počas stanoveného obdobia. Takéto programy vytvárajú mimozmluvnú povinnosť, pretože zamestnanci poskytujú službu, ktorá, ak zamestnanci zostávajú v zamestnaní do konca vymedzeného obdobia, zvyšuje sumu, ktorá sa má vyplatiť. Oceňovaním takýchto mimozmluvných povinností sa zohľadňuje možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez prijatia platieb podielov na zisku.

Príklad na ilustráciu odseku 18

Pri programe podielov na zisku sa požaduje, aby účtovná jednotka platila stanovený podiel zo svojho čistého ročného zisku zamestnancom, ktorí pracovali počas celého roku. Ak žiaden zo zamestnancov počas roku neodíde, celkové platby podielov na zisku za rok budú 3 % zisku. Účtovná jednotka odhaduje, že fluktuácia zamestnancov zníži platby na 2,5 % zisku.

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

19. Účtovná jednotka nemusí mať zákonnú povinnosť vyplatiť odmeny. Napriek tomu účtovná jednotka má vo zvyku v niektorých prípadoch odmeny vyplácať. V takýchto prípadoch má účtovná jednotka mimozmluvnú povinnosť, pretože nemá inú reálnu alternatívu, len odmeny vyplatiť. Oceňovanie mimozmluvnej povinnosti zohľadňuje možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez získania odmeny.

20. Účtovná jednotka môže vykonať spoľahlivý odhad svojej zákonnej alebo mimozmluvnej povinnosti vyplývajúcej z programu podielov na zisku alebo programu odmien vtedy a len vtedy, ak:

a) formálne podmienky programu obsahujú vzorec na určenie výšky požitku;

b) účtovná jednotka určí sumy, ktoré budú vyplatené pred tým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie, alebo

c) skúsenosti z minulej praxe jasne potvrdzujú výšku mimozmluvnej povinnosti účtovnej jednotky.

21. Záväzok podľa programov podielov na zisku a programov odmien vyplýva zo služby zamestnanca a nie z transakcie s vlastníkmi účtovnej jednotky. Preto účtovná jednotka vykazuje náklady programov podielu na zisku a programov odmien nie ako rozdelenie čistého zisku, ale ako náklady obdobia.

22. Ak platby podielov na zisku a odmien nie sú celkom splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu, považujú sa tieto platby za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky (pozri odseky 126 až 131).

Zverejňovanie

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

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

24. Medzi požitky po skončení zamestnania patria napríklad:

a) dôchodkové požitky, ako napríklad penzie, a

b) ostatné požitky po skončení zamestnania, ku ktorým patria životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania.

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

25. Programy požitkov po skončení zamestnania sa klasifikujú buď ako programy so stanovenými príspevkami, alebo ako programy so stanovenými požitkami, v závislosti od ekonomickej podstaty programu, tak ako to vyplýva z jeho základných podmienok. Podľa programu so stanovenými príspevkami:

a) sú právny záväzok alebo mimozmluvná povinnosť účtovnej jednotky limitované sumou, ktorou sa rozhodla prispievať do fondu. Preto je výška požitkov po skončení zamestnania, ktorú zamestnanec dostane, určená sumou príspevkov platených účtovnou jednotkou (a možno aj zamestnancom) do programu požitkov po skončení zamestnania alebo do poisťovne, spolu s výnosmi plynúcimi z investovaných príspevkov, a

b) v dôsledku uvedeného bude aktuárske riziko (požitky budú nižšie, ako sa očakávalo) a investičné riziko (investovaný majetok nebude stačiť na uspokojenie očakávaných požitkov) niesť zamestnanec.

26. Prípady, pri ktorých záväzok účtovnej jednotky nie je limitovaný sumou, ktorou sa rozhodla prispievať do fondu, ak má účtovná jednotka právnu alebo mimozmluvnú povinnosť, sú napríklad tieto:

a) vzorec na výpočet požitkov programu, ktorý nie je založený výhradne na výške príspevkov;

b) záruka stanovenej výnosnosti investovaných príspevkov danej buď nepriamo prostredníctvom programu, alebo priamo, alebo

c) tých neformálnych zvyklostí, z ktorých vzniká mimozmluvná povinnosť. Mimozmluvná povinnosť môže napríklad vzniknúť, keď účtovná jednotka v predchádzajúcich obdobiach zvyšovala požitky pre bývalých zamestnancov, aby tieto požitky udržali krok s infláciou, aj keď nejestvuje zákonná povinnosť, aby tak účtovná jednotka urobila.

27. Podľa programov so stanovenými požitkami:

a) povinnosť účtovnej jednotky je poskytovať dohodnuté požitky súčasným a bývalým zamestnancom a

b) aktuárske riziko (požitky budú nákladnejšie, ako sa očakávalo) a investičné riziko nesie v podstate účtovná jednotka. Ak sú aktuárske alebo investičné výsledky horšie, ako sa očakávalo, môže sa záväzok účtovnej jednotky zvýšiť.

28. V ďalej uvedených odsekoch 29 až 42 sa vysvetľujú rozdiely medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami v kontexte programov viacerých zamestnávateľov, štátnych programov a poistených požitkov.

Programy viacerých zamestnávateľov

29. Účtovná jednotka klasifikuje program, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, ako program so stanovenými príspevkami alebo ako program so stanovenými požitkami, a to podľa podmienok programu (vrátane každej mimozmluvnej povinnosti, ktorá je nad rámec formálnych podmienok). Keď je program viacerých zamestnávateľov programom so stanovenými požitkami, účtovná jednotka:

a) účtuje svoj proporcionálny podiel na záväzku zo stanovených požitkov, majetku programu a nákladoch súvisiacich s programom tým istým spôsobom ako pri každom inom programe so stanovenými požitkami a

b) zverejní informácie požadované odsekom 120A.

30. Ak nie sú dostupné dostatočné informácie na účtovanie o programe viacerých zamestnávateľov a ktorý má charakter programu so stanovenými požitkami, ako o programe zo stanovenými požitkami, účtovná jednotka:

a) účtuje o programe podľa odsekov 44 až 46 tak, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami;

b) zverejní:

i) skutočnosť, že program je programom so stanovenými požitkami, a

ii) dôvod, prečo nie sú dostupné informácie potrebné na to, aby účtovná jednotka mohla účtovať o programe ako o programe so stanovenými požitkami, a

c) v rozsahu, v akom môže prebytok alebo deficit programu ovplyvniť výšku budúcich príspevkov, zverejní navyše:

i) všetky dostupné informácie o tomto prebytku alebo deficite;

ii) na základe čoho sa tento prebytok alebo deficit určil a

iii) dôsledky pre účtovné jednotku, ak nejaké sú.

31. Príkladom programu so stanovenými požitkami viacerých zamestnávateľov je program:

a) ktorý sa financuje priebežným spôsobom tak, že príspevky za dané obdobie sú stanovené na úrovni, pri ktorej sa očakáva, že budú postačovať na výplatu požitkov splatných v rovnakom období; a budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas súčasného obdobia, sa vyplatia z budúcich príspevkov a

b) kde zamestnanecké požitky sú určené dĺžkou služby zamestnancov a zúčastnené účtovné jednotky nemajú reálne prostriedky na zrušenie účasti na programe bez toho, aby zaplatili príspevky za požitky, na ktoré vznikol nárok zamestnancom ku dňu zrušenia účasti. Taký program vytvára pre účtovnú jednotku aktuárske riziko, ak sú celkové náklady požitkov, na ktoré už vznikol nárok k súvahovému dňu, vyššie, ako sa očakávalo, účtovná jednotka bude musieť buď zvýšiť svoje príspevky, alebo presvedčiť zamestnancov, aby súhlasili so znížením požitkov. Preto je takýto program programom so stanovenými požitkami.

32. Ak sú dostupné dostatočné informácie o programe viacerých zamestnávateľov, ktorý je programom so stanovenými požitkami, účtovná jednotka účtuje svoj proporcionálny podiel na záväzkoch zo stanovených požitkov, majetku programu a nákladoch požitkov po skončení zamestnania súvisiacich s programom rovnakým spôsobom, ako o každom inom programe so stanovenými požitkami. V niektorých prípadoch však účtovná jednotka nemusí byť schopná určiť na účtovné účely svoj podiel na základnej finančnej situácii a výsledkoch programu s dostatočnou spoľahlivosťou. Môže to nastať, ak:

a) účtovná jednotka nemá prístup k informáciám o programe, ktoré sú v súlade s požiadavkami tohto štandardu, alebo

b) program vystavuje zúčastnené účtovné jednotky aktuárskym rizikám súvisiacimi so súčasnými alebo bývalými zamestnancami iných účtovných jednotiek, v dôsledku čoho nejestvuje konzistentný a spoľahlivý základ na priradenie záväzkov, majetku programu a nákladov jednotlivým účtovným jednotkám zúčastneným na programe.

V týchto prípadoch účtovná jednotka účtuje o programe tak, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami, a zverejní dodatočné informácie požadované podľa odseku 30.

32A. Medzi programom viacerých zamestnávateľov a jeho účastníkmi môže existovať zmluvná dohoda, ktorou sa určuje, ako sa prebytok programu rozdelí medzi účastníkov (alebo ako sa deficit vyrovná). Účastník v programe viacerých zamestnávateľov s takouto dohodou, ktorý účtuje o tomto programe ako o programe v súlade s odsekom 30, vykáže majetok alebo záväzky, ktoré vzniknú zo zmluvnej dohody a z toho vyplývajúce výnosy a náklady cez hospodársky výsledok.

Príklad na ilustráciu odseku 32A

Účtovná jednotka sa zúčastňuje na programe so stanovenými požitkami viacerých zamestnávateľov a tento program nepripravuje oceňovanie programu na základe IAS 19. Preto účtuje o programe ako keby to bol program so stanovenými príspevkami. Ocenenie zdrojov, ktoré nie v súlade s IAS 19, vykazuje deficit programu 100 miliónov. Programom na základe zmluvy so zúčastnenými zamestnávateľmi sa odsúhlasil časový plán príspevkov, ktoré vyrovnajú deficit počas nasledujúcich piatich rokov. Celkové príspevky účtovnej jednotky podľa zmluvy sú 8 miliónov.

Účtovná jednotka vykáže záväzok na príspevky upravené o časovú hodnotu peňazí a rovnaké náklady v hospodárskom výsledku.

32B. V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* sa požaduje, aby účtovná jednotka vykázala alebo zverejnila informácie o určitých podmienených záväzkoch. V kontexte programu viacerých zamestnávateľov môže podmienený záväzok vzniknúť napríklad z:

a) aktuárskych strát súvisiacich s ostatnými zúčastnenými účtovnými jednotkami, pretože každá účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje na programe viacerých zamestnávateľov, sa podieľa na aktuárskych rizikách každej inej zúčastnenej účtovnej jednotky, alebo

b) akejkoľvek zodpovednosti vyplývajúcej z podmienok programu na financovanie každého schodku v programe v prípade, ak sa ostatné účtovné jednotky prestanú zúčastňovať na programe.

33. Programy viacerých zamestnávateľov sú odlišné od programov so skupinovou správou. Program so skupinovou správou je len súhrnom jednotlivých programov jednotlivých zamestnávateľov spojených do jedného celku preto, aby umožnil zúčastneným zamestnávateľom združovať ich majetok na účely investovania a zníženia nákladov na riadenie a správu investícií, avšak nároky jednotlivých zamestnávateľov zostávajú oddelené výhradne na uspokojenie požitkov ich vlastných zamestnancov. Programy so skupinovou správou nepredstavujú vážne účtovné problémy, pretože informácie sú pohotovo dostupné, aby bolo možné s nimi zaobchádzať rovnakým spôsobom ako s akýmikoľvek inými programami jednotlivých zamestnávateľov, a pretože takéto programy nevystavujú zúčastnené účtovné jednotky aktuárskym rizikám súvisiacim so súčasnými a bývalými zamestnancami iných účtovných jednotiek. Podľa definícií tohto štandardu jednotka musí klasifikovať program so skupinovou správou ako program so stanovenými príspevkami alebo program so stanovenými požitkami v súlade s podmienkami programu (vrátane každej mimozmluvnej povinnosti idúcej nad rámec formálnych podmienok).

Programy so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi rôzne účtovné jednotky pod spoločnou kontrolou

34. Programy so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi rôzne účtovné jednotky pod spoločnou kontrolou, napríklad materský podnik a jeho dcérske podniky, nie sú programami viacerých zamestnávateľov.

34A. Účtovná jednotka zúčastnená na takomto programe musí dostať informácie o programe ako celku, ocenenom v súlade s IAS 19, na základe predpokladov, ktoré platia pre program ako celok. Ak existuje zmluvná dohoda alebo stanovená politika na zaúčtovanie čistého nákladu na stanovené požitky pre program, ocenený ako celok v súlade s IAS 19, jednotlivým účtovným jednotkám skupiny, účtovná jednotka vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke vykáže čistý náklad na takto zaúčtované stanovené požitky. Ak takáto dohoda alebo politika neexistuje, čistý náklad na stanovené požitky sa vykáže v samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky v skupine, ktorá je právne garantujúcim zamestnávateľom programu. Iné účtovné jednotky v skupine vo svojich samostatných alebo individuálnych účtovných závierkach vykážu náklad rovnajúci sa ich záväzku na príspevok za obdobie.

34B. Účasť na takomto programe je transakcia so spriaznenými osobami pre každú individuálnu účtovnú jednotku skupiny. Preto účtovná jednotka vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke vykoná tieto zverejnenia:

a) zmluvnú dohodu alebo stanovenú politiku na účtovanie čistého nákladu na stanovené požitky, alebo skutočnosť, že takáto politika neexistuje;

b) politiku na určenie príspevkov, ktoré má účtovná jednotka platiť;

c) ak účtovná jednotka účtuje o alokácii čistého nákladu na stanovené požitky v súlade s odsekom 34A, všetky informácie o programe ako celku v súlade s odsekmi 120 až 121;

d) ak účtovná jednotka účtuje o splatných príspevkoch za obdobie v súlade s odsekom 34A, informácie o programe ako celku požadované v súlade s odsekom 120A písm. b) až e), j), n), o), q) a odsekom 121. Ostatné zverejnenia požadované odsekom 120A neuplatní.

35. [Vypúšťa sa.]

Štátne programy

36. Účtovná jednotka účtuje o štátnom programe rovnakým spôsobom ako o programe viacerých zamestnávateľov (pozri odseky 29 a 30).

37. Štátne programy sú zriadené právnymi predpismi, vzťahujú sa na všetky účtovné jednotky (alebo všetky účtovné jednotky nachádzajúce sa v konkrétnej kategórii, napríklad v špecifickom odvetví) a prevádzkuje ich vláda alebo samospráva alebo iný orgán (napríklad nezávislá agentúra vytvorená konkrétne na tento účel), ktorý nepodlieha riadeniu alebo vplyvu vykazujúcej účtovnej jednotky. Niektoré programy zriadené účtovnou jednotkou poskytujú povinné požitky, nahrádzajúce požitky, na ktoré by sa inak vzťahoval štátny program, ako aj dodatočné dobrovoľné požitky. Takéto programy sa nepovažujú za štátne programy.

38. Štátne programy sú charakterizované ako programy so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami, a to podľa charakteru záväzku účtovnej jednotky, ktorý je určený podmienkami programu. Mnoho štátnych programov sa financuje priebežným spôsobom: príspevky za dané obdobie sú stanovené na úrovni, pri ktorej sa očakáva, že bude postačovať na zaplatenie požadovaných požitkov splatných v rovnakom období; a budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas súčasného obdobia, sa zaplatia z budúcich príspevkov. Napriek tomu v mnohých štátnych programoch účtovná jednotka nemá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť platiť tieto budúce požitky: 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 požitky, na ktoré vznikol nárok jej vlastným zamestnancom v predchádzajúcich rokoch. Z tohto dôvodu sú štátne programy za bežných okolností programami so stanovenými príspevkami. V zriedkavých prípadoch, keď štátny program je programom so stanovenými požitkami, však účtovná jednotka uplatňuje postup uvedený v odsekoch 29 a 30.

Poistené požitky

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

a) vyplatiť zamestnanecké požitky v čase ich splatnosti priamo alebo

b) vyplatiť dodatočné sumy, ak poisťovateľ nehradí všetky budúce zamestnanecké požitky súvisiace so zamestnancovou službou v súčasnom období a v predchádzajúcich obdobiach.

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

40. Požitky poistené poistnou zmluvou nemusia mať priamy alebo automatický vzťah k záväzku jednotky týkajúcemu sa zamestnaneckých požitkov. Programy požitkov po skončení zamestnania, ktoré zahŕňajú aj poistné zmluvy, sú predmetom rozlišovania medzi účtovaním a financovaním rovnako ako iné financované programy.

41. V prípade, že účtovná jednotka financuje záväzok za požitky 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 osoby spriaznenej 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 majetok programu (pozri odsek 7) a

b) vykazuje ostatné poistné zmluvy ako nároky na náhradu (ak poistky vyhovujú kritériám odseku 104A).

42. Ak poistná zmluva znie na meno určitého účastníka programu alebo skupiny účastníkov programu a účtovná jednotka nemá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť vyrovnať akékoľvek straty zo zmluvy, účtovná jednotka nie je povinná zaplatiť požitky zamestnancom a poisťovateľ má výhradnú zodpovednosť za vyplatenie požitkov. Platba pevného poistného podľa takýchto zmlúv je v podstate vysporiadaním záväzku zo zamestnaneckých požitkov, a nie investíciou na splnenie záväzku. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka už nemá ani majetok, ani záväzky. Preto účtovná jednotka s takýmito príspevkami zaobchádza ako s príspevkami do programu so stanovenými príspevkami.

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

43. Účtovanie o programoch so stanovenými príspevkami nie je zložité, pretože záväzok vykazujúcej účtovnej jednotky je na každé obdobie určená sumou, ktorou za toto obdobie do programu prispeje. Z toho vyplýva, že na ocenenie záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie aktuárskych predpokladov a nejestvuje možnosť vzniku aktuárskeho zisku alebo straty. Navyše sa pri oceňovaní záväzkov nepoužíva diskontovanie, s výnimkou tých záväzkov, ktoré nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu.

Vykazovanie a oceňovanie

44. Ak zamestnanec poskytoval počas určitého obdobia účtovnej jednotke službu, táto jednotka vykáže príspevok splatný do programu so stanovenými príspevkami výmenou za túto službu:

a) ako záväzok (výdavok budúceho obdobia), pričom sa tento záväzok znižuje o sumu každého už zaplateného príspevku. Ak presiahne suma už zaplateného príspevku príspevok, ktorý je splatný za službu pred súvahovým dňom, účtovná jednotka vykáže takýto prebytok ako majetok (náklad budúcich období) v takej výške, v akej bude toto predplatenie viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k vráteniu peňazí, a

b) ako náklad obdobia, pokiaľ iný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje zahrnutie týchto nákladov do obstarávacej ceny majetku (pozri napríklad IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*).

45. Ak príspevky do programu so stanovenými príspevkami nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu, musia sa diskontovať s použitím diskontnej sadzby určenej v odseku 78.

Zverejňovanie

46. Účtovná jednotka zverejní sumu vykázanú ako náklady na programy so stanovenými príspevkami.

47. V prípade, keď to požaduje IAS 24, účtovná jednotka zverejňuje informácie o príspevkoch do programov so stanovenými príspevkami za členov vrcholového vedenia.

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

48. Účtovanie o programoch so stanovenými požitkami je zložité, pretože na oceňovanie záväzku a nákladov sa požaduje použitie aktuárskych predpokladov a existuje možnosť vzniku aktuárskych ziskov alebo strát. Okrem toho sa záväzky oceňujú s využitím diskontácie, pretože sa majú vysporiadať až mnoho rokov potom, ako zamestnanec poskytol súvisiacu službu.

Vykazovanie a oceňovanie

49. Programy so stanovenými požitkami môžu byť nefinancované z fondu alebo môžu byť úplne alebo čiastočne financované príspevkami účtovnej jednotky a niekedy aj jej zamestnancov do účtovnej jednotky alebo fondu, ktorý je právne oddelený od vykazujúcej účtovnej jednotky a z ktorého sa zamestnanecké požitky vyplácajú. Platba požitkov financovaných z fondu závisí v prípade ich splatnosti nielen od finančnej situácie a investičnej výkonnosti fondu, ale aj od schopnosti (a ochoty) účtovnej jednotky vyrovnať prípadný schodok na majetku fondu. Preto účtovná jednotka v podstate zaručuje aktuárske 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.

50. Účtovanie programov so stanovenými požitkami účtovnou jednotkou zahŕňa tieto kroky:

a) použitie aktuárskych postupov na vykonanie spoľahlivého odhadu sumy požitku, ktorú si zamestnanci zarobili výmenou za svoju službu v súčasnom období a predchádzajúcich obdobiach. Tento postup vyžaduje, aby účtovná jednotka určila výšku požitkov priraditeľných súčasnému obdobiu a predchádzajúcim obdobiam (pozri odseky 67 až 71) a vykonala odhady (aktuárske predpoklady) o demografických premenných (ako napríklad fluktuácia zamestnancov a úmrtnosť) a finančných premenných (ako napríklad budúce zvýšenia platov a nákladov na zdravotnú starostlivosť), ktoré budú mať vplyv na náklady požitku (pozri odseky 72 až 91),

b) diskontovanie takéhoto požitku použitím metódy projektovaných jednotkových kreditov na určenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov a nákladov súčasnej služby (pozri odseky 64 až 66);

c) určenie reálnej hodnoty akéhokoľvek majetku programu (pozri odseky l02 až 104);

d) určenie celkovej výšky aktuárskych ziskov a strát a sumy tých aktuárskych ziskov a strát, ktoré by sa mali vykázať (pozri odseky 92 až 95);

e) pri zavedení nového programu alebo zmeny programu stanovenie výsledného nákladu minulej služby (pozri odseky 96 až 101) a

f) pri krátení alebo vysporiadaní programu stanovenie z toho vyplývajúceho zisku alebo straty (pozri odseky 109 až 115).

Ak účtovná jednotka má viac ako jeden program so stanovenými požitkami, používa tieto postupy pri každom významnom programe samostatne.

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

Účtovanie mimozmluvnej povinnosti

52. Účtovná jednotka účtuje nielen o svojich zákonných povinnostiach vyplývajúcich z formálnych podmienok programov so stanovenými požitkami, ale aj o každej mimozmluvnej povinnosti, ktorá vzniká z neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti, ak účtovná jednotka

nemá inú reálnu alternatívu, len zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom mimozmluvnej povinnosti je situácia, keď by zmena neformálnych praktík účtovnej jednotky mohla zapríčiniť neprijateľnú ujmu vo vzťahu k zamestnancom.

53. Formálne podmienky programov so stanovenými požitkami môžu umožňovať, aby účtovná jednotka vypovedala svoje záväzky vyplývajúce z programu. Napriek tomu je pre účtovnú jednotku zvyčajne ťažké zrušiť program, ak si má udržať zamestnancov. Preto, pokiaľ nejestvuje dôkaz potvrdzujúci opak, účtovanie požitkov po skončení zamestnania obsahuje predpoklad, že účtovná jednotka, ktorá v súčasnosti poskytuje takéto požitky, bude pokračovať v tejto praxi počas obdobia, v ktorom zostanú zamestnanci v práci.

Súvaha

54. Suma vykázaná ako záväzok zo stanovených požitkov je čistý súčet týchto súm:

a) súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov vykázaná k súvahovému dňu (pozri odsek 64);

b) plus všetky aktuárske zisky (mínus akékoľvek aktuárske straty) nevykázané pre postupy stanovené v odsekoch 92 a 93;

c) mínus všetky ešte nevykázané náklady minulej služby (pozri odsek 96);

d) mínus reálna hodnota vykázaná k súvahovému dňu, týkajúca sa toho majetku programu (ak nejaký je), z ktorého sa majú záväzky uhrádzať priamo (pozri odseky 102 až 104).

55. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov predstavuje celkový záväzok pred odpočítaním reálnej hodnoty celkového majetku programu.

56. Účtová jednotka stanovuje reálnu hodnotu záväzkov zo stanovených požitkov a reálnu hodnotu celkového majetku programu s dostatočnou pravidelnosťou, aby sa sumy vykázané v účtovných závierkach podstatne nelíšili od súm, ktoré by boli vykázané k súvahovému dňu.

57. V tomto štandarde sa odporúča, ale nepožaduje, aby účtovná jednotka pri oceňovaní všetkých podstatných záväzkov za požitky po skončení zamestnania využila služby kvalifikovaného aktuára. Účtovná jednotka môže praktických dôvodov žiadať od kvalifikovaného aktuára, aby vykonal podrobné ocenenie záväzku pred súvahovým dňom. Napriek tomu sa výsledky takéhoto hodnotenia aktualizujú pri akýchkoľvek významných transakciách a iných významných zmenách okolností (vrátane zmien trhových cien a úrokových sadzieb), a to až do súvahového dňa.

58. Suma zistená podľa odseku 54 môže byť záporná (majetok). Účtovná jednotka ocení výsledný majetok v nižšej hodnote zo:

a) sumy zistenej podľa odseku 54 a

b) súhrnu:

i) všetkých nevykázaných čistých aktuárskych strát a nákladov minulej služby (pozri odseky 92, 93 a 96) a

ii) súčasnej hodnoty všetkých ekonomických úžitkov dostupných vo forme refundácií z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu. Súčasná hodnota týchto ekonomických úžitkov sa určí s použitím diskontnej sadzby stanovenej v odseku 78.

58A. Uplatnenie odseku 58 nesmie viesť k vykázaniu zisku, ktorý by bol len výsledkom aktuárskej straty alebo nákladov minulej služby v bežnom období alebo straty, ktorá by bola len výsledkom aktuárskeho zisku za bežné obdobie. Účtovná jednotka preto podľa odseku 54, v rozsahu, v akom vzniká majetok zo stanovených požitkov určený v zhode s odsekom 58 písm. b), okamžite vykáže tieto prípady:

a) čisté aktuárske straty a náklady minulej služby bežného obdobia v rozsahu presahujúcom zníženie súčasnej hodnoty ekonomických úžitkov uvedených v odseku 58 písm. b) bode ii). Ak sa súčasná hodnota ekonomických úžitkov nezmení alebo narastie, všetky čisté aktuárske straty bežného obdobia a náklad minulej služby za bežné obdobie sa vykážu okamžite podľa odseku 54;

b) čisté aktuárske zisky bežného obdobia po odrátaní nákladu minulej služby vzniknutého v bežnom období v rozsahu presahujúcom zvýšenie súčasnej hodnoty ekonomických úžitkov uvedených v odseku 58 písm. b) bode ii). Ak sa nezmení alebo sa zníži súčasná hodnota ekonomických úžitkov, vykáže okamžite všetky čisté aktuárske zisky bežného obdobia po odrátaní nákladu minulej služby bežného obdobia podľa odseku 54.

58B. Odsek 58A sa uplatní na účtovnú jednotku, len ak na začiatku alebo na konci účtovného obdobia vykazuje prebytok ([1]) v programe so stanovenými požitkami, ktorý podľa aktuálnych podmienok programu nemôže úplne spätne získať prostredníctvom refundácií alebo krátení budúcich príspevkov. V takých prípadoch náklad minulej služby a aktuárske straty, ktoré vzniknú v období a ktorých vykázanie sa odloží podľa odseku 54, zvýšia sumu uvedenú v odseku 58 písm. b) bode i). Ak toto zvýšenie nie je kompenzované rovnakým znížením súčasnej hodnoty ekonomických úžitkov, ktoré plnia podmienky na vykázanie podľa odseku 58 písm. b) bodu ii), vznikne prírastok čistého súhrnu špecifikovaného podľa odseku 58 písm. b), a teda sa vykáže zisk. Odsekom 58A sa za týchto okolností zakazuje vykazovanie zisku. Pri aktuárskych ziskoch, ktoré vznikajú počas účtovného obdobia a ktorých vykazovanie sa odkladá podľa odseku 54, vzniká opačný účinok v rozsahu, v akom aktuárske zisky znižujú kumulované nevykázané aktuárske straty. Odsekom 58A za týchto okolností zakazuje vykazovanie straty. Príklady uplatňovania tohto odseku sa nachádzajú v dodatku C.

59. Majetok môže vzniknúť, ak bol program so stanovenými požitkami financovaný vo vyššej miere ako bolo potrebné, alebo v určitých prípadoch, keď dochádza k vykázaniu aktuárskych ziskov. Účtovná jednotka v týchto prípadoch vykazuje majetok, pretože:

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

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

c) budúce ekonomické úžitky sú pre účtovnú jednotku dostupné vo forme zníženia budúcich príspevkov alebo peňažnej refundácie, a to buď priamo účtovnej jednotke, alebo vrátenie nepriamo do iného programu, ktorý sa nachádza v deficite.

60. Limit uvedený v odseku 58 písm. b) nie je nadradený odloženiu vykazovania určitých aktuárskych strát (pozri odseky 92 a 93) a určitého nákladu minulej služby (pozri odsek 96) okrem prípadov uvedených v odseku 58A. Limit je však nadradený prechodnej možnosti uvedenej v odseku 155 písm. b). Odsekom 120A písm. f) bodom iii) sa od účtovnej jednotky požaduje, aby zverejnila každú sumu nevykázanú ako majetok na základe limitu uvedeného v odseku 58 písm. b).

Príklad na ilustráciu odseku 60

Program so stanovenými požitkami má tieto charakteristiky:

Súčasná hodnota záväzku	1 100
Reálna hodnota majetku programu	–1 190
	– 90
Nevykázané aktuárske straty	– 110
Nevykázané náklady minulej služby	– 70
Nevykázané zvýšenie záväzku po prvotnom uplatnení štandardu podľa odseku 155 písm. b)	– 50
Záporná suma určená podľa odseku 54	– 320
Súčasná hodnota možných budúcich refundácií a zníženia budúcich príspevkov	90
Limit podľa odseku 58 písm. b) sa vypočíta takto:	
Nevykázané aktuárske straty	*110*
Nevykázané náklady minulej služby	*70*
Súčasná hodnota možných budúcich refundácií a zníženia budúcich príspevkov	*90*
Limit	*270*

270 je menej ako 320. Preto účtovná jednotka vykazuje majetok vo výške 270 a zverejňuje, že limit znížil účtovnú sumu majetku o 50 [pozri odsek 120A písm. f) bod iii)].

([1]) Prebytok je kladný rozdiel medzi reálnou hodnotou majetku programu a súčasnou hodnotou záväzkov zo stanovených požitkov.

Zisk alebo strata

61. Účtovná jednotka vykáže čistý súhrn nasledujúcich súm v hospodárskom výsledku s výnimkou prípadu, keď iný štandard požaduje alebo povoľuje ich aktiváciu do obstarávacej ceny majetku:

a) náklady súčasnej služby (pozri odseky 63 až 91);

b) úrokové náklady (pozri odsek 82);

c) očakávané výnosy plynúce z majetku programu (pozri odseky 105 až 107) a z práv náhrad (pozri odsek 104A);

d) aktuárske zisky a straty, ako sa to požaduje v súlade s účtovnou politikou účtovnej jednotky (pozri odseky 92 až 93D);

e) náklady minulej služby (pozri odsek 96);

f) účinok každého krátenia alebo vysporiadania (pozri odseky 109 a 110) a

g) účinok limitu v odseku 58 písm. b), pokiaľ nie je vykázaný mimo hospodárskeho výsledku v súlade s odsekom 93C.

62. Inými štandardmi sa požaduje aktivácia určitých nákladov zamestnaneckých požitkov do hodnoty majetku, akými sú zásoby alebo nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (pozri IAS 2 a IAS 16). Všetky náklady na požitky po skončení zamestnania aktivované do hodnoty takéhoto majetku zahŕňajú proporcionálny podiel zložiek uvedených v odseku 61.

Vykazovanie a ocenenie: súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov a náklady na súčasné služby

63. Na konečné náklady programov so stanovenými požitkami môžu mať vplyv mnoho faktorov, ako sú napríklad konečné platy, fluktuácia zamestnancov, úmrtnosť, trendy nákladov na zdravotnú starostlivosť a v prípade programu financovaného z fondu, výnosy z investovania majetku programu. Konečné náklady na program sú neisté a táto neistota pravdepodobne pretrvá dlhšie časové obdobie. K oceňovaniu súčasnej hodnoty záväzkov za požitky po skončení zamestnania a súvisiaceho nákladu na súčasnú službu je potrebné:

a) použiť aktuársku metódu oceňovania (pozri odseky 64 až 66);

b) priradiť požitky k obdobiam služby (pozri odseky 67 až 71) a

c) určiť aktuárske predpoklady (pozri odseky 72 až 91).

Aktuárska metóda oceňovania

64. Účtovná jednotka použije metódu projektovaných jednotkových kreditov na určenie súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a príslušných nákladov súčasnej služby a prípadne aj nákladov minulej služby.

65. Metóda projektovaných jednotkových kreditov (niekedy známa ako metóda postupného nárastu požitkov úmerne k služobným rokom alebo ako metóda pomeru požitkov a rokov služby) vychádza z predpokladu, že každé obdobie služby vytvára ďalšiu jednotku nároku na požitky (pozri odseky 67 až 71) a oceňuje každú takú jednotku oddelene, takže záväzok postupne narastá do svojej konečnej hodnoty (pozri odseky 72 až 91).

Príklad na ilustráciu odseku 65

Požitok splatný pri ukončení služby je jednorazová suma určená ako 1 % výšky posledného platu pred rozviazaním pracovného pomeru za každý rok služby. Plat v roku 1 je 10 000 a predpokladá sa jeho rast o 7 % ročne (s použitím zloženého úrokovania). Použitá diskontná sadzba je 10 % per annum. V nasledujúcej tabuľke je zobrazené, ako rastie povinnosť za zamestnanca, u ktorého sa očakáva skončenie pracovného pomeru na konci piateho roku, za predpokladu, že nebudú zmeny aktuárskych predpokladov. Na zjednodušenie sa v tomto príklade ignoruje dodatočná úprava potrebná na zohľadnenie pravdepodobnosti, že zamestnanec môže podnik opustiť k skoršiemu alebo neskoršiemu dňu.

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
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 a predchádzajúcim rokom	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Začiatočný záväzok	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Úrok l0 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Náklady na súčasné služby	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Záverečný záväzok	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Poznámka:

1. *Začiatočný záväzok sa rovná súčasnej hodnote požitkov prislúchajúcich predchádzajúcim rokom.*

2. *Náklady súčasnej služby sa rovnajú súčasnej hodnote požitku priradeného bežnému roku.*

3. *Záverečný záväzok sa rovná súčasnej hodnote požitkov prislúchajúcich bežnému a predchádzajúcim rokom.*

66. Účtovná jednotka diskontuje celý záväzok požitkov po skončení zamestnania, a to aj vtedy, keď je časť záväzku splatná do 12 mesiacov od súvahového dňa.

Určenie podielu požitkov pripadajúcich na obdobia služby

67. Pri určení súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a príslušných nákladov súčasnej služby a vtedy, keď je to potrebné aj nákladov minulej služby, účtovná jednotka priradí požitky obdobiam služby, a to podľa vzorca na výpočet požitkov daného programom. Ak však služba zamestnanca v neskorších rokoch bude viesť k významne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch, účtovná jednotka priradí požitky jednotlivým obdobiam rovnomerne:

a) odo dňa, keď služba zamestnanca prvýkrát viedla k požitkom podľa programu (bez ohľadu na to, či požitky boli alebo neboli podmienené ďalšou službou), až

b) do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca už nebude viesť k významnému zvýšeniu ďalších požitkov poskytovaných programom, ako tých požitkov, ktoré vyplývajú z ďalších zvýšení platu.

68. Metóda jednotkových projektovaných kreditov požaduje, aby účtovná jednotka priradila požitky súčasnému obdobiu (aby sa mohli stanoviť náklady súčasnej služby) a súčasnému a minulému obdobiu (aby sa mohla stanoviť súčasná hodnota záväzkov zo stanovených požitkov). Účtovná jednotka priraďuje požitky do období, v ktorých vzniká záväzok poskytnúť požitky po skončení zamestnania. Takýto záväzok vzniká, keď zamestnanec poskytuje službu výmenou za požitky po skončení zamestnania, ktoré účtovná jednotka predpokladá uhradiť v budúcich vykazovaných obdobiach. Aktuárske postupy umožňujú účtovnej jednotke oceňovať takýto záväzok s dostatočnou spoľahlivosťou oprávňujúcou vykázanie záväzku.

Príklad na ilustráciu odseku 68

1. Program so stanovenými požitkami poskytuje pri odchode do dôchodku jednorazovú výplatu 100 za každý odslúžený rok.

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

   Ak je požitok splatný hneď ako zamestnanec opustí účtovnú jednotku, náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku zohľadnia dátum, ku ktorému sa očakáva, že zamestnanec odíde. Teda v dôsledku účinku diskontovania sú tieto sumy nižšie, ako by boli vykázané, ak by zamestnanec odišiel k súvahovému dňu.

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

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

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

Príklad na ilustráciu odseku 69

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

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

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

   Požitok sa službe pred vekom 25 rokov neprirađuje, pretože služba pred takýmto dátumom nevytvára nárok na požitky (či už podmienené alebo nepodmienené). Požitok 100 sa priradí ku každému nasledujúcemu roku.

70. Záväzok narastá až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k nároku na významnú sumu ďalších požitkov. Preto sa všetky požitky priradia do období končiacich sa k tomuto dňu alebo pred ním. Požitky sa priradia k jednotlivým účtovným obdobiam podľa vzorca požitkov programu. Ak však služba zamestnanca bude v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch, účtovná jednotka priradí požitok rovnomerne, a to až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca už nebude mať za následok vznik významnej sumy ďalších požitkov. Je to preto, že služba zamestnanca počas celého obdobia vedie nakoniec k požitku na tejto vyššej úrovni.

Príklad na ilustráciu odseku 70

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

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

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

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

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

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

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

3. Program zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania uhradí 40 % nákladov na zdravotnú starostlivosť zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako 10 a menej ako 20 rokoch služby a 50 % týchto nákladov, keď zamestnanec odíde po 20 alebo viacerých rokoch služby.

   Podľa vzorca požitkov programu účtovná jednotka priradí 4 % súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť (40 % delené 10) ku každému z prvých 10 rokov a 1 % (10 % delené 10) ku každému z druhých 10 rokov. Náklady súčasnej služby v každom roku zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby na získanie nároku na časť alebo všetky požitky. Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu počas 10 rokov, sa požitok nepriraďuje.

4. Program zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania uhradí 10 % nákladov na zdravotnú starostlivosť zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako 10 a menej ako 20 rokoch služby a 50 % týchto nákladov, keď zamestnanec odíde po 20 alebo viacerých rokoch služby.

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

   V prípade zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu medzi 10. a 20. rokom, predstavuje požitok priradený každému z prvých 10 rokov 1 % súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť. V prípade týchto zamestnancov sa službe medzi koncom 10. roku a odhadnutým dátumom odchodu zo zamestnania požitok nepriraďuje.

   Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu počas 10 rokov, sa požitok nepriraďuje.

71. Ak je suma požitku za každý rok služby vyjadrená ako konštantný podiel z platu pred odchodom zo zamestnania, budúci rast platu ovplyvní sumu potrebnú na vysporiadanie záväzku, ktorý existuje za službu poskytnutú pred súvahovým dňom, ale nevytvárajú dodatočný záväzok. Preto:

   a) na účely odseku 67 písm. b) zvýšenia platu nevedú k ďalším požitkom, dokonca aj keď suma požitkov závisí 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 71

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

Požitok 3 % z odhadnutého posledného platu pred odchodom zo zamestnania sa priradí ku každému roku a to až do veku 55 rokov. To je dátum, odkedy ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov poskytovaných programom. Požitok sa po tomto veku službe nepriradí.

Aktuárske predpoklady

72. Aktuárske predpoklady musia byť nezaujaté a navzájom zlučiteľné.

73. Aktuárske predpoklady sú najlepšími odhadmi účtovnej jednotky týkajúcimi sa premenných, ktoré určujú konečné náklady poskytovania požitkov po skončení zamestnania. Aktuárske 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, a to počas zamestnania, ako aj po jeho skončení;

      ii) miera fluktuácie zamestnancov, práceneschopnosť a skorší odchodu do dôchodku;

      iii) podiel účastníkov programu, so závislými osobami, ktoré budú mať nárok na požitky, a

      iv) výška plnení poskytovaných z programov zdravotnej starostlivosti a

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

i) diskontná sadzba (pozri odseky 78 až 82);

ii) úroveň budúcich platov a požitkov (pozri odseky 83 až 87);

iii) v prípade nemocenských požitkov, budúcich nákladov na zdravotnú starostlivosť, vrátane – v podstatných prípadoch – nákladov na správu nárokov a platieb požitkov (pozri odseky 88 až 91) a

iv) očakávaná miera výnosnosti majetku programu (pozri odseky 105 až 107).

74. Aktuárske predpoklady sú nezaujaté, ak nie sú neopatrné ani nadmieru konzervatívne.

75. Aktuárske predpoklady sú navzájom zlučiteľné, ak zohľadňujú hospodársky vzťah medzi faktormi, ako sú napríklad inflácia, miera rastu platov, výnosy z majetku programu 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.

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

77. Finančné predpoklady musia byť založené na trhových očakávaniach k súvahovému dňu pre obdobie, počas ktorého sa majú záväzky vyrovnať.

Aktuárske predpoklady: diskontná sadzba

78. Sadzba použitá na diskontovanie záväzkov za požitky po skončení zamestnania (financovaných alebo nefinancovaných z fondu) sa určí k súvahovému dňu z trhových výnosov do splatnosti vysoko kvalitných podnikových dlhopisov k tomuto dátumu. V krajinách, kde neexistuje rozvinutý trh s takýmito dlhopismi, sa použijú trhové výnosy do splatnosti (existujúce k súvahovému dňu) zo štátnych dlhopisov. Mena a splatnosť podnikových dlhopisov alebo štátnych dlhopisov musia byť konzistentné s menou a odhadnutou dobou do splatnosti záväzkov na požitky po skončení zamestnania.

79. Aktuárskym predpokladom, ktorý má významný vplyv, je diskontná sadzba. Diskontná sadzba zohľadňuje časovú hodnotu peňazí, ale nie aktuárske alebo investičné riziko. Okrem toho diskontná sadzba nezohľadňuje individuálne úverové riziko účtovnej jednotky znášané veriteľmi podniku, ani nezohľadňuje riziko, že skutočnosť v budúcnosti sa môže líšiť od aktuárskych predpokladov.

80. Diskontná sadzba zohľadňuje odhadnuté načasovanie platieb požitkov. V praxi to účtovná jednotka často dosahuje použitím jednoduchého váženého priemeru diskontnej sadzby, ktorý zohľadňuje odhadnuté načasovanie, sumu platieb požitkov a menu, v ktorej sa majú požitky vyplatiť.

81. V niektorých prípadoch neexistuje rozvinutý trh s dlhopismi s dostatočne dlhou splatnosťou, ktorá by zodpovedala odhadnutej splatnosti všetkých platieb požitkov. V týchto prípadoch účtovná jednotka použije existujúce trhové sadzby platné pre príslušné splatnosti na diskontovanie platieb s kratšou splatnosťou a odhaduje diskontnú sadzbu pre platby s dlhšou splatnosťou na základe extrapolácie súčasných trhových sadzieb podľa výnosovej krivky. Nie je pravdepodobné, že celková súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov bude osobitne citlivá na diskontnú sadzbu použitú na tú časť požitkov, ktorá je splatná po konečnej splatnosti dostupných podnikových alebo štátnych dlhopisov.

82. Úrokové náklady sa vypočítavajú vynásobením diskontnej sadzby určenej na začiatku obdobia súčasnou hodnotou záväzku zo stanovených požitkov počas celého tohto obdobia, pričom sa zohľadňujú akékoľvek podstatné zmeny záväzku. Súčasná hodnota záväzku sa bude líšiť od záväzku vykázaného v súvahe, pretože tento záväzok je vykázaný po odpočítaní reálnej hodnoty celkového majetku programu a pretože niektoré aktuárske zisky a straty a niektoré náklady minulej služby nie sú vykázané okamžite. (Dodatok A okrem iného obsahuje ilustráciu výpočtu úrokových nákladov.)

Aktuárske predpoklady: platy, požitky a náklady na zdravotnú starostlivosť

83. Záväzky na požitky po skončení zamestnania sa ocenia tak, aby zohľadňovali:

a) odhadnutý budúci rast platov;

b) požitky stanovené v podmienkach programu (alebo vyplývajúce z akejkoľvek mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok) k súvahovému dňu a

c) odhadnuté budúce zmeny úrovne štátom určených požitkov, ktoré majú vplyv na požitky splatné podľa programu so stanovenými požitkami, a to vtedy a len vtedy, ak:

i) tieto zmeny nadobudli platnosť pred súvahovým dňom alebo

ii) skúsenosti z minulosti alebo iný spoľahlivý dôkaz naznačujú, že tieto štátom určené požitky sa zmenia predvídateľným spôsobom, napríklad v súlade s budúcimi zmenami všeobecných úrovní cien alebo všeobecných úrovní platov.

84. Odhady budúceho rastu platov zohľadňujú infláciu, služobný vek, povýšenia a iné podstatné faktory, ako je napríklad ponuka a dopyt na trhu práce.

85. Ak formálne podmienky programu (alebo mimozmluvná povinnosť nad rámec týchto podmienok) požadujú, aby účtovná jednotka zmenila požitky v budúcich obdobiach, oceňovanie záväzku zohľadní tieto zmeny. To platí, ak napríklad:

a) účtovná jednotka v minulosti požitky zvyšovala, napríklad aby zmiernila účinky inflácie a neexistuje náznak, že sa táto prax v budúcnosti zmení, alebo

b) aktuárske zisky už boli v účtovných závierkach vykázané a účtovná jednotka má buď na základe formálnych 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 98 písm. c)].

86. V aktuárskych predpokladoch sa nezohľadňujú zmeny budúcich požitkov, ktoré nie sú stanovené vo formálnych podmienkach programu (alebo nemajú charakter mimozmluvnej povinnosti) k súvahovému dňu. Takéto zmeny povedú k:

a) nákladom minulej služby vo výške, v akej sa menia požitky za službu poskytovanú pred touto zmenou, a

b) nákladom na súčasné služby za obdobia po zmene vo výške, v akej sa zmenia požitky za službu po uvedenej zmene.

87. Niektoré požitky po skončení zamestnania sú viazané na premenné, akými sú napríklad úroveň štátom stanovených dôchodkových požitkov alebo štátnej zdravotnej starostlivosti. Oceňovanie výšky takýchto požitkov zohľadňuje očakávania zmien týchto premenných na základe minulých skúseností a iných spoľahlivých dôkazov.

88. V predpokladoch týkajúcich sa nákladov na zdravotnú starostlivosť sa zohľadnia očakávané zmeny nákladov zdravotných služieb vyplývajúce z inflácie, ako aj zo špecifických zmien výšky nákladov na zdravotnú starostlivosť.

89. Pri stanovení výšky požitkov zdravotnej starostlivosti poskytovaných po skončení zamestnania sa vyžadujú predpoklady o úrovni a frekvencii budúcich nárokov a nákladov na splnenie týchto nárokov. Účtovná jednotka odhaduje budúce náklady na zdravotnú starostlivosť na základe údajov z vlastnej praxe v minulosti, doplnené v prípade potreby o údaje z praxe iných účtovných jednotiek v minulosti, údaje poistných spoločnosti, poskytovateľov zdravotnej starostlivosti alebo iné zdroje. Odhady budúcich nákladov na zdravotnú starostlivosť berú do úvahy účinok technologického pokroku, zmeny vo využívaní zdravotnej starostlivosti alebo v podmienkach poskytovania tejto starostlivosti a zmeny zdravotného stavu účastníkov programu.

90. Výška a frekvencia nárokov závisia najmä od veku, zdravotného stavu a pohlavia zamestnancov (a osôb od nich závislých) a môžu závisieť od iných faktorov, ako je napríklad zemepisná poloha. Preto sa historické údaje upravia v rozsahu, v akom sa demografické zloženie populácie líši od zloženia populácie použitej ako základ pre historické údaje. Historické údaje sa upravia aj v prípade, keď existuje spoľahlivý dôkaz, že historické trendy nebudú pokračovať.

91. Niektoré programy zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania vyžadujú, aby zamestnanec prispieval na náklady na zdravotnú starostlivosť hradenú programom. Odhady budúcich nákladov na zdravotnú starostlivosť zohľadňujú všetky takéto príspevky na základe podmienok programu k súvahovému dňu (alebo na základe akejkoľvek mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok). Zmeny vo výške zamestnaneckých príspevkov majú za následok vznik nákladov minulej služby alebo prípadne ich krátenie. Náklady na splnenie nárokov sa môžu znížiť o požitky od štátnych alebo iných poskytovateľov zdravotnej starostlivosti [pozri odsek 83 písm. c) a odsek 87].

Aktuárske zisky a straty

92. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54 účtovná jednotka podľa odseku 58A vykáže podiel (tak ako sa to uvádza v odseku 93) svojich aktuárskych ziskov a strát, ako výnos alebo náklad, ak čisté akumulované nevykázané aktuárske zisky alebo straty presahujú ku koncu predchádzajúceho vykazovaného obdobia vyššiu hodnotu z:

a) 10 % súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov k tomuto dňu (pred odpočítaním majetku programu) a

b) 10 % reálnej hodnoty celkového majetku programu k tomuto dňu.

Tieto limity sa vypočítajú a použijú oddelene pre každý program so stanovenými požitkami.

93. Podiel aktuárskych ziskov a strát, ktorý sa má vykázať pre každý program so stanovenými požitkami, je prebytok určený podľa odseku 92, vydelený očakávaným priemerným obdobím, počas ktorého zostanú v zamestnaní zamestnanci zúčastnení na programe. Účtovná jednotka však môže prijať akúkoľvek systematickú metódu, ktorá má za následok rýchlejšie vykázanie aktuárskych ziskov a strát, za predpokladu, že sa pre zisky, ako aj pre straty použije rovnaký spôsob a tento sa medzi obdobiami používa konzistentne. Účtovná jednotka môže použiť takéto systematické metódy na aktuárske zisky a straty dokonca aj vtedy, ak patria do limitov uvedených v odseku 92.

93A. Ak účtovná jednotka podľa možnosti uvedenej v odseku 93 prijme politiku vykazovať aktuárske zisky a straty v období, v ktorom vzniknú, môže ich v súlade s odsekmi 93B až 93D vykázať mimo hospodárskeho výsledku pod podmienkou, že tak urobí v prípade:

a) všetkých programov so stanovenými požitkami a

b) všetkých aktuárskych ziskov a strát.

93B. Aktuárske zisky a straty vykázané mimo hospodárskeho výsledku podľa možnosti uvedenej v odseku 93 sa prezentujú vo výkaze zmien vlastného imania nazvanom „výkaz vykázaných výnosov a nákladov“, ktorý obsahuje len položky uvedené v odseku 96 IA 1 (revidovaný v roku 2003). Účtovná jednotka neprezentuje aktuárske zisky a straty vo výkaze zmien vlastného imania v stĺpcovom formáte, ako je uvedené v odseku 101 IAS 1, alebo v inom formáte, ktorý obsahuje položky uvedené v odseku 97 IAS 1.

93C. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje aktuárske zisky a straty podľa odseku 93A, vykáže tiež všetky úpravy vzniknuté z limitu v odseku 58 písm. b) mimo hospodárskeho výsledku vo výkaze vykázaných výnosov a nákladov.

93D. Aktuárske zisky a straty a úpravy vzniknuté z limitu v odseku 58 písm. b), ktoré sa vykázali priamo vo výkaze vykázaných výnosov a nákladov, sa vykazujú okamžite v nerozdelených ziskoch. Nevykazujú sa v hospodárskom výsledku nasledujúceho obdobia.

94. Aktuárske zisky a straty môžu vyplývať zo zvýšenia alebo zníženia súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov alebo reálnej hodnoty súvisiaceho majetku programu. Príčiny aktuárskych ziskov a strát sú napríklad tieto:

a) neočakávane vysoké alebo nízke miery fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení platov, požitkov (ak formálne alebo mimozmluvné podmienky programu riešia aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nákladov na zdravotnú starostlivosť;

b) vplyv zmien odhadov budúcej fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení platov, požitkov (ak formálne alebo mimozmluvné podmienky programu poskytujú aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nákladov na zdravotnú starostlivosť;

c) vplyv zmien diskontnej sadzby a

d) rozdiely medzi skutočnou výnosnosťou majetku programu a očakávanou výnosnosťou majetku programu (pozri odseky 105 až 107).

95. Z dlhodobého hľadiska sa aktuárske zisky a straty môžu navzájom kompenzovať. Preto je vhodné považovať odhady záväzkov požitkov po skončení zamestnania za interval (alebo „koridor“) okolo najlepšieho odhadu. Účtovná jednotka môže, ale nemusí vykázať aktuárske zisky a straty, ktoré patria do tohto intervalu. Tento štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka vykázala minimálne ten podiel aktuárskych ziskov a strát, ktorý patrí mimo tohto „koridoru“ s toleranciou plus alebo mínus 10 %. (Dodatok A okrem iného obsahuje ilustráciu účtovania aktuárskych ziskov a strát.) Štandard takisto povoľuje systematické metódy rýchlejšieho vykázania za predpokladu, že tieto metódy vyhovujú podmienkam stanoveným v odseku 93. Takéto prípustné metódy predstavujú napríklad okamžité vykázanie všetkých aktuárskych ziskov a strát, a to vnútri, ako aj mimo „koridoru“. V odseku 155 písm. b) bode iii) sa vysvetľuje potreba posúdiť každú nevykázanú časť prechodného záväzku pri účtovaní o následných aktuárskych ziskoch.

Náklady minulej služby

96. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54 účtovná jednotka vykáže podľa odseku 58A náklady minulej služby ako náklady rovnomerne počas priemerného obdobia, počas ktorého na ne vzniká záväzný nárok. V rozsahu, v akom vznikli záväzné nároky na požitky okamžite po zavedení alebo zmene programu so stanovenými požitkami, účtovná jednotka vykáže náklady minulej služby okamžite.

97. Náklad minulej služby vzniká, keď účtovná jednotka zavedie program so stanovenými požitkami alebo zmení požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami. Takéto zmeny sú výmenou za zamestnancovu službu za obdobie trvajúce dovtedy, kým na uvedené požitky nevznikne záväzný nárok. Preto sú náklady minulej služby vykázané za toto obdobie bez ohľadu na skutočnosť, že náklady sa týkajú zamestnancovej služby v predchádzajúcich obdobiach. Náklady minulej služby sa ocenia ako zmena záväzku vyplývajúca z úpravy (pozri odsek 64).

Príklad na ilustráciu odseku 97

Účtovná jednotka prevádzkuje penzijný program, ktorý poskytuje vo výške 2 % z posledného platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby. Záväzný nárok na požitok vzniká po piatich rokoch služby. Účtovná jednotka zvýši 1. januára 20X5 dôchodok na 2,5 % z posledného platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby od 1. januára 20X1. Ku dňu zvýšenia je súčasná hodnota dodatočných požitkov za službu od 1. januára 20X1 do 1. januára 20X5 takáto:

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

Účtovná jednotka vykáže 150 okamžite, pretože na tieto požitky už vznikol záväzný nárok. Účtovná jednotka vykáže 120 rovnomerne počas troch rokov od 1. januára 20X5.

98. K nákladom minulej služby nepatria:

a) vplyv rozdielov medzi skutočným a predpokladaným rastom platu na záväzok zaplatiť požitky za službu v predchádzajúcich rokoch (nejde o náklad minulej služby, pretože s budúcimi platmi počítajú aktuárske predpoklady);

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 minulej služby, pretože s takýmito zvýšeniami počítajú aktuárske predpoklady);

c) odhady zvýšení požitkov, ktoré vyplývajú z aktuárskych ziskov, ktoré už boli vykázané v účtovných závierkach, ak účtovná jednotka je zaviazaná buď formálnymi podmienkami programu (alebo existuje mimozmluvná povinnosť nad rámec týchto podmienok), alebo právnymi predpismi použiť akýkoľvek prebytok programu v prospech účastníkov programu, aj keď zvýšenie požitku nebolo ešte formálne priznané [výsledné zvýšenie záväzku je aktuárska strata a nie náklady minulej služby, pozri odsek 85 písm. b)];

d) rast nárokovateľných požitkov, ak pri neprítomnosti nových alebo zvýšených požitkov, zamestnanci splnia požiadavky na vznik nároku na požitky (neexistujú žiadne náklady minulej služby, pretože odhadnuté náklady požitkov sa v čase poskytnutia služby vykázali ako náklady súčasnej služby), a

e) vplyv zmien programu, ktoré znížia požitky za budúcu službu (krátenie).

99. Účtovná jednotka zriaďuje program amortizácie nákladov minulej služby, keď sú požitky zavedené alebo zmenené. Udržiavať podrobné záznamy potrebné na identifikáciu a uvedenie následných zmien do tohto plánu by mohlo byť nevykonateľné. Okrem toho je účinok pravdepodobne významný len vtedy, ak existuje krátenie alebo vysporiadanie. Preto účtovná jednotka mení a dopĺňa program amortizácie nákladov minulej služby len v prípade krátenia alebo vysporiadania.

100. Ak účtovná jednotka zníži požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami, výsledné zníženia záväzkov zo stanovených požitkov sa vykážu ako (negatívne) náklady minulej služby počas priemerného obdobia, do vzniku záväzného nároku na znížené požitky.

101. Ak účtovná jednotka zníži určité požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami a v rovnakom čase zvýši pre rovnakých zamestnancov iné požitky splatné podľa programu, zaobchádza s touto zmenou ako s jednoduchou čistou zmenou.

Vykazovanie a ocenenie: majetok programu

Reálna hodnota majetku programu

102. Reálna hodnota majetku programu sa pri určovaní sumy vykázanej v súvahe podľa odseku 54 odpočítava. Ak nie je k dispozícii trhová cena, reálna hodnota majetku programu sa odhadne; napríklad diskontovaním očakávaných budúcich peňažných tokov, pričom sa použije diskontná sadzba, ktorá odzrkadľuje riziko spojené s majetkom programu, ako aj splatnosť alebo očakávaný dátum vyradenia tohto majetku (alebo, ak majetok nemá stanovenú splatnosť, použije sa očakávané obdobie až do vysporiadania súvisiaceho záväzku).

103. Do majetku programu nepatria nezaplatené príspevky splatné od vykazujúcej účtovnej jednotky do fondu ani akékoľvek neprevoditeľné finančné nástroje vydané účtovnou jednotkou a držané fondom. Majetok programu sa zníži o záväzky fondu, ktoré nesúvisia so zamestnaneckými požitkami, ako napríklad záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky vyplývajúce z derivátových finančných nástrojov.

104. Ak majetok programu zahŕňa také poistné zmluvy, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu, reálna hodnota týchto poistných zmlúv sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiacich záväzkov, ako je opísané v odseku 54 (s výhradou akéhokoľvek zníženia vyžadovaného v prípade, že sumy nárokovateľné podľa poistných zmlúv nie sú plne vymožiteľné).

Náhrady

104A. Vtedy a len vtedy, keď je takmer isté, že iná strana sčasti alebo úplne uhradí výdavky vyžadované na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov, vykáže účtovná jednotka svoj nárok na náhradu ako samostatný majetok. Účtovná jednotka ocení tento majetok reálnou hodnotou. Účtovná jednotka pristupuje v každej inej súvislosti k tomuto majetku rovnako ako k majetku programu. Vo výkaze ziskov a strát sa môžu náklady súvisiace s programom stanovených požitkov prezentovať očistené o sumu zúčtovanej náhrady.

104B. Účtovná jednotka môže v niektorých prípadoch očakávať od inej strany, napríklad od poisťovne, že uhradí časť výdavkov vyžadovaných na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov alebo časť z týchto výdavkov. Poistné zmluvy spĺňajúce kritériá vymedzené v odseku 7 sú majetkom programu. Účtovná jednotka účtuje o poistných zmluvách spĺňajúcich kritériá rovnako ako o ostatnom majetku programu a odsek 104A sa neuplatní (pozri odseky 39 až 42 a odsek 104).

104C. Ak poistná zmluva nie je poistnou zmluvou spĺňajúcou kritériá, nie je ani majetkom programu. Odsek 104A sa zaoberá takýmito prípadmi: účtovná jednotka vykáže svoj nárok na náhradu v súlade s poistnou zmluvou ako samostatný majetok, a nie ako odpočet pri určovaní záväzku zo stanovených požitkov vykázanom podľa odseku 54; v každom inom prípade účtovná jednotka pristupuje k takémuto majetku ako k majetku programu. Konkrétne, záväzok zo stanovených požitkov vykázaný podľa odseku 54 sa zvýši (zníži) do tej miery, že čisté akumulované aktuárske zisky (straty) zo záväzku zo stanoveného požitku a súvisiaceho nároku na náhradu podľa odsekov 92 a 93 ostanú nevykázané. Odsek 120A písm. f) bod iv) vyžaduje od účtovnej jednotky, aby zverejnila krátky opis súvislosti medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom.

Príklad na ilustráciu odsekov 104A až 104C

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

Nevykázané aktuárske zisky vo výške 17 sú čisté kumulované aktuárske zisky zo záväzkov a nárokov na náhradu.

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

Výnosy z majetku programu

105. Očakávané výnosy z majetku programu sú jednou zo súčastí nákladov vykázaných vo výkaze ziskov a strát. Rozdiel medzi očakávanými a skutočnými výnosmi z majetku programu je aktuársky zisk alebo strata; je obsiahnutá v aktuárskych ziskoch a stratách záväzku zo stanovených požitkov pri určovaní čistej sumy, ktorá sa porovnáva s limitom 10 % „koridoru“ uvedeného v odseku 92.

106. Očakávaná výnosnosť majetku programu je založená na trhových očakávaniach k začiatku obdobia pre výnosy z majetku za celú životnosť súvisiaceho záväzku. Očakávaná výnosnosť majetku programu zohľadňuje zmeny reálnej hodnoty majetku programu v držbe počas tohto obdobia, ako výsledku skutočných príspevkov platených do fondu a skutočných požitkov platených z fondu.

Príklad na ilustráciu odseku 106

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

Vykazujúca účtovná jednotka vykoná k 1. januáru 20X1 tieto odhady založené na trhových cenách k tomuto dňu:

	%
Výnosy z úrokov a dividend po zdanení, ktoré je splatné fondom	9,25
Realizované a nerealizované zisky z majetku programu (po zdanení)	2,00
Správne náklady	–1,00
Očakávaná rentabilita	10,25
Za rok 20X1 sú očakávané a skutočné výnosy majetku programu takéto:	
Výnosy z 10 000 držaných počas 12 mesiacov pri 10,25 %	*1 025*
Výnosy z 3 000 držaných počas 6 mesiacov pri 5 % (zodpovedá 10,25 % ročne, pri zloženom úrokovaní za každých šesť mesiacov)	*150*
Očakávané výnosy z majetku programu za rok 20X1	*1 175*
Reálna hodnota majetku programu k 31. decembru 20X1	*15 000*
Mínus reálna hodnota majetku programu k 1. januáru 20X1	*–10 000*
Mínus prijaté príspevky	*–4 900*
Plus zaplatené požitky	*1 900*
Skutočné výnosy z majetku programu	*2 000*

Rozdiel medzi očakávanými (1 175) a skutočnými (2 000) výnosmi z majetku programu je aktuársky zisk vo výške 825. Preto akumulované čisté nevykázané aktuárske zisky 1 525 (760 plus 825 mínus 60). Podľa odseku 92 limity koridoru sú stanovené na 1 500 [vyššia hodnota z: i) 10 % z 15 000 a ii) 10 % z 14 792]. V nasledujúcom roku (20X2) účtovná jednotka vykáže vo výkaze ziskov a strát aktuársky zisk vo výške 25 (1 525 mínus 1 500) vydelený očakávaným priemerným obdobím, počas ktorého zostanú zúčastnení zamestnanci v práci.

Očakávané výnosy z majetku programu za rok 20X2 budú založené na trhových očakávaniach k 1/1/X2 pre výnosy za celé obdobie životnosti záväzku.

107. Pri určovaní očakávaných a skutočných výnosov z majetku programu účtovná jednotka odpočíta očakávané správne náklady iné, ako sú náklady zahrnuté do aktuárskych predpokladov použitých pri oceňovaní záväzku.

Podnikové kombinácie

108. Pri podnikových kombináciách účtovná jednotka vykazuje majetok a záväzky vznikajúce z požitkov po skončení zamestnania v súčasnej hodnote záväzku po odpočítaní reálnej hodnoty majetku programu (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Súčasná hodnota záväzku zahŕňa všetky ďalej uvedené položky, aj keď ich nadobúdaný subjekt k dátumu nadobudnutia nevykázal:

a) aktuárske zisky a straty, ktoré vznikli pred dátumom nadobudnutia (bez ohľadu na to, či patria do 10 % „koridoru“);

b) náklady minulej služby, ktoré vznikli zo zmien požitkov alebo zo zavedenia programu, pred dátumom nadobudnutia a

c) súm, ktoré podľa prechodných ustanovení uvedených v odseku 155 písm. b) nadobúdateľ nevykázal.

Krátenia a vysporiadania

109. Účtovná jednotka vykáže zisky alebo straty pri krátení alebo vysporiadaní programu stanovených požitkov vtedy, keď krátenie alebo vysporiadanie nastane. Zisk alebo strata z krátenia alebo vysporiadania zahŕňa:

a) všetky výsledné zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov;

b) všetky výsledné zmeny reálnej hodnoty majetku programu;

c) všetky súvisiace aktuárske zisky a straty a náklady minulej služby, ktoré podľa odsekov 92 a 96 neboli predtým vykázané.

110. Pred určením vplyvu krátenia alebo vysporiadania účtovná jednotka opätovne ocení záväzok (a prípadný súvisiaci majetok programu) tak, že použije súčasné aktuárske predpoklady (vrátane súčasných trhových úrokových sadzieb a iných súčasných trhových cien).

111. Krátenie nastane, ak účtovná jednotka buď:

a) je zjavne rozhodnutá uskutočniť podstatné zníženie počtu zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje, alebo

b) mení podmienky programu stanovených požitkov tak, že podstatná časť budúcej služby už nebude súčasným zamestnancom vytvárať nárok na požitky alebo bude vytvárať nárok len na znížené požitky.

Krátenie môže vzniknúť z izolovanej udalosti, ako je napríklad uzatvorenie továrne, prerušenie prevádzky, ukončenie alebo pozastavenie programu. Udalosť sa považuje za dostatočne podstatnú na to, aby sa kvalifikovala ako krátenie, ak by vykázanie zisku alebo straty z krátenia mohlo mať podstatný vplyv na účtovnú závierku. Krátenia sú často spojené s reštrukturalizáciou. Preto účtovná jednotka účtuje krátenie v rovnakom období ako účtuje súvisiacu reštrukturalizáciu.

112. Vyrovnanie nastane, keď účtovná jednotka začne transakciu, ktorá eliminuje všetky ďalšie zákonné alebo mimozmluvné povinnosti pre niektoré alebo všetky požitky poskytované podľa programu stanovených požitkov, napríklad keď sa uskutoční jednorazová peňažná platba účastníkom programu, alebo v ich mene, výmenou za ich práva prijať stanovené požitky po skončení zamestnania.

113. V niektorých prípadoch účtovná jednotka nadobudne poistnú zmluvu na finančné zaistenie niektorých alebo všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnanca v súčasnom období a v predchádzajúcich obdobiach. Nadobudnutie takejto zmluvy nie je vyrovnaním, ak si účtovná jednotka ponechá právny alebo implicitný záväzok (pozri odsek 39) zaplatiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ nezaplatí zamestnanecké požitky uvedené v poistnej zmluve. Odseky 104A až 104D sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním nárokov na úhradu podľa poistnej zmluvy, ktoré nie sú majetkom programu.

114. Vyrovnanie spolu so skrátením nastane, ak je program ukončený tak, že záväzok je vyrovnaný a program prestáva existovať. Ukončenie programu však nie je krátením alebo vyrovnaním, ak sa program nahradí novým programom, ktorý ponúka v podstate totožné požitky.

115. V prípade, že krátenie sa vzťahuje len na niektorých zamestnancov, na ktorých sa vzťahuje program, alebo keď je len časť záväzku vyrovnaná, zisk alebo strata zahŕňa pomerný podiel predchádzajúcich nevykázaných nákladov minulej služby a aktuárskych ziskov alebo strát [a prechodných súm, ktoré zostávajú nevykázané podľa odseku 155 písm. b)]. Pomerný podiel je určený podľa súčasnej hodnoty záväzkov pred a po krátení alebo vyrovnaní, pokiaľ nie

je za daných okolností rozumnejšie použiť iný základ. Môže byť napríklad primerané použiť akýkoľvek zisk vznikajúci z krátenia alebo vyrovnania rovnakého programu najprv na elimináciu akýchkoľvek nevykázaných nákladov minulej služby súvisiacich s rovnakým programom.

Príklad na ilustráciu odseku 115

Účtovná jednotka ruší prevádzkový segment a zamestnancom ukončeného segmentu nebudú vznikať nároky na žiadne ďalšie požitky. Toto je krátenie bez vyrovnania. Použitím súčasných aktuárskych predpokladov (vrátane súčasných trhových úrokových sadzieb a iných trhových cien) bezprostredne pred krátením účtovná jednotka zistila, že má záväzok zo stanovených požitkov s čistou súčasnou hodnotou vo výške 1 000, majetok programu s reálnou hodnotou 820 a čisté akumulované nevykázané aktuárske zisky vo výške 50. Účtovná jednotka prijala štandard pred rokom. To zvýšilo čistý záväzok o 100, ktorý sa účtovná jednotka rozhodla vykazovať počas obdobia piatich rokov [pozri odsek 155 písm. b)]. Krátením sa zníži čistá súčasná hodnota záväzku o 100 na 900.

Z predchádzajúcich nevykázaných aktuárskych ziskov a prechodných súm sa 10 % (100/1 000) vzťahuje na časť záväzku, ktorá bola eliminovaná krátením. Potom je vplyv krátenia takýto:

	Pred krátením	*Zisk z krátenia*	*Po krátení*
Čistá súčasná hodnota záväzku	*1 000*	*– 100*	*900*
Reálna hodnota majetku programu	*– 820*	*—*	*– 820*
	180	*– 100*	*80*
Nevykázané aktuárske zisky	*50*	*– 5*	*45*
Nevykázaná prechodná suma (100 × 4/5)	*– 80*	*8*	*– 72*
Čistý záväzok vykázaný v súvahe	*150*	*– 97*	*53*

Prezentácia

Kompenzácie

116. Účtovná jednotka kompenzuje majetok jedného programu so záväzkom iného programu vtedy a len vtedy, ak:

a) má záväzné a vynútiteľné právo použiť prebytok jedného programu na vysporiadanie záväzkov iného programu a

b) má v úmysle buď vysporiadať záväzky netto spôsobom, alebo dosiahnuť prebytok v jednom programe a vyrovnať svoj záväzok podľa iného programu súčasne.

117. Kritériá kompenzácie sú podobné kritériám, ktoré boli stanovené pre finančné nástroje v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*.

Rozlíšenie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou

118. Niektoré účtovné jednotky rozlišujú krátkodobý majetok a záväzky od dlhodobého majetku a záväzkov. Tento štandard nestanovuje, či by účtovná jednotka mala rozlišovať podiel krátkodobého a dlhodobého majetku a záväzkov vznikajúcich z požitkov po skončení zamestnania.

Finančné zložky nákladov na požitky po skončení zamestnania

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

Zverejňovanie

120. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť charakter jej programov so stanovenými požitkami a finančné vplyvy zmien v týchto programoch počas obdobia.

120A. Účtovná jednotka zverejní tieto informácie o programoch stanovených požitkov:

a) účtovnú politiku účtovnej jednotky na vykazovanie aktuárskych ziskov a strát;

b) všeobecný opis typu programu;

c) porovnanie začiatočného a konečného zostatku súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov a samostatne vykázanie prípadných vplyvov za obdobia priraditeľné každej kategórii z týchto položiek:

i) náklady súčasnej služby;

ii) úrokové náklady;

iii) príspevky účastníkov programu;

iv) aktuárske zisky a straty;

v) zmeny výmenných kurzov cudzích mien programov ocenených v mene odlišnej od prezentačnej meny účtovnej jednotky;

vi) vyplatené požitky;

vii) náklady minulej služby;

viii) podnikové kombinácie;

ix) krátenia a

x) vysporiadania;

d) analýzu záväzkov zo stanovených požitkov na sumy vznikajúce z programov, ktoré sú celkom finančne nezaistené, a sumy vznikajúce z programov, ktoré sú celkom alebo čiastočne finančne zaistené;

e) porovnanie začiatočných a konečných zostatkov reálnej hodnoty majetku programu a začiatočných a konečných zostatkov všetkých nárokov na náhradu vykázaných ako majetok v súlade s odsekom 104A, samostatne vykázať prípadné vplyvy počas obdobia priraditeľné každej týchto kategórii:

i) očakávané výnosy z majetku programu;

ii) aktuárske zisky a straty;

iii) zmeny výmenných kurzov cudzích mien programov ocenených v mene odlišnej od prezentačnej meny účtovnej jednotky;

iv) vklady zamestnávateľa;

v) príspevky účastníkov programu;

vi) vyplatené požitky;

vii) podnikové kombinácie a

viii) vysporiadania;

f) porovnanie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov v písmene c) a reálnej hodnoty majetku programu v písmene e) k majetku a záväzkom vykázaným v súvahe, pričom uvedie prinajmenšom:

i) čisté aktuárske zisky alebo straty neuvedené v súvahe (pozri odsek 92);

ii) náklady minulej služby nevykázané v súvahe (pozri odsek 96);

iii) akúkoľvek sumu nevykázanú ako majetok z dôvodu limitu uvedeného v odseku 58 písm. b);

iv) reálnu hodnotu k súvahovému dňu o akomkoľvek nároku na úhradu vykázanom ako majetok podľa odseku 104A (s krátkym opisom súvislosti medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom) a

v) ostatné sumy vykázané v súvahe;

g) celkovú výšku nákladov vykázaných vo výkaze ziskov a strát za každú z týchto kategórií nákladov a položku (položky) riadka výkazu ziskov a strát, v ktorých sú zahrnuté:

   i) náklady súčasnej služby;

   ii) úrokové náklady;

   iii) očakávané výnosy z majetku programu;

   iv) očakávané výnosy akéhokoľvek nároku na úhradu vykázaného ako majetok podľa odseku 104A;

   v) aktuárske zisky a straty;

   vi) náklady minulej služby;

   vii) vplyv každého krátenia alebo vysporiadania a

   viii) vplyv limitu v odseku 58 písm. b);

h) celkovú sumu vykázanú vo výkaze vykázaných výnosov a nákladov pre každú z týchto kategórií:

   i) aktuárske zisky a straty a

   ii) vplyv limitu v odseku 58 písm. b);

i) pre účtovné jednotky, ktoré vykazujú aktuárske zisky a straty vo výkaze vykázaných výnosov a nákladov v súlade s odsekom 93A, kumulatívnu sumu aktuárskych ziskov a strát vykázaných vo výkaze vykázaných výnosov a nákladov;

j) pre každú hlavnú kategóriu majetku programu ktoré sú, ale neobmedzujú sa len na ne: nástroje vlastného imania, dlhové nástroje, nehnuteľnosti a všetok ostatný majetok, ktorého percento alebo suma ich zaraďuje do hlavnej kategórie na základe reálnej hodnote celkového majetku programu;

k) sumy zahrnuté v reálnej hodnote majetku programu pre:

   i) každú kategóriu vlastných finančných nástrojov jednotky a

   ii) akékoľvek nehnuteľnosti používané účtovnou jednotkou, alebo iný majetok využívaný účtovnou jednotkou;

l) skrátený opis základne použitej na určenie celkovej očakávanej miery výnosnosti majetku vrátane vplyvu hlavných kategórií majetku programu;

m) skutočnú výšku výnosov z majetku programu, ako aj súčasnú výšku výnosov z nárokov na úhradu vykázaných ako majetok v súlade s odsekom 104A;

n) základné aktuárske predpoklady používané k súvahovému dňu, prípadne vrátane:

   i) diskontných sadzieb;

   ii) očakávanej miery výnosnosti akéhokoľvek majetku programu za obdobie prezentované v účtovnej závierke;

   iii) očakávanej miery výnosnosti akýchkoľvek nárokov na úhradu vykázaných ako majetok v súlade s odsekom 104A za obdobia prezentované v účtovnej závierke;

   iv) očakávanej miery zvýšení platu (a zmien indexu alebo inej premennej uvedenej vo formálnych alebo mimozmluvných podmienkach programu ako základu budúceho zvýšenia požitkov);

   v) trendu miery nákladov na zdravotnú starostlivosť a

   vi) akýchkoľvek iných podstatných aktuárskych predpokladov, ktoré sa použili;

   Účtovná jednotka zverejní každý aktuársky predpoklad v absolútnych veličinách (napríklad ako absolútnu percentuálnu hodnotu) a nielen ako maržu medzi rozličnými percentuálnymi hodnotami alebo inými premennými;

o) vplyv zvýšenia o jeden percentuálny bod a vplyv zníženia o jeden percentuálny bod v predpokladaných trendoch miery nákladov na zdravotnú starostlivosť na:

   i) súhrn zložiek nákladov súčasnej služby a úrokových nákladov z čistých opakovaných nákladov na zdravotnú starostlivosť po ukončení zamestnania; a

ii) akumulovaný záväzok z požitkov po ukončení zamestnania pre náklady na zdravotnú starostlivosť.

Na účely tohto zverejnenia musia byť všetky ostatné predpoklady konštantné. Pre programy prevádzkované vo vysoko inflačnom prostredí sa zverejňuje vplyv percentuálneho zvýšenia alebo zníženia v trendoch miery predpokladaných nákladov na zdravotnú starostlivosť, významnosti podobnej jednému percentuálnemu bodu v nízko inflačnom prostredí;

p) sumy pre bežné ročné obdobie a predchádzajúce štyri ročné obdobia:

i) zo súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, reálnej hodnoty majetku programu a prebytku alebo deficitu programu; a

ii) z úprav na základe skúseností vznikajúcich:

A. zo záväzkov programu vyjadrených buď ako 1. suma, alebo ako 2. percentuálna hodnota záväzkov programu k súvahovému dňu a

B. z majetku programu vyjadrených buď ako 1. suma, alebo ako 2. percentuálna hodnota majetku programu k súvahovému dňu;

q) najlepší odhad zamestnávateľa, tak rýchlo ako môže byť primerane určený, príspevkov očakávaných, že budú zaplatené do programu počas ročného obdobia začínajúceho sa po súvahovom dni.

121. Odsek 120A písm. b) vyžaduje všeobecný opis typu programu. Takýto opis rozlišuje napríklad programy penzií odvodených od paušálneho platu, od programov penzií odvodených od platu pred odchodom do dôchodku a od programov zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania. Opis programu obsahuje neformálne zvyklosti, na základe ktorých vzniká mimozmluvná povinnosť obsiahnutá v ocenení záväzku zo stanovených požitkov v súlade s odsekom 52. Ďalšie podrobnosti sa nepožadujú.

122. Ak účtovná jednotka má viac ako jeden program stanovených požitkov, zverejnenia sa môžu urobiť v súhrne, oddelene pre každý program alebo zoskupiť spôsobom, ktorý sa považuje za najužitočnejší. Užitočné môže byť zoskupovanie podľa týchto kritérií:

a) zemepisné umiestnenie programov, napríklad rozlišovaním domácich a zahraničných programov, alebo

b) či sa na programy vzťahujú významne rozdielne riziká, napríklad rozlišovaním programov odvodených od paušálneho platu od programov penzií odvodených od posledného platu pred odchodom zo zamestnania a od programov zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania.

Ak účtovná jednotka zverejňuje údaje v súhrne za skupinu programov, poskytujú sa takéto zverejnenia vo forme vážených priemerov alebo relatívne úzkych rozpätí.

123. Odsek 30 vyžaduje dodatočné zverejnenia o programoch stanovených požitkov, na ktorých sa zúčastňujú viacerí zamestnávatelia, s ktorými sa zaobchádza, ako keby boli programami so stanovenými príspevkami.

124. Účtovná jednotka v prípadoch, keď to vyžaduje IAS 24, zverejňuje informácie o:

a) transakciách spriaznenej osoby s programami požitkov po skončení zamestnania a

b) požitkoch po skončení zamestnania pre kľúčových riadiacich pracovníkov.

125. V prípadoch, keď to vyžaduje IAS 37, účtovná jednotka zverejňuje informácie o podmienených záväzkoch vznikajúcich zo záväzkov z požitkov po skončení zamestnania.

OSTATNÉ DLHODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

126. Medzi ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky patria napríklad:

a) dlhodobé platené voľná, ako napríklad mimoriadne voľno za dlhoročnú službu alebo študijné voľno,

b) odmeny pri príležitosti výročí alebo iné požitky za dlhoročnú službu;

c) požitky pri dlhodobej pracovnej neschopnosti;

d) podiely na zisku a prémie splatné 12 alebo viac mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu, a

e) odložené náhrady uhradené 12 alebo viac mesiacov po skončení obdobia, počas ktorého vznikli nároky na tieto náhrady.

127. Na oceňovanie ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov sa obyčajne nevzťahuje rovnaký stupeň neistoty ako na oceňovanie požitkov po skončení zamestnania. Okrem toho zavedenie iných dlhodobých požitkov alebo ich zmeny zriedka spôsobujú podstatné zvýšenie nákladov minulej služby. Z týchto dôvodov tento štandard vyžaduje zjednodušenú metódu účtovania ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Táto metóda sa líši od účtovania vyžadovaného pre požitky po skončení zamestnania takto:

a) aktuárske zisky a straty sa vykazujú okamžite a nepoužije sa „koridor“ a

b) náklady minulej služby sa okamžite vykazujú v plnej výške.

Vykazovanie a oceňovanie

128. Suma vykázaná ako záväzok za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky musí byť čistým súhrnom týchto súm:

a) súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov vykázaná k súvahovému dňu (pozri odsek 64);

b) mínus reálna hodnota vykázaná k súvahovému dňu týkajúca sa toho majetku programu (ak nejaké sú), z ktorého sa majú záväzky uhrádzať priamo (pozri odseky 102 až 104).

Pri oceňovaní záväzku účtovná jednotka uplatňuje ustanovenia odsekov 49 až 91 s výnimkou odsekov 54 a 61. Účtovná jednotka uplatňuje odsek 104A pri vykazovaní a oceňovaní akéhokoľvek nároku na úhradu.

129. V prípade ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov účtovná jednotka vykáže čistý súhrn týchto súm ako náklady alebo (s výhradou odseku 58) výnosy, pokiaľ iný štandard nevyžaduje alebo nepovoľuje ich začlenenie do hodnoty majetku:

a) náklady súčasnej služby (pozri odseky 63 až 91);

b) úrokové náklady (pozri odsek 82);

c) očakávané výnosy z majetku programu (pozri odseky 105 až 107) a z akéhokoľvek nároku na úhradu vykázaného ako majetok (pozri odsek 104A);

d) aktuárske zisky a straty, ktoré sa všetky vykážu okamžite;

e) náklady minulej služby, ktoré sa okamžite vykážu v celej výške, a

f) vplyv každého krátenia alebo vysporiadania (pozri odseky 109 a 110).

130. Jednou z foriem ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov je dlhodobý požitok pri dlhodobej práceneschopnosti. Ak úroveň požitku závisí od dĺžky služby, záväzok vzniká poskytovaním služby. Oceňovanie takéhoto záväzku zohľadňuje pravdepodobnosť, že platba bude požadovaná 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 týchto požitkov sa vykážu vtedy, keď nastane udalosť, ktorá spôsobí dlhodobú práceneschopnosť.

Zverejňovanie

131. Hoci tento štandard nevyžaduje osobitné zverejnenia o iných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch, takéto zverejnenia môžu byť súčasťou požiadaviek iných štandardov, napríklad vtedy, keď sú náklady na tieto požitky významné a vyžadujú si tak zverejnenie v súlade s IAS 1. V prípadoch, keď si to vyžaduje IAS 24, účtovná jednotka zverejňuje informácie o ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch pre kľúčových riadiacich pracovníkov.

POŽITKY VYPLÝVAJÚCE Z UKONČENIA PRACOVNÉHO POMERU

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

Vykazovanie

133. Účtovná jednotka vykáže požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ako záväzok a náklady vtedy a len vtedy, ak účtovná jednotka je preukázateľne rozhodnutá buď:

a) ukončiť pracovný pomer zamestnanca alebo skupiny zamestnancov pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku, alebo

b) poskytnúť požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ako dôsledku ponuky danej na podporu dobrovoľného rozviazania pracovného pomeru.

134. Účtovná jednotka je preukázateľne rozhodnutá ukončiť pracovný pomer vtedy a len vtedy, ak má podrobný formálny plán na ukončenie a nemá reálnu možnosť odstúpenia. Podrobný plán zahŕňa minimálne:

a) pracovisko, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorých služby budú ukončené;

b) požitky vyplývajúce z predčasného ukončenia pracovného pomeru pre každú pracovnú kategóriu alebo funkciu a

c) čas uplatňovania programu. Uplatňovanie sa musí začať čo najskôr a obdobie na dokončenie uplatňovania sa stanoví tak, aby podstatné zmeny programu neboli pravdepodobné.

135. Účtovná jednotka môže byť zaviazaná právnymi predpismi, zmluvami alebo inými dohodami so zamestnancami alebo ich zástupcami, alebo môže byť viazaná mimozmluvnou povinnosťou založenou na obchodných zaužívaných postupoch, zvykoch, alebo želaní konať spravodlivo, uskutočniť platby (alebo poskytovať iné požitky) zamestnancom pri ukončení ich pracovného pomeru. Takéto platby sú požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú spravidla jednorazové sumy, ale niekedy takisto zahŕňajú:

a) zvýšenie hodnoty penzijných požitkov alebo iných požitkov po skončení zamestnania, a to buď nepriamo prostredníctvom programu zamestnaneckých požitkov, alebo priamo, a

b) plat až do konca presne stanoveného obdobia, ak zamestnanec neposkytuje ďalšiu službu, z ktorej by účtovnej jednotke plynul hospodársky prínos.

136. Niektoré zamestnanecké požitky sú splatné bez ohľadu na dôvod odchodu zamestnanca. Platba takýchto požitkov je istá (s výhradou akýchkoľvek požiadaviek potrebných na vznik oprávnenia alebo požiadaviek na minimálnu službu), ale načasovanie platieb týchto požitkov je neisté. Aj keď sú takéto požitky v niektorých krajinách charakterizované ako odškodné alebo odmeny pri ukončení pracovného pomeru, sú to požitky po skončení zamestnania a nie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a účtovná jednotka ich účtuje ako požitky po skončení zamestnania. Niektoré účtovné jednotky poskytujú nižšiu úroveň požitkov pri dobrovoľnom ukončení pracovného pomeru na základe žiadosti zamestnanca (v podstate požitok po skončení zamestnania) ako pri nedobrovoľnom ukončení pracovného pomeru na žiadosť účtovnej jednotky. Dodatočný požitok splatný pri nedobrovoľnom ukončení pracovného pomeru je požitkom vyplývajúcim z ukončenia pracovného pomeru.

137. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru neposkytujú účtovnej jednotke budúce hospodárske požitky a okamžite sa vykážu ako náklad.

138. V prípade, že účtovná jednotka vykazuje požitky vyplývajúce z predčasného ukončenia pracovného pomeru, môže je vzniknúť povinnosť účtovať o krátení penzijných požitkov alebo iných zamestnaneckých požitkov (pozri odsek 109).

Oceňovanie

139. V prípade, keď požitky vyplývajúce z predčasného ukončenia pracovného pomeru sú splatné viac ako 12 mesiacov po súvahovom dni, diskontujú sa s použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 78.

140. V prípade ponuky danej na podporu dobrovoľného odchodu sa oceňovanie požitkov vyplývajúcich z predčasného ukončenia pracovného pomeru zakladá na počte zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že ponuku prijmú.

Zverejňovanie

141. V prípade neistoty o počte zamestnancov, ktorí prijmú ponuku požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, existuje podmienený záväzok. Podľa požiadaviek IAS 37 účtovná jednotka zverejňuje informácie o podmienenom záväzku, ak nie je možnosť úbytku pri vysporiadaní príliš vzdialená.

142. Účtovná jednotka zverejňuje v zmysle požiadaviek IAS 1 charakter a sumu nákladov vtedy, ak ide o významné náklady. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru môžu mať za následok náklady, ktoré je potrebné zverejňovať, aby sa tejto požiadavke vyhovelo.

143. V prípade, že to vyžaduje IAS 24, účtovná jednotka zverejňuje informácie o požitkoch vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru pre kľúčových riadiacich pracovníkov.

144.–152. [Vypúšťa sa.]

PRECHODNÉ USTANOVENIA

153. Táto časť opisuje prechodné postupy pre programy so stanovenými požitkami. Ak účtovná jednotka prvýkrát uplatní tento štandard na iné zamestnanecké požitky, uplatní pri tom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

154. Pri prvom uplatnení tohto štandardu určí účtovná jednotka svoj záväzok z prechodu pre programy so stanovenými požitkami k tomuto dňu takto:

a) súčasná hodnota záväzku (pozri odsek 64) ku dňu prijatia;

b) mínus reálna hodnota vykázaná ku dňu prijatia za majetok programu (ak existuje), ktorým budú záväzky uhradené priamo (pozri odseky 102 až 104);

c) mínus všetky náklady minulej služby, ktoré sa podľa odseku 96 vykážu v neskorších obdobiach.

155. Ak je záväzok z prechodu vyšší, ako by bol záväzok, ktorý by sa k rovnakému dňu vykázal podľa predchádzajúcej účtovnej politiky účtovnej jednotky, táto jednotka urobí neodvolateľné rozhodnutie o vykázaní tohto zvýšenia ako o časti svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54:

a) okamžite podľa IAS 8 alebo

b) ako náklad rovnomerne počas piatich rokov odo dňa prijatia. Ak si účtovná jednotka vyberie postup podľa písmena b), tak:

i) uplatní limit opísaný v odseku 58 písm. b) pri oceňovaní každého majetku vykázaného v súvahe;

ii) zverejní ku každému súvahovému dňu: 1. sumu zvýšenia, ktorá zostáva nevykázaná, a 2. sumu vykázanú v bežnom období;

iii) obmedzí vykázanie neskorších aktuárskych ziskov (ale nie negatívnych nákladov minulej služby) ďalej uvedeným spôsobom. Ak sa má aktuársky zisk vykázať podľa odsekov 92 a 93, účtovná jednotka vykáže takýto aktuársky zisk len do výšky, v ktorej čisté akumulované nevykázané aktuárske zisky (pred vykázaním takéhoto aktuárskeho zisku) prevýšila nevykázanú časť záväzku z prechodu; a

iv) zoberie do úvahy súvisiacu časť nevykázaného záväzku z prechodu pri určovaní každého neskoršieho zisku alebo straty z vysporiadania alebo krátenia.

Ak je záväzok z prechodu nižší ako záväzok, ktorý by mal byť k rovnakému dňu vykázaný podľa predchádzajúcej účtovnej politiky účtovnej jednotky, podľa IAS 8 účtovná jednotka vykáže takéto zníženie okamžite.

156. Pri prvom uplatnení štandardu účinok zmien účtovnej politiky zahŕňa všetky aktuárske zisky alebo straty, ktoré vznikli v skorších obdobiach, dokonca aj keď patria do 10 % „koridoru“ uvedeného v odseku 92.

Príklad na ilustráciu odsekov 154 až 156

K 31. decembru 1998 obsahuje súvaha účtovnej jednotky penzijný záväzok vo výške 100. Účtovná jednotka uplatní štandard k 1. januáru 1999, keď je súčasná hodnota záväzku podľa štandardu 1 300 a reálna hodnota majetku programu je 1 000. Účtovná jednotka zvýšila 1. januára 1993 dôchodky (náklady na požitky, na ktoré ešte nie je záväzný nárok: 160; a priemerná dĺžka obdobia zostávajúceho do vzniku nároku: 10 rokov).

Účinok prechodu je:

Súčasná hodnota záväzku	*1 300*
Reálna hodnota majetku programu	*–1 000*
Mínus: náklady minulej služby, ktoré budú vykázané v neskorších obdobiach (160 × 4/10)	*– 64*
Záväzok z prechodu	*236*
Záväzok už vykázaný	*100*
Zvýšenie záväzku	*136*

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

K 31. decembru 1999 je súčasná hodnota záväzku podľa štandardu 1 400 a reálna hodnota majetku programu je 1 050. Čisté akumulované nevykázané aktuárske zisky od dňa uplatnenia štandardu sú 120. Očakávaná priemerná dĺžka obdobia, počas ktorého zostane zamestnanec zúčastnený na programe v práci, bola osem rokov. Účtovná jednotka prijala politiku vykazovať všetky aktuárske zisky alebo straty okamžite, ako je to povolené v odseku 93.

Účinok obmedzenia v odseku 155 písm. b) bode iii) je uvedený ďalej.

Čisté akumulované nevykázané aktuárske zisky	*120*
Nevykázaná časť záväzku z prechodu (136 × 4/5)	*– 109*
Maximum zisku, ktorý sa má vykázať [odsek 155 písm. b) bod iii)]	*11*

DÁTUM ÚČINNOSTI

157. S výnimkou odsekov 159 až 159C sa tento štandard stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na penzijné náklady na účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 1999, zverejní skutočnosť, že uplatňovala tento štandard namiesto IAS 19 *Penzijné náklady,* schváleného v roku 1993.

158. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 19 *Penzijné náklady* schválený v roku 1993.

159. Pre ročné účtovné závierky ([1]) zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 2001 alebo neskôr sa stávajú účinnými:

a) revidovaná definícia majetku programu v odseku 7 a súvisiace definície majetku v držbe fondu dlhodobých zamestnaneckých požitkov a oprávnenej poistnej zmluvy a

b) požiadavky na vykazovanie a oceňovanie nárokov na náhradu v odsekoch 104A, 128 a 129 a súvisiace zverejnenia v odseku 120A písm. f) bode iv), odseku 120A písm. g) bode iv), odseku 120A písm. m) a odseku 120A písm. n) bode iii).

Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak skoršie uplatnenie má vplyv na účtovnú závierku, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť.

159A. Zmenené a doplnené znenie odseku 58A sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky za obdobia, ktoré sa končia 31. mája 2002 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak skoršie uplatnenie má vplyv na účtovnú závierku, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť.

159B. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia uvedené v odsekoch 32A, 34 až 34B, 61 a 120 až 121 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 a neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto dodatky na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

159C. Možnosť uvedená v odsekoch 93A až 93D sa môže uplatňovať na ročné obdobia, ktoré sa končia 16. decembra 2004 a neskôr. Účtovná jednotka, ktorá použije tieto možnosti na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, uplatní aj dodatky v odsekoch 32A, 34 až 34B, 61 a 120 až 121.

160. IAS 8 sa uplatňuje vtedy, keď účtovná jednotka zmení svoju účtovnú politiku tak, aby zohľadnila zmeny bližšie určené v odsekoch 159 až 159C. Pri uplatnení týchto zmien retrospektívne, ako to požaduje IAS 8, účtovná jednotka účtuje tieto zmeny ako keby boli uplatnené v tom istom čase ako zostávajúca časť tohto štandardu, s tou výnimkou, že účtovná jednotka môže zverejniť sumy požadované v odseku 120A písm. p) ako sumy určené za každé ročné obdobie prospektívne od prvého ročného obdobia prezentovaného v účtovnej závierke, v ktorej účtovná jednotka prvýkrát uplatní zmeny a doplnenia uvedené v odseku 120A.

([1]) V súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumov účinnosti prijatým v roku 1998 sa v odsekoch 159 a 159A uvádzajú „ročné účtovné závierky“. V odseku 157 sa uvádzajú „účtovné závierky“.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 20

Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní a zverejňovaní štátnych dotácií a pri zverejňovaní ostatných foriem štátnej pomoci.

2. Tento štandard sa nezaoberá:

   a) osobitnými problémami, ktoré vznikajú pri účtovaní štátnych dotácií v účtovných závierkach odzrkadľujúcich účinky zmeny cien alebo v doplnkových informáciách podobnej povahy;

   b) štátnou pomocou, ktorá sa účtovnej jednotke poskytuje vo forme výhod, ktoré sú dostupné pri určovaní zdaniteľného príjmu alebo sú určené alebo limitované na základe záväzku dane z príjmov (ako sú daňové prázdniny, investičné daňové úľavy, sadzby pre zrýchlené odpisy a znížené daňové sadzby);

   c) štátnou účasťou na vlastníctve účtovnej jednotky;

   d) štátnymi dotáciami, na ktoré sa vzťahuje IAS 41 *Poľnohospodárstvo*.

DEFINÍCIE

3. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto bližšie určenom význame:

   Štát znamená vládu, vládne inštitúcie a podobné orgány, či už miestne, národné alebo medzinárodné.

   Štátna pomoc je opatrenie štátu určené na poskytovanie konkrétnej ekonomickej výhody účtovnej jednotke alebo skupine účtovných jednotiek spĺňajúcich určité kritériá. Štátna pomoc na účely tohto štandardu nezahŕňa požitky poskytované len nepriamo prostredníctvom činnosti ovplyvňujúcej všeobecné obchodné podmienky, ako je zabezpečenie infraštruktúry v rozvojových oblastiach alebo zavedenie obchodných obmedzení voči konkurentom.

   Štátne dotácie sú pomoc štátu vo forme prevodu prostriedkov účtovnej jednotke ako odplata za minulé alebo budúce splnenie určitých podmienok týkajúcich sa prevádzkových činností účtovnej jednotky. Sú z nich vylúčené tie formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú primerane ohodnotiť, a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky ([1]).

   Dotácie vzťahujúce sa na majetok sú štátne dotácie, ktorých hlavnou podmienkou je, že účtovná jednotka oprávnená na ich získanie by mala kúpiť, zhotoviť alebo inak nadobudnúť dlhodobý majetok. Môžu byť takisto určené doplňujúce podmienky obmedzujúce typ alebo umiestnenie majetku alebo obdobia, počas ktorých má byť majetok nadobudnutý alebo držaný.

   Dotácie vzťahujúce sa na výnos sú štátne dotácie iné ako tie, ktoré sa vzťahujú na majetok.

   Odpustiteľné pôžičky sú pôžičky, pri ktorých sa poskytovateľ pôžičky zaviaže vzdať sa nároku na splatenie za určitých predpísaných podmienok.

   Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený v nezávislej transakcii medzi informovaným, dobrovoľne súhlasiacim kupujúcim a informovaným, dobrovoľne súhlasiacim predávajúcim.

4. Štátna pomoc má veľa foriem, ktoré sa líšia druhom poskytovanej pomoci, ako aj podmienkami, ktoré sú s ňou zvyčajne spojené. Účelom pomoci môže byť motivovať účtovnú jednotku, aby začala činnosť, ktorú by za bežných okolností nevykonávala, ak by sa jej pomoc neposkytla.

5. Príjem štátnej pomoci účtovnou jednotkou môže byť pri zostavení účtovnej závierky významný z dvoch dôvodov. Po prvé, ak boli prostriedky prevedené, musí sa nájsť primeraná metóda účtovania prevodu. Po druhé, je žiaduce uviesť, v akom rozsahu mala účtovná jednotka z tejto pomoci počas vykazovaného obdobia úžitok. Tým sa zjednoduší porovnanie účtovnej závierky účtovnej jednotky s účtovnými závierkami za predchádzajúce obdobia a s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.

6. Štátne dotácie majú niekedy iný názov, ako napríklad príspevky, subvencie alebo prémie.

([1]) Pozri aj SIC-10 *Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam*.

ŠTÁTNE DOTÁCIE

7. Štátne dotácie, vrátane nepeňažných dotácií v reálnej hodnote, sa nevykazujú, pokiaľ neexistuje primeraná istota, že:

   a) účtovná jednotka bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené, a

   b) dotácie budú prijaté.

8. Štátna dotácia sa nevykazuje dovtedy, kým neexistuje primeraná istota, že účtovná jednotka bude spĺňať podmienky, ktoré sú s dotáciou spojené, a že dotácia bude prijatá. Prijatie dotácie samo osebe neposkytuje presvedčivý dôkaz o tom, že podmienky spojené s dotáciou boli alebo budú splnené.

9. Spôsob, ktorým je dotácia prijatá, nemá vplyv na účtovnú metódu uplatňovanú v súvislosti s dotáciou. Preto sa dotácia účtuje rovnakým spôsobom, či už je prijatá v hotovosti alebo v podobe zníženia záväzku voči štátu.

10. S odpustiteľnou pôžičkou od štátu sa zaobchádza ako so štátnou dotáciou, ak existuje primeraná istota, že účtovná jednotka splní podmienky na odpustenie pôžičky.

11. Len čo sa štátna dotácia vykáže, s akýmkoľvek súvisiacim podmieneným záväzkom alebo podmieneným aktívom sa zaobchádza v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

12. Štátne dotácie sa vykazujú na systematickej báze ako výnosy počas účtovných období tak, aby boli priradené k súvisiacim nákladom, na kompenzáciu ktorých sú určené. Nemôžu sa priamo pripisovať v prospech podielov akcionárov.

13. Existujú dva všeobecné prístupy účtovného riešenia štátnych dotácií: kapitálový prístup, podľa ktorého sa dotácia priamo pripíše v prospech podielov akcionárov, a výnosový prístup, podľa ktorého sa dotácia zahrnie do výnosov počas jedného alebo viacerých účtovných období.

14. Zástancovia kapitálového prístupu argumentujú takto:

   a) štátne dotácie sú finančným prostriedkom a mali by byť zachytené skôr v súvahe, ako vo výkaze ziskov a strát, kde by kompenzovali položky nákladov, ktoré financujú. Pretože sa neočakáva žiadne splatenie, dotácie by sa mali priamo pripísať v prospech podielov akcionárov a

   b) nie je vhodné vykazovať štátne dotácie vo výkaze ziskov a strát, pretože nie sú výsledkom činností, ale predstavujú štátom poskytnutý stimul bez súvisiacich nákladov.

15. Argumenty na podporu výnosového prístupu sú tieto:

   a) pretože štátne dotácie sú prijaté z iného zdroja ako od akcionárov, nemali by sa priamo pripísať v prospech podielov akcionárov, ale mali by sa vykázať ako výnosy v príslušných účtovných obdobiach;

   b) štátne dotácie sa zriedkavo poskytujú zadarmo. Účtovná jednotka ich získa splnením podmienok na ich poskytnutie a dodržaním stanovených povinností. Mali by sa preto vykazovať ako výnosy a zúčtovávať so súvisiacimi nákladmi, na kompenzáciu ktorých sa dotácia poskytla, a

   c) keďže daň z príjmov a iné dane sú účtované oproti výnosom, je logické zaobchádzať aj so štátnymi dotáciami, ktoré sú rozšírením fiškálnych politík, vo výkaze ziskov a strát.

16. Pre výnosový prístup je zásadné, aby štátne dotácie, vykázané ako výnosy na systematickej a racionálnej báze počas účtovných období, boli nevyhnutne priradené k súvisiacim nákladom. Vykázanie štátnych dotácií vo výnosoch, na základe ich prijatia, nie je v súlade so základným akruálnym predpokladom (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*) a bolo by to prijateľné len vtedy, ak by neexistovala základňa na priradenie dotácie k účtovným obdobiam iným, ako je obdobie, v ktorom bola dotácia prijatá.

17. Vo väčšine prípadov sú obdobia, počas ktorých účtovná jednotka vykazuje náklady súvisiace so štátnou dotáciou, ľahko zistiteľné, a preto sú dotácie v uznaní špecifických nákladov vykázané ako výnosy v tom istom účtovnom období ako príslušné náklady. Podobne sa dotácie súvisiace s odpisovateľným majetkom zvyčajne vykazujú ako výnosy počas období a v pomeroch, v ktorých sa odpisy týchto aktív účtujú.

18. Dotácie týkajúce sa neodpisovateľného majetku môžu takisto vyžadovať splnenie určitých povinností a mali by sa potom vykázať ako výnos počas účtovných období, v ktorých znášajú náklady na splnenie týchto povinností. Príkladom je dotácia v podobe pozemku s podmienkou postaviť na tomto mieste budovu, pričom môže byť vhodné vykazovať výnos počas životnosti budovy.

19. Dotácie sú niekedy prijaté ako súčasť balíka finančnej alebo fiškálnej pomoci, s čím je spojené niekoľko podmienok. V takých prípadoch je potrebné postupovať opatrne pri identifikovaní podmienok spôsobujúcich nárast nákladov a iných nákladov, ktoré určujú obdobia, počas ktorých sa dotácia bude prijímať. Môže byť primerané prideliť časť dotácie na jednom základe a časť na druhom.

20. Štátna dotácia, ktorá sa stane pohľadávkou ako kompenzácia za už vzniknuté náklady alebo straty, alebo štátna dotácia poskytnutá s cieľom okamžite finančne pomôcť účtovnej jednotke bez budúcich súvisiacich nákladov, sa vykazuje ako výnos v období, v ktorom sa stala pohľadávkou.

21. Za určitých okolností sa štátna dotácia môže udeliť s cieľom poskytnúť okamžitú finančnú pomoc účtovnej jednotke, a nie ako stimul na vynaloženie určitých nákladov. Takéto dotácie sa môžu vzťahovať na individuálnu účtovnú jednotku a nemusia byť dostupné celej skupine príjemcov. Tieto okolnosti môžu viesť k vykázaniu dotácie ako výnosu v účtovnom období, v ktorom účtovná jednotka spĺňa podmienky na prijatie dotácie, a so zverejnením zaisťujúcim jasné pochopenie jej účinku.

22. Štátna dotácia sa môže stať pohľadávkou účtovnej jednotky ako náhrada za náklady alebo straty, ktoré vznikli v predchádzajúcom období. Takáto dotácia sa vykazuje ako výnos účtovného obdobia, v ktorom sa stala pohľadávkou, a so zverejnením zaisťujúcim jasné pochopenie jej účinku.

Nepeňažné štátne dotácie

23. Štátna dotácia môže mať formu prevodu nepeňažného majetku, ako pozemkov alebo iných prostriedkov, ktoré má účtovná jednotka využívať. Za týchto okolností je bežné stanoviť reálnu hodnotu nepeňažného majetku a účtovať tak dotáciu, ako aj majetok v tejto reálnej hodnote. Niekedy sa používa alternatívny postup, ktorým je zaúčtovanie majetku aj dotácie v menovitej hodnote.

Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na majetok

24. Štátne dotácie vzťahujúce sa na majetok, vrátane nepeňažných dotácií v reálnej hodnote, sa prezentujú v súvahe buď vykázaním dotácie ako výnosov budúcich období, alebo odpočítaním dotácie pri vyčíslení účtovnej hodnoty majetku.

25. Obe metódy, ako prezentovať v účtovných závierkach dotácie (alebo príslušné časti dotácií), vzťahujúce sa na majetok, sa považujú za prijateľné alternatívy.

26. Podľa prvej metódy sa vykazuje dotácia ako výnos budúcich období, ktorý sa na systematickom a racionálnom základe vykazuje počas doby použiteľnosti majetku.

27. Podľa druhej metódy sa dotácia odpočíta od účtovnej hodnoty majetku, keď sa k nej dospeje. Dotácia sa vykazuje ako výnos počas doby použiteľnosti odpisovateľného majetku prostredníctvom znížených odpisov.

28. Nákupmi majetku a prijatím súvisiacich dotácií sa môžu spôsobiť hlavné pohyby v peňažných tokoch účtovnej jednotky. Z tohto dôvodu a takisto preto, aby sa zobrazila hrubá investícia do majetku, sa takéto pohyby často zverejňujú ako samostatné položky vo výkaze peňažných tokov bez ohľadu na to, či dotácia je alebo nie je odpočítaná od hodnoty súvisiaceho majetku na účely prezentácie v súvahe.

Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos

29. Dotácie vzťahujúce sa na výnos sa niekedy prezentujú ako výnosy vo výkaze ziskov a strát, a to buď samostatne, alebo pod všeobecným názvom ako „Ostatné výnosy“; alebo sa alternatívne odpočítavajú pri vykazovaní súvisiacich nákladov.

30. Zástancovia prvej metódy tvrdia, že nie je vhodné kompenzovať čisté výnosové a nákladové položky a že oddelením dotácie od nákladov sa uľahčuje porovnanie s inými nákladmi neovplyvnenými dotáciou. Zástancovia druhej metódy argumentujú, že keby nebola dostupná dotácia, účtovnej jednotke by náklady nevznikli a že prezentácia nákladov bez kompenzácie dotácie môže byť preto zavádzajúca.

31. Obe metódy sa v prípade prezentácie dotácií vzťahujúcich sa na výnos považujú za prijateľné. Zverejňovanie dotácie môže byť nevyhnutné na správne pochopenie účtovnej závierky. Je zvyčajne vhodné zverejňovať účinok dotácií na každú položku výnosu alebo nákladu, pričom sa vyžaduje samostatné zverejňovanie.

Vrátenie štátnych dotácií

32. Štátna dotácia, ktorá sa stane splatnou, sa zaúčtuje ako oprava účtovného odhadu (pozri IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*). Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na výnos sa najprv uplatní oproti akémukoľvek nerozpustenému výnosu budúcich období vytvoreného k dotácii. V rozsahu, v akom návratná suma prevýši tieto výnosy budúcich období, alebo v prípadoch, keď neexistujú výnosy budúcich období, vrátenie sa vykáže okamžite ako náklad. 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 ako náklad k danému dňu pri neexistencii dotácie, sa okamžite vykážu ako náklady.

33. Okolnosti, ktoré spôsobili vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok, môžu vyžadovať posúdenie možného zníženia novej účtovnej hodnoty majetku.

ŠTÁTNA POMOC

34. Z definície štátnych dotácií uvedenej v odseku 3 sú vylúčené určité formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú celkom dobre ohodnotiť, a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky.

35. Príkladmi pomoci, ktoré sa nedajú celkom dobre ohodnotiť, sú bezplatné technické alebo marketingové poradenstvo a poskytnutie záruk. Príkladom pomoci, ktorú nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky, je štátna politika verejného obstarávania, ktorá zabezpečuje časť odbytu účtovnej jednotky. Existencia úžitku môže byť nesporná, ale akýkoľvek pokus oddeliť obchodné činnosti od štátnej pomoci môže byť vlastne svojvoľný.

36. Význam úžitku v prv uvedených príkladoch môže byť taký, že zverejňovanie druhu, rozsahu a trvania pomoci je potrebné na to, aby účtovné závierky neboli zavádzajúce.

37. Bezúročné pôžičky alebo pôžičky s nízkymi úrokovými sadzbami sú formou štátnej pomoci, ale úžitok sa nekvalifikuje pripočítaním úrokov.

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) účtovné zásady prijaté pre štátne dotácie vrátane metód prezentácie uplatnených v účtovnej závierke;

b) druh a rozsah štátnych dotácií vykazovaných v účtovnej závierke a označenie ostatných foriem štátnej pomoci, z ktorých má účtovná jednotka priamy úžitok, a

c) nesplnené podmienky a iné skutočnosti spojené so štátnou pomocou, ktoré sa zistili.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

40. Účtovná jednotka, ktorá tento štandard uplatňuje prvýkrát, je povinná:

a) splniť požiadavky na zverejnenie, kde je to vhodné, a

b) buď:

i) upraviť svoju účtovnú závierku o zmeny v účtovných zásadách v súlade s IAS 8, alebo

ii) uplatniť účtovné ustanovenia štandardu len na dotácie alebo časti dotácií, ktoré sa stávajú pohľadávkou alebo splatnou dotáciou po dátume účinnosti tohto štandardu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky za účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1984 alebo neskôr.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 21

Vplyvy zmien kurzov cudzích mien

CIEĽ

1. Účtovná jednotka môže vykonávať zahraničné činnosti dvoma spôsobmi. Môže uskutočňovať transakcie v cudzích menách alebo môže mať zahraničné prevádzky. Okrem toho účtovná jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v cudzej mene. Cieľom tohto štandardu je predpísať, ako zahrnúť transakcie v cudzích menách a zahraničné prevádzky do účtovnej závierky jednotky a ako prepočítať účtovné závierky do prezentačnej meny.

2. Hlavné otázky sú, ktorý výmenný kurz (ktoré výmenné kurzy) používať a ako vykazovať vplyvy zmien vo výmenných kurzoch v účtovnej závierke.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Tento štandard sa uplatňuje ([1]):

   a) pri účtovaní transakcií a zostatkov v cudzích menách, s výnimkou tých derivátových transakcií a zostatkov, ktoré sú v pôsobnosti IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*;

   b) pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničných prevádzok, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke účtovnej jednotky úplnou konsolidáciou, podielovou konsolidáciou alebo metódou vlastného imania, a

   c) pri prepočte výsledkov a finančnej situácie účtovnej jednotky do prezentačnej meny.

4. IAS 39 sa uplatňuje na mnohé deriváty v cudzej mene a tieto sú teda vyňaté z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Tie deriváty v cudzej mene, ktoré nie sú v rozsahu pôsobnosti IAS 39 (napríklad niektoré deriváty v cudzej mene, ktoré sú uvedené v iných zmluvách), 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 IAS 39.

6. Tento štandard sa uplatňuje na prezentáciu účtovnej závierky účtovnej jednotky v cudzej mene a ustanovuje požiadavky na výslednú účtovnú závierku, ktorá má byť v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Pre prepočty finančných informácií do cudzej meny, ktoré nespĺňajú tieto požiadavky, špecifikuje tento štandard informácie, ktoré sa majú zverejniť.

7. Tento štandard sa neuplatňuje pri prezentácii peňažných tokov vznikajúcich z transakcií v cudzej mene vo výkaze o peňažných tokoch ani na transakcie peňažných tokov zahraničnej prevádzky (pozri IAS 7 *Výkazy peňažných tokov*).

DEFINÍCIE

8. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

   Záverečný kurz je aktuálny výmenný kurz k súvahovému dňu.

   Kurzový rozdiel je rozdiel vznikajúci pri prepočte daného počtu jednotiek jednej meny do inej meny pri rozdielnych výmenných kurzoch.

   Výmenný kurz je výmenný pomer dvoch mien.

   Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený alebo záväzok vysporiadaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi stranami pri nezávislej transakcii.

   Cudzia mena je iná mena, ako je funkčná mena účtovnej jednotky.

   Zahraničná prevádzka je účtovná jednotka, ktorá je dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou vykazujúcej účtovnej jednotky, a ktorej činnosti sú založené alebo uskutočňované v inej krajine alebo mene, ako je krajina alebo mena vykazujúcej účtovnej jednotky.

([1]) Pozri tiež SIC-7 *Zavedenie meny euro*.

Funkčná mena je mena hlavného ekonomického prostredia, v ktorom účtovná jednotka uskutočňuje svoju činnosť.

Skupina je materská spoločnosť so všetkými svojimi dcérskymi spoločnosťami.

Peňažné položky sú držané jednotky meny, majetok a záväzky, ktoré sa majú prijať alebo vyplatiť v pevnom alebo stanoviteľnom počte menových jednotiek.

Čistá investícia do zahraničnej prevádzky je suma podielu vykazujúcej účtovnej jednotky na čistom majetku tejto prevádzky.

Prezentačná mena je mena, v ktorej sa prezentuje účtovná závierka.

Aktuálny výmenný kurz je výmenný kurz pre okamžitú dodávku.

Spresnenie definícií

Funkčná mena

9. Primárne ekonomické prostredie, v ktorom účtovná jednotka uskutočňuje svoju činnosť, je zvyčajne to, v ktorom primárne vytvára a vynakladá peniaze. Pri stanovení svojej funkčnej meny zvažuje účtovná jednotka tieto faktory:

a) mena:

i) ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú predajné ceny za jej tovary a služby vyjadrené a vysporiadané) a

ii) tej krajiny, ktorej konkurenčné sily a predpisy najviac ovplyvňujú predajné ceny jej tovarov a služieb;

b) mena, ktorá najviac ovplyvňuje náklady na prácu, materiál a ostatné náklady na dodávku tovarov a poskytovanie služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú náklady vyjadrené a vysporiadané).

10. Ďalej uvedené faktory môžu takisto poskytnúť dôkaz o funkčnej mene účtovnej jednotky:

a) mena, v ktorej sú generované finančné prostriedky z finančných činností (t. j. vydávanie úverových a kapitálových nástrojov);

b) mena, v ktorej sú zvyčajne kumulované príjmy z prevádzkových činností.

11. Pri stanovení funkčnej meny zahraničnej prevádzky a toho, či jej funkčná mena je rovnaká ako funkčná mena vykazujúcej účtovnej jednotky (vykazujúca účtovná jednotka je v tomto kontexte tá účtovná jednotka, ktorá má zahraničnú prevádzku ako svoju dcérsku spoločnosť, pobočku, pridružený alebo spoločný podnik) sa zvažujú ďalšie faktory:

a) či sa činnosť zahraničnej prevádzky vykonáva ako rozšírenie činnosti vykazujúcej účtovnej jednotky, alebo sa skôr vykonáva s významným stupňom autonómie. Príkladom prvého variantu je, keď zahraničná prevádzka iba predáva tovary dovezené od vykazujúcej účtovnej jednotky a odvádza jej výnosy. Príkladom druhého variantu je, keď prevádzka kumuluje peniaze a iné peňažné položky, vytvára náklady, tvorí výnosy a zabezpečuje pôžičky, všetko v podstate vo svojej miestnej mene;

b) či transakcie s vykazujúcou účtovnou jednotkou tvoria veľký alebo malý podiel činností zahraničnej prevádzky;

c) či peňažné toky z činností zahraničnej prevádzky majú priamy vplyv na peňažné toky vykazujúcej účtovnej jednotky a sú ihneď k dispozícii, aby sa jej odviedli;

d) či sú peňažné toky z činností zahraničnej prevádzky dostatočné na to, aby pokryli existujúce a bežne očakávané dlhové záväzky bez toho, aby vykazujúca účtovná jednotka poskytla finančné prostriedky na ich pokrytie.

12. Ak sa skombinujú uvedené indikátory a funkčná mena nie je zrejmá, manažment použije svoj úsudok na určenie tej funkčnej meny, ktorá najvernejšie zobrazuje ekonomické účinky základných transakcií, udalostí a podmienok. V rámci tohto prístupu manažment uprednostní primárne indikátory uvedené v odseku 9 pred zvažovaním indikátorov v odsekoch 10 a 11, ktoré sú určené ako ďalší podporný prostriedok na stanovenie funkčnej meny účtovnej jednotky.

13. Funkčná mena účtovnej jednotky odzrkadľuje základné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre ňu relevantné. Preto v prípade, keď je funkčná mena už stanovená, nemení sa, pokiaľ nenastane zmena v týchto základných transakciách, udalostiach a podmienkach.

14. Ak je funkčná mena menou hyperinflačnej ekonomiky, účtovná závierka účtovnej jednotky sa prepočíta v súlade s IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*. Účtovná jednotka sa nemôže vyhnúť prepočtu v súlade s IAS 29 napríklad tým, že si za svoju funkčnú menu stanoví inú menu, ako je funkčná mena stanovená v súlade s týmto štandardom (ako napríklad funkčná mena materskej spoločnosti).

Čistá investícia v zahraničnej prevádzke

15. Účtovná jednotka môže mať peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnej prevádzke. Položka, pre ktorú nie je vysporiadanie ani plánované, ani nie je pravdepodobné, že nastane v blízkej budúcnosti, je v podstate súčasťou čistej investície účtovnej jednotky v danej zahraničnej prevádzke a účtuje sa v súlade s odsekmi 32 a 33. Takéto peňažné položky môžu zahŕňať dlhodobé pohľadávky alebo pôžičky. Nezahŕňajú pohľadávky alebo záväzky z obchodného styku.

15A. Účtovnou jednotkou, ktorá má peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnej prevádzke, opísanú v odseku 15, môže byť hocijaká dcérska spoločnosť v skupine. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka má dve dcérske spoločnosti, A a B. Dcérska spoločnosť B je zahraničnou prevádzkou. Dcérska spoločnosť A poskytne úver dcérskej spoločnosti B. Pohľadávka z úveru poskytnutého dcérskou spoločnosťou A voči dcérskej spoločnosti B by bola súčasťou čistej investície účtovnej jednotky v dcérskej spoločnosti B, ak sa vysporiadanie tohto úveru ani neplánuje ani nie je pravdepodobné, že nastane v blízkej budúcnosti. Toto by tak isto platilo, ak by dcérska spoločnosť A bola sama zahraničnou prevádzkou.

Peňažné položky

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

ZHRNUTIE PRÍSTUPU VYŽADOVANÉHO TÝMTO ŠTANDARDOM

17. Pri príprave účtovnej závierky si každá účtovná jednotka – či už samostatná účtovná jednotka, účtovná jednotka so zahraničnými prevádzkami (akou je materská spoločnosť) alebo zahraničná prevádzka (akou je dcérska spoločnosť alebo pobočka) – určí svoju funkčnú menu v súlade s odsekmi 9 až 14. Účtovná jednotka prepočíta položky cudzej meny do svojej funkčnej meny a vykáže vplyvy takejto transakcie v súlade s odsekmi 20 až 37 a 50.

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 alebo spoločných podnikoch. Môžu mať aj pobočky. Preto je nevyhnutné, aby sa výsledky a finančná situácia jednotlivých účtovných jednotiek patriacich do vykazujúcej účtovnej jednotky prepočítali do meny, v ktorej vykazujúca účtovná jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku. Tento štandard umožňuje, aby prezentačnou menou vykazujúcej účtovnej jednotky bola akákoľvek mena (alebo meny). Výsledky a finančná situácia ktorejkoľvek jednotlivej účtovnej jednotky v rámci vykazujúcej účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena sa líši od prezentačnej meny, sú prepočítané v súlade s odsekmi 38 až 50.

19. Tento štandard takisto umožňuje samostatnej účtovnej jednotke pripravujúcej účtovnú závierku alebo účtovnej jednotke pripravujúcej individuálnu účtovnú závierku v súlade s IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, aby prezentovali svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa prezentačná mena účtovnej jednotky líši od jej funkčnej meny, jej výsledky a finančná situácia sa tiež prepočítajú do prezentačnej meny v súlade s odsekmi 38 až 50.

VYKAZOVANIE TRANSAKCIÍ V CUDZÍCH MENÁCH VYKONÁVANÉ VO FUNKČNEJ MENE

Prvotné vykázanie

20. Transakcia v cudzej mene je transakcia, ktorá je uvedená v cudzej mene alebo si vyžaduje vysporiadanie v cudzej mene, vrátane transakcií, ktoré vznikajú, keď účtovná jednotka:

a) kúpi alebo predá tovar alebo služby, ktorých cena je uvedená v cudzej mene;

b) požičia si alebo požičia peňažné prostriedky, ak sú záväzky alebo pohľadávky uvedené v cudzej mene, alebo

c) inak nadobudne alebo vyradí majetok alebo jej vzniknú alebo vysporiada záväzky uvedené v cudzej mene.

21. Transakcia v cudzej mene sa má pri prvotnom vykázaní zaznamenať vo funkčnej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije aktuálny výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu transakcie.

22. Dátum transakcie je dátum, keď sa transakcia prvýkrát kvalifikuje, aby bola vykázaná v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje skutočnému kurzu dátumu transakcie, napríklad priemerný kurz za týždeň alebo mesiac sa môže použiť pri všetkých transakciách v každej cudzej mene vyskytujúcej sa počas účtovného obdobia. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

Vykazovanie k následným súvahovým dňom

23. Ku každému súvahovému dňu:

a) peňažné položky v cudzej mene sa prepočítajú záverečným kurzom;

b) nepeňažné položky, ktoré sú ocenené v historickej obstarávacej cene vyjadrenej v cudzej mene, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu transakcie a

c) nepeňažné položky, ktoré sú ocenené v reálnej hodnote v cudzej mene, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu, keď bola stanovená reálna hodnota.

24. Účtovná hodnota položky sa určí v nadväznosti na ostatné relevantné štandardy. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môžu byť ocenené v reálnej hodnote alebo v historickej obstarávacej cene v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Či je účtovná hodnota určená na základe historickej obstarávacej ceny alebo na základe reálnej hodnoty, ak je suma určená v cudzej mene, prepočíta sa potom do funkčnej meny v súlade s týmto štandardom.

25. Účtovná hodnota niektorých položiek sa určí porovnaním dvoch alebo viacerých hodnôt. Napríklad účtovná hodnota zásob je vyjadrená buď v obstarávacej cene, alebo v čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z nich je nižšia, v súlade s IAS 2 *Zásoby*. Podobne v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* je účtovná hodnota majetku, pri ktorom sú zistené znaky zníženia hodnoty vyjadrená buď v účtovnej hodnote pred započítaním možných strát zo zníženej hodnoty, alebo v spätne získateľnej sume podľa toho, ktorá je nižšia. Keď je takýto majetok nepeňažný a je ocenený v cudzej mene, účtovná hodnota sa určí porovnaním:

a) obstarávacej ceny alebo prípadne účtovnej hodnoty prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, keď sa táto hodnota stanovila (t. j. kurzom k dátumu transakcie pre položku ocenenú s ohľadom na historickú obstarávaciu cenu), a

b) čistej realizovateľnej hodnoty alebo prípadne spätne získateľnej sumy prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, keď sa táto hodnota stanovila (t. j. záverečným kurzom k súvahovému dňu).

Účinkom tohto porovnania môže byť, že zistená strata zo zníženej hodnoty vo funkčnej mene by sa v cudzej mene nezistila, alebo naopak.

26. Keď je k dispozícii niekoľko výmenných kurzov, použije sa ten kurz, pri ktorom by boli budúce peňažné toky reprezentované transakciou alebo zostatkom vyrovnane, ak by tieto peňažné toky nastali k dátumu ocenenia. Ak dve meny nie sú dočasne medzi sebou vymeniteľné, použije sa prvý následný kurz, pri ktorom by sa mohli výmeny uskutočniť.

Vykazovanie kurzových rozdielov

27. Ako sa uvádza v odseku 3, IAS 39 sa uplatňuje na účtovanie zabezpečenia pre položky cudzích mien. Uplatňovanie účtovania zabezpečenia vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala niektoré kurzové rozdiely odlišne od postupov pre kurzové rozdiely vyžadovaných týmto štandardom. Napríklad IAS 39 vyžaduje, aby kurzové rozdiely boli pri peňažných položkách, ktoré sa kvalifikujú ako zabezpečovacie nástroje pri zabezpečení peňažných tokov, prvotne vykázané vo vlastnom imaní v rozsahu, v akom je zabezpečenie účinné.

28. Kurzové rozdiely vznikajúce pri vysporiadaní peňažných položiek alebo pri prepočte peňažných položiek v kurzoch odlišných, ako sú tie, v ktorých boli prepočítané pri prvotnom vykázaní počas účtovného obdobia alebo v predchádzajúcich účtovných závierkach, sa vykážu výsledkovo v účtovnom období, v ktorom vzniknú, s výnimkou opísanou v odseku 32.

29. Keď vznikne peňažná položka z transakcie v cudzej mene a nastane zmena vo výmennom kurze medzi dátumom transakcie a dátumom vysporiadania, vzniká kurzový rozdiel. V prípade, že transakcia je vysporiadaná v rámci toho účtovného obdobia, v ktorom sa uskutočnila, je však celý kurzový rozdiel vykázaný v tomto účtovnom období. V prípade, že transakcia je vysporiadaná v nasledujúcom účtovnom období, kurzový rozdiel vykázaný v každom účtovnom období až do dátumu vysporiadania je určený zmenou vo výmenných kurzoch počas každého obdobia.

30. Keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje priamo vo vlastnom imaní, každý kurzový zisk alebo kurzová strata sa vykážu priamo vo vlastnom imaní. Naopak, keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje výsledkovo, potom sa každý kurzový zisk alebo kurzová strata vykazujú výsledkovo.

31. Iné štandardy vyžadujú, aby sa niektoré zisky a straty vykázali priamo vo vlastnom imaní. Napríklad IAS 16 vyžaduje, aby sa niektoré zisky a straty vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení vykazovali priamo vo vlastnom imaní. Keď sa takýto majetok oceňuje v cudzej mene, odsekom 23 písm. c) tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa precenená hodnota prepočítala použitím kurzu ku dňu stanovenia hodnoty, výsledkom čoho bude kurzový rozdiel, ktorý sa vykáže takisto vo vlastnom imaní.

32. Kurzové rozdiely vznikajúce pri peňažnej položke, ktorá tvorí časť čistej investície vykazujúcej účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke (pozri odsek 15) sa vykážu výsledkovo v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky alebo prípadne v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky. V účtovnej závierke, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku a vykazujúcu účtovnú jednotku (t. j. konsolidovaná účtovná závierka, keď je zahraničná prevádzka dcérskou spoločnosťou), sa takéto kurzové rozdiely vykážu prvotne v samostatnej zložke vlastného imania a vykážu sa výsledkovo pri vyradení čistej investície v súlade s odsekom 48.

33. Keď peňažná položka tvorí časť čistej investície vykazujúcej účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke a je vyjadrená vo funkčnej mene vykazujúcej účtovnej jednotky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Ak je takáto položka vyjadrená vo funkčnej mene zahraničnej prevádzky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Ak je takáto položka vyjadrená v inej mene, ako je funkčná mena buď vykazujúcej účtovnej jednotky, alebo zahraničnej prevádzky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky a v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Takéto kurzové rozdiely sa preklasifikujú do samostatnej zložky vlastného imania v účtovnej závierke, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku a vykazujúcu účtovnú jednotku (t. j. účtovná závierka, v ktorej je zahraničná prevádzka úplne konsolidovaná, podielovo konsolidovaná alebo účtovaná metódou vlastného imania).

34. Keď účtovná jednotka vedie svoje účtovné knihy a záznamy v mene inej, ako je jej funkčná mena, všetky údaje sú v čase, keď účtovná jednotka pripravuje svoju účtovnú závierku, prepočítané do funkčnej meny v súlade s odsekmi 20 až 26. Takto sa získajú rovnaké sumy vo funkčnej mene, ako by boli vznikli, ak by sa položky prvotne zaznamenali vo funkčnej mene. Napríklad peňažné položky sa prepočítajú do funkčnej meny záverečným kurzom a nepeňažné položky, ktoré sú ocenené na základe historickej obstarávacej ceny, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu transakcie, z ktorej vyplynulo ich vykázanie.

Zmena funkčnej meny

35. Pri zmene funkčnej meny účtovnej jednotky táto jednotka uplatní postupy prepočtu použiteľné pre novú funkčnú menu perspektívne od dátumu zmeny.

36. Ako sa uvádza v odseku 13, funkčná mena účtovnej jednotky odráža príslušné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre účtovnú jednotku relevantné. Preto, ak je funkčná mena už stanovená, môže sa meniť iba vtedy, keď nastane zmena týchto základných transakcií, udalostí a podmienok. Napríklad zmena v mene, ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb, môže viesť k zmene funkčnej meny účtovnej jednotky.

37. Vplyv zmeny vo funkčnej mene sa účtuje prospektívne. Inými slovami, účtovná jednotka prepočíta všetky položky na novú funkčnú menu, pričom sa použije výmenný kurz ku dňu zmeny. Výsledné prepočítané sumy nepeňažných položiek sa berú ako ich historické ceny. Kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu zahraničnej prevádzky predtým klasifikované vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 32 a odsekom 39 písm. c) sa nevykazujú v hospodárskom výsledku, kým sa prevádzka nevyradí.

POUŽITIE PREZENTAČNEJ MENY INEJ, AKO JE FUNKČNÁ MENA

Prepočet na prezentačnú menu

38. Účtovná jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa prezentačná mena líši od funkčnej meny účtovnej jednotky, táto jednotka prepočíta výsledky a finančnú situáciu na prezentačnú menu. Napríklad, keď skupina obsahuje individuálne účtovné jednotky s rôznymi funkčnými menami, sú výsledky a finančná situácia každej účtovnej jednotky vyjadrené v spoločnej mene, aby sa mohla prezentovať konsolidovaná účtovná závierka.

39. Výsledky a finančná situácia účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačnej ekonomiky, sa prepočítajú do inej prezentačnej meny, pričom sa použijú tieto postupy:

a) majetok a záväzky pre každú prezentovanú súvahu (t. j. vrátane porovnateľných údajov) sa prepočítajú záverečným kurzom k tomuto súvahovému dňu;

b) výnosy a náklady pre každý výkaz ziskov a strát (t. j. vrátane porovnateľných údajov) sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumom transakcií a

c) všetky vyplývajúce kurzové rozdiely sa vykážu ako samostatná zložka vlastného imania.

40. Z praktických dôvodov sa pri prepočte výnosových a nákladových položiek často používa kurz, ktorý sa približuje výmenným kurzom k dátumom transakcií, napríklad priemerný kurz v období. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

41. Kurzové rozdiely uvedené v odseku 39 písm. c) vyplývajú z týchto skutočností:

a) prepočet výnosov a nákladov účtovaných výmenným kurzom k dátumom transakcií a majetku a záväzkov záverečným kurzom. Takéto kurzové rozdiely vznikajú pri výnosových a nákladových položkách vykázaných v hospodárskom výsledku a pri tých, ktoré sa vykážu priamo vo vlastnom imaní;

b) prepočet začiatočného čistého majetku záverečným kurzom, ktorý sa líši od predchádzajúceho záverečného kurzu.

Tieto kurzové rozdiely nie sú vykázané v hospodárskom výsledku, pretože zmeny vo výmenných kurzoch majú malý alebo žiadny priamy vplyv na súčasné a budúce peňažné toky z prevádzok. Keď sa kurzové rozdiely vzťahujú na zahraničnú prevádzku, ktorá je konsolidovaná, ale nie úplne vlastnená, sú kumulované kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu a priraditeľné menšinovým podielom pridelené a vykazované ako časť menšinového podielu v konsolidovanej súvahe.

42. Výsledky a finančná situácia účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky, sa prepočítajú do inej prezentačnej meny, pričom sa použijú tieto postupy:

a) všetky sumy (t. j. majetok, záväzky, položky vlastného imania, výnosy a náklady, vrátane porovnateľných údajov) sa prepočítajú záverečným kurzom platným v deň najnovšej súvahy, s výnimkou prípadov

b) keď sú sumy prepočítané do meny nehyperinflačnej ekonomiky, sú porovnateľné údaje tie, ktoré boli prezentované ako údaje bežného roka v príslušnej účtovnej závierke predchádzajúceho roka (t. j. neupravené o následné zmeny cenovej hladiny alebo následné zmeny výmenných kurzov).

43. Keď je funkčná mena účtovnej jednotky menou hyperinflačnej ekonomiky, táto jednotka prepracuje svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29 pred uplatnením metódy prepočtu ustanovenej v odseku 42, s výnimkou porovnateľných údajov, ktoré sa prepočítajú do meny nehyperinflačnej ekonomiky [pozri odsek 42 písm. b)]. Keď ekonomika prestane byť hyperinflačná a účtovná jednotka už neprepracováva svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29, na prepočet do prezentačnej meny musí použiť ako historické ceny údaje prepočítané na cenovú hladinu k dátumu, keď účtovná jednotka prestala prepracovávať svoju účtovnú závierku.

Prepočet zahraničnej prevádzky

44. Odseky 45 až 47, popri odsekoch 38 až 43, sa uplatnia, keď sa výsledky a finančná situácia zahraničnej prevádzky prepočítavajú do prezentačnej meny tak, aby zahraničnú prevádzku bolo možné zahrnúť do účtovnej závierky vykazujúcej účtovnej jednotky pri úplnej konsolidácii, podielovej konsolidácii 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 vnútroskupinových zostatkov a vnútroskupinových transakcií dcérskej spoločnosti (pozri IAS 27 a IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*). Vnútroskupinový peňažný majetok (alebo záväzok), či už krátkodobý alebo dlhodobý, nemôže však byť eliminovaný oproti zodpovedajúcemu vnútroskupinovému záväzku (alebo majetku) bez zobrazenia výsledkov

výkyvov meny v konsolidovanej účtovnej závierke. Je to preto, že peňažná položka predstavuje záväzok konvertovať jednu menu na inú a vystavuje vykazujúcu účtovnú jednotku zisku alebo strate z výkyvov meny. Preto sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky takýto kurzový rozdiel aj naďalej vykazuje v hospodárskom výsledku, alebo ak vzniká z okolností opísaných v odseku 32, klasifikuje sa ako súčasť vlastného imania až do vyradenia zahraničnej prevádzky.

46. Ak je účtovná závierka zahraničnej prevádzky zostavená k odlišnému dátumu vykazovania, ako je dátum vykazujúcej účtovnej jednotky, zahraničná prevádzka často zostavuje dodatočné výkazy k rovnakému dátumu, ako je dátum účtovnej závierky vykazujúcej účtovnej jednotky. Keď sa tak nestane, IAS 27 umožňuje použiť iný dátum vykazovania, pokiaľ nie je rozdiel väčší ako tri mesiace, a vykonajú sa úpravy zohľadňujúce účinky všetkých významných transakcií alebo iných udalostí, ku ktorým dôjde medzi rozdielnymi dátumami. V takom prípade sa majetok a záväzky zahraničnej prevádzky prepočítajú výmenným kurzom k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha zahraničnej prevádzky. Úpravy so zreteľom na podstatné zmeny vo výmenných kurzoch sa vykonajú až k súvahovému dňu vykazujúcej účtovnej jednotky v súlade s IAS 27. Rovnaký prístup sa použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania na pridružené a spoločné podniky a pri uplatňovaní podielovej konsolidácie na spoločné podniky v súlade s IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* a IAS 31.

47. Akýkoľvek goodwill vznikajúci pri nadobudnutí zahraničnej prevádzky a akékoľvek úpravy reálnej hodnoty na účtovné hodnoty majetku a záväzkov pri nadobudnutí tejto zahraničnej prevádzky sa považujú za majetok a záväzky tejto zahraničnej prevádzky. Preto sa vyjadrujú vo funkčnej mene zahraničnej prevádzky a prepočítajú sa záverečným kurzom v súlade s odsekmi 39 a 42.

Vyradenie zahraničnej prevádzky

48. Pri vyradení zahraničnej prevádzky sa kumulovaná suma kurzových rozdielov, ktoré boli odložené v samostatnej zložke vlastného imania a ktorá sa vzťahuje na túto zahraničnú prevádzku, vykáže v hospodárskom výsledku, keď sa vykáže zisk alebo strata z vyradenia.

49. Účtovná jednotka môže vyradiť svoj podiel v zahraničnej prevádzke predajom, likvidáciou, vyplatením akciového kapitálu alebo vzdaním sa celej alebo časti tejto účtovnej jednotky. Platba dividendy je súčasťou vyradenia iba vtedy, ak tvorí vrátenie investície, napríklad keď je dividenda vyplatená zo ziskov pred nadobudnutím. V prípade čiastočného vyradenia sa do zisku alebo straty zahrnie len pomerný podiel súvisiacich kumulovaných kurzových rozdielov. Zníženie účtovnej hodnoty zahraničnej prevádzky nie je čiastočné scudzenie. Preto sa v čase zníženia hodnoty nevykáže v hospodárskom výsledku žiadna časť odloženého kurzového zisku alebo straty.

DAŇOVÉ VPLYVY VŠETKÝCH KURZOVÝCH ROZDIELOV

50. Zisky a straty z transakcií v cudzích menách a kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu výsledkov a finančnej situácie účtovnej jednotky (vrátane zahraničnej prevádzky) do inej meny môžu mať daňové účinky. Na tieto daňové účinky sa uplatňuje IAS 12 *Dane z príjmov*.

ZVEREJŇOVANIE

51. V odsekoch 53 a 55 až 57 odkazy na „funkčnú menu“ v prípade skupiny zodpovedajú funkčnej mene materskej spoločnosti.

52. Účtovná jednotka zverejňuje:

a) sumu kurzových rozdielov vykázaných v hospodárskom výsledku okrem tých, ktoré vznikajú z finančných nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote prostredníctvom výsledku hospodárenia v súlade s IAS 39, a

b) čisté kurzové rozdiely klasifikované ako samostatná zložka vlastného imania a porovnanie sumy takýchto rozdielov na začiatku a na konci obdobia.

53. Keď je prezentačná mena odlišná od funkčnej meny, uvedie sa táto skutočnosť spolu so zverejnením funkčnej meny a dôvodom na používanie inej prezentačnej meny.

54. Keď dôjde k zmene funkčnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky alebo významnej zahraničnej prevádzky, zverejní sa táto skutočnosť spolu s dôvodom zmeny funkčnej meny.

55. Keď účtovná jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny, uvedie, že účtovná závierka je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, iba ak je v súlade so všetkými požiadavkami každého príslušného štandardu a každej príslušnej interpretácie týchto štandardov, vrátane metódy prepočtu ustanovenej v odsekoch 39 a 42.

56. Účtovná jednotka niekedy prezentuje svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá nie je jej funkčnou menou bez splnenia požiadaviek odseku 55. Napríklad účtovná jednotka môže na inú menu konvertovať iba vybrané položky zo svojej účtovnej závierky. Alebo účtovná jednotka, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačnej ekonomiky, môže konvertovať svoju účtovnú závierku na inú menu prepočtom všetkých položiek použitím posledného záverečného kurzu. Takéto konverzie nie sú v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a vyžadujú sa zverejnenia ustanovené v odseku 57.

57. Keď účtovná jednotka uvádza svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá je odlišná buď od jej funkčnej alebo prezentačnej meny, a nie sú splnené požiadavky v odseku 55, účtovná jednotka je povinná:

a) jasne označiť informáciu ako doplnkovú informáciu, aby ju odlíšila od informácie, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva;

b) zverejniť menu, v ktorej je uvedená doplnková informácia, a

c) zverejniť funkčnú menu účtovnej jednotky a metódu prepočtu použitú na určenie doplnkovej informácie.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

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

58A. *Čistá investícia v zahraničnej prevádzke* (zmena IAS 21), ktorá bola vydaná v decembri 2005, pridala odsek 15A a zmenila a doplnila odsek 33. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča.

59. Účtovná jednotka uplatní odsek 47 prospektívne na všetky nadobudnutia, ku ktorým dôjde po začiatku obdobia finančného vykazovania, v ktorom je tento štandard prvýkrát uplatnený. Spätne uplatňovanie odseku 47 na skoršie nadobudnutia je povolená. Pri nadobudnutí zahraničnej prevádzky, ku ktorej sa pristupuje prospektívne, ale ktorá nastala pred dátumom, keď bol tento štandard prvýkrát uplatnený, účtovná jednotka neprepočíta predchádzajúce roky, a preto môže, keď je to vhodné, považovať goodwill a úpravy reálnej hodnoty vznikajúce pri nadobudnutí skôr za majetok a záväzky účtovnej jednotky ako za majetok a záväzky zahraničnej prevádzky. Preto sú goodwill a úpravy reálnych hodnôt buď už vyjadrené vo funkčnej mene účtovnej jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sú vykázané použitím výmenného kurzu k dátumu akvizície.

60. Všetky ostatné zmeny vyplývajúce z uplatňovania tohto štandardu sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

61. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (revidovaný v roku 1993).

62. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-11 *Kurzy cudzích mien – kapitalizácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií meny*;

b) SIC-19 *Mena vykazovania – oceňovanie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29* a

c) SIC-30 *Mena vykazovania – prepočet z oceňovacej meny na prezentačnú menu*.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 23

Náklady na prijaté úvery a pôžičky

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať postup účtovania nákladov na prijaté úvery a pôžičky. Tento štandard vo všeobecnosti požaduje okamžité účtovanie nákladov na prijaté úvery a pôžičky do výkazu ziskov a strát. Ako povolený alternatívny postup však tento štandard povoľuje kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré je možné priamo priradiť k akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe majetku spĺňajúceho kritériá.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

2. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 23 *Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky* schválený v roku 1983.

3. Tento štandard sa nezaoberá skutočnými ani odvodenými nákladmi vlastného imania vrátane prioritného kapitálu, ktorý sa neklasifikuje ako záväzok.

DEFINÍCIE

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

   Náklady na prijaté úvery a pôžičky predstavujú úrok a ostatné náklady, ktoré účtovná jednotka vynaložila v spojení s požičaním si zdrojov.

   Majetok spĺňajúci kritériá je majetok, ktorý si nevyhnutne vyžaduje významné časové obdobie na to, aby sa pripravil na zamýšľané použitie alebo na predaj.

5. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu zahŕňať:

   a) úrok z kontokorentných bankových úverov, prijatých krátkodobých a dlhodobých úverov a pôžičiek;

   b) amortizáciu diskontu alebo prémií súvisiacich s prijatými úvermi a pôžičkami;

   c) amortizáciu vedľajších nákladov vynaložených v spojení s uzatváraním úverov a pôžičiek;

   d) finančné náklady týkajúce sa finančného lízingu vykázané v súlade s IAS 17 *Lízingy* a

   e) kurzové rozdiely vznikajúce z prijatých úverov a pôžičiek v cudzej mene, do rozsahu, v akom sa považujú za úpravu úrokových nákladov.

6. Príkladmi majetku spĺňajúceho kritériá sú zásoby, ktoré si vyžadujú významné časové obdobie, aby sa uviedli do predajného stavu, výrobné zariadenia, prevádzky na výrobu energie a investičný nehnuteľný majetok. Iné investície a tie zásoby, ktoré sa hromadne vyrábajú alebo sa inak produkujú vo veľkých množstvách na opakujúcej sa báze počas krátkeho časového obdobia, nie sú majetkom spĺňajúcim kritériá. Majetok, ktorý je pripravený na svoje zamýšľané použitie alebo predaj v čase nadobudnutia, sa takisto nepovažuje za majetok spĺňajúci kritériá.

NÁKLADY NA PRIJATÉ ÚVERY A PÔŽIČKY – ZÁKLADNÝ POSTUP

Vykazovanie

7. Náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.

8. Podľa základného postupu sa náklady na prijaté úvery a pôžičky vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia, bez ohľadu na to, na aký účel sa úvery a pôžičky použijú.

Zverejňovanie

9. V účtovnej závierke sa zverejní účtovná zásada, ktorá sa prijala pre náklady na prijaté úvery a pôžičky.

NÁKLADY NA PRIJATÉ ÚVERY A PÔŽIČKY – POVOLENÝ ALTERNATÍVNY POSTUP

Vykazovanie

10. Náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykazujú ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia, s výnimkou nákladov, ktoré sa kapitalizujú v súlade s odsekom 11.

11. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré je možné priamo priradiť k akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe majetku spĺňajúceho kritériá, sa kapitalizujú ako súčasť obstarávacej ceny tohto majetku. Suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky spĺňajúca kritériá na kapitalizáciu sa stanoví v súlade s týmto štandardom.

12. Podľa povoleného alternatívneho postupu sú náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré je možné priamo priradiť k akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe majetku spĺňajúceho kritériá, zahrnuté do obstarávacej ceny tohto majetku. Takéto náklady na prijaté úvery a pôžičky sú kapitalizované ako súčasť obstarávacej ceny majetku, ak je pravdepodobné, že z nich budú účtovnej jednotke plynúť budúce ekonomické úžitky a náklady sa dajú spoľahlivo určiť. Ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky sú vykázané ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.

Náklady na prijaté úvery a pôžičky spĺňajúce kritériá na kapitalizáciu

13. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa dajú priamo priradiť k obstaraniu, zhotoveniu alebo výrobe majetku spĺňajúceho kritériá, sú tie náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré by nevznikli, ak by neboli vynaložené výdavky na majetok spĺňajúci kritériá. Ak si subjekt požičiava zdroje výslovne na účely získania konkrétneho majetku spĺňajúceho kritériá, náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa priamo vzťahujú na tento majetok spĺňajúci kritériá, sa môžu ľahko identifikovať.

14. Môže byť zložité zistiť priamy vzťah medzi konkrétnymi prijatými úvermi alebo pôžičkami a majetkom spĺňajúcim kritériá a určiť prijaté úvery alebo pôžičky, ktoré by inak nevznikli. Takéto ťažkosti vznikajú napríklad vtedy, keď je finančná činnosť účtovnej jednotky centrálne koordinovaná. Ťažkosti vznikajú aj vtedy, ak skupina používa rôzne dlhové nástroje na požičanie si zdrojov s rozdielnymi úrokovými mierami a požičiava tieto finančné prostriedky na rôznych bázach iným účtovným jednotkám v skupine. Iné komplikácie vznikajú pri používaní úverov vyjadrených alebo spojených s cudzími menami, keď skupina uskutočňuje svoju činnosť v hyperinflačných ekonomikách a z kolísania menových kurzov. Výsledkom je, že stanovenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré je možné priamo priradiť k akvizícii majetku spĺňajúceho kritériá, je náročné a vyžaduje si posúdenie.

15. Za predpokladu, že zdroje sú vypožičané výslovne na účely získania majetku spĺňajúceho kritériá, suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky spĺňajúca kritériá na kapitalizáciu pre tento majetok sa stanoví ako skutočné náklady na prijaté úvery a pôžičky, vynaložené na tieto úvery a pôžičky počas obdobia, znížené o prípadné výnosy z dočasného investovania týchto úverov a pôžičiek.

16. Dohody o financovaní majetku spĺňajúceho kritériá môžu mať za následok, že účtovná jednotka získa vypožičané zdroje a vzniknú jej súvisiace náklady na prijaté úvery a pôžičky pred tým, ako sú zdroje čiastočne alebo úplne použité na výdavky na majetok spĺňajúci kritériá. Za takýchto okolností sa zdroje často dočasne investujú až do ich vynaloženia na majetok spĺňajúci kritériá. Pri stanovení sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky spĺňajúce kritériá na kapitalizáciu počas obdobia sa prípadné investičné výnosy získané z týchto zdrojov odpočítajú od vzniknutých nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

17. Za predpokladu, že zdroje sú vypožičané bezúčelovo a použité na účely získania majetku spĺňajúceho kritériá, suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré spĺňajú kritériá na kapitalizáciu, sa stanoví pomocou miery kapitalizácie na výdavky na tento majetok. Miera kapitalizácie predstavuje vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky vzťahujúcich sa na prijaté úvery a pôžičky, ktoré účtovná jednotka v priebehu obdobia nesplatila, iné ako úvery a pôžičky požičané výslovne na účely získania majetku spĺňajúceho kritériá. Suma kapitalizovaných nákladov na prijaté úvery a pôžičky v priebehu obdobia nesmie presiahnuť sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli počas obdobia.

18. V niektorých prípadoch je vhodné zahrnúť všetky úvery a pôžičky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností pri výpočte váženého aritmetického priemeru nákladov na úvery a pôžičky; v iných prípadoch je vhodné použiť pre každú dcérsku spoločnosť vážený aritmetický priemer nákladov na úvery a pôžičky vzťahujúci sa na jej vlastné úvery a pôžičky.

Prebytok účtovnej hodnoty majetku spĺňajúceho kritériá nad spätne získateľnou sumou

19. Ak účtovná hodnota alebo očakávaná konečná obstarávacia cena majetku spĺňajúceho kritériá prevýši jeho spätne získateľnú sumu alebo čistú realizačnú hodnotu, zníži sa účtovná hodnota alebo sa odpíše v súlade s požiadavkami iných štandardov. Za určitých okolností sa suma zníženia hodnoty alebo odpísania zruší v súlade s týmito inými štandardmi.

Začiatok kapitalizácie

20. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky ako súčasti obstarávacej ceny majetku spĺňajúceho kritériá by sa mala začať, ak:

a) vznikajú výdavky na majetok;

b) vznikajú náklady na prijaté úvery a pôžičky a

c) sa uskutočňujú činnosti nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

21. Výdavky na majetok spĺňajúci kritériá zahŕňajú iba tie výdavky, ktorých výsledkom boli platby peniazmi, prevody iného majetku, alebo prevzatie úročených záväzkov. Výdavky sú znížené o prípadné postupné platby a dotácie, ktoré sú prijaté v spojení s majetkom (pozri IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*). Priemerná účtovná hodnota majetku počas obdobia, ktorá zahŕňa predtým kapitalizované náklady na úvery, je spravidla primeranou aproximáciou výdavkov, na ktoré sa v danom období používa miera kapitalizácie.

22. Činnosti nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané použitie alebo predaj zahŕňajú viac ako fyzické zhotovenie majetku. Zahŕňajú technické a administratívne práce uskutočnené pred začiatkom fyzického zhotovenia, ako sú činnosti spojené so získaním povolení pred začatím fyzického zhotovenia. Takéto činnosti však vylučujú držbu majetku, keď sa neuskutočňuje výroba alebo úpravy, ktoré menia stav majetku. Napríklad náklady na prijaté úvery a pôžičky vynaložené v priebehu pozemkových úprav sú kapitalizované v tom období, v ktorom sa uskutočňujú činnosti súvisiace s úpravami. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vzniknú, kým je pozemok nadobudnutý na stavebné účely držaný bez akejkoľvek činnosti, súvisiacej s jeho úpravou, však nespĺňajú kritériá na kapitalizáciu.

Prerušenie kapitalizácie

23. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa preruší počas predĺžených období, v ktorých sa prerušili aktívne práce na výstavbe.

24. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu vzniknúť počas predĺženého obdobia, v ktorom sa prerušili aktivity, nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané použitie alebo predaj. Takéto náklady sú nákladmi na držbu čiastočne dokončeného majetku a nespĺňajú kritériá na kapitalizáciu. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky však zvyčajne nie je prerušená počas obdobia, keď sa vykonáva podstatná technická a administratívna práca. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa taktiež nepreruší, ak je dočasné omeškanie prác nevyhnutnou súčasťou procesu prípravy majetku na jeho zamýšľané používanie alebo predaj. Napríklad kapitalizácia pokračuje v priebehu predĺženého obdobia potrebného na dozretie zásob alebo predĺženého obdobia, počas ktorého vysoká hladina vody zdrží výstavbu mosta, pokiaľ je takáto vysoká hladina vody bežná počas obdobia výstavby v príslušnej geografickej oblasti.

Ukončenie kapitalizácie

25. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa ukončí, keď sú v podstate dokončené všetky činnosti nevyhnutné na prípravu majetku spĺňajúceho kritériá na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

26. Majetok je zvyčajne pripravený na jeho zamýšľané použitie alebo predaj, keď je dokončené fyzické zhotovenie majetku, aj napriek tomu, že bežná administratívna práca môže stále prebiehať. Ak nie sú dokončené len menšie úpravy, ako je dekorácia nehnuteľnosti podľa požiadaviek kupujúceho alebo používateľa, naznačuje to, že sú dokončené v podstate všetky činnosti.

27. Ak sa zhotovenie majetku spĺňajúceho kritériá dokončuje po častiach a každá časť sa môže používať, zatiaľ čo zhotovenie ostatných častí pokračuje, kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa skončí, keď sú ukončené v podstate všetky činnosti nevyhnutné na prípravu príslušnej časti na jej zamýšľané použitie alebo predaj.

28. Priemyselný park, ktorý pozostáva z niekoľkých budov, z ktorých každá sa môže používať samostatne, je príkladom majetku spĺňajúceho kritériá, ktorého každá časť sa môže samostatne používať, kým pokračuje zhotovovanie ostatných častí. Príkladom majetku spĺňajúceho kritériá, ktorý vyžaduje dokončenie skôr, ako sa akákoľvek jeho časť môže používať samostatne, je priemyselná továreň, ktorá zahŕňa niekoľko procesov vykonávaných v rôznych časových úsekoch na rôznych častiach továrne v rámci rovnakého miesta, ako je oceliareň.

ZVEREJŇOVANIE

29. V účtovnej závierke sa zverejňuje:

a) účtovná zásada prijatá pre náklady na prijaté úvery a pôžičky;

b) suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky kapitalizovaných v priebehu obdobia a

c) miera kapitalizácie použitá na určenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky spĺňajúcich kritériá na kapitalizáciu.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

30. Ak prijatie tohto štandardu zakladá zmenu účtovnej politiky, jednotke sa odporúča upraviť svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Alternatívne účtovná jednotka kapitalizuje len tie náklady na pôžičky a úvery, ktoré vznikli po dátume účinnosti tohto štandardu a ktoré spĺňajú kritériá na kapitalizáciu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 24

Zverejnenia o spriaznených osobách

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby účtovná závierka účtovnej jednotky obsahovala zverejnenia nevyhnutné na zameranie pozornosti na možnosť, že jej finančná pozícia a zisk alebo strata mohli byť ovplyvnené existenciou spriaznených strán, transakciami a neuhradenými zostatkami súvisiacimi s týmito osobami.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri:

   a) identifikácii vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami;

   b) identifikácii neuhradených zostatkov účtov medzi jednotkou a jej spriaznenými osobami;

   c) identifikácii okolností, v ktorých sa vyžaduje zverejnenie položiek podľa písmena a) alebo b), a

   d) rozhodovaní o zverejnení týchto položiek.

3. Tento štandard vyžaduje zverejniť transakcie a neuhradené zostatky účtov so spriaznenými osobami v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, spoločníka, alebo investora, prezentovanej v súlade s IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*.

4. Transakcie so spriaznenými osobami a neuhradené zostatky účtov s ostatnými účtovnými jednotkami v skupine sú zverejnené v účtovnej závierke účtovnej jednotky. Vnútroskupinové transakcie a neuhradené zostatky účtov so spriaznenými osobami sú eliminované pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky skupiny.

ÚČEL ZVEREJNENIA O SPRIAZNENÝCH OSOBÁCH

5. Vzťahy spriaznených osôb sú bežnou črtou obchodu a podnikania. Napríklad účtovné jednotky často vykonávajú časť svojich činností prostredníctvom dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov. Za týchto okolností má účtovná jednotka možnosť ovplyvňovať finančné a prevádzkové zámery podniku, do ktorého sa investuje, prostredníctvom ovládania, spoluovládania alebo podstatného vplyvu.

6. Vzťahy spriaznených osôb môžu mať vplyv na zisk alebo stratu a finančnú pozíciu účtovnej jednotky. Spriaznené osoby sa môžu zapojiť do transakcií, do ktorých by sa nezapojili nespriaznené osoby. Napríklad účtovná jednotka, ktorá predáva tovar svojej materskej spoločnosti za obstarávaciu cenu, by nemohla predávať za takýchto podmienok inému zákazníkovi. Teda transakcie medzi spriaznenými osobami sa nesmú uskutočňovať za rovnaké sumy ako medzi nespriaznenými osobami.

7. Zisk alebo strata a finančná pozícia účtovnej jednotky môžu byť ovplyvnené vzťahom spriaznenej osoby, aj keď k transakciám so spriaznenými osobami nedôjde. Samotná existencia vzťahu môže byť dostatočná na to, aby ovplyvnila 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 inej osoby – napríklad materská spoločnosť môže dcérskej spoločnosti dať pokyn, aby sa nezaoberala výskumom a vývojom.

8. Z týchto dôvodov môže mať znalosť transakcií, neuhradených zostatkov účtov a vzťahov spriaznených osôb vplyv na posúdenie činností účtovnej jednotky 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 spriaznená s účtovnou jednotkou, ak:

   a) priamo, alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých prostredníkov, osoba:

      i) ovláda účtovnú jednotku, alebo je ovládaná účtovnou jednotkou, alebo je spoluovládaná účtovnou jednotkou (vrátane materských spoločností, dcérskych spoločností a sesterských spoločností);

      ii) má podiel v účtovnej jednotke, ktorý jej umožňuje mať podstatný vplyv na účtovnú jednotku, alebo

iii) spoluovláda účtovnú jednotku;

b) osoba je pridruženým podnikom (ako je definovaný v IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch*) účtovnej jednotky;

c) osoba je spoločným podnikom, v ktorom je účtovná jednotka spoločníkom (pozri IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*);

d) osoba je členom kľúčového riadiaceho personálu účtovnej jednotky alebo jej materskej spoločnosti;

e) osoba je blízkym členom rodiny niektorého jednotlivca uvedeného v písmene a) alebo d);

f) osoba je účtovnou jednotkou, ktorá je ovládaná, spoluovládaná alebo je pod podstatným vplyvom ktoréhokoľvek jednotlivca uvedeného v písmene d) alebo e), alebo v ktorej podstatné hlasovacie práva má priamo alebo nepriamo takýto jednotlivec, alebo

g) osoba je programom požitkov po skončení zamestnania pre zamestnancov účtovnej jednotky alebo akejkoľvek inej účtovnej jednotky, ktorá je spriaznenou osobou účtovnej jednotky.

Transakcia so spriaznenými osobami je prevod zdrojov, služieb alebo záväzkov medzi spriaznenými osobami bez ohľadu na to, či sa účtuje cena.

Blízki členovia rodiny jednotlivca sú tí, od ktorých sa môže očakávať, že ovplyvnia alebo budú ovplyvnení týmto jednotlivcom pri svojich aktivitách s účtovnou jednotkou. Môžu k nim patriť:

a) druh alebo družka a deti jednotlivca;

b) deti druha alebo družky jednotlivca a

c) osoby závislé od jednotlivca alebo druha alebo družky jednotlivca.

Kompenzácia zahŕňa všetky zamestnanecké požitky (ako sú definované v IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vrátane zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa aplikuje 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 účtovnej jednotky vo vzťahu k účtovnej jednotke. Kompenzácia zahŕňa:

a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako sú napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia), a nepeňažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, služobných áut a bezplatných alebo dotovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov;

b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, iné penzijné požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;

c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, vrátane dovolenky pre stálych zamestnancov a nároku na študijná dovolenka, požitky z dôvodu výročia alebo za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti a, ak nie sú úplne splatné do 12 mesiacov po skončení daného obdobia, podiely na zisku, prémie a odložené plnenia;

d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a

e) platby na základe podielov.

Ovládanie je právomoc riadiť finančnú a prevádzkovú politiku účtovnej jednotky s cieľom získať úžitky z jej činností.

Spoluovládanie (spoločná kontrola) je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní hospodárskej činnosti.

Kľúčový riadiaci personál sú tie osoby, ktoré majú právomoc a zodpovednosť za plánovanie, riadenie a kontrolovanie činností účtovnej jednotky, priamo alebo nepriamo, vrátane každého riaditeľa (či výkonného alebo iného) tejto účtovnej jednotky.

Podstatný vplyv je právomoc podieľať sa na riadiacich finančných a prevádzkových rozhodnutiach účtovnej jednotky, ale nie je to ovládanie týchto zámerov. Podstatný vplyv možno získať vlastníctvom akcií, stanovami alebo dohodou.

10. Pri posudzovaní každého možného vzťahu spriaznenej osoby je pozornosť upriamená na podstatu vzťahu a nielen na právnu formu.

11. V kontexte tohto štandardu nemusia nevyhnutne byť spriaznenými osobami:

a) dve účtovné jednotky iba preto, že majú spoločného riaditeľa alebo iného člena kľúčového riadiaceho personálu, bez ohľadu na písmená d) a f) v definícii „spriaznenej osoby“;

b) dvaja spoločníci iba preto, že spoluovládajú spoločný podnik;

c) i) poskytovatelia finančných prostriedkov;

ii) obchodné zväzy;

iii) verejnoprospešné podniky a

iv) vládne útvary a agentúry

iba na základe 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 činnosti len na základe výslednej hospodárskej závislosti.

ZVEREJNENIE

12. Vzťahy medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami sa zverejnia bez ohľadu na to, či došlo k transakciám medzi týmito spriaznenými osobami. Účtovná jednotka zverejní názov materskej spoločnosti účtovnej jednotky a názov najvyššej ovládajúcej strany, ak je odlišný. Ak materská spoločnosť účtovnej jednotky ani najvyššia ovládajúca strana nezostavujú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti, zverejní sa názov najbližšej materskej spoločnosti, ktorá zverejňuje účtovnú závierku.

13. Aby mali používatelia účtovnej závierky možnosť vytvoriť si názor o vplyve vzťahov spriaznených osôb na účtovnú jednotku, je vhodné v prípade existencie ovládania zverejniť vzťah spriaznených osôb bez ohľadu na to, či medzi spriaznenými osobami došlo k transakciám.

14. Identifikácia vzťahov spriaznených osôb medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami nadväzuje na požiadavky na zverejnenie uvedené v IAS 27, IAS 28 a IAS 31, ktoré vyžadujú vhodný zoznam a opis podstatných investícií v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch a spoluovládaných účtovných jednotkách.

15. Keď ani materská spoločnosť účtovnej jednotky, ani najvyššia ovládajúca strana nezostavujú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti, jednotka zverejní názov najbližšej materskej spoločnosti, ktorá ju zostavuje. Najbližšia materská spoločnosť je prvá materská spoločnosť v skupine nad priamou materskou spoločnosťou, ktorá zostavuje zverejňovanú konsolidovanú účtovnú závierku.

16. Účtovná jednotka zverejní odmeny kľúčovému riadiacemu personálu v súhrne a osobitne pre každú z týchto kategórií:

a) krátkodobé zamestnanecké požitky;

b) požitky po skončení zamestnania;

c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky;

d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a

e) platby na základe podielov.

17. Ak došlo k transakciám medzi spriaznenými osobami, účtovná jednotka zverejní podstatu vzťahov spriaznených osôb, ako aj informácie o transakciách a neuhradených zostatkoch účtov nevyhnutných na pochopenie potenciálneho vplyvu vzťahu na účtovnú závierku. Tieto požiadavky na zverejňovanie sú v doplnení požiadaviek v odseku 16 na zverejnenie odmien kľúčového riadiaceho personálu. Zverejnenia obsahujú minimálne:

a) sumu transakcií;

b) sumu neuhradených zostatkov účtov a:

i) ich podmienky vrátane informácie o ich zabezpečení a podstate odmeny poskytnutej pri vysporiadaní a

ii) podrobnosti o všetkých poskytnutých a prijatých zárukách;

c) rezervy na pochybné pohľadávky súvisiace so sumou neuhradených zostatkov účtov a

d) náklady vykázané za dané obdobie vo vzťahu k nevymožiteľným alebo pochybným pohľadávkam splatným od spriaznených osôb.

18. Zverejnenia požadované v odseku 17 sa vykonajú osobitne pri každej z týchto kategórií:

a) materská spoločnosť;

b) účtovné jednotky spoluovládajúce účtovnú jednotku alebo účtovné jednotky s podstatným vplyvom na účtovnú jednotku;

c) dcérske spoločnosti;

d) pridružené podniky;

e) spoločné podniky, v ktorých je účtovná jednotka spoločníkom;

f) kľúčový riadiaci personál účtovnej jednotky alebo jej materskej spoločnosti a

g) iné spriaznené osoby.

19. Klasifikácia súm záväzkov a pohľadávok voči spriazneným osobám v rôznych kategóriách podľa požiadaviek uvedených v odseku 18 je rozšírením požiadaviek na zverejňovanie v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* pre informácie prezentované v súvahe alebo v poznámkach. Kategórie sú rozšírené, aby umožnili ucelenejšiu analýzu zostatkov účtov spriaznených osôb a platia pre transakcie so spriaznenými osobami.

20. Ďalej sú uvedené príklady transakcií, ktoré sa zverejnia, ak sú vykonávané so spriaznenými osobami:

a) nákupy alebo predaje tovaru (dokončeného alebo nedokončeného);

b) nákupy alebo predaje nehnuteľností a iného majetku;

c) poskytovanie alebo prijímanie služieb;

d) lízingy;

e) prevody výskumu a vývoja;

f) prevody podľa licenčných zmlúv;

g) prevody podľa finančných dohôd (vrátane úverov a vkladov do vlastného imania v peniazoch alebo v naturáliách);

h) rezerva na záruky alebo zabezpečenie a

i) vysporiadanie záväzkov v mene účtovnej jednotky alebo účtovnou jednotkou v mene tretej osoby.

Účasť materskej alebo dcérskej spoločnosti na programe so stanovenými požitkami s rozložením rizika medzi podnikmi v skupine sa považuje za transakciu medzi spriaznenými osobami (pozri odsek 34B IAS 19).

21. Zverejnenia, že transakcie so spriaznenými osobami sa uskutočnili za rovnakých podmienok ako prevládajú pri nezávislých transakciách, sa vykonajú iba vtedy, ak je možné takéto podmienky dokázať.

22. Položky podobnej podstaty sa môžu zverejniť súhrnne s výnimkou prípadu, keď je potrebné oddelené zverejnenie na pochopenie účinkov transakcií so spriaznenými osobami na účtovnú závierku účtovnej jednotky.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

23A. Účtovná jednotka uplatní požiadavky odseku 20 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia IAS 19 Zamestnanecké požitky – *Aktuárske zisky a straty, skupinové programy a zverejnenia*, na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatňujú na toto skoršie obdobie.

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 24 (PREPRACOVANÝ V ROKU 1994)

24. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* (prepracovaný v roku 1994).

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 26

Účtovanie a vykazovanie penzijných programov

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje v účtovných závierkach penzijných programov, ak sa takéto účtovné závierky zostavujú.

2. Penzijné programy sa niekedy označujú rozličnými inými názvami, ako sú „penzijné schémy“, „programy doplnkového dôchodkového zabezpečenia“ alebo „schémy podpory v starobe“. Tento štandard považuje penzijný program za vykazujúcu účtovnú jednotku oddelenú od zamestnávateľov účastníkov programu. Všetky ostatné štandardy platia na účtovné závierky penzijných programov s výnimkou prípadov, ak ich tento štandard nahrádza.

3. Tento štandard sa zaoberá účtovaním a vykazovaním programu pre všetkých účastníkov ako skupiny. Nezaoberá sa vykazovaním pre jednotlivých účastníkov, pokiaľ ide o ich penzijné práva.

4. IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa týka určenia nákladov penzijných požitkov v účtovných závierkach zamestnávateľov, ktorí majú takéto programy. Teda týmto štandardom sa dopĺňa IAS 19.

5. Penzijné programy môžu byť programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami. Mnohé požadujú vytvoriť oddelené fondy, ktoré môžu alebo nemusia mať samostatnú právnu subjektivitu a môžu alebo nemusia mať správcov, ktorým sa platia príspevky, a z ktorých sa penzijné programy vyplácajú. Tento štandard sa používa bez ohľadu na to, či takýto fond je vytvorený, a bez ohľadu na to, či tam správcovia sú.

6. Na penzijné programy, ktoré majú majetok investovaný v poisťovniach, platia rovnaké požiadavky na účtovníctvo a financovanie ako na investície, ktoré investujú na základe vlastných dohôd. Preto sa na ne vzťahuje tento štandard, pokiaľ zmluva s poistnou spoločnosťou nie je na meno konkrétneho účastníka, alebo skupiny účastníkov a penzijný záväzok nie je výhradne zodpovednosťou poisťovne.

7. Tento štandard sa nezaoberá inými formami zamestnaneckých požitkov, ako je odstupné pri ukončení zamestnania, dohody o odloženom odmeňovaní, dovolenky pre stálych zamestnancov, špeciálne programy skoršieho odchodu do dôchodku alebo pri znižovaní stavu zamestnancov, zdravotné a sociálne programy alebo programy odmien. Zmluvy typu štátneho dôchodkového zabezpečenia sú takisto vylúčené z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

DEFINÍCIE

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

Penzijné programy sú dohody, pomocou ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky svojim zamestnancom pri alebo po ukončení služby (buď vo forme ročného príjmu, alebo ako jednorazovú sumu), keď takéto požitky alebo príspevky na ne možno určiť alebo odhadnúť pred odchodom do dôchodku na základe ustanovení dokumentu alebo zaužívanej praxe účtovnej jednotky.

Programy so stanovenými príspevkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplácať ako penzijné požitky, sú určené príspevkami do fondu spolu s investičnými výnosmi z nich.

Programy so stanovenými požitkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplatiť ako penzijné požitky, sú určené odkazom na vzorec, ktorého základ tvorí zvyčajne na zárobok zamestnanca a/alebo počet odpracovaných rokov.

Financovanie je prevod majetku do účtovnej jednotky (*fondu*), oddelenej od účtovnej jednotky zamestnávateľa, na splnenie budúcich povinností úhrady penzijných požitkov.

Na účely tohto štandardu sa takisto používajú tieto termíny:

Účastníci sú členovia penzijného programu a ostatné osoby, ktoré podľa programu majú nárok na požitky.

Čistý majetok k dispozícii pre požitky je majetok programu mínus záväzky iné ako aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov.

Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov je súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom súčasným a minulým zamestnancom priraditeľná k už poskytnutej službe.

Nárokovateľné požitky sú požitky, na ktoré práva nie sú podmienené pokračujúcim zamestnaním podľa podmienok penzijného programu.

9. Niektoré penzijné programy majú prispievateľov iných ako zamestnávateľov; tento štandard sa uplatňuje aj na účtovné závierky takýchto programov.

10. Väčšina penzijných programov je založená na formálnych dohodách. Niektoré programy sú neformálne, ale nadobudli úroveň povinnosti ako výsledok praxe zavedenej zamestnávateľom. Hoci niektoré programy povoľujú zamestnávateľom obmedziť ich povinnosti podľa programov, pre zamestnávateľa je zvyčajne zložité program zrušiť, ak si chce udržať zamestnancov. Rovnaký základ účtovania a vykazovania platí tak pre neformálny program, ako aj pre formálny program.

11. Mnohé penzijné programy zabezpečujú vytvorenie oddelených fondov, do ktorých sa príspevky platia a z ktorých sa vyplácajú požitky. Takéto fondy môžu spravovať strany, ktoré sú nezávislé pri riadení majetku fondu. Tieto strany sú v niektorých krajinách nazývané správcami. Termín správca sa v tomto štandarde používa na opis takýchto strán bez ohľadu na to, či správa majetku bola ustanovená.

12. Penzijné programy majú bežne podobu programov so stanovenými príspevkami alebo programov so stanovenými požitkami, pričom každý z nich má svoje vlastné odlišujúce charakteristiky. Príležitostne existujú programy, ktoré majú charakteristiky obidvoch. Takéto hybridné programy sa na účely tohto štandardu považujú za programy so stanovenými požitkami.

PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

13. Účtovná závierka programu so stanovenými príspevkami obsahuje výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a opis zásad financovania.

14. Podľa programu so stanovenými príspevkami je suma budúcich požitkov účastníkov určená príspevkami, ktoré platí zamestnávateľ, účastník alebo obaja, prevádzkovou účinnosťou a investičnými výnosmi fondu. Povinnosť zamestnávateľa sa zvyčajne vyrovná príspevkami do fondu. Bežne sa nevyžaduje rada aktuára, hoci sa takáto rada niekedy využíva pri odhade budúcich požitkov, ktoré sa môžu dosiahnuť na základe súčasných príspevkov a meniacich sa hladín budúcich príspevkov a investičných výnosov.

15. Účastníci sa zaujímajú o činnosti programu, pretože tieto činnosti majú priamy vplyv na úroveň ich budúcich požitkov. Účastníci majú záujem vedieť, či príspevky boli prijaté a či sa vykonala vhodná kontrola na ochranu práv príjemcov. Zamestnávateľ má záujem o účinné a objektívne fungovanie programu.

16. Cieľom vykazovania programom so stanovenými príspevkami je pravidelne poskytovať informácie o programe a výkonnosti jeho investícií. Tento cieľ sa zvyčajne dosiahne poskytovaním účtovných závierok, ktoré obsahujú tieto informácie:

    a) opis významných činností za obdobie a vplyv všetkých zmien týkajúcich sa programu, jeho členstva a podmienok, ktoré treba splniť;

    b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výkonnosť za obdobie a finančnú situáciu programu na konci tohto obdobia a

    c) opis investičných zásad.

PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

17. Účtovná závierka programu so stanovenými požitkami obsahuje buď:

    a) výkaz, v ktorom sa uvádza:

        i) čistý majetok k dispozícii pre požitky;

        ii) aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov rozlišujúca medzi nárokovateľnými požitkami a nenárokovateľnými požitkami a

        iii) výsledný prebytok alebo deficit, alebo

    b) výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky zahrňujúci buď:

        i) poznámku, v ktorej sa zverejňuje aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov rozlišujúca medzi nárokovateľnými požitkami a nenárokovateľnými požitkami, alebo

        ii) odkaz na tieto informácie v sprievodnej aktuárskej správe.

Ak sa aktuárske ocenenie neuskutočnilo k dátumu účtovnej závierky, ako východisko sa použije posledné ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

18. Na účely odseku 17 základom pre aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov sú požitky prisľúbené podľa podmienok programu na doposiaľ poskytnutú službu s použitím buď súčasnej platovej úrovne, alebo projektovanej platovej úrovne so zverejnením použitého východiska. Vplyv každej zmeny v aktuárskych predpokladoch, ktorá mala významný účinok na aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov, sa takisto zverejní.

19. Účtovná závierka musí vysvetliť vzťah medzi aktuárskou súčasnou hodnotou prisľúbených penzijných požitkov a čistým majetkom k dispozícii pre požitky a postupy pre financovanie prisľúbených požitkov.

20. Podľa programu so stanovenými požitkami platba prisľúbených penzijných požitkov závisí od finančnej situácie programu a schopnosti prispievateľov platiť budúce príspevky do programu, ako aj od investičnej výkonnosti a prevádzkovej účinnosti programu.

21. Program so stanovenými požitkami vyžaduje pravidelnú radu aktuára, aby posúdil finančný stav programu, preveril predpoklady a odporučil budúcu úroveň príspevkov.

22. Cieľom vykazovania programu so stanovenými požitkami je pravidelne poskytovať informácie o finančných zdrojoch a činnostiach programu, ktoré sú užitočné pri posudzovaní vzťahov medzi akumuláciou zdrojov a plánovanými požitkami počas obdobia. Tento cieľ sa zvyčajne dosiahne poskytovaním účtovnej závierky, ktorá obsahuje tieto informácie:

a) opis významných činností za obdobie a vplyv všetkých zmien týkajúcich sa programu, jeho členstva podmienok, ktoré treba splniť;

b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výkonnosť za obdobie a finančnú situáciu programu na konci tohto obdobia;

c) aktuárske informácie, buď ako časť výkazov, alebo vo forme oddelenej správy, a

d) opis investičných zásad.

Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov

23. Súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom sa môže vypočítať a vykazovať použitím súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní až do času odchodu účastníkov do dôchodku.

24. Dôvody na prijatie metódy súčasného platu zahŕňajú tieto skutočnosti:

a) aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov, čo je súhrn súm v súčasnosti priraditeľných každému účastníkovi v programe, sa môže vypočítať objektívnejšie ako projektované platové úrovne, pretože vyžaduje menej predpokladov;

b) zvýšenia v požitkoch priraditeľných k zvýšeniu platu sa stanú povinnosťou programu v čase zvýšenia platu a

c) suma aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov použitím súčasnej platovej úrovne je vo všeobecnosti v užšom vzťahu so splatnou sumou v prípade ukončenia alebo prerušenia programu.

25. Dôvody na prijatie metódy projektovaného platu zahŕňajú tieto skutočnosti:

a) finančné informácie by sa mali zostaviť na základe nepretržitosti činnosti bez ohľadu na predpoklady a odhady, ktoré sa musia urobiť;

b) v prípade programov posledných výplat sú požitky určené v závislosti od platov v čase alebo blízko dátumu odchodu do dôchodku; preto sa musia projektovať platy, hladiny príspevkov a miery návratnosti;

c) zanedbanie zohľadnenia projekcií platov, keď je väčšina financovania založená na projekciách platov, môže mať za následok vykazovanie zdanlivého nadbytočného financovania, keď program je primerane financovaný, alebo vykazovanie adekvátneho financovania, keď je program nedostatočne financovaný.

26. Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov založená na súčasných platoch je zverejnená v účtovnej závierke programu s cieľom naznačiť povinnosť týkajúcu sa zarobený požitkov k dátumu účtovnej závierky. Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov založená na projektovaných platoch sa zverejní s cieľom naznačiť veľkosť potenciálnej povinnosti na základe nepretržitosti činnosti, čo je vo všeobecnosti aj základom pre financovanie. Okrem zverejnenia aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov je potrebné poskytnúť dostatočné vysvetlenie tak, aby jasne naznačilo kontext, v ktorom by sa mala aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov chápať. Takéto vysvetlenie môže byť vo forme informácií o adekvátnosti plánovaného budúceho financovania a postupu financovania založeného na projekciách platov. Toto môže byť zahrnuté v účtovnej závierke alebo v správe aktuára.

Frekvencia aktuárskych ocenení

27. V mnohých krajinách sa aktuárske ocenenia nerobia častejšie ako každé tri roky. Ak aktuárske ocenenie nebolo pripravené k dátumu zostavenia účtovnej závierky, ako východisko sa použije predchádzajúce ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

Obsah účtovnej závierky

28. Pre programy so stanovenými požitkami sa informácie prezentujú v jednom z týchto formátov, ktoré odzrkadľujú rozdielne zaužívané postupy v zverejnení a prezentácii aktuárskych informácií:

a) do účtovnej závierky je zahrnutý výkaz, v ktorom sa uvádza čistý majetok k dispozícii pre požitky, aktuárska súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov a výsledný prebytok alebo deficit. Účtovná závierka programu obsahuje aj výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v aktuárskej súčasnej hodnote prisľúbených penzijných požitkov. K účtovnej závierke môže byť pripojená samostatná správa aktuára, z ktorej vychádza aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov;

b) účtovná závierka, ktorá zahŕňa výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky. Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov sa zverejňuje v poznámkach k výkazom. K účtovnej závierke sa môže pripojiť správa aktuára, z ktorej vychádza aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov, a

c) účtovná závierka, ktorá zahŕňa výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky s aktuárskou súčasnou hodnotou prisľúbených penzijných požitkov, ktorá je obsiahnutá v samostatnej správe aktuára.

V každom uvedenom formáte môže byť k účtovnej závierke pripojená aj správa správcov, ktorá má povahu správy manažmentu alebo predstavenstva, a správa o investičnej činnosti.

29. Zástancovia formátov opísaných v odseku 28 písm. a) a b) sa domnievajú, že kvantifikácia prisľúbených penzijných požitkov a iné informácie poskytnuté podľa týchto prístupov pomáhajú používateľom posúdiť súčasný stav programu a pravdepodobnosť, že povinnosti sa budú plniť. Takisto sa domnievajú, že účtovné závierky by mali byť úplné samy osebe a nespoliehajú sa na sprievodné výkazy. Niektorí však veria, že formát opísaný v odseku 28 písm. a) by mohol budiť dojem, že existuje záväzok, zatiaľ čo aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov nemá podľa ich názoru všetky charakteristiky záväzku.

30. Zástancovia formátu opísaného v odseku 28 písm. c) sa domnievajú, že aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov by nemala byť zahrnutá do výkazu čistého majetku k dispozícii pre požitky, ako pri formáte opísanom v odseku 28 písm. a), alebo dokonca by nemala byť zverejnená v poznámke, ako pri odseku 28 písm. b), pretože sa bude priamo porovnávať s majetkom programu, a takéto porovnanie nemusí byť platné. Tvrdia, že aktuári neporovnávajú nutne aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov s trhovými hodnotami investícií, ale môžu namiesto toho stanoviť súčasnú hodnotu peňažných tokov očakávaných z investícií. Zástancovia tohto formátu sa domnievajú, že je nepravdepodobné, aby takéto porovnanie odzrkadľovalo celkové posúdenie programu aktuárom a že posúdenie sa môže zle pochopiť. Niektorí sa takisto domnievajú, že bez ohľadu na to, či informácie o prisľúbených penzijných požitkoch sú kvantifikované, mali by byť obsiahnuté výhradne v oddelenej aktuárskej správe, kde je možné poskytnúť riadne vysvetlenie.

31. Tento štandard akceptuje názory v prospech povolenia zverejnenia informácií týkajúcich sa prisľúbených penzijných požitkov v samostatnej správe aktuára. Odmieta argumenty proti kvantifikácii aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov. Formáty opísané v odseku 28 písm. a) a b) sa podľa tohto štandardu považujú za prijateľné, ako aj formát opísaný v odseku 28 písm. c), v prípade, keď účtovná závierka obsahuje odkaz na aktuársku správu, ktorá je k závierke pripojená, a táto správa zahŕňa aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov.

VŠETKY PROGRAMY

Ocenenie majetku programu

32. Investície penzijného programu sa uvádzajú v reálnej hodnote. V prípade obchodovateľných cenných papierov sa reálna hodnota rovná trhovej hodnote. Ak sú držané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad reálnej hodnoty, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila reálna hodnota.

33. V prípade obchodovateľných cenných papierov je reálna hodnota trhovou hodnotou, pretože sa to považuje za najužitočnejšie oceňovanie cenných papierov k dátumu správy a investičnej výkonnosti za obdobie. Tie cenné papiere, ktoré majú pevnú výkupnú hodnotu a ktoré sa nadobudli s cieľom pokryť povinnosti programu alebo jeho špecifických častí, môžu byť uvedené v sumách založených na ich konečnej výkupnej hodnote za predpokladu konštantnej miery návratnosti do splatnosti. Ak sú držané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad reálnej hodnoty, napríklad celkové vlastníctvo účtovnej jednotky, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila reálna hodnota. Do rozsahu, v ktorom sú investície uvedené v sumách iných, ako je trhová hodnota alebo reálna hodnota, sa vo všeobecnosti zverejní aj reálna hodnota. Majetok použitý pri aktivitách fondu sa zaúčtuje v súlade s platnými štandardmi.

Zverejňovanie

34. Účtovná závierka penzijného programu, či už so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami, musí takisto obsahovať:

a) výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky;

b) súhrn významných účtovných zásad a

c) opis programu a vplyv všetkých zmien v programe počas obdobia.

35. Ak je to vhodné, účtovné závierky poskytnuté penzijnými programami zahŕňajú aj tieto informácie:

a) výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky, ktorý uvádza:

i) vhodne klasifikovaný majetok ku koncu obdobia;

ii) spôsob ocenenia majetku;

iii) podrobnosti o každej jednotlivej investícii presahujúcej buď 5 % čistého majetku k dispozícii pre požitky, alebo 5 % každej triedy alebo typu cenného papiera;

iv) podrobnosti o každej investícii do zamestnávateľa a

v) záväzky iné ako aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov;

b) výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky s uvedením týchto informácií:

i) príspevky zamestnávateľa;

ii) príspevky zamestnancov;

iii) investičný výnos, ako sú úroky a dividendy;

iv) iné výnosy;

v) požitky zaplatené alebo splatné (analyzované napríklad ako penzijné požitky, dávky pri úmrtí a pri zdravotnom postihnutí a jednorazové platby);

vi) administratívne náklady;

vii) iné náklady;

viii) dane z príjmov;

ix) zisky a straty z vyradenia investícií a zmeny v hodnote investícií a

x) prevody z alebo do iných programov;

c) opis zásad financovania;

d) v prípade programov so stanovenými požitkami aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov (prípadne v rozlíšení medzi nárokovateľnými a nenárokovateľnými požitkami) založená na požitkoch prisľúbených podľa podmienok programu, na doposiaľ poskytnutej službe a s použitím buď súčasných platových úrovní, alebo projektovaných platových úrovní; tieto informácie môžu byť zahrnuté v pripojenej aktuárskej správe, ktorá sa vykladá v spojení so súvisiacou účtovnou závierkou, a

e) v prípade programov so stanovenými požitkami opis podstatných použitých aktuárskych predpokladov a metóda použitá na výpočet aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov.

36. Správa penzijného programu obsahuje opis programu buď ako súčasť účtovnej závierky, alebo v samostatnej správe. Môže obsahovať:

a) mená zúčastnených zamestnávateľov a skupiny zamestnancov zaradených do programu;

b) počet účastníkov, ktorí prijímajú požitky a počet iných účastníkov, a to vhodne klasifikovaných;

c) typ programu – program so stanovenými príspevkami alebo so stanovenými požitkami;

d) oznámenie, či účastníci prispievajú do programu;

e) opis penzijných požitkov prisľúbených účastníkom;

f) opis všetkých podmienok ukončenia programu a

g) zmeny v položkách písmen a) až f) počas obdobia, na ktoré sa táto správa vzťahuje.

Nie je nezvyčajné odvolávať sa na iné dokumenty, ktoré sú používateľom bežne k dispozícii a v ktorých je program opísaný, ako aj zahrnúť len informácie o následných zmenách.

DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky penzijných programov zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1988 alebo neskôr.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 27

Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri príprave a prezentácii konsolidovanej účtovnej závierky pre skupinu účtovných jednotiek ovládaných materskou spoločnosťou.

2. Tento štandard sa nezaoberá metódami účtovania podnikových kombinácií a ich vplyvov na konsolidáciu, vrátane goodwillu, ktorý vzniká pri podnikových kombináciách (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*).

3. Tento štandard sa uplatňuje aj na účtovanie investícií do dcérskych spoločností, spolouovládaných účtovných jednotiek a pridružených podnikov, keď sa účtovná jednotka rozhodne alebo je podľa miestnych právnych predpisov povinná prezentovať individuálnu účtovnú závierku.

DEFINÍCIE

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

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka skupiny prezentovaná ako účtovná závierka jedinej ekonomickej jednotky.

Ovládanie je právomoc riadiť finančnú a prevádzkovú politiku účtovnej jednotky s cieľom získať úžitky z jej činností.

Nákladová metóda je metóda účtovania investície, pomocou ktorej sa investícia vykáže v obstarávacej cene. Investor vykazuje výnos z investície len v tom rozsahu, v akom prijíma rozdelenia akumulovaných ziskov podniku, do ktorého sa investuje, vznikajúcich po dátume nadobudnutia. Prijaté rozdelenia, ktoré prevýšia takéto zisky, sa považujú za splatenie investície a sú vykázané ako zníženie obstarávacej ceny investície.

Skupina je materská spoločnosť so všetkými svojimi dcérskymi spoločnosťami.

Menšinový podiel je tá časť hospodárskeho výsledku a čistých aktív dcérskej spoločnosti, ktorá prináleží podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskej spoločnosti, vo vlastníctve materskej spoločnosti.

Materská spoločnosť je účtovná jednotka, ktorá má jednu alebo viac dcérskych spoločností.

Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoluovládanej účtovnej jednotke, v ktorej sa investície účtujú skôr na základe priameho podielu na vlastnom imaní, ako na základe vykázaných výsledkov a čistých aktív podniku, do ktorého sa investuje.

Dcérska spoločnosť je účtovná jednotka vrátane neregistrovanej účtovnej jednotky, ako je partnerstvo, ktorá je ovládaná inou účtovnou jednotkou (označovanou ako materská spoločnosť).

5. Materská alebo jej dcérska spoločnosť môže byť investorom do pridruženého podniku alebo spoločníkom v spoluovládanej účtovnej jednotke. V takýchto prípadoch sa konsolidovaná účtovná závierka zostavená a prezentovaná v súlade s týmto štandardom zostavuje takisto tak, aby bola v súlade aj s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*.

6. Pre účtovnú jednotku opísanú v odseku 5 je individuálnou účtovnou závierkou tá účtovná závierka, ktorá bola zostavená a prezentovaná spolu s účtovnou závierkou podľa odseku 5. Individuálna účtovná závierka nemusí byť priložená alebo pripojená k tejto závierke.

7. Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel v spoluovládanej účtovnej jednotke, nie je individuálnou účtovnou závierkou.

8. Materská spoločnosť, ktorá je vyňatá v súlade s odsekom 10 z prezentovania konsolidovanej účtovnej závierky, môže prezentovať individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku.

PREZENTÁCIA KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

9. Materská spoločnosť, ktorá nie je materskou spoločnosťou opísanou v odseku 10, prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku, v ktorej konsoliduje svoje investície do dcérskych spoločností, v súlade s týmto štandardom.

10. Materská spoločnosť nemusí prezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, ak a iba ak:

a) materská spoločnosť je sama úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej iných vlastníkov vrátane tých, ktorí inak nemajú právo hlasovať, a títo boli informovaní a nenamietajú, že materská spoločnosť neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku;

b) dlhové nástroje, alebo nástroje vlastného imania materskej spoločnosti nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov);

c) materská spoločnosť nepodala a ani nie je v procese podávania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely vydania akéhokoľvek druhu nástroja na verejnom trhu, a

d) najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská spoločnosť materskej spoločnosti zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

11. Materská spoločnosť, ktorá sa v súlade s odsekom 10 rozhodne neprezentovať konsolidovanú účtovnú závierku a prezentuje iba individuálnu účtovnú závierku, koná v súlade s odsekmi 37 až 42.

ROZSAH PÔSOBNOSTI KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

12. Konsolidovaná účtovná závierka zahŕňa všetky dcérske spoločnosti materskej spoločnosti ([1]).

13. Predpokladá sa, že ovládanie existuje, ak materská spoločnosť vlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako polovicu hlasovacích práv účtovnej jednotky, pokiaľ sa vo výnimočných prípadoch jasne nepreukáže, že takýmto vlastníctvom sa nezaručuje ovládanie. Ovládanie existuje dokonca aj vtedy, ak materská spoločnosť vlastní polovicu alebo menej hlasovacích práv účtovnej jednotky, ak má: ([2])

a) viac ako polovicu hlasovacích práv na základe zmluvy s inými investormi;

b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery účtovnej jednotky podľa stanov alebo zmluvy;

c) právomoc vymenovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu a účtovná jednotka je ovládaná tým predstavenstvom alebo orgánom, alebo

d) právomoc uplatniť väčšinu hlasov na zasadnutiach predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu a účtovná jednotka je ovládaná tým predstavenstvom alebo orgánom.

14. Účtovná jednotka môže vlastniť oprávnenie na akcie, kúpne opcie na akcie, dlhové nástroje, alebo nástroje vlastného imania konvertibilné na kmeňové akcie alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, ak je toto právo uplatnené alebo sú konvertované, dať účtovnej jednotke právomoc hlasovať alebo obmedziť právo inej strany hlasovať o finančných a prevádzkových zámeroch inej účtovnej jednotky (potenciálne hlasovacie práva). Existencia a vplyv potenciálnych hlasovacích práv, ktoré je možné okamžite uplatniť alebo konvertovať, vrátane potenciálnych hlasovacích práv inej účtovnej jednotky, sa zvažuje pri posudzovaní toho, či účtovná jednotka má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery inej účtovnej jednotky. Potenciálne hlasovacie práva nie je možné okamžite uplatniť alebo konvertovať, ak sa, napríklad, nemôžu uplatniť alebo previesť až do budúceho dátumu alebo pri výskyte budúcej udalosti.

15. Pri posudzovaní, či potenciálne hlasovacie práva prispievajú k ovládaniu, účtovná jednotka skúma všetky skutočnosti a okolnosti (vrátane podmienok uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a iných zmluvných dohôd posudzovaných individuálne alebo v kombinácii), prostredníctvom ktorých sa ovplyvňujú potenciálne hlasovacie práva, s výnimkou zámeru manažmentu a finančnej schopnosti uplatniť alebo konvertovať.

([1]) Ak v čase akvizície dcérska spoločnosť spĺňa kritériá byť klasifikovaná ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, účtuje sa ďalej v súlade s tým štandardom.

([2]) Pozri aj SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia*.

16. [Vypúšťa sa.]

17. [Vypúšťa sa.]

18. [Vypúšťa sa.]

19. Dcérska spoločnosť nie je vylúčená z konsolidácie len preto, že investor je organizácia s rizikovým kapitálom, spoločný fond, podielový fond, alebo podobná účtovná jednotka.

20. Dcérska spoločnosť nie je vylúčená z konsolidácie z dôvodu odlišnosti jej podnikateľských aktivít v porovnaní s aktivitami iných účtovných jednotiek v skupine. Relevantné informácie sú poskytnuté konsolidovaním takýchto dcérskych spoločností a zverejnením dodatočných informácií v konsolidovanej účtovnej závierke o odlišných podnikateľských aktivitách dcérskych spoločností. Napríklad zverejnenie požadované IFRS 8 *Prevádzkové segmenty* pomáha vysvetliť význam odlišných podnikateľských aktivít v rámci skupiny.

21. Materská spoločnosť stratí schopnosť ovládať podnik, keď stratí právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky podniku, do ktorého sa investuje, aby získavala úžitok z jeho činností. Strata schopnosti ovládať môže nastať so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva. Môže to nastať napríklad vtedy, keď sa dcérska spoločnosť dostane pod kontrolu vlády, súdu, správneho alebo regulačného orgánu. Môže to byť výsledkom zmluvnej dohody.

POSTUPY KONSOLIDÁCIE

22. Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky účtovná jednotka kombinuje účtovnú závierku materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností riadok po riadku spočítaním podobných položiek majetku, záväzkov, vlastného imania, výnosov a nákladov. Aby konsolidovaná účtovná závierka prezentovala finančné informácie o skupine ako finančné informácie o jedinej ekonomickej jednotke, je potrebné uskutočniť tieto kroky:

    a) vylúčiť (eliminovať) účtovnú hodnotu investície materskej spoločnosti v každej dcérskej spoločnosti oproti podielu materskej spoločnosti na vlastnom imaní každej dcérskej spoločnosti (pozri IFRS 3, ktorý sa zaoberá riešením výsledného goodwillu);

    b) identifikovať menšinové podiely na zisku alebo strate konsolidovaných dcérskych spoločností za obdobie vykazovania;

    c) menšinové podiely na čistých aktívach konsolidovaných dcérskych spoločností sú identifikované oddelene od vlastného imania akcionárov materskej spoločnosti. Menšinové podiely na čistých aktívach pozostávajú z:

        i) hodnoty týchto menšinových podielov vypočítanej k dátumu pôvodnej kombinácie v súlade s IFRS 3 a

        ii) z menšinového podielu na zmenách vo vlastnom imaní od dátumu kombinácie.

23. Keď existujú potenciálne hlasovacie práva, sú podiely na zisku alebo strate a na zmenách vo vlastnom imaní, ktoré sú alokované materskej spoločnosti, a menšinové podiely určované na základe súčasných vlastníckych podielov a neodzrkadľujú možné uplatnenie alebo konverziu potenciálnych hlasovacích práv.

24. Vnútroskupinové zostatky účtov, transakcie, výnosy a náklady sa eliminujú v plnom rozsahu.

25. Vnútroskupinové zostatky účtov a transakcie, vrátane výnosov, nákladov a dividend, sa eliminujú v plnom rozsahu. Zisky a straty, ktoré sú výsledkom vnútroskupinových transakcií a sú vykázané v majetku, ako sú zásoby a dlhodobý majetok, sú eliminované v plnom rozsahu. Vnútroskupinové straty môžu naznačovať možné zníženie hodnoty, ktoré vyžaduje vykázanie v konsolidovanej účtovnej závierke. IAS 12 *Dane z príjmov* sa uplatňuje na dočasné rozdiely, ktoré vznikajú pri eliminácii ziskov a strát, ktoré sú výsledkom vnútroskupinových transakcií.

26. Účtovné závierky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností použité pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky sa zostavujú k rovnakému dátumu vykazovania. Ak sú dátumy vykazovania materskej spoločnosti a dcérskej spoločnosti rozdielne, dcérska spoločnosť zostaví na účely konsolidácie dodatočnú účtovnú závierku k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka materskej spoločnosti, pokiaľ to nie je nevykonateľné.

27. Keď sa v súlade s odsekom 26 pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky použije účtovná závierka dcérskej spoločnosti zostavená k inému dátumu, ako je dátum vykazovania materskej spoločnosti, vykonajú sa úpravy účinkov podstatných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky materskej spoločnosti. V každom prípade rozdiel medzi dátumom vykazovania dcérskej spoločnosti a dátumom vykazovania materskej spoločnosti nemôže byť dlhší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel v dátumoch vykazovania musia byť v jednotlivých obdobiach rovnaké.

28. Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sa používajú rovnaké účtovné zásady na podobné transakcie a iné udalosti za obdobných okolností.

29. Ak člen skupiny použije účtovné zásady odlišné od tých, ktoré sú prijaté v konsolidovanej účtovnej závierke pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, úpravy svojej účtovnej závierky použitej pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sú vykonané zodpovedajúcim spôsobom.

30. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sú zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke od dátumu nadobudnutia v súlade s definíciou v IFRS 3. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sú zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke až do dátumu, keď materská spoločnosť prestane ovládať dcérsku spoločnosť. Rozdiel medzi výnosmi z vyradenia dcérskej spoločnosti a jej účtovnou hodnotou k dátumu vyradenia, vrátane kumulatívnej sumy všetkých kurzových rozdielov týkajúcich sa dcérskej spoločnosti vykázaných vo vlastnom imaní v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*, je vykázaný v konsolidovanom výkaze ziskov a strát ako zisk alebo strata z vyradenia dcérskej spoločnosti.

31. Investícia do účtovnej jednotky sa účtuje v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* odo dňa, keď prestane byť dcérskou spoločnosťou, za predpokladu, že sa nestane pridruženým podnikom podľa definície v IAS 28, alebo spoluovládanou účtovnou jednotkou podľa definície v IAS 31.

32. Účtovná hodnota investície k dátumu, keď účtovná jednotka prestane byť dcérskou spoločnosťou, sa považuje za jej obstarávaciu cenu pri prvotnom ocenení finančného aktíva v súlade s IAS 39.

33. Menšinové podiely sú prezentované v konsolidovanej súvahe v rámci vlastného imania oddelene od vlastného imania akcionárov materskej spoločnosti. Menšinové podiely na zisku alebo strate skupiny sa zverejňujú takisto oddelene.

34. Zisk alebo strata sú priradené akcionárom materskej spoločnosti a menšinovým podielom. Pretože v obidvoch prípadoch ide o vlastné imanie, suma priradená menšinovým podielom nie je výnosom alebo nákladom.

35. Straty pripadajúce na menšinový podiel v konsolidovanej dcérskej spoločnosti môžu presiahnuť menšinový podiel na vlastnom imaní dcérskej spoločnosti. Prevýšenie a akékoľvek ďalšie straty pripadajúce na vlastníkov menšinový podiel sa alokujú oproti väčšinovému podielu až do tej výšky, do akej majú vlastníci menšinového podielu záväznú povinnosť a sú schopní vynaložiť ďalšie investície na pokrytie strát. Ak dcérska spoločnosť následne vykazuje zisky, takéto zisky sa alokujú väčšinovému podielu dovtedy, kým menšinový podiel na stratách, pôvodne znášaný vlastníkmi väčšinového podielu, nie je pokrytý.

36. Ak dcérska spoločnosť má nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú držané menšinovými podielmi a klasifikované ako vlastné imanie, materská spoločnosť vypočítava svoj podiel na ziskoch alebo stratách po úprave o dividendy z takýchto akcií bez ohľadu na to, či sa dividendy deklarovali alebo nie.

ÚČTOVANIE INVESTÍCIÍ DO DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTÍ, SPOLUOVLÁDANÝCH PODNIKOV A PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV V INDIVIDUÁLNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

37. Pri zostavovaní individuálnej účtovnej závierky sa investície do dcérskych podnikov, spoluovládaných podnikov a pridružených podnikov, ktoré nie sú klasifikované ako držané na predaj (alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5, zaúčtujú takto:

a) v obstarávacej cene alebo

b) v súlade s IAS 39.

Rovnaké účtovanie sa uplatňuje na každú kategóriu investícií. Investície do dcérskych podnikov, spoluovládané podniky a pridružené podniky, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj (alebo boli zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5, sa zaúčtujú v súlade s uvedeným IFRS.

38. V tomto štandarde sa nepredpisuje, ktoré účtovné jednotky zostavujú individuálnu účtovnú závierku k dispozícii na verejné použitie. Odsek 37 a odseky 39 až 42 platia, keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Účtovná jednotka zostavuje aj konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ako sa to vyžaduje odsekom 9, pokiaľ sa neuplatňuje výnimka ustanovená v odseku 10.

39. Investície do spoluovládaných podnikov a pridružených podnikov, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 39 v konsolidovaných účtovných závierkach, sa účtujú rovnako v individuálnej závierke investora.

ZVEREJNENIE

40. V konsolidovanej účtovnej závierke sa zverejnia tieto informácie:

a) [vypúšťa sa];

b) [vypúšťa sa];

c) charakter vzťahu medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou, keď materská spoločnosť nevlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako polovicu hlasovacích práv;

d) dôvody, prečo vlastníctvo, priame alebo nepriame prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako polovice hlasovacích alebo potenciálnych hlasovacích práv v podniku, do ktorého sa investuje, nezakladá ovládanie;

e) dátum vykazovania účtovnej závierky dcérskej spoločnosti, keď je takáto účtovná závierka použitá pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky a má dátum vykazovania, alebo obdobie iné, ako má materská spoločnosť, spolu s dôvodom, prečo sa používa iný dátum vykazovania alebo iné obdobie, a

f) charakter a rozsah všetkých významných obmedzení (ktoré sú napríklad výsledkom úverových dohôd alebo regulačných požiadaviek) schopnosti dcérskych spoločností previesť prostriedky materskej spoločnosti vo forme peňažných dividend alebo splatenia úverov alebo záloh.

41. Keď materská spoločnosť, ktorá sa v súlade s odsekom 10 rozhodne nezostavovať konsolidovanú účtovnú závierku, zostaví individuálnu účtovnú závierku, zverejní v tejto individuálnej účtovnej závierke:

a) skutočnosť, že účtovná závierka je individuálna účtovná závierka; že bola použitá výnimka z konsolidácie; názov a krajinu založenia alebo sídla účtovnej jednotky, ktorá zostavila konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a je sprístupnená verejnosti; ako aj adresu, kde sa dá získať táto konsolidovaná účtovná závierka;

b) zoznam podstatných investícií do dcérskych spoločností, spoluovládaných účtovných jednotiek a pridružených podnikov vrátane názvu, krajiny založenia alebo sídla, vlastníckeho podielu, ak je odlišný, aj podielu držaných hlasovacích práva;

c) opis metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v písmene b).

42. Keď materská spoločnosť (iná ako materská spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje odsek 41), spoločník s podielom v spoluovládanej účtovnej jednotke alebo investor v pridruženom podniku zostavuje individuálnu účtovnú závierku, v tejto individuálnej účtovnej závierke zverejní:

a) skutočnosť, že účtovná závierka je individuálna účtovná závierka a dôvod, prečo sa zostavuje, ak to nevyžadujú právne predpisy;

b) zoznam podstatných investícií do dcérskych spoločností, spoluovládaných účtovných jednotiek a pridružených podnikov vrátane názvu, krajiny založenia alebo sídla, vlastníckeho podielu, ak je odlišný, aj podielu držaných hlasovacích práv, a

c) opis metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v písmene b);

a identifikuje účtovnú závierku zostavenú v súlade s odsekom 9 tohto štandardu, IAS 28 a IAS 31, ktorého sa týka.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

44. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 27 *Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie finančných investícií do dcérskych spoločností* (revidovaný v roku 2000).

45. Týmto štandardom sa nahrádza aj SIC-33 *Konsolidácia a metóda vlastného imania – Potenciálne hlasovacie práva a rozdelenie podielov vlastníctva*.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 28

Podiely v pridružených podnikoch

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje na zaúčtovanie podielov v pridružených podnikoch. Neuplatňuje sa však na podiely v pridružených podnikoch, ktoré sú držané:

   a) organizáciami s rizikovým kapitálom alebo

   b) spoločnými fondmi, podielovými fondmi a podobnými účtovnými jednotkami, vrátane investičných poisťovacích fondov,

   ktoré sú pri prvotnom vykázaní určené v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie a účtované v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*. Takéto investície sa ocenia v reálnej hodnote v súlade s IAS 39, pričom zmeny v reálnej hodnote sa vykazujú ako zisk alebo strata v období, keď zmena nastala.

DEFINÍCIE

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

   Pridružený podnik je účtovná jednotka vrátane neregistrovanej účtovnej jednotky, ako je partnerstvo, na ktorú má investor podstatný vplyv a ktorá nie je ani dcérskou spoločnosťou, ani podielom v spoločnom podniku.

   Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka skupiny prezentovaná ako účtovná závierka jedinej ekonomickej jednotky.

   Ovládanie je právomoc riadiť finančnú a prevádzkovú politiku účtovnej jednotky s cieľom získať úžitky z jej činností.

   Metóda vlastného imania je metóda účtovania, pomocou ktorej sa investícia prvotne vykázaná v obstarávacej cene upraví o investorov podiel na zmene čistých aktív podniku, do ktorého sa investuje, po dátume jeho nadobudnutia. Do zisku alebo straty investora sa zahrnie podiel investora na zisku alebo strate podniku, do ktorého sa investuje.

   Spoluovládanie je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní hospodárskej činnosti a existuje len v prípade, keď strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa tejto činnosti vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tomto ovládaní podieľajú (spoločníci).

   Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoluovládanej účtovnej jednotke, v ktorej sa investície účtujú skôr na základe priameho podielu na vlastnom imaní, ako na základe vykázaných výsledkov a čistých aktív podniku, do ktorého sa investuje.

   Podstatný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch podniku, do ktorého sa investuje, ale nie je to ovládanie ani spoluovládanie týchto zámerov.

   Dcérska spoločnosť je účtovná jednotka vrátane účtovnej jednotky nezapísanej v obchodnom registri, ako je partnerstvo, ktorá je ovládaná inou účtovnou jednotkou (známou ako materská spoločnosť).

3. Účtovná závierka, v ktorej sa uplatňuje metóda vlastného imania, nie je individuálnou účtovnou závierkou a tou nie je ani účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo podiel spoločníka v spoločnom podniku.

4. Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná spolu s konsolidovanou účtovnou závierkou, v ktorej sa investície účtujú použitím metódy vlastného imania a účtovnou závierkou, v ktorej sú podielovo konsolidované podiely spoločníkov na spoločnom podnikaní. Individuálna účtovná závierka môže, ale nemusí byť priložená, alebo pripojená k tejto závierke.

5. Účtovné jednotky, ktoré sú vyňaté z konsolidácie v súlade s odsekom 10 v IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, z uplatňovania podielovej konsolidácie v súlade s odsekom 2 v IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*, alebo z uplatňovania metódy vlastného imania v súlade s odsekom 13 písm. c) tohto štandardu, môžu prezentovať individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku.

Podstatný vplyv

6. Ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo (napríklad prostredníctvom dcérskych spoločností), 20 percent alebo viac hlasovacích práv podniku, do ktorého sa investuje, predpokladá sa, že investor má podstatný vplyv, okrem prípadu, ak nemôže byť jasne preukázané, že tomu tak nie je. Naopak, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo (napríklad prostredníctvom dcérskych spoločností), menej ako 20 percent hlasovacích práv podniku, do ktorého sa investuje, predpokladá sa, že investor nemá podstatný vplyv, kým takýto vplyv nemôže byť jasne preukázaný. Podstatné alebo väčšinové vlastníctvo iným investorom nutne neznemožňuje investorovi mať podstatný vplyv.

7. Existencia podstatného vplyvu investora sa zvyčajne preukazuje jedným alebo viacerými z týchto spôsobov:

   a) zastúpením v predstavenstve alebo v rovnocennom riadiacom orgáne podniku, do ktorého sa investuje;

   b) účasťou na rozhodovacích procesoch vrátane účasti na rozhodnutiach o dividendách a iných rozdeleniach;

   c) významnými transakciami medzi investorom a podnikom, do ktorého sa investuje;

   d) vzájomnou výmenou manažérskeho personálu alebo

   e) poskytovaním dôležitých technických informácií.

8. Účtovná jednotka môže vlastniť oprávnenia na akcie, kúpne opcie na akcie, dlhové nástroje alebo kapitálové nástroje konvertibilné na kmeňové akcie alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, ak sú uplatnené alebo prevedené, poskytnúť účtovnej jednotke dodatočné hlasovacie práva alebo obmedziť hlasovacie práva inej strany o finančných alebo prevádzkových zámeroch inej účtovnej jednotky (potenciálne hlasovacie práva). Existencia a vplyv potenciálnych hlasovacích práv, ktoré sú v súčasnosti uplatniteľné alebo prevoditeľné, vrátane potenciálnych hlasovacích práv inej účtovnej jednotky, sa zvažuje pri posudzovaní toho, či účtovná jednotka má podstatný vplyv. Potenciálne hlasovacie práva nie je možné okamžite uplatniť alebo previesť, ak sa napríklad nemôžu uplatniť alebo previesť až do budúceho dátumu, alebo kým nenastane budúca udalosť.

9. Pri posudzovaní, či potenciálne hlasovacie práva prispievajú k podstatnému vplyvu, účtovná jednotka skúma všetky skutočnosti a okolnosti (vrátane podmienok uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a iných zmluvných dohôd posudzovaných individuálne alebo v kombinácii), ktoré ovplyvňujú potenciálne hlasovacie práva, s výnimkou zámeru manažmentu a finančnej schopnosti ich uplatniť alebo previesť.

10. Účtovná jednotka stratí podstatný vplyv na podnik, do ktorého sa investuje, ak stratí právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch toho podniku. Strata podstatného vplyvu môže nastať so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva. Môže k tomu prísť napríklad vtedy, keď sa pridružený podnik dostane pod kontrolu vlády, súdu, správneho alebo regulačného orgánu. Môže to byť aj výsledkom zmluvnej dohody.

Metóda vlastného imania

11. Podľa metódy vlastného imania sa investícia v pridruženom podniku prvotne vykáže v obstarávacej cene a účtovná hodnota sa zvýši alebo zníži o vykázaný podiel investora na zisku alebo strate podniku, do ktorého sa investuje, po dátume nadobudnutia. Podiel investora na zisku alebo strate podniku, do ktorého investuje, sa vykazuje ako investorov zisk alebo strata. Prijaté rozdelenia (dividend) z podniku, do ktorého sa investuje, znížia účtovnú hodnotu investície. Úpravy účtovnej hodnoty môžu byť tiež nevyhnutné pri zmenách v pomernom podiele investora v podniku, do ktorého sa investuje, ktoré vznikli v dôsledku zmien vo vlastnom imaní tohto podniku, ktoré neboli vykázané ako zisk alebo strata tohto podniku, do ktorého sa investuje. Medzi tieto zmeny patria zmeny vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení a z rozdielov z prepočtu cudzích mien. Investorov podiel na týchto zmenách sa vykáže priamo vo vlastnom imaní investora.

12. Keď existujú potenciálne hlasovacie práva, investorov podiel na zisku alebo strate podniku, do ktorého sa investuje, a na zmenách vo vlastnom imaní tohto podniku sa určuje na základe súčasných vlastníckych podielov a neodzrkadľuje možné uplatnenie alebo prevod potenciálnych hlasovacích práv.

UPLATNENIE METÓDY VLASTNÉHO IMANIA

13. Investícia v pridruženom podniku sa zaúčtuje pomocou metódy vlastného imania s výnimkou situácie, keď:

   a) podiel je klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;

   b) sa uplatní výnimka uvedená v odseku 10 IAS 27, ktorá umožňuje materskej spoločnosti, ktorá má takisto podiely v pridruženom podniku, aby neprezentovala konsolidovanú účtovnú závierku, alebo

c) platia všetky tieto podmienky:

i) investor je úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej iných vlastníkov vrátane tých, ktorí inak nemajú právo hlasovať, a títo boli informovaní a nenamietajú, že investor neuplatňuje metódu vlastného imania;

ii) dlhové nástroje, alebo nástroje vlastného imania investora nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane miestnych a regionálnych trhov);

iii) investor nepredložil a ani nie je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emitovať akýkoľvek druh nástroja na verejnom trhu a

iv) najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská spoločnosť investora zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú na verejné použitie, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

14. Podiely uvedené v odseku 13 písm. a) sa zaúčtujú v súlade s IFRS 5.

15. Ak podiel v pridruženom podniku predtým klasifikovaný ako držaný na predaj už nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, zaúčtuje sa pomocou metódy vlastného imania od dátumu, keď bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od klasifikácie ako „držaný na predaj“ sa príslušne upravia.

16. [Vypúšťa sa.]

17. Vykazovanie výnosu na základe rozdelenia zisku nemusí byť adekvátnym ocenením výnosu investora z podielu v pridruženom podniku, pretože prijaté prídely zo zisku nemusia dostatočne vyjadrovať výkonnosť pridruženého podniku. Pretože investor má v pridruženom podniku podstatný vplyv, má aj podiel na výkonnosti pridruženého podniku, výsledkom čoho je výnosnosť jeho podielu. Investor zaúčtuje tento podiel s vplyvom na rozsah svojej účtovnej závierky tak, aby obsahoval jeho podiel na ziskoch alebo stratách takéhoto pridruženého podniku. Výsledkom je, že uplatnenie metódy vlastného imania poskytuje pri vykazovaní čistých aktív a zisku alebo straty investora viac informácií.

18. Investor prestane používať metódu vlastného imania od dátumu, keď stratí významný vplyv na pridružený podnik, a od tohto dátumu účtuje podiel v súlade s IAS 39, a to za predpokladu, že sa pridružený podnik nestane dcérskou spoločnosťou alebo spoločným podnikom podľa definície v IAS 31.

19. Účtovná hodnota investície k dátumu, keď prestane byť pridruženým podnikom, sa považuje za jej obstarávaciu cenu pri prvotnom ocenení ako finančné aktívum v súlade s IAS 39.

20. Viaceré postupy vhodné pri uplatňovaní metódy vlastného imania sú podobné postupom konsolidácie opísaným v IAS 27. Okrem toho základná koncepcia postupov použitých pri účtovaní nadobudnutia dcérskej spoločnosti sa takisto uplatní pri účtovaní nadobudnutia podielu v pridruženom podniku.

21. Podiel skupiny v pridruženom podniku je súhrnom držaných podielov materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností v tomto pridruženom podniku. Držané podiely ostatných pridružených podnikov alebo spoločných podnikov patriacich do skupiny sa na tento účel neberú do úvahy. Keď pridružený podnik má dcérske spoločnosti, pridružené podniky alebo spoločné podniky, pri uplatňovaní metódy vlastného imania sa berú do úvahy zisky alebo straty a čisté aktíva, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke pridruženého podniku (vrátane podielu tohto pridruženého podniku na ziskoch alebo stratách a čistých aktívach jeho pridružených podnikov a spoločných podnikov) po všetkých úpravách nevyhnutných na zjednotenie účtovnej politiky (pozri odseky 26 a 27).

22. Zisky a straty vyplývajúce z transakcií „po vlastníckej osi nahor“ a „po vlastníckej osi nadol“ medzi investorom (vrátane jeho konsolidovaných dcérskych spoločností) a pridruženým podnikom sa vykazujú v účtovnej závierke investora iba v rozsahu podielov investora netýkajúcich sa tohto pridruženého podniku. Transakciou „po vlastníckej osi nahor“ je napríklad predaj majetku pridruženého podniku investorovi. Transakciou „po vlastníckej osi nadol“ je napríklad predaj majetku investora pridruženému podniku. Podiel investora na ziskoch a stratách pridruženého podniku, ktoré sú výsledkom týchto transakcií, sa odúčtuje.

23. Investícia v pridruženom podniku sa účtuje podľa metódy vlastného imania od dátumu, od ktorého sa účtovná jednotka stáva pridruženým podnikom. Pri nadobudnutí investície sa akýkoľvek rozdiel medzi obstarávacou cenou investície a podielom investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku účtuje v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Preto:

a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku je zahrnutý v účtovnej hodnote investície. Amortizácia takéhoto goodwillu sa však nepovoľuje, a preto sa nezahŕňa do určenia podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku,

b) akýkoľvek prebytok podielu investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku nad obstarávacou cenou investície sa vyradí z účtovnej hodnoty investície a zaradí sa súčasne ako výnos pri určovaní podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku za obdobie, v ktorom došlo k nadobudnutiu investície.

Príslušné úpravy podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa takisto berú do úvahy napríklad, pokiaľ ide o odpisovanie odpisovateľného majetku vychádzajúce z jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia. Podobne aj príslušné úpravy podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa vykonajú vo vzťahu k stratám zo zníženia hodnoty vykázaným pridruženým podnikom, napríklad ide o goodwill alebo nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

24. Pri metóde vlastného imania použije investor najnovšie dostupné účtovné závierky pridruženého podniku. Ak sú dátumy vykazovania investora a pridruženého podniku rozdielne, pridružený podnik zostaví pre potreby investora účtovnú závierku k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka investora, pokiaľ to nie je nevykonateľné.

25. Keď je v súlade s odsekom 24 pri uplatnení metódy vlastného imania použitá účtovná závierka pridruženého podniku, zostavená k inému dátumu, ako je dátum vykazovania investora, vykonajú sa úpravy účinkov podstatných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky investora. V každom prípade nemá byť rozdiel medzi dátumom vykazovania pridruženého podniku a dátumom vykazovania investora dlhší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel v dátumoch vykazovania musia byť rovnaké od obdobia k obdobiu.

26. Pri zostavovaní účtovnej závierky investora sa použije rovnaká účtovná politika pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností.

27. Ak pridružený podnik používa inú účtovnú politiku ako investor pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, vykonajú sa vhodné úpravy, aby účtovná politika pridruženého podniku bola v súlade s účtovnou politikou investora vtedy, keď investor použije účtovnú závierku pridruženého podniku pri uplatňovaní metódy vlastného imania.

28. Ak má pridružený podnik nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú držané tretími osobami inými ako investor a klasifikované ako vlastné imanie, vypočíta investor svoj podiel na ziskoch alebo stratách po úprave o dividendy z takýchto akcií bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované.

29. Ak sa investorov podiel na stratách pridruženého podniku rovná jeho podielu v pridruženom podniku alebo ho prevyšuje, investor prestane vykazovať svoj podiel na ďalších stratách. Podiel v pridruženom podniku je účtovnou hodnotou investície v pridruženom podniku podľa metódy vlastného imania spolu s akýmikoľvek dlhodobými podielmi, ktoré v podstate tvoria časť čistej investície investora do pridruženého podniku. Napríklad položka, ktorej vysporiadanie nie je ani plánované, ani pravdepodobné v blízkej budúcnosti, je v podstate zvýšením investície účtovnej jednotky do tohto pridruženého podniku. Takéto položky môžu zahŕňať prioritné akcie a dlhodobé pohľadávky alebo úvery, ale nezahŕňajú obchodné pohľadávky, záväzky z obchodného styku, alebo dlhodobé pohľadávky, pre ktoré existuje adekvátne zabezpečenie, ako sú zabezpečené úvery. Straty vykázané podľa metódy vlastného imania, ktoré prevyšujú investíciu investora do kmeňových akcií, sa uplatnia voči iným komponentom investorovho podielu v pridruženom podniku v opačnom poradí doby ich trvania (t. j. priority pri likvidácii).

30. Po znížení investorovho podielu na nulu sa ďalšie straty priznávajú a záväzok sa vykazuje iba v takom rozsahu, v akom investorovi vznikli právne alebo mimozmluvné povinnosti, alebo boli vykonané platby v mene pridruženého podniku. Ak pridružený podnik následne vykazuje zisky, investor znova začne vykazovať svoj podiel na týchto ziskoch až po vyrovnaní jeho podielu na nevykázaných stratách podielom na týchto ziskoch.

Straty zo zníženia hodnoty

31. Po uplatnení metódy vlastného imania, vrátane vykázania strát pridruženého podniku v súlade s odsekom 29, investor uplatňuje požiadavky IAS 39 s cieľom určiť, či je nevyhnutné vykázať nejakú ďalšiu stratu zo zníženia hodnoty vo vzťahu k čistej investorovej investícii do pridruženého podniku.

32. Investor takisto použije požiadavky IAS 39 s cieľom určiť, či je nevyhnutné vykázať nejakú ďalšiu stratu zo zníženia hodnoty vzťahujúcu sa na investorov podiel v pridruženom podniku, ktorá netvorí časť čistej investície, a sumu tejto straty zo zníženia hodnoty.

33. Pretože goodwill zahrnutý v účtovnej hodnote investície v pridruženom podniku sa nevykazuje samostatne, nevykonáva sa osobitne ani jeho testovanie na zníženie hodnoty podľa požiadaviek na testovanie zníženia hodnoty goodwillu podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Namiesto toho sa celá účtovná hodnota investície testuje na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36, a to porovnaním jej spätne získateľnej sumy (vyššia suma z hodnoty z používania a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj) s jej účtovnou hodnotou, a to vždy, keď uplatňovanie požiadaviek IAS 39 naznačí, že by mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty investície. Pri určovaní hodnoty z používania investície podnik odhaduje:

a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, pri ktorých sa očakáva, že budú vytvorené pridruženým podnikom, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku a tržieb z konečného vyradenia investície, alebo

b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov očakávaných z prijatých dividend, z tejto investície a z jej konečného vyradenia.

Pri správnych predpokladoch vedú obe metódy k rovnakým výsledkom.

34. Spätne získateľná suma investície v pridruženom podniku sa posudzuje pre každý pridružený podnik okrem prípadu, keď pridružený podnik nevytvára príjem peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku, ktorý je zväčša nezávislý od iného majetku účtovnej jednotky.

INDIVIDUÁLNA ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

35. Investícia v pridruženom podniku sa zaúčtuje v individuálnej účtovnej závierke investora v súlade s odsekmi 37 až 42 IAS 27.

36. V tomto štandarde sa neurčuje, ktoré účtovné jednotky zostavujú individuálnu účtovnú závierku k dispozícii na verejné použitie.

ZVEREJNENIE

37. Zverejňujú sa tieto údaje:

a) reálna hodnota podielov v pridružených podnikoch, pre ktoré sú uverejnené kótované ceny;

b) zhrnutie finančných informácií o pridružených podnikoch vrátane súhrnnej sumy majetku, záväzkov, výnosov a zisku alebo straty;

c) dôvody, prečo nie je splnený predpoklad, že investor nemá podstatný vplyv, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo, prostredníctvom dcérskych spoločností, menej ako 20 percent hlasovacích práv alebo potenciálnych hlasovacích práv podniku, do ktorého sa investuje, ale usudzuje, že má podstatný vplyv;

d) dôvody, prečo nie je splnený predpoklad, že investor má podstatný vplyv, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo, prostredníctvom dcérskych spoločností, 20 percent alebo viac hlasovacích práv alebo potenciálnych hlasovacích práv podniku, do ktorého investuje, ale usudzuje, že nemá podstatný vplyv;

e) dátum vykazovania účtovnej závierky pridruženého podniku, keď je takáto účtovná závierka použitá pri uplatňovaní metódy vlastného imania a má dátum vykazovania alebo obdobie iné, ako má investor, spolu s dôvodom, prečo sa používa iný dátum vykazovania alebo iné obdobie;

f) charakter a rozsah akýchkoľvek podstatných obmedzení (napríklad vyplývajúcich z úverových zmlúv alebo právnych predpisov) schopnosti pridružených podnikov previesť investorovi prostriedky vo forme peňažných dividend, alebo splatenia úverov alebo záloh;

g) nevykázaný podiel na stratách pridruženého podniku ako za vykazované obdobie, tak aj kumulatívne, ak investor prestal vykazovať svoj podiel na stratách pridruženého podniku;

h) skutočnosť, že pridružený podnik nie je účtovaný metódou vlastného imania v súlade s odsekom 13 a

i) súhrnné finančné informácie o pridružených podnikoch, či už jednotlivo alebo v skupinách, ktoré nie sú účtované metódou vlastného imania, vrátane súm celkového majetku, celkových záväzkov, výnosov a zisku alebo straty.

38. Podiely v pridružených podnikoch účtované metódou vlastného imania sa klasifikujú ako dlhodobý majetok. Podiel investora na zisku alebo strate takýchto pridružených podnikov a účtovná hodnota týchto investícií sa zverejňujú oddelene. Podiel investora na každej z ukončených činností takéhoto pridruženého podniku sa takisto zverejňuje samostatne.

39. Podiel investora na zmenách vykázaných priamo vo vlastnom imaní pridruženého podniku sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní investora a zverejňuje vo výkaze zmien vlastného imania podľa požiadaviek IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

40. V súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* investor zverejní:

a) svoj podiel na podmienených záväzkoch pridruženého podniku, ktoré má spoločne s ostatnými investormi, a

b) tie podmienené záväzky, ktoré vznikajú, pretože investor je nerozdielne zodpovedný za všetky záväzky alebo časť záväzkov pridruženého podniku.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na účtovné obdobia, ktoré sa začína 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

42. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 28 *Účtovanie investícií v pridružených podnikoch* (revidovaný v roku 2000).

43. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-3 *Eliminácia nerealizovaných ziskov a strát vyplývajúcich z transakcií s pridruženými spoločnosťami*,

b) SIC-20 *Účtovná metóda vlastného imania – vykazovanie strát* a

c) SIC-33 *Konsolidácia a metóda vlastného imania – Potenciálne hlasovacie práva a rozdelenie vlastníckych podielov*.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 29

Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách

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 hyperinflačnej ekonomike nie je užitočné bez prehodnotenia vykazovať prevádzkové výsledky a finančnú pozíciu v miestnej mene. Peniaze strácajú kúpnu silu v takom pomere, že porovnanie súm z transakcií a iných udalostí, ktoré sa stali v rozdielnych obdobiach, dokonca v rovnakom účtovnom období, je zavádzajúce.

3. Tento štandard neustanovuje absolútny pomer, pri ktorom sa usudzuje, že hyperinflácia vzniká. Je vecou úsudku, kedy sa prehodnotenie účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom stáva potrebným. Medzi charakteristiky hospodárskeho prostredia krajiny, ktoré naznačujú hyperinfláciu, patria tieto, ale nielen tieto, faktory:

   a) verejnosť uprednostňuje ukladanie majetku do nepeňažných aktív alebo relatívne stabilnej cudzej meny. Držané sumy miestnej meny sú okamžite investované s cieľom udržať kúpnu silu;

   b) verejnosť neporovnáva peňažné sumy s miestnou menou, ale s relatívne stabilnou cudzou menou. Ceny môžu byť stanovené v tejto mene;

   c) predaje a nákupy na úver sa uskutočňujú v cenách, ktoré vyrovnávajú očakávanú stratu kúpnej sily počas obdobia úveru, dokonca aj vtedy, ak je to obdobie krátke;

   d) úrokové sadzby, ceny a mzdy sú spojené s cenovým indexom a

   e) kumulatívna miera inflácie počas troch rokov sa približuje k 100 % alebo túto hodnotu presahuje.

4. Uprednostňuje sa, aby všetky účtovné jednotky, ktoré na vykazovanie používajú menu rovnakej hyperinflačnej ekonomiky, používali tento štandard od rovnakého dátumu. Napriek tomu tento štandard platí pre účtovnú závierku každej účtovnej jednotky od začiatku obdobia vykazovania, v ktorom sa identifikuje existencia hyperinflácie v krajine, ktorej mena sa na vykazovanie použije.

PREHODNOTENIE ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

5. Ceny sa časom menia v dôsledku rôznych špecifických alebo všeobecných politických, hospodárskych a sociálnych tlakov. Špecifické príčiny, akými sú napríklad zmeny v ponuke a dopyte a zmeny v technológiách, môžu spôsobiť podstatný a navzájom od seba nezávislý rast alebo pokles jednotlivých cien. Okrem toho všeobecné príčiny môžu mať za následok zmeny vo všeobecnej hladine cien, a teda aj vo všeobecnej kúpnej sile peňazí.

6. Vo väčšine krajín sa účtovné závierky zostavujú na základe historických obstarávacích cien bez ohľadu na zmeny všeobecnej cenovej hladiny alebo na zvýšenie špecifických cien držaných aktív, s výnimkou možnosti precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení a investícií. Niektoré účtovné jednotky však prezentujú účtovné závierky zostavené metódou bežných cien, ktorá odzrkadľuje účinky zmien špecifických cien držaných aktív.

7. V hyperinflačnej ekonomike sú účtovné závierky, či už sú zostavené na základe historických obstarávacích cien, alebo na základe metódy bežných cien, užitočné len vtedy, ak sa vyjadria v podmienkach merných jednotiek bežných k súvahovému dňu. Výsledkom toho je, že tento štandard sa používa pre účtovné závierky účtovných jednotiek, ktoré na vykazovanie používajú menu hyperinflačnej ekonomiky. Prezentácia informácií požadovaných týmto štandardom ako dodatku k neupraveným účtovným závierkam nie je povolená. Okrem toho sa neodporúča oddelená prezentácia účtovnej závierky pred jej prehodnotením.

8. Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky, či už je zostavená na základe historických obstarávacích cien, alebo na základe metódy bežných cien, sa zostaví v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie, požadované IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*, a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, sa takisto uvádzajú v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej prezentačnej mene sa uplatní odsek 42 písm. b) a odsek 43 IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (v znení revízie z roku 2003).

9. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa zahŕňajú do zisku alebo straty a zverejňujú sa oddelene.

10. Pri prehodnotení účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom sa požaduje použiť určité postupy, ako aj úsudok. Konzistentné použitie týchto postupov a úsudkov na jednotlivé obdobia je dôležitejšie, ako precízna správnosť výsledných súm zahrnutých v upravenej účtovnej závierke.

Účtovná závierka zostavená v historických obstarávacích cenách

Súvaha

11. Súvahové údaje, ktoré už nie sú vyjadrené v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu, sa upravia s použitím všeobecného cenového indexu.

12. Peňažné položky neupravujú, pretože už sú vyjadrené v peňažnej jednotke bežnej k súvahovému dňu. Peňažné položky sú peniaze v držbe a položky, ktoré sa majú prijať alebo platiť peniazmi.

13. Aktíva a záväzky zmluvne závislé od zmien cien, ako sú indexované dlhopisy a úvery, sa upravia podľa zmluvy tak, aby sa zistila nezaplatená suma k súvahovému dňu. V upravenej súvahe sa tieto položky vykážu v upravenej sume.

14. Všetky ostatné aktíva a záväzky sú nepeňažné. Niektoré nepeňažné položky sa vykážu v sumách bežných k súvahovému dňu, ako je čistá realizovateľná hodnota a trhová hodnota, takže nie sú upravené. Všetky ostatné nepeňažné aktíva a záväzky sa upravia.

15. Väčšina nepeňažných položiek je zaúčtovaná v obstarávacej cene alebo v obstarávacej cene zníženej o odpisy; preto sa vyjadria v sumách bežných k dátumu ich nadobudnutia. Upravená obstarávacia cena alebo obstarávacia cena znížená o odpisy sa pri každej položke určí uplatnením zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumu nadobudnutia k súvahovému dňu na historickú obstarávaciu cenu a akumulované oprávky. Preto sa nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, investície, zásoby surovín a tovaru, goodwill, patenty, ochranné známky a podobné aktíva upravia od dátumu ich nákupu. Zásoby nedokončenej výroby a hotovej výroby sa upravia 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 výnimočných okolností môže byť v prvom období uplatňovania tohto štandardu nutné stanoviť základ na prehodnotenie týchto položiek na základe nezávislého odborného posudku.

17. Všeobecný cenový index nemusí byť k dispozícii za obdobia, za ktoré sa v súlade s týmto štandardom požaduje prehodnotenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení. Za týchto okolností môže byť nutné použiť odhad založený napríklad na pohyboch výmenného kurzu medzi funkčnou a relatívne stabilnou cudzou menou.

18. Niektoré nepeňažné položky sa vykážu v sumách bežných k iným dátumom, ako k dátumu nadobudnutia, alebo k tomuto súvahovému dňu, napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré boli precenené k určitému skoršiemu dátumu. V týchto prípadoch sa účtovné hodnoty upravia od dátumu precenenia.

19. Upravená suma nepeňažnej položky sa v súlade s príslušnými štandardmi zníži, ak prevýši spätne získateľnú sumu z budúceho používania položky (vrátane predaja alebo iného vyradenia). Preto sa v týchto prípadoch upravené sumy nehnuteľností, strojov a zariadení, goodwillu, patentov, ochranných známok znížia na spätne získateľnú sumu, upravené hodnoty zásob sa znížia na čistú realizovateľnú hodnotu a upravené sumy krátkodobých investícií sa znížia na trhovú hodnotu.

20. Pri vykazovaní podniku, do ktorého sa investuje a je účtovaný metódou vlastného imania, sa môže použiť mena hyperinflačnej ekonomiky. Súvaha a výkaz ziskov a strát tohto podniku, do ktorého sa investuje, sa upravia v súlade s týmto štandardom s cieľom vypočítať investorov podiel na čistých aktívach a výsledkoch činností. V prípade, že upravené účtovné závierky podniku, do ktorého sa investuje, sú vyjadrené v cudzej mene, účtovné závierky sa prepočítajú záverečnými kurzami.

21. Vplyv inflácie sa zvyčajne vykáže v nákladoch na prijaté pôžičky a úvery. Nie je vhodné upraviť aj investičné výdavky financované pôžičkou aj kapitalizovať tú časť nákladov na prijaté pôžičky a úvery, ktorou sa kompenzuje inflácia počas rovnakého obdobia. Táto časť nákladov na prijaté pôžičky a úvery sa vykáže ako náklad v období, v ktorom bola vynaložená.

22. Účtovná jednotka môže nadobudnúť aktíva podľa dohody, ktorá jej povoľuje odložiť platbu bez vynaloženia explicitného úrokového nákladu. Ak je výpočet hodnoty úroku nevykonateľný, prehodnotia sa také aktíva od dátumu platby a nie od dátumu obstarania.

23. [Vypúšťa sa.]

24. Na začiatku prvého obdobia uplatňovania tohto štandardu sa komponenty vlastného imania rozhodujúcich vlastníkov s výnimkou nerozdelených ziskov a akéhokoľvek prebytku z precenenia upravia s použitím všeobecného cenového indexu od dátumov, ku ktorým boli vložené alebo inak vznikli. Akýkoľvek prebytok z precenenia, ktorý vznikol v predchádzajúcich obdobiach, sa odúčtuje. Upravené nerozdelené zisky sa odvodzujú od všetkých ostatných súm v upravenej súvahe.

25. Na konci prvého obdobia a v nasledujúcich obdobiach sa všetky komponenty vlastného imania upravia s použitím všeobecného cenového indexu od začiatku obdobia alebo od dátumu vkladu, ak bol neskôr. Pohyby vlastného imania za dané obdobie sa zverejnia v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

Výkaz ziskov a strát

26. V tomto štandarde sa požaduje, aby všetky položky vo výkaze ziskov a strát boli vyjadrené v bežných podmienkach mernej jednotky k súvahovému dňu. Preto sa všetky sumy musia upraviť s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumov, keď sa položky výnosov a nákladov prvotne vykázali v účtovnej závierke.

Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície

27. Účtovná jednotka, ktorá drží prebytok peňažných aktív nad peňažnými záväzkami, stráca v období kúpnu silu, a účtovná jednotka s prebytkom peňažných záväzkov nad peňažným majetkom získava kúpnu silu do takej miery, do akej aktíva a záväzky nie sú prepojené s cenovou úrovňou. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa môžu odvodiť ako výsledný rozdiel z prehodnotenia nepeňažných aktív, vlastného imania a položiek výkazu ziskov a strát a úpravy indexovaných aktív a záväzkov. Zisk alebo strata sa môžu odhadnúť pomocou uplatnenia zmeny vo všeobecnom cenovom indexe k váženému priemeru rozdielu medzi peňažnými aktívami a peňažnými záväzkami vzniknutému za obdobie.

28. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa zahrnú do čistého príjmu. Úprava aktív a záväzkov zmluvne prepojených na cenové zmeny, realizovaná v súlade s odsekom 13, sa kompenzuje ziskom alebo stratou v čistej peňažnej pozícii. Ostatné položky výkazu ziskov a strát, ako sú výnosové a nákladové úroky a kurzové rozdiely súvisiace s investovanými alebo požičanými finančnými prostriedkami, takisto súvisia s čistou peňažnou pozíciou. Hoci sa takéto položky zverejňujú oddelene, ich prezentovanie spolu so ziskom alebo stratou z čistej peňažnej pozície vo výkaze ziskov a strát môže byť užitočné.

Účtovná závierka zostavená metódou bežných cien

Súvaha

29. Položky uvedené v bežných cenách sa neupravujú, pretože už sú vyjadrené v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Ostatné položky v súvahe sa upravia v súlade s odsekmi 11 až 25.

Výkaz ziskov a strát

30. Výkaz ziskov a strát, zostavený metódou bežných cien, pred prehodnotením všeobecne vykazuje náklady bežné v čase, v ktorom sa podkladové transakcie a udalosti vyskytli. Náklady na predaj a odpisy sa zaznamenajú v bežných cenách v čase spotreby; predaje a ostatné náklady sa zaznamenajú v peňažných sumách, keď boli vynaložené. Preto sa všetky sumy musia prepočítať na mernú jednotku bežnú k súvahovému dňu s použitím všeobecného cenového indexu.

Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície

31. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa účtujú v súlade s odsekmi 27 a 28.

Dane

32. Prehodnotením účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom môžu vzniknúť rozdiely medzi účtovnou hodnotou jednotlivých aktív a záväzkov v súvahe a ich daňovou základňou. Tieto rozdiely sa účtujú v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

Výkaz peňažných tokov

33. V tomto štandarde sa požaduje, aby sa všetky položky vo výkaze peňažných tokov vyjadrili v mernej jednotke bežnej k súvahovému dňu.

Zodpovedajúce údaje

34. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce vykazované obdobie, nech už boli stanovené na základe metódy historickej obstarávacej ceny alebo metódou bežných cien, sa upravia s použitím všeobecného cenového indexu tak, že porovnateľné účtovné závierky sa prezentujú v mernej jednotke bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sa takisto vyjadria v mernej jednotke bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej prezentačnej mene sa uplatní odsek 42 písm. b) a odsek 43 IAS 21 (v znení revízie z roku 2003).

Konsolidovaná účtovná závierka

35. Materská spoločnosť, ktorá na vykazovanie používa menu hyperinflačnej ekonomiky, môže mať dcérske spoločnosti, ktoré takisto vykazujú v menách hyperinflačných ekonomík. Účtovné závierky akejkoľvek takej dcérskej spoločnosti sa musia upraviť s použitím všeobecného cenového indexu krajiny, v ktorej mene spoločnosť vykazuje, pred ich zahrnutím do konsolidovanej účtovnej závierky jej materskej spoločnosti. Ak je takáto dcérska spoločnosť zahraničnou dcérskou spoločnosťou, jej upravené účtovné závierky sa prepočítajú záverečnými kurzami. Účtovné závierky dcérskych spoločností, ktoré sa nevykazujú v menách hyperinflačných ekonomík, sa zostavia v súlade s IAS 21.

36. Ak sú účtovné závierky s rozdielnymi dátumami vykazovania konsolidované, všetky položky, či nepeňažné, alebo peňažné, sa musia upraviť na mernú jednotku bežnú k dátumu konsolidovaných účtovných závierok.

Výber a použitie všeobecného cenového indexu

37. Pri prehodnotenie účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom sa požaduje použiť všeobecný cenový index, ktorý odzrkadľuje zmeny vo všeobecnej kúpnej sile. Je vhodnejšie, aby účtovné jednotky, ktoré na vykazovanie používajú menu rovnakej ekonomiky, používali rovnaký index.

EKONOMIKY, KTORÉ PRESTÁVAJÚ BYŤ HYPERINFLAČNÝMI

38. Ak ekonomika prestáva byť hyperinflačná a účtovná jednotka preruší prípravu a prezentáciu účtovnej závierky zostavenej v súlade s týmto štandardom, zaobchádza sa so sumami vyjadrenými v mernej jednotke bežnej ku koncu predchádzajúceho obdobia vykazovania ako so základňou pre účtovné hodnoty v jej nasledujúcej účtovnej závierke.

ZVEREJNENIE

39. Zverejňujú sa tieto údaje:

    a) skutočnosť, že účtovné závierky a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia sa upravili o zmeny všeobecnej kúpnej sily funkčnej meny a že výsledkom sú výkazy v mernej jednotke bežnej k súvahovému dňu;

    b) či sú účtovné závierky zostavené na základe metódy historickej obstarávacej ceny alebo na základe metódy bežných cien a

    c) identifikácia a úroveň cenového indexu k súvahovému dňu a pohyb v indexe počas bežného a predchádzajúceho obdobia vykazovania.

40. Zverejnenia požadované týmto štandardom sú potrebné na objasnenie základne na zaobchádzanie s účinkami inflácie v účtovnej závierke. Ich zámerom je takisto poskytovať ostatné informácie potrebné na porozumenie tejto základne a výsledných súm.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento štandard sa nadobúda účinnosť pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce sa 1. januára 1990 alebo neskôr.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 31

Podiely v spoločnom podnikaní

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje na účtovanie podielov v spoločnom podnikaní a na vykazovanie aktív, záväzkov, výnosov a nákladov spoločných podnikov v účtovnej závierke spoločníkov a investorov bez ohľadu na štruktúry alebo formy činností spoločných podnikov. Neuplatňuje sa však na podiely spoločníkov v spoluovládaných subjektoch, ktoré sú v držbe:

   a) organizácií s rizikovým kapitálom alebo

   b) spoločných fondov, podielových fondov a podobných jednotiek vrátane investičných poisťovacích fondov,

   ktoré sa pri prvotnom vykázaní určené ako ocenené v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty, alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie a účtované v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*. Takéto podiely sa oceňujú v reálnej hodnote v súlade s IAS 39, pričom zmeny v reálnej hodnote sa vykážu ako zisk alebo strata v období, keď zmena nastala.

2. Spoločník s podielom v spoluovládanom subjekte je vyňatý z dodržiavania odseku 30 (podielová konsolidácia) a 38 (metóda vlastného imania), keď spĺňa tieto podmienky:

   a) podiel je klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;

   b) uplatní sa výnimka uvedená v odseku 10 IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* umožňujúca materskej spoločnosti, ktorá má podiel aj v spoluovládanom subjekte, aby neprezentovala konsolidovanú účtovnú závierku, alebo

   c) platia všetky tieto podmienky:

      i) spoločník je úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej iných vlastníkov vrátane toho, že tí, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní a nenamietajú, že spoločník uplatňuje podielovú konsolidáciu alebo metódu vlastného imania;

      ii) dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania spoločníka nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov);

      iii) spoločník nepredložil a ani nie je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emitovať akýkoľvek druh nástroja na verejnom trhu a

      iv) najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská spoločnosť spoločníka zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti a ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi pre finančné vykazovanie.

DEFINÍCIE

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

   Ovládanie je právomoc riadiť finančnú a prevádzkovú politiku hospodárskej činnosti s cieľom získať úžitky z tejto činnosti.

   Metóda vlastného imania je účtovná metóda, podľa ktorej je podiel v spoluovládanom subjekte prvotne vykázaný v obstarávacej cene a následne upravený o zmenu podielu spoločníka na čistých aktívach spoluovládanom subjekte po nadobudnutí tohto podielu. Zisk alebo strata spoločníka zahŕňa podiel spoločníka na zisku alebo strate spoluovládaného subjektu.

Investor v spoločnom podniku je zmluvnou stranou spoločného podniku a spoločne neovláda tento spoločný podnik.

Spoluovládanie je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní hospodárskej činnosti a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa tejto činnosti vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tomto ovládaní podieľajú (spoločníci).

Spoločný podnik je zmluvnou dohodou, podľa ktorej dva alebo viaceré subjekty vykonávajú hospodársku činnosť, ktorá podlieha spoluovládaniu.

Podielová konsolidácia je metóda účtovania, podľa ktorej sa podiel spoločníka na každej položke aktív, záväzkov, výnosov a nákladov spoluovládaného subjektu spočíta riadok po riadku s podobnými položkami účtovnej závierky spoločníka, alebo sa vykazuje ako osobitné riadkové položky účtovnej závierky spoločníka.

Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoluovládanom subjekte, v ktorom sa investície účtujú skôr na základe priameho podielu na vlastnom imaní, ako na základe vykázaných výsledkov a čistých aktív podniku, do ktorého sa investuje.

Podstatný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch hospodárskej činnosti, ale nie je to ovládanie spoločná ovládanie týchto zámerov.

Spoločník je zmluvnou stranou v spoločnom podniku a spoluovláda daný spoločný podnik.

4. Účtovná závierka, v ktorej sa uplatňuje podielová konsolidácia alebo metóda vlastného imania, nie je individuálnou účtovnou závierkou a tou nie je ani účtovná závierka účtovne jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel v spoluovládanom subjekte.

5. Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná spolu s konsolidovanou účtovnou závierkou, v ktorej sa investície účtujú s použitím metódy vlastného imania a účtovnej závierky, v ktorej sú podielovo konsolidované podiely spoločníkov na spoločnom podnikaní. Individuálna účtovná závierka nemusí byť pripojená k tejto závierke alebo k nej priložená ako sprievodný dodatok.

6. Účtovné jednotky, ktoré sú oslobodené od povinnosti konsolidovať v súlade s odsekom 10 v IAS 27, od povinnosti uplatňovať metódu vlastného imania v súlade s odsekom 13 písm. c) IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* alebo od povinnosti uplatňovať podielovú konsolidáciu alebo metódu vlastného imania v súlade s odsekom 2 tohto štandardu, môžu prezentovať individuálne účtovné závierky ako svoje jediné účtovné závierky.

Formy spoločného podnikania

7. Spoločné podnikanie má mnoho rôznych foriem a štruktúr. Tento štandard identifikuje tri široko vymedzené typy – spoluovládané operácie, spoluovládané aktíva a spoluovládané subjekty – ktoré sú takto zvyčajne opísané a súčasne vyhovujú definícii spoločného podnikania. Pri všetkých druhoch spoločného podnikania sú zhodné tieto charakteristiky:

a) dvaja alebo viacerí spoločníci sú zaviazaní zmluvnou dohodou a

b) zmluvnou dohodou sa ustanovuje spoločné ovládanie.

Spoločné ovládanie

8. Spoločné ovládanie môže byť vylúčené, ak podnik, do ktorého sa investuje, je v procese právnej reorganizácie alebo bankrotu, alebo vykonáva činnosť pri dlhodobých prísnych obmedzeniach svojej schopnosti prevádzať prostriedky spoločníkovi. Ak spoluovládanie pretrváva, samotná existencia týchto okolností nie je dostatočným dôvodom na neúčtovanie spoločného podnikania v súlade s týmto štandardom.

Zmluvná dohoda

9. Existenciou zmluvnej dohody sa zabezpečuje odlíšenie podielov, ktoré znamenajú spoločné ovládanie, od podielov v pridružených podnikoch, v ktorých má investor podstatný vplyv (pozri IAS 28). Činnosti, ktoré nepatria pod spoločné ovládanie podľa zmluvnej dohody, nie sú na účely tohto štandardu spoločným podnikaním.

10. Zmluvnú dohodu je možné preukázať rôznymi spôsobmi, napríklad ako zmluvu medzi spoločníkmi alebo ako zápisnicu z rokovaní spoločníkov. V niektorých prípadoch je dohoda zakotvená v stanovách alebo iných predpisoch spoločného podniku. Nech už ide o akúkoľvek formu, zmluvná dohoda je zvyčajne písomná a upravuje napríklad:

a) povinnosti pri spoločnom podnikaní týkajúce sa činnosti, trvania a vykazovania;

b) vymenovanie predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu spoločného podniku a hlasovacie práva spoločníkov;

c) kapitálové vklady spoločníkov a

d) podieľanie sa spoločníkov na výkonoch, výnosoch, nákladoch alebo výsledkoch spoločného podniku.

11. Zmluvnou dohodou sa ustanovuje spoločné ovládanie spoločného podniku. Táto požiadavka zaisťuje, aby žiadny zo spoločníkov nemohol jednostranne ovládať činnosť.

12. Zmluvnou dohodou sa môže určiť jeden spoločník ako prevádzkovateľ alebo manažér spoločného podniku. Prevádzkovateľ neovláda spoločný podnik, ale zúčastňuje sa na realizácii finančných a prevádzkových zámerov odsúhlasených spoločníkmi v súlade so zmluvnou dohodou a delegovaných na prevádzkovateľa. Ak má prevádzkovateľ právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery hospodárskej činnosti, potom podnik ovláda a ten je dcérskym podnikom prevádzkovateľa, a nie spoločným podnikom.

SPOLUOVLÁDANÉ ČINNOSTI

13. Operácie niektorých spoločných podnikov sa týkajú skôr používania aktív a ostatných zdrojov spoločníkov než založenia kapitálovej spoločnosti, osobnej spoločnosti alebo inej účtovnej jednotky, alebo finančnej štruktúry, ktorá je oddelená od samotných spoločníkov. Každý spoločník používa vlastné nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a využíva svoje vlastné zásoby. Vznikajú mu takisto vlastné náklady a záväzky a pribúdajú mu vlastné financie, čo predstavuje jeho vlastné povinnosti. Činnosti spoločného podniku môžu uskutočňovať zamestnanci spoločníka súbežne s podobnými činnosťami spoločníka. V dohode o spoločnom podniku sa zvyčajne ustanovuje postup, ktorým sa výnosy z predaja výrobkov spoločného podniku a všetky náklady, ktoré vznikli úhrnne, rozdeľujú medzi spoločníkov.

14. Príkladom spoluovládanej operácie je, ak dvaja alebo viacerí spoločníci spoja svoje operácie, zdroje a odborné znalosti s cieľom spoločne vyrábať, predávať a distribuovať konkrétny výrobok, ako napríklad lietadlo. Každý zo spoločníkov vykonáva určitú časť výrobného procesu. Každý spoločník znáša svoje vlastné náklady a podieľa sa na výnose z predaja lietadla, pričom tento podiel je určený v súlade so zmluvnou dohodou.

15. Vzhľadom na svoje podiely na spoluovládaných operáciách spoločník vykáže vo svojej účtovnej závierke:

a) aktíva, ktoré ovláda, a záväzky, ktoré vznikajú, a

b) náklady, ktoré mu vznikajú, a svoj podiel na výnosoch, ktoré sa získajú z predaja tovaru a služieb spoločného podniku.

16. Pretože aktíva, záväzky, výnosy a náklady sa vždy vykazujú v účtovnej závierke spoločníka, v súvislosti s týmito položkami sa úpravy alebo iné konsolidačné postupy nevyžadujú, keď spoločník prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku.

17. Pri samotnom spoločnom podnikaní sa nemusia vyžadovať osobitné účtovné záznamy a nemusí sa zostaviť účtovná závierka. Spoločníci však môžu zostaviť manažérske výkazy, aby mohli posúdiť výnosnosť spoločného podnikania.

SPOLUOVLÁDANÉ AKTÍVA

18. Niektoré spoločné podniky zahŕňajú spoločné ovládanie a často v spoločné vlastníctvo jedného alebo viacerých aktív vložených do spoločného podniku, alebo nadobudnutých a zameraných na účely spoločného podniku. Aktíva sa používajú s cieľom získať úžitkov pre spoločníkov. Každý spoločník má právo na podiel na výnosoch z takýchto aktív a každý znáša zodpovedajúci podiel vynaložených nákladov.

19. Do takéto spoločné podnikania nepatrí založenie kapitálovej spoločnosti, osobnej spoločnosti alebo inej účtovnej jednotky či finančnej štruktúry, ktorá by bola oddelená od samotných spoločníkov. Každý spoločník ovláda svoj podiel na budúcich ekonomických úžitkoch prostredníctvom svojho podielu na spoluovládaných aktívach.

20. Mnoho činností v odvetviach ťažby ropy, zemného plynu a nerastných surovín zahŕňa spoluovládané aktíva. Napríklad viaceré podniky vyrábajúce ropné produkty môžu spoluovládať a prevádzkovať ropovody. Každý zo spoločníkov používa ropovod na prepravu svojich vlastných produktov, za čo znáša dohodnutú časť prevádzkových nákladov ropovodu. Iným príkladom spoluovládaného majetku je, keď dva podniky spoluovládajú nehnuteľný majetok, pričom každý dostáva podiel z prijatého nájomného a znáša časť nákladov.

21. Vzhľadom na svoj podiel na spoluovládaných aktívach spoločník oddelene vykáže vo svojej účtovnej závierke:

a) vlastný podiel na spoluovládaných aktívach, roztriedených podľa druhu aktív;

b) všetky vzniknuté záväzky;

c) svoj podiel na akýchkoľvek záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi vo vzťahu k spoločnému podnikaniu;

d) všetky výnosy z predaja alebo použitia svojho podielu na výkonoch spoločného podnikania, spolu so svojím podielom na všetkých nákladoch vzniknutých spoločným podnikaním, a

e) všetky náklady, ktoré mu vznikli v súvislosti s jeho podielom na spoločnom podnikaní.

22. V súvislosti so svojím podielom na spoluovládaných aktívach zahrnie každý spoločník do svojich účtovných záznamov a vykáže vo svojej účtovnej závierke:

a) svoj podiel na spoluovládaných aktívach členený skôr podľa charakteru majetku, než podľa investícií. Napríklad podiel na spoluovládanom ropovode je zatriedený medzi nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;

b) všetky záväzky, ktoré mu vznikli, napríklad pri financovaní svojho podielu na aktívach;

c) svoj podiel na akýchkoľvek záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi vo vzťahu k spoločnému podnikaniu;

d) všetky výnosy z predaja alebo použitia svojho podielu na výkonoch spoločného podnikania, spolu so svojím podielom na všetkých nákladoch vzniknutých v súvislosti so spoločným podnikaním;

e) všetky náklady, ktoré vynaložil vzhľadom v súvislosti so svojím podielom na spoločnom podnikaní, napríklad tie, ktoré súvisia s financovaním podielu spoločníka na aktívach a s predajom jeho podielu na výkonoch.

Pretože aktíva, záväzky, výnosy a náklady sa vždy vykazujú v účtovnej závierke spoločníka, v súvislosti s týmito položkami sa nevyžadujú úpravy alebo iné konsolidačné postupy, keď spoločník prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku.

23. Nakladanie so spoluovládanými aktívami vyjadruje podstatu a hospodársku realitu a zvyčajne i právnu formu spoločného podniku. Osobitné účtovné záznamy o spoločnom podnikaní sa môžu obmedziť na tie náklady, ktoré sa vynakladajú spoločne s ostatnými spoločníkmi a spoločníci ich znášajú vo výške odsúhlasených podielov. Za spoločné podnikanie nemusí byť zostavená účtovná závierka, hoci spoločníci môžu zostaviť manažérske výkazy, aby mohli posúdiť výnosnosť spoločného podnikania.

SPOLUOVLÁDANÉ SUBJEKTY

24. Spoluovládaný subjekt je spoločný podnik, ktorý predstavuje založenie spoločnosti, partnerského podniku, alebo iného subjektu, v ktorom má každý spoločník podiel. Tento subjekt sa prevádzkuje rovnakým spôsobom ako ostatné subjekty, ale s tou výnimkou, že zmluvná dohoda medzi spoločníkmi zakladá spoločné ovládanie hospodárskej činnosti subjektu.

25. Spoluovládaný subjekt ovláda aktíva spoločného podniku, vznikajú mu záväzky a náklady a dosahuje výnosy. Môže vstupovať do zmluvných vzťahov vo vlastnom mene a zabezpečovať financovanie činnosti spoločného podniku. Každý spoločník má právo na podiel zo ziskov spoluovládaného subjektu, i keď niektoré spoluovládané subjekty sa takisto zúčastňujú na rozdeľovaní výkonov spoločného podniku.

26. Bežným príkladom spoluovládaného subjektu je prípad, keď dva podniky spoja svoje činnosti v konkrétnom druhu podnikania prevodom príslušného majetku a záväzkov do spoluovládaného subjektu. Ďalším príkladom je, ak subjekt začne podnikať v zahraničí v spolupráci s vládou alebo inou agentúrou danej krajiny, a to založením samostatného subjektu, ktorý je spoluovládaný daným subjektom a vládou alebo agentúrou.

27. Mnohé spoluovládané subjekty sú v podstate podobné tým formám spoločného podniku, ktoré sa nazývajú spoluovládané činnosti alebo spoluovládané aktíva. Napríklad spoločník môže z daňových alebo iných dôvodov previesť spoluovládané aktíva, ako je ropovod, do spoluovládaného subjektu. Podobne spoločníci môžu vložiť do spoluovládaného subjektu majetok, ktorý sa bude prevádzkovať spoločne. Niektoré spoluovládané činnosti takisto predpokladajú založenie spoluovládaného subjektu s cieľom zaoberať sa určitými aspektmi činnosti, ako napríklad vývoj, marketing, distribúcia alebo popredajný servis výrobku.

28. Spoluovládaný subjekt aj naďalej vedie vlastné účtovné záznamy a zostavuje a prezentuje účtovnú závierku tým istým spôsobom ako ostatné jednotky v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

29. Každý zo spoločníkov zvyčajne vloží do spoluovládaného subjektu peniaze alebo iné zdroje. Tieto vklady sú zahrnuté v účtovných záznamoch spoločníka a sú vykázané v jeho účtovnej závierke ako investícia do spoluovládaného subjektu.

Účtovná závierka spoločníka

Podielová konsolidácia

30. Spoločník vykáže svoj podiel v spoluovládanom subjekte metódou podielovej konsolidácie alebo alternatívnou metódou opísanou v odseku 38. Pri podielovej konsolidácii sa používajú dva formáty vykazovania, ktoré sú opísané ďalej.

31. Spoločník vykáže svoj podiel v spoluovládanom subjekte jedným z dvoch formátov vykazovania podielovej konsolidácie bez ohľadu na to, či má aj investície v dcérskych spoločnostiach, alebo či označuje svoju účtovnú závierku ako konsolidovanú účtovnú závierku.

32. Základom pri vykazovaní podielu v spoluovládanom subjekte je, aby spoločník zobrazil viac podstatu a ekonomickú realitu, ako len špecifickú štruktúru alebo formu spoločného podniku. V spoluovládanom subjekte má spoločník kontrolu nad svojím podielom na budúcich ekonomických úžitkoch prostredníctvom svojho podielu na aktívach a záväzkoch spoločného podniku. Táto podstata a ekonomická realita sa premietajú so konsolidovanej účtovnej závierky spoločníka, keď spoločník vykazuje svoje podiely na aktívach, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoluovládanom subjekte, použitím jedného z dvoch formátov vykazovania podielovej konsolidácie podľa odseku 34.

33. Uplatňovanie podielovej konsolidácie znamená, že súvaha spoločníka obsahuje jeho podiel na majetku, ktorý spoluovláda, a na záväzkoch, za ktoré je spoluzodpovedný. Výkaz ziskov a strát spoločníka obsahuje jeho podiel na výnosoch a nákladoch spoluovládaného subjektu. Viaceré postupy vhodné pre uplatňovanie podielovej konsolidácie sú podobné postupom konsolidácie investícií v dcérskych spoločnostiach, ktoré sú uvedené v IAS 27.

34. Na zvýšenie účinnosti podielovej konsolidácie sa môžu používať rôzne formáty vykazovania. Spoločník môže spojiť svoj podiel na všetkých aktívach, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoluovládaného subjektu s podobnými položkami riadok po riadku vo svojej účtovnej závierke. Napríklad môže spojiť svoj podiel na zásobách spoluovládaného subjektu so svojimi zásobami a svoj podiel na nehnuteľnostiach, strojoch a zariadeniach spoluovládaného subjektu so svojimi nehnuteľnosťami, strojmi a zariadeniami. Alternatívne môže spoločník zahrnúť osobitné riadkové položky pre svoj podiel na aktívach, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoluovládaného subjektu do svojej účtovnej závierky. Napríklad môže vykázať svoj podiel na obežnom majetku v spoluovládanom subjekte osobitne ako časť svojho obežného majetku; môže vykázať svoj podiel na nehnuteľnostiach, strojoch a zariadeniach spoluovládaného subjektu osobitne ako časť svojich nehnuteľností, strojov a zariadení. Obidva tieto formáty vykazovania vedú k vykázaniu rovnakej sumy zisku alebo straty, ako aj každej z hlavných klasifikácií aktív, záväzkov, výnosov a nákladov; oba formáty sú na účely tohto štandardu prijateľné.

35. Nezávisle od použitého formátu podielovej konsolidácie nie je vhodné kompenzovať akékoľvek aktíva alebo záväzky odpočítaním od iných záväzkov alebo aktív alebo akékoľvek výnosy alebo náklady odpočítaním od iných nákladov alebo výnosov, pokiaľ neexistuje zákonné právo kompenzácie a kompenzovanie predstavuje realizáciu aktív alebo vysporiadanie záväzku.

36. Spoločník preruší používanie podielovej konsolidácie od dátumu, ku ktorému prestane spoluovládať spoluovládaný subjekt.

37. Spoločník preruší uplatňovanie podielovej konsolidácie od dátumu, ku ktorému sa prestane podieľať na ovládaní spoluovládaného subjektu. To môže nastať napríklad vtedy, keď spoločník odpredá svoj podiel alebo ak vzniknú také vonkajšie obmedzenia spoluovládaného subjektu, že spoločník už prestal spoluovládať.

Metóda vlastného imania

38. Alternatívne k podielovej konsolidácii opísanej v odseku 30 vykáže spoločník svoj podiel v spoluovládanom subjekte použitím metódy vlastného imania.

39. Spoločník vykáže svoj podiel v spoluovládanom subjekte použitím metódy vlastného imania bez ohľadu na to, či má aj investície v dcérskych spoločnostiach, alebo či označuje svoju účtovnú závierku ako konsolidovanú účtovnú závierku.

40. Niektorí spoločníci vykazujú svoje podiely v spoluovládaných subjektoch metódou vlastného imania, ako je opísaná v IAS 28. Použitie metódy vlastného imania uprednostňujú tí, ktorí považujú spájanie ovládaných položiek so spoluovládanými položkami za nevhodné, a tí, ktorí sú presvedčení, že spoločníci majú na spoluovládaný subjekt skôr podstatný vplyv, než že ho spoluovládajú. Tento štandard neodporúča používať metódu vlastného imania, pretože podielová konsolidácia lepšie zobrazuje podstatu a ekonomickú realitu podielu spoločníka v spoluovládanom subjekte, ktorou je ovládanie podielu spoločníka na budúcich ekonomických úžitkoch. Napriek tomu tento štandard povoľuje používať metódu vlastného imania ako prípustné alternatívne riešenie pri vykazovaní podielov v spoluovládaných subjektoch.

41. Spoločník preruší používanie metódy vlastného imania od dátumu, ku ktorému prestáva spoluovládať alebo mať podstatný vplyv v spoluovládanom subjekte.

Výnimky z použitia podielovej konsolidácie a metódy vlastného imania

42. Podiely v spoluovládaných subjektoch, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj v súlade s IFRS 5, sa zaúčtujú v súlade s uvedeným IFRS.

43. Ak podiel v spoluovládanom subjekte, predtým klasifikovaný ako držaný na predaj, už nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, zaúčtuje sa metódou pomernej konsolidácie alebo metódou vlastného imania od dátumu, keď bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od klasifikácie ako držanej na predaj sa príslušne upravia.

44. [Vypúšťa sa.]

45. Odo dňa, keď sa spoluovládaný subjekt stal dcérskou spoločnosťou spoločníka, spoločník zaúčtuje svoj podiel v súlade s IAS 27. Odo dňa, keď sa spoluovládaný subjekt stal pridruženým podnikom spoločníka, spoločník zaúčtuje svoj podiel v súlade s IAS 28.

Individuálna účtovná závierka spoločníka

46. Podiel v spoluovládanom subjekte sa zaúčtuje v individuálnej účtovnej závierke spoločníka v súlade s odsekmi 37 až 42 IAS 27.

47. Tento štandard nestanovuje, ktoré subjekty zostavujú individuálnu účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii na verejné použitie

TRANSAKCIE MEDZI SPOLOČNÍKOM A SPOLOČNÝM PODNIKOM

48. Keď spoločník vloží majetok do spoločného podniku alebo mu ho predá, do vykazovania akejkoľvek časti zisku alebo straty z tejto transakcie sa musí premietnuť podstata transakcie. Pokiaľ sú aktíva držané spoločným podnikom a ak spoločník previedol podstatné riziká a odmeny z vlastníctva, spoločník vykáže len tú časť zisku alebo straty, ktorá pripadá na podiely ostatných spoločníkov ([1]). Spoločník vykáže plnú sumu každej straty, ak vklad alebo predaj poskytne dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty obežného majetku alebo o strate zo zníženia hodnoty.

49. Ak spoločník kúpi majetok od spoločného podniku, spoločník nevykáže svoj podiel na ziskoch spoločného podniku z tejto transakcie, až kým znova nepredá majetok nezávislej strane. Spoločník vykáže svoj podiel na výsledných stratách z týchto transakcií tým istým spôsobom ako na ziskoch, ale s tou výnimkou, že v prípade, keď straty predstavujú zníženie čistej realizovateľnej hodnoty obežného majetku alebo stratu zo zníženia hodnoty, vykážu sa okamžite.

50. Spoločník stanoví spätne získateľnú sumu majetku v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*, aby posúdil, či transakcia medzi spoločníkom a spoločným podnikom poskytuje dôkaz o znížení hodnoty majetku. Pri stanovení hodnoty z používania odhaduje spoločník budúce peňažné toky z majetku na báze nepretržitého používania majetku a jeho konečného vyradenia zo spoločného podniku.

VYKAZOVANIE PODIELOV NA SPOLOČNOM PODNIKANÍ V ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE INVESTORA

51. Investor do spoločného podniku, ktorý nemá spoločnú kontrolu, zaúčtuje túto investíciu v súlade s IAS 39, alebo ak má podstatný vplyv v spoločnom podniku, tak v súlade s IAS 28.

PREVÁDZKOVATELIA SPOLOČNÝCH PODNIKOV

52. Prevádzkovatelia alebo manažéri spoločného podniku zaúčtujú všetky poplatky v súlade s IAS 18 *Výnosy*.

53. Jeden alebo viacerí spoločníci môžu vystupovať ako prevádzkovatelia alebo manažéri spoločného podniku. Prevádzkovatelia sú zvyčajne platení za takéto povinnosti manažérskou odmenou. Poplatky sa zaúčtujú v spoločnom podniku ako náklad.

ZVEREJNENIE

54. Spoločník zverejní súhrn ďalej uvedených podmienených záväzkov, pokiaľ nie je pravdepodobnosť straty malá, oddelene od sumy ostatných podmienených záväzkov:

a) všetky podmienené záväzky, ktorých vznik spoločník spôsobil vo vzťahu k svojim podielom na spoločnom podnikaní, a jeho podiel na každom z týchto podmienených záväzkov, ktoré boli spôsobené spoločne s ostatnými spoločníkmi;

b) jeho podiel na podmienených záväzkoch samotného spoločného podniku, za ktorý je podmienene zodpovedný, a

c) tie podmienené záväzky, ktoré vznikajú v dôsledku podmienenej zodpovednosti spoločníka za záväzky ostatných spoločníkov spoločného podniku.

55. Spoločník zverejní súhrnnú sumu ďalej uvedených záväzkov v súvislosti s jeho podielmi na spoločnom podnikaní oddelene od ostatných záväzkov:

a) všetky kapitálové záväzky spoločníka súvisiace s jeho podielmi na spoločnom podnikaní a jeho podiel na kapitálových záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi, a

b) jeho podiel na kapitálových záväzkoch samotného spoločného podniku.

([1]) Pozri aj SIC-13 *Spoluovládané subjekty – nepeňažné vklady spoločníkov*.

56. Spoločník zverejní zoznam a opis podielov v podstatných spoločných podnikoch a podiel držaných vlastníckych podielov v spoluovládaných subjektoch. Spoločník, ktorý vykazuje svoje podiely v spoluovládaných subjektoch vo formáte riadok po riadku podielovej konsolidácie alebo metódou vlastného imania, zverejní súhrnné sumy obežného majetku, dlhodobých aktív, obežných záväzkov, dlhodobých záväzkov, výnosov a nákladov, ktoré súvisia s podielmi na spoločnom podnikaní.

57. Spoločník zverejní metódu, ktorú používa na vykazovanie svojich podielov v spoluovládaných subjektoch.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 31 (REVIDOVANÝ V ROKU 2000)

59. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 31 *Finančné vykazovanie podielov na spoločnom podnikaní* (revidovaný v roku 2000).

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 32

Finančné nástroje: prezentácia

CIEĽ

1. [Vypúšťa sa.]

2. Cieľom tohto štandardu je zaviesť zásady prezentovania finančných nástrojov ako záväzkov alebo vlastného imania a pre kompenzovanie finančných aktív a finančných záväzkov. Uplatňuje sa na klasifikáciu finančných nástrojov z pohľadu emitenta ako finančné aktíva, finančné záväzky a nástroje vlastného imania; na klasifikáciu súvisiaceho úroku, dividend, strát a ziskov; a okolností, za ktorých by sa finančné aktíva a finančné záväzky mali kompenzovať.

3. Zásadami tohto štandardu sa dopĺňajú zásady na vykazovanie a oceňovanie finančných aktív a finančných záväzkov v IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* a zásady na zverejnenie informácie o nich v 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 a v spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* alebo IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*. V niektorých prípadoch však IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 dovoľujú účtovnej jednotke účtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo spoločnom podniku podľa IAS 39; v takýchto prípadoch musia účtovné jednotky aplikovať požiadavky na zverejnenie v IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 popri tých, ktoré sú v tomto štandarde. Účtovné jednotky takisto uplatňujú tento štandard na všetky deriváty týkajúce sa podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo v spoločných podnikoch;

   b) práv a povinností zamestnávateľa podľa plánov zamestnaneckých požitkov, pre ktoré platí IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;

   c) zmlúv týkajúcich sa podmienenej úhrady v podnikovej kombinácii (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa;

   d) poistných zmlúv definovaných v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. Tento štandard sa však vzťahuje na deriváty, ktoré sú vložené v poistných zmluvách, ak IAS 39 vyžaduje od účtovnej jednotky ich oddelené účtovanie. Okrem toho emitent uplatňuje tento štandard na zmluvy o finančnej záruke, ak emitent uplatňuje IAS 39 pri vykazovaní a oceňovaní týchto zmlúv, ale uplatňuje IFRS 4, ak si emitent zvolí, v súlade s odsekom 4 písm. d) IFRS 4, uplatňovať IFRS 4 pri ich vykazovaní a oceňovaní;

   e) finančných nástrojov patriacich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú prvok voliteľnosti plnenia. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 až 32 a AG25 až AG35 tohto štandardu na tieto prvky týkajúce sa rozlíšenia medzi finančnými záväzkami a nástrojmi vlastného imania. Tieto nástroje sú však predmetom všetkých ostatných požiadaviek tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard uplatňuje na deriváty, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IAS 39);

   f) finančných nástrojov, zmlúv a záväzkov v rámci platieb formou akcií, na ktoré sa uplatňuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*, s výnimkou:

      i) zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 8 až 10 tohto štandardu, na ktoré sa vzťahuje tento štandard;

      ii) odsekov 33 a 34 tohto štandardu, ktoré sa uplatňujú na nakúpené, predané, emitované alebo zrušené vlastné akcie v súvislosti s plánmi zamestnaneckých opcií na akcie, s plánmi nákupu akcií zamestnancami a všetkými ostatnými dohodami o platbách na základe podielov.

5 .– 7. [Vypúšťa sa.]

8. Tento štandard sa uplatňuje na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno vysporiadať v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, ako keby tieto zmluvy boli finančnými nástrojmi, s výnimkou zmlúv, ktoré sa uzatvorili a pokračujú na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie.

9. Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvu o kúpe alebo predaji nefinančnej položky vysporiadať v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov. Ide o tieto prípady:

   a) keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vysporiadanie v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;

   b) keď možnosť vysporiadania v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom, alebo výmenou finančných nástrojov nie je jednoznačne určená podmienkami zmluvy, ale účtovná jednotka bežne vykonáva vysporiadanie podobných zmlúv v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, a to uzatvorením zmlúv o vyrovnaní alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou alebo uplynutím platnosti);

   c) keď účtovná jednotka v rámci podobných zmlúv bežne postupuje tak, že prevezme dodávky podliehajúcej položky a po dodaní ho predá s cieľom vytvoriť zisk z krátkodobých fluktuácií cien alebo z marže obchodníka a

   d) keď je nefinančná položka, ktorá je predmetom zmluvy, ľahko prevoditeľná na peňažnú hotovosť.

   Zmluva, na ktorú sa uplatňuje písmeno b) alebo c), sa neuzatvára na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie, a preto patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Iné zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 8, sa vyhodnocujú s cieľom určiť, či sa uzatvorili a pokračujú s cieľom prijať alebo dodať nefinančnú položku v súlade s očakávanou požiadavkou účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie, a podľa toho sa vyhodnocujú s cieľom určiť, či patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

10. Vypísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom vo forme hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov v súlade s odsekom 9 písm. a) alebo d), patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami na nákup, predaj alebo použitie.

DEFINÍCIE (POZRI AJ ODSEKY AG3 AŽ AG23)

11. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

   Finančný nástroj je každá zmluva, ktorá má za následok vznik finančného aktíva pre jednu účtovnú jednotku a finančného záväzku alebo nástroja vlastného imania pre druhú účtovnú jednotku.

   Finančné aktívum je každé aktívum, ktoré je:

   a) peňažnou hotovosťou;

   b) nástrojom vlastného imania inej účtovnej jednotky;

   c) zmluvným právom:

      i) na prijatie peňažnej hotovosti alebo iného finančného nástroja od inej účtovnej jednotky, alebo

      ii) na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne výhodné, alebo

   d) zmluvou, ktorej vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a je:

      i) nederivátom, vo vzťahu ku ktorému účtovná jednotka je alebo môže byť zaviazaná prijať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania, alebo

      ii) derivátom, ktorého vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť inak ako výmenou pevnej sumy peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva za pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Na tento účel medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepatria nástroje, ktoré samotné predstavujú zmluvy o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

   Finančný záväzok je každý záväzok, ktorý je:

   a) zmluvným záväzkom:

      i) s cieľom dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke, alebo

      ii) s cieľom vymeniť finančné aktíva alebo finančné záväzky s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne nevýhodné, alebo

b) zmluvou, ktorej vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a je:

i) nederivátom, vo vzťahu ku ktorému účtovná jednotka je alebo môže byť zaviazaná dodať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, alebo

ii) derivátom, ktorého vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť inak ako výmenou pevnej sumy peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva za pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Na tento účel medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepatria nástroje, ktoré sú samotné zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

Nástroj vlastného imania je akákoľvek zmluva, ktorá vyjadruje zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohlo byť aktívum vymenené alebo záväzok vysporiadaný v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

12. V odseku 9 IAS 39 sú vymedzené ďalej uvedené pojmy, ktoré sa v rámci tohto štandardu používajú s významom ustanoveným v IAS 39.

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku

— finančné aktíva k dispozícii na predaj

— ukončenie vykazovania

— derivát

— metóda efektívnej úrokovej miery

— finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok

— zmluva o finančnej záruke

— záväzná povinnosť

— predpokladaná transakcia

— efektívnosť zabezpečenia

— zabezpečená položka

— zabezpečovací nástroj

— investície držané do splatnosti

— úvery a pohľadávky

— 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 následky, že strany majú malú alebo žiadnu možnosť zvážiť, že sa jej vyhnú, zvyčajne preto, že dohoda je zo zákona vynútiteľná. Zmluvy, a teda aj finančné nástroje, môžu mať veľa foriem a nemusia byť písomné.

14. V tomto štandarde termín „účtovná jednotka“ zahŕňa jednotlivcov, partnerstvá, spoločnosti zapísané do obchodného registra, správcovské spoločnosti a štátne inštitúcie.

PREZENTÁCIA

Záväzky a vlastné imanie (pozri aj odseky AG25 až AG29)

15. Emitent nástroja vlastného imania klasifikuje finančný nástroj alebo jeho zložky pri prvotnom vykázaní ako finančný záväzok, finančné aktívum alebo nástroj vlastného imania v súlade s podstatou zmluvnej dohody a definíciami finančného záväzku, finančného aktíva a nástroja vlastného imania.

16. Ak emitent uplatní definície uvedené v odseku 11 s cieľom určiť, či finančný nástroj predstavuje skôr nástroj vlastného imania ako finančný záväzok, nástroj sa stáva nástrojom vlastného imania vtedy a len vtedy, keď sú splnené obidve ďalej uvedené podmienky v písmenách a) a b).

a) Nástroj neobsahuje zmluvnú povinnosť:

i) dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke, alebo

ii) vymeniť finančné aktívum alebo finančný záväzok s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nevýhodné;

b) Ak sa vysporiadanie nástroja uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania emitenta, je to:

i) nederivát, ktorý neobsahuje zmluvnú povinnosť emitenta dodať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania; alebo

ii) derivát, ktorého vysporiadanie sa uskutoční výlučne tým spôsobom, že emitent vymení pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iné finančné aktívum za pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Na tento účel medzi vlastné nástroje vlastného imania emitenta nepatria nástroje, ktoré sú samotné zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania emitenta.

Zmluvná povinnosť vrátane povinnosti vyplývajúcej z derivátového finančného nástroja, ktorá bude alebo môže mať za následok budúce prijatie alebo dodanie vlastných nástrojov vlastného imania emitenta, avšak ktorá nespĺňa vyššie uvedené podmienky v písmenách a) a b), nie je nástrojom vlastného imania.

Neexistencia zmluvnej povinnosti dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum [odsek 16 písm. a)]

17. Kritickým znakom pri rozlišovaní finančného záväzku od nástroja vlastného imania je existencia zmluvnej povinnosti jednej strany finančného nástroja (emitenta) buď na dodanie peňažnej hotovosti, alebo iného finančného aktíva druhej strane (držiteľovi), alebo na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s držiteľom za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nevýhodné. Hoci držiteľ nástroja vlastného imania môže byť oprávnený na prijatie pomerného podielu dividend alebo ostatných rozdelení vlastného imania, emitent nemá zmluvnú povinnosť uskutočniť takéto rozdelenia, pretože od neho nemožno požadovať dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva druhej strane.

18. Skôr podstata finančného nástroja ako jeho právna forma určuje jeho klasifikáciu v súvahe emitenta. Podstata a právna forma sú zvyčajne konzistentné, ale nie vždy. Niektoré finančné nástroje majú právnu formu vlastného imania, ale svojou podstatou sú záväzkami a iné môžu byť kombináciou znakov spojených s nástrojmi vlastného imania a znakov spojených s finančnými záväzkami. Napríklad:

a) prioritná akcia, ktorá obsahuje povinnosť emitenta spätne ju odkúpiť za pevnú alebo stanoviteľnú sumu k pevnému alebo stanoviteľnému budúcemu dátumu, alebo dáva držiteľovi právo vyžadovať od emitenta spätne odkúpiť nástroj ku konkrétnemu dátumu alebo po ňom za pevnú alebo stanoviteľnú sumu, je finančným záväzkom;

b) finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum („nástroj obsahujúci právo predať“), je finančným záväzkom. Je to tak aj v prípade, keď sa suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu, alebo ak právna forma nástroja obsahujúceho právo predať dáva držiteľovi právo na zostávajúci podiel na majetku emitenta. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca vrátiť nástroj emitentovi späť za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum znamená, že nástroj obsahujúci právo predať je v súlade s definíciou finančného záväzku. Napríklad otvorené podielové fondy, investičné fondy, partnerstvá a niektoré družstvá môžu poskytovať ich držiteľom alebo členom právo na odkúpenie ich podielov emitentom kedykoľvek výmenou za peňažnú hotovosť, v sume rovnajúcej sa ich pomernému podielu na hodnote aktív emitenta. 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 žiadne vlastné imanie (napríklad niektoré podielové fondy a investičné fondy, pozri ilustratívny príklad 7) alebo používaniu dodatočných zverejnení, aby sa ukázalo, že celkové členské podiely obsahujú položky, ako sú fondy zodpovedajúce definícii vlastného imania a nástroje obsahujúce právo predať, ktoré nezodpovedajú tejto definícii (pozri ilustratívny príklad 8).

19. Ak účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva na vysporiadanie zmluvného záväzku, záväzok zodpovedá definícii finančného záväzku. 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) zmluvná povinnosť, ktorá je podmienená, že si protistrana musí uplatniť svoje práva na odkúpenie, je finančným záväzkom, pretože účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

20. Finančný nástroj, ktorý vyslovene neustanovuje zmluvnú povinnosť na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, môže ustanoviť záväzok nepriamo prostredníctvom svojich zmluvných termínov a podmienok. Napríklad:

a) finančný nástroj môže obsahovať nefinančný záväzok, ktorý sa musí vysporiadať výlučne v tom prípade, ak účtovná jednotka nie je schopná realizovať rozdelenia alebo spätne odkúpiť nástroj. Ak sa účtovná jednotka môže vyhnúť prevodu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva len tým, že vysporiada nefinančný záväzok, finančný nástroj je finančným záväzkom;

b) finančný nástroj je finančným záväzkom v prípade, ak sa ustanovuje, že pri vysporiadaní účtovná jednotka dodá buď:

i) peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum alebo

ii) svoje vlastné akcie, ktorých hodnota je určená tak, že významne presahuje hodnotu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

Hoci účtovná jednotka nedisponuje vyslovene uvedenou zmluvnou povinnosťou dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum, hodnota možnosti úhrady akciami je taká, že účtovná jednotka zrealizuje vysporiadanie peňažnou hotovosťou. V každom prípade má držiteľ v podstate zaručený príjem sumy, ktorý sa minimálne rovná možnosti úhrady formou peňažnej hotovosti (pozri odsek 21).

Vysporiadanie vlastnými nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky [odsek 16 písm. b)]

21. Zmluva nie je nástrojom vlastného imania len z dôvodu, že môže vyústiť do prijatia alebo dodania vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky. jednotka môže disponovať zmluvným právom alebo povinnosťou prijať alebo dodať určitý počet vlastných akcií alebo iných nástrojov vlastného imania, ktoré sa mení tak, že reálna hodnota vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktoré sa majú prijať alebo dodať, sa rovná výške zmluvného práva alebo záväzku. Takéto zmluvné právo alebo záväzok sa môžu týkať pevnej sumy alebo sumy, ktorá sa čiastočne alebo ako celok mení v závislosti od zmien premenných iných, ako je trhová cena vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad úroková miera, cena komodity alebo cena finančného nástroja). Ako dva príklady môžu slúžiť a) zmluva na dodanie takého počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná 100 CU (*), a b) zmluva na dodanie takého počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata. Takáto zmluva predstavuje finančný záväzok účtovnej jednotky aj napriek tomu, že ho účtovná jednotka musí alebo môže vysporiadať dodaním svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Nejde o nástroj vlastného imania, pretože účtovná jednotka používa premenlivé množstvo svojich vlastných nástrojov vlastného imania na účely vysporiadania zmluvy. Preto zmluva nevyjadruje zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

22. Zmluva, ktorej vysporiadanie vykoná účtovná jednotka (prijatím alebo) dodaním pevného počtu svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, je nástrojom vlastného imania. Napríklad emitovaná opcia na akciu, ktorá dáva zmluvnej protistrane právo na nákup pevného počtu akcií účtovnej jednotky za pevnú cenu alebo za pevne stanovený objem istiny dlhopisu, je nástrojom vlastného imania. Zmeny v reálnej hodnote zmluvy vyplývajúce zo zmien trhových úrokových sadzieb, ktoré nemajú vplyv na objem peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, ktoré sa má zaplatiť alebo prijať, alebo počet nástrojov vlastného imania, ktoré sa majú prijať alebo dodať, pri vysporiadaní zmluvy, nebránia tomu, aby sa zmluva nepovažovala za nástroj vlastného imania. Akákoľvek prijatá úhrada (napríklad prijatá prémia za vypísanú opciu alebo warrant na vlastné akcie účtovnej jednotky) priamo zvyšuje vlastné imanie. Akákoľvek zaplatená úhrada (napríklad zaplatená prémia za nakúpenú opciu) sa odpočítava priamo z vlastného imania. Zmeny v reálnej hodnote nástroja vlastného imania sa v účtovnej závierke nevykazujú.

(*) V tomto štandarde sa peňažné sumy uvádzajú v „menových jednotkách“ (CU).

23. Zmluva, ktorá obsahuje záväzok účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné nástroje vlastného imania za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum, spôsobuje vznik 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). Je to aj v prípade, keď samotná zmluva je nástrojom vlastného imania. Napríklad ide o záväzok účtovnej jednotky nakúpiť v rámci forwardovej zmluvy svoje vlastné nástroje vlastného imania za peňažnú hotovosť. Keď sa finančný záväzok prvotne vykazuje podľa IAS 39, jeho reálna hodnota (súčasná hodnota sumy spätného odkúpenia) sa preklasifikuje z vlastného imania. Následne sa finančný záväzok ocení v súlade s IAS 39. Ak platnosť zmluvy uplynie bez dodania, účtovná hodnota finančného záväzku sa preklasifikuje do vlastného imania. Zmluvná povinnosť účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné nástroje vlastného imania spôsobuje vznik finančného záväzku na súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia, aj keď je povinnosť nákupu podmienená, že si právo na spätné odkúpenie uplatňuje protistrana (napríklad ide o vypísanú predajnú opciu, ktorá dáva zmluvnej protistrane právo predať vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky za pevnú cenu).

24. Zmluva, ktorej vysporiadanie sa bude realizovať prijatím alebo dodaním pevného počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky výmenou za premenlivú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Príkladom je zmluva na dodanie 100 vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky výmenou za sumu peňažnej hotovosti, ktorej hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata.

Ustanovenia o podmienenom vysporiadaní

25. Finančný nástroj môže vyžadovať od účtovnej jednotky dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva alebo iné vysporiadanie spôsobom, že by to bol finančný záväzok, v prípade nastania alebo nenastania neistých budúcich udalostí (alebo ako výsledok neistých okolností), ktoré sú mimo kontroly aj emitenta aj držiteľa nástroja, akými sú napríklad zmena indexu akciového trhu, indexu spotrebiteľských cien, úrokovej sadzby alebo daňových požiadaviek, alebo budúce výnosy emitenta, čistý zisk emitenta alebo jeho pomer dlhu ku vlastnému imaniu. Emitent takéhoto nástroja nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva (alebo inak ho vysporiadať spôsobom, že by bol finančným záväzkom). Preto ide o finančný záväzok emitenta okrem prípadov, ak:

a) tá časť ustanovenia o podmienenom vysporiadaní, ktorá by mohla vyžadovať vysporiadanie formou peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva (alebo inak spôsobom, že by bol finančným záväzkom), nie je reálna, alebo

b) od emitenta sa môže vyžadovať vysporiadanie záväzku peňažnou hotovosťou alebo iným finančným aktívom (alebo iné vysporiadanie spôsobom, že by bol finančným záväzkom) len v prípade likvidácie emitenta.

Voliteľné možnosti vysporiadania

26. Ak derivátový finančný nástroj dáva jednej strane možnosť vybrať si jeho vysporiadanie (napríklad emitent alebo držiteľ si môžu zvoliť vysporiadanie v čistom formou peňažnej hotovosti alebo formou výmeny akcií za peňažnú hotovosť), ide o finančné aktívum alebo finančný záväzok okrem prípadov, ak by všetky alternatívy vysporiadania vyústili do jeho zaradenia medzi nástroje vlastného imania.

27. Príkladom derivátového finančného nástroja s voľbou vysporiadania, ktorý predstavuje finančný záväzok, je opcia na akcie, ktorú sa môže emitent rozhodnúť vysporiadať v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo výmenou svojich vlastných akcií za peňažnú hotovosť. Podobne aj niektoré zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančnej položky výmenou za vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky patria do pôsobnosti tohto štandardu, pretože ich možno vysporiadať buď dodaním nefinančnej položky, alebo vysporiadaním v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom (pozri odseky 8 až 10). Takéto zmluvy sa považujú za finančné aktíva alebo finančné záväzky a nie za nástroje vlastného imania.

Zložené finančné nástroje (pozri aj odseky AG30 až AG35 a ilustratívne príklady 9 až 12)

28. Emitent nederivátového finančného nástroja vyhodnotí podmienky finančného nástroja s cieľom určiť, či takýto nástroj obsahuje aj komponent záväzku aj komponent vlastného imania. Tieto komponenty sa klasifikujú oddelene ako finančné záväzky, finančné aktíva alebo nástroje vlastného imania v súlade s odsekom 15.

29. Účtovná jednotka vykazuje oddelene tie komponenty finančného nástroja, ktoré a) tvoria finančný záväzok účtovnej jednotky a b) dávajú držiteľovi nástroja možnosť jeho konverzie do formy nástroja vlastného imania účtovnej jednotky. Napríklad dlhopis alebo podobný nástroj zameniteľný držiteľom na pevný počet kmeňových akcií účtovnej jednotky je zloženým finančným nástrojom. Z pohľadu účtovnej jednotky je takýto nástroj zložený z dvoch komponentov: finančného záväzku (zmluvná dohoda na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva) a nástroja vlastného imania (kúpna opcia poskytujúca držiteľovi nástroja právo v určitom špecifikovanom časovom období zameniť ho za pevný počet kmeňových akcií účtovnej jednotky). Ekonomický

účinok emisie takéhoto nástroja je v podstate ten istý ako súčasná emisia dlhového nástroja s ustanovením o skoršom vysporiadaní a oprávneniami kúpiť kmeňové akcie, alebo emisia dlhového nástroja s odlučiteľnými oprávneniami na nákup akcií. Preto vo všetkých prípadoch emitent prezentuje vo svojej súvahe komponenty záväzku a komponenty vlastného imania osobitne.

30. Klasifikácia komponentov záväzku a komponentov vlastného imania konvertibilného nástroja sa neupravuje v dôsledku zmeny v pravdepodobnosti, že sa možnosť konverzie opcie uplatní, dokonca aj vtedy, ak sa uplatnenie možnosti môže zdať niektorým držiteľom ako ekonomicky výhodné. Držitelia nemusia vždy konať spôsobom, ktorý by bol očakávaný, pretože napríklad daňové dôsledky vyplývajúce z konverzie môžu byť rôzne pre jednotlivých držiteľov. Navyše pravdepodobnosť konverzie sa bude z času na čas meniť. Zmluvný záväzok účtovnej jednotky uskutočniť budúce platby zostáva splatný, až kým nie je zrušený v dôsledku konverzie, v dôsledku splatnosti nástroja alebo nejakej inej transakcie.

31. IAS 39 sa zaoberá oceňovaním finančných aktív a finančných záväzkov. Nástroj vlastného imania je nástroj, ktorý vyjadruje zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov. Preto, keď sa prvotná účtovná hodnota zloženého finančného nástroja priraďuje ku komponentom vlastného imania a záväzku, ku komponentu vlastného imania je priradená suma, ktorá ostane po odpočítaní sumy samostatne určenej pre komponent záväzku od reálnej hodnoty nástroja ako celku. Hodnota prvkov derivátu (napríklad kúpna opcia) vložených do zloženého finančného nástroja iných ako komponent vlastného imania (napríklad možnosť konverzie na vlastné imanie) sa zahŕňa do komponentu záväzku. Súčet účtovných hodnôt priradených komponentom záväzku a komponentom vlastného imania pri prvotnom vykázaní sa vždy rovná reálnej hodnote, ktorá by bola pripísaná nástroju ako celku. Z prvotného oddeleného vykázania komponentov nástroja nevzniká zisk ani strata.

32. Podľa prístupu uvedeného v odseku 31 emitent dlhopisu zameniteľného na kmeňové akcie najskôr určí účtovnú hodnotu komponentu záväzku tak, že určí reálnu hodnotu podobného záväzku (vrátane akýchkoľvek vložených prvkov derivátu nevzťahujúcich sa na komponent vlastného imania), ktorý nemá pridružený komponent vlastného imania. Účtovná hodnota nástroja vlastného imania reprezentovaná možnosťou konverzie nástroja na kmeňové akcie sa potom určí odpočítaním reálnej hodnoty finančného záväzku od reálnej hodnoty zloženého finančného nástroja ako celku.

Vlastné akcie (pozri aj odsek AG36)

33. Ak účtovná jednotka znovu odkúpi svoje vlastné nástroje vlastného imania, tieto nástroje („vlastné akcie“) sa odpočítajú od vlastného imania. Zisk alebo strata sa z nákupu, predaja, emisie alebo zrušenia vlastných kapitálových nástrojov účtovnej jednotky nevykazujú. Takéto vlastné akcie môže kúpiť a držať účtovná jednotka alebo iný člen konsolidovanej skupiny. Zaplatené alebo prijaté úhrady sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní.

34. Suma držaných vlastných akcií sa zverejní oddelene buď v rámci súvahy, alebo v poznámkach, a to v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Účtovná jednotka uvedie zverejnenie v súlade s IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* v prípade, ak účtovná jednotka odkúpi svoje vlastné nástroje vlastného imania od spriaznených osôb.

Úrok, dividendy, straty a zisky (pozri aj odsek AG37)

35. Úrok, dividendy, straty a zisky týkajúce sa finančného nástroja alebo komponentu, ktorý je finančným záväzkom, sa vykazujú ako výnos alebo náklad vo výkaze ziskov a strát. Rozdelenia držiteľom nástroja vlastného imania účtovná jednotka zaúčtuje priamo na ťarchu vlastného imania v čistom po zohľadnení akéhokoľvek úžitku z dane z príjmov. Transakčné náklady z transakcií vo vlastnom imaní sa zaúčtujú ako zníženie vlastného imania v čistom po zohľadnení akéhokoľvek úžitku z dane z príjmov.

36. Klasifikácia finančného nástroja ako finančného záväzku alebo ako nástroja vlastného imania určuje, či sa úrok, dividendy, straty a zisky týkajúce sa tohto nástroja vykazujú ako výnos alebo náklad vo výkaze ziskov a strát. Preto sa platby dividend z akcií celkovo vykázaných ako záväzky vykazujú ako náklady tým istým spôsobom ako úrok z dlhopisu. Podobne zisky a straty súvisiace so spätným odkúpením alebo refinancovaním finančných záväzkov sa vykazujú v hospodárskom výsledku, zatiaľ čo spätné odkúpenie alebo refinancovanie nástrojov vlastného imania sa vykazuje ako zmeny vo vlastnom imaní. Zmeny v reálnej hodnote nástroja vlastného imania sa v účtovnej závierke nevykazujú.

37. Účtovnej jednotke pri emisii alebo odkúpení vlastných nástrojov vlastného imania zvyčajne vznikajú rôzne náklady. Tieto náklady môžu zahŕňať registračné a iné povinné poplatky, sumy platené právnym, účtovným a iným odborným poradcom, náklady na tlač a kolky. Transakčné náklady z transakcie s vlastným imaním sa účtujú ako zníženie vlastného imania (po odpočítaní úžitkov dane z príjmov) do rozsahu, v akom ide o prírastkové náklady priamo priraditeľné ku transakcii s vlastným imaním, ktorým by sa inak dalo vyhnúť. Náklady z transakcie s vlastným imaním, od ktorej sa odstúpilo, sa vykazujú ako náklad.

38. Transakčné náklady týkajúce sa emisie zloženého finančného nástroja sa priradia ku komponentom záväzku a vlastného imania nástroja v pomere ku alokácii príjmov z emisie. Transakčné náklady, ktoré majú vzťah k viac ako jednej transakcii (napríklad náklady súbežnej ponuky niektorých akcií a kótovania iných akcií na burze) sa priradia k týmto transakciám použitím základu alokácie, ktorý je racionálny a konzistentný s podobnými transakciami.

39. Suma transakčných nákladov zaúčtovaných ako zníženie vlastného imania počas obdobia sa zverejní osobitne podľa IAS 1. Súvisiaca suma dane z príjmov vykázaná priamo vo vlastnom imaní sa začlení do celkovej sumy splatnej a odloženej dane z príjmov, ktorá sa účtuje na ťarchu alebo v prospech vlastného imania a zverejňuje sa v zmysle IAS 12 *Dane z príjmov*.

40. Dividendy klasifikované ako náklady sa môžu prezentovať vo výkaze ziskov a strát buď s úrokom z ostatných záväzkov, alebo ako osobitná položka. Okrem požiadaviek tohto štandardu je zverejňovanie úrokov a dividend predmetom požiadaviek štandardov IAS 1 a IFRS 7. Za niektorých okolností, v dôsledku rozdielov medzi úrokmi a dividendami s ohľadom na záležitosti, ako je daňová odpočítateľnosť, je vhodné ich zverejniť oddelene vo výkaze ziskov a strát. Zverejnenia vplyvu dane sa vykonávajú v súlade s IAS 12.

41. Zisky a straty súvisiace so zmenami účtovnej hodnoty finančného záväzku sa vykazujú ako výnos alebo náklad vo výkaze ziskov a strát, aj keď sa týkajú nástroja obsahujúceho právo na zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky výmenou za peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum [pozri odsek 18 písm. b)]. V súlade s IAS 1 účtovná jednotka prezentuje zisk alebo stratu vyplývajúcu z precenenia takéhoto nástroja osobitne vo výkaze ziskov a strát, ak je to relevantné na vysvetlenie výkonnosti účtovnej jednotky.

Kompenzovanie finančného aktíva a finančného záväzku (pozri aj odseky AG38 a AG39)

42. Finančné aktívum a finančný záväzok sa kompenzujú a v súvahe sa vykazuje čistá hodnota vtedy a len vtedy, ak účtovná jednotka:

a) má v súčasnosti zo zákona vynútiteľné právo kompenzovať vykázané sumy a

b) má zámer buď vysporiadať aktívum a záväzok na čistom základe alebo realizovať aktívum a vysporiadať záväzok súčasne;

Pri účtovaní prevodu finančného aktíva, ktorý nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, účtovná jednotka nekompenzuje prevedené aktívum a súvisiaci záväzok (pozri IAS 39 odsek 36).

43. Tento štandard vyžaduje prezentáciu finančných aktív a finančných záväzkov na čistom základe, ak to odzrkadľuje očakávané budúce peňažné toky účtovnej jednotky z vysporiadania dvoch alebo viacerých samostatných finančných nástrojov. Keď účtovná jednotka má právo prijať alebo platiť jedinú čistú sumu a má zámer to urobiť, v konečnom dôsledku má iba jediné finančné aktívum alebo finančný záväzok. Za iných okolností sa finančné aktíva a finančné záväzky prezentujú oddelene jeden od druhého v súlade s ich charakteristikami ako zdroje alebo záväzky účtovnej jednotky.

44. Kompenzovanie vykázaného finančného aktíva a finančného záväzku a prezentácia čistej sumy sa odlišuje od ukončenia vykazovania finančného aktíva alebo finančného záväzku. Aj keď kompenzácia nespôsobuje vykazovanie zisku alebo straty, ukončenie vykazovania finančného nástroja nevyúsťuje len do odstránenia predtým vykázanej položky zo súvahy, ale tak isto môže mať za následok vykázanie zisku alebo straty.

45. Právo na kompenzáciu je dlžníkovým zákonným právom, vyplývajúcim zo zmluvy alebo iným spôsobom, vysporiadať alebo inak eliminovať celú alebo časť sumy splatnej veriteľovi použitím oproti tejto sume sumu splatnú od veriteľa. Za mimoriadnych okolností môže mať dlžník zákonné právo použiť sumu splatnú od tretej strany oproti sume splatnej veriteľovi za predpokladu, že existuje dohoda medzi tromi účastníkmi, ktorá jasne stanovuje dlžníkovo právo na kompenzáciu. Keďže právo na kompenzáciu je zákonné právo, okolnosti podporujúce toto právo sa môžu v jednotlivých jurisdikciách odlišovať a pozornosť sa musí venovať platným právnym ustanoveniam týkajúcim sa vzťahu medzi zmluvnými stranami.

46. Existencia vynútiteľného práva na kompenzáciu finančného aktíva a finančného záväzku má vplyv na práva a povinnosti spojené s finančným aktívom a finančným záväzkom a môže vplývať na vystavenie sa účtovnej jednotky úverovému riziku a riziku likvidity. Existencia práva sama o sebe však nie je dostatočným základom na kompenzáciu. Pri absencii zámeru uplatniť právo alebo vysporiadať súčasne, veľkosť a časová následnosť budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky nie je ovplyvnená. Keď účtovná jednotka zamýšľa uplatniť právo alebo vysporiadať súčasne, prezentácia aktíva a záväzku v čistej hodnote odráža vhodnejšie veľkosť a načasovanie očakávaných budúcich peňažných tokov, ako aj riziká, ktorým sú tieto peňažné toky vystavené. Zámer jedného alebo oboch účastníkov vysporiadať na čistom základe bez zákonného práva tak konať nie je dostatočný na vykonanie kompenzácie, pretože práva a povinnosti spojené s individuálnym finančným aktívom a finančným záväzkom zostávajú nezmenené.

47. Zámery účtovnej jednotky v súvislosti s vysporiadaním konkrétnych aktív a záväzkov môžu byť ovplyvnené jej bežnými podnikateľskými praktikami, požiadavkami finančných trhov a ostatnými okolnosťami, ktoré môžu limitovať schopnosť vysporiadania v čistom alebo súčasne. Ak má účtovná jednotka právo na kompenzáciu, ale nemá záujem o vysporiadanie v čistom alebo o realizáciu aktíva a súčasné vysporiadanie záväzku, vplyv tohto práva na vystavenie sa úverovému riziku z pohľadu účtovnej jednotky sa zverejňuje v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.

48. Súčasné vysporiadanie dvoch finančných nástrojov sa môže uskutočniť napríklad prostredníctvom činnosti zúčtovacieho ústavu na organizovanom finančnom trhu alebo prostredníctvom priamej výmeny. V takýchto podmienkach sa peňažné toky v konečnom dôsledku rovnajú jedinej čistej sume a neexistuje žiadne úverové riziko alebo riziko likvidity. Za iných okolností môže účtovná jednotka vysporiadať dva nástroje prijatím a platením samostatných súm, pričom sa vystavuje úverovému riziku v celkovej veľkosti aktíva alebo riziku likvidity v celkovej veľkosti záväzku. Takéto vystavenia sa riziku môžu byť významné, aj keď relatívne krátkodobo. Preto sa realizácia finančného aktíva a vysporiadanie finančného záväzku považujú za súčasné len vtedy, ak sa transakcie uskutočnia v ten istý okamih.

49. Podmienky ustanovené v odseku 42 nie sú vo všeobecnosti splnené a kompenzácia je zvyčajne nevhodná, ak:

a) niekoľko odlišných finančných nástrojov sa používa na napodobnenie znakov jediného finančného nástroja („syntetický nástroj“);

b) finančné aktíva a finančné záväzky vznikajú z finančných nástrojov, ktoré majú rovnaké vystavenie prvotnému riziku (napríklad, aktíva a záväzky v rámci portfólia forwardových zmlúv alebo iných derivátových nástrojov), ale zahŕňajú rôzne protistrany;

c) finančné alebo iné aktíva sú založené ako kolaterál za finančné záväzky bez regresu;

d) finančné aktíva sú uložené dlžníkom do správcovstva s cieľom splniť záväzok bez toho, že by už boli akceptované veriteľom pri vysporiadaní záväzku (napríklad dohoda o umorovacom fonde), alebo

e) očakáva sa, že záväzky vznikajúce ako výsledok udalostí spôsobujúcich straty uhradí tretia strana na základe nároku uplatneného podľa poistnej zmluvy.

50. Účtovná jednotka, ktorá uskutočňuje niekoľko transakcií s finančným nástrojom s jedinou protistranou, môže uzavrieť „hlavnú dohodu o vzájomnom započítaní“ s touto protistranou. Takáto dohoda poskytuje jediné čisté vysporiadanie všetkých finančných nástrojov pokrytých dohodou v prípade neplnenia si povinnosti alebo ukončenia ktorejkoľvek zmluvy. Takéto dohody bežne používajú finančné inštitúcie s cieľom poskytnúť ochranu proti strate v prípade bankrotu alebo iných okolností, ktorých výsledkom je neschopnosť zmluvnej protistrany splniť si svoje záväzky. Hlavná dohoda o vzájomnom započítaní bežne vytvára právo kompenzácie, ktoré sa stáva vynútiteľné a ovplyvňuje realizáciu alebo vysporiadanie jednotlivých finančných aktív a finančných záväzkov len následkom špecifikovaného prípadu neplnenia si povinnosti alebo za iných okolností, ktorých vznik sa neočakáva pri bežnom chode podnikania. Hlavná dohoda o vzájomnom započítaní nevytvára základ na kompenzáciu dovtedy, kým nie sú splnené obe kritériá uvedené v odseku 42. Keď finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú predmetom hlavnej dohody o vzájomnom započítaní, nie sú započítané, vplyv dohody na vystavenie sa účtovnej jednotky úverovému riziku sa zverejňuje v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.

ZVEREJŇOVANIE

51. – 95. [Vypúšťa sa.]

DÁTUM ÚČINNOSTI

96. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Účtovná jednotka neuplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005, pokiaľ takisto neuplatňuje IAS 39 (vydaný v decembri 2003), vrátane zmien a dplnení vydaných v marci 2004. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.

97. Tento štandard sa uplatňuje so spätnou platnosťou.

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

98. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 32 *Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia* revidovaný v roku 2000 ([1]).

([1]) V auguste 2005 Rada presunula všetky zverejnenia týkajúce sa finančných nástrojov do IFRS 7 *Finančné nástroje*: *zverejňovanie*.

99. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-5 *Klasifikácia finančných nástrojov – ustanovenia o podmienenom vysporiadaní*;

b) SIC-16 *Akciový kapitál – znovuzískané vlastné nástroje vlastného imania (vlastné akcie)* a

c) SIC-17 *Vlastné imanie – náklady na transakciu s vlastným imaním*.

100. Týmto štandardom sa ruší návrh interpretácie SIC D34 *Finančné nástroje – Nástroje alebo práva spätne odkúpiteľné od držiteľa*.

Dodatok A

NÁVOD NA UPLATNENIE

IAS 32 Finančné nástroje: prezentácia

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

AG1. V tomto návode na uplatnenie sa vysvetľuje uplatňovanie konkrétnych aspektov tohto štandardu.

AG2. Tento štandard sa nezaoberá vykazovaním alebo oceňovaním finančných nástrojov. Požiadavky na vykazovanie a oceňovanie finančných aktív a finančných záväzkov sú uvedené v IAS 39.

DEFINÍCIE (ODSEKY 11 AŽ 14)

Finančné aktíva a finančné záväzky

AG3. Mena (peňažná hotovosť) je finančné aktívum, pretože predstavuje prostriedok výmeny a je preto základom, podľa ktorého sú všetky transakcie oceňované a vykazované v účtovnej závierke. Vklad peňažnej hotovosti v banke alebo podobnej finančnej inštitúcii je finančným aktívom, pretože predstavuje zmluvné právo vkladateľa na získanie peňažnej hotovosti z inštitúcie, alebo na vystavenie šeku alebo podobného nástroja oproti zostatku v prospech veriteľa pri úhrade finančného záväzku.

AG4. Bežné príklady finančných aktív predstavujúcich zmluvné právo na prijatie peňažnej hotovosti v budúcnosti a príslušných finančných záväzkov, predstavujúcich zmluvný záväzok na dodanie peňažnej hotovosti v budúcnosti, sú:

a) záväzky a pohľadávky z obchodného styku;

b) zmenky k inkasu a splatné zmenky;

c) úverové pohľadávky a záväzky a

d) pohľadávky a záväzky z dlhopisov.

V každom prípade zmluvné právo jednej strany na prijatie (alebo povinnosti na platenie) peňažnej hotovosti sa spája so zodpovedajúcou povinnosťou inej zmluvnej strany na platenie (alebo práva na prijatie).

AG5. Iným typom finančného nástroja je taký nástroj, pre ktorý je ekonomický úžitok, ktorý sa má prijať alebo odovzdať, finančným aktívom iným, ako je peňažná hotovosť. Napríklad zmenka splatná štátnymi dlhopismi dáva držiteľovi zmluvné právo na prijatie a emitentovi zmluvnú povinnosť dodať štátne dlhopisy, a nie peňažnú hotovosť. Dlhopisy sú finančným aktívom, pretože predstavujú záväzky vydávajúcej vlády platiť peňažnú hotovosť. Zmenka je z tohto dôvodu finančným aktívom držiteľa zmenky a finančným záväzkom vydavateľa zmenky.

AG6. „Večné“ dlhové nástroje (ako sú „večné“ dlhopisy, dlhové cenné papiere a kapitálové zmenky) obyčajne poskytujú držiteľovi zmluvné právo na získanie platieb na účet úrokov k stanoveným dátumom, ktoré siahajú do neurčitej budúcnosti, buď bez práva na získanie splátky istiny, alebo s právom na vrátenie istiny podľa podmienok, ktoré spôsobujú, že je to veľmi nepravdepodobné, alebo vo veľmi vzdialenej budúcnosti. Účtovná jednotka môže napríklad emitovať finančný nástroj, ktorý vyžaduje trvalé ročné splátky rovnajúce sa stanovenej úrokovej sadzbe 8 percent uplatňovanej na nominálnu hodnotu alebo istinu 1 000 CU ([1]). Za predpokladu, že 8 percent je trhová úroková sadzba týkajúca sa nástroja pri jeho emisii, emitent preberá zmluvný záväzok realizovať budúce úrokové platby, ktorých reálna hodnota (súčasná hodnota) je 1 000 CU pri prvotnom vykázaní. Držiteľ a emitent nástroja disponujú finančným aktívom a finančným záväzkom.

([1]) V tomto návode sa peňažné sumy uvádzajú v „menových jednotkách“ (CU).

AG7. Zmluvné právo alebo zmluvný záväzok na prijatie, dodanie alebo výmenu finančných nástrojov predstavuje finančný nástroj. Reťazec zmluvných práv alebo zmluvných povinností zodpovedá definícii finančného nástroja v prípade, ak nakoniec vedie k príjmu alebo platbe peňažnej hotovosti alebo k nadobudnutiu alebo emitovaniu nástroja vlastného imania.

AG8. Schopnosť uplatniť zmluvné právo alebo požiadavka na splnenie zmluvnej povinnosti môžu byť absolútne, alebo môžu byť podmienené výskytom budúcej udalosti. Napríklad finančná záruka je zmluvné právo veriteľa prijať peňažnú hotovosť od ručiteľa a zodpovedajúca zmluvná povinnosť ručiteľa zaplatiť veriteľovi, ak dlžník zlyhá v plnení povinností. Zmluvné právo a povinnosť existujú v dôsledku minulých transakcií alebo udalostí (prevzatie záruky), aj keď veriteľova schopnosť uplatniť svoje právo a požiadavka na ručiteľa, aby konal v zmysle svojej povinnosti, sú obe podmienené tým, že dlžník v budúcnosti svoje povinnosti nesplní. Podmienené právo a povinnosť zodpovedajú definícii finančného aktíva a finančného záväzku, aj keď sa takéto aktíva a záväzky nie vždy vykazujú v účtovnej závierke. Niektoré z týchto podmienených práv alebo záväzkov môžu patriť ako poistné zmluvy do rozsahu pôsobnosti IFRS 4.

AG9. V súlade s IAS 17 *Lízingy* sa finančný lízing považuje primárne za nárok prenajímateľa na príjem a povinnosť nájomcu platiť tok platieb, ktoré sú v podstate rovnaké ako zmiešané splátky istiny a úrokov podľa úverovej zmluvy. Prenajímateľ zaúčtuje svoju investíciu ako sumu pohľadávky podľa lízingovej zmluvy, a nie ako samotný prenajatý majetok. Na druhej strane sa operatívny lízing považuje v prvom rade za neukončenú zmluvu, ktorá zaväzuje prenajímateľa poskytovať používanie majetku v budúcich obdobiach výmenou za plnenie podobné poplatku za službu. Prenajímateľ pokračuje v účtovaní prenajímaného samotného majetku, a nie v účtovaní akejkoľvek sumy splatnej v budúcnosti podľa zmluvy. Preto sa finančný lízing považuje za finančný nástroj a operatívny lízing sa nepovažuje za finančný nástroj (s výnimkou týkajúcou sa jednotlivých splátok aktuálne splatných a platených).

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

AG11. Aktíva (napríklad náklady budúcich období), pre ktoré je budúcim ekonomickým úžitkom príjem tovarov alebo služieb skôr ako právo na prijatie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, nie sú finančným aktívom. Podobne položky, ako napríklad výnosy budúcich období a väčšina záručných záväzkov, nie sú finančnými záväzkami, pretože odliv ekonomických úžitkov s nimi súvisiacich predstavuje dodanie tovarov alebo služieb skôr ako zmluvnú povinnosť platiť peňažnou hotovosťou alebo iným finančným aktívom.

AG12. Záväzky alebo aktíva, ktoré nie sú zmluvné (napríklad dane z príjmov, ktoré vznikli ako výsledok zákonných požiadaviek uložených vládami), nie sú finančnými záväzkami alebo finančnými aktívami. Účtovníctvom daní z príjmov sa zaoberá IAS 12. Podobne mimozmluvné povinnosti vymedzené v rámci IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* nevyplývajú zo zmlúv a nie sú finančnými záväzkami.

Nástroje vlastného imania

AG13. Nástrojmi vlastného imania sú napríklad kmeňové akcie neobsahujúce právo predať, niektoré typy prioritných akcií (pozri odseky AG25 a AG26) a waranty alebo vypísané kúpne opcie, ktoré umožňujú držiteľovi upísať alebo nakúpiť pevný počet kmeňových akcií bez práva predať od emitujúcej účtovnej jednotky výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iné finančné aktívum. Povinnosť účtovnej jednotky emitovať alebo kúpiť pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iné finančné aktívum predstavuje nástroj vlastného imania účtovnej jednotky. Ak však takáto zmluva obsahuje povinnosť účtovnej jednotky zaplatiť peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum, takisto spôsobuje vznik záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia [pozri odsek AG27 písm. a)]. Emitent kmeňových akcií neobsahujúcich právo predať preberá záväzok v prípade, keď formálne realizuje rozdelenie a stáva sa právne zaviazaný vo vzťahu k akcionárom tak učiniť. 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 iný podobný kontrakt nadobudnutý účtovnou jednotkou, ktorý jej dáva právo opätovne získať pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, nie je finančným aktívom účtovnej jednotky. Namiesto toho úhrada zaplatená za takúto zmluvu znižuje vlastné imanie.

Derivátové finančné nástroje

AG15. Finančné nástroje zahŕňajú prvotné nástroje (napríklad pohľadávky, záväzky a nástroje vlastného imania) a takisto derivátové finančné nástroje (napríklad finančné opcie, futurity a forwardy, úrokové swapy a menové swapy). Derivátové finančné nástroje zodpovedajú definícii finančného nástroja a preto patria do pôsobnosti tohto štandardu.

AG16. Derivátové finančné nástroje vytvárajú práva a povinnosti, ktorých účinkom je prevod jedného alebo viacerých finančných rizík medzi stranami daného nástroja odvodených od základného finančného nástroja. Pri vzniku dávajú derivátové finančné nástroje jednej zmluvnej strane zmluvné právo na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou stranou podľa podmienok, ktoré sú potenciálne výhodné, alebo zmluvnú povinnosť na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou zmluvnou stranou za podmienok, ktoré sú potenciálne nevýhodné. Zvyčajne však ([1]) nemajú za následok prevod podkladového základného finančného nástroja na začiatku zmluvy, ani sa takýto prevod neuskutočňuje nevyhnutne pri splatnosti zmluvy. Niektoré nástroje stelesňujú aj právo aj povinnosť uskutočniť výmenu. Keďže podmienky výmeny sú stanovené pri vzniku derivátového nástroja, tieto podmienky sa môžu stať buď výhodnými, alebo nevýhodnými podľa toho, ako sa menia ceny na finančných trhoch.

AG17. Predajná alebo kúpna opcia na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov (t. j. finančných nástrojov iných, ako sú vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky) dáva držiteľovi právo získať potenciálne budúce ekonomické úžitky spojené so zmenami reálnej hodnoty finančného nástroja, ktorý je podkladový v zmluve. Naopak, vypisovateľ opcie preberá povinnosť vzdať sa potenciálnych ekonomických úžitkov alebo znášať potenciálne straty ekonomických úžitkov spojené so zmenami reálnej hodnoty podkladového finančného nástroja. Zmluvné právo držiteľa a povinnosť vypisovateľa zodpovedajú definícii finančného aktíva a finančného záväzku. Podkladový finančný nástroj opčnej zmluvy môže byť finančným aktívom vrátane akcií v iných účtovných jednotkách a úročeným nástrojom. Pri opcii môže vyplynúť požiadavka, aby vypisovateľ vydal dlhový nástroj namiesto toho, aby previedol finančné aktívum, ale podkladový nástroj opcie by predstavoval finančné aktívum pre držiteľa, ak by opcia bola uplatnená. Právo držiteľa opcie na výmenu finančného aktíva za potenciálne výhodných podmienok a povinnosť vypisovateľa na výmenu finančného aktíva za potenciálne nevýhodných podmienok sú odlišné od podkladového finančného aktíva, ktoré sa má vymeniť pri uplatnení opcie. Charakter práva držiteľa a povinnosti vypisovateľa nie je ovplyvnený pravdepodobnosťou, že opcia bude uplatnená.

AG18. Iným príkladom derivátového finančného nástroja je forwardová zmluva, ktorá sa má vysporiadať o šesť mesiacov a v rámci ktorej sa jedna zmluvná strana (kupujúci) zaviaže dodať 1 000 000 CU peňažnej hotovosti výmenou za štátne dlhopisy s pevnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 CU a druhá zmluvná strana (predávajúci) sa zaviaže dodať štátne dlhopisy s pevnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 CU výmenou za peňažnú hotovosť v sume 1 000 000 CU. Počas šiestich mesiacov majú obe strany zmluvné právo a zmluvnú povinnosť vymeniť finančné nástroje. Ak trhová cena štátnych dlhopisov narastie nad 1 000 000 CU, podmienky sa stanú výhodné pre nákupcu a nevýhodné pre predajcu; ak trhová cena klesne pod 1 000 000 CU, účinok bude opačný. Nákupca má zmluvné právo (finančné aktívum), podobné právu podľa držanej kúpnej opcie a zmluvnú povinnosť (finančný záväzok), podobnú povinnosti podľa vypísanej predajnej opcie; predajca má zmluvné právo (finančné aktívum) podobné právu podľa držanej predajnej opcie a zmluvnú povinnosť (finančný záväzok), podobnú povinnosti podľa vypísanej kúpnej opcie. Podobne ako pri opciách, tieto zmluvné práva a povinnosti predstavujú finančné aktíva a finančné záväzky samostatné a odlišné od podkladových finančných nástrojov (dlhopisy a peňažná hotovosť, ktoré sa majú vymieňať). Obe strany forwardovej zmluvy majú povinnosť realizácie v dohodnutom čase, zatiaľ čo realizácia v rámci opčnej zmluvy sa uskutoční len vtedy, ak si držiteľ opcie zvolí jej uplatnenie.

AG19. Mnoho ďalších typov derivátových nástrojov stelesňuje právo alebo povinnosť uskutočniť budúcu výmenu, vrátane úrokových a menových swapov, opcií na maximálnu úrokovú mieru, opcií na minimálnu úrokovú mieru a ich kombinácií, úverových prísľubov, možnosti vydania zmenky a akreditívov. Zmluva o úrokovom swape sa môže považovať za variant forwardovej zmluvy, v ktorej strany súhlasia uskutočniť sériu budúcich výmen súm peňažnej hotovosti, pričom jedna suma je vypočítaná podľa pohyblivej úrokovej miery a druhá podľa pevnej úrokovej miery. Zmluvy o futuritách sú ďalším variantom forwardových zmlúv odlišujúce sa primárne v tom, že zmluvy sú štandardizované a obchodované na burze.

Zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančných položiek (odseky 8 až 10)

AG20. Zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančných položiek nezodpovedajú definícii finančného nástroja, pretože zmluvné právo jednej strany na príjem nefinančného aktíva alebo služby a zodpovedajúca povinnosť druhej strany neustanovujú súčasné právo alebo povinnosť žiadnej strane prijať, dodať alebo vymeniť finančné aktívum. Napríklad zmluvy, ktorých vysporiadanie nastane len dodaním nefinančnej položky (napríklad opčné zmluvy, zmluvy o futuritách alebo forwardové zmluvy týkajúce sa striebra), nie sú finančnými nástrojmi. Mnohé komoditné zmluvy sú tohto typu. Niektoré sú štandardizované formou a obchodovateľné na organizovanom trhu v podstate tým istým spôsobom, ako niektoré derivátové finančné nástroje. Napríklad komoditná zmluva o futuritách môže byť okamžite kúpená a predaná za peňažnú hotovosť, pretože je kótovaná pre obchodovanie na burze a môže mnohokrát meniť vlastníka. Zmluvné strany kupujúce a predávajúce zmluvu však v konečnom dôsledku obchodujú s podkladovou komoditou. Schopnosť kúpiť alebo predať komoditnú zmluvu za peňažnú hotovosť, jednoduchosť, ako sa môže

([1]) Toto je pravda pri väčšine, ale nie pri všetkých derivátových nástrojoch, napríklad pri niektorých krížových menových úrokových swapoch dochádza k výmene istiny na začiatku transakcie (a k jej opätovnej výmene pri splatnosti).

kúpiť alebo predať, a možnosť rokovania o peňažnom vysporiadaní povinnosti prijať alebo dodať komoditu nemenia základný charakter zmluvy takým spôsobom, ktorým sa vytvára finančný nástroj. Bez ohľadu na vyššie uvedené, niektoré zmluvy na nákup alebo predaj nefinančných položiek, ktoré možno vysporiadať v čistom alebo výmenou finančných nástrojov, alebo v rámci ktorých je možné nefinančnú položku okamžite zameniť na peňažnú hotovosť, patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu tak, ako keby boli finančnými nástrojmi (pozri odsek 8).

AG21. Zmluva, ktorá zahŕňa príjem alebo dodanie hmotného majetku, nespôsobuje vznik finančného aktíva jednej strany a finančného záväzku druhej strany s výnimkou prípadu, keď akákoľvek zodpovedajúca platba je odložená na neskôr ako deň, ku ktorému je hmotný majetok prevedený. Tak je to v prípade nákupu alebo predaja tovaru na základe obchodného úveru.

AG22. Niektoré zmluvy sú previazané s komoditami, ale neobsahujú vysporiadanie prostredníctvom fyzického prijatia alebo dodania komodity. Konkretizujú vysporiadanie skôr prostredníctvom peňažných platieb, ktoré sú stanovené podľa vzorca v zmluve, ako prostredníctvom platieb pevných súm. Napríklad istina dlhopisu sa môže vypočítať uplatnením trhovej ceny ropy prevládajúcej pri splatnosti dlhopisu vo vzťahu k pevnému množstvu ropy. Istina je indexovaná podľa ceny komodity, ale vysporiada sa iba peňažnou hotovosťou. Takáto zmluva predstavuje finančný nástroj.

AG23. Definícia finančného nástroja takisto obsahuje tiež zmluvu, ktorá spôsobuje vznik nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku dodatočne k finančnému aktívu alebo finančnému záväzku. Takéto finančné nástroje často dávajú jednej zmluvnej strane možnosť vymeniť finančné aktívum za nefinančné aktívum. Napríklad dlhopis spojený s ropou môže dávať držiteľovi právo prijať tok pevne stanovených pravidelných splátok úrokov a pevnú sumu peňažnej hotovosti k dátumu splatnosti s možnosťou vymeniť istinu za pevne stanovené množstvo ropy. Vhodnosť uplatnenia tejto opcie sa bude z času na čas meniť na základe reálnej hodnoty ropy vo vzťahu k výmennému pomeru peňazí za ropu (výmenná cena), ktorý je obsiahnutý v dlhopise. Zámer držiteľa dlhopisu týkajúci sa uplatnenia opcie neovplyvňuje podstatu jednotlivých aktív. Finančné aktívum držiteľa a finančný záväzok emitenta tvoria z dlhopisu finančný nástroj bez ohľadu na ostatné typy aktív a záväzkov, ktoré sa tiež vytvárajú.

AG24. [Vypúšťa sa.]

PREZENTÁCIA

Záväzky a vlastné imanie (odseky 15 až 27)

Neexistencia zmluvnej povinnosti dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum (odseky 17 až 20)

AG25. Prioritné akcie sa môžu vydávať s rôznymi právami. Pri určovaní, či prioritná je akcia finančným záväzkom alebo nástrojom vlastného imania, emitent posudzuje konkrétne práva pripojené k danej akcii s cieľom určiť, či akcia vykazuje základné charakteristiky finančného záväzku. Napríklad prioritná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo na základe voľby držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože emitent má povinnosť previesť finančné aktíva držiteľovi akcie. Potenciálna neschopnosť emitenta splniť povinnosť spätného odkúpenia prioritnej akcie, keď sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku alebo fondov, neruší záväzok. Možnosť voľby emitenta odkúpiť akcie za peňažnú hotovosť zodpovedá definícii finančného záväzku, pretože emitent nemá súčasnú povinnosť previesť finančné aktíva na akcionárov. V takomto prípade možnosť spätného odkúpenia závisí výlučne od emitenta. Povinnosť však môže vzniknúť, ak emitent akcií uplatní svoju opciu, zvyčajne formálnym oznámením akcionárom zámeru spätne odkúpiť akcie.

AG26. Ak prioritné akcie nie sú spätne odkúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami, ktoré sa spájajú s akciami. Klasifikácia vychádza z posúdenia podstaty zmluvných dohôd a definícií finančného záväzku a nástroja vlastného imania. Keď sú rozdelenia držiteľom prioritných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, na voľnom rozhodnutí emitenta, akcie sú nástrojmi vlastného imania. Na klasifikáciu prioritnej akcie ako nástroja vlastného imania alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

a) história realizácie rozdelení;

b) zámer realizovať rozdelenia v budúcnosť;

c) možný negatívny vplyv na cenu kmeňových akcií emitenta v prípade, ak rozdelenia nie sú realizované (v dôsledku obmedzení na výplatu dividend z kmeňových akcií, ak nie sú dividendy vyplácané z prioritných akcií);

d) suma fondov emitenta;

e) očakávanie zisku alebo straty emitenta za obdobie alebo

f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho zisku alebo straty za obdobie.

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 jej vlastných akcií bez úhrady v budúcnosti, alebo výmenou pevného počtu jej vlastných akcií za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, je nástrojom vlastného imania. Preto sa prijatá alebo zaplatená úhrada pre takúto zmluvu priamo pripočíta alebo priamo odpočíta z vlastného imania. Ako príklad môže slúžiť emitovaná opcia na akcie, ktorá protistrane dáva právo na nákup pevného počtu akcií účtovnej jednotky za pevnú sumu hotovosti. Ak však zmluva vyžaduje od účtovnej jednotky nakúpiť (spätne odkúpiť) svoje vlastné akcie za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum k pevne stanovenému dátumu alebo na požiadanie, účtovná jednotka taktiež vykazuje finančný záväzok vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia. Príkladom je povinnosť účtovnej jednotky podľa forwardovej zmluvy spätne nakúpiť pevný počet vlastných akcií za pevnú sumu hotovosti;

b) Povinnosť účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné akcie za peňažnú hotovosť spôsobuje vznik 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 vo vzťahu k protistrane, ktorá uplatňuje právo na spätné odkúpenie. Príkladom podmieneného záväzku môže byť emitovaná opcia, pri ktorej sa od účtovnej jednotky vyžaduje spätné odkúpenie svojich vlastných akcií za peňažnú hotovosť v prípade, ak protistrana opciu uplatní;

c) Zmluva, ktorá bude vysporiadaná peňažnou hotovosťou alebo iným finančným aktívom, je finančným aktívom alebo finančným záväzkom, aj keď suma peňazí alebo iného finančného aktíva, ktorá sa prijme alebo dodá, vychádza zo zmien v trhovej cene vlastného imania účtovnej jednotky. Príkladom je opcia na akciu s čistým vysporiadaním v hotovosti;

d) Zmluva, ktorej vysporiadanie sa uskutoční formou premenlivého počtu vlastných akcií účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej (napríklad cena komodity), je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Príkladom je vypísaná opcia na nákup zlata, ktorá, ak sa realizuje, vysporiada sa v čistej sume prostredníctvom vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a to dodaním takého počtu týchto nástrojov, ktorých hodnota sa rovná hodnote opčnej zmluvy. Takáto zmluva je finančným aktívom alebo finančným záväzkom, aj keď podkladová premenná predstavuje skôr cenu vlastných akcií účtovnej jednotky ako zlata. Podobne zmluva, ktorej vysporiadanie sa uskutoční prostredníctvom pevného počtu vlastných akcií účtovnej jednotky, avšak práva priradené k týmto akciám sa budú meniť tak, že hodnota vysporiadania sa bude rovnať pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej veličine, predstavuje finančné aktívum alebo finančný záväzok.

Ustanovenia o podmienenom vysporiadaní (odsek 25)

AG28. V odseku 25 sa vyžaduje, že v prípade, keď časť ustanovenia o podmienenom vysporiadaní, podľa ktorej by sa mohlo vyžadovať vysporiadanie vo forme peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva (alebo iným spôsobom, ktorý by vyústil do zaradenia nástroja do kategórie finančných záväzkov), nie je reálna, ustanovenie o podmienenom vysporiadaní nemá vplyv na klasifikáciu finančného nástroja. Preto zmluva, ktorá vyžaduje úhradu vo forme peňažnej hotovosti alebo prostredníctvom premenlivého počtu vlastných akcií účtovnej jednotky len v prípade výskytu udalosti, ktorá je krajne zriedkavá, veľmi nezvyčajná a veľmi nepravdepodobná, je nástrojom vlastného imania. Podobne vysporiadanie formou pevného počtu vlastných akcií účtovnej jednotky možno zmluvne vylúčiť za okolností, ktoré účtovná jednotka nemôže ovplyvniť, ale ak tieto okolnosti nemôžu nastať, klasifikácia ako nástroj vlastného imania je vhodná.

Riešenie v konsolidovanej účtovnej závierke

AG29. Účtovná jednotka prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke menšinové podiely – t. j. podiely iných strán na vlastnom imaní a výnosoch svojich dcérskych spoločností – v súlade s IAS 1 a IAS 27. Pri klasifikácii finančného nástroja (alebo jeho komponentu) v rámci konsolidovanej účtovnej závierky účtovná jednotka zváži všetky podmienky dohodnuté medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja, aby určila, či skupina ako celok má povinnosť dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum vo vzťahu k nástroju alebo ho vysporiadať spôsobom, ktorý vyústi do klasifikácie ako záväzku. Ak dcérska spoločnosť v rámci skupiny emituje finančný nástroj a materská spoločnosť alebo iná účtovná jednotka v skupine priamo dohodne dodatočné podmienky s držiteľmi nástroja (napríklad záruka), skupina nemusí mať možnosť voľnej úvahy pri rozhodovaní o rozdeleniach alebo spätnom odkúpení. Aj keď dcérska spoločnosť môže vhodne klasifikovať nástroj bez ohľadu na tieto dodatočné podmienky v rámci jej individuálnej účtovnej závierky, zvažuje sa vplyv iných dohôd medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja

s cieľom zaistiť, aby sa do konsolidovanej účtovnej závierky premietli zmluvy a transakcie, do ktorých vstúpila skupina ako celok. V miere, v akej existuje takýto záväzok alebo ustanovenie o vysporiadaní, nástroj (alebo jeho komponent, ktorý je predmetom záväzku) sa v konsolidovanej účtovnej závierke klasifikuje ako finančný záväzok.

Zložené finančné nástroje (odseky 28 až 32)

AG30. Odsek 28 sa uplatňuje len na emitentov nederivátových zložených finančných nástrojov. Odsek 28 sa nezaoberá zloženými finančnými nástrojmi z pohľadu ich držiteľov. IAS 39 sa zaoberá oddelením vložených derivátov z pohľadu držiteľov zložených finančných nástrojov, ktoré obsahujú dlhové prvky a prvky vlastného imania.

AG31. Bežnou formou zloženého finančného nástroja je dlhový nástroj s vloženou konverznou opciou, ako je napríklad obligácia zameniteľná za kmeňové akcie emitenta a bez iných vložených derivátových prvkov. Odsek 28 tohto štandardu vyžaduje od emitenta takéhoto finančného nástroja prezentovať v súvahe komponent záväzku a komponent vlastného imania samostatne, 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 vykázaní je reálnou hodnotou komponentu záväzku súčasná hodnota zmluvne stanovených budúcich peňažných tokov diskontovaných úrokovou mierou platnou na trhu v danom čase pre nástroje, ktoré majú porovnateľný úverový stav a poskytujú v podstate tie isté peňažné toky a za tých istých podmienok, ale bez konverznej opcie;

b) Nástroj vlastného imania predstavuje vloženú opciu zameniť záväzok za vlastné imanie emitenta. Reálna hodnota opcie obsahuje časovú hodnotu a vnútornú hodnotu, ak existuje. Táto opcia má hodnotu pri prvotnom vykázaní, aj keď je mimo peňazí.

AG32. Pri konverzii konvertibilného nástroja pri splatnosti účtovná jednotka ukončí vykazovanie komponentu záväzku a vykáže ho ako vlastné imanie. Pôvodný komponent vlastného imania zostáva ako vlastné imanie (aj keď sa môže previesť z jedného riadka položky v rámci vlastného imania do iného). Pri konverzii v deň splatnosti nevzniká zisk a ani strata.

AG33. Ak účtovná jednotka zruší konvertibilný nástroj pred splatnosťou prostredníctvom predčasného spätného odkúpenia alebo opätovného nakúpenia, v rámci ktorého nedôjde k zmene pôvodných konverzných výhod, účtovná jednotka priradí zaplatenú úhradu a všetky transakčné náklady na opätovné alebo spätné odkúpenie ku komponentu záväzku a komponentu vlastného imania v deň uskutočnenia transakcie. Metóda používaná pri priradení zaplatenej úhrady a transakčných nákladov k jednotlivým komponentom je konzistentná s metódou používanou pri pôvodnom priradení príjmov získaných účtovnou jednotkou pri emisii konvertibilného nástroja k jednotlivými komponentom v súlade s odsekmi 28 až 32.

AG34. Po priradení úhrady sa s výsledným ziskom alebo stratou zaobchádza v súlade s účtovnými zásadami používanými na predmetný komponent takto:

a) suma zisku alebo straty týkajúca sa komponentu záväzku, sa vykazuje vo výkaze ziskov a strát a

b) suma úhrady týkajúca sa komponentu vlastného imania sa vykazuje vo vlastnom imaní.

AG35. Účtovná jednotka môže upraviť podmienky konvertibilného nástroja tak, aby podporila predčasnú konverziu, napríklad formou ponuky výhodnejšieho pomeru konverzie alebo zaplatením ďalšej dodatočnej úhrady v prípade konverzie pred stanoveným dátumom. Rozdiel vzniknutý k dátumu zmeny podmienok medzi reálnou hodnotou úhrady, ktorú držiteľ prijme pri konverzii nástroja v rámci revidovaných podmienok a reálnou hodnotou úhrady, ktorú by držiteľ nástroja dostal v prípade, ak by nedošlo k zmenám pôvodných podmienok, sa vykazuje ako strata vo výkaze ziskov a strát.

Vlastné akcie (odseky 33 a 34)

AG36. Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky sa nevykazujú ako finančné aktívum bez ohľadu na dôvod ich spätného získania. V odseku 33 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka, ktorá spätne získala svoje vlastné nástroje vlastného imania, znížila vlastné imanie o tieto nástroje vlastného imania. Ak má však účtovná jednotka v držbe svoje vlastné imanie v mene iných osôb, napríklad v prípade finančnej inštitúcie, ktorá drží svoje vlastné imanie v mene klienta, došlo k vytvoreniu zastupovania tretej strany a výsledkom je, že sa takáto držba nezahŕňa do súvahy účtovnej jednotky.

Úrok, dividendy, straty a zisky (odseky 35 až 41)

AG37. ďalej uvedený príklad je ilustráciou uplatnenia odseku 35 na zložený finančný nástroj. Predpokladajme, že nekumulatívna prioritná akcia sa musí za päť rokov povinne spätne odkúpiť za peňažnú hotovosť, ale dividendy sú vyplácané v závislosti od rozhodnutia účtovnej jednotky pred dátumom spätného odkúpenia. Takýto finančný nástroj je zloženým finančným nástrojom, pričom komponent záväzku predstavuje súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia. Časové rozlišovanie diskontu z tohto komponentu sa vykáže vo výkaze ziskov a strát a klasifikuje sa ako úrokový náklad. Zaplatené dividendy súvisia s komponentom vlastného imania a preto sa vykazujú ako rozdelenie zisku alebo straty. Podobné riešenie by sa uplatňovalo v prípade, ak by spätné odkúpenie nebolo povinné, ale záviselo by od rozhodnutia držiteľa, alebo ak by akcia bola povinne zameniteľná na premenlivý počet kmeňových akcií, ktorých hodnota by sa vypočítala tak, aby sa rovnala pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej (napríklad komodity). Ak sa však akékoľvek nezaplatené dividendy pripočítajú k sume spätného odkúpenia, celý nástroj je záväzkom. V takomto prípade sa všetky dividendy klasifikujú ako úrokový náklad.

Kompenzácia finančného aktíva a finančného záväzku (odseky 42 až 50)

AG38. Aby sa finančné aktívum a finančný záväzok kompenzovali, účtovná jednotka musí disponovať aktuálne vykonateľným právom na kompenzáciu vykázaných súm. Účtovná jednotka môže disponovať podmieneným právom na kompenzáciu vykázaných súm napríklad v rámci hlavnej dohody o vzájomnom započítaní alebo pri niektorých formách dlhu bez regresu, ale takéto práva sú vynútiteľné len pri nastaní určitej budúcej udalosti, zvyčajne v prípade, keď si protistrana neplní povinnosti. Preto takáto dohoda nespĺňa podmienky na kompenzáciu.

AG39. Tento štandard neponúka špeciálne riešenie pre takzvané „syntetické nástroje“, ktoré sú zoskupeniami samostatných finančných nástrojov nadobudnutých a držaných s cieľom napodobniť charakteristiky iného nástroja. Napríklad dlhodobý úver s pohyblivou úrokovou mierou kombinovaný s úrokovým swapom, ktorý obsahuje prijatie pohyblivých platieb a realizáciu fixných platieb, sa zlučujú do dlhodobého úveru s pevne stanovenou mierou. Každý zo samostatných finančných nástrojov, ktoré spolu vytvárajú „syntetický nástroj“, predstavuje zmluvné právo alebo povinnosť so svojimi vlastnými zmluvnými podmienkami, a každý sa môže previesť alebo vysporiadať samostatne. Každý finančný nástroj je vystavený rizikám, ktoré sa môžu odlišovať od rizík, ktorým sú vystavené iné finančné nástroje. Preto v prípade, keď jedným z finančných nástrojov v „syntetickom nástroji“ je aktívum a iným je záväzok, nekompenzujú sa navzájom a neprezentujú sa v súvahe účtovnej jednotky na čistom základe, pokiaľ nespĺňajú kritériá na kompenzáciu uvedené v odseku 42.

ZVEREJŇOVANIE

Finančné aktíva a finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok [odsek 94 písm. f)]

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 určení „zisku“, dôsledným určením menovateľa sa pomôže finančnému vykazovaniu. Tento štandard je zameraný na menovateľa v kalkulácii zisku na akciu.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa vzťahuje na:

   a) individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky:

      i) ktorej kmeňové akcie alebo potenciálne kmeňové akcie sú obchodované na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane miestnych a regionálnych trhov), alebo

      ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie kmeňových akcií na verejnom trhu a

   b) konsolidovanú účtovnú závierku skupiny s materskou spoločnosťou:

      i) ktorej kmeňové akcie alebo potenciálne kmeňové akcie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane miestnych a regionálnych trhov), alebo

      ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie kmeňových akcií na verejnom trhu.

3. Účtovná jednotka, ktorá zverejní zisk na akciu, vypočíta a zverejní zisk na akciu v súlade s týmto štandardom.

4. Ak účtovná jednotka prezentuje aj konsolidovanú účtovnú závierku aj individuálnu účtovnú závierku, zostavené v súlade s IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, zverejnenia požadované týmto štandardom sa musia prezentovať len na základe konsolidovaných informácií. Účtovná jednotka, ktorá si zvolí možnosť zverejniť zisk na akciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke, prezentuje túto informáciu o zisku na akciu len v jej individuálnom výkaze ziskov a strát. Účtovná jednotka nezverejňuje informáciu o zisku na akciu v konsolidovanej účtovnej závierke.

DEFINÍCIE

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

   Protizriedenie je zvýšenie zisku na akciu alebo zníženie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warrantov alebo že kmeňové akcie sú emitované po splnení stanovených podmienok.

   Dohoda o podmienených akciách je dohodou o emitovaných akciách, ktorá závisí od splnenia stanovených podmienok.

   Podmienene emitované kmeňové akcie sú kmeňové akcie emitované za malú alebo žiadnu sumu peňažnej hotovosti alebo inej protihodnoty po splnení podmienok stanovených v dohode o podmienených akciách.

   Zriedenie predstavuje zníženie zisku na akciu alebo zníženie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warrantov, alebo že kmeňové akcie sú emitované po splnení stanovených podmienok.

   Opcie, warranty a ich ekvivalenty sú finančné nástroje, ktoré dávajú držiteľovi právo kúpiť kmeňové akcie.

Kmeňová akcia je nástroj vlastného imania, ktorý sa podriaďuje všetkým ostatným skupinám nástrojov vlastného imania.

Potenciálna kmeňová akcia je finančný nástroj alebo iná zmluva, ktorá môže dať svojmu držiteľovi oprávnenie získať kmeňové akcie.

Predajné opcie na kmeňové akcie sú zmluvy, ktoré dávajú držiteľovi právo predať kmeňové akcie za cenu stanovenú pre dané obdobie.

6. Kmeňové akcie sa podieľajú na zisku za dané obdobie až po potom, čo sa ostatné typy akcií, akými sú napríklad prioritné akcie, na zisku podieľali. Účtovná jednotka môže mať viac než jednu triedu kmeňových akcií. Kmeňové akcie tej istej triedy majú rovnaké práva na získanie dividend.

7. Potenciálne kmeňové akcie sú napríklad tieto:

   a) finančné záväzky alebo nástroje vlastného imania, vrátane prioritných akcií, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie;

   b) opcie a waranty;

   c) akcie, ktoré by sa emitovali na základe splnenia podmienok vyplývajúcich zo zmluvných dohôd, ako je napríklad kúpa obchodných alebo iných aktív.

8. Pojmy vymedzené v súlade s IAS 32 *Finančné nástroje*: *Prezentácia* sa používajú v tomto štandarde vo významoch špecifikovaných v odseku 11 IAS 32, pokiaľ nie je uvedené inak. V IAS 32 sa vymedzujú pojmy finančný nástroj, finančný majetok, finančný záväzok, nástroj vlastného imania a reálna hodnota a poskytuje sa návod na uplatňovanie týchto vymedzení pojmov.

OCEŇOVANIE

Základný zisk na akciu

9. Účtovná jednotka vypočíta základný zisk na akciu pre zisk alebo stratu priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a v prípade prezentovania zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľné uvedeným akcionárom.

10. Základný zisk na akciu sa vypočíta vydelením zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti (čitateľ) váženým priemerom počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu (menovateľ) za obdobie.

11. Cieľom informácie o základnom zisku na akciu je umožniť ocenenie podielu každej kmeňovej akcie materskej spoločnosti na výkonnosti účtovnej jednotky počas obdobia vykazovania.

Zisk

12. Na účely výpočtu základného zisku na akciu sumy priraditeľné držiteľom kmeňových akcií materskej spoločnosti v súvislosti so:

   a) ziskom alebo stratou z pokračujúcich činností priraditeľných materskej spoločnosti a

   b) ziskom alebo stratou priraditeľnými materskej spoločnosti

   budú sumy uvedené v písmenách a) a b), ktoré sú upravené o sumy prioritných dividend po zdanení, rozdiely vyplývajúce z vysporiadania prioritných akcií a iné podobné vplyvy prioritných akcií klasifikovaných ako vlastné imanie.

13. Všetky položky výnosov a nákladov priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti, ktoré sú vykazované v priebehu obdobia, vrátane daňového nákladu a dividend z prioritných akcií klasifikovaných ako záväzky, sa zahrnú do stanovenia zisku alebo straty za obdobie priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*).

14. Suma prioritných dividend po zdanení, ktorá sa odpočíta od zisku alebo straty, je:

   a) suma akýchkoľvek prioritných dividend po zdanení z nekumulatívnych prioritných akcií deklarovaných za obdobie a

b) suma prioritných dividend po zdanení pre kumulatívne prioritné akcie za obdobie bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované. Suma prioritných dividend za obdobie nezahŕňa sumu prioritných dividend z kumulatívnych prioritných akcií vyplatenú alebo deklarovanú počas bežného obdobia viažucu sa k predchádzajúcim obdobiam.

15. Prioritné akcie, ktoré umožňujú účtovnej jednotke kompenzovať nízku počiatočnú dividendu predajom prioritných akcií s diskontom alebo investorom kompenzovať nákup prioritných akcií s prémiou dividendou nad trhovú cenu v neskorších obdobiach, sa niekedy označujú ako prioritné akcie s rastúcimi úrokovými mierami. Akýkoľvek pôvodný emisný diskont alebo prémia prioritných akcií s rastúcimi úrokovými mierami sa odpisujú do nerozdelených ziskov metódou efektívnej úrokovej miery a na účely výpočtu zisku na akciu sa považujú za prioritnú dividendu.

16. Prioritné akcie je možné spätne odkúpiť na základe ponuky na odkúpenie akcií zo strany účtovnej jednotky akcionárom. Prebytok reálnej hodnoty plnenia zaplateného prioritným akcionárom nad účtovnú hodnotu prioritných akcií predstavuje výnos prioritných akcionárov a náklad účtovnej jednotky účtovaný do nerozdelených ziskov. Táto suma sa odpočítava pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

17. Účtovná jednotka môže spôsobiť predčasnú konverziu konvertibilných prioritných akcií prostredníctvom priaznivých zmien pôvodných konverzných podmienok alebo prostredníctvom dodatočnej platby. Prebytok reálnej hodnoty prioritných akcií alebo iného plnenia nad reálnu hodnotu kmeňových akcií emitovateľných podľa pôvodných konverzných podmienok je výnosom pre prioritných akcionárov a odpočíta sa pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

18. Akýkoľvek prebytok účtovnej hodnoty prioritných akcií nad reálnu hodnotu zaplatenej protihodnoty na ich vysporiadanie sa pripočítava pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

Akcie

19. Na účely výpočtu základného zisku na akciu je počet kmeňových akcií váženým priemerom počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu v priebehu obdobia.

20. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie odzrkadľuje skutočnosť, že množstvo akciového kapitálu môže byť v priebehu obdobia rôzne, čo je dôsledkom väčšieho alebo menšieho počtu akcií zostávajúcich v obehu počas akéhokoľvek obdobia. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie je počet nesplatených kmeňových akcií na začiatku obdobia upravený o počet kmeňových akcií odkúpených alebo emitovaných v priebehu obdobia vynásobených faktorom časovej váhy. Faktor časovej váhy je počet dní, počas ktorých zostávajú konkrétne akcie v obehu, ako podiel na celkovom počte dní obdobia; v mnohých situáciách postačuje primeraná aproximácia váženého priemeru.

21. Vo väčšine prípadov sú akcie zahrnuté do váženého priemeru počtu akcií od dátumu, v ktorom je splatná odmena (čo je všeobecne dátum ich emisie), napríklad:

a) kmeňové akcie emitované výmenou za hotovosť sú zahrnuté vtedy, keď sú splatné;

b) kmeňové akcie emitované za dobrovoľné znovuinvestovanie dividend z kmeňových alebo prioritných akcií sú zahrnuté, keď sa znovuinvestujú dividendy;

c) kmeňové akcie emitované v dôsledku konverzie dlhového nástroja na kmeňové akcie sa zahrnú odo dňa ukončenia narastania úrokov;

d) kmeňové akcie emitované namiesto úroku alebo istiny iných finančných nástrojov sa započítavajú odo dňa ukončenia narastania úrokov;

e) kmeňové akcie emitované výmenou za vysporiadanie záväzku účtovnej jednotky sa započítavajú od dátumu vysporiadania;

f) kmeňové akcie emitované ako protihodnota za nadobudnutie aktív iných, ako je hotovosť, sa započítavajú ku dňu vykázania nadobudnutia a

g) kmeňové akcie emitované za poskytovanie služieb účtovnej jednotke sa započítavajú ku dňu poskytnutia služieb.

Okamih zahrnutia kmeňových akcií sa stanovuje podľa zmluvných podmienok tvoriacich súčasť ich emisie. Podstatu každej zmluvy spojenej s emisiou je potrebné primerane posúdiť.

22. Kmeňové akcie emitované ako súčasť obstarávacej ceny podnikovej kombinácie sa zahŕňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je to tak preto, lebo od tohto dátumu nadobúdateľ zahrnie do svojho výkazu ziskov a strát zisky a straty nadobúdaného.

23. Kmeňové akcie, ktoré sú emitované po konverzii povinne konvertibilného nástroja, sa započítajú do výpočtu základného zisku na akciu od dátumu uzatvorenia zmluvy.

24. Podmienene emitované akcie sa považujú za zostávajúce v obehu a započítajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až od dátumu splnenia všetkých nevyhnutných podmienok (t. j. udalosti sa vyskytli). Akcie emitovateľné výhradne po uplynutí času nie sú podmienene emitovanými akciami, pretože plynutie času predstavuje istotu. Kmeňové akcie zostávajúce v obehu, ktoré sú podmienene návratné (t. j. sú predmetom spätného odkúpenia), sa nepovažujú za zostávajúce v obehu a nezapočítajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až do dátumu, od ktorého sa na ne nebude vzťahovať spätné odkúpenie.

25. [Vypúšťa sa.]

26. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie a za všetky prezentované obdobia sa upraví o udalosti iné ako konverzia potenciálnych kmeňových akcií, ktoré zmenili počet kmeňových akcií zostávajúcich v obehu bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch.

27. Kmeňové akcie je možné emitovať alebo počet kmeňových akcií v obehu je možné znížiť bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch. Napríklad:

a) kapitalizácia alebo bonusová emisia (známa v niektorých krajinách ako dividendy vo forme akcií);

b) bonusový prvok vo všetkých iných emisiách, napríklad bonusový prvok pri predkupnom práve pri emisii existujúcich akcionárov;

c) štiepenie akcií a

d) spájanie rozdelených akcií (konsolidácia akcií).

28. Pri kapitalizácii, bonusovej emisii alebo štiepení akcií sa kmeňové akcie pre existujúcich akcionárov emitujú bez ďalšej dodatočnej odplaty. Počet kmeňových akcií zostávajúcich v obehu sa preto zvýši bez zvýšenia zdrojov. Počet kmeňových akcií v obehu pred udalosťou sa upraví o pomernú zmenu v počte kmeňových akcií v obehu tak, ako keby k udalosti došlo na začiatku prvého prezentovaného obdobia. Napríklad pri bonusovej emisii formou „dve za jednu“ sa počet kmeňových akcií zostávajúcich v obehu pred emisiou vynásobí tromi, ak chceme získať nový celkový počet kmeňových akcií, alebo dvoma, ak chceme získať počet dodatočných kmeňových akcií.

29. Konsolidácia kmeňových akcií zvyčajne znižuje počet kmeňových akcií v obehu bez zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ak je však výsledný efekt spätné odkúpenie akcií za reálnu hodnotu, zníženie počtu kmeňových akcií v obehu je výsledkom zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ako príklad možno uviesť konsolidáciu akcií kombinovanú so špeciálnou dividendou. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie, v ktorom dôjde ku kombinovanej transakcii, sa upraví o zníženie počtu kmeňových akcií od dátumu, od ktorého sa špeciálna dividenda vykazuje.

Zriedený zisk na jednu akciu

30. Účtovná jednotka vypočíta zriedený zisk na jednu akciu pre zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a v prípade prezentovania zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľnú uvedeným akcionárom.

31. Účtovná jednotka upraví na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a vážený priemer počtu akcií v obehu o účinky zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií.

32. Cieľ zriedeného zisku na jednu akciu je rovnaký ako cieľ základného zisku na akciu – umožniť ocenenie podielu každej kmeňovej akcie na výkonnosti účtovnej jednotky – s vplyvom všetkých zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií zostávajúcich v obehu počas obdobia. Výsledkom je:

a) zisk alebo strata priraditeľná kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti sa zvýši o sumu dividend a úrokov po zdanení vykázaných v danom období v súvislosti so zrieďujúcimi potenciálnymi kmeňovými akciami a upraví sa o všetky zmeny vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií, a

b) vážený priemer počtu kmeňových akcií v obehu sa zvýši o vážený priemer počtu dodatočných kmeňových akcií, ktoré by zostali v obehu za predpokladu konverzie všetkých zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií.

Zisky

33. Účtovná jednotka upraví na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12 o vplyv po zdanení:

a) všetkých dividend alebo iných položiek týkajúcich sa zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií odpočítaných pri vzniku zo zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12;

b) všetkých úrokov vykázaných za obdobie v súvislosti so zrieďujúcimi potenciálnymi kmeňovými akciami a

c) akékoľvek iné zmeny vo výnosoch alebo v nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií.

34. Po konverzii potenciálnych kmeňových akcií na kmeňové akcie položky vymedzené v odseku 33 písm. a) až c) už nevznikajú. Namiesto toho sa môžu nové kmeňové akcie podieľať na zisku alebo strate priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti. Preto sa zisk alebo strata priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti vypočítané v súlade s odsekom 12 upraví o položky vymedzené v odseku 33 písm. a) až c) a o akékoľvek súvisiace dane. Náklady súvisiace s potenciálnymi kmeňovými akciami zahŕňajú transakčné náklady a diskonty účtované v súlade s metódou efektívnej úrokovej miery (pozri odsek 9 IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* v znení revízie z roku 2003).

35. Konverzia potenciálnych kmeňových akcií môže viesť k následným zmenám vo výnosoch alebo v nákladoch. Napríklad zníženie úrokových nákladov v súvislosti s potenciálnymi kmeňovými akciami a z toho vyplývajúci nárast zisku alebo zníženie straty môže viesť k zvýšeniu nákladov súvisiacich s programom povinných podielov zamestnancov na zisku. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sú zisk alebo strata priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti upravené o akékoľvek takéto následné zmeny vo výnosoch alebo v nákladoch.

Akcie

36. Na účely výpočtu zriedených ziskov na jednu akciu je počet kmeňových akcií váženým priemerom počtu kmeňových akcií vypočítaných v súlade s odsekmi 19 a 26 plus vážený priemer počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii všetkých zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií na kmeňové akcie. Zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie sa považujú za konvertované na kmeňové akcie buď na začiatku obdobia, alebo keď boli vydané neskôr, k dátumu emisie potenciálnych kmeňových akcií.

37. Zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie sa určujú nezávisle za každé prezentované obdobie. Počet zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií zahrnutý v ročnom základe nepredstavuje vážený priemer zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií zahrnutých v každom predbežnom výpočte.

38. Potenciálne kmeňové akcie sú vážené za obdobie, v ktorom zostávajú v obehu. Potenciálne kmeňové akcie, ktoré boli zrušené alebo s ukončenou platnosťou v danom období, sa zahrnú so výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu iba pomernou časťou za to obdobie, v ktorom boli v obehu. Potenciálne kmeňové akcie, ktoré sú konvertované na kmeňové akcie počas obdobia, sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu od začiatku obdobia do dátumu konverzie; od dátumu konverzie sa výsledné kmeňové akcie zahrnú do základného i zriedeného zisku na jednu akciu.

39. Počet kmeňových akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií, sa určuje na základe podmienok potenciálnych kmeňových akcií. Ak existuje viac než jeden základ na konverziu, výpočet predpokladá najvýhodnejšiu mieru konverzie alebo realizačnú cenu z hľadiska držiteľa potenciálnych kmeňových akcií.

40. Dcérska spoločnosť, spoločný podnik alebo pridružený podnik môže aj iným stranám, ktoré nie sú materskou spoločnosťou, spoločníkom alebo investorom, emitovať potenciálne kmeňové akcie konvertibilné buď na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo kmeňové akcie materskej spoločnosti, spoločníka alebo investora (vykazujúca účtovná jednotka). Ak tieto potenciálne kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku majú za následok rozriedenie konsolidovaného základného zisku na akciu vykazujúcej účtovnej jednotky, zahŕňajú sa do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu.

Zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie

41. Potenciálne kmeňové akcie sa považujú za zrieďujúce vtedy a len vtedy, ak by ich konverzia na kmeňové akcie znížila zisk na akciu alebo zvýšila stratu na akciu z pokračujúcich činností.

42. Účtovná jednotka použije zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľnú materskej spoločnosti ako kontrolné číslo na určenie toho, či sú potenciálne kmeňové akcie zrieďujúce alebo zamerané proti zriedeniu. Zisk alebo strata z pokračujúcich činností priradených materskej spoločnosti sa upravia v súlade s ustanoveniami odseku 12 a nezahŕňajú položky súvisiace s ukončenými činnosťami.

43. Potenciálne kmeňové akcie majú protizrieďujúci účinok, ak by ich konverzia vyústila do nárastu zisku na akciu alebo poklesu straty na akciu z pokračujúcich činností. Výpočet zriedeného zisku na jednu akciu nepredpokladá konverziu, realizáciu alebo inú emisiu potenciálnych kmeňových akcií s protizrieďujúcim účinkom vo vzťahu k zisku na akciu.

44. Pri uvažovaní, či sú potenciálne kmeňové akcie zrieďujúce alebo majú protizrieďujúci účinok, sa uvažuje skôr samostatne než súhrnne o každej emisii alebo sérii potenciálnych kmeňových akcií. Poradie, v akom sa uvažuje o potenciálnych kmeňových akciách, môže vplývať na to, či sú alebo nie sú zrieďujúce. Preto s cieľom maximalizácie zriedenia základného zisku na akciu sa každá emisia alebo séria potenciálnych kmeňových akcií zvažuje v poradí od najviac zrieďujúcich po najmenej zrieďujúce, t. j. zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie s najnižším „ziskom na prírastkovú akciu“ sa zahŕňajú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu pred akciami s vyššími ziskom na prírastkovú akciu. Opcie a warranty sa vo všeobecnosti zahŕňajú ako prvé, pretože tieto nástroje nemajú vplyv na čitateľa výpočtu.

Opcie, warranty a ich ekvivalenty

45. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu účtovná jednotka predpokladá realizáciu zrieďujúcich opcií a warrantov účtovnej jednotky. Predpokladané výnosy z týchto nástrojov sa pokladajú za ekvivalentné emisii kmeňových akcií pri priemernej trhovej cene kmeňových akcií v danom období. Rozdiel medzi počtom emitovaných kmeňových akcií a počtom kmeňových akcií, ktoré by sa emitovali pri priemernej trhovej cene kmeňových akcií v danom období, sa považuje za emisiu kmeňových akcií bez odplaty.

46. Opcie a warranty sú zrieďujúce vtedy, ak by vyústili do emisie kmeňových akcií za nižšiu než priemernú trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia. Suma zriedenia predstavuje priemernú trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia mínus emisná cena. Preto sa na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu potenciálne kmeňové akcie považujú za akcie pozostávajúce zo:

a) zmluvy na emisiu určitého počtu kmeňových akcií za ich priemernú trhovú cenu v priebehu obdobia. Takéto kmeňové akcie sa považujú za reálne ocenené a nie sú zrieďujúce a ani nemajú protizrieďujúci účinok. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa na ne neprihliada;

b) zmluvy na emisiu zostávajúcich kmeňových akcií bez odplaty. Takéto kmeňové akcie nevytvárajú výnosy a nemajú vplyv na zisk alebo stratu pripadajúce na kmeňové akcie v obehu. Preto sú tieto akcie zrieďujúce a pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa započítajú do počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu.

47. Opcie a warranty majú zrieďujúci účinok len v prípade, keď priemerná trhová cena kmeňových akcií za obdobie presiahne realizačnú cenu opcií a warrantov (t. j. sú „bez straty hodnoty“). Predtým vykazované zisky na akciu sa retroaktívne neupravujú, aby sa zohľadnili zmeny cien kmeňových akcií.

47A. Pokiaľ ide o opcie na akcie a iné dohody o zaplatení formou akcií, na ktoré sa vzťahuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*, emisná cena uvedená v odseku 46 a realizačná cena uvedená v odseku 47 zahŕňa reálnu hodnotu všetkých tovarov a služieb, ktoré sa majú účtovnej jednotke dodať v budúcnosti v rámci opcie na akcie alebo inej dohody o zaplatení formou akcií.

48. Opcie na zamestnanecké akcie s pevnými alebo určiteľnými podmienkami a kmeňové akcie, na ktoré ešte nevznikol oprávnený nárok, sa pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu považujú za opcie aj napriek tomu, že môžu byť podmienené vznikom nároku. K dátumu udelenia sa považujú za akcie zostávajúce v obehu. Výkonom podmienené opcie na zamestnanecké akcie sa považujú za podmienene emitované akcie, pretože ich vydanie je podmienené okrem uplynutia času aj splnením stanovených podmienok.

Konvertibilné nástroje

49. Zrieďujúci účinok konvertibilných nástrojov sa musí odzrkadliť v zriedenom zisku na jednu akciu v súlade s odsekmi 33 a 36.

50. Konvertibilné prioritné akcie sú akcie s protizrieďujúcim účinkom vždy, keď suma dividend z takýchto akcií deklarovaná v rámci aktuálneho obdobia alebo akumulovaná v aktuálnom období na kmeňovú akciu a získateľná pri konverzii presiahne základný zisk na akciu. Podobne aj konvertibilný dlhový nástroj má protizrieďujúci účinok vždy, keď úrok (bez dane a iných zmien vo výnosoch alebo v nákladoch) z kmeňovej akcie získateľný pri konverzii presiahne základný zisk na akciu.

51. Vykúpenie alebo vyvolaná konverzia konvertibilných prioritných akcií môže mať vplyv len na časť konvertibilných prioritných akcií zostávajúcich predtým v obehu. V takýchto prípadoch sa akékoľvek prebytočné plnenie uvedené v odseku 17 priradí tým akciám, ktoré sú vykúpené alebo konvertované s cieľom stanoviť, či sú zvyšné prioritné akcie v obehu zrieďujúce. Vykúpené alebo konvertované akcie sa posudzujú oddelene od tých akcií, ktoré nie sú vykúpené alebo konvertované.

Podmienene emitované akcie

52. Tak ako pri kalkulácii základného zisku na akciu sa podmienene emitované akcie považujú za akcie v obehu a zahrnú sa do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu v prípade, ak dôjde k splneniu podmienok (t. j. udalosti sa vyskytli). Podmienene emitované akcie sú zahrnuté od začiatku obdobia (alebo od dátumu dohody o podmienených akciách, ak je tento neskôr). Ak sa podmienky nesplnili, počet podmienene emitovaných akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu vychádza z počtu akcií, ktoré by boli emitovateľné, ak by koniec vykazovaného obdobia bol koncom podmieneného obdobia. Prehodnotenie nie je povolené, ak nie sú splnené podmienky po ukončení podmieneného obdobia.

53. Ak je dosiahnutie alebo zachovanie stanovenej hodnoty zisku za obdobie podmienkou podmienenej emisie a ak bola táto hodnota dosiahnutá na konci obdobia vykazovania, avšak musí byť zachovaná aj po skončení obdobia vykazovania pre ďalšie obdobie, potom sa dodatočné kmeňové akcie, pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu, považujú za akcie v obehu v prípade, ak majú zrieďujúci účinok. V takom prípade vychádza výpočet zriedeného zisku na jednu akciu z počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola hodnota zisku na konci obdobia vykazovania hodnotou zisku na konci podmieneného obdobia. Keďže zisky sa môžu v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezohľadňuje takéto podmienene emitované akcie až do konca podmieneného obdobia, pretože sa nesplnili všetky stanovené podmienky.

54. Počet podmienene emitovaných kmeňových akcií môže závisieť od budúcej trhovej ceny kmeňových akcií. V takom prípade, ak dochádza k zrieďujúcemu účinku, vychádza výpočet zriedeného zisku na jednu akciu z počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola trhová cena na konci obdobia vykazovania trhovou cenou na konci podmieneného obdobia. Ak podmienka vychádza z priemeru trhových cien za obdobie, ktoré presahuje koniec obdobia vykazovania, použije sa priemer pre to časové obdobie, ktoré uplynulo. Pretože sa trhová cena môže v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezahŕňa takéto podmienene emitované kmeňové akcie až do ukončenia podmieneného obdobia, pretože sa nesplnili všetky stanovené podmienky.

55. Počet podmienene emitovaných kmeňových akcií môže závisieť od budúcich ziskov a budúcich cien kmeňových akcií. V takých prípadoch vychádza počet kmeňových akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu z oboch podmienok (t. j. zisky k dátumu a aktuálna trhová cena na konci obdobia vykazovania). Podmienene emitované kmeňové akcie sa nezahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu dovtedy, kým nie sú splnené obidve podmienky.

56. V iných prípadoch závisí počet podmienene emitovaných kmeňových akcií od iných podmienok, než je zisk alebo trhová cena (napríklad môže ísť o otvorenie špecifického počtu maloobchodov). V takýchto prípadoch, ak sa aktuálny stav podmienok do konca podmieneného obdobia nezmení, podmienene emitované kmeňové akcie sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu v súlade so stavom na konci obdobia vykazovania.

57. Podmienene emitované potenciálne kmeňové akcie (iné než akcie pokryté dohodou o podmienených akciách, napríklad podmienene emitované konvertibilné nástroje) sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu takto:

a) účtovná jednotka určí, či je možné uvažovať o emisii potenciálnych kmeňových akcií na základe podmienok stanovených na ich emisiu v súlade s ustanoveniami dohody o podmienených akciách uvedených v odsekoch 52 až 56, a

b) ak by sa takéto potenciálne kmeňové akcie mali zohľadňovať v zriedenom zisku na jednu akciu, účtovná jednotka určí ich účinok na výpočet zriedeného zisku na jednu akciu postupom podľa ustanovení platných pre opcie a warranty uvedených v odsekoch 45 až 48, ustanovení platných pre konvertibilné nástroje uvedených v odsekoch 49 až 51, ustanovení platných pre zmluvy, ktoré sa môžu vysporiadať kmeňovými akciami alebo peniazmi uvedených v odsekoch 58 až 61, alebo podľa iných vhodných ustanovení.

Uplatnenie alebo konverzia sa však predpokladajú na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu až po predpoklade uplatnenia alebo konverzie podobných potenciálnych kmeňových akcií v obehu, ktoré nie sú podmienene emitované.

Zmluvy, ktoré sa môžu vysporiadať kmeňovými akciami alebo peniazmi

58. Ak účtovná jednotka emitovala zmluvu, ktorú možno na základe voľby účtovnej jednotky vyrovnať kmeňovými akciami alebo peniazmi, účtovná jednotka musí predpokladať, že zmluva bude vyrovnaná formou kmeňových akcií a výsledné potenciálne kmeňové akcie sa v prípade zrieďujúceho účinku zahrnú do zriedeného zisku na jednu akciu.

59. Ak sa takáto zmluva prezentuje na účtovné účely ako majetok alebo záväzok, alebo ak obsahuje komponent vlastného imania a komponent záväzku, účtovná jednotka upraví čitateľa o všetky zmeny zisku alebo straty, ktoré by v priebehu obdobia vyplynuli z klasifikácie celej zmluvy ako nástroja vlastného imania. Takáto úprava je podobná úpravám vyžadovaným v odseku 33.

60. Pokiaľ ide o zmluvy, ktoré sa môžu na základe voľby držiteľa vysporiadať kmeňovými akciami alebo peniazmi, pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa použije tá možnosť úhrady, ktorá má väčší zrieďujúci účinok.

61. Príkladom zmluvy, ktorú možno vyrovnať kmeňovými akciami alebo peniazmi, je dlhový nástroj, ktorý v deň splatnosti udeľuje účtovnej jednotke neobmedzené právo vyrovnať istinu peniazmi alebo svojimi vlastnými kmeňovými akciami. Ďalším príkladom je upísaná predajná opcia, ktorá udeľuje držiteľovi možnosť vybrať si vyrovnanie formou kmeňových akcií alebo peniazmi.

Nakúpené opcie

62. Zmluvy, akými sú napríklad nakúpené predajné opcie a nakúpené kúpne opcie (t. j. opcie v držbe účtovnej jednotky na jej vlastné kmeňové akcie) sa do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu nezahŕňajú, pretože ich zahrnutie malo protizrieďujúci účinok. Predajná opcia by sa uplatnila len v prípade, ak by bola realizačná cena vyššia ako trhová cena a kúpna opcia by sa uplatnila len v prípade, ak by bola realizačná cena nižšia ako trhová cena.

Upísané predajné opcie

63. Zmluvy, ktoré od účtovnej jednotky vyžadujú spätné odkúpenie jej vlastných akcií, akými sú upísané predajné opcie a forwardové kúpne zmluvy, sa v prípade zrieďujúceho účinku zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu. Ak sú tieto zmluvy počas obdobia „v peniazoch“ (t. j. realizačná cena alebo cena vysporiadania sa počas obdobia nachádza nad priemernou trhovou cenou), potenciálny zrieďujúci účinok na zisk na akciu sa vypočíta takto:

a) musí sa predpokladať, že na začiatku obdobia dôjde k emisii dostatočného množstva kmeňových akcií (pri priemernej trhovej cene za obdobie) s cieľom získať výnosy potrebné na splnenie podmienok zmluvy;

b) musí sa predpokladať, že výnosy z emisie sa použijú na splnenie podmienok zmluvy (t. j. na odkúpenie kmeňových akcií), a

c) prírastkové kmeňové akcie (rozdiel medzi počtom kmeňových akcií považovaných za emitované a počtom kmeňových akcií prijatých v dôsledku splnenia podmienok zmluvy) sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu.

SPÄTNÉ ÚPRAVY

64. Ak sa počet kmeňových alebo potenciálnych kmeňových akcií v obehu zvýši následkom kapitalizácie, bonusovou emisiou, štiepením akcií, alebo sa zníži následkom spájania rozdelených akcií, je potrebné výpočty základného a zriedeného zisku na jednu akciu za všetky prezentované obdobia spätne upraviť. Ak sa tieto zmeny vyskytnú po dátume, ku ktorému sa zostavuje súvaha, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, výpočty na akciu pre túto a každú prezentovanú účtovnú závierku z predchádzajúcich období musia byť založené na novom počte akcií. Ak kalkulácie na akciu odzrkadľujú takéto zmeny v počte akcií, táto skutočnosť sa zverejní. Okrem toho základné a zriedené zisky na jednu akciu za všetky prezentované obdobia sa upravia o vplyvy chýb, ako aj o úpravy vyplývajúce zo zmien účtovnej politiky účtovaných spätne.

65. Účtovná jednotka nemení zriedený zisk na jednu akciu vykázaný za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobie o zmeny v predpokladoch použitých v kalkuláciách zisku na akciu alebo o konverzie potenciálnych kmeňových akcií na kmeňové akcie.

PREZENTÁCIA

66. Účtovná jednotka prezentuje priamo vo výkaze ziskov a strát základný a zriedený zisk na jednu akciu pre zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a pre zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti za obdobie pre každú triedu kmeňových akcií s rozdielnym právom na podiel na zisku za obdobie. Prezentácia základného a zriedeného zisku na akciu účtovnou jednotkou má rovnaký význam za všetky prezentované obdobia.

67. Zisk na akciu sa prezentuje za každé obdobie, za ktoré sa prezentuje výkaz ziskov a strát. Ak sa zriedený zisk na jednu akciu vykazuje aspoň za jedno obdobie, vykazuje sa za všetky prezentované obdobia aj napriek tomu, že jeho hodnota sa rovná základnému zisku na akciu. Ak je hodnota základného a zriedeného zisku na akciu rovnaká, je možné v rámci výkazu ziskov a strát realizovať duálnu prezentáciu v jednom riadku.

68. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje ukončené činnosti, zverejní základný a zriedený zisk na akciu pre ukončené činnosti buď vo výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach k účtovnej závierke.

69. Účtovná jednotka prezentuje základný a zriedený zisk na akciu aj v prípade, ak sú sumy záporné (t. j. strata z akcie).

ZVEREJNENIE

70. Účtovná jednotka zverejňuje:

a) sumy, použité v čitateli výpočtu základného a zriedeného zisku na akciu a ich porovnanie so sumami zisku alebo straty priraditeľnej materskej spoločnosti za obdobie. Porovnanie zahŕňa individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá ovplyvňuje zisk na akciu;

b) vážený aritmetický priemer počtu kmeňových akcií použitý v menovateli výpočtu základného a zriedeného zisku na akciu a vzájomné porovnanie týchto menovateľov. Porovnanie zahŕňa individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá ovplyvňuje zisk na akciu;

c) nástroje (vrátane podmienene emitovaných akcií), ktoré by mohli potenciálne v budúcnosti zriediť základný zisk na akciu, ale ktoré neboli zahrnuté v kalkulácii zriedeného zisku na jednu akciu, lebo v prezentovanom(-ých) období (obdobiach) sú majú protizrieďujúci účinok;

d) opis transakcií s kmeňovými akciami alebo transakcií s potenciálnymi kmeňovými akciami, ktoré sú iné než transakcie účtované v súlade s odsekom 64, ktoré sa vyskytli po súvahovom dni a ktoré by významne zmenili počet kmeňových akcií alebo potenciálnych kmeňových akcií zostávajúcich v obehu na konci obdobia, ak by sa tieto transakcie vyskytli pred koncom obdobia vykazovania.

71. Medzi transakcie uvedené v odseku 70 písm. d) patria tieto príklady:

a) emisia akcií za hotovosť;

b) emisia akcií v prípade, že výnosy sa použijú na splatenie dlhu alebo na splatenie prioritných akcií zostávajúcich v obehu k dátumu, k súvahovému dňu;

c) vykúpenie kmeňových akcií zostávajúcich v obehu;

d) konverzia alebo uplatnenie potenciálnych kmeňových akcií zostávajúcich v obehu k súvahovému dňu na kmeňové akcie;

e) emisia opcií, warrantov alebo konvertibilných nástrojov a

f) dosiahnutie podmienok, ktorých výsledkom by bola emisia podmienene emitovaných akcií.

Zisky na akciu sa neupravujú o tie transakcie, ku ktorým dochádza po súvahovom dni, pretože tieto transakcie neovplyvňujú množstvo kapitálu použitého na tvorbu zisku alebo straty za obdobie.

72. Finančné nástroje a iné zmluvy, vytvárajúce potenciálne kmeňové akcie, môžu obsahovať zmluvné podmienky, ktoré ovplyvňujú ocenenie základného a zriedeného zisku na akciu. Tieto zmluvné podmienky môžu určovať, či sú alebo nie sú potenciálne kmeňové akcie zrieďujúce, a ak áno, ich vplyv na vážený priemer počtu akcií v obehu a akékoľvek následné úpravy zisku alebo straty priraditeľné kmeňovým akcionárom. Zverejnenie podmienok takýchto finančných nástrojov a iných zmlúv sa odporúča, ak sa nepožaduje inak (pozri IFRS 7 *Finančné nástroje*: *zverejnenia*).

73. Ak účtovná jednotka zverejní popri základnom a zriedenom zisku na akciu aj sumy na akciu v inom komponente výkazu ziskov a strát, ako sú tie, ktoré sa vyžadujú týmto štandardom, tieto sumy sa vypočítajú s použitím váženého priemeru počtu kmeňových akcií stanovených v súlade s týmto štandardom. Zverejnenie základnej a zriedenej sumy na akciu v takom komponente má rovnaký význam a prezentuje sa v poznámkach k účtovnej závierke. Účtovná jednotka uvedie základ, z ktorého vychádza stanovenie čitateľa (čitateľov), vrátane toho, či sú sumy na akciu už zdanené alebo nie. Ak sa použije taký komponent výkazu ziskov a strát, kde sa nevykazujú riadkové položky, porovnanie sa uskutoční medzi použitým komponentom a riadkovou položkou vykázanou vo výkaze ziskov a strát.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

75. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 33 *Zisk na akciu* (vydaný v roku 1997).

76. Týmto štandardom sa nahrádza SIC-24 *Zisk na akciu – Finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré možno vysporiadať akciami*.

Dodatok A

NÁVOD NA UPLATŇOVANIE

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

ZISK ALEBO STRATA PRIRADITEĽNÁ MATERSKEJ SPOLOČNOSTI

A1. Na výpočet zisku na akciu vychádzajúceho z konsolidovanej účtovnej závierky sa zisk alebo strata priraditeľná materskej spoločnosti týka zisku alebo straty konsolidovanej účtovnej jednotky po úprave o menšinové podiely.

PREDKUPNÉ PRÁVO PRI EMISII

A2. Emisia kmeňových akcií v čase uplatnenia alebo konverzie potenciálnych kmeňových akcií nedáva podnet na vznik bonusového prvku. Je tou tak preto, lebo potenciálne kmeňové akcie sa zvyčajne emitujú v plnej hodnote, čo má za následok proporcionálnu zmenu zdrojov dostupných účtovnej jednotke. V prípade predkupného práva pri emisii je však realizačná cena často nižšia ako reálna hodnota akcií. Preto podľa ustanovení odseku 27 písm. b) takéto predkupné právo pri emisii obsahuje bonusový prvok. Ak je predkupné právo pri emisii ponúknuté všetkým existujúcim akcionárom, počet kmeňových akcií použitých pri výpočte základného a zriedeného zisku na akciu pre všetky obdobia pred predkupným právom pri emisii predstavuje počet kmeňových akcií v obehu pred vydaním vynásobený týmto faktorom:

$$\frac{\text{Reálna hodnota na akciu bezprostredne pred uplatnením práv}}{\text{Teoretická reálna hodnota pripadajúca na akciu pred uplatnením predkupných práv pri novej emisii}}$$

Teoretická reálna hodnota pripadajúca na akciu pred uplatnením predkupných práv pri novej emisii sa vypočíta prirátaním súhrnnej trhovej hodnoty akcií bezprostredne pred uplatnením práv k výnosom z uplatnenia práv a vydelením počtom akcií v obehu po uplatnení práv. V prípadoch, keď sú samotné práva verejne obchodovateľné, nezávisle od akcií pred dátumom ich uplatnenia, sa reálna hodnota na účely tohto výpočtu stanoví k uzávierke posledného dňa, v ktorom sú akcie obchodovateľné spoločne s právami.

KONTROLNÉ ČÍSLO

A3. Na ilustráciu aplikovania kontrolného čísla uvedeného v odsekoch 42 a 43 predpokladajme, že účtovná jednotka má zisk z pokračujúcich činností priraditeľných materskej spoločnosti vo výške 4 800 CU, (*) stratu z ukončených činností priraditeľnú materskej spoločnosti - 7 200 CU, stratu priraditeľnú materskej spoločnosti - 2 400 CU a 2 000 kmeňových akcií v obehu a 400 potenciálnych kmeňových akcií. Základný zisk účtovnej jednotky na akciu je 2,40 CU z pokračujúcich činností, - 3,60 CU z ukončených činností a - 1,20 CU za stratu. 400 potenciálnych kmeňových akcií sa zahrnie do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu, pretože výsledný zisk na akciu vo výške 2,00 CU z pokračujúcich činností má zrieďujúci účinok za predpokladu nulového vplyvu tých 400 potenciálnych kmeňových akcií na zisk alebo stratu. Keďže zisk z pokračujúcich činností priraditeľný materskej spoločnosti predstavuje kontrolné číslo, účtovná jednotka zahrnie aj uvedených 400 potenciálnych kmeňových akcií do výpočtu iných súm zisku na akciu aj napriek tomu, že výsledné sumy zisku na akciu majú protizrieďujúci účinok v porovnaní so sumami základného zisku na akciu, t. j. strata na akciu je nižšia (- 3,00 CU na akciu za straty z ukončených činností a - 1,00 CU na akciu za stratu).

PRIEMERNÁ TRHOVÁ CENA KMEŇOVÝCH AKCIÍ

A4. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sa priemerná trhová cena kmeňových akcií, o vydaní ktorých sa uvažuje, počíta na základe priemernej trhovej ceny kmeňových akcií v priebehu obdobia. Teoreticky by bolo možné zahrnúť do určenia priemernej trhovej ceny každú trhovú transakciu s kmeňovými akciami účtovnej jednotky. Z praktického hľadiska však zvyčajne postačuje jednoduchý priemer týždenných alebo mesačných cien.

A5. Na výpočet priemernej trhovej ceny vo všeobecnosti postačujú záverečné trhové ceny. Ak je však cenová fluktuácia príliš široká, reprezentatívnejšiu cenu možno vypočítať ako priemer najvyšších a najnižších cien. Metóda používaná na výpočet priemernej trhovej ceny sa používa konzistentne, až kým v dôsledku zmenených podmienok nestratí priemerná cena reprezentatívnosť. Ak účtovná jednotka napríklad používa záverečné trhové ceny na výpočet priemernej trhovej ceny počas niekoľkých rokov s relatívne stabilnými cenami, môže zmeniť metódu výpočtu na priemer najvyššej a najnižšej ceny v prípade, ak ceny začnú príliš kolísať, a výsledkom použitia záverečnej trhovej ceny je priemerná cena, ktorá už nie je reprezentatívna.

OPCIE, WARRANTY A ICH EKVIVALENTY

A6. Predpokladá sa, že opcie alebo warranty na nákup konvertibilných nástrojov sa budú uplatňovať na nákup konvertibilného nástroja zakaždým, keď priemerné ceny konvertibilného nástroja aj kmeňových akcií získaných konverziou budú nad realizačnou cenou opcií alebo warrantov. Uplatnenie sa však nepredpokladá, kým sa takisto nepredpokladá konverzia podobných konvertibilných nástrojov v obehu, ak existujú.

A7. Opcie alebo warranty môžu umožňovať alebo vyžadovať vyhlásenie ponuky na dlhový alebo iný nástroj účtovnej jednotky (alebo jej materskej spoločnosti alebo dcérskej spoločnosti) formou platby celej realizačnej ceny alebo jej časti. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu majú takéto opcie alebo warranty zrieďujúci účinok v prípade, ak a) priemerná trhová cena súvisiacich kmeňových akcií v danom období presiahne realizačnú cenu, alebo b) predajná cena nástroja, ktorý je predmetom ponuky, sa nachádza pod cenou, za ktorú by bolo možné nástroj ponúknuť v rámci opčnej zmluvy alebo zmluvy o warrante a výsledný diskont spôsobuje, že platná realizačná cena je nižšia ako trhová cena kmeňových akcií dosiahnuteľných realizáciou. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa takéto opcie alebo warranty pokladajú za uplatnené a súčasne sa predpokladá, že dlhové alebo iné nástroje budú predmetom ponuky. Ak je pre držiteľa opcie alebo warrantu výhodnejšia ponuka na hotovosť a zmluva takúto možnosť pripúšťa, táto možnosť sa predpokladá. Úrok (bez dane) z akéhokoľvek dlhu, o ktorom sa predpokladá, že bude predmetom ponuky, sa pripočíta späť ako úprava čitateľa.

A8. Podobne sa riešia prioritné akcie s podobnými ustanoveniami alebo iné nástroje disponujúce opciami na konverziu, ktoré umožňujú vyplatiť investora formou hotovosti pri priaznivejšom konverznom kurze.

A9. Podkladové podmienky niektorých opcií alebo warrantov môžu vyžadovať, aby sa výnosy získané z uplatnenia týchto nástrojov použili na vykúpenie dlhu alebo iných nástrojov účtovnej jednotky (alebo jej materskej alebo dcérskej spoločnosti). Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá uplatnenie týchto opcií alebo warrantov a použitie prostriedkov na nákup dlhu za priemernú trhovú cenu skôr než na nákup kmeňových akcií. Prebytok výnosov prijatých z predpokladaného uplatnenia, ktoré prevýši sumu použitú na nákup dlhu, sa však

(*) V tomto návode sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

zohľadní (t. j. predpokladá sa, že sa použijú na spätný nákup kmeňových akcií) pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu. Úrok (bez dane) z akéhokoľvek dlhu, o ktorom sa predpokladá, že bude odkúpený, sa pripočíta späť ako úprava čitateľa.

UPÍSANÉ PREDAJNÉ OPCIE

A10. Na ilustráciu aplikácie ustanovení odseku 63 predpokladajme, že účtovná jednotka disponuje 120 upísanými predajnými opciami zostávajúcimi v obehu na jej kmeňové akcie s realizačnou cenou 35 CU. Priemerná trhová cena jej kmeňových akcií za obdobie je 28 CU. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu účtovná jednotka predpokladá, že emituje 150 akcií za 28 CU za akciu na začiatku obdobia, aby splnila svoju povinnosť predať za 4 200 CU. Rozdiel medzi 150 emitovanými kmeňovými akciami a 120 kmeňovými akciami prijatými za splnenie predajnej opcie (30 prírastkových kmeňových akcií) sa pripočíta do menovateľa pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu.

NÁSTROJE DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTÍ, SPOLOČNÝCH PODNIKOV ALEBO PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV

A11. Potenciálne kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo na kmeňové akcie materskej spoločnosti, spoločníka alebo investora (vykazujúca účtovná jednotka), sa do výpočtu zriedených ziskov na jednu 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 jednu akciu dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku. Tento zisk za akciu sa následne zahrnie do výpočtov zriedeného zisku na akciu vykazujúcej účtovnej jednotky na základe držby nástrojov dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku vykazujúcou účtovnou jednotkou;

b) Nástroje dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré možno konvertovať na kmeňové akcie vykazujúcej účtovnej jednotky, sa spolu s potenciálnymi kmeňovými akciami vykazujúcej účtovnej jednotky zvažujú na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu. Podobne aj opcie alebo warranty vydané dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom na nákup kmeňových akcií vykazujúcej účtovnej jednotky sa spolu s potenciálnymi kmeňovými akciami zvažujú pri výpočte konsolidovaného zriedeného zisku na jednu akciu.

A12. Na účel stanovenia vplyvu emitovaných nástrojov vykazujúcej účtovnej jednotky, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, na zisk na akciu, sa predpokladá, že nástroje sa konvertujú a čitateľ (zisk alebo strata priraditeľná kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti) sa podľa toho upraví v súlade s odsekom 33. Okrem týchto úprav je sa menovateľ upraví o každú zmenu zisku alebo straty zaznamenanú vykazujúcou účtovnou jednotkou (ako je výnos z dividend alebo výnos vykázaný metódou vlastného imania), ktorá je priraditeľná zvýšenému počtu kmeňových akcií dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku v obehu, ktoré sú výsledkom predpokladanej konverzie. Menovateľ výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sa nemení, pretože počet kmeňových akcií vykazujúcej účtovnej jednotky zostávajúcich v obehu by sa v dôsledku predpokladanej konverzie nezmenil.

PODIEĽAJÚCE SA NÁSTROJE VLASTNÉHO IMANIA A DVE TRIEDY KMEŇOVÝCH AKCIÍ

A13. Vlastné imanie niektorých účtovných jednotiek obsahuje:

a) nástroje, ktoré sa podieľajú na dividendách s kmeňovými akciami v súlade s vopred určeným vzorcom (napríklad dve za jednu), niekedy s vrchným limitom rozsahu plnenia (napríklad až do stanovenej sumy na akciu, ale nie nad ňu);

b) triedu kmeňových akcií s odlišnou mierou dividend od inej triedy kmeňových akcií, ale nedisponuje prednostnými alebo prioritnými právami.

A14. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá konverzia tých nástrojov uvedených v odseku A13, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie v prípade zrieďujúceho účinku. Pokiaľ ide o tie nástroje, ktoré nie

sú konvertibilné na triedu kmeňových akcií, zisk alebo strata za obdobie sa priradí rôznym triedam akcií a podieľajúcim sa nástrojom vlastného imania v súlade s ich právami na dividendu alebo inými právami podielu na nerozdelených ziskoch. Výpočet základného a zriedeného zisku na akciu:

a) Zisk alebo strata priraditeľná kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti sa upraví (znížený zisk a zvýšená strata) o sumu dividend deklarovaných v priebehu obdobia pre každú triedu akcií a o zmluvnú sumu dividend (alebo úroku z dlhopisov majúcich podiel), ktorá sa musí zaplatiť za obdobie (napríklad ide o nezaplatené kumulatívne dividendy);

b) Zostávajúci zisk alebo strata sa alokuje kmeňovým akciám a podieľajúcim sa nástrojom vlastného imania v takom rozsahu, v akom sa každý nástroj podieľa na zisku tak, ako keby všetok zisk alebo strata za obdobie boli rozdelené. Celkový zisk alebo strata alokovaná každej triede nástroja vlastného imania sa stanoví spočítaním sumy alokovanej dividendám a sumy alokovanej z titulu vlastníctva podielu;

c) Celková suma zisku alebo straty alokovaná každej triede nástroja vlastného imania sa delí počtom nástrojov zostávajúcich v obehu, ktorým sú alokované zisky na účely určenia zisku na akciu pre ten nástroj.

Na výpočet zriedeného zisku na jednu akciu sa všetky predpokladané emitované kmeňové akcie zarátajú do kmeňových akcií zostávajúcich v obehu.

ČIASTOČNE SPLATENÉ AKCIE

A15. Ak sa kmeňové akcie emitujú, ale nie úplne splatia, pri výpočte základného zisku na akciu sa považujú za zlomok kmeňovej akcie do takého rozsahu, v akom by mali nárok na podieľanie sa na dividendách počas obdobia vo vzťahu k splatenej kmeňovej akcii.

A16. Ak čiastočne splatené akcie nemajú nárok podieľať sa na dividendách v priebehu obdobia, považujú sa pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu za ekvivalent opcií alebo warrantov. Nesplatený zostatok sa považuje za výnosy použité na nákup kmeňových akcií. Počet akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu rozdielom medzi počtom upísaných akcií a počtom akcií, o ktorých sa predpokladá, že príde k ich nákupu.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 34

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť minimálny obsah finančných výkazov v priebehu účtovného roka a stanoviť zásady vykazovania a oceňovania v kompletnej alebo skrátenej účtovnej závierke pre časový interval v priebehu účtovného roka. Včasným a spoľahlivým finančným vykazovaním v priebehu účtovného roka sa zlepšuje schopnosť investorov, veriteľov a iných strán porozumieť schopnosti účtovnej jednotky vytvárať zisky a peňažné toky a jej finančnému stavu a likvidite.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Týmto štandardom sa nestanovuje, od ktorých účtovných jednotiek by sa malo vyžadovať zverejňovanie finančných výkazov v priebehu účtovného roka, s akou frekvenciou, alebo v akom čase po ukončení časového intervalu v priebehu účtovného roka. Vlády, regulačné orgány cenných papierov, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie však často vyžadujú od účtovných jednotiek, s ktorých dlhovými alebo majetkovými cennými papiermi sa verejne obchoduje, aby zverejňovali finančné výkazy v priebehu účtovného roka. Tento štandard sa uplatňuje, ak účtovná jednotka má povinnosť, alebo sa rozhodne zverejniť finančné výkazy v priebehu účtovného roka v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (*) odporúča účtovným jednotkám, s ktorých cennými papiermi sa verejne obchoduje, aby poskytovali finančné výkazy v priebehu účtovného roka, ktoré sú v súlade so zásadami vykazovania, oceňovania a zverejňovania stanovenými týmto štandardom. Účtovným jednotkám, s ktorých cennými papiermi sa verejne obchoduje, sa konkrétne odporúča:

   a) poskytovať finančné výkazy v priebehu účtovného roka najneskôr ku koncu prvej polovice ich účtovného roka a

   b) poskytnúť svoje finančné výkazy v priebehu účtovného roka k dispozícii najneskôr 60 dní po ukončení časového intervalu v priebehu účtovného roka.

2. Všetky finančné výkazy, ročné alebo v priebehu účtovného roka, sa z hľadiska súladu s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva posudzujú samostatne. Skutočnosť, že účtovná jednotka neposkytla finančné výkazy v priebehu účtovného roka počas konkrétneho účtovného roka alebo poskytla finančné výkazy v priebehu účtovného roka, ktoré nie sú v súlade s týmto štandardom, nebráni účtovnej jednotke zostaviť svoju ročnú účtovnú závierku v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, ak tak bola zostavená.

3. Ak je uvedené, že finančný výkaz účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, musí spĺňať všetky požiadavky tohto štandardu. V tejto súvislosti sa v odseku 19 vyžadujú určité zverejnenia.

DEFINÍCIE

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

Časový interval v priebehu účtovného roka je obdobie finančného vykazovania kratšie ako celý účtovný rok.

Finančný výkaz v priebehu účtovného roka je finančný výkaz, ktorý obsahuje buď účtovnú závierku v úplnej štruktúre (opísanú v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*), alebo skrátenú účtovnú závierku (opísanú v tomto štandarde) za časový interval v priebehu účtovného roka.

OBSAH FINANČNÉHO VÝKAZU V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

5. IAS 1 definuje účtovnú závierku v úplnej štruktúre, ktorá obsahuje tieto súčasti:

   a) súvahu;

   b) výkaz ziskov a strát;

   c) výkaz zmien vlastného imania znázorňujúci buď:

      i) všetky zmeny vlastného imania, alebo

      ii) zmeny vlastného imania okrem tých, ktoré vyplývajú z transakcií s akcionármi konajúcimi v rámci svojich právomocí ako vlastníci;

(*) Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy vystriedala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy, ktorá začala s činnosťou v roku 2001.

d) výkaz peňažných tokov a

e) poznámky obsahujúce zhrnutie podstatných účtovných politík a ďalšie vysvetlivky.

6. V záujme včasnosti a so zreteľom na náklady a predchádzanie opakovanému vykazovaniu už vykázaných informácií môže byť účtovná jednotka povinná poskytovať alebo sa môže rozhodnúť poskytovať, k obdobiam v priebehu účtovného roka menší rozsah informácií v porovnaní s ročnou účtovnou závierkou. Týmto štandardom sa definuje minimálny obsah finančných výkazov v priebehu účtovného roka, ktorý tvoria skrátené účtovné výkazy a vybrané vysvetľujúce poznámky. Zámerom finančných výkazov v priebehu účtovného roka je aktualizovať ostatnú úplnú ročnú účtovnú závierku. Preto sú zamerané na nové činnosti, udalosti a okolnosti a neduplikujú už predtým vykázané informácie.

7. Nie je zámerom tohto štandardu zakazovať alebo odrádzať účtovnú jednotku od zverejňovania účtovnej závierky v úplnej štruktúre (ako je opísaná v IAS 1) vo svojich finančných výkazoch v priebehu účtovného roka namiesto skrátených účtovných výkazov a vybraných vysvetľujúcich poznámok. Týmto štandardom sa tiež nezakazuje účtovným jednotkám ani sa neodrádzajú od toho, aby zaradili do skrátených finančných výkazov v priebehu účtovného roka viac ako minimum riadkových položiek, alebo viac vybraných vysvetľujúcich poznámok, než sa stanovuje v tomto štandarde. Na účtovnú závierku v úplnej štruktúre za časový interval v priebehu účtovného roka sa tiež vzťahujú postupy vykazovania a oceňovania uvedené v tomto štandarde, pričom tieto výkazy by mali obsahovať všetky zverejnenia vyžadované týmto štandardom (najmä vysvetlivky uvedené v odseku 16), ako aj tie, ktoré sa vyžadujú podľa ostatných štandardov.

Minimálne zložky finančných výkazov v priebehu účtovného roka

8. Finančné výkazy v priebehu účtovného roka obsahujú minimálne tieto zložky:

a) skrátenú súvahu;

b) skrátený výkaz ziskov a strát;

c) skrátený výkaz znázorňujúci buď i) všetky zmeny vlastného imania, alebo ii) zmeny vlastného imania iné ako tie, ktoré vyplývajú z kapitálových transakcií s vlastníkmi a z rozdeľovania zisku vlastníkom;

d) skrátený výkaz peňažných tokov a

e) vybrané vysvetľujúce poznámky.

Forma a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka

9. Ak účtovná jednotka zverejňuje ako svoj finančný výkaz v priebehu účtovného roka účtovnú závierku v úplnej štruktúre, forma a obsah tejto závierky podliehajú požiadavkám IAS 1 o účtovnej závierke v úplnej štruktúre.

10. Ak účtovná jednotka zverejňuje ako svoj finančný výkaz v priebehu účtovného roka skrátenú účtovnú závierku, tieto skrátené výkazy musia obsahovať minimálne každý názov a medzisúčet, ktoré boli zahrnuté v jej ostatnej ročnej účtovnej závierke a vybrané vysvetľujúce poznámky podľa požiadaviek tohto štandardu. Ak by vynechanie riadkových položiek alebo poznámok v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka bolo zavádzajúce, dodatočne sa do nej zaradia.

11. Základný a zriedený zisk na akciu sa prezentuje za časový interval v priebehu účtovného roka v samotnom výkaze ziskov a strát v jeho úplnej alebo skrátenej forme.

12. IAS 1 poskytuje návod na zostavovanie štruktúry účtovnej závierky. V návode na implementáciu k IAS 1 sa ilustrujú možné spôsoby prezentácie súvahy, výkazu ziskov a strát a výkazu zmien vlastného imania.

13. IAS 1 vyžaduje, aby sa výkaz zmien vlastného imania prezentoval ako samostatný komponent účtovnej závierky účtovnej jednotky a umožňuje, aby sa informácie o zmenách vlastného imania, ktoré vyplývajú z transakcií s akcionármi konajúcimi v rámci svojich právomocí ako vlastníci (vrátane rozdeľovania zisku akcionárom), uvádzali buď v samotnej závierke, alebo v poznámkach. Vo výkaze v priebehu účtovného roka uvádza účtovná jednotka zmeny vlastného imania v rovnakom formáte, aký bol použitý v ostatnom ročnom výkaze.

14. Ak bola posledná ročná účtovná závierka účtovnej jednotky konsolidovanou závierkou, finančné výkazy účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka sa zostavujú ako konsolidované. Individuálna účtovná závierka materskej spoločnosti nie je konzistentná alebo porovnateľná s konsolidovanou závierkou v ostatných ročných finančných výkazoch. Ak ročné finančné výkazy účtovnej jednotky obsahovali okrem konsolidovanej účtovnej závierky aj individuálnu účtovnú závierku materskej spoločnosti, tento štandard nevyžaduje ani nezakazuje zahrnutie individuálnej účtovnej závierky materskej spoločnosti do finančných výkazov účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka.

Vybrané vysvetľujúce poznámky

15. Používateľ finančných výkazov účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka bude mať zároveň prístup k najaktuálnejším ročným finančným výkazom danej účtovnej jednotky. Nie je preto potrebné, aby sa v poznámkach k finančným výkazom v priebehu účtovného roka poskytovali relatívne nevýznamné aktualizácie údajov, ktoré už boli uvedené v poznámkach k ostatným ročným výkazom. K dátumu výkazu v priebehu účtovného roka je užitočnejšie vysvetliť udalosti a transakcie, ktoré sú významné pre pochopenie zmien vo finančnej pozícii a výkonnosti účtovnej jednotky od dátumu ostatného ročného vykazovania.

16. Účtovná jednotka v poznámkach k finančným výkazom v priebehu účtovného roka uvádza minimálne ďalej uvedené informácie, ak sú významné a ak nie sú zverejnené na inom mieste finančných výkazov v priebehu účtovného roka. Informácie sa obyčajne vykazujú na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu. Účtovná jednotka však takisto zverejňuje každú udalosť alebo transakciu, ktorá je významná na pochopenie daného časového intervalu v priebehu účtovného roka:

a) vyhlásenie, že vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka sa v porovnaní s ostatnou ročnou účtovnou závierkou použila rovnaká účtovná politika a metódy výpočtu, alebo došlo k zmene tejto politik alebo metód, opis povahy a vplyvu danej zmeny;

b) vysvetľujúce komentáre o sezónnosti alebo cyklickosti činností v priebehu účtovného roka;

c) povahu a sumu položiek ovplyvňujúcich aktíva, záväzky, vlastné imanie, čisté príjmy alebo peňažné toky, ktoré sú mimoriadne svojím charakterom, rozsahom alebo výskytom;

d) povahu a sumu zmien pri odhadovaných sumách vykázaných v predchádzajúcich časových intervaloch v priebehu bežného účtovného roka, alebo zmeny v odhadoch vykázaných v predchádzajúcich účtovných rokoch, ak tieto zmeny majú významný vplyv v bežnom časovom intervale v priebehu účtovného roka;

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 vo finančných výkazoch účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka, iba ak sa v IFRS 8 *Prevádzkové segmenty* vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila informácie o segmentoch vo svojej ročnej účtovnej závierke):

   i) výnosy od externých zákazníkov, ak sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, preverované vedúcim s rozhodujúcou právomocou, alebo mu inak pravidelne poskytované;

   ii) výnosy medzi segmentmi, ak sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, preverované vedúcim s rozhodujúcou právomocou, alebo mu inak pravidelne poskytované;

   iii) ocenenie zisku alebo straty segmentu;

   iv) celkové aktíva, ktoré sa významne zmenili od sumy zverejnenej v ostatnej ročnej účtovnej závierke;

   v) opis zmien od ostatnej ročnej účtovnej závierky v zásadách posudzovania segmentov alebo oceňovania zisku alebo straty segmentu;

   vi) zosúhlasenie celkového ocenenia zisku alebo straty vykazovateľných segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky pred zaúčtovaním daňového nákladu (daňového výnosu) a pred ukončenými činnosťami. Ak však účtovná jednotka alokuje na vykazovateľné segmenty položky, akým je daňový náklad (daňový výnos), účtovná jednotka môže zosúhlasiť celkové ocenenie zisku alebo straty segmentov so ziskom alebo stratou po zahrnutí týchto položiek. Významné zosúhlasovacie položky sa v tomto zosúhlasení samostatne identifikujú a opíšu;

h) významné udalosti nasledujúce po skončení časového intervalu v priebehu účtovného roka, ktoré neboli zohľadnené vo finančných výkazoch tohto obdobia;

i) vplyv zmien v štruktúre účtovnej jednotky počas časového intervalu v priebehu účtovného roka vrátane podnikových kombinácií, nadobudnutia alebo vyradenia dcérskych spoločností a dlhodobých investícií, reštrukturalizácií a ukončených V činností. prípade podnikových kombinácií účtovná jednotka zverejní informácie, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v súlade s odsekmi 66 až 73 IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, a

j) zmeny v podmienených záväzkoch alebo podmienených aktívach od dátumu zostavenia ostatnej ročnej súvahy.

17. Ďalej sa uvádzajú príklady vyžadovaných zverejnení podľa odseku 16. Návody na zverejňovanie mnohých z týchto položiek sú poskytnuté v jednotlivých štandardoch a interpretáciách:

a) zníženie hodnoty zásob na čistú realizovateľnú hodnotu a zrušenie takéhoto zníženia hodnoty,

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

c) zrušenie všetkých rezerv na náklady reštrukturalizácie;

d) nadobudnutie a vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

e) záväzky z titulu nákupu nehnuteľností, strojov a zariadení;

f) právne vysporiadania;

g) opravy chýb predchádzajúceho obdobia;

h) [vypúšťa sa];

i) prípady omeškania splátok úveru alebo porušenia úverovej zmluvy, k náprave ktorých nedošlo pred súvahovým dňom alebo k súvahovému dňu, a

j) transakcie so spriaznenými osobami.

18. Ostatné štandardy špecifikujú zverejnenia, ktoré by sa mali uvádzať v účtovnej závierke. V tomto kontexte účtovná závierka znamená účtovnú závierku v úplnej štruktúre, ktorá je bežne súčasťou ročných finančných výkazov a niekedy aj súčasťou iných výkazov. S výnimkou požiadaviek uvedených v odseku 16 písm. i) sa zverejnenia vyžadované týmito ostatnými štandardmi nevyžadujú, ak finančné výkazy účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka obsahujú len skrátenú účtovnú závierku a vybrané vysvetľujúce poznámky a nie účtovnú závierku v úplnej štruktúre.

Zverejnenie súladu s IFRS

19. Ak sú finančné výkazy účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka v súlade s týmto štandardom, táto skutočnosť sa zverejní. Finančné výkazy v priebehu účtovného roka sa nepovažujú za zostavené v súlade so štandardmi, ak nevyhovujú všetkým požiadavkám Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva.

Obdobia, za ktoré sa majú finančné výkazy v priebehu účtovného roka prezentovať

20. Výkazy v priebehu roka obsahujú finančné výkazy v priebehu roka (skrátené alebo úplné) za tieto obdobia:

a) súvaha ku koncu bežného časového intervalu v priebehu účtovného roka a porovnávacia súvaha ku koncu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;

b) výkaz ziskov a strát za bežný časový interval v priebehu účtovného roka a kumulatívne za bežný účtovný rok až k príslušnému dátumu s porovnávacím výkazom ziskov a strát za porovnateľné obdobia (bežné a ročné) v priebehu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;

c) výkaz zmien vlastného imania kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu s porovnávacím ročným výkazom za porovnateľné obdobie k príslušnému dátumu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka a

d) výkaz peňažných tokov kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu s porovnávacím výkazom za porovnateľné obdobie k príslušnému dátumu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka.

21. Pre účtovnú jednotku, ktorej činnosť je vysoko sezónna, môže byť užitočné vykazovanie finančných informácií za 12 mesiacov končiacich sa dátumom vykazovania v priebehu účtovného roka a porovnávacích informácií za predchádzajúcich 12 mesiacov. Účtovným jednotkám, ktorých činnosť je vysoko sezónna, sa preto odporúča zvážiť zverejňovanie dodatočných informácií k tým, ktoré sa vyžadujú v predchádzajúcom odseku.

22. V dodatku A sú znázornené obdobia, za ktoré sa vyžaduje prezentácia v účtovných jednotkách, ktoré zverejňujú správy polročne a v účtovných jednotkách, ktoré zverejňujú správy štvrťročne.

Významnosť

23. Pri rozhodovaní o spôsobe vykazovania, oceňovania, klasifikácie alebo zverejňovania položky pre potreby finančného vykazovania v priebehu účtovného roka sa významnosť posudzuje vo vzťahu k finančným údajom za tento časový interval v priebehu účtovného roka. Pri posudzovaní významnosti sa berie do úvahy, že oceňovanie v priebehu účtovného roka sa môže vo väčšej miere opierať o odhady, ako pri oceňovaní ročných finančných údajov.

24. Podľa definícií v IAS 1 a IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa položka považuje za významnú vtedy, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov účtovnej závierky. IAS 1 vyžaduje osobitné zverejňovanie významných položiek vrátane napríklad ukončených činností a IAS 8 vyžaduje zverejňovanie zmien v účtovných odhadoch, chýb a zmien účtovnej politiky. Ani jeden z týchto štandardov neobsahuje návod na kvantifikovanie významnosti.

25. Zatiaľ čo zhodnotenie významnosti si vždy vyžaduje posúdenie, v tomto štandarde sa pri vykazovaní a zverejňovaní rozhodnutí vychádza len z údajov za časový interval v priebehu účtovného roka z dôvodu zrozumiteľnosti týchto údajov v priebehu účtovného roka. Tak napríklad neobvyklé položky, zmeny účtovnej politiky alebo odhadov a chyby sa vykazujú a zverejňujú na základe významnosti vychádzajúcej z údajov za časový interval v priebehu účtovného roka, aby sa tak predišlo zavádzajúcim záverom v dôsledku prípadného nezverejnenia. Primárnym cieľom je zabezpečiť, aby finančné výkazy v priebehu účtovného roka obsahovali všetky dôležité informácie na pochopenie finančnej pozície a výkonnosti účtovnej jednotky za časový interval v priebehu účtovného roka.

ZVEREJNENIE V ROČNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

26. Ak sa suma odhadu vykázaná za časový interval v priebehu účtovného roka podstatne zmenila počas posledného časového intervalu v priebehu účtovného roka, ale individuálne finančné výkazy za toto posledné obdobie nie sú zverejnené, povaha a suma tejto zmeny v odhade sa zverejnia v poznámkach k ročnej účtovnej závierke za daný účtovný rok.

27. IAS 8 vyžaduje zverejňovanie povahy a (ak je to možné) sumy takej zmeny v odhade, ktorá buď významne vplýva na bežné obdobie, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. V odseku 16 písm. d) tohto štandardu sa vyžaduje podobné zverejnenie vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka. Príkladmi sú zmeny v odhadoch počas posledného časového intervalu v priebehu účtovného roka súvisiace so znížením hodnoty zásob, reštrukturalizáciou alebo stratami zo zníženia hodnoty, ktoré boli vykázané v predchádzajúcich časových intervaloch v priebehu účtovného roka. Požadované zverejnenie v zmysle predchádzajúceho odseku je konzistentné s požiadavkou IAS 8 a je zámerne úzko špecifikované – aby sa týkalo len zmeny v odhade. Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby do svojej ročnej účtovnej závierky zahrnula dodatočné finančné informácie za časový interval v priebehu účtovného roka.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Rovnaká účtovná politika v priebehu roka

28. Účtovná jednotka uplatňuje vo svojich finančných výkazoch v priebehu účtovného roka rovnakú účtovnú politiku ako v ročnej účtovnej závierke, okrem zmien účtovnej politiky uskutočnených po dátume zostavenia ostatnej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odzrkadlia v budúcej ročnej účtovnej závierke. Frekvencia vykazovania účtovnej jednotky (ročne, polročne alebo štvrťročne) však neovplyvní oceňovanie jej ročných výsledkov. Z toho dôvodu sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka oceňuje na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu.

29. Môže sa zdať, že z požiadavky na uplatňovanie rovnakej účtovnej politiky účtovnou jednotkou vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka ako v ročnej účtovnej závierke vyplýva, že ocenenia v časovom intervale v priebehu účtovného roka sú také, ako keby každý časový interval existoval samostatne ako nezávislé obdobie vykazovania. Ustanovením, že frekvencia vykazovania účtovnej jednotky neovplyvňuje oceňovanie ročných výsledkov, však odsek 28 potvrdzuje, že časový interval v priebehu účtovného roka je časťou dlhšieho obdobia účtovného roka. Ocenenia na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu môžu zahŕňať zmeny v odhadoch súm vykázaných v predchádzajúcich časových intervaloch bežného účtovného roka. No zásady vykazovania aktív, záväzkov, výnosov a nákladov za časové intervaly v priebehu účtovného roka sú rovnaké ako pri ročnej účtovnej závierke.

30. Na ilustráciu:

a) zásady vykazovania a oceňovania strát zo zníženia hodnoty zásob, reštrukturalizácie alebo zníženia hodnôt počas časového intervalu v priebehu účtovného roka sú rovnaké ako tie, ktoré by účtovná jednotka použila, ak by zostavovala len ročnú účtovnú závierku. Ak sa však tieto položky vykážu a ocenia v jednom časovom intervale v priebehu účtovného roka a tento odhad sa v nasledujúcom časovom intervale daného účtovného roka zmení, pôvodný odhad sa opraví v nasledujúcom časovom intervale buď navýšením o dodatočnú sumu straty, alebo zrušením predtým vykázanej sumy;

b) náklad, ktorý na konci časového intervalu v priebehu účtovného roka nespĺňa definíciu majetku, sa v súvahe nevykazuje ako odložený, aby v budúcnosti buď naplnil definíciu majetku, alebo znižoval zisky v časových intervaloch v priebehu účtovného roka, a

c) náklady na daň z príjmov sa vykazujú v každom časovom intervale v priebehu účtovného roka na základe najlepšieho odhadu váženého priemeru ročnej sadzby dane z príjmov očakávanej za celý účtovný rok. V prípade zmeny odhadu ročnej sadzby dane z príjmov sa môže časovo rozlíšená suma nákladov na daň z príjmov v jednom z časových intervalov v priebehu účtovného roka upraviť v nasledujúcom období daného účtovného roka.

31. Podľa Koncepčného rámca prípravy a prezentácie účtovnej závierky (koncepčný rámec) je vykazovanie „proces zahrnutia položky, ktorá spĺňa definíciu zložky a spĺňa kritériá na vykazovanie, do súvahy alebo výkazu ziskov a strát“. Definície aktív, záväzkov, výnosov a nákladov sú rozhodujúce pre vykazovanie, a to tak k ročnému dátumu vykazovania, ako aj k dátumom vykazovania v priebehu účtovného roka.

32. K dátumom v priebehu účtovného roka sa na aktíva uplatňujú tie isté testy na budúce ekonomické úžitky ako ku koncu účtovného roka účtovnej jednotky. Náklady, ktoré by svojou podstatou nespĺňali kritériá aktív na konci účtovného roka, by nespĺňali kritériá ani k dátumom v priebehu účtovného roka. Podobne záväzky k dátumu vykazovania v priebehu účtovného roka musia predstavovať existujúcu povinnosť k tomuto dátumu, tak ako aj k dátumu ročného vykazovania.

33. Základnou charakteristickou črtou príjmov (výnosov) a nákladov je, že súvisiace peňažné prílevy a odlevy aktív a záväzkov sa už uskutočnili. Ak sa tieto peňažné prílevy a odlevy aktív a záväzkov už uskutočnili, súvisiaci výnos a náklad sa vykážu; v opačnom prípade sa nevykážu. V koncepčnom rámci sa uvádza, že „náklady sa vykážu vo výkaze ziskov a strát, keď nastane zníženie budúcich ekonomických úžitkov vzťahujúce sa na zníženie aktív, alebo zvýšenie záväzkov, ktoré je možné spoľahlivo oceniť... Koncepčný rámec nepovoľuje vykazovanie takých položiek v súvahe, ktoré nespĺňajú definíciu aktív alebo záväzkov“.

34. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje len ku koncu roka, je schopná zohľadňovať informácie o oceňovaní aktív, záväzkov, výnosov, nákladov a peňažných tokov vykázaných vo svojej účtovnej závierke, ktoré sú dostupné počas celého účtovného roka. V skutočnosti sa jej ocenenia uskutočňujú na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu.

35. Účtovná jednotka, ktorá zostavuje výkazy polročne, používa pri oceňovaní v účtovnej závierke za prvé šesťmesačné obdobie informácie, ktoré sú k dispozícii v priebehu polroka, alebo krátko po jeho skončení a za obdobie dvanástich mesiacov informácie, ktoré sú k dispozícii ku koncu roka, alebo krátko po ňom. Ocenenie za dvanásť mesiacov odzrkadľuje možné zmeny v odhadoch súm vykázaných za prvé šesťmesačné obdobie. Sumy vykázané vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka za prvých šesť mesiacov sa spätne neupravujú. V odseku 16 písm. d) a odseku 26 sa však vyžaduje, aby sa zverejnili povaha a suma všetkých významných zmien v odhadoch.

36. Účtovná jednotka, ktorá zostavuje výkazy častejšie ako polročne, oceňuje výnosy a náklady na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu v každom časovom intervale v priebehu účtovného roka pomocou informácií, ktoré sú k dispozícii pri zostavovaní každej účtovnej závierky. Sumy výnosov a nákladov vykázané za bežný časový interval v priebehu účtovného roka odzrkadľujú všetky zmeny v odhadoch súm vykázaných v predchádzajúcich obdobiach v priebehu účtovného roka. Sumy vykázané v predchádzajúcich časových intervaloch v priebehu účtovného roka sa spätne neupravujú. V odseku 16 písm. d) a odseku 26 sa však vyžaduje, aby sa zverejnili povaha a suma všetkých významných zmien v odhadoch.

Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy

37. Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy prijaté v priebehu účtovného roka sa k dátumu v priebehu účtovného roka neočakávajú alebo časovo nerozlišujú, ak by nebolo vhodné ich očakávať alebo časovo rozlišovať na konci účtovného roka účtovnej jednotky.

38. Príkladmi sú výnosy z dividend, tantiémy a štátne dotácie. Niektoré účtovné jednotky okrem toho trvale realizujú vyššie výnosy v určitých časových intervaloch v priebehu účtovného roka v porovnaní s inými časovými intervalmi v priebehu účtovného roka, príkladom čoho sú sezónne výnosy maloobchodníkov. Takéto výnosy sa vykážu vtedy, keď sa vyskytnú.

Náklady vznikajúce nerovnomerne počas účtovného roka

39. Náklady vznikajúce nerovnomerne počas účtovného roka účtovnej jednotky sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka časovo očakávajú alebo rozlišujú vtedy a len vtedy, ak je tiež vhodné tento typ nákladov očakávať alebo časovo rozlišovať na konci daného účtovného roka.

Uplatňovanie zásad vykazovania a oceňovania

40. V dodatku B sú uvedené príklady uplatňovania všeobecných zásad vykazovania a oceňovania stanovených v odsekoch 28 až 39.

Použitie odhadov

41. Postupy oceňovania, ktoré sa majú dodržiavať vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka, sú zamerané na uistenie, že výsledné informácie sú spoľahlivé a že všetky významné finančné informácie, ktoré sú dôležité na pochopenie finančnej pozície alebo výkonnosti účtovnej jednotky, sú riadne zverejnené. Zatiaľ čo sa ocenenie v ročných závierkach aj vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka často zakladá na primeraných odhadoch, pri zostavovaní finančných výkazov v priebehu účtovného roka sa vo všeobecnosti častejšie používajú metódy odhadu, ako pri zostavovaní ročných účtovných závierok.

42. V dodatku C sú uvedené príklady použitia metód odhadu v časových intervaloch v priebehu účtovného roka.

PREHODNOTENIE VÝKAZOV ZA PREDCHÁDZAJÚCE ČASOVÉ INTERVALY V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

43. Zmena účtovnej politiky, ku ktorej neexistuje prechodné ustanovenie nového štandardu alebo interpretácie, sa zohľadňuje:

a) v prehodnotení finančných výkazov za predchádzajúce časové intervaly v priebehu bežného účtovného roka a za porovnateľné obdobia v priebehu akýchkoľvek predchádzajúcich účtovných rokov, ktoré sa prehodnotia v ročných účtovných závierkach v súlade s IAS 8, alebo

b) ak je na začiatku účtovného roka nemožné určiť kumulatívny vplyv uplatnenia novej účtovnej politiky na všetky predchádzajúce obdobia, v úprave účtovných závierok za predchádzajúce časové intervaly v priebehu bežného účtovného roka a za porovnateľné obdobia v priebehu predchádzajúcich účtovných rokov uplatnením novej účtovnej politiky prospektívne od najskoršieho možného obdobia.

44. Jedným z cieľov predchádzajúcej zásady je zaistiť, aby sa na konkrétnu skupinu transakcií aplikovala počas celého účtovného roka jednotná účtovná politika. V zmysle IAS 8 sa zmena účtovnej politiky zohľadňuje spätným uplatňovaním, pričom sa prehodnotia finančné údaje za predchádzajúce obdobia počnúc najskorším možným obdobím. Ak je však nemožné určiť kumulatívnu sumu úpravy za predchádzajúce účtovné roky, nová politika sa v zmysle IAS 8 uplatňuje prospektívne od čo najskoršieho možného obdobia. Zmyslom zásady v odseku 43 je, aby sa všetky prípadné zmeny účtovnej politiky, ku ktorým dôjde počas bežného účtovného roka, aplikovali buď spätne, alebo ak to nie je možné, prospektívne, a to najneskôr od začiatku účtovného roka.

45. Ak by bolo povolené zohľadňovať účtovné zmeny k príslušnému dátumu obdobia v priebehu účtovného roka, umožnilo by sa tým uplatňovanie dvoch rôznych účtovných politík na určitú skupinu transakcií v rámci toho istého účtovného roka. Výsledkom by bola problematická alokácia, nejasné výsledky prevádzkových činností a komplikovaná analýza a zrozumiteľnosť informácií za časový interval v priebehu účtovného roka.

DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce sa 1. januára 1999 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 36

Zníženie hodnoty majetku

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postupy, ktoré účtovná jednotka používa, aby zabezpečila, že účtovná hodnota jej majetku nie je vyššia, ako je jeho spätne získateľná suma. O majetku sa účtuje vo vyššej sume, ako je jeho spätne získateľná suma, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje sumu získateľnú z používania alebo predaja majetku. V tomto prípade sa majetok vykazuje ako majetok so zníženou hodnotou a v štandarde sa požaduje, aby účtovná jednotka vykazovala stratu zo zníženia hodnoty. V tomto štandarde sa takisto stanovuje, kedy by účtovná jednotka mala zrušiť stratu zo zníženia hodnoty a predpisujú sa povinné zverejnenia.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní zníženia hodnoty každého majetku, okrem:

   a) zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*);

   b) majetku vznikajúceho na základe zmlúv o zhotovení (pozri IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*);

   c) odložených daňových pohľadávok (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

   d) majetku vznikajúceho zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

   e) finančného majetku, ktorý patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*;

   f) investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa oceňuje reálnou hodnotou (pozri IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*);

   g) biologického majetku týkajúceho sa poľnohospodárskej činnosti, ktorý sa oceňuje v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady na predaj (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*);

   h) odložených akvizičných nákladov a nehmotného majetku vznikajúceho zo zmluvných práv poisťovateľa v rámci poistných zmlúv v rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy* a

   i) dlhodobého majetku (alebo skupín na vyradenie) klasifikovaného ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*.

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby, majetok vznikajúci v rámci zmlúv o zhotovení, odložené daňové pohľadávky, majetok vznikajúci v rámci zamestnaneckých požitkov, alebo majetok klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), pretože existujúce štandardy uplatniteľné na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie tohto majetku.

4. Tento štandard sa uplatňuje na finančný majetok klasifikovaný ako:

   a) dcérske spoločnosti v zmysle IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*;

   b) pridružené podniky v zmysle IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* a

   c) spoločné podniky v zmysle IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*.

   Zníženie hodnoty iného finančného majetku je upravené v IAS 39.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na finančný majetok patriaci do rozsahu pôsobnosti IAS 39, na investičný nehnuteľný majetok ocenený reálnou hodnotou v súlade s IAS 40, ani na biologický majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou, ocenený reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady na predaj v súlade

s IAS 41. Tento štandard sa však uplatňuje na majetok účtovaný v precenenej hodnote (t. j. reálnej hodnote) v súlade s inými štandardmi, akým je model precenenia uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by hodnota preceneného majetku mohla byť znížená, závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

a) Ak je reálna hodnota majetku jeho trhovou hodnotou, jediným rozdielom medzi reálnou hodnotou majetku a jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj sú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku:

   i) ak sú náklady na vyradenie zanedbateľné, spätne získateľná suma preceneného majetku sa nevyhnutne približuje, alebo je vyššia ako jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota). V takomto prípade je po uplatnení požiadaviek na precenenie nepravdepodobné, že sa znížila hodnota preceneného majetku a spätne získateľná suma sa nemusí odhadovať;

   ii) ak nie sú náklady na vyradenie zanedbateľné, reálna hodnota po odpočítaní nákladov na predaj preceneného majetku je nevyhnutne nižšia ako jeho reálna hodnota. Preto sa hodnota preceneného majetku zníži, ak je jeho hodnota z používania nižšia ako jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota). V tomto prípade účtovná jednotka po uplatnení požiadaviek na precenenie použije tento štandard, aby zistila, či by hodnota majetku mohla byť znížená;

b) Ak je reálna hodnota majetku určená na inom základe ako jeho trhová hodnota, jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota) by mohla byť vyššia alebo nižšia, ako je jeho spätne získateľná suma. Preto po uplatnení požiadaviek na precenenie účtovná jednotka použije tento štandard, aby zistila, či by hodnota majetku mohla byť znížená.

DEFINÍCIE

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

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z týchto podmienok:

a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;

b) spravidla je kedykoľvek možné nájsť ochotných kupujúcich a predávajúcich a

c) ceny sú k dispozícii verejnosti.

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátum, ku ktorému sa dosiahne zásadná dohoda medzi kombinujúcimi stranami a v prípade verejne kótovaných spoločností, ku ktorému sa oznámi verejnosti. V prípade nepriateľského prevzatia je najskorším dátumom, kedy sa dosiahne zásadná dohoda medzi kombinujúcimi stranami, dátum, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného subjektu prijal ponuku nadobúdajúceho subjektu na prevzatie kontroly nad nadobúdaným subjektom.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa vykazuje majetok, po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov (amortizácie) a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

Peňazotvorná jednotka je najmenšia identifikovateľná skupina aktív, ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív.

Celopodnikové aktíva sú aktíva iné ako goodwill, ktoré prispievajú k budúcim peňažným tokom tak posudzovanej peňazotvornej jednotky, ako aj ostatných peňazotvorných jednotiek.

Náklady na vyradenie sú dodatočné náklady priamo priraditeľné k vyradeniu aktíva alebo peňazotvornej jednotky, s výnimkou finančných nákladov a nákladov na daň z príjmu.

Odpisovateľná hodnota je obstarávacia cena aktíva alebo iná suma, ktorou sa nahrádza obstarávacia cena v účtovnej závierke, po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty.

Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej hodnoty aktíva počas jeho doby použiteľnosti ([1]).

Reálna hodnota po odpočítaní nákladov na predaj je suma získateľná z predaja aktíva alebo peňazotvornej jednotky v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, po odpočítaní nákladov na vyradenie.

([1]) V prípade nehmotného majetku sa namiesto pojmu „odpisovanie“ vo všeobecnosti používa pojem „amortizácia“. Obidva pojmy majú rovnaký význam.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva alebo peňazotvornej jednotky prevyšuje ich spätne získateľnú sumu.

Spätne získateľná suma aktíva alebo peňazotvornej jednotky je buď jeho reálna hodnota po odpočítaní nákladov na predaj alebo, ak je vyššia, jeho hodnota z používania.

Doba použiteľnosti je buď:

a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude používať aktívum, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré sa očakáva, že účtovná jednotka získa z majetku.

Hodnota z používania je súčasná hodnota budúcich peňažných tokov, ktorých získanie sa očakáva z aktíva alebo peňazotvornej jednotky.

IDENTIFIKOVANIE MAJETKU, KTORÉHO HODNOTA BY MOHLA BYŤ ZNÍŽENÁ

7. V odsekoch 8 až 17 sa špecifikuje, kedy sa určuje spätne získateľná suma. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Zostávajúca časť tohto štandardu má túto štruktúru:

a) v odsekoch 18 až 57 sa stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky takisto používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku;

b) v odsekoch 58 až 108 sa stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty. Vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív iných ako goodwill sa zaoberajú odseky 58 až 64. Odseky 65 až 108 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu;

c) v odsekoch 109 až 116 sa stanovujú požiadavky na zrušenie strát zo zníženia hodnoty vykázaných pre aktívum alebo peňazotvornú jednotku v predchádzajúcich obdobiach. Tieto požiadavky opäť používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Ďalšie požiadavky pre jednotlivé aktívum sa stanovujú v odsekoch 117 až 121, pre peňazotvornú jednotku v odsekoch 122 a 123 a pre goodwill v odsekoch 124 a 125;

d) v odsekoch 126 až 133 sa špecifikujú informácie, ktoré sa zverejňujú o stratách zo zníženia hodnoty majetku a o zrušení strát zo zníženia hodnoty majetku a peňazotvorných jednotiek. V odsekoch 134 až 137 sa špecifikujú dodatočné požiadavky na zverejňovanie informácií o peňazotvorných jednotkách, ku ktorým bol na účely testovania na zníženie hodnoty alokovaný goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

8. Hodnota majetku je znížená, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu. V odsekoch 12 až 14 sa opisujú niektoré náznaky toho, že by mohla nastať strata zo zníženia hodnoty. V prípade výskytu ktoréhokoľvek z týchto náznakov sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby uskutočnila formálny odhad spätne získateľnej sumy. S výnimkou ustanovení odseku 10 sa v tomto štandarde od účtovnej jednotky nevyžaduje formálny odhad spätne získateľnej sumy, ak neexistuje žiadny náznak straty zo zníženia hodnoty.

9. Účtovná jednotka by mala ku každému dátumu vykazovania posúdiť, či existuje nejaký náznak, že by hodnota majetku mohla byť znížená. Ak niektorý z takýto náznakov existuje, účtovná jednotka odhadne spätne získateľnú sumu majetku.

10. Bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty, účtovná jednotka takisto:

a) Raz ročne vykonáva test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo nehmotného majetku, ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie, a to porovnaním jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou. Tento test na zníženie hodnoty sa môže vykonávať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu že sa vykoná každý rok k tomu istému dátumu. Rozličný nehmotný majetok možno na zníženie hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak však počas bežného ročného obdobia došlo k prvotnému vykázaniu takéhoto nehmotného majetku, takýto nehmotný majetok sa testuje na zníženie hodnoty pred koncom bežného ročného obdobia;

b) Raz ročne vykonáva test na zníženie hodnoty goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, v súlade s odsekmi 80 až 99.

11. Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce ekonomické úžitky na návratnosť jeho účtovnej hodnoty je väčšinou predmetom vyššej neistoty pred tým, ako je majetok k dispozícii na používanie, než po tom, ako je k dispozícii na používanie. Z tohto dôvodu sa v tomto štandarde od účtovnej jednotky požaduje minimálne raz ročne uskutočňovať test na zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie.

12. Pri posudzovaní, či existuje nejaký náznak, že by hodnota majetku mohla byť znížená, berie účtovná jednotka do úvahy minimálne tieto náznaky:

Vonkajšie zdroje informácií

a) trhová hodnota aktíva sa počas obdobia znížila podstatne viac, ako by sa očakávalo v dôsledku plynutia času alebo bežného používania;

b) počas obdobia sa vyskytli, alebo sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s nepriaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v technologickom, trhovom, ekonomickom, alebo právnom prostredí, v rámci ktorého účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, pre ktorý je majetok určený;

c) počas obdobia sa zvýšili trhové úrokové miery alebo ostatné trhové miery návratnosti investícií a tieto zvýšenia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte hodnoty z používania majetku a významne znížia spätne získateľnú sumu majetku;

d) účtovná hodnota čistých aktív účtovnej jednotky je vyššia, ako je jej trhová kapitalizácia;

Interné zdroje informácií

e) k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení majetku;

f) počas obdobia sa vyskytli, alebo sa očakáva, že sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s nepriaznivým vplyvom na účtovnú jednotku, v rozsahu alebo v spôsobe, akým sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú nevyužívanie majetku, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činností, v rámci ktorých sa majetok využíva, plány na vyradenie majetku pred pôvodne očakávaným dátumom a opätovné posúdenie doby použiteľnosti majetku z neurčitej na určitú ([1]);

g) k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výkonnosť aktíva je alebo bude horšia, ako sa očakávalo.

13. Zoznam v odseku 12 nie je vyčerpávajúci. Účtovná jednotka môže identifikovať iné náznaky toho, že hodnota majetku by mohla byť znížená a na základe ktorých by sa od účtovnej jednotky vyžadovalo, aby určila spätne získateľnú sumu majetku, alebo v prípade goodwillu, aby vykonala test na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 80 až 99.

14. Dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota majetku by mohla byť znížená, zahŕňajú existenciu:

a) peňažných tokov na nadobudnutie aktív alebo následnej potreby peňažných prostriedkov na ich prevádzkovanie a údržbu, ktoré sú podstatne vyššie ako tie, ktoré boli pôvodne rozpočtované;

b) skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku alebo straty plynúcich z aktíva, ktoré sú podstatne horšie ako tie, ktoré boli rozpočtované;

c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty, plynúcich z aktíva, alebo

d) prevádzkových strát alebo peňažných výdavkov, v súvislosti s majetkom, ak sú údaje bežného obdobia agregované s údajmi rozpočtovanými do budúcnosti.

15. Ako sa uvádza v odseku 10, v tomto štandarde sa požaduje minimálne raz ročne vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku, ktorý má neurčitú dobu použiteľnosti, alebo ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie a goodwillu. Okrem situácií, v ktorých sa uplatňujú ustanovenia odseku 10, sa koncepcia významnosti uplatňuje aj pri identifikácii, či je potrebné odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku. Ak napríklad predchádzajúce výpočty ukazujú, že spätne získateľná suma majetku je podstatne vyššia ako jeho účtovná hodnota, účtovná jednotka nemusí znovu odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku, ak sa nevyskytli žiadne udalosti, ktorými by sa eliminoval tento rozdiel. Podobne by sa predchádzajúcou analýzou mohlo ukázať, že spätne získateľná suma aktíva nie je citlivá na jeden (alebo viac) z náznakov uvedených v zozname v odseku 12.

([1]) V momente, keď majetok splní kritériá na jeho klasifikáciu ako majetok držaný na predaj (alebo sa zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), vyjme sa z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*.

16. Na ilustráciu odseku 15, ak sa trhové úrokové miery alebo iné trhové miery návratnosti investícií počas obdobia zvýšia, účtovná jednotka nemusí uskutočniť formálny odhad spätne získateľnej sumy majetku v týchto prípadoch:

a) ak je nepravdepodobné, že diskontná sadzba použitá pri výpočte hodnoty z používania aktíva bude ovplyvnená zvýšením týchto trhových mier. Napríklad zvýšenia krátkodobých úrokových mier nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu použitú pre majetok, ktorý má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti;

b) ak je pravdepodobné, že diskontná sadzba použitá pri výpočte hodnoty z používania aktíva bude ovplyvnená zvýšením týchto trhových mier, avšak v predchádzajúcej analýze citlivosti spätne získateľnej sumy sa ukazuje, že:

i) je nepravdepodobné, že dôjde k významnému zníženiu spätne získateľnej sumy, pretože budúce peňažné toky sa takisto pravdepodobne zvýšia (napríklad v niektorých prípadoch môže účtovná jednotka preukázať, že upravuje svoje výnosy z dôvodu kompenzácie prípadného zvýšenia trhových úrokových mier), alebo

ii) je nepravdepodobné, že zníženie spätne získateľnej sumy bude viesť k výraznej strate zo zníženia hodnoty.

17. Ak existuje náznak, že hodnota aktíva by mohla byť znížená, môže to naznačovať, že bude potrebné prehodnotiť a upraviť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie), alebo reziduálnu hodnotu aktíva v súlade so štandardom, ktorý sa uplatňuje na toto aktívum, dokonca aj vtedy, ak nebola vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty tohto majetku.

OCEŇOVANIE SPÄTNE ZÍSKATEĽNEJ SUMY

18. V tomto štandarde sa definuje spätne získateľná suma ako reálna hodnota aktíva alebo peňazotvornej jednotky po odpočítaní nákladov na predaj alebo, ak je vyššia, ich hodnota z používania. V odsekoch 19 až 57 sa stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku.

19. Nie je vždy potrebné určiť aj reálnu hodnotu aktíva po odpočítaní nákladov na predaj aj jeho hodnotu z používania. Ak jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu aktíva, hodnota aktíva nie je znížená a nie je potrebné odhadovať druhú hodnotu.

20. Reálna hodnota znížená o náklady na predaj by sa mohla dať určiť aj vtedy, ak s majetkom sa neobchoduje na aktívnom trhu. Niekedy však nebude možné určiť reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj, pretože neexistuje základ pre spoľahlivý odhad sumy, ktorú by bolo možné získať z predaja majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými a dobrovoľne súhlasiacimi stranami. V takomto prípade môže ako spätne získateľnú sumu účtovná jednotka použiť jej hodnotu z používania.

21. Ak nie je žiadny dôvod domnievať sa, že hodnota z používania majetku významne prevyšuje jeho reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj, reálnu hodnotu majetku zníženú o náklady na predaj možno použiť ako jeho spätne získateľnú sumu. Toto bude častým javom pri aktívach, ktoré sú držané na vyradenie. Vyplýva to z toho, že hodnota z používania majetku držaného na vyradenie bude pozostávať najmä z čistých tržieb z vyradenia, pretože budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku až do jeho vyradenia sú väčšinou zanedbateľné.

22. Spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotlivé aktívum s výnimkou aktíva, ktoré nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív. V tomto prípade sa spätne získateľná suma stanovuje pre peňazotvornú jednotku, do ktorej majetok patrí (pozri odseky 65 až 103), s výnimkou prípadov, keď:

a) je reálna hodnota majetku znížená o náklady na predaj vyššia ako jeho účtovná hodnota alebo

b) možno odhadnúť, že hodnota z používania majetku sa blíži jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj a súčasne reálna hodnota znížená o náklady na predaj sa dá určiť.

23. V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a zjednodušené výpočty poskytovať primerané priblíženie sa podrobným výpočtom, ktoré sú uvedené v tomto štandarde na určenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, alebo hodnoty z používania.

Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

24. V odseku 10 sa požaduje, aby sa nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti raz ročne testoval na zníženie hodnoty prostredníctvom porovnania jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou bez ohľadu na to, či existuje nejaký náznak zníženia hodnoty tohto majetku. V rámci testu na zníženie hodnoty tohto majetku v aktuálnom období sa však môže použiť ostatný podrobný výpočet spätne získateľnej sumy takéhoto majetku vykonaný v predchádzajúcom období za predpokladu, že sú splnené všetky tieto kritériá:

a) ak sa nehmotným majetok nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív a z tohto dôvodu sa majetok testuje na zníženie hodnoty ako súčasť peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí, pričom majetok a záväzky tvoriace túto jednotku sa od ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy významne nezmenili;

b) výsledkom ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu tohto majetku, a

c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a okolností, ktoré sa od ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že spätne získateľná suma sa stanoví v nižšej sume, ako je účtovná hodnota majetku, je nepatrná.

Reálna hodnota znížená o náklady na predaj

25. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty majetku zníženej o náklady na predaj je cena v záväznej predajnej zmluve v nezávislej transakcii, upravená o dodatočné náklady, ktoré by boli priamo priraditeľné k vyradeniu majetku.

26. Ak neexistuje záväzná predajná zmluva, ale s majetkom sa obchoduje na aktívnom trhu, reálnou hodnotou majetku zníženou o náklady na predaj je trhová cena majetku znížená o náklady na vyradenie. Vhodnou trhovou cenou je zvyčajne aktuálna cena ponuky. Ak nie sú aktuálne ceny ponuky k dispozícii, reálna hodnota majetku znížená o náklady na predaj sa môže odhadnúť na základe ceny poslednej uskutočnenej transakcie za predpokladu, že nenastala významná zmena v ekonomických podmienkach medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému sa uskutočňuje odhad.

27. Ak neexistuje záväzná predajná zmluva alebo aktívny trh s majetkom, reálna hodnota majetku znížená o náklady na predaj je založená na najlepších dostupných informáciách tak, aby vyjadrovala sumu, ktorú by mohla účtovná jednotka k súvahovému dňu získať z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, po odpočítaní nákladov na vyradenie. Pri určovaní tejto sumy účtovná jednotka zvažuje výsledok predchádzajúcich transakcií s podobným majetkom v rámci toho istého odvetvia. Reálna hodnota znížená o náklady na predaj neodzrkadľuje nútený predaj s výnimkou prípadu, ak je manažment nútený k okamžitému predaju.

28. Náklady na vyradenie iné ako tie, ktoré sa už vykázali ako záväzky, sa pri určovaní reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj odpočítavajú. Príkladmi takýchto nákladov sú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie majetku a priame dodatočné náklady na uvedenie majetku do predajného stavu. Avšak požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru (definované v IAS 19) a náklady spojené s redukciou alebo reorganizáciou podnikania, ktoré nasledujú po vyradení majetku, nepredstavujú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku.

29. Vyradenie majetku by niekedy mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok, pričom pre majetok, ako aj pre záväzok je k dispozícii iba jediná reálna hodnota znížená o náklady na predaj. V odseku 78 sa vysvetľuje, ako postupovať v takýchto prípadoch.

Hodnota z používania

30. Vo výpočte hodnoty z používania majetku sa zohľadňujú tieto prvky:

a) odhad budúcich peňažných tokov, od ktorých účtovná jednotka očakáva, že jej z majetku vyplynú;

b) očakávania možných odchýlok v sume alebo časovom priebehu týchto budúcich peňažných tokov;

c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou trhovou bezrizikovou úrokovou mierou;

d) cena za znášanie neistoty obsiahnutej v aktíve a

e) iné faktory, akým je napríklad platobná neschopnosť, ktoré by účastníci trhu zohľadňovali pri oceňovaní budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že jej z majetku vyplynú.

31. Odhadovanie hodnoty z používania majetku zahŕňa tieto kroky:

a) odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania majetku a z jeho konečného vyradenia, a

b) uplatnenie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

32. Prvky uvedené v odseku 30 písm. b), d) a e) možno zohľadniť buď úpravou budúcich peňažných tokov, alebo úpravou diskontnej sadzby. Bez ohľadu na to, aký prístup účtovná jednotka uplatní pri zohľadňovaní očakávaných možných odchýlok v sume a časovom priebehu budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zohľadnenie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. váženého aritmetického priemeru všetkých možných výstupov. V dodatku A je uvedený dodatočný návod na používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania majetku.

Základ pre odhady budúcich peňažných tokov

33. V rámci oceňovania hodnoty z používania účtovná jednotka:

a) zakladá projekcie peňažných tokov na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o rozsahu ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. Väčšia váha sa priraďuje externým dôkazom;

b) zakladá projekcie peňažných tokov na najaktuálnejších finančných rozpočtoch/predpovediach schválených manažmentom, vylúči však všetky odhadované budúce príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva z budúcej reštrukturalizácie alebo zo zlepšenia alebo rozšírenia výkonnosti majetku. Projekcie vychádzajúce z týchto rozpočtov/predpovedí by sa mali týkať maximálne obdobia piatich rokov s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnené dlhšie obdobie;

c) odhaduje projekcie peňažných tokov na obdobie dlhšie ako to, ktorého sa týkajú najaktuálnejšie rozpočty/predpovede, pomocou extrapolácie projekcií založených na rozpočtoch/predpovediach, používajúcich stabilnú alebo klesajúcu mieru rastu na nasledujúce roky, s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnená rastúca miera. Táto miera rastu by nemala byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu pre výrobky, odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa, s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnená vyššia miera.

34. Manažment posudzuje primeranosť predpokladov, z ktorých vychádzajú aktuálne projekcie peňažných tokov, skúmaním príčin rozdielov medzi minulými projekciami peňažných tokov a skutočnými peňažnými tokmi. Manažment sa uistí, že predpoklady, na ktorých sú založené aktuálne projekcie peňažných tokov, sú konzistentné s minulými skutočnými výstupmi, ak si to vyžadujú vplyvy následných udalostí alebo okolností, ktoré neexistovali v čase vytvárania skutočných peňažných tokov.

35. Podrobné, jasné a spoľahlivé finančné rozpočty/predpovede budúcich peňažných tokov na obdobia dlhšie ako päť rokov nie sú spravidla k dispozícii. Z tohto dôvodu sú manažérske odhady budúcich peňažných tokov založené na najaktuálnejších rozpočtoch/predpovediach na maximálne päť rokov. Manažment môže používať projekcie peňažných tokov založené na finančných rozpočtoch/predpovediach na obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto projekcie sú spoľahlivé a môže preukázať svoju schopnosť, založenú na minulých skúsenostiach, presne predpovedať peňažné toky na toto dlhšie obdobie.

36. Projekcie peňažných tokov do konca doby použiteľnosti majetku sa odhadujú extrapoláciou projekcií peňažných tokov založených na finančných rozpočtoch/predpovediach, pri použití miery rastu na nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca s výnimkou prípadov, keď zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o režimoch vývoja životného cyklu výrobku alebo odvetvia. Ak je to vhodné, miera rastu je nulová alebo záporná.

37. Ak sú podmienky priaznivé, pravdepodobne na trh vstúpia konkurenti a obmedzia rast. Účtovné jednotky budú mať preto ťažkosti pri prevýšení priemernej historickej miery rastu v dlhodobom horizonte (povedzme dvadsať rokov) v prípade výrobkov, odvetví, alebo krajiny či krajín, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa.

38. Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/predpovedí berie účtovná jednotka do úvahy, či informácie odzrkadľujú primerané a preukázateľné predpoklady a predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku.

Zostavovanie odhadov budúcich peňažných tokov

39. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú:

a) projekcie príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku;

b) projekcie výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby sa vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania aktív (vrátane výdavkov peňažných prostriedkov na prípravu aktív na používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k aktívam na primeranom a konzistentnom základe, a

c) prípadné čisté peňažné toky, ktoré sa prijmú (alebo zaplatia) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti.

40. Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odzrkadľujú konzistentné predpoklady o raste cien zapríčinenom všeobecnou infláciou. Preto ak diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien zapríčineného všeobecnou infláciou, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahŕňa vplyv rastu cien zapríčineného všeobecnou infláciou, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).

41. Projekcie výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňajú výdavky súvisiace s bežnou údržbou majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k používaniu majetku na primeranom a konzistentnom základe.

42. Ak účtovná hodnota majetku ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú pred tým, ako je pripravený na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktorých vynaloženie sa očakáva pred tým, ako je majetok pripravený na používanie alebo predaj. Je to tak napríklad v prípade rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nie je dokončený.

43. Aby sa predišlo duplicitnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:

a) príjmy peňažných prostriedkov z majetku, ktorým sa vytvárajú príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z posudzovaného majetku (napríklad finančný majetok, akým sú pohľadávky), a

b) výdavky peňažných prostriedkov, ktoré súvisia s povinnosťami, ktoré už boli vykázané ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).

44. Budúce peňažné toky sa odhadujú vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva:

a) z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej sa účtovná jednotka ešte nezaviazala, alebo

b) zo zlepšenia alebo z rozšírenia výkonnosti majetku.

45. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, hodnota z používania nezohľadňuje:

a) budúce výdavky peňažných prostriedkov alebo súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov) alebo úžitky, ktorých vznik sa očakáva z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej sa účtovná jednotka ešte nezaviazala, alebo

b) budúce výdavky peňažných prostriedkov, ktorými sa vylepší alebo rozšíri výkonnosť majetku alebo súvisiace príjmy peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva z týchto výdavkov.

46. Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania účtovnej jednotky, alebo spôsob, akým sa podnikanie vykonáva. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* obsahuje návod, v ktorom sa objasňuje, kedy je účtovná jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii.

47. Ak sa účtovná jednotka zaviaže k reštrukturalizácii, niektoré aktíva budú pravdepodobne ovplyvnené touto reštrukturalizáciou. V momente, keď sa účtovná jednotka zaviaže k reštrukturalizácii:

a) jej odhady budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov s cieľom určiť hodnotu z používania odzrkadľujú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (vychádzajúce z najaktuálnejších finančných rozpočtov/predpovedí schválených manažmentom) a

b) jej odhady budúcich výdavkov peňažných prostriedkov na reštrukturalizáciu sa v súlade s IAS 37 zahŕňajú do rezerv na reštrukturalizáciu.

Ilustratívny príklad 5 znázorňuje vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet hodnoty z používania.

48. Pokiaľ v účtovnej jednotke nedôjde k výdavkom peňažných prostriedkov, ktorými sa vylepší alebo rozšíri výkonnosť majetku, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov spojených s výdavkami peňažných prostriedkov (pozri ilustratívny príklad 6).

49. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce výdavky peňažných prostriedkov potrebné na udržanie úrovne ekonomických úžitkov, ktorých vznik sa očakáva z majetku v jeho súčasnom stave. Ak peňazotvorná jednotka pozostáva z aktív s rozličnými odhadovanými dobami použiteľnosti, z ktorých sú všetky dôležité pre pokračujúcu činnosť jednotky, nahradenie aktív s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadovaní budúcich peňažných tokov súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť bežnej údržby tejto jednotky. Podobne ak jednotlivé aktívum pozostáva zo zložiek s odlišnými odhadovanými dobami použiteľnosti, náhrada zložiek s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhadovaní budúcich peňažných tokov vytváraných aktívom považuje za súčasť bežnej údržby tohto majetku.

50. Odhady budúcich peňažných tokov neobsahujú:

a) príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov z finančných činností alebo

b) príjmy alebo výdavky na daň z príjmov.

51. Odhadované budúce peňažné toky odzrkadľujú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určuje diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát, alebo by sa ignoroval. Pretože pri diskontovaní odhadovaných budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky neberú do úvahy príjmy a výdavky peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože sa diskontná sadzba stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa takisto odhadujú na báze pred zdanením.

52. Odhadom čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo uhradené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, je suma, ktorej získanie účtovná jednotka očakáva z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie.

53. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo uhradené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom, ako reálna hodnota majetku znížená o náklady na predaj, s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:

a) účtovná jednotka používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pre podobný majetok, ktorého doba použiteľnosti sa skončila a ktorý sa prevádzkoval za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude používať tento majetok;

b) účtovná jednotka tieto ceny upraví tak o vplyvy budúcich zvýšení cien, zapríčinených všeobecnou infláciou, ako aj o vplyvy špecifických budúcich zvýšení (znížení) cien. Ak sa však v odhadoch budúcich peňažných tokov z pokračujúceho používania majetku a diskontnej sadzbe neberie do úvahy vplyv všeobecnej inflácie, účtovná jednotka tento vplyv vylúči aj z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

Budúce peňažné toky v cudzej mene

54. Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne sa diskontujú použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná pre túto menu. Účtovná jednotka prepočítava súčasnú hodnotu pomocou aktuálneho výmenného kurzu ku dňu výpočtu hodnoty z používania.

Diskontná sadzba

55. Diskontná(-é) sadzba(-y) je (sú) sadzba(-y) pred zdanením, v ktorej(-ých) sa odzrkadľujú aktuálne trhové posúdenia:

a) časovej hodnoty peňazí a

b) rizík špecifických pre daný majetok, o ktoré sa neupravili odhady budúcich peňažných tokov.

56. Sadzba, ktorá odzrkadľuje súčasné trhové posúdenia časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre tento majetok, je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorou by sa vytvárali peňažné toky v sumách, časovom priebehu a pri riziku ekvivalentnom tým, ktoré účtovná jednotka očakáva, že získa z tohto majetku. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby zahrnutej v aktuálnych transakciách na trhu s podobným majetkom, alebo z váženého aritmetického priemeru nákladov na kapitál účtovnej jednotky kótovanej na burze, ktorá má jediné aktívum (alebo portfólio aktív) podobné posudzovanému majetku v zmysle potenciálu prínosov a rizík. Diskontná sadzba (sadzby) použitá na ocenenie hodnoty z používania majetku však neodzrkadľuje riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal duplicitne.

57. Ak sadzba pre konkrétne aktívum nie je priamo dostupná z trhu, účtovná jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. V dodatku A je uvedený dodatočný návod na odhadovanie diskontnej sadzby v takýchto prípadoch.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

58. V odsekoch 59 až 64 sa stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív iných ako goodwill. Vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu sa zaoberajú odseky 65 až 108.

59. Účtovná hodnota majetku by sa mala znížiť na jeho spätne získateľnú sumu výlučne v prípade, ak je spätne získateľná suma majetku nižšia, ako jeho účtovná hodnota. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.

60. Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, ak sa majetok účtuje v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom preceňovania v IAS 16). K prípadným stratám zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa pristupuje ako k zníženiu precenenia podľa tohto iného štandardu.

61. Strata zo zníženia hodnoty neprecenaného majetku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa však vykáže priamo oproti prebytku z precenenia majetku za predpokladu že strata zo zníženia hodnoty neprevyšuje sumu prebytku z precenenia toho istého majetku.

62. Ak je suma odhadovaná ako strata zo zníženia hodnoty vyššia ako účtovná hodnota majetku, na ktorý sa vzťahuje, účtovná jednotka vykáže záväzok výlučne vtedy, ak sa to požaduje iným štandardom.

63. Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty sa odpisy (amortizácia) upravia pre daný majetok v budúcich obdobiach tak, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku znížená o jeho reziduálnu hodnotu (ak existuje) na systematickej báze počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.

64. Ak je vykázaná strata zo zníženia hodnoty, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určujú podľa IAS 12 porovnaním revidovanej účtovnej hodnoty majetku s jeho daňovým základom (pozri ilustratívny príklad 3).

PEŇAZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

65. V odsekoch 66 až 108 sa stanovujú požiadavky na identifikovanie peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí majetok a na stanovovanie účtovnej hodnoty a vykazovanie strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu.

Identifikácia peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí majetok

66. Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota majetku by mohla byť znížená, spätne získateľná suma sa odhaduje pre jednotlivý majetok. Ak nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu jednotlivého majetku, účtovná jednotka stanoví spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky, do ktorej majetok patrí (peňazotvorná jednotka majetku).

67. Spätne získateľnú sumu jednotlivých aktív nie je možné určiť, ak:

a) sa hodnota z používania majetku nedá odhadnúť ako blížiaca sa k jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj (napríklad keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku nedajú odhadnúť ako zanedbateľné) a

b) majetok nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov z ostatného majetku.

V takýchto prípadoch sa hodnota z používania, ktorou je z tohto dôvodu spätne získateľná suma, môže určiť len pre peňazotvornú jednotku majetku.

Príklad

Ťažobná účtovná jednotka vlastní súkromnú železnicu na podporu svojich ťažobných činností. Súkromná železnica by sa mohla predať iba za cenu šrotu a nevytvárajú sa ňou príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku bane.

Spätne získateľnú sumu súkromnej železnice nie je možné odhadnúť, pretože sa nedá stanoviť hodnota z používania súkromnej železnice a je pravdepodobne odlišná od ceny šrotu. Preto účtovná jednotka odhaduje spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky, do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. bane ako celku.

68. Podľa definície v odseku 6 je peňazotvorná jednotka majetku najmenšia skupina aktív, do ktorej patrí majetok a ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív. Na identifikáciu peňazotvornej jednotky majetku sa používa posúdenie. Ak sa spätne získateľná suma nedá pre jednotlivý majetok určiť, účtovná jednotka identifikuje najnižšie zoskupenie majetku, ktoré vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé.

Príklad

Autobusový podnik poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Aktíva priradené každej trase a peňažné toky z každej trasy sa dajú osobitne identifikovať. Jedna z trás sa prevádzkuje s významnou stratou.

Pretože účtovná jednotka nemá možnosť obmedziť žiadnu z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív, sú príjmy peňažných prostriedkov spoločne vytvárané týmito piatimi trasami. Peňazotvornou jednotkou je pre každú trasu autobusový podnik ako celok.

69. Príjmy peňažných prostriedkov sú príjmy peňazí a peňažných ekvivalentov, ktoré účtovná jednotka prijíma od externých strán. Pri identifikovaní, či sú príjmy peňažných prostriedkov z aktíva (alebo skupín aktív) vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív (alebo skupín aktív), berie účtovná jednotka do úvahy rôzne faktory vrátane toho, ako manažment sleduje podnikové činnosti (napríklad podľa produktových radov, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov alebo regionálnych oblastí), alebo ako manažment prijíma rozhodnutia o pokračovaní alebo vyraďovaní aktív a činností účtovnej jednotky. Ilustratívny príklad 1 poskytuje príklady identifikácie peňazotvornej jednotky.

70. Ak existuje aktívny trh pre výstupy, ktoré vyrába aktívum alebo skupina aktív, tieto aktíva alebo skupina aktív sa identifikujú ako peňazotvorná jednotka, a to aj v prípade, ak sa niektoré alebo všetky výstupy používajú interne. Ak sú príjmy peňažných prostriedkov, vytvárané akýmkoľvek majetkom alebo peňazotvornou jednotkou, ovplyvnené internými transferovými cenami, účtovná jednotka použije najlepší manažérsky odhad budúcej(-ich) ceny (cien), ktorá(-é) by sa mohla(-i) dosiahnuť v nezávislej transakcii, a to pri odhade:

a) budúcich príjmov peňažných prostriedkov použitých na určenie hodnoty z používania majetku alebo peňazotvornej jednotky a

b) budúcich výdavkov peňažných prostriedkov použitých na určenie hodnoty z používania prípadného ďalšieho majetku alebo peňazotvorných jednotiek, ktoré sú ovplyvnené internými transferovými cenami.

71. Dokonca aj v prípade, že časť alebo všetky výstupy, ktoré vyrába aktívum alebo skupina aktív, používajú ostatné súčasti účtovnej jednotky (napríklad výrobky v medzistupni výrobného procesu), toto aktívum alebo skupina aktív tvorí osobitnú peňazotvornú jednotku, ak by účtovná jednotka mohla predať tieto výstupy na aktívnom trhu. Vyplýva to z toho, že toto aktívum alebo skupina aktív by mohli vytvárať príjmy peňažných prostriedkov, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív. Pri použití informácií vychádzajúcich z finančných rozpočtov/predpovedí, ktoré sa vzťahujú na takúto peňazotvornú jednotku alebo na prípadný iný majetok alebo peňazotvornú jednotku, ktoré sú ovplyvnené internými transferovými cenami, v prípade, ak interné transferové ceny neodzrkadľujú najlepší manažérsky odhad budúcich cien, ktoré by bolo možné dosiahnuť v rámci nezávislých transakcií, účtovná jednotka takéto informácie upraví.

72. Peňazotvorná jednotka sa identifikuje konzistentne v rámci jednotlivých období pre to isté aktívum alebo typy aktív s výnimkou prípadov, ak je zmena opodstatnená.

73. Ak účtovná jednotka určí, že aktívum patrí do inej peňazotvornej jednotky ako v predchádzajúcich obdobiach, alebo že typy aktív zoskupené do peňazotvornej jednotky majetku sa zmenili, v odseku 130 sa požadujú zverejnenia o peňazotvornej jednotke, ak je vykázaná alebo zrušená strata zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky.

Spätne získateľná suma a účtovná hodnota peňazotvornej jednotky

74. Spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky je buď suma reálnej hodnoty peňazotvornej jednotky po odpočítaní nákladov na predaj alebo, ak je vyššia, jej hodnota z používania. S cieľom určiť spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky sa každý odkaz na „majetok“ v odsekoch 19 až 57 chápe ako odkaz na „peňazotvornú jednotku“.

75. Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky sa určuje konzistentne so spôsobom, ktorým sa určuje spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky.

76. Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky:

a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba tých aktív, ktoré sa môžu k peňazotvornej jednotke priamo priradiť alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe a ktorými sa budú vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov, použité pri stanovení hodnoty z používania peňazotvornej jednotky, a

b) nezahŕňa účtovnú hodnotu prípadného vykázaného záväzku s výnimkou prípadu, keď sa spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Vyplýva to z toho, že reálna hodnota znížená o náklady na predaj a hodnota z používania peňazotvornej jednotky sa stanovujú s vyňatím peňažných tokov vzťahujúcich sa na aktíva, ktoré nie sú súčasťou peňazotvornej jednotky a na záväzky, ktoré boli vykázané (pozri odseky 28 a 43).

77. Ak sa majetok zoskupuje s cieľom posúdiť návratnosť, do peňazotvornej jednotky je dôležité zahrnúť všetky aktíva, ktoré vytvárajú alebo sa používajú pri tvorbe príslušného toku príjmov peňažných prostriedkov. V opačnom prípade by sa peňazotvorná jednotka mohla javiť ako úplne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch sa niektoré aktíva nedajú alokovať k peňazotvornej jednotke na primeranom a konzistentnom základe, hoci prispievajú k odhadovaným budúcim peňažným tokom peňazotvornej jednotky. Toto by mohol byť prípad goodwillu alebo celopodnikových aktív, akým je majetok ústredia. V odsekoch 80 až 103 sa vysvetľuje, ako treba postupovať pri takomto majetku pri testovaní peňazotvornej jednotky na zníženie hodnoty.

78. S cieľom určiť spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky môže byť potrebné zobrať do úvahy niektoré vykázané záväzky. Môže tak nastať v prípade, ak by si vyradenie peňazotvornej jednotky vyžadovalo od kupujúceho, aby prevzal aj záväzok. V tomto prípade je reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj (alebo odhadnutými peňažnými tokmi z konečného vyradenia) peňazotvornej jednotky odhadovaná predajná cena aktív peňazotvornej jednotky spolu so záväzkami, po odpočítaní nákladov na vyradenie. Na uskutočnenie zmysluplného porovnania medzi účtovnou hodnotou peňazotvornej jednotky a jej spätne získateľnou sumou sa tak pri určovaní hodnoty z používania peňazotvornej jednotky, ako aj jej účtovnej hodnoty odpočítava účtovná hodnota záväzku.

Príklad

Podnik prevádzkuje baňu v krajine, kde sa právnymi predpismi požaduje, že vlastník musí po ukončení jeho banskej činnosti uviesť miesto do pôvodného stavu. Náklady na uvedenie do pôvodného stavu zahŕňajú nahradenie skrývky, ktorá sa musí odstrániť pred tým, ako sa začne banská činnosť. Rezerva na náklady na nahradenie skrývky sa vykázala okamžite po odstránení skrývky. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť obstarávacej ceny bane a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady na uvedenie do pôvodného stavu je 500 CU ([a]) čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na uvedenie do pôvodného stavu.

Účtovná jednotka testuje baňu na zníženie hodnoty. Peňazotvornou jednotkou pre baňu je baňa ako celok. Účtovná jednotka prijala rôzne ponuky na nákup bane za cenu približne 800 CU. Táto cena odzrkadľuje skutočnosť, že kupujúci prevezme povinnosť na uvedenie skrývky do pôvodného stavu. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Hodnota z používania bane je približne 1 200 CU, vynímajúc náklady na obnovu. Účtovná hodnota bane je 1 000 CU.

Reálna hodnota peňazotvornej jednotky znížená o náklady na predaj je 800 CU. V uvedenej sume sa zohľadňujú náklady na uvedenie do pôvodného stavu, na ktoré sa už vytvorila rezerva. Ako dôsledok sa hodnota z používania peňazotvornej jednotky určí po zohľadnení nákladov na uvedenie do pôvodného stavu a odhaduje sa na 700 CU (1 200 CU mínus 500 CU). Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky je 500 CU, čo predstavuje účtovnú hodnotu bane (1 000 CU) mínus účtovnú hodnotu rezervy na náklady na uvedenie do pôvodného stavu (500 CU). Z toho vyplýva, že spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky prevyšuje jej účtovnú hodnotu.

([a]) V tomto štandarde sú peňažné sumy vyjadrené v „menových jednotkách“ (CU).

79. Z praktických dôvodov sa spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky niekedy určuje po zohľadnení aktív, ktoré nie sú súčasťou peňazotvornej jednotky (napríklad pohľadávky alebo iný finančný majetok), alebo záväzkov, ktoré už boli vykázané v účtovnej závierke (napríklad záväzky, dôchodky alebo iné rezervy). V takýchto prípadoch sa účtovná hodnota peňazotvornej jednotky zvyšuje o účtovnú hodnotu týchto aktív a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

Goodwill

Alokácia goodwillu k peňazotvorným jednotkám

80. Na účely testovania na zníženie hodnoty sa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie, alokuje od dátumu nadobudnutia ku všetkým peňazotvorným jednotkám nadobúdateľa alebo skupinám peňazotvorných jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergie podnikovej kombinácie, bez ohľadu na to, či sa k týmto jednotkám alebo skupinám jednotiek priradil ostatný majetok alebo záväzky nadobúdaného subjektu. Každá jednotka alebo skupina jednotiek, ku ktorým sa alokuje goodwill uvedeným spôsobom:

a) predstavuje najnižšiu úroveň účtovnej jednotky, na ktorej sa sleduje goodwill na interné účely riadenia, a

b) nesmie byť väčšia ako prevádzkový segment, určený v súlade s IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

81. Goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z aktív, ktoré sa nedajú jednotlivo identifikovať a samostatne vykázať. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od ostatných aktív alebo skupín aktív a často prispieva k peňažným tokom viacerých peňazotvorných jednotiek. Goodwill niekedy nemožno alokovať na inom, ako subjektívnom základe, k jednotlivým peňazotvorným jednotkám, ale len ku skupinám peňazotvorných jednotiek. Výsledkom je, že najnižšia úroveň v rámci účtovnej jednotky, na ktorej sa sleduje goodwill na interné účely riadenia, niekedy pozostáva z viacerých peňazotvorných jednotiek, s ktorými goodwill súvisí, ale ku ktorým nie je možné goodwill alokovať. Odkazy v rámci odsekov 83 až 99 na peňazotvornú jednotku, na ktorú sa alokuje goodwill, by sa mali chápať aj ako odkazy na skupiny peňazotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokuje goodwill.

82. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odseku 80 vyúsťuje do testovania goodwillu na zníženie hodnoty na úrovni, ktorá odzrkadľuje spôsob, akým účtovná jednotka riadi svoje činnosti a s ktorou goodwill prirodzene súvisí. Preto nie je zvyčajne potrebný vývoj dodatočných systémov vykazovania.

83. Peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokuje goodwill na účely testovania na zníženie hodnoty, sa nemusí zhodovať s úrovňou, na ktorej sa alokuje goodwill v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*, na účely oceňovania kurzových ziskov a strát. Ak sa napríklad v IAS 21 požaduje, aby účtovná jednotka s cieľom oceniť kurzové zisky a straty alokovala goodwill na relatívne nízkych úrovniach, nevyžaduje sa od nej testovať goodwill na zníženie hodnoty na rovnakej úrovni, pokiaľ účtovná jednotka takisto nesleduje goodwill na tejto úrovni na interné účely riadenia.

84. Ak prvotnú alokáciu goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie nemožno vykonať pred koncom ročného obdobia, v ktorom sa uskutoční podniková kombinácia, táto prvotná alokácia sa vykoná pred koncom prvého ročného obdobia, ktoré sa začína po dátume nadobudnutia.

85. Ak ku koncu obdobia, v ktorom sa uskutočnila kombinácia, možno v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* prvotné účtovanie podnikovej kombinácie stanoviť len predbežne, nadobúdateľ:

a) účtuje o kombinácii s použitím týchto predbežných hodnôt a

b) vykáže všetky úpravy týchto predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania do dvanástich mesiacov od dátumu nadobudnutia.

Za takýchto okolností takisto nemusí byť možné ukončiť prvotnú alokáciu goodwillu, nadobudnutého v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom sa uskutočnila kombinácia. Ak ide o takýto prípad, účtovná jednotka zverejní informácie požadované odsekom 133.

86. Ak sa goodwill alokoval k peňazotvornej jednotke a účtovná jednotka ukončí činnosť v rámci tejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa:

a) zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti pri určovaní zisku alebo straty z vyradenia a

b) ocení na základe pomerných hodnôt vyradenej činnosti a ponechanej časti peňazotvornej jednotky okrem prípadu, ak účtovná jednotka môže preukázať, že nejaká iná metóda lepšie vyjadruje goodwill súvisiaci s vyradenou činnosťou.

Príklad

Účtovná jednotka za 100 CU predá činnosť, ktorá bola súčasťou peňazotvornej jednotky, ku ktorej bol alokovaný goodwill. Goodwill alokovaný k jednotke nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň tejto jednotky inak, ako subjektívnym spôsobom. Spätne získateľná suma časti ponechanej peňazotvornej jednotky je 300 CU.

Pretože goodwill alokovaný k peňazotvornej jednotke nemožno inak, ako subjektívnym spôsobom, identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň tejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa oceňuje na základe pomerných hodnôt ukončenej činnosti a časti ponechanej jednotky. Preto sa 25 percent goodwillu alokovaného k peňazotvornej jednotke zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti, ktorá sa predala.

87. Ak účtovná jednotka reorganizuje svoju štruktúru vykazovania spôsobom, ktorý mení zloženie jednej alebo viacerých peňazotvorných jednotiek, ku ktorým bol alokovaný goodwill, goodwill sa realokuje k jednotkám, ktoré tým boli ovplyvnené. Táto opätovná alokácia sa vykoná s použitím prístupu pomernej hodnoty, ktorý je podobný prístupu, ktorý sa používa v prípade, ak účtovná jednotka ukončuje činnosť v rámci peňazotvornej jednotky, s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka môže preukázať, že nejaká iná metóda lepšie vyjadruje goodwill súvisiaci s reorganizovanými účtovnými jednotkami.

Príklad

Goodwill sa v minulosti alokoval k peňazotvornej jednotke A. Goodwill alokovaný k jednotke A nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň jednotky A inak, ako subjektívnym spôsobom. A sa má rozdeliť a integrovať do troch iných peňazotvorných jednotiek, B, C a D.

Keďže goodwill alokovaný k A nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň jednotky A inak, ako subjektívnym spôsobom, znovu sa alokuje k jednotkám B, C a D na základe pomerných hodnôt troch častí A pred tým, ako dôjde k integrácii týchto častí do B, C a D.

Testovanie peňazotvorných jednotiek obsahujúcich goodwill na zníženie hodnoty

88. Ak sa tak, ako je opísané v odseku 81, goodwill vzťahuje na peňazotvornú jednotku, ale sa k tejto jednotke nealokoval, táto jednotka sa testuje na zníženie hodnoty vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, porovnaním účtovnej hodnoty jednotky, po vylúčení prípadného goodwillu, s jej spätne získateľnou sumou. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

89. Ak je v účtovnej hodnote peňazotvornej jednotky, opísanej v odseku 88, zahrnutý nehmotný majetok, ktorý má neurčitú dobu použiteľnosti, alebo ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie, a takýto majetok sa môže testovať na zníženie hodnoty len ako súčasť peňazotvornej jednotky, v odseku 10 sa požaduje, aby sa aj táto jednotka raz ročne testovala na zníženie hodnoty.

90. Peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa testuje na zníženie hodnoty raz ročne a vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, porovnaním účtovnej hodnoty tejto jednotky, vrátane goodwillu, so spätne získateľnou sumou jednotky. Ak spätne získateľná suma jednotky presahuje účtovnú hodnotu jednotky, hodnota jednotky a goodwillu alokovaného k tejto jednotke sa nepovažuje za zníženú. Ak účtovná hodnota jednotky presahuje spätne získateľnú sumu jednotky, jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104.

Menšinové podiely

91. V súlade s IFRS 3 predstavuje goodwill vykázaný v rámci podnikovej kombinácie skôr goodwill nadobudnutý materskou spoločnosťou na základe vlastníckeho podielu materskej spoločnosti, ako goodwill ovládaný materskou spoločnosťou v dôsledku podnikovej kombinácie. Preto sa goodwill priraditeľný k menšinovým podielom v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti nevykazuje. Ak preto existujú menšinové podiely na peňazotvornej jednotke, ku ktorej sa alokoval goodwill, účtovná hodnota takejto jednotky zahŕňa:

a) tak podiel materskej spoločnosti, ako aj menšinové podiely na identifikovateľných čistých aktívach jednotky a

b) podiel materskej spoločnosti na goodwille.

Časť spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky, definovanej v súlade s týmto štandardom, je však priraditeľná k menšinovým podielom na goodwille.

92. Z toho vyplýva, že na účely testovania na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill sa pomyselne upraví účtovná hodnota tejto jednotky pred tým, ako sa porovná s jej spätne získateľnou sumou. To sa uskutočňuje doplnením účtovnej hodnoty goodwillu alokovaného k jednotke tak, aby zahŕňala goodwill priraditeľný k menšinovým podielom. Takáto pomyselne upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky s cieľom zistiť, či je hodnota peňazotvornej jednotky znížená. V prípade, že došlo k zníženou hodnoty, účtovná jednotka najskôr alokuje stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 s cieľom znížiť sumu goodwillu alokovaného na jednotku.

93. Pretože sa však goodwill vykazuje len do výšky vlastníckych podielov materskej spoločnosti, všetka strata zo zníženia hodnoty súvisiaca s goodwillom sa rozdelí na časť súvisiacu s podielom materskej spoločnosti a časť súvisiacu s menšinovým podielom, pričom sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykazuje len prvá uvedená časť.

94. Ak je celková strata zo zníženia hodnoty vzťahujúca sa na goodwill nižšia, ako suma, o ktorú pomyselne upravená hodnota peňazotvornej jednotky presahuje jej spätne získateľnú sumu, v odseku 104 sa požaduje, aby sa zostávajúce prevýšenie proporcionálne alokovalo k ďalším aktívam jednotky na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v jednotke.

95. Ilustratívny príklad 7 znázorňuje testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill.

Načasovanie testov na zníženie hodnoty

96. Každoročné testovanie na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa môže vykonávať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že test sa bude vykonávať každý rok k tomu istému dátumu. Rôzne peňazotvorné jednotky sa môžu testovať na zníženie hodnoty k rôznym dátumom. Ak sa však časť alebo celý goodwill alokovaný k peňazotvornej jednotke nadobudol v rámci podnikovej kombinácie v priebehu bežného ročného obdobia, test jednotky na zníženie hodnoty sa uskutoční do konca bežného ročného obdobia.

97. Ak sa aktíva, z ktorých pozostáva peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako jednotka obsahujúca goodwill, testujú sa na zníženie hodnoty skôr, ako jednotka obsahujúca goodwill. Podobne, ak sa peňazotvorné jednotky, z ktorých pozostáva skupina peňazotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako skupina jednotiek obsahujúcich goodwill, testujú sa na zníženie hodnoty skôr, ako skupina jednotiek obsahujúca goodwill.

98. V čase testovania na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa môže vyskytnúť náznak zníženia hodnoty aktíva v rámci jednotky obsahujúcej goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty aktíva a následne vykáže stratu zo zníženia hodnoty tohto aktíva pred tým, ako vykoná test na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill. Podobne sa môže vyskytnúť náznak zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky v rámci skupiny jednotiek obsahujúcich goodwill. V takýchto prípadoch účtovná jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky a následne vykáže stratu zo zníženia hodnoty takejto jednotky pred tým, ako vykoná testovanie na zníženie hodnoty skupiny jednotiek, ku ktorým sa alokoval goodwill.

99. Najaktuálnejší podrobný výpočet spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, uskutočnený v predchádzajúcom období, sa môže použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky v bežnom období, za predpokladu splnenia všetkých týchto kritérií:

a) majetok a záväzky tvoriace jednotku sa od ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy významne nezmenili;

b) výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu tejto jednotky, a

c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálna spätne získateľná suma bude stanovená v nižšej sume, ako je účtovná hodnota jednotky, je nepatrná.

Celopodnikové aktíva

100. Celopodnikové aktíva zahŕňajú majetok skupiny alebo divízie, ako je budova ústredia alebo divízie účtovnej jednotky, zariadenie na elektronické spracovanie údajov alebo výskumné stredisko. Štruktúra účtovnej jednotky určuje, či aktívum spĺňa pre konkrétnu peňazotvornú jednotku definíciu celopodnikových aktív podľa tohto štandardu. Charakteristickými vlastnosťami celopodnikových aktív je, že nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov nezávisle od ostatných aktív alebo skupín aktív a ich účtovnú hodnotu nie je možné úplne priradiť k posudzovanej peňazotvornej jednotke.

101. Keďže celopodnikovými aktívami sa nevytvárajú osobitné príjmy peňažných prostriedkov, spätne získateľnú sumu jednotlivého celopodnikového aktíva nemožno určiť s výnimkou prípadu, keď sa manažment rozhodol toto aktívum vyradiť. Ak v dôsledku toho existuje náznak, že by sa hodnota celopodnikových aktív mohla znížiť, spätne získateľná suma sa určuje pre peňazotvornú jednotku alebo skupinu peňazotvorných jednotiek, do ktorej celopodnikové aktívum patrí, a porovnáva sa s účtovnou hodnotou tejto peňazotvornej jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

102. Pri testovaní peňazotvornej jednotky na zníženie hodnoty účtovná jednotka identifikuje všetky celopodnikové aktíva, ktoré sa vzťahujú na posudzovanú peňazotvornú jednotku. Ak časť účtovnej hodnoty celopodnikových aktív:

a) možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať k tejto jednotke, účtovná jednotka porovná účtovnú hodnotu tejto jednotky, vrátane pomernej časti účtovnej hodnoty celopodnikových aktív alokovanej k tejto jednotke, s jej spätne získateľnou sumou. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104;

b) nemožno k tejto jednotke alokovať na primeranej a konzistentnej báze, účtovná jednotka:

i) porovná účtovnú hodnotu tejto jednotky, nezahŕňajúcu celopodnikové aktíva, s jej spätne získateľnou sumou a vykáže prípadné straty zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104;

ii) identifikuje najmenšiu skupinu peňazotvorných jednotiek, ktorá obsahuje posudzovanú peňazotvornú jednotku, na ktorú možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať pomernú časť účtovnej hodnoty celopodnikových aktív, a

iii) porovná účtovnú hodnotu tejto skupiny peňazotvorných jednotiek, vrátane pomernej časti účtovnej hodnoty celopodnikových aktív alokovaných k tejto skupine jednotiek, so spätne získateľnou sumou skupiny jednotiek. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

103. Ilustratívny príklad 8 znázorňuje uplatňovanie týchto požiadaviek na celopodnikové aktíva.

Straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky

104. Straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky (najmenšej skupiny peňazotvorných jednotiek, ku ktorej sa priradil goodwill alebo celopodnikové aktívum) sa vykazujú výlučne v tom prípade, ak je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) nižšia, ako účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek). Straty zo zníženia hodnoty sa alokujú s cieľom znížiť účtovnú hodnotu majetku jednotky (skupiny jednotiek) v tomto poradí:

a) najprv tak, že sa zníži účtovná hodnota prípadného goodwillu alokovaného k peňazotvornej jednotke (skupine jednotiek), a

b) potom k ostatným aktívam jednotky (skupiny jednotiek) proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v jednotke (skupine jednotiek).

K týmto zníženiam účtovných hodnôt sa pristupuje ako k stratám zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív a vykazujú sa v súlade s odsekom 60.

105. Pri alokácii strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 účtovná jednotka neznižuje účtovnú hodnotu majetku pod sumu, ktorá je najvyššia z týchto súm:

a) reálna hodnota znížená o náklady na predaj (ak je možné ju určiť);

b) jeho hodnota z používania (ak je možné ju určiť) a

c) nula.

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k aktívu, sa proporcionálne alokuje k ostatným aktívam jednotky (skupinám jednotiek).

106. Ak nie je možné uskutočniť odhad spätne získateľnej sumy každého jednotlivého aktíva peňazotvornej jednotky, tento štandard požaduje alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi aktíva tejto jednotky iné ako goodwill na základe subjektívneho rozhodnutia, pretože všetky aktíva peňazotvornej jednotky pracujú spoločne.

107. Ak nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu pre jednotlivý majetok (pozri odsek 67):

a) strata zo zníženia hodnoty majetku sa vykáže, ak je jeho účtovná hodnota vyššia, buď ako suma jeho reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj alebo, ak je vyššia, ako suma výsledkov alokačných postupov, opísaných v odsekoch 104 a 105, a

b) nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku, ak sa hodnota súvisiacej peňazotvornej jednotky neznížila. To platí aj vtedy, keď reálna hodnota majetku znížená o náklady na predaj je nižšia ako jeho účtovná hodnota.

Príklad

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále funguje, aj keď nie tak dobre, ako pred tým, ako bol poškodený. Reálna hodnota stroja znížená o náklady na predaj je nižšia, ako jeho účtovná hodnota. Strojom sa nevytvárajú nezávislé príjmy peňažných prostriedkov. Najmenšou identifikovateľnou skupinou majetku, ktorá zahŕňa stroj a ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív, je výrobná linka, do ktorej stroj patrí. Spätne získateľná suma výrobnej linky ukazuje, že hodnota výrobnej linky ako celku sa neznížila.

Predpoklad 1: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, neodzrkadľujú žiaden záväzok manažmentu na nahradenie stroja.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože hodnota z používania stroja:

a) *sa môže odlišovať od jeho reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj a*

b) *sa dá určiť len pre peňazotvornú jednotku, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).*

Hodnota výrobnej linky sa neznížila. Preto sa nevykáže žiadna strata zo zníženia hodnoty stroja. Napriek tomu môže byť potrebné, aby účtovná jednotka opätovne posúdila dobu odpisovania alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania, alebo zrýchlená metóda odpisovania, ktorá by odzrkadľovala očakávanú zostávajúcu dobu použiteľnosti stroja alebo spôsob, akým sa očakáva, že účtovná jednotka bude spotrebúvať budúce ekonomické úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, odzrkadľujú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predať ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

Hodnotu z používania stroja je možné odhadnúť ako hodnotu blížiacu sa k jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj. Preto je spätne získateľnú sumu stroja možné určiť a neberie sa do úvahy peňazotvorná jednotka, do ktorej stroj patrí (t. j. výrobná linka). Keďže reálna hodnota stroja znížená o náklady na predaj je nižšia, ako jeho účtovná hodnota, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty stroja.

108. Po uplatnení požiadaviek odsekov 104 a 105 sa pre prípadnú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky vykáže záväzok výlučne vtedy, ak sa to požaduje v inom štandarde.

ZRUŠENIE STRÁT ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

109. V odsekoch 110 až 116 sa stanovujú požiadavky na zrušenie strát zo zníženia hodnoty vykázaných k majetku alebo peňazotvornej jednotke v predchádzajúcich obdobiach. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Ďalšie požiadavky pre jednotlivé aktívum sú stanovené v odsekoch 117 až 121, pre peňazotvornú jednotku v odsekoch 122 a 123 a pre goodwill v odsekoch 124 a 125.

110. Účtovná jednotka ku každému súvahovému dňu posúdi, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich obdobiach k inému majetku, ako je goodwill, by už nemusela existovať, alebo by mohla byť znížená. Ak existuje niektorý z takýto náznakov, účtovná jednotka odhadne spätne získateľnú sumu tohto majetku.

111. Pri posudzovaní, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich rokoch z iného majetku, ako je goodwill, by už nemusela existovať, alebo by mohla byť znížená, berie účtovná jednotka do úvahy minimálne tieto náznaky:

Vonkajšie zdroje informácií

a) Počas obdobia podstatne vzrástla trhová hodnota majetku;

b) Počas obdobia sa vyskytli, alebo sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v technologickom, trhovom, ekonomickom, alebo právnom prostredí, v rámci ktorého účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, na ktorý je majetok určený;

c) Počas obdobia sa znížili trhové úrokové miery alebo ostatné trhové miery návratnosti investícií a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte hodnoty z používania majetku a významne zvýšia spätne získateľnú sumu majetku;

Interné zdroje informácií

d) Počas obdobia sa vyskytli, alebo sa očakáva, že sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na účtovnú jednotku, v rozsahu alebo v spôsobe, akým sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Medzi takéto zmeny sa zahŕňajú náklady, ktoré sa počas obdobia vynaložili s cieľom vylepšiť alebo rozšíriť výkonnosť majetku alebo reštrukturalizovať činnosť, do ktorej majetok patrí;

e) K dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výkonnosť aktíva je alebo bude lepšia, ako sa očakávalo.

112. Náznaky možného zníženia straty zo zníženia hodnoty uvedené v odseku 111 sú väčšinou zrkadlovým odrazom náznakov možného vzniku straty zo zníženia hodnoty uvedených v odseku 12.

113. Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná z iného majetku, ako je goodwill, by už nemusela existovať alebo by mohla byť znížená, môže to naznačovať, že zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo reziduálnu hodnotu by mohlo byť potrebné revidovať a upraviť v súlade so štandardom uplatniteľným na tento majetok, aj keď sa nezruší žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku.

114. Strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich obdobiach z majetku iného, ako goodwill, sa zruší výlučne vtedy, ak sa vyskytla zmena v odhadoch, ktoré sa použili na určenie spätne získateľnej sumy majetku odvtedy, ako sa naposledy vykázala strata zo zníženia hodnoty. V tomto prípade sa účtovná hodnota majetku s výnimkou prípadov opísaných v odseku 117 zvýši na jeho spätne získateľnú sumu. Toto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.

115. Do zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa premieta zvýšenie odhadovaného potenciálu prínosov majetku, buď z používania, alebo z predaja, od dátumu, keď účtovná jednotka naposledy vykázala stratu zo zníženia hodnoty majetku. V odseku 130 sa požaduje, aby účtovná jednotka identifikovala zmenu v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie v odhadovanom potenciáli prínosov. Medzi príklady zmien v odhadoch patria tieto:

a) zmena východísk pre spätne získateľnú sumu (t. j. či spätne získateľná suma vychádza z reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj alebo z hodnoty z používania);

b) ak spätne získateľná suma vychádza z hodnoty z používania, zmeny v sume alebo časovom priebehu odhadovaných budúcich peňažných tokov alebo v diskontnej sadzbe, alebo

c) ak spätne získateľná suma vychádza z reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, zmeny v odhadoch zložiek reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj.

116. Hodnota z používania aktív sa môže stať vyššou ako účtovná hodnota aktív jednoducho preto, lebo súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov sa zvyšuje tým, že sa približujú v čase. Potenciál prínosov majetku sa však nezvýšil. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba na základe plynutia času (niekedy nazývanom „odvíjanie sa“ diskontu), aj keď sa spätne získateľná suma majetku stáva vyššou ako jeho účtovná hodnota.

Zrušenie strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku

117. Zvýšená účtovná hodnota majetku, iného ako goodwill, priraditeľná k zrušeniu straty zo zníženia hodnoty nesmie prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

118. Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty majetku iného ako goodwill nad účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch, je precenením. Pri účtovaní takéhoto precenenia účtovná jednotka uplatňuje štandard uplatniteľný na tento majetok.

119. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty majetku iného ako goodwill sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, ak sa o majetku účtuje v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16). K prípadnému zrušeniu straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa pristupuje ako k zvýšeniu precenenia podľa tohto iného štandardu.

120. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa účtuje priamo v prospech vlastného imania pod položkou prebytok z precenenia. V rozsahu, v akom sa strata zo zníženia hodnoty toho istého majetku predtým vykázala vo výsledku hospodárenia, sa však zrušenie takejto straty takisto vykáže vo výsledku hospodárenia.

121. Po vykázaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa odpisy (amortizácia) upravia pre daný majetok v budúcich obdobiach tak, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho reziduálnu hodnotu (ak existuje), na systematickej báze počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.

Zrušenie strát zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky

122. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky sa alokuje k aktívam jednotky, s výnimkou goodwillu, proporcionálne k účtovným hodnotám týchto aktív. K týmto zvýšeniam účtovných hodnôt sa pristupuje ako k zrušeniu strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív a vykazujú sa v súlade s odsekom 119.

123. Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky podľa odseku 122 účtovná hodnota majetku nesmie prevýšiť nižšiu z týchto súm:

a) jeho spätne získateľná suma (ak je možné ju určiť) a

b) účtovná hodnota, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

Suma zrušenia straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k aktívu, sa proporcionálne alokuje k ostatným aktívam jednotky, s výnimkou goodwillu.

Zrušenie strát zo zníženia hodnoty goodwillu

124. Strata vykázaná zo zníženia hodnoty goodwillu sa v nasledujúcom období nezruší.

125. IAS 38 *Nehmotný majetok* zakazuje vykazovanie goodwillu vytvoreného vlastnou činnosťou. Prípadné zvýšenie spätne získateľnej sumy goodwillu v obdobiach nasledujúcich po vykázaní straty zo zníženia hodnoty goodwillu pravdepodobne predstavuje skôr zvýšenie interne vytvoreného goodwillu, ako zrušenie straty zo zníženia hodnoty vykázanej k nadobudnutému goodwillu.

ZVEREJŇOVANIE

126. Pre každú triedu majetku účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) sumu strát zo zníženia hodnoty vykázaných vo výsledku hospodárenia počas obdobia a riadkovú položku (riadkové položky) výkazu ziskov a strát, ktorá zahŕňa tieto straty zo zníženia hodnoty;

b) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázaných vo výsledku hospodárenia počas obdobia a riadkovú položku (riadkové položky) výkazu ziskov a strát, ktorá zahŕňa zrušenie takýchto strát;

c) sumu strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia;

d) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.

127. Trieda majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia v činnostiach účtovnej jednotky.

128. Informácie požadované podľa odseku 126 sa môžu prezentovať spolu s inými informáciami zverejnenými pre triedu majetku. Táto informácia sa napríklad môže zahrnúť do zosúhlasenia účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia, podľa požiadaviek IAS 16.

129. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje informácie o segmentoch v súlade s IFRS 8, zverejňuje tieto informácie pre každý vykazovateľný segment:

a) sumu strát zo zníženia hodnoty vykázaných počas obdobia vo výsledku hospodárenia a priamo vo vlastnom imaní;

b) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázaných počas obdobia vo výsledku hospodárenia a priamo vo vlastnom imaní.

130. Účtovná jednotka pre každú významnú stratu zo zníženia hodnoty vykázanú alebo zrušenú počas obdobia k jednotlivému aktívu, vrátane goodwillu, alebo k peňazotvornej jednotke, zverejní 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) charakter aktíva a

ii) ak účtovná jednotka vykazuje informácie o segmentoch v súlade s IFRS 8, zverejňuje vykazovateľný segment, do ktorého aktívum patrí;

d) pre peňazotvornú jednotku:

i) opis peňazotvornej jednotky (napríklad či ide o produktový rad, stroj, podnikateľskú činnosť, geografickú oblasť, alebo vykazovateľný segment definovaný v IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*);

ii) sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty za jednotlivé triedy majetku a, ak účtovná jednotka v súlade s IFRS 8 vykazuje informácie o segmentoch, za vykazovateľný segment, a

iii) ak sa od predchádzajúceho odhadu spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky (ak existuje) zmenilo zoskupenie majetku na identifikáciu peňazotvornej jednotky, opis súčasného a predchádzajúceho spôsobu zoskupovania majetku a dôvody na zmenu spôsobu identifikovania peňazotvornej jednotky;

e) či je spätne získateľná suma majetku (peňazotvornej jednotky) jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj alebo jeho hodnotou z používania;

f) ak je spätne získateľná suma reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, základ, z ktorého vychádza určenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj (napríklad či bola reálna hodnota určená odkazom na aktívny trh);

g) ak je spätne získateľná suma hodnotou z používania, diskontnú sadzbu (sadzby), použitú v súčasnom odhade a v predchádzajúcom odhade (ak existuje) hodnoty z používania.

131. Účtovná jednotka zverejňuje ďalej uvedené informácie k súhrnu strát zo zníženia hodnoty a súhrnu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázanému počas obdobia, v rámci ktorého sa nezverejnili žiadne informácie podľa odseku 130:

a) hlavné triedy majetku ovplyvnené stratami zo zníženia hodnoty a hlavné triedy majetku ovplyvnené zrušením strát zo zníženia hodnoty,

b) hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu týchto strát zo zníženia hodnoty a zrušení strát zo zníženia hodnoty.

132. Účtovnej jednotke sa odporúča zverejňovať predpoklady použité pri určovaní spätne získateľnej sumy aktív (peňazotvorných jednotiek) počas obdobia. V odseku 134 sa však od účtovnej jednotky požaduje zverejniť informácie o odhadoch použitých v rámci ocenenia spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky v prípade, ak účtovná hodnota tejto jednotky zahŕňa goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

133. Ak k dátumu vykazovania v súlade s odsekom 84 nebola k peňazotvornej jednotke (skupine jednotiek) alokovaná žiadna pomerná časť goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie počas obdobia, zverejňuje sa suma nealokovaného goodwillu spolu s dôvodmi, prečo táto suma zostáva nealokovaná.

Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy peňazotvorných jednotiek, ktoré obsahujú goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti

134. Účtovná jednotka zverejňuje informácie vyžadované v písmenách a) až f) pre každú peňazotvornú jednotku (skupinu jednotiek), pre ktorú je účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaná k tejto jednotke (skupine jednotiek) významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti účtovnej jednotky:

a) účtovnú hodnotu goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek);

b) účtovnú hodnotu nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alokovaného k účtovnej jednotke (skupine jednotiek);

c) základ, z ktorého vychádza určenie spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) (t. j. hodnota z používania alebo reálna hodnota znížená o náklady na predaj);

d) v prípade, že spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z hodnoty z používania:

i) opis každého kľúčového predpokladu, z ktorého manažment vychádzal pri projekciách peňažných tokov na obdobie, ktorého sa týkajú posledné rozpočty/predpovede. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia;

ii) charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty (hodnôt) priradenej (priradených) ku každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty (hodnota) odzrkadľujú (odzrkadľuje) minulé skúsenosti, alebo, ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

iii) obdobie, na ktoré manažment pripravil projekcie peňažných tokov založené na finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom a ak pre peňazotvornú jednotku (skupinu jednotiek) použije obdobie dlhšie ako päť rokov, vysvetlenie opodstatnenosti takéhoto dlhšieho obdobia;

iv) mieru rastu použitú s cieľom extrapolovať projekcie peňažných tokov nad rozsah obdobia, ktorého sa týkajú posledné rozpočty/predpovede a opodstatnenosť prípadného použitia miery rastu, ktorá presahuje dlhodobú priemernú mieru rastu pre výrobky, priemyselné odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, pre ktorý je jednotka (skupina jednotiek) určená;

v) diskontná sadzba (sadzby) použitá v projekciách peňažných tokov;

e) ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, metodológiu, ktorú použila na určenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj. Ak sa reálna hodnota znížená o náklady na predaj neurčuje pomocou zjavnej trhovej ceny účtovnej jednotky (skupiny účtovných jednotiek), zverejňujú sa takisto tieto informácie:

i) opis každého kľúčového predpokladu, z ktorého manažment vychádzal pri určení reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia;

ii) charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty (hodnôt), priradenej ku každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty (hodnota) odzrkadľujú minulé skúsenosti, alebo ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

f) ak by sa dala očakávať možnosť zmeny kľúčového predpokladu, z ktorého manažment vychádzal pri určení spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek), ktorá by spôsobila, že účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek) prevýši jej spätne získateľnú sumu:

i) sumu, o ktorú spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) prevyšuje jej účtovnú hodnotu;

ii) hodnotu priradenú ku kľúčovému predpokladu;

iii) sumu, o ktorú sa hodnota priradená ku kľúčovému predpokladu musí zmeniť, po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny použité pri oceňovaní spätne získateľnej sumy, aby sa spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej účtovnej hodnote.

135. Ak je časť alebo celá účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaná medzi viacero peňazotvorných jednotiek (skupín jednotiek) a suma takto alokovaná ku každej jednotke (skupine jednotiek) nie je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti účtovnej jednotky, táto skutočnosť sa zverejní spolu so súhrnnou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alokovanou k týmto jednotkám (skupinám jednotiek). Navyše v prípade, keď spätne získateľné sumy akejkoľvek z týchto jednotiek (skupín jednotiek) vychádzajú z toho istého kľúčového predpokladu (predpokladov) a súhrnná účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou životnosti, ktorá je k nim alokovaná, je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehnuteľného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní spolu s:

a) agregovanou účtovnou hodnotou goodwillu alokovaného k týmto jednotkám (skupinám jednotiek);

b) agregovanou účtovnou hodnotou nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k týmto jednotkám (skupinám jednotiek);

c) opisom kľúčového predpokladu (predpokladov);

d) charakteristikou prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty(-ôt) priradenej(-ých) ku kľúčovému(-ým) predpokladu(-om), či táto (tieto) hodnota(-y) odzrkadľuje(-ú) minulé skúsenosti, alebo prípadne či je (sú) konzistentná(-é) s externými zdrojmi informácií, a ak nie, ako a prečo sa odlišuje(-ú) od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

e) ak by sa dala primerane očakávať možnosť zmeny kľúčového(-ých) predpokladu(-ov), ktorá by spôsobila, že súhrn účtovných hodnôt jednotiek (skupín jednotiek) prevýši súhrn ich spätne získateľných súm:

i) sumu, o ktorú súhrn spätne získateľných súm jednotiek (skupín jednotiek) presahuje súhrn ich účtovných hodnôt;

ii) hodnotu(-y) priradenú(-é) ku kľúčovému(-ým) predpokladu(-om);

iii) sumu, o ktorú sa hodnota(-y) priradená(-é) ku kľúčovém(-ým) predpokladu(-om) musí zmeniť, po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri oceňovaní spätne získateľnej sumy, aby sa súhrn spätne získateľných súm jednotiek (skupín jednotiek) rovnal súhrnu ich účtovných hodnôt.

136. Najaktuálnejší podrobný výpočet spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky (skupiny jednotiek), ktorý sa uskutočnil v predchádzajúcom období, sa v súlade s odsekom 24 alebo 99 môže preniesť a použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky (skupiny jednotiek) v bežnom období za predpokladu splnenia stanovených podmienok. V takomto prípade sa informácie o tejto jednotke (skupine jednotiek), ktoré tvoria súčasť zverejnení vyžadovaných odsekmi 134 a 135 týkajú výpočtu spätne získateľnej sumy preneseného do ďalšieho obdobia.

137. Ilustratívny príklad 9 znázorňuje zverejnenia požadované odsekmi 134 a 135.

Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti

138. Ak účtovná jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3 zvolí uplatňovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti uvedenými v odsekoch 78 až 84 IFRS 3, od toho istého dátumu takisto prospektívne uplatňuje tento štandard.

139. V opačnom prípade účtovná jednotka uplatňuje tento štandard:

a) na goodwill a nehmotný majetok nadobudnutý v podnikových kombináciách s dátumom zmluvy 31. marca 2004 alebo neskôr a

b) na všetky ostatné aktíva prospektívne od začiatku prvého ročného obdobia, ktoré sa začína 31. marca 2004 alebo neskôr.

140. Účtovným jednotkám, na ktoré sa vzťahuje odsek 139, sa odporúča uplatňovať požiadavky tohto štandardu pred dátumami účinnosti ustanovenými v odseku 139. Ak však účtovná jednotka uplatní tento štandard pred týmito dátumami účinnosti, musí zároveň uplatniť aj IFRS 3 a IAS 38 (v znení revízie z roku 2004).

Ukončenie platnosti ias 36 (vydaného v roku 1998)

141. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998).

Dodatok A

POUŽÍVANIE TECHNÍK SÚČASNEJ HODNOTY PRI URČOVANÍ HODNOTY Z POUŽÍVANIA

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu. Poskytuje sa v nej návod na používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania. Napriek tomu, že v návode sa používa pojem „aktívum", uplatňuje sa rovnako na skupinu aktív tvoriacich peňazotvornú jednotku.

Zložky oceňovania súčasnou hodnotou

A1. Ďalej uvedené prvky spoločne vyjadrujú ekonomické rozdiely medzi aktívami:

a) odhad budúcich peňažných tokov, alebo v prípade komplexnejších skutočností, sérií budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že získa z aktíva;

b) očakávania o možných odchýlkach v sume alebo časovom priebehu týchto peňažných tokov;

c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou trhovou bezrizikovou úrokovou mierou;

d) cena za znášanie neistoty obsiahnutej v aktíve a

e) ostatné, niekedy neidentifikovateľné faktory (ako je platobná neschopnosť), ktoré by účastníci trhu zohľadňovali pri oceňovaní budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že získa z aktíva.

A2. Tento dodatok ukazuje kontrasty medzi dvoma prístupmi k výpočtu súčasnej hodnoty, z ktorých oba môžu byť v závislosti od okolností použité na odhad hodnoty z používania majetku. V rámci „tradičného" prístupu sú úpravy o faktory b) až e), uvedené v odseku A1, zahrnuté do diskontnej sadzby. V rámci prístupu založenom na „očakávaných peňažných tokoch" spôsobujú faktory b), d) a e) úpravy pri výpočtoch očakávaných peňažných tokov upravených o riziko. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní účtovná jednotka pri zohľadňovaní očakávaných možných odchýlok v sume a časovom priebehu budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zohľadnenie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. váženého aritmetického priemeru všetkých možných výstupov.

Všeobecné zásady

A3. Techniky používané pri odhadoch budúcich peňažných tokov a úrokových mier sa budú v rámci jednotlivých situácií líšiť, a to v závislosti od okolností týkajúcich sa predmetného majetku. Prípadné používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania majetku sa však riadi týmito všeobecnými zásadami:

a) úrokové miery použité na diskontovanie peňažných tokov by mali odzrkadľovať predpoklady, ktoré sú konzistentné s predpokladmi obsiahnutými v rámci odhadovaných peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal duplicitne, alebo by sa ignoroval. Napríklad diskontná sadzba vo výške 12 percent by sa mohla použiť na zmluvné peňažné toky z pohľadávky z úveru. Táto sadzba odzrkadľuje očakávania týkajúce sa budúceho nedodržania splátok úverov s konkrétnymi vlastnosťami. Tá istá sadzba vo výške 12 percent by sa nemala použiť na diskontovanie očakávaných peňažných tokov, pretože v týchto peňažných tokoch sa už odzrkadľujú predpoklady týkajúce sa budúceho nedodržania splátok;

b) odhadované peňažné toky a diskontné sadzby by nemali byť ovplyvnené predpojatosťou a faktormi, ktoré sa netýkajú predmetného majetku. Napríklad zámerným podhodnotením odhadovaných čistých peňažných tokov tak, aby sa vylepšil obraz o budúcej ziskovosti majetku, sa do oceňovania zavádza predpojatosť;

c) odhadované peňažné toky alebo diskontné sadzby by mali odzrkadľovať skôr rozsah možných výstupov, ako jedinú najpravdepodobnejšiu, minimálnu alebo maximálnu možnú sumu.

Tradičný prístup k súčasnej hodnote a prístup na základe očakávaných peňažných tokov

Tradičný prístup

A4. Účtovné aplikácie súčasnej hodnoty tradične používali jediný súbor odhadovaných peňažných tokov a jedinú diskontnú sadzbu, často označovanú ako „sadzba zodpovedajúca riziku“. Tradičný prístup v podstate predpokladá, že jediná dohodnutá diskontná sadzby môže obsiahnuť všetky očakávania o budúcich peňažných tokoch a vhodnú rizikovú prémiu. Preto tradičný prístup kladie najväčší dôraz na výber diskontnej sadzby.

A5. V niektorých prípadoch, napríklad takých, keď sa porovnateľné aktíva dajú sledovať na trhu, je uplatnenie tradičného prístupu relatívne jednoduché. Pokiaľ ide o aktíva so zmluvnými peňažnými tokmi, je konzistentný so spôsobom, akým účastníci trhu opisujú majetok, napríklad ako „12-percentný dlhopis“.

A6. Tradičným prístupom sa však nemusia vhodne zohľadňovať niektoré komplexné problémy oceňovania, akým je oceňovanie nefinančného majetku, pre ktorého položku alebo porovnateľnú položku neexistuje žiadny trh. Správny výber „sadzby zodpovedajúcej riziku“ si vyžaduje analýzu najmenej dvoch položiek – aktíva, ktoré existuje na trhu a má zistiteľnú trhovú úrokovú sadzbu a aktíva, ktoré sa oceňuje. Vhodná diskontná sadzba pre oceňované peňažné toky sa musí odvodiť zo zistiteľnej úrokovej miery tohto druhého aktíva. Na účely odvodenia musia byť vlastnosti peňažných tokov druhého aktíva podobné vlastnostiam aktíva, ktoré sa oceňuje. Preto oceňovateľ musí:

a) identifikovať súbor peňažných tokov, ktorý sa bude diskontovať;

b) identifikovať iné aktívum na trhu, ktoré sa javí ako aktívum s podobnými vlastnosťami peňažných tokov;

c) porovnať súbory peňažných tokov z oboch položiek tak, aby sa zabezpečilo, že sú podobné (napríklad – predstavujú oba súbory zmluvné peňažné toky alebo je jeden z nich zmluvným a druhý odhadovaným peňažným tokom?);

d) vyhodnotiť, či sa v rámci jednej položky nachádza prvok, ktorý sa v druhej položke nenachádza (napríklad – je jedna položka menej likvidná ako druhá?), a

e) vyhodnotiť, či je pravdepodobné, že oba súbory peňažných tokov sa budú správať (t. j. meniť sa) podobným spôsobom v meniacich sa ekonomických podmienkach.

Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch

A7. Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch je v niektorých situáciách efektívnejším nástrojom na oceňovanie ako tradičný prístup. Pri tvorbe ocenenia využíva prístup založený na očakávaných peňažných tokoch namiesto jediného najpravdepodobnejšieho peňažného toku všetky očakávania týkajúce sa peňažných tokov. Môže ísť napríklad o peňažný tok v hodnote 100 CU, 200 CU alebo 300 CU, s pravdepodobnosťou 10 percent, 60 percent a 30 percent, v uvedenom poradí. Očakávaný peňažný tok má hodnotu 220 CU. Tento prístup sa teda líši od tradičného prístupu tým, že sa zameriava na priamu analýzu predmetných peňažných tokov a na jednoznačnejšie stanovenia predpokladov použitých pri oceňovaní.

A8. Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch takisto umožňuje použiť techniky súčasnej hodnoty v prípade, keď je časový priebeh peňažných tokov neistý. Napríklad peňažný tok s hodnotou 1 000 CU môže byť prijatý v rámci jedného roka, dvoch rokov alebo troch rokov, s pravdepodobnosťou 10 percent, 60 percent a 30 percent, v uvedenom poradí. Ďalej uvedený príklad zobrazuje výpočet očakávanej súčasnej hodnoty v takejto situácii.

Súčasná hodnota 1 000 CU za 1 rok pri 5 %	952,38 CU	
Pravdepodobnosť	10,00 %	95,24 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 2 roky pri 5,25 %	902,73 CU	
Pravdepodobnosť	60,00 %	541,64 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 3 roky pri 5,50 %	851,61 CU	
Pravdepodobnosť	30,00 %	255,48 CU
Očakávaná súčasná hodnota		892,36 CU

A9. Očakávaná súčasná hodnota 892,36 CU sa odlišuje od tradičného poňatia najlepšieho odhadu 902,73 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Tradičný výpočet súčasnej hodnoty uplatnený v rámci tohto príkladu si vyžaduje rozhodnutie o tom, ktorý z možných časových priebehov peňažných tokov sa má použiť, a v tomto zmysle by neodzrkadľoval pravdepodobnosti ostatných časových priebehov. Je to tak preto, že diskontná sadzba v rámci tradičného výpočtu súčasnej hodnoty neodzrkadľuje neistoty v časovom priebehu.

A10. Použitie pravdepodobností je základným prvkom prístupu založenom na očakávaných peňažných tokoch. Niektorí pochybujú, či sa priraďovaním pravdepodobností k vysoko subjektívnym odhadom nenaznačuje vyššia presnosť, ako v skutočnosti existuje. Správne uplatňovanie tradičného prístupu (ako sa opisuje v odseku A6) si však vyžaduje rovnaké odhady a subjektívnosť bez poskytnutia transparentnosti výpočtu používaného v prístupe založenom na očakávaných peňažných tokoch.

A11. Mnohé odhady vytvorené v súčasnej praxi už neformálne zahŕňajú prvky prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch. Okrem toho účtovníci často čelia potrebe oceniť majetok s použitím obmedzených informácií o pravdepodobnostiach možných peňažných tokov. Účtovník sa napríklad môže ocitnúť v týchto situáciách:

a) Odhadovaná suma patrí do rozsahu medzi 50 CU a 250 CU, avšak v rámci tohto pásma nie je žiadna suma pravdepodobnejšia, ako prípadná iná suma. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 150 CU [(50 + 250)/2];

b) Odhadovaná suma patrí do rozsahu medzi 50 CU až 250 CU a najpravdepodobnejšia suma je 100 CU. Pravdepodobnosti spojené s každou zo súm však nie sú známe. Na základe týchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3];

c) Odhadovaná suma je 50 CU (10-percentná pravdepodobnosť), 250 CU (30-percentná pravdepodobnosť) alebo 100 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Na základe týchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V každom z týchto prípadov sa odhadom očakávaných peňažných tokov pravdepodobne poskytne lepší odhad hodnoty z používania, ako minimálnou, najpravdepodobnejšou, alebo maximálnou hodnotou.

A12. Na použitie prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch sa vzťahuje obmedzenie týkajúce sa nákladov vo vzťahu k úžitkom. V niektorých prípadoch môže mať účtovná jednotka prístup k rozsiahlym údajom a môže byť schopná vytvoriť mnohé scenáre peňažných tokov. V iných prípadoch účtovná jednotka inak ako s vynaložením významných nákladov nemusí byť schopná vypracovať viac ako len všeobecný výkaz o premenlivosti peňažných tokov. Účtovná jednotka musí vyvážiť náklady na zaobstaranie dodatočných informácií oproti dodatočnej spoľahlivosti, ktorú informácie prinesú do oceňovania.

A13. Niektorí trvajú na tom, že techniky založené na očakávaných peňažných tokoch sú nevhodné na oceňovanie jedinej položky alebo položky s obmedzeným počtom možných výstupov. Ponúkajú príklad aktíva s dvoma možnými výsledkami: 90-percentná pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 10 CU a 10-percentná pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 1 000 CU. Zisťujú, že očakávaný peňažný tok v rámci uvedeného príkladu je 109 CU a kritizujú tento výsledok ako nepredstavujúci žiadnu zo súm, ktoré môžu byť nakoniec uhradené.

A14. Podobné tvrdenia ako to, ktoré bolo načrtnuté vyššie, odzrkadľujú základný nesúlad s cieľom oceňovania. Ak je cieľom akumulácia nákladov, ktoré majú vzniknúť, očakávané peňažné toky nemusia vytvoriť verné zobrazenie odhadu očakávaných nákladov. Tento štandard je však zameraný na oceňovanie spätne získateľnej sumy majetku. Spätne získateľná suma majetku uvedená v tomto príklade pravdepodobne nebude 10 CU, aj keď ide o najpravdepodobnejší peňažný tok. Je to tak preto, lebo ocenenie 10 CU nezahŕňa neistotu peňažného toku pri ocenení majetku. Namiesto toho sa neistý peňažný tok prezentuje tak, ako keby išlo o istý peňažný tok. Žiadna racionálna účtovná jednotka by nepredávala majetok s takýmito vlastnosťami za 10 CU.

Diskontná sadzba

A15. Bez ohľadu na prístup, ktorý účtovná jednotka uplatní pri oceňovaní hodnoty z používania majetku, by úrokové miery použité na diskontovanie peňažných tokov nemali odzrkadľovať riziká, o ktoré sa upravili odhadované peňažné toky. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal duplicitne.

A16. Ak sadzba pre konkrétne aktívum nie je priamo dostupná z trhu, účtovná jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je odhadnúť, pokiaľ je to možné, trhové posúdenie:

a) časovej hodnoty peňazí za obdobia do konca doby použiteľnosti aktíva a

b) faktorov b), d) a e) opísaných v odseku A1, za predpokladu, že tieto faktory nespôsobili úpravy pri výpočtoch odhadovaných peňažných tokov.

A17. Za východiskový bod pri tvorbe takéhoto odhadu môže vziať účtovná jednotka do úvahy tieto miery:

a) vážený aritmetický priemer kapitálových nákladov účtovnej jednotky, s použitím techník, akou je model oceňovania kapitálových aktív;

b) prírastkovú úrokovú mieru z úverov a pôžičiek účtovnej jednotky a

c) ostatné trhové miery úverov a pôžičiek.

A18. Tieto miery sa však musia upraviť tak, aby:

a) odzrkadľovali spôsob, ktorým by trh posúdil špecifické riziká spojené s odhadovanými peňažnými tokmi majetku, a

b) vylúčili riziká, ktoré nie sú relevantné pre odhadované peňažné toky majetku alebo o ktoré boli upravené odhadované peňažné toky.

Mali by sa vziať do úvahy riziká, akými sú riziko krajiny, menové riziko a cenové riziko.

A19. Diskontná sadzba je nezávislá od štruktúry kapitálu účtovnej jednotky a od spôsobu, ktorým účtovná jednotka financuje nákup majetku, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva od majetku, nezávisia od spôsobu, akým účtovná jednotka financovala nákup majetku.

A20. V odseku 55 sa požaduje, aby bola používaná diskontná sadzba sadzbou pred zdanením. Preto, ak je základ použitý na odhadnutie diskontnej sadzby základom po zdanení, tento základ sa upraví tak, aby odzrkadľoval sadzbu pred zdanením.

A21. Účtovná jednotka spravidla používa jedinú diskontnú sadzbu na odhad hodnoty z používania majetku. Účtovná jednotka však používa samostatné diskontné sadzby pre rôzne budúce obdobia, ak je hodnota z používania citlivá na rozdiely v rizikách pre rôzne obdobia alebo na časovú štruktúru úrokových mier.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 37

Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby sa na rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva uplatnili vhodné kritériá vykazovania a oceňovacie základne, a aby sa v poznámkach k účtovnej závierke zverejnili dostatočné informácie, ktoré používateľom umožnia pochopiť ich charakter, načasovanie a sumu.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmienených aktív, s výnimkou:

   a) tých, ktoré sú výsledkom nesplnených zmlúv, s výnimkou nevýhodnej zmluvy, a

   b) [vypúšťa sa];

   c) tých, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu.

2. Tento štandard sa neuplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

3. Nesplnené zmluvy sú zmluvy, v rámci ktorých žiadna zo zmluvných strán nesplnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne splnili svoje povinnosti v rovnakom rozsahu. Tento štandard sa neuplatňuje na nesplnené zmluvy s výnimkou tých, ktoré sú nevýhodné.

4. [Vypúšťa sa.]

5. Ak sa iný štandard zaoberá špecifickým typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, účtovná jednotka uplatní tento iný štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zaoberá spôsobom účtovania, ktorý nadobúdateľ uplatňuje na podmienené záväzky získané v podnikovej kombinácii. Podobne sú niektoré typy rezerv takisto uvedené v štandardoch pre:

   a) zmluvy o zhotovení (pozri IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*);

   b) dane z príjmov (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

   c) lízingy (pozri IAS 17 *Lízingy*). Ak však IAS 17 neobsahuje špecifické požiadavky na zaobchádzanie s operatívnym lízingom, ktorý sa stáva nevýhodným, na takéto prípady sa uplatňuje tento štandard;

   d) zamestnanecké požitky (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) a

   e) poistné zmluvy (pozri IFRS 4 *Poistné zmluvy*). Tento štandard sa však uplatňuje na rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva poisťovateľa iné než na tie, ktoré vznikajú v dôsledku jeho zmluvných povinností a práv z poistných zmlúv, patriacich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4.

6. Niektoré sumy považované za rezervy môžu súvisieť s vykazovaním výnosov, ak napríklad účtovná jednotka poskytuje záruky výmenou za poplatok. Tento štandard sa nevenuje vykazovaniu výnosov. IAS 18 *Výnosy* identifikuje okolnosti, za ktorých sa vykazujú výnosy, a poskytuje praktický návod na uplatňovanie kritérií vykazovania. Týmto štandardom sa nemenia požiadavky IAS 18.

7. Týmto štandardom sa definujú rezervy ako záväzky s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou. V niektorých krajinách sa výraz „rezerva“ používa tiež v kontexte položiek, akými sú odpisovanie, zníženie hodnoty majetku a pochybné pohľadávky: tieto položky sú úpravami účtovných hodnôt majetku a nie sú zahrnuté v tomto štandarde.

8. Ostatné štandardy špecifikujú, či sa výdavky považujú za aktívum alebo za náklady. Tieto položky nie sú zahrnuté do tohto štandardu. Preto tento štandard nezakazuje, ale ani nevyžaduje aktiváciu nákladov vykázaných v čase tvorby rezervy.

9. Tento štandard sa uplatňuje pre rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončených činností). Ak reštrukturalizácia spĺňa definíciu ukončenej činnosti, môžu sa podľa IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* vyžadovať sa dodatočné zverejnenia.

DEFINÍCIE

10. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

Rezerva je záväzok s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou.

Záväzok je súčasná povinnosť účtovnej jednotky vznikajúca z minulých udalostí, ktorej vysporiadaním sa očakáva úbytok zdrojov účtovnej jednotky stelesňujúcich ekonomické úžitky.

Zaväzujúca udalosť je udalosť, ktorou sa vytvára zákonná alebo mimozmluvná povinnosť, ktorá vedie k tomu, že účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu než vysporiadať danú povinnosť.

Zákonná povinnosť je povinnosť, ktorá sa odvíja zo:

a) zmluvy (prostredníctvom jej výslovných alebo implicitných podmienok);

b) právnych predpisov alebo

c) ostatných právnych úkonov.

Mimozmluvná povinnosť je povinnosť, ktorá sa odvíja z činností účtovnej jednotky, keď:

a) zavedenými vzormi správania sa z minulej praxe, zverejnenými postupmi alebo dostatočne konkrétnym súčasným vyhlásením účtovná jednotka naznačila ostatným stranám, že bude akceptovať určité záväzky, a

b) v dôsledku čoho účtovná jednotka vytvorila platné očakávanie na strane ostatných zúčastnených strán, že si splní túto zodpovednosť.

Podmienený záväzok je:

a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky, alebo

b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, ale nevykazuje sa, pretože:

i) nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, alebo

ii) výšku povinnosti nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

Podmienené aktívum je možné aktívum, ktoré vzniká z minulých udalostí a ktorého existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky.

Nevýhodná zmluva je zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú očakávané ekonomické úžitky získané podľa zmluvy.

Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorým sa významne mení buď:

a) rozsah podnikania vykonávaného účtovnou jednotkou, alebo

b) spôsob, ktorým sa toto podnikanie vykonáva.

Rezervy a ostatné záväzky

11. Rezervy možno odlíšiť od ostatných záväzkov, akými sú záväzky z obchodného styku a výdavky budúcich období, pretože existuje neistota o období alebo výške budúcich výdavkov vyžadovaných na vysporiadanie. Naproti tomu:

a) záväzky z obchodného styku sú záväzkami zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané a boli fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom, a

b) výdavky budúcich období sú záväzky zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané, ale neboli vyplatené, fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom, vrátane súm splatných pre zamestnancov (napríklad sumy súvisiace s časovo rozlíšenými náhradami za dovolenky). Hoci je niekedy nevyhnutné odhadnúť výšku alebo obdobie výdavkov budúcich období, neistota je vo všeobecnosti oveľa menšia ako pri rezervách.

Výdavky budúcich období sa často vykazujú ako súčasť záväzkov z obchodného styku a ostatných záväzkov, zatiaľ čo rezervy sa vykazujú osobitne.

Vzťah medzi rezervami a podmienenými záväzkami

12. Vo všeobecnom význame sú všetky rezervy podmienené, pretože sú neurčité v čase alebo výške. V rámci tohto štandardu sa však výraz „podmienené“ používa pre záväzky a aktíva, ktoré nie sú vykázané, pretože ich existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky. Navyše výraz „podmienený záväzok“ sa používa pre záväzky, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania.

13. Tento štandard rozlišuje medzi:

a) rezervami – ktoré sa vykazujú ako záväzky (za predpokladu, že je možné uskutočniť spoľahlivý odhad), pretože sú súčasnými povinnosťami a je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinností bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, a

b) podmienenými záväzkami – ktoré nie sú vykázané ako záväzky, pretože sú buď:

i) možnými povinnosťami, keďže sa musí ešte len potvrdiť, či má účtovná jednotka súčasnú povinnosť, ktorá by mohla viesť k úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, alebo

ii) súčasnými povinnosťami, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania v tomto štandarde (pretože buď nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúci ekonomické úžitky, alebo nie je možné urobiť dostatočne spoľahlivý odhad výšky povinnosti).

VYKAZOVANIE

Rezervy

14. Rezerva sa vykazuje, ak:

a) účtovná jednotka má súčasnú povinnosť (zmluvnú alebo mimozmluvnú) ako výsledok minulej udalosti;

b) je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, a

c) možno urobiť spoľahlivý odhad výšky záväzku.

Ak tieto podmienky nie sú splnené, žiadna rezerva sa nevykazuje.

Súčasná povinnosť

15. Vo výnimočných prípadoch nie je jasné, či existuje súčasná povinnosť. V takýchto prípadoch sa minulá udalosť považuje za pôvodcu vzniku súčasnej povinnosti ak, berúc do úvahy všetky dostupné dôkazy, je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu.

16. V takmer všetkých prípadoch bude jasné, či súčasná povinnosť vznikla na základe minulej udalosti. Vo výnimočných prípadoch, napríklad v právnom spore, môže byť diskutabilné, či sa buď vyskytli určité prípady alebo či tieto prípady vedú k súčasnej povinnosti. V takomto prípade účtovná jednotka určí, či súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu, a to zohľadnením všetkých dostupných dôkazov vrátane, napríklad, odborného posudku. Zvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytnutý udalosťou po súvahovom dni. Na základe takéhoto dôkazu:

a) ak je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu, účtovná jednotka vykáže rezervu (ak sú splnené kritériá vykazovania), a

b) ak je viac pravdepodobné, že k súvahovému dňu žiadna súčasná povinnosť neexistuje, účtovná jednotka zverejňuje podmienený záväzok, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná (pozri odsek 86).

Minulá udalosť

17. Minulá udalosť, ktorá vedie k súčasnej povinnosti, sa nazýva zaväzujúca udalosť. Aby bola udalosť zaväzujúcou udalosťou, je nevyhnutné, aby účtovná jednotka nemala inú reálnu možnosť než vysporiadať povinnosť vytvorenú danou udalosťou. Deje sa tak len vtedy:

a) ak vysporiadanie povinnosti možno vynútiť zákonom, alebo

b) v prípade mimozmluvnej povinnosti, ak sa udalosťou (ktorá môže byť opatrením účtovnej jednotky) vytvárajú platné očakávania u ostatných strán, že si účtovná jednotka splní povinnosť.

18. Účtovná závierka sa zaoberá finančnou situáciou účtovnej jednotky na konci jej obdobia vykazovania a nie jej možnou situáciou v budúcnosti. Preto sa nevykazuje žiadna rezerva na náklady, ktoré je potrebné vynaložiť na prevádzku v budúcnosti. Jediné záväzky vykázané v súvahe účtovnej jednotky sú tie, ktoré existujú k súvahovému dňu.

19. Jedine tie povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od budúcich aktivít účtovnej jednotky (t. j. budúce vykonávanie svojho podnikania) sa vykazujú ako rezervy. Príkladmi takýchto povinností sú pokuty alebo náklady na odstránenie nezákonnej škody na životnom prostredí, z ktorých obe by mohli pri ich vysporiadaní viesť k úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky bez ohľadu na budúce aktivity účtovnej jednotky. Podobne účtovná jednotka vykazuje rezervu na náklady na vyradenie ropnej plošiny z prevádzky alebo atómovej elektrárne, v rozsahu, v ktorom je účtovná jednotka povinná odstrániť už spôsobenú škodu. Naproti tomu v dôsledku komerčného tlaku alebo zákonných požiadaviek môže mať účtovná jednotka v úmysle alebo potrebu realizovať výdavky na fungovanie konkrétnym spôsobom v budúcnosti (napríklad namontovaním dymových filtrov v určitom type továrne). Keďže účtovná jednotka sa môže vyhnúť budúcim výdavkom svojou budúcou aktivitou, napríklad zmenou svojho spôsobu prevádzkovania, nemá v súčasnosti žiadnu povinnosť na tento budúci výdavok a nevykazuje sa žiadna rezerva.

20. Povinnosť vždy zahŕňa ďalšiu zmluvnú stranu, voči ktorej povinnosť existuje. Nie je však nevyhnutné poznať identitu zmluvnej strany, na ktorú sa povinnosť viaže – v skutočnosti to môže byť povinnosť voči verejnosti ako celku. Pretože povinnosť vždy obsahuje záväzok voči inej strane, vyplýva z toho, že rozhodnutie manažmentu alebo predstavenstva nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti k súvahovému dňu, pokiaľ rozhodnutie nebolo dostatočne konkrétnym spôsobom oznámené pred súvahovým dňom tým, ktorých sa týka a spôsobom, ktorým by sa u nich vzbudilo dôvodné očakávanie, že si účtovná jednotka splní svoju zodpovednosť.

21. Udalosť, ktorá nespôsobuje vznik povinnosti okamžite, ju môže vyvolať k neskoršiemu dátumu, pretože zmeny v zákone alebo činy účtovnej jednotky (napríklad dostatočne konkrétne verejné vyhlásenie) dávajú podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti. Napríklad keď je spôsobená škoda na životnom prostredí, nemusí existovať povinnosť odstrániť následky. Spôsobenie škody sa však stane zaväzujúcou udalosťou, ak sa v novom zákone vyžaduje odstránenie existujúcej škody, alebo ak účtovná jednotka verejne uzná zodpovednosť za nápravu spôsobom, ktorý vytvára mimozmluvnú povinnosť.

22. Ak sa podrobnosti navrhovaného nového zákona ešte len musia dokončiť, povinnosť vzniká iba vtedy, ak je prakticky isté, že zákon vojde do platnosti v tej podobe, ako je navrhnutý. Na účely tohto štandardu sa takáto povinnosť považuje sa zákonnú povinnosť. Rozdiely v okolnostiach uzákoňovania spôsobujú, že nie je možné špecifikovať jedinú udalosť, ktorá by spôsobila, že uzákonenie zákona je prakticky isté. V mnohých prípadoch nebude možné dosiahnuť zjavné uistenie o uzákonení zákona až dovtedy, kým nie je schválený.

Pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky

23. Aby záväzok spĺňal kritériá na vykazovanie, musí na vysporiadanie tejto povinnosti existovať nielen súčasná povinnosť, ale aj pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky. Na účely tohto štandardu (*) sa úbytok zdrojov alebo iná udalosť považujú za pravdepodobné, ak udalosť nastane skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne, t. j. pravdepodobnosť, že udalosť nastane, je väčšia ako pravdepodobnosť, že nenastane. Ak nie je pravdepodobné, že existuje súčasná povinnosť, účtovná jednotka zverejní podmienený záväzok, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná (pozri odsek 86).

24. Ak existuje viacero podobných povinností (napríklad záruky na produkt alebo podobné zmluvy), pravdepodobnosť, že na vysporiadanie bude potrebný úbytok, sa stanovuje s prihliadnutím na skupinu povinností ako celku. Hoci pravdepodobnosť úbytku pre jednu položku môže byť malá, môže byť celkom pravdepodobné, že na vysporiadanie povinností ako celku bude potrebný nejaký úbytok zdrojov. Ak ide o takýto prípad, vykazuje sa rezerva (ak sú splnené ostatné kritériá na vykazovanie).

(*) Interpretácia výrazu „pravdepodobne“ v tomto štandarde ako „skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne“ sa neuplatňuje nevyhnutne v ostatných štandardoch.

Spoľahlivý odhad povinnosti

25. Používanie odhadov je nevyhnutnou súčasťou zostavovania účtovnej závierky a neznižuje sa ním jej spoľahlivosť. Toto obzvlášť platí v prípade rezerv, ktoré sú svojím charakterom viac neisté ako väčšina ostatných položiek súvahy. Okrem extrémne zriedkavých prípadov účtovná jednotka dokáže určiť škálu možných výsledkov, a môže teda urobiť odhad povinnosti, ktorý je dostatočne spoľahlivý na použitie pri vykazovaní rezervy.

26. V extrémne zriedkavých prípadoch, ak nie je možné uskutočniť spoľahlivý odhad, existuje záväzok, ktorý nemôže byť vykázaný. Tento záväzok sa zverejňuje ako podmienený záväzok (pozri odsek 86).

Podmienené záväzky

27. Účtovná jednotka nevykazuje podmienené záväzky.

28. Podmienený záväzok sa zverejňuje, ako sa to vyžaduje v odseku 86, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná.

29. Ak je účtovná jednotka spoločne a nerozdielne zodpovedná za povinnosť, časť povinnosti, ktorú majú podľa očakávania splniť ostatné zmluvné strany, sa považuje za podmienený záväzok. Účtovná jednotka vykazuje rezervu na časť povinnosti, pre ktorú je pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, s výnimkou extrémne zriedkavých okolností, keď nie je možné urobiť spoľahlivý odhad.

30. Podmienené záväzky sa môžu vyvinúť spôsobom pôvodne neočakávaným. Preto sa neustále prehodnocujú, aby sa zistilo, či sa úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky stal pravdepodobným. Ak sa stane pravdepodobným, že na položku predtým považovanú za podmienený záväzok bude potrebný úbytok budúcich ekonomických úžitkov, rezerva sa vykazuje v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom nastala zmena pravdepodobnosti (okrem extrémne zriedkavých okolností, keď nie je možné urobiť spoľahlivý odhad).

Podmienené aktíva

31. Účtovná jednotka nevykazuje podmienené aktíva.

32. Podmienené aktíva väčšinou vznikajú z neplánovaných alebo iných neočakávaných udalostí, ktoré spôsobujú vznik možnosti prílevu ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky. Príkladom je nárok, ktorý účtovná jednotka získava prostredníctvom súdnych procesov, kde je výsledok neistý.

33. Podmienené aktíva sa nevykazujú v účtovnej závierke, keďže by to mohlo viesť k vykázaniu výnosu, ktorý nemusí byť nikdy realizovaný. Ak je však realizácia výnosu prakticky istá, potom súvisiace aktívum nie je podmieneným aktívom a jeho vykázanie je vhodné.

34. Podmienené aktívum sa zverejňuje, ako sa to vyžaduje v odseku 89, ak je pravdepodobný prílev ekonomických úžitkov.

35. Podmienené aktíva sa neustále prehodnocujú, aby sa zabezpečilo, že v účtovnej závierke sa vhodne zohľadňujú nové udalosti. Ak je prakticky isté, že nastane prílev ekonomických úžitkov, aktívum a súvisiaci výnos sa vykážu v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom došlo ku zmene. Ak sa prílev ekonomických úžitkov stal pravdepodobným, účtovná jednotka zverejní podmienené aktívum (pozri odsek 89).

OCENENIE

Najlepší odhad

36. Suma vykázaná ako rezerva je najlepším odhadom výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu.

37. Najlepším odhadom výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti je suma, ktorú by účtovná jednotka logicky zaplatila na vysporiadanie povinnosti k súvahovému dňu alebo na jej prevedenie na tretiu stranu v danom čase. Často bude nemožné alebo neúmerne nákladné vysporiadať alebo previesť povinnosť k súvahovému dňu. Avšak odhadom sumy, ktorú by účtovná jednotka logicky zaplatila na vysporiadanie alebo prevedenie povinnosti, sa poskytuje najlepší odhad výdavku požadovaného na vysporiadanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu.

38. Odhady výsledkov a finančných vplyvov sa určujú na základe úsudku manažmentu účtovnej jednotky, doplneného skúsenosťami z podobných transakcií a, v niektorých prípadoch, správami od nezávislých odborníkov. Zvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytnutý udalosťami po súvahovom dni.

39. Neistoty sprevádzajúce sumu, ktorá sa má vykázať ako rezerva, sa riešia rôznymi spôsobmi podľa okolností. Keď rezerva, ktorá sa oceňuje, obsahuje rozsiahly súbor položiek, povinnosť sa odhaduje zvážením všetkých možných výsledkov podľa pravdepodobností s nimi spojených. Názov tejto štatistickej metódy odhadovania je „očakávaná hodnota“. Rezerva bude preto rôzna v závislosti od toho, či pravdepodobnosť straty z danej sumy je napríklad 60 percent alebo 90 percent. Ak existuje súvislý rozsah možných výsledkov a každý bod tohto rozsahu je taký pravdepodobný ako ktorýkoľvek iný, používa sa stredný bod rozsahu.

Príklad

Účtovná jednotka predáva tovar so zárukou, podľa ktorej jednotka pokrýva zákazníkom náklady na opravy výrobných chýb, ktoré sa prejavia počas prvých šiestich mesiacov po kúpe. Ak by sa zistili menšie chyby pri všetkých predaných výrobkoch, vznikli by náklady na opravu vo výške 1 milióna. Ak by sa zistili závažné chyby pri všetkých predaných výrobkoch, vznikli by náklady na opravu vo výške 4 miliónov. Skúsenosti z predchádzajúcich období a budúce očakávania účtovnej jednotky naznačujú, že v nasledujúcom roku 75 percent predaného tovaru nebude mať žiadne chyby, 20 percent predaného tovaru bude mať menšie chyby a 5 percent predaného tovaru bude mať závažné chyby. V súlade s odsekom 24 účtovná jednotka prehodnotí pravdepodobnosť úbytku pre záručnú povinnosť ako celku.

Očakávaná hodnota nákladov na opravy je:

(75 % z nuly) + (20 % z 1 mil.) + (5 % zo 4 mil.) = 400 000

40. Ak sa oceňuje jedna povinnosť, individuálny najpravdepodobnejší výsledok môže byť najlepším odhadom záväzku. Ale aj v takomto prípade účtovná jednotka zvažuje ostatné možné výsledky. Ak sú iné možné výsledky buď väčšinou vyššie, alebo väčšinou nižšie ako najpravdepodobnejší výsledok, najlepší odhad bude vyššia alebo nižšia suma. Napríklad ak účtovná jednotka musí odstrániť vážnu chybu v hlavnom závode, ktorý skonštruovala pre zákazníka, individuálnym najpravdepodobnejším výsledkom by mohlo byť, že úspešná oprava sa podarí na prvý pokus a náklady budú vo výške 1 000, ale rezerva sa vytvára na vyššiu sumu, ak existuje významná šanca, že budú nevyhnutné ďalšie pokusy.

41. Rezerva sa oceňuje pred zdanením, keďže daňovými dôsledkami rezervy a zmenami v nej sa zaoberá IAS 12.

Riziká a neistoty

42. Riziká a neistoty, ktoré sú nevyhnutne spojené s mnohými udalosťami a okolnosťami, sa zohľadňujú pri dosahovaní najlepšieho odhadu rezervy.

43. Riziko opisuje premenlivosť výsledku. Úpravy rizika môžu zvýšiť sumu, v ktorej je záväzok ocenený. Pri tvorbe úsudku v podmienkach neistoty je potrebná opatrnosť tak, aby výnosy alebo aktíva neboli nadhodnotené a náklady alebo záväzky neboli podhodnotené. Neistota však neospravedlňuje tvorbu nadmerných rezerv alebo úmyselné nadhodnotenie záväzkov. Napríklad ak sa plánované náklady konkrétneho nepriaznivého výsledku odhadujú na základe opatrnosti, tento výsledok sa potom úmyselne nepovažuje za pravdepodobnejší, akým reálne je. Pozornosť treba venovať vyhnutiu sa duplicitným úpravám o riziko a neistotu s následným nadhodnotením rezervy.

44. Zverejňovanie neistôt spájajúcich sa so sumou výdavku sa uskutočňuje podľa odseku 85 písm. b).

Súčasná hodnota

45. Ak je vplyv časovej hodnoty peňazí významný, suma rezervy je súčasnou hodnotou výdavkov, ktoré sa očakávajú ako potrebné na vysporiadanie povinnosti.

46. V dôsledku časovej hodnoty peňazí sú rezervy súvisiace s výdavkami peňažných prostriedkov, ktoré vznikajú skoro po súvahovom dni, nevýhodnejšie ako tie, kde výdavky peňažných prostriedkov v tej istej výške vznikajú neskôr. Rezervy sa preto diskontujú, ak je ich vplyv významný.

47. Diskontná(-é) sadzba(-y) je sadzbou(-mi) pred zdanením, ktorá(-é) odzrkadľuje(-ú) aktuálne trhové zhodnotenie časovej hodnoty peňazí a riziká špecifické pre záväzok. V diskontnej(-ých) sadzbe(-ách) sa nezohľadňujú riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov.

Budúce udalosti

48. Budúce udalosti, ktoré môžu vplývať na sumu potrebnú na vysporiadanie povinnosti, sa zohľadňujú v sume rezervy, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz, že skutočne nastanú.

49. Očakávané budúce udalosti môžu byť obzvlášť významné pri oceňovaní rezerv. Napríklad účtovná jednotka môže byť presvedčená, že náklady na vyčistenie lokality na konci jej životnosti sa znížia o budúce zmeny v technológii. Vykázaná suma odzrkadľuje rozumné očakávania technicky kvalifikovaných, objektívnych pozorovateľov pri zohľadnení všetkých dôkazov týkajúcich sa technológie, ktorá budú k dispozícii v čase čistenia. Preto je vhodné zahrnúť napríklad očakávané zníženia nákladov spojené so zvýšenou skúsenosťou pri uplatňovaní existujúcej technológie, alebo očakávané náklady na uplatňovanie existujúcej technológie na rozsiahlejšiu alebo komplexnejšiu činnosť čistenia, ako bola vykonávaná predtým. Účtovná jednotka však nepredpokladá vývoj kompletne novej technológie čistenia, pokiaľ to nie je podložené dostatočnými objektívnymi dôkazmi.

50. Vplyv možnej nových právnych predpisov sa zohľadňuje pri oceňovaní existujúceho záväzku, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz, že tieto právne predpisy budú prakticky iste schválené. Rôznorodosť okolností, ktoré vznikajú v praxi, znemožňuje špecifikovať jedinú udalosť, ktorá bude poskytovať dostatočný objektívny dôkaz v každom prípade. Vyžaduje sa dôkaz pre obe možnosti, či už o požiadavkách právnych predpisov a či je prakticky isté, že sa schvália a implementujú v príslušný čas. V mnohých prípadoch nebude existovať dostatočný objektívny dôkaz dovtedy, kým sa nové právne predpisy neschvália.

Očakávané vyradenie majetku

51. Zisky z očakávaného vyradenia majetku sa pri oceňovaní rezervy neberú do úvahy.

52. Zisky z očakávaného vyradenia majetku sa pri oceňovaní rezervy neberú do úvahy, aj keď je očakávané vyradenie úzko späté s udalosťou, ktorá dala podnet na vznik rezervy. Namiesto toho účtovná jednotka vykazuje zisk z očakávaných vyradení majetku v čase špecifikovanom v štandarde, ktorý sa zaoberá dotknutými aktívami.

NÁHRADY

53. Keď sa náhrada niektorých alebo všetkých výdavkov potrebných na vysporiadanie rezervy očakáva od inej strany, náhrada sa vykazuje vtedy a len vtedy, ak je prakticky isté, že náhrada sa prijme, ak účtovná jednotka vysporiada povinnosť. Náhrada sa účtuje ako osobitné aktívum. Suma vykázanej náhrady nesmie prekročiť sumu rezervy.

54. Vo výkaze ziskov a strát sa môžu výdavky súvisiace s rezervou prezentovať v čistej hodnote vykázanej ako náhrada.

55. Niekedy je účtovná jednotka schopná nájsť inú stranu na zaplatenie časti alebo všetkých výdavkov potrebných na vysporiadanie rezervy (napríklad prostredníctvom poistných zmlúv, doložiek o odškodnení alebo dodávateľských záruk). Táto iná strana môže buď nahradiť sumy, ktoré zaplatila účtovná jednotka, alebo zaplatiť sumy priamo.

56. Vo väčšine prípadov účtovná jednotka zostane zodpovedná za celú dotknutú sumu, takže účtovná jednotka by musela vysporiadať celú sumu, ak by tretia strana z akéhokoľvek dôvodu v platení zlyhala. V takejto situácii sa rezerva vykazuje na plnú sumu záväzku a oddelené aktívum očakávanej náhrady sa vykazuje, keď je prakticky isté, že náhrada bude prijatá, ak účtovná jednotka vysporiada záväzok.

57. V niektorých prípadoch účtovná jednotka nebude zodpovedná za dotknuté náklady, ak tretia strana zlyhá v platení. V takomto prípade účtovná jednotka nemá záväzok za tieto náklady a tieto sa nezahŕňajú do rezervy.

58. Ako sa uvádza v odseku 29, povinnosť, za ktorú je účtovná jednotka spoločne a nerozdielne zodpovedná, je podmieneným záväzkom v rozsahu, v akom sa očakáva, že povinnosť bude vysporiadaná inými stranami.

ZMENY V REZERVÁCH

59. Rezervy sa revidujú ku každému súvahovému dňu a upravujú tak, aby odzrkadľovali aktuálny najlepší odhad. Ak už nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude nevyhnutný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, rezerva sa zruší.

60. Ak sa používa diskontovanie, účtovná hodnota rezervy narastá v každom období, aby sa zohľadnilo plynutie času. Tento nárast sa vykazuje ako náklad na prijaté úvery a pôžičky.

POUŽÍVANIE REZERV

61. Rezerva sa použije len na výdavky, na ktoré sa pôvodne vytvorila.

62. S rezervou sa zúčtujú iba výdavky, ktoré súvisia s pôvodnou rezervou. Zúčtovaním výdavkov s rezervou, ktorá bola pôvodne vykázaná na iný účel, by sa zakryl vplyv dvoch rozdielnych udalostí.

UPLATŇOVANIE ZÁSAD VYKAZOVANIA A OCEŇOVANIA

Budúce prevádzkové straty

63. Rezervy sa nevykazujú na budúce prevádzkové straty.

64. Budúce prevádzkové straty nespĺňajú definíciu záväzku v odseku 10 a všeobecné kritériá vykazovania stanovené pre rezervy v odseku 14.

65. Očakávanie budúcich prevádzkových strát je náznakom, že hodnota určitého majetku podniku môže byť znížená. Účtovná jednotka testuje tento majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Nevýhodné zmluvy

66. Ak má účtovná jednotka zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa tejto zmluvy sa vykazuje a oceňuje ako rezerva.

67. Mnohé zmluvy (napríklad niektoré rutinné objednávky na nákup) sa môžu zrušiť bez zaplatenia kompenzácie druhej strane, a povinnosť preto neexistuje. V iných zmluvách sa stanovujú aj práva aj povinnosti pre každú zo zmluvných strán. Ak udalosti spôsobia, že takáto zmluva sa stane nevýhodnou, zmluva patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a existuje záväzok, ktorý sa vykazuje. Nesplnené zmluvy, ktoré nie sú nevýhodné, nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

68. V tomto štandarde nevýhodná zmluva definuje ako zmluva, ktorej náklady na splnenie povinností podľa zmluvy, ktorým sa nedá vyhnúť, prevyšujú ekonomické úžitky, ktorých získanie sa podľa tejto zmluvy očakáva. Nevyhnutné náklady podľa zmluvy odzrkadľujú minimálne čisté náklady na odstúpenie od zmluvy, ktoré sú buď sumou nákladov na jej splnenie alebo, ak je nižšia, sumou kompenzácie alebo pokuty za nesplnenie zmluvnej povinnosti.

69. Pred stanovením osobitnej rezervy na nevýhodnú zmluvu účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty, ktorá nastala v aktívach určených na túto zmluvu (pozri IAS 36).

Reštrukturalizácia

70. Ďalej uvedené príklady sú príkladmi udalostí, ktoré môžu spadať do definície reštrukturalizácie:

a) predaj alebo ukončenie určitého druhu podnikania;

b) zatvorenie podnikateľskej lokality v krajine alebo regióne alebo premiestnenie podnikateľských činností z jednej krajiny alebo regiónu do druhého;

c) zmeny v štruktúre riadenia, napríklad eliminácia určitej úrovne riadenia, a

d) podstatná reorganizácia, ktorá má významný vplyv na charakter a zameranie činností účtovnej jednotky.

71. Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje len vtedy, ak sú splnené všeobecné kritériá na vykazovanie rezerv ustanovené v odseku 14. V odsekoch 72 až 83 sa vysvetľuje, ako sa všeobecné kritériá vykazovania uplatňujú pri reštrukturalizáciách.

72. Mimozmluvná povinnosť reštrukturalizovať vzniká iba vtedy, ak účtovná jednotka:

a) má podrobný formálny plán na reštrukturalizáciu identifikujúci minimálne:

i) dotknutú oblasť podnikania alebo jeho časť;

ii) hlavné lokality, ktorých sa to dotkne;

iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí dostanú kompenzáciu za ukončenie ich pracovných pozícií;

iv) výdavky, ktoré v tejto súvislosti vzniknú, a

v) obdobie, keď sa bude plán realizovať; a

b) vyvolala platné očakávania u tých, ktorých sa reštrukturalizácia dotkne, že reštrukturalizáciu vykoná, a to začatím implementácie tohto plánu alebo oznámením hlavných charakteristických vlastností reštrukturalizácie tým, ktorých sa dotkne.

73. Dôkaz, že účtovná jednotka začala realizovať plán reštrukturalizácie, by sa poskytol napríklad demontážou závodu alebo predajom majetku alebo verejným vyhlásením hlavných charakteristických vlastností plánu. Verejným vyhlásením podrobného plánu reštrukturalizácie sa zakladá mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizovať iba vtedy, ak sa uskutoční takým spôsobom a dostatočne podrobne (t. j. stanovením hlavných charakteristických vlastností plánu), že sa vyvolávajú platné očakávania iných strán, akými sú zákazníci, dodávatelia a zamestnanci (alebo ich zástupcovia), že účtovná jednotka uskutoční reštrukturalizáciu.

74. Aby bol plán postačujúci na vznik mimozmluvnej povinnosti pri jeho oznámení tým, ktorí sú ním dotknutí, začatie jeho realizácie sa musí naplánovať na čo najskôr a ukončenie sa musí uskutočniť v časovom rámci, ktorý robí významné zmeny v pláne nepravdepodobnými. Ak sa očakáva, že bude existovať dlhé oneskorenie pred začiatkom reštrukturalizácie alebo že reštrukturalizácia bude trvať neprimerane dlhý čas, je nepravdepodobné, že plán vyvolá platné očakávanie zo strany iných, že účtovná jednotka je v súčasnosti zaviazaná k reštrukturalizácii, keďže časový rámec poskytuje účtovnej jednotke možnosti zmeniť svoje plány.

75. Rozhodnutím reštrukturalizovať prijatým manažmentom alebo predstavenstvom pred súvahovým dňom sa nezakladá mimozmluvná povinnosť k súvahovému dňu, pokiaľ účtovná jednotka pred súvahovým dňom:

a) nezačala realizáciu plánu reštrukturalizácie alebo

b) neoznámila hlavné charakteristické vlastnosti plánu reštrukturalizácie tým, ktorých sa dotkne, dostatočne konkrétnym spôsobom tak, aby u nich vyvolala platné očakávanie, že účtovná jednotka reštrukturalizáciu uskutoční.

Ak účtovná jednotka začne s realizáciou plánu reštrukturalizácie, alebo oznámi jeho hlavné charakteristické vlastnosti osobám, ktorých sa dotkne, až po súvahovom dni, pričom ide o významnú reštrukturalizáciu a jej nezverejnením by sa mohla ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe ekonomické rozhodnutia, vyžaduje sa zverejnenie v zmysle IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*.

76. Hoci mimozmluvnú povinnosť netvorí výlučne rozhodnutie manažmentu, povinnosť môže byť výsledkom iných skorších udalostí spolu s takýmto rozhodnutím. Napríklad rokovania so zástupcami zamestnancov o odstupnom alebo s kupcami o predaji činnosti sa mohli uzavrieť len so súhlasom predstavenstva. Ak sa tento súhlas už získal a oznámil iným stranám, účtovná jednotka má mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizácie, ak sú splnené podmienky odseku 72.

77. V niektorých krajinách je konečné oprávnenie udelené predstavenstvu, ktorej členstvo zahŕňa zástupcov záujmov iných, akými sú záujmy manažmentu (napríklad zamestnancov), alebo môže byť nevyhnutné upovedomenie takýchto zástupcov pred tým, ako predstavenstvo prijme svoje rozhodnutie. Pretože rozhodnutie takéhoto predstavenstva zahŕňa aj komunikáciu s takýmito zástupcami, môže to viesť k mimozmluvnej povinnosti reštrukturalizovať.

78. Žiadna povinnosť predaja činnosti nevzniká, pokiaľ účtovná jednotka nie je zaviazaná k predaju, t. j. existuje záväzná kúpna zmluva.

79. Aj keď účtovná jednotka uskutočnila rozhodnutie o predaji činnosti a toto rozhodnutie verejne ohlásila, nemôže byť zaviazaná k predaju, pokiaľ nebol identifikovaný kupujúci a pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva. Pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva, účtovná jednotka bude môcť meniť svoje rozhodnutie a v skutočnosti bude musieť postupovať iným spôsobom, ak nie je možné nájsť kupujúceho za prijateľných podmienok. Ak sa predpokladá predaj činnosti ako súčasť reštrukturalizácie, majetok k činnosti sa preveruje na zníženie hodnoty podľa IAS 36. Ak je predaj iba súčasťou reštrukturalizácie, mimozmluvná povinnosť môže vzniknúť pri iných častiach reštrukturalizácie pred tým, ako existuje záväzná kúpna zmluva.

80. Rezerva na reštrukturalizáciu obsahuje iba priame výdavky vznikajúce z reštrukturalizácie, čiže také, ktoré sú aj:

a) nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou a

b) nie sú spojené s pokračujúcimi činnosťami účtovnej jednotky.

81. Rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady, akými sú:

a) preškolenie alebo premiestnenie stálych zamestnancov;

b) marketing alebo

c) investovanie do nových systémov a distribučných sietí.

Tieto výdavky súvisia s budúcim výkonom podnikania a nie sú záväzkami na reštrukturalizáciu k súvahovému dňu. Takéto výdavky sa vykazujú na tom istom základe, ako keby vznikli nezávisle od reštrukturalizácie.

82. Identifikovateľné budúce prevádzkové straty do dátumu reštrukturalizácie sa nezahŕňajú do rezervy, pokiaľ nesúvisia s nevýhodnou zmluvou, ako je definovaná v odseku 10.

83. Ako sa to vyžaduje v odseku 51, zisk z očakávaného vyradenia majetku sa neberie do úvahy pri oceňovaní rezervy na reštrukturalizáciu, dokonca ani vtedy, ak sa uvažuje o predaji majetku ako súčasti reštrukturalizácie.

ZVEREJŇOVANIE

84. Pre každú triedu rezerv účtovná jednotka zverejňuje:

a) účtovnú hodnotu k začiatku a ku konci obdobia;

b) dodatočné rezervy vytvorené počas obdobia vrátane navýšení už existujúcich rezerv;

c) rozpustené sumy (t. j. vzniknuté a zúčtované oproti rezerve) počas obdobia;

d) nepoužité sumy zrušené počas obdobia a

e) zvýšenie diskontovaných súm počas obdobia, vznikajúce v dôsledku plynutia času a vplyvu každej zmeny diskontnej sadzby.

Porovnávacie údaje sa nevyžadujú.

85. V rámci každej triedy rezervy účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) krátky opis charakteru záväzku a očakávané načasovanie každého výsledného úbytku ekonomických úžitkov;

b) indikáciu neistôt o sume alebo načasovaní týchto úbytkov. Ak je nevyhnutné poskytnutie primeraných informácií, účtovná jednotka zverejní hlavné uskutočnené predpoklady týkajúce sa budúcich udalostí, ako je stanovené v odseku 48, a

c) sumu akejkoľvek očakávanej náhrady, s uvedením sumy každého aktíva, ktoré sa vykázalo pre danú očakávanú náhradu.

86. Pokiaľ je možnosť úbytku pri vysporiadaní nepatrná, účtovná jednotka zverejní k súvahovému dňu pre každú triedu podmienených záväzkov krátky opis charakteru podmieneného záväzku a, ak je to možné:

a) odhad jeho finančného vplyvu oceneného podľa odsekov 36 až 52;

b) indikáciu neistôt súvisiacich so sumou alebo načasovaním úbytku a

c) možnosť náhrady.

87. Pri určovaní, ktoré rezervy alebo podmienené záväzky sa môžu zoskupiť do triedy, je nevyhnutné zvážiť, či je charakter položiek dostatočne podobný pre ich spoločné vykázanie, aby bol splnený odsek 85 písm. a) a b) a odsek 86 písm. a) a b). Preto môže byť vhodné považovať za jedinú triedu rezerv sumy týkajúce sa záruk na rôzne produkty, avšak nebolo by vhodné považovať za jedinú triedu sumy týkajúce sa normálnych záruk a sumy, ktoré sú predmetom súdnych procesov.

88. Ak rezerva a podmienený záväzok vznikajú z toho istého súboru okolností, účtovná jednotka urobí zverejnenia požadované podľa odsekov 84 až 86 spôsobom, ktorým sa ukazuje prepojenie medzi rezervou a podmieneným záväzkom.

89. Ak je pravdepodobný prílev ekonomických úžitkov, účtovná jednotka zverejňuje krátky opis charakteru podmienených aktív k súvahovému dňu a ak je to možné, odhad ich finančného vplyvu, ocenený pomocou zásad pre rezervy uvedených v odsekoch 36 až 52.

90. Je dôležité, aby sa zverejneniami podmienených aktív nepodávali zavádzajúce indikácie o pravdepodobnosti vzniku výnosov.

91. Ak sa niektorá z informácií, požadovaných podľa odsekov 86 a 89, nezverejní, pretože nie je možné tak urobiť, táto skutočnosť sa uvedie.

92. Vo veľmi zriedkavých prípadoch sa dá očakávať, že zverejnením niektorých alebo všetkých informácií požadovaných podľa odsekov 84 až 89 sa môže vážne ovplyvniť pozícia účtovnej jednotky v spore s inými stranami, pokiaľ ide o záležitosť týkajúcu sa rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva. V takýchto prípadoch účtovná jednotka nemusí zverejňovať takéto informácie, ale zverejní všeobecný charakter sporu, spoločne so skutočnosťou a dôvodom, prečo sa informácie nezverejnili.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

93. Vplyv prijatia tohto štandardu k dňu jeho účinnosti (alebo skôr) sa vykáže ako úprava začiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom bol štandard prvýkrát uplatnený. Účtovným jednotkám sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nich, aby upravili začiatočný stav nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie a prehodnotiť porovnávacie údaje. Ak sa porovnávacie údaje neprehodnotia, táto skutočnosť sa zverejní.

94. [Vypúšťa sa.]

DÁTUM ÚČINNOSTI

95. Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. júla 1999 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 1999, zverejní túto skutočnosť.

96. [Vypúšťa sa.]

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 38

Nehmotný majetok

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nehmotného majetku, ktorým sa špecificky nezaoberá iný štandard. Tento štandard vyžaduje od účtovnej jednotky, aby vykazovala nehmotný majetok výlučne vtedy, ak sú splnené stanovené kritériá. V štandarde sa špecifikuje aj spôsob vyčísľovania účtovnej hodnoty nehmotného majetku a vyžaduje sa zverejňovanie stanovených informácií o nehmotnom majetku.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní nehmotného majetku, s výnimkou:

   a) nehmotného majetku spadajúceho do rozsahu pôsobnosti iného štandardu,

   b) finančného majetku definovaného v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*;

   c) vykazovania a oceňovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov (pozri IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov*) a

   d) výdavkov na vývoj a ťažbu nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov.

3. Ak sa v inom štandarde predpisuje spôsob účtovania konkrétneho druhu nehmotného majetku, účtovná jednotka uplatní daný štandard namiesto tohto štandardu. Tento štandard neplatí napríklad pre:

   a) nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka drží na účely predaja v rámci bežnej činnosti (pozri IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*);

   b) odložené daňové pohľadávky (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

   c) lízingy, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti IAS 17 *Lízingy*;

   d) majetok, ktorý vyplýva zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

   e) finančný majetok definovaný v IAS 32. Vykazovanie a oceňovanie niektorých položiek finančného majetku je predmetom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, IAS 28 *Investície Podiely v pridružených podnikoch* a IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*;

   f) goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);

   g) odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ktoré vyplynú zo zmluvných práv poisťovateľa na základe poistných zmlúv spadajúcich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*. V IFRS 4 sa stanovujú špecifické požiadavky na zverejňovanie takýchto odložených akvizičných nákladov, nie však pre takýto nehmotný majetok. Na taký nehmotný majetok sa preto vzťahujú požiadavky na zverejňovanie uvedené v tomto štandarde;

   h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako majetok držaný na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*.

4. Niektoré položky nehmotného majetku môžu byť na fyzickom nosiči, napríklad na kompaktnom disku (v prípade počítačového softvéru) alebo na filme, prípadne môžu byť súčasťou právnej dokumentácie (v prípade licencie alebo patentu). Pri zisťovaní, či majetok zahŕňajúci hmotné aj nehmotné prvky treba účtovať podľa IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* alebo ako nehmotný majetok podľa tohto štandardu, účtovná jednotka uplatní úsudok, na základe ktorého zhodnotí, ktorý prvok je významnejší. Napríklad počítačový softvér pre počítačom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, je neoddeliteľnou súčasťou súvisiaceho hardvéru a považuje sa za súčasť nehnuteľností, strojov a zariadení. To isté platí pre operačný systém počítača. Keď softvér nie je neoddeliteľnou súčasťou súvisiaceho hardvéru, počítačový softvér sa považuje za nehmotný majetok.

5. Tento štandard sa uplatňuje okrem iného aj na výdavky na reklamu, odbornú prípravu, zriaďovacie výdavky, výskum a vývoj. Výskumno-vývojová činnosť sa zameriava na rozvoj poznatkov. Hmotný prvok majetku sa preto, aj keď výsledkom týchto činností môže byť majetok v hmotnej podobe (napríklad prototyp), v porovnaní s jeho nehmotnou zložkou, t. j. znalosťami stelesnenými v danom prototype, považuje za druhotný.

6. Pri finančnom lízingu môže byť podkladovým majetkom buď hmotný alebo nehmotný majetok. Po prvotnom vykázaní nájomca nehmotný majetok, ktorý má v držbe na základe finančného lízingu, účtuje v súlade s týmto štandardom. Práva vyplývajúce z licenčných zmlúv na položky, akými sú filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva, sú vylúčené z rozsahu pôsobnosti IAS 17 a spadajú do pôsobnosti tohto štandardu.

7. Výnimky z rozsahu pôsobnosti určitého štandardu sa môžu vyskytnúť v prípade, ak sú určité činnosti alebo transakcie natoľko špecializované, že vedú k vzniku účtovných problémov, ktoré môže byť potrebné riešiť inak. Takéto problémy vznikajú pri účtovaní výdavkov na prieskum, výstavbu príslušných zariadení a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných odvetviach, ako aj v prípade poistných zmlúv. Toto je dôvod, prečo sa tento štandard neuplatňuje na výdavky na takéto činnosti a zmluvy. Tento štandard sa však uplatňuje na ostatný používaný nehmotný majetok (napríklad počítačový softvér) a ostatné vzniknuté výdavky (akými sú zriaďovacie náklady) v ťažobných priemyselných odvetviach a v poisťovacích spoločnostiach.

DEFINÍCIE

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

Aktívny trh je trh, ktorý spĺňa všetky ďalej uvedené podmienky:

a) položky, s ktorými sa obchoduje na danom trhu, sú homogénne;

b) ochotní kupujúci i predávajúci sa dajú bežne nájsť v akomkoľvek čase a

c) verejnosť má prístup k informáciám o cenách.

Dátum uzatvorenia zmluvy o podnikovej kombinácii je deň, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a v prípade verejne kótovaných spoločností sa takáto dohoda zverejní. V prípade nepriateľského prevzatia sa za najskorší dátum dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami považuje deň, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného subjektu prijal ponuku nadobúdajúceho subjektu na prevzatie kontroly nad nadobúdaným subjektom.

Amortizácia je systematická alokácia odpisovateľnej sumy nehmotného majetku počas jeho doby použiteľnosti.

Majetok je zdroj:

a) ktorý účtovná jednotka ovláda v dôsledku minulých udalostí a

b) z ktorého sa očakávajú budúce ekonomické úžitky plynúce do účtovnej jednotky.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní oprávok a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty daného majetku.

Obstarávacia cena je suma predstavujúca vyplatené peňažné prostriedky alebo peňažné ekvivalenty alebo reálnu hodnotu iného plnenia poskytnutú na obstaranie majetku v čase jeho nadobudnutia alebo zhotovenia, alebo, keď to je vhodné, suma priradená danému majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorou sa nahrádza cena majetku, po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty.

Vývoj je uplatnenie výsledkov výskumu alebo iných znalostí v projekte alebo konštrukčnom návrhu na výrobu nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím komerčnej výroby alebo využívania.

Špecifická hodnota pre účtovnú jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik účtovná jednotka očakáva v súvislosti s ďalším využívaním majetku a jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, prípadne v súvislosti s úhradou záväzku.

Reálna hodnota majetku je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehmotný majetok je identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

Peňažný majetok predstavuje peniaze v držbe a majetok, ktorý bude prijatý, a to vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Výskum je pôvodné a plánovité skúmanie vykonávané s cieľom získať nové vedecké alebo technické poznatky a chápanie.

Reziduálna hodnota nehmotného majetku je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti dostala za vyradenie majetku, po odpočítaní odhadovaných nákladov na jeho vyradenie, ak by tento majetok svojím vekom a stavom zodpovedal veku a stavu očakávanému na konci jeho doby použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

a) obdobie, počas ktorého sa predpokladá, že účtovná jednotka bude mať majetok k dispozícii na využívanie, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie účtovná jednotka z majetku očakáva.

Nehmotný majetok

9. Účtovné jednotky často vynakladajú zdroje, alebo im vznikajú záväzky, na obstaranie, rozvoj, údržbu alebo rozširovanie nehmotných zdrojov, akými sú vedecko-technické poznatky, projektové riešenia a zavádzanie nových procesov alebo systémov, licencie, duševné vlastníctvo, znalosti o trhu a ochranné známky (vrátane názvov značiek a vydavateľských titulov). Zvyčajným príkladom takto zoširoka chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, filmy, zoznamy zákazníkov, práva na splácanie hypotéky, rybárske povolenia, dovozné kvóty, franchising, vzťahy so zákazníkmi alebo dodávateľmi, vernosť zákazníkov, podiel na trhu a marketingové práva.

10. Nie všetky položky opísané v odseku 9 spĺňajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, kontrola nad zdrojom a existencia budúcich ekonomických úžitkov. Ak položka zahrnutá do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu nespĺňa definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej obstaranie alebo interné vytvorenie sa vykáže ako náklad v období, v ktorom vznikol. Položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie je však súčasťou goodwillu vykázaného k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 68).

Identifikovateľnosť

11. Definícia nehmotného majetku si vyžaduje identifikovateľnosť nehmotného majetku, aby sa dal odlíšiť od goodwillu. Goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu, ktorú nadobúdateľ uskutočnil v očakávaní budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý sa nedá samostatne identifikovať a osobitne vykázať. 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, ale za ktorý je nadobúdateľ v podnikovej kombinácii pripravený zaplatiť.

12. Majetok spĺňa kritérium identifikovateľnosti obsiahnuté v definícii nehmotného majetku, ak:

a) je oddeliteľný, t. j. dá sa vyčleniť alebo oddeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom, alebo

b) vyplýva zo zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv alebo záväzkov.

Kontrola

13. Účtovná jednotka má kontrolu nad majetkom, ak má právo získavať budúce ekonomické úžitky plynúce z podkladového zdroja a obmedzovať prístup ostatných k týmto úžitkom. Schopnosť účtovnej jednotky mať kontrolu nad budúcimi ekonomickými úžitkami z nehmotného majetku spravidla vyplýva zo zákonných práv, ktoré možno vymáhať súdnou cestou. Pri absencii zákonných práv sa kontrola preukazuje ťažšie. Zákonná vymáhateľnosť práva však nie je nevyhnutnou podmienkou kontroly, keďže účtovná jednotka môže byť schopná zabezpečiť kontrolu nad budúcimi ekonomickými úžitkami iným spôsobom.

14. Budúce ekonomické úžitky môžu pramenič zo znalostí o trhu a technických poznatkov. Účtovná jednotka má kontrolu nad takýmito úžitkami napríklad vtedy, keď sú znalosti chránené zákonnými právami, akými sú autorské práva, doložka o zákaze konkurencie (keď je prípustná), prípadne zákonnou povinnosťou zamestnancov zachovávať tajomstvo.

15. Účtovná jednotka môže disponovať tímom kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopná identifikovať ich kvalifikačný rozvoj, ktorý na základe vzdelávania povedie k budúcim ekonomickým úžitkom. Môže tiež očakávať, že pracovníci budú svoje schopnosti aj naďalej dávať účtovnej jednotke k dispozícii. Účtovná jednotka však zväčša nemá dostatočnú kontrolu nad očakávanými budúcimi ekonomickými úžitkami, ktoré vyplývajú z tímu

kvalifikovaných pracovníkov a zo vzdelávania, aby tieto položky spĺňali definíciu nehmotného majetku. Z podobných dôvodov nebude konkrétny manažérsky alebo technický talent pravdepodobne spĺňať definíciu nehmotného majetku, ak jeho využívanie a získavanie z neho očakávaných budúcich ekonomických úžitkov nie je chránené zákonnými právami a nespĺňa aj ostatné časti definície.

16. Účtovná jednotka môže disponovať portfóliom zákazníkov alebo podielom na trhu a očakávať, že vzhľadom na jej snahu budovať si vzťahy so zákazníkmi a dosahovať ich vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s účtovnou jednotkou. Ak však chýbajú zákonné práva na ochranu alebo iné spôsoby na ovládanie vzťahov so zákazníkmi alebo vernosti zákazníkov voči účtovnej jednotke, účtovná jednotka zvyčajne nemá dostatočnú kontrolu nad očakávanými ekonomickými úžitkami plynúcimi zo vzťahov so zákazníkmi a z ich vernosti, aby tieto položky (portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) spĺňali definíciu nehmotného majetku. V prípade absencie zákonných práv na ochranu vzťahov so zákazníkmi sa výmennými transakciami súvisiacimi s tými istými alebo podobnými nezmluvnými vzťahmi so zákazníkmi (iné ako súčasť podnikovej kombinácie) poskytuje dôkaz o tom, že účtovná jednotka je napriek tomu schopná ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi. Keďže takéto výmenné transakcie svedčia aj o tom, že vzťahy so zákazníkmi sú oddeliteľné, spĺňajú dané vzťahy so zákazníkmi definíciu nehmotného majetku.

Budúce ekonomické úžitky

17. Budúce ekonomické úžitky plynúce z nehmotného majetku môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov alebo iné úžitky vyplývajúce z toho, že účtovná jednotka majetok využíva. Využívaním duševného vlastníctva vo výrobnom procese sa napríklad skôr znížia budúce výrobné náklady ako zvýšia budúce výnosy.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

18. Ak účtovná jednotka určitú položku vykazuje ako nehmotný majetok, musí preukázať, že položka spĺňa:

    a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 8 až 17) a

    b) kritériá na vykazovanie (pozri odseky 21 až 23).

    Táto požiadavka sa týka počiatočných nákladov, ktoré vznikli pri nadobudnutí alebo internom vytvorení nehmotného majetku, a tých nákladov, ktoré vznikli následne s cieľom ich pripočítania k nehmotnému majetku, výmene jeho časti alebo jeho servisu.

19. Odseky 25 až 32 sa zaoberajú uplatňovaním kritérií na vykazovanie samostatne nadobudnutého nehmotného majetku a odseky 33 až 43 sa zaoberajú ich uplatnením na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Odsek 44 sa zaoberá prvotným ocenením nehmotného majetku nadobudnutého prostredníctvom štátnej dotácie, odseky 45 až 47 sa zaoberajú výmenou nehmotného majetku a odseky 48 až 50 sa zaoberajú interne vytvoreným goodwillom. Odseky 51 až 67 sa zaoberajú prvotným vykázaním a ocenením interne vytvoreného nehmotného majetku.

20. Charakter nehmotného majetku je v mnohých prípadoch taký, že k nemu neexistujú doplnky a nedochádza ani k výmene jeho časti. Väčšina následných výdavkov má teda pravdepodobne za cieľ zachovať očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v existujúcom nehmotnom majetku a nie splniť definičné kritériá nehmotného majetku a kritériá na vykazovanie uvedené v tomto štandarde. Okrem toho býva často zložité určiť, či sa následné výdavky priradia priamo konkrétnemu nehmotnému majetku alebo účtovnej jednotke ako celku. Preto sa len veľmi zriedka následné výdavky – výdavky, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní nadobudnutého nehmotného majetku alebo po dokončení interne vytvoreného nehmotného majetku – vykazujú v účtovnej hodnote majetku. V súlade s odsekom 63 sa následné výdavky na značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky, ktoré sú podobné svojou podstatou (či už nadobudnuté externe alebo interne vytvorené), vždy vykazujú v hospodárskom výsledku za obdobie, v ktorom vznikli. Dôvodom je skutočnosť, že takýto výdavok sa nedá odlíšiť od výdavkov na rozvoj podnikania ako celku.

21. Nehmotný majetok sa vykazuje vtedy a len vtedy, keď:

    a) je pravdepodobné, že očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré sa dajú priradiť k danému majetku, budú plynúť do účtovnej jednotky, a

    b) sa dá spoľahlivo vyčísliť obstarávacia cena majetku.

22. Účtovná jednotka zhodnotí pravdepodobnosť očakávaných budúcich ekonomických úžitkov uplatnením primeraných predpokladov, ktoré vie doložiť a ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.

23. Účtovná jednotka uplatní úsudok, aby posúdila mieru istoty toku budúcich ekonomických úžitkov, ktoré sa dajú priradiť k používaniu daného majetku, a to na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v čase prvotného vykázania, pričom externý dôkaz má väčšiu váhu.

24. Nehmotný majetok sa prvotne oceňuje vo výške obstarávacích nákladov.

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 obsiahnuté v majetku. Inak povedané, efekt pravdepodobnosti sa odzrkadľuje v obstarávacích nákladoch majetku. Preto sa pri samostatne nadobúdanom nehmotnom majetku považuje pravdepodobnostné kritérium vykazovania uvedené v odseku 21 písm. a) vždy za splnené.

26. Navyše obstarávacia cena samostatne nadobudnutého nehmotného majetku sa dá zvyčajne spoľahlivo vyčísliť. Je to najmä vtedy, keď má protihodnota za kúpu formu peňažných prostriedkov alebo iného peňažného majetku.

27. Obstarávacia cena samostatne nadobudnutého nehmotného majetku zahŕňa:

a) jeho nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nenávratných nákupných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov, a

b) všetky náklady, ktoré sa dajú priamo priradiť k príprave majetku na plánované použitie.

28. Príkladmi nákladov, ktoré sa dajú priamo priradiť, sú:

a) náklady na zamestnanecké požitky (definované v IAS 19) priamo vyplývajúce z uvedenia majetku do prevádzkyschopného stavu;

b) poplatky za odborné služby na uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu a

c) náklady na testovanie správneho fungovania majetku.

29. Príkladmi výdavkov, ktoré nie sú súčasťou nákladov na nehmotný majetok, sú:

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

b) náklady na podnikanie v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov (vrátane nákladov na zaškolenie personálu) a

c) administratívne a iné režijné náklady všeobecného charakteru.

30. Vykazovanie nákladov v účtovnej hodnote nehmotného majetku sa ukončí, keď je majetok v stave umožňujúcom jeho prevádzku spôsobom zodpovedajúcim zámerom manažmentu. Preto sa náklady vzniknuté s používaním alebo presunom nehmotného majetku nezahŕňajú do účtovnej hodnoty takéhoto majetku. Napríklad ďalej uvedené náklady sa nezahŕňajú do účtovnej hodnoty nehmotného majetku:

a) náklady, ktoré vznikli v čase, keď majetok schopný činnosti v súlade so zámermi manažmentu ešte nebol uvedený do používania, a

b) prvotné prevádzkové straty, napríklad straty, ku ktorým došlo v priebehu narastania dopytu po produktoch predstavujúcich výstupy z majetku.

31. Pri vývoji nehmotného majetku vznikajú určité činnosti, ktoré však nie sú potrebné z hľadiska uvedenia majetku do prevádzkyschopného stavu v súlade so zámermi manažmentu. Takéto vedľajšie činnosti môžu vzniknúť pred činnosťami zameranými na vývoj alebo v ich priebehu. Pretože vedľajšie činnosti nie sú potrebné na uvedenie majetku do stavu, v ktorom bude schopný fungovať v súlade so zámermi manažmentu, výnosy z takýchto vedľajších činností a náklady s nimi spojené sa vykážu okamžite v hospodárskom výsledku a zahrnú sa do príslušne klasifikovaných výnosov a nákladov.

32. Ak sa platba za nehmotný majetok odloží na obdobie nad rámec bežných úverových podmienok, náklady na nehmotný majetok sú ekvivalentom ceny zaplatenej v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovou sumou platieb sa vykazuje ako úrokový náklad počas úverového obdobia, ak ho účtovná jednotka nekapitalizuje v súlade s ustanoveniami o kapitalizácii uvedenými v IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.

Nadobudnutie ako súčasť podnikovej kombinácie

33. V prípade nadobudnutia nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie v súlade s IFRS 3 je obstarávacou cenou daného nehmotného majetku jeho reálna hodnota ku dňu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku odzrkadľuje trhové očakávania týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v danom majetku. Inými slovami, v ocenení nehmotného majetku reálnou hodnotou sa odzrkadľuje vplyv pravdepodobnosti. Preto sa pre nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii považuje pravdepodobnostné kritérium vykazovania uvedené v odseku 21 písm. a) vždy za splnené.

34. V súlade s týmto štandardom a IFRS 3 nadobúdateľ teda ku dňu nadobudnutia vykáže nehmotný majetok nadobúdaného subjektu oddelene od goodwillu, ak sa dá reálna hodnota majetku spoľahlivo vyčísliť bez ohľadu na to, či predmetný nadobúdaný nehmotný majetok nadobúdaný subjekt vykazoval pred dátumom podnikovej kombinácie. Znamená to, že nadobúdateľ vykáže prebiehajúci výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu ako majetok oddelene od goodwillu, ak takýto projekt spĺňa definíciu nehmotného majetku a jeho reálna hodnota sa dá spoľahlivo vyčísliť. Prebiehajúci výskumno-vývojový proces nadobúdaného subjektu spĺňa kritériá nehmotného majetku, ak:

a) spĺňa definíciu majetku a

b) je identifikovateľný, t. j. dá sa oddeliť alebo vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv.

Nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii ocenený reálnou hodnotou

35. Reálna hodnota nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie sa spravidla dá vyčísliť dostatočne spoľahlivo, takže tento majetok možno vykázať oddelene od goodwillu. Ak pre odhady použité pri vyčíslení reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov, pričom každý má inú mieru pravdepodobnosti, táto neistota vstupuje do vyčísľovania reálnej hodnoty nehmotného majetku, nesvedčí však o tom, že by sa reálna hodnota nedala spoľahlivo vyčísliť. Ak má nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii určitú dobu použiteľnosti, existuje vyvrátiteľný predpoklad, že sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo vyčísliť.

36. Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie môže byť oddeliteľný, avšak len spolu so súvisiacim hmotným alebo nehmotným majetkom. Nemusí byť napríklad možné, aby sa názov vydávaného časopisu predal oddelene od príslušnej databázy predplatiteľov, alebo ochranná známka prírodnej pramenitej vody sa môže vzťahovať na konkrétny prameň a nie je možné predať ju samostatne, teda bez prameňa. V takýchto prípadoch nadobúdateľ skupinu majetku vykazuje ako jednu položku majetku oddelene od goodwillu, ak sa jednotlivé reálne hodnoty majetku v skupine nedajú spoľahlivo vyčísliť.

37. Podobne sa aj pojmy „značka“ a „názov značky“ často používajú ako synonymá ochranných známok a iných známok. Ide však o všeobecné marketingové pojmy bežne používané na označenie skupiny doplnkového majetku, napríklad ochrannej známky (alebo servisnej známky) a s ňou súvisiaceho obchodného názvu, vzorcov, receptov, návodov a technologickej expertízy. Nadobúdateľ vykazuje skupinu doplnkového nehmotného majetku obsahujúcu značku ako jednu položku majetku, ak sa jednotlivé reálne hodnoty doplnkového majetku nedajú spoľahlivo vyčísliť. Ak sa jednotlivé reálne hodnoty doplnkového majetku dajú spoľahlivo vyčísliť, nadobúdateľ ich môže vykázať ako jednu položku majetku za predpokladu, že jednotlivé v ňom obsiahnuté položky majú podobné doby použiteľnosti.

38. Prípady, keď sa môže stať, že spoľahlivé vyčíslenie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii nebude možné, nastanú iba za okolností, keď nehmotný majetok vzniká v dôsledku zákonných alebo iných zmluvných práv a buď:

a) sa nedá oddeliť, alebo

b) sa dá oddeliť, nie je však k dispozícii žiadna história alebo dôkazy o výmenných transakciách s rovnakým alebo podobným majetkom a iný odhad reálnej hodnoty by závisel od nemerateľných premenlivých veličín.

39. Ceny kótované na aktívnom trhu poskytujú najspoľahlivejší odhad reálnej hodnoty nehmotného majetku (pozri tiež odsek 78). Vhodnou trhovou cenou je zvyčajne aktuálne ponúkaná cena. Ak aktuálne ponúkané ceny nie sú k dispozícii, cena z najaktuálnejšej podobnej transakcie môže poskytovať základ na odhadnutie reálnej hodnoty za predpokladu, že odo dňa transakcie po deň, ku ktorému bola odhadnutá reálna hodnota majetku, nedošlo k podstatnej zmene hospodárskych podmienok.

40. Ak pre určitý nehmotný majetok neexistuje aktívny trh, jeho reálnou hodnotou je suma, ktorú by účtovná jednotka za majetok zaplatila ku dňu nadobudnutia v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi stranami na základe najlepších dostupných informácií. Pri stanovovaní tejto sumy účtovná jednotka berie do úvahy výsledok nedávnych transakcií s podobným majetkom.

41. Účtovné jednotky, ktoré sa pravidelne zúčastňujú na kúpno-predajných transakciách zameraných na špecifický nehmotný majetok, môžu mať vypracované techniky na odhadovanie reálnej hodnoty takéhoto majetku nepriamym spôsobom. Uvedené techniky možno použiť na prvotné ocenenie nehmotného majetku získaného v podnikovej kombinácii, ak je ich cieľom odhad reálnej hodnoty a ak odzrkadľujú súčasné transakcie a zvyklosti z priemyselného odvetvia, do ktorého majetok patrí. Takéto techniky zahŕňajú, podľa konkrétnej situácie:

a) uplatnenie násobkov odrážajúcich aktuálne trhové transakcie na indikátory riadiace ziskovosť majetku (napríklad výnosy, trhové podiely a prevádzkový zisk), alebo na súhrn tantiém, ktoré by mohli vzniknúť v dôsledku licenčného poskytnutia nehmotného majetku inej strane v rámci nezávislej transakcie (napríklad v prípade prístupu založenom na „oslobodení od tantiém“), alebo

b) diskontovanie očakávaných budúcich čistých peňažných tokov z majetku.

Následné výdavky na nadobudnutý výskumno-vývojový projekt vo fáze realizácie

42. Výdavky na výskum alebo vývoj, ktoré:

a) sa týkajú výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie, a vykazujú sa ako nehmotný majetok, a

b) vznikli po nadobudnutí takéhoto projektu

sa účtujú v súlade s odsekmi 54 až 62.

43. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 54 až 62 znamená, že následné výdavky na výskumný alebo vývojový projekt vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie, a vykazuje sa ako nehmotný majetok, sa:

a) vykazujú ako náklad v období ich vzniku, ak ide o výdavky na výskum;

b) vykazujú ako náklad v období ich vzniku, ak ide o náklady na vývoj, ktoré nespĺňajú kritériá na vykazovanie ako nehmotný majetok uvedené v odseku 57, a

c) pripočítavajú k účtovnej hodnote nadobudnutého výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, ak ide o náklady na vývoj, ktoré spĺňajú kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 57.

Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie

44. V niektorých prípadoch sa nehmotný majetok môže nadobudnúť bezodplatne alebo za nominálnu protihodnotu prostredníctvom štátnej dotácie. Môže sa tak stať vtedy, keď vláda na účtovnú jednotku prevedie alebo jej pričlení nehmotný majetok, napríklad letiskové pristávacie práva, licencie na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty alebo práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. V súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* sa účtovná jednotka môže rozhodnúť pre prvotné vykázanie nehmotného majetku aj dotácie v reálnych hodnotách. Ak sa účtovná jednotka rozhodne, že majetok prvotne nevykáže v reálnej hodnote, vykáže ho prvotne v nominálnej hodnote (podľa iného spôsobu povoleného podľa IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sa dajú priamo priradiť k príprave majetku na plánované používanie.

Výmeny majetku

45. Účtovná jednotka môže jednu alebo viacero položiek nehmotného majetku získať výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca analýza sa jednoducho týka výmeny jednej položky nepeňažného majetku za inú, platí však aj pre všetky výmeny podľa predchádzajúcej vety. Náklady na takýto nehmotný majetok sa oceňujú reálnou hodnotou s výnimkou situácie, keď a) výmenná transakcia nemá komerčnú podstatu, alebo b) reálnu hodnotu získaného ani prijatého majetku ani postúpeného majetku nemožno spoľahlivo vyčísliť. Získaný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj vtedy, ak účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie majetku, ktorého sa vzdala. Ak sa získaný majetok neocení v reálnej hodnote, náklady naň sa ocenia v účtovnej hodnote postúpeného majetku.

46. Či má výmenná transakcia komerčnú podstatu účtovná jednotka zisťuje posúdením toho, do akej miery sa v dôsledku transakcie očakáva zmena budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má komerčnú podstatu, ak:

a) sa konfigurácia (t. j. riziko, načasovanie a suma) peňažných tokov zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku, alebo

b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene hodnoty tej časti činností účtovnej jednotky, ktoré sú pre účtovnú jednotku špecifické, a

c) rozdiel podľa písmen a) alebo b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymeneného majetku významný.

Aby sa zistilo, či má výmenná transakcia komerčnú podstatu, hodnota časti aktivít účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou, ktorá je pre účtovnú jednotku špecifická, musí odzrkadľovať peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť natoľko jednoznačný, že účtovná jednotka nebude musieť vykonať podrobné výpočty.

47. V odseku 21 písm. b) sa ustanovuje, že podmienkou vykázania nehmotného majetku je možnosť spoľahlivého vyčíslenia nákladov na daný majetok. Reálna hodnota nehmotného majetku, pre ktorý na trhu neexistujú porovnateľné transakcie, sa dá spoľahlivo vyčísliť, ak a) variabilita rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty daného majetku nie je významná, alebo ak b) sa dá primerane posúdiť pravdepodobnosť rôznych odhadov v rámci

rozsahu a použiť pri odhade reálnej hodnoty. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu prijatého alebo postúpeného majetku, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota postúpeného majetku, pokiaľ reálna hodnota prijatého majetku nie je očividnejšia.

Interne vytvorený goodwill

48. Interne vytvorený goodwill sa nevykazuje ako majetok.

49. Účtovnej jednotke v niektorých prípadoch pri tvorbe budúcich ekonomických úžitkov vznikne výdavok, ktorého výsledkom však nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktorý by spĺňal kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu. Takýto výdavok sa často charakterizuje ako výdavok, ktorý prispieva k interne vytvorenému goodwillu. Interne vytvorený goodwill sa nevykazuje ako majetok, pretože nepredstavuje identifikovateľný zdroj (t. j. nedá sa oddeliť a ani nevyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv), nad ktorým má účtovná jednotka kontrolu a ktorý by sa dal spoľahlivo oceniť nákladmi.

50. Rozdiely medzi trhovou hodnotou účtovnej jednotky a účtovnou hodnotou jej identifikovateľného čistého majetku v akomkoľvek časovom okamihu môžu byť výsledkom celej škály faktorov vplývajúcich na hodnotu účtovnej jednotky. Takéto rozdiely však nepredstavujú náklady na nehmotný majetok, nad ktorým má účtovná jednotka kontrolu.

Interne vytvorený nehmotný majetok

51. Niekedy sa ťažko posudzuje, či interne vytvorený nehmotný majetok spĺňa podmienky na vykazovanie, a to v dôsledku problémov:

    a) s identifikáciou, či a kedy existuje identifikovateľný majetok, ktorým sa budú vytvárať očakávané budúce ekonomické úžitky, a

    b) so spoľahlivým zisťovaním nákladov na daný majetok. Niekedy sa náklady na interné vytváranie nehmotného majetku nedajú odlíšiť od nákladov na údržbu alebo zvýšenie interne vytvoreného goodwillu, prípadne od nákladov na plynulú každodennú prevádzku.

    Preto účtovná jednotka okrem splnenia všeobecných požiadaviek na vykazovanie a prvotné ocenenie nehmotného majetku uplatňuje na všetok interne vytvorený nehmotný majetok aj požiadavky a návod podľa odsekov 52 až 67.

52. Aby účtovná jednotka posúdila, či interne vytvorený nehmotný majetok spĺňa kritériá na vykazovanie, rozčlení vytváranie majetku na:

    a) fázu výskumu a

    b) fázu vývoja.

    Pojmy „výskum“ a „vývoj“ sú síce definované, ale pojmy „fáza výskumu“ a „fáza vývoja“ majú na účely tohto štandardu širší význam.

53. Ak účtovná jednotka v rámci interného projektu zameraného na vytvorenie nehmotného majetku nedokáže odlíšiť fázu výskumu od fázy vývoja, výdavky na daný projekt zaúčtuje tak, ako keby ich vynaložila iba vo fáze výskumu.

Fáza výskumu

54. Nehmotný majetok, ktorý je výsledkom výskumu (alebo výskumnej fázy interného projektu), sa nevykazuje. Výdavky na výskum (alebo na výskumnú fázu interného projektu) sa vykážu ako náklady v období, v ktorom boli vynaložené.

55. V rámci výskumnej fázy interného projektu účtovná jednotka nemôže preukázať, že existuje nehmotný majetok, ktorým sa budú pravdepodobne vytvárať budúce ekonomické úžitky. Takýto výdavok sa preto vykazuje ako náklad v období, keď sa vynaložil.

56. Príkladmi výskumných činností sú:

    a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;

    b) skúmanie, zhodnocovanie a konečný výber uplatnenia záverov výskumu alebo iných poznatkov;

    c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb a

    d) vypracúvanie, navrhovanie, posudzovanie a konečný výber možných alternatív nových alebo zdokonalených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

Fáza vývoja

57. Nehmotný majetok, ktorý je výsledkom vývoja (alebo vývojovej fázy interného projektu), sa vykazuje vtedy a len vtedy, keď účtovná jednotka môže preukázať všetky tieto okolnosti:

a) technickú realizovateľnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj;

b) svoj zámer dokončiť nehmotný majetok a využívať ho alebo ho predať;

c) svoju schopnosť nehmotný majetok využívať alebo predať;

d) spôsob, akým bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Okrem iného účtovná jednotka môže preukázať, že existuje trh pre výstupy z nehmotného majetku alebo pre samotný nehmotný majetok, prípadne jeho užitočnosť, ak sa nehmotný majetok má používať interne;

e) dostupnosť primeraných technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na využívanie alebo predaj nehmotného majetku;

f) svoju schopnosť spoľahlivo vyčísliť výdavky, ktoré sa dajú priradiť k nehmotnému majetku počas jeho vývoja.

58. Vo vývojovej fáze interného projektu môže účtovná jednotka v niektorých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetkom sa budú vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Je to preto, že vývojová fáza projektu je pokročilejšia ako fáza výskumu.

59. Príkladmi vývojových činností sú:

a) návrh, zhotovenie a testovanie prototypov a modelov v etape pred výrobou alebo používaním;

b) návrh nástrojov, šablón, foriem a razidiel využívajúcich novú technológiu;

c) návrh, zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá rozsahom nezodpovedá hospodársky realizovateľnej komerčnej výrobe, a

d) návrh, zhotovenie a testovanie zvolenej alternatívy pre nové alebo zdokonalené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

60. Aby účtovná jednotka preukázala spôsob, akým sa budú nehmotným majetkom vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, posúdi budúce ekonomické úžitky, ktoré z majetku získa, a síce uplatnením zásad uvedených v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Ak sa budú majetkom vytvárať budúce ekonomické úžitky jedine v kombinácii s iným majetkom, účtovná jednotka uplatní koncepciu peňazotvorných jednotiek podľa IAS 36.

61. Dostupnosť zdrojov na dokončenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa dá preukázať napríklad obchodným plánom, v ktorom sú uvedené potrebné technické, finančné a ostatné zdroje, a schopnosťou účtovnej jednotky zabezpečiť tieto zdroje. V niektorých prípadoch účtovná jednotka preukazuje dostupnosť externých finančných zdrojov získaním potvrdenia od veriteľov o tom, že sú ochotní plán financovať.

62. Nákladový systém účtovnej jednotky často umožňuje spoľahlivo vyčísľovať náklady na internú tvorbu nehmotného majetku, napríklad mzdové a ostatné výdavky, ktoré vznikli pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií alebo vývoji počítačového softvéru.

63. Interne vytvorené značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky s podobnou podstatou sa nevykazujú ako nehmotný majetok.

64. Výdavky na interne vytvorené značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky s podobnou podstatou sa nedajú odlíšiť od nákladov na rozvoj podnikania ako celku. Dané položky sa preto nevykazujú ako nehmotný majetok.

Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok

65. Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok na účely odseku 24 tvorí suma výdavkov vynaložených odo dňa, keď nehmotný majetok po prvý raz splnil kritériá na vykazovanie podľa odsekov 21, 22 a 57. V odseku 71 sa zakazuje opätovne používať výdavky, ktoré už boli v minulosti vykázané ako náklady.

66. Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok zahŕňajú všetky náklady, ktoré sa dajú priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na prevádzkyschopnosť v súlade so zámermi manažmentu. Príkladmi nákladov, ktoré sa dajú priamo priradiť, sú:

a) náklady na materiály a služby používané alebo spotrebúvané pri vytváraní nehmotného majetku;

b) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle IAS 19) vyplývajúce z tvorby nehmotného majetku;

c) poplatky za registráciu zákonného práva a

d) amortizácia patentov a licencií používaných pri tvorbe nehmotného majetku.

V IAS 23 sa stanovujú kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti nákladov na interne vytvorený nehmotný majetok.

67. Ďalej uvedené položky nie sú zložkami nákladov na interne vytvorený nehmotný majetok:

a) režijné výdavky na predaj, administratívu a ostatné režijné výdavky všeobecného charakteru, ak sa nedajú priamo priradiť k príprave majetku na používanie;

b) zistené neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty, ktoré vzniknú pred tým, ako majetok dosiahne plánovanú výnosnosť, a

c) výdavky na odbornú prípravu pracovníkov na prevádzkovanie majetku.

Príklad ilustrujúci odsek 65

Účtovná jednotka vyvíja nový výrobný postup. Počas roka 20X5 jej vznikli výdavky vo výške 1 000 CU ([a]), z čoho 900 CU vzniklo pred 1. decembrom 20X5 a 100 CU vzniklo v období od 1. decembra 20X5 do 31. decembra 20X5. Účtovná jednotka je schopná preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces spĺňal kritériá na vykazovanie ako nehmotný majetok. Spätne získateľná suma za know-how obsiahnuté v procese (vrátane budúceho odlivu peňažných tokov na dokončenie procesu pred tým, ako bude k dispozícii na používanie) sa odhaduje na 500 CU.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykáže ako nehmotný majetok v nákladoch vo výške 100 CU (výdavky vynaložené od dátumu splnenia kritérií na vykazovanie, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky vo výške 900 CU, ktoré vznikli pred 1. decembrom 20X5, sa vykazujú ako náklady, pretože kritériá na vykázanie neboli splnené až do 1. decembra 20X5. Tieto výdavky nie sú súčasťou nákladov na výrobný proces vykázaných v súvahe.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000 CU. Na konci roka 20X6 sa spätne získateľná suma za know-how, ktoré je súčasťou procesu (vrátane budúceho odlivu peňažných prostriedkov na dokončenie procesu pred tým, ako bude k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900 CU.

Na konci roka 20X6 náklady na výrobný proces predstavujú 2 100 CU (výdavky 100 CU vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 CU vykázané v roku 20X6). Účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty vo výške 200 CU, aby upravila účtovnú hodnou procesu pred stratou zo zníženia hodnoty (2 100 CU) na jeho spätne získateľnú sumu (1 900 CU). Táto strata zo zníženia hodnoty sa v nasledujúcom období zruší, ak dôjde k splneniu požiadaviek na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa IAS 36.

([a]) V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách“ (CU).

VYKAZOVANIE NÁKLADOV

68. Výdavok na položku nehmotného majetky sa vykazuje ako náklad v období, v ktorom je vynaložený, okrem prípadov, keď:

a) je súčasťou nákladov na nehmotný majetok, ktorý spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 až 67), alebo

b) bola položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie a nemožno ju vykázať ako nehmotný majetok. V takomto prípade je uvedený náklad (zahrnutý do nákladov podnikovej kombinácie) súčasťou sumy priradenej goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri IFRS 3).

69. Niekedy sa výdavok vynaloží na zabezpečenie budúcich ekonomických úžitkov v prospech účtovnej jednotky, účtovná jednotka však nenadobudne ani nevytvorí nijaký nehmotný alebo iný majetok, ktorý by sa dal vykázať. V takýchto prípadoch sa výdavok vykáže ako náklad v období, keď bol vynaložený. Napríklad ak náklady na výskum nie sú súčasťou nákladov na podnikovú kombináciu, vykážu sa v období, keď vznikli (pozri odsek 54). Ďalšie príklady výdavkov, ktoré sa vykazujú ako náklad v období, keď boli vynaložené, zahŕňajú:

a) výdavky na zriadenie (t. j. zriaďovacie náklady), ak nie sú zahrnuté do nákladov niektorej z položiek patriacej do skupiny nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s IAS 16. Zriaďovacie náklady môžu obsahovať náklady na založenie, napríklad náklady na právne a administratívne služby spojené so založením právnickej osoby, výdavky súvisiace s otvorením nových priestorov alebo začatím novej obchodnej činnosti (t. j. náklady pred otvorením) alebo výdavky na začatie nových činností alebo uvedenie nových výrobkov alebo služieb na trh (t. j. náklady pred začatím prevádzky);

b) výdavky na odbornú prípravu;

c) výdavky na reklamu a propagáciu;

d) výdavky na premiestnenie alebo reorganizáciu účtovnej jednotky alebo jej časti.

70. Odsek 68 nevylučuje vykázanie preddavku ako majetku, ak sa platba za dodávku tovaru alebo služieb zrealizovala pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.

Minulé náklady, ktoré sa nevykazujú ako majetok

71. Výdavky na položku nehmotného majetku, prvotne vykázané ako náklady, sa nesmú k neskoršiemu dátumu vykázať ako súčasť nákladov na nehmotný majetok.

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

72. Účtovná jednotka si ako účtovnú politiku zvolí buď nákladový model podľa odseku 74 alebo model precenenia podľa odseku 75. Keď nehmotný majetok účtuje pomocou modelu precenenia, bude aj všetok ostatný majetok v jeho triede účtovať pomocou rovnakého modelu, ak pre takýto majetok neexistuje aktívny trh.

73. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a podobného využitia v činnostiach účtovnej jednotky. Položky z triedy nehmotného majetku sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo selektívnemu preceneniu majetku a vykázaniu súm v účtovnej závierke, predstavujúcich zmes nákladov a hodnôt k rozličným dátumom.

Model ocenenia obstarávacou cenou

74. Po prvotnom vykázaní sa nehmotný majetok účtuje v obstarávacej cene zníženej o oprávky a akumulované straty zo zníženia hodnoty.

Model precenenia

75. Po prvotnom vykázaní sa nehmotný majetok účtuje v precenenej sume, ktorou je jeho reálna hodnota ku dňu precenenia znížená o všetky následné oprávky a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Na účely precenenia podľa tohto štandardu sa reálna hodnota stanovuje vzhľadom na aktívny trh. Precenenia sa vykonávajú pravidelne tak, aby sa účtovná hodnota majetku k súvahovému dňu podstatne nelíšila od jeho reálnej hodnoty.

76. Model precenenia neumožňuje:

a) precenenie nehmotných aktív, ktoré neboli predtým vykázané ako aktíva, alebo

b) prvotné vykazovanie nehmotných aktív v sumách iných, ako sú ich obstarávacie ceny.

77. Model precenenia sa uplatňuje po prvotnom vykázaní majetku vo výške obstarávacích nákladov. Ak sa však ako majetok vykazuje iba časť nákladov na nehmotný majetok, lebo kritériá na vykazovanie splnil až po dosiahnutí určitej fázy v rámci daného procesu (pozri odsek 65), model precenenia sa môže uplatniť na celý takýto majetok. Model precenenia sa dá uplatniť aj na nehmotný majetok prijatý prostredníctvom štátnej dotácie a vykázaný v nominálnej hodnote (pozri odsek 44).

78. Nie je bežné, aby pre nehmotný majetok existoval aktívny trh s vlastnosťami opísanými v odseku 8, môže sa to však stať. Napríklad v určitých jurisdikciách môže existovať aktívny trh pre voľne prenosné licencie na taxi služby, rybárske licencie alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre obchodné značky, názvy novín, vydavateľské práva k hudobným a filmovým dielam, patenty alebo ochranné známky, pretože každý takýto majetok je jedinečný. Rovnako, nehmotný majetok sa síce kupuje a predáva, o zmluvách sa však rokuje medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi a transakcie sú relatívne zriedkavé. Práve preto cena zaplatená za jedno nehmotné aktívum nemôže byť dostatočným dôkazom o reálnej hodnote iného. Navyše ceny často nie sú verejne dostupné.

79. Frekvencia preceňovania závisí od nestálosti reálnych hodnôt preceňovaného nehmotného majetku. Ak sa reálna hodnota preceňovaného majetku podstatne líši od jeho účtovnej hodnoty, je nevyhnutné ďalšie precenenie. Niektorý nehmotný majetok môže podliehať významným nestálym výkyvom reálnej hodnoty, a preto ho treba každoročne preceňovať. Takéto časté preceňovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok, ktorého zmeny reálnej hodnoty sú nevýznamné.

80. Ak sa nehmotný majetok preceňuje, k dátumu precenenia sa všetky oprávky buď:

a) precenia, a to úmerne zmene hrubej účtovnej hodnoty majetku tak, aby sa účtovná hodnota majetku po precenení rovnala precenenej hodnote, alebo

b) vylúčia, a to vo vzťahu k hrubej účtovnej hodnote majetku, pričom čistá suma sa prehodnotí na hodnotu majetku po precenení.

81. Ak sa nehmotný majetok v triede preceneného nehmotného majetku nedá preceniť, pretože preň neexistuje aktívny trh, majetok sa účtuje vo výške obstarávacích nákladov zníženej o oprávky a straty zo zníženia hodnoty.

82. Ak sa reálna hodnota preceneného nehmotného majetku nedá ďalej zisťovať porovnávaním s aktívnym trhom, účtovnou hodnotou daného majetku je suma predstavujúca jeho precenenie k dátumu posledného preceňovania prostredníctvom porovnania s aktívnym trhom po odrátaní všetkých nasledujúcich oprávok 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 IAS 36.

84. Ak sa reálna hodnota majetku dá zistiť porovnaním s aktívnym trhom k dátumu nasledujúceho ocenenia, model precenenia sa uplatní od daného dátumu.

85. Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zvýši, zvýšenie sa zaúčtuje priamo v prospech vlastného imania v položke prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však vykazuje v hospodárskom výsledku do tej miery, do akej sa ním ruší zníženie hodnoty z precenenia toho istého majetku, ktoré bolo predtým vykázané v hospodárskom výsledku.

86. Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie sa vykáže v hospodárskom výsledku. Zníženie sa však účtuje priamo na ťarchu vlastného imania v položke prebytok z precenenia, a to v rozsahu akéhokoľvek kladného zostatku prebytku z precenenia týkajúceho sa takéhoto majetku.

87. Kumulatívny prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania sa môže previesť priamo do nerozdeleného zisku v období, v ktorom sa prebytok realizuje. Celý prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať počas toho, ako účtovná jednotka majetok používa; v takom prípade je sumou realizovaného prebytku rozdiel medzi amortizáciou na základe precenenej účtovnej hodnoty majetku a amortizáciou, ktorú by účtovná jednotka vykázala na základe historickej obstarávacej ceny daného majetku. Prebytok z precenenia sa do nerozdelených ziskov neprevádza cez výkaz ziskov a strát.

DOBA POUŽITEĽNOSTI

88. Účtovná jednotka zhodnocuje, či je doba použiteľnosti nehmotného majetku určitá alebo neurčitá, a ak ide o určitú dobu použiteľnosti, stanoví dĺžku výroby alebo počet výrobných alebo podobných jednotiek predstavujúcich danú dobu použiteľnosti. Účtovná jednotka považuje nehmotný majetok za majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, keď sa na základe analýzy všetkých relevantných faktorov nedá predvídať ohraničenie obdobia, počas ktorého sa očakáva, že z majetku budú pre účtovnú jednotku plynúť príjmy čistých peňažných prostriedkov.

89. Účtovanie nehmotného majetku vychádza z doby jeho použiteľnosti. Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti sa odpisuje (pozri odseky 97 až 106) a nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje (pozri odseky 107 až 110). Ilustratívne príklady k tomuto štandardu vysvetľujú stanovovanie doby použiteľnosti pre rôzne položky nehmotného majetku a následné účtovanie daného majetku na základe stanovenej doby jeho použiteľnosti.

90. Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku sa zohľadňujú mnohé faktory vrátane:

a) očakávaného používania majetku účtovnou jednotkou a skutočnosti, či by majetok mohol efektívne riadiť iný riadiaci tím;

b) charakteristického životného cyklu produktu pre daný majetok a verejne dostupných informácií o odhadoch doby použiteľnosti podobného majetku využívaného podobným spôsobom;

c) technického, technologického a komerčného zastarávania alebo iných typov zastarávania;

d) stability odvetvia, v ktorom majetok pôsobí, a zmien v dopyte trhu po výrobkoch alebo službách predstavujúcich výstup z daného majetku;

e) očakávaných opatrení, ktoré prijmú konkurenti alebo potenciálni konkurenti;

f) úrovne výdavkov na údržbu nevyhnutných na dosiahnutie očakávaných budúcich ekonomických úžitkov z majetku a schopnosti a zámeru účtovnej jednotky dosiahnuť túto úroveň;

g) obdobia kontroly nad majetkom a zákonných alebo podobných obmedzení týkajúcich sa používania majetku, napríklad dátumov, ku ktorým uplynie doba súvisiacich lízingov, a

h) skutočnosti, či doba použiteľnosti majetku závisí od doby použiteľnosti ďalších položiek majetku účtovnej jednotky.

91. Pojem „neurčitý“ neznamená „nekonečný“. Doba použiteľnosti nehmotného majetku odzrkadľuje budúce náklady na údržbu iba do výšky potrebnej na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku, stanovenej posúdením v čase odhadu doby použiteľnosti majetku, a schopnosť a zámer účtovnej jednotky dosiahnuť takúto úroveň. Záver, podľa ktorého je doba použiteľnosti nehmotného majetku neurčitá, by nemal závisieť od plánovaných budúcich výdavkov nad rámec výdavkov potrebných na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku.

92. Vzhľadom na rýchlosť technologických zmien v minulosti sú počítačový softvér a veľa iných položiek nehmotného majetku náchylné na technologické zastaranie. Je teda pravdepodobné, že doba ich použiteľnosti bude krátka.

93. Doba použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhá, alebo dokonca neurčitá. Neistota oprávňuje k tomu, aby sa doba použiteľnosti nehmotného aktíva odhadovala na základe opatrnosti, neoprávňuje však zvoliť si nereálne krátku dobu použiteľnosti.

94. Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúca zo zmluvných alebo iných zákonných práv nesmie presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia, a to v závislosti od obdobia, počas ktorého účtovná jednotka očakáva používanie majetku. V prípade poskytnutia zmluvných alebo iných zákonných práv iba na obmedzené obdobie, ktoré sa dá predlžovať, doba použiteľnosti nehmotného majetku zahŕňa dobu predĺženia (predĺžení) len vtedy, ak existuje dôkaz dosvedčujúci, že účtovná jednotka predĺženie zabezpečila bez toho, aby jej vznikli významné náklady.

95. Dobu použiteľnosti nehmotného majetku môžu ovplyvňovať tak ekonomické, ako aj právne faktory. Ekonomickými faktormi sa stanovuje obdobie, počas ktorého bude účtovná jednotka prijímať budúce ekonomické úžitky. Právnymi faktormi sa môže obmedziť obdobie, počas ktorého účtovná jednotka ovláda prístup k takýmto úžitkom. Dobou použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.

96. Existenciou ďalej uvedených faktorov (alebo aj iných) sa naznačuje, že účtovná jednotka by mohla platnosť zmluvných alebo iných zákonných práv predĺžiť bez významných nákladov:

a) existujú dôkazy, zrejme na základe skúseností, že sa predĺži platnosť zmluvných alebo iných zákonných práv. Ak predĺženie platnosti práv závisí od súhlasu tretej osoby, uvedené zahŕňa dôkaz o tom, že tretia osoba súhlas udelí;

b) existujú dôkazy, že sa splnia všetky podmienky potrebné na predĺženie, a

c) náklady účtovnej jednotky na predĺženie nie sú významné v porovnaní s budúcimi očakávanými ekonomickými úžitkami, ktorých prílev účtovná jednotka očakáva od predĺženia.

Ak sú náklady na predĺženie významné v porovnaní s budúcimi očakávanými ekonomickými úžitkami, ktorých prílev účtovná jednotka očakáva od predĺženia, náklady na „predĺženie“ v podstate predstavujú náklady na nadobudnutie nového nehmotného majetku k dátumu predĺženia.

NEHMOTNÝ MAJETOK S URČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

Doba amortizácie a metóda amortizácie

97. Odpisovateľná suma nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa systematicky alokuje počas celej doby použiteľnosti majetku. Amortizácia sa začína, keď je majetok k dispozícii na používanie, t. j. keď sa nachádza na mieste a je v stave nevyhnutnom na to, aby sa dal používať v súlade so zámermi manažmentu. Amortizácia sa skončí ku dňu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako majetok držaný na predaj) v súlade s IFRS 5, alebo, ak nastane skôr, ku dňu, ku ktorému sa majetok prestane vykazovať. Používaná metóda amortizácie odzrkadľuje očakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku účtovnou jednotkou. Ak sa tento spôsob nedá spoľahlivo určiť, použije sa lineárna metóda. Náklady na amortizáciu za každé obdobie sa vykážu v hospodárskom výsledku, ak sa v tomto alebo inom štandarde nepovoľuje alebo nevyžaduje jeho zahrnutie do účtovnej hodnoty iného majetku.

98. Na alokáciu systematicky odpisovateľnej sumy majetku počas doby jeho použiteľnosti sa dajú použiť rozličné metódy amortizácie. Tieto metódy zahŕňajú metódu lineárneho odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Použitá metóda sa volí na základe očakávaného spôsobu spotreby očakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku a počas jednotlivých

období sa uplatňuje konzistentne s výnimkou prípadu, keď dôjde k zmene očakávaného spôsobu spotreby uvedených očakávaných budúcich ekonomických úžitkov. Zriedkakedy, ak vôbec, sa nájde presvedčivý dôkaz podporujúci metódu amortizácie nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti, ktorá by viedla k nižšej sume oprávok ako podľa lineárnej metódy.

99. Amortizácia sa zvyčajne vykazuje v hospodárskom výsledku. Budúce ekonomické požitky obsiahnuté v majetku však niekedy pohltí výroba iného majetku. V takomto prípade je amortizácia súčasťou nákladu na takýto iný majetok a zahŕňa sa do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku používaného vo výrobnom procese sa zahŕňa do účtovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*).

Reziduálna hodnota

100. Reziduálna hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa považuje za nulovú okrem prípadov, keď:

a) existuje záväzok tretej strany odkúpiť daný majetok na konci jeho doby použiteľnosti alebo

b) pre daný majetok existuje aktívny trh a:

i) reziduálna hodnota sa dá stanoviť porovnaním s týmto trhom a

ii) je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci doby použiteľnosti daného majetku.

101. Odpisovateľná suma majetku s určitou dobou použiteľnosti sa stanovuje po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty. Nenulová reziduálna hodnota znamená, že účtovná jednotka očakáva vyradenie nehmotného majetku pred uplynutím jeho ekonomickej životnosti.

102. Odhad reziduálnej hodnoty majetku vychádza zo sumy spätne získateľnej z vyradenia pri použití cien prevládajúcich k dátumu odhadu pre predaj podobného majetku, ktorý dosiahol koniec svojej doby použiteľnosti a používal sa v podobných podmienkach, za akých sa majetok bude používať. Reziduálna hodnota sa preveruje najmenej vždy ku koncu každého finančného roka. Zmena reziduálnej hodnoty majetku sa účtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

103. Reziduálna hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť až na hodnotu, ktorá sa rovná alebo je vyššia ako účtovná hodnota majetku. V takomto prípade je amortizačný náklad majetku nulový, kým a ak sa zostatková hodnota majetku následne nezníži na hodnotu nižšiu, než je účtovná hodnota majetku.

Revízia doby amortizácie a metódy amortizácie

104. Doba amortizácie aj metóda amortizácie nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa preveruje najmenej vždy ku koncu každého finančného roka. Ak sa očakávaná doba použiteľnosti majetku významne líši od predchádzajúcich odhadov, doba amortizácie sa príslušne zmení. Ak nastala zmena v očakávanom spôsobe spotreby ekonomických úžitkov z majetku, metóda amortizácie sa zmení tak, aby odzrkadľovala zmenu spôsobu spotreby. Takéto zmeny sa zaúčtujú ako zmeny účtovných odhadov v súlade s IAS 8.

105. Počas životnosti nehmotného majetku sa môže ukázať, že jeho doba použiteľnosti je odhadnutá neprimerane. Vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže napríklad naznačovať potrebu zmeniť dobu amortizácie.

106. S postupom času sa môže meniť aj schéma budúcich ekonomických úžitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú plynúť do účtovnej jednotky z nehmotného majetku. Môže sa napríklad ukázať, že pre amortizáciu je zrýchlená metóda vhodnejšia než lineárna. Iným príkladom je, ak sa uplatňovanie práv vyjadrených vo forme licencie odloží pre nedoriešenie iných súčastí podnikateľského plánu. V takom prípade sa môže stať, že ekonomické úžitky, ktoré plynú z aktíva, budú prijaté až v neskorších obdobiach.

NEHMOTNÝ MAJETOK S NEURČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

107. Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neamortizuje.

108. V súlade s IAS 36 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby vykonávala test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti porovnaním spätne získateľnej sumy majetku s jeho účtovnou hodnotou

a) ročne a

b) vždy keď existuje náznak zníženia hodnoty nehmotného majetku.

Revízia posúdenia doby použiteľnosti

109. Doba použiteľnosti nehmotného majetku, ktorý sa neamortizuje, sa preveruje v každom období, aby sa zistilo, či udalosti a okolnosti aj naďalej podporujú hodnotenie, podľa ktorého je doba použiteľnosti daného majetku neurčitá. Ak nie, zmena posúdenia doby použiteľnosti z neurčitej na určitú sa zaúčtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8.

110. V súlade s IAS 36 je prehodnotenie doby použiteľnosti nehmotného majetku z doby neurčitej na dobu určitú náznakom, že mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku. V dôsledku toho účtovná jednotka vykoná test na zníženie hodnoty majetku tým, že jeho spätne získateľnú sumu stanovenú v súlade s IAS 36 porovná s účtovnou hodnotou majetku, a akúkoľvek sumu, o ktorú účtovná hodnota prevyšuje spätne získateľnú sumu, vykáže ako stratu zo zníženia hodnoty.

NÁVRATNOSŤ ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

111. Účtovná jednotka uplatní IAS 36, aby zistila, či je hodnota nehmotného majetku znížená. V tomto štandarde sa vysvetľuje, kedy a ako účtovná jednotka prehodnocuje účtovnú hodnotu svojho majetku, ako stanovuje spätne získateľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.

VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

112. Vykazovanie nehmotného majetku sa ukončí:

a) pri vyradení alebo

b) ak sa z využívania ani vyradenia takéhoto majetku neočakávajú žiadne budúce ekonomické úžitky.

113. Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanovuje ako rozdiel medzi čistými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou majetku. Zahrnie sa do hospodárskeho výsledku k dátumu ukončenia vykazovania majetku (pokiaľ sa v IAS 17 v súvislosti s predajom a spätným lízingom nevyžaduje inak). Zisky sa nevykazujú ako výnos.

114. Nehmotný majetok sa môže vyradiť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, finančným lízingom alebo darovaním). Pri určovaní dátumu vyradenia takéhoto majetku účtovná jednotka pre vykázanie výnosu z predaja tovaru uplatní kritériá uvedené v IAS 18 *Výnosy*. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia IAS 17.

115. Ak v súlade so zásadou vykazovania uvedenou v odseku 21 účtovná jednotka v účtovnej hodnote majetku vykáže náklady na výmenu časti nehnuteľného majetku, musí ukončiť vykazovanie účtovnej hodnoty vymenenej časti. Ak účtovná jednotka nedokáže stanoviť účtovnú hodnotu vymenenej časti, môže použiť náklady na výmenu ako indikátor nákladov na vymenenú časť v čase jej nadobudnutia alebo interného vytvorenia.

116. Pohľadávka na protihodnotu pri vyradení nehmotného majetku sa prvotne vykazuje v reálnej hodnote. Ak sa platba za nehmotný majetok odloží, prijatá protihodnota sa prvotne vykáže v peňažnom ekvivalente ceny. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou protihodnoty a peňažným ekvivalentom ceny sa vykáže ako úrokový výnos v súlade s IAS 18 a odzrkadľuje efektívny výnos z pohľadávky.

117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti neprestane, keď sa nehmotný majetok už nepoužíva, iba ak by bol majetok úplne odpísaný alebo klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako majetok držaný na predaj) v súlade s IFRS 5.

ZVEREJNENIE

Všeobecné ustanovenia

118. Účtovná jednotka pre každú triedu nehmotného majetku, pričom rozlišuje medzi interne vytvoreným nehmotným majetkom a ostatným nehmotným majetkom, zverejní:

a) či sú doby použiteľnosti určité alebo neurčité a v prípade, že ide o určité doby použiteľnosti, zverejní tieto doby alebo použité amortizačné sadzby;

b) metódy amortizácie použité na nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti;

c) hrubé účtovné hodnoty a oprávky (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;

d) riadkové položky vo výkaze ziskov a strát, v ktorých je zahrnutá amortizácia nehmotného majetku;

e) zosúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, z ktorého vidno:

i) prírastky, pričom označí osobitne prírastky z interného vývoja, prírastky nadobudnuté samostatne a prírastky nadobudnuté v podnikovej kombinácii;

ii) majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako majetok držaný na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

iii) zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia vyplývajúce z precenení podľa odsekov 75, 85 a 86 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených priamo vo vlastnom imaní podľa IAS 36 (ak nejaké sú);

iv) straty zo zníženia hodnoty vykázané v hospodárskom výsledku počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);

v) straty zo zníženia hodnoty zrušené v hospodárskom výsledku počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);

vi) amortizáciu vykázanú počas daného obdobia;

vii) čisté kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu účtovnej závierky na prezentačnú menu a z prepočtu zahraničnej prevádzky na prezentačnú menu účtovnej jednotky a

viii) ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.

119. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a podobného využitia v činnostiach účtovnej jednotky. Príkladmi samostatných tried môžu byť:

a) obchodné značky;

b) názvy novín a vydavateľské tituly;

c) počítačový softvér;

d) licencie a franchising;

e) autorské práva, patenty a iné práva priemyselného vlastníctva, servisné a prevádzkové práva;

f) receptúry, zloženie, modely, návrhy a prototypy a

g) nehmotný majetok v štádiu vývoja.

Uvedené triedy sa rozdelia (zoskupia) do menších (väčších) skupín, ak to vedie k relevantnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.

120. Okrem informácií požadovaných v odseku 118 písm. e) bodoch iii) až v) účtovná jednotka zverejňuje aj informácie o znížení hodnoty nehmotného majetku podľa IAS 36.

121. IAS 8 vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejňovala charakter a sumu zmeny v účtovných odhadoch, ktorá má buď významný vplyv v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. Takéto zverejňovanie môže vyplynúť zo zmien:

a) posúdenia doby použiteľnosti nehmotného majetku;

b) metódy amortizácie alebo

c) reziduálnych hodnôt.

122. Účtovná jednotka zverejňuje aj:

a) pre nehmotný majetok ohodnotený ako majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, účtovnú hodnotu takéhoto majetku a dôvody, ktoré svedčia v prospech stanovenia neurčitej doby životnosti majetku. Pri uvedení týchto dôvodov účtovná jednotka opíše faktory, ktoré zohrali významnú úlohu pri stanovovaní neurčitej doby použiteľnosti majetku;

b) opis, účtovnú hodnotu a zvyšné obdobie amortizácie individuálneho nehmotného majetku s veľkým významom pre účtovnú závierku účtovnej jednotky;

c) pre nehmotný majetok nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne vykázaný v reálnej hodnote (pozri odsek 44):

i) reálnu hodnotu prvotne vykázanú pre tento majetok;

ii) účtovnú hodnotu majetku a

iii) či sa takýto majetok po vykázaní ocenil pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou alebo pomocou modelu precenenia;

d) existenciu a účtovné hodnoty nehmotného majetku s obmedzeným vlastníckym právom a účtovné hodnoty nehmotného majetku, ku ktorému bolo zriadené záložné právo ako záruka za záväzky;

e) výška zmluvných záväzkov za nadobudnutie nehmotného majetku.

123. Pri opise faktorov, ktoré zohrali významnú úlohu pri stanovovaní neurčitej doby použiteľnosti nehmotného majetku, berie účtovná jednotka do úvahy zoznam faktorov podľa odseku 90.

Nehmotný majetok po vykázaní ocenený pomocou modelu precenenia

124. Ak sa nehmotný majetok účtuje v precenených hodnotách, účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) pre jednotlivé triedy nehmotného majetku:

i) dátum účinnosti precenenia;

ii) účtovnú hodnotu preceneného nehmotného majetku a

iii) účtovnú hodnotu, ktorú by účtovná jednotka vykázala, keby precenenú triedu nehmotného majetku po vykázaní ocenila pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 74;

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, a

c) metódy a významné predpoklady uplatnené pri odhade reálnej hodnoty jednotlivých položiek majetku.

125. Na účely zverejňovania môže byť potrebné zoskupiť skupiny precenených aktív do väčších skupín. Triedy sa však nezoskupujú, ak by takýto postup viedol ku kombinácii triedy nehmotného majetku obsahujúcej sumy ocenené podľa modelu oceňovania obstarávacou cenou aj podľa modelu precenenia.

Výdavky na výskum a vývoj

126. Účtovná jednotka zverejňuje súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj, ktoré boli v danom období vykázané ako náklad.

127. Výdavky na výskum a vývoj zahŕňajú všetky výdavky, ktoré sa dajú priamo priradiť výskumným alebo vývojovým činnostiam (pozri odseky 66 a 67 obsahujúce usmernenia týkajúce sa druhov výdavkov, ktoré treba zahrnúť v zmysle požiadaviek na zverejnenie podľa odseku 126).

Iné informácie

128. Účtovnej jednotke sa odporúča, nevyžaduje sa však, aby zverejňovala tieto informácie:

a) opis každého plne odpísaného nehmotného majetku, ktorý sa ešte vždy používa, a

b) stručný opis významného nehmotného majetku, ktorý účtovná jednotka ovláda, ale nevykazuje ho ako majetok, lebo nespĺňa kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo preto, lebo ho účtovná jednotka nadobudla, prípadne vytvorila pred tým, ako IAS 38 *Nehmotný majetok* nadobudol účinnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

129. Ak sa účtovná jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3 rozhodne pre uplatnenie IFRS 3 od určitého dátumu, ktorý predchádza dátumom účinnosti uvedeným v odsekoch 78 až 84 IFRS 3, uplatní tento štandard prospektívne od daného dátumu. Neupraví teda účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k danému dátumu. Účtovná

jednotka však k danému dátumu uplatní tento štandard, aby prehodnotila doby použiteľnosti svojho vykázaného nehmotného majetku. Ak v dôsledku tohto prehodnotenia účtovná jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, zaúčtuje takúto zmenu ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8.

130. V opačnom prípade účtovná jednotka tento štandard uplatní:

a) pri účtovaní nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikových kombinácií, zmluvy o ktorých boli uzatvorené 31. marca 2004 alebo neskôr, a

b) pri účtovaní všetkého ostatného nehmotného majetku prospektívne od začiatku prvého ročného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr. Neupraví teda účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k danému dátumu. Účtovná jednotka však k danému dátumu uplatní tento štandard, aby prehodnotila dobu použiteľnosti takéhoto nehmotného majetku. Ak v dôsledku tohto prehodnotenia účtovná jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, zaúčtuje takúto zmenu ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8.

130A. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia odseku 2 na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 6 na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia uplatní na dané skoršie obdobie.

Výmeny podobného majetku

131. Požiadavka podľa odseku 129 a odseku 130 písm. b) na prospektívne uplatňovanie tohto štandardu znamená, že ak pred dátumom účinnosti štandardu došlo k oceneniu výmeny majetku na základe účtovnej hodnoty postúpeného majetku, účtovná jednotka neprehodnocuje účtovnú hodnotu nadobudnutého majetku, aby zobrazila jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia.

Skoršia aplikácia

132. Účtovným jednotkám, ktorých sa týka odsek 130, sa odporúča uplatňovať požiadavky tohto štandardu pred dátumami účinnosti uvedenými v odseku 130. Ak však účtovná jednotka tento štandard uplatní pred spomenutými dátumami účinnosti, uplatní k rovnakému dátumu aj IFRS 3 a IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÉHO V ROKU 1998)

133. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998).

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 39

Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady na vykazovanie a oceňovanie finančných aktív, finančných záväzkov a niektorých zmlúv týkajúcich sa nákupu alebo predaja nefinančných položiek. Požiadavky na prezentáciu informácií o finančných nástrojoch sú uvedené v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*. Požiadavky na zverejňovanie informácií o finančných nástrojoch sú uvedené v IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenia*.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

   a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch a v spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú podľa IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* alebo IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*. Účtovné jednotky však uplatňujú tento štandard pre podiely v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku, ktoré sa podľa IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 účtujú v súlade s týmto štandardom. Účtovné jednotky tiež uplatňujú tento štandard na deriváty na podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku, pokiaľ derivát spĺňa definíciu nástroja vlastného imania účtovnej jednotky podľa IAS 32;

   b) práv a povinností vyplývajúcich z lízingov, na ktoré sa vzťahuje IAS 17 *Lízingy*, avšak:

      i) na lízingové pohľadávky vykazované prenajímateľom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania a znížení hodnoty (pozri odseky 15 až 37, 58, 59, 63 až 65 a dodatok A odseky AG36 až AG52 a AG84 až AG93);

      ii) na záväzky z finančného lízingu vykazované nájomcom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania (pozri odseky 39 až 42 a dodatok A odseky AG57 až AG63) a

      iii) na deriváty, ktoré sú vložené v lízingových zmluvách, sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o vložených derivátoch (pozri odseky 10 až 13 a dodatok A odseky AG27 až AG33);

   c) práv a povinností zamestnávateľov podľa programov zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa uplatňuje IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;

   d) finančných nástrojov vydaných účtovnou jednotkou, ktoré spĺňajú definíciu nástroja vlastného imania podľa IAS 32 (vrátane opcií a warrantov). Držiteľ takýchto nástrojov vlastného imania však na tieto nástroje tento štandard uplatní, pokiaľ nespĺňajú ustanovenie o výnimke vo vyššie uvedenom písmene a);

   e) práv a povinností vyplývajúcich z i) poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4 *Poistné zmluvy*, odlišujúcimi sa od práv a povinností emitenta plynúcimi z poistnej zmluvy, ktorá spĺňa definíciu zmluvy o finančnej záruke v odseku 9, alebo zo ii) zmluvy, ktorá spadá do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Tento štandard sa však vzťahuje na derivát vložený do zmluvy, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pod podmienkou, že derivát nepredstavuje sám osebe zmluvu patriacu do rozsahu pôsobnosti IFRS 4 (pozri odseky 10 až 13 tohto štandardu a odseky AG27 až AG33 dodatku A k tomuto štandardu). Okrem toho, ak subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku na základe zmluvy predtým vyslovene určil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy, a preto aj použil účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, tento subjekt si potom môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať tento štandard alebo IFRS 4 (pozri odseky AG4 a AG4A). Subjekt poskytujúci finančnú záruku si môže pri každej jednotlivej zmluve zvoliť štandard, ktorý uplatní, ale túto voľbu pre každú zmluvu nie je možné neskôr meniť;

   f) zmlúv týkajúcich sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa;

   g) zmlúv medzi nadobúdateľom a predávajúcim v rámci podnikovej kombinácie týkajúcich sa nákupu alebo predaja nadobúdaného subjektu k budúcemu dátumu;

h) úverových prísľubov iných, ako sú tie opísané v odseku 4. Subjekt, ktorý poskytuje úverový prísľub, uplatní IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* na tie úverové prísľuby, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Na všetky úverové prísľuby sa však vzťahujú ustanovenia tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania (pozri odseky 15 až 42 a dodatok A odseky AG36 až AG63);

i) finančných nástrojov, zmlúv a záväzkov v rámci platobných transakcií formou akcií, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IFRS 2 *Platby na základe podielov* s výnimkou zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 5 až 7 tohto štandardu, na ktoré sa tento štandard vzťahuje;

j) práv na refundáciu výdavkov, ktoré účtovná jednotka musí zaplatiť, aby vysporiadala záväzok, ktorý vykazuje ako rezervu v súlade s IAS 37, alebo pre ktorý v predchádzajúcich obdobiach vykázala rezervu v súlade s IAS 37.

3. [Vypúšťa sa.]

4. Ďalej uvedené úverové prísľuby patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu:

a) úverové prísľuby, ktoré účtovná jednotka určí ako finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Účtovná jednotka, ktorá v minulosti predávala aktíva vyplývajúce z jej úverových prísľubov krátko po ich vzniku, uplatní tento štandard na všetky svoje úverové prísľuby v rovnakej triede;

b) úverové prísľuby, ktoré sa môžu vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo dodaním alebo vydaním iného finančného nástroja. Tieto úverové prísľuby sú derivátmi. Úverový záväzok sa nepovažuje za vysporiadaný v čistom len preto, že úver sa vypláca v splátkach (napríklad hypotekárny stavebný úver, ktorý sa vypláca v splátkach v súlade s postupom stavebných prác);

c) prísľuby poskytnúť úver s úrokovou mierou nižšou, ako je trhová úroková miera. V odseku 47 písm. d) sa ustanovuje následné oceňovanie záväzkov vyplývajúcich z týchto úverových prísľubov.

5. Tento štandard sa uplatňuje na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom, alebo výmenou finančných nástrojov, ako keby boli zmluvy finančnými nástrojmi. Výnimkou sú zmluvy uzatvorené a naďalej držané s cieľom prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s požiadavkami účtovnej jednotky na očakávaný nákup, predaj alebo použitie.

6. Existujú rôzne spôsoby, ako možno zmluvu o nákupe alebo predaji nefinančnej položky vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom, alebo výmenou finančných nástrojov. Zahŕňajú tieto spôsoby:

a) keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vykonať vysporiadanie v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;

b) keď možnosť vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov nie je vyslovene zakotvená v podmienkach zmluvy, avšak účtovná jednotka v minulosti bežne vysporiadavala podobné zmluvy v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, uzatvorením kompenzačných zmlúv alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou alebo skončením platnosti);

c) keď v rámci podobných zmlúv účtovná jednotka obvykle prevezme dodávku podkladového nástroja a v krátkom čase po dodaní ho predá s cieľom dosiahnuť zisk z krátkodobých fluktuácií ceny alebo z marže dílera a

d) keď je nefinančná položka, ktorá je predmetom zmluvy, ľahko zameniteľná na peňažné prostriedky.

Zmluva, na ktorú sa vzťahuje písmeno b) alebo c), nie je uzatvorená na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s požiadavkami účtovnej jednotky na očakávaný nákup, predaj alebo použitie, a teda patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Ďalšie zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 5, sa posudzujú, či boli uzatvorené a naďalej držané s cieľom prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s požiadavkami účtovnej jednotky na očakávaný nákup, predaj alebo použitie, a teda či patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

7. Upísaná 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 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 požiadavkami účtovnej jednotky na očakávaný nákup, predaj alebo použitie.

DEFINÍCIE

8. Pojmy definované v IAS 32 sa používajú v tomto štandarde s významom ustanoveným v odseku 11 štandardu IAS 32. IAS 32 definuje tieto výrazy:

— finančný nástroj,

— finančné aktívum,

— finančný záväzok,

— nástroj vlastného imania,

a poskytuje návod na používanie týchto definícií.

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

Definícia derivátu

Derivát je finančný nástroj alebo iná zmluva v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odseky 2 až 7), ktorý spĺňa všetky tri tieto vlastnosti:

a) jeho hodnota sa mení v závislosti od zmeny určenej úrokovej miery, ceny finančného nástroja, ceny komodity, kurzu cudzích mien, cenového alebo úrokového indexu, 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 nazýva ako „podkladová premenná“);

b) nevyžaduje počiatočnú čistú investíciu alebo vyžaduje počiatočnú čistú investíciu, ktorá je nižšia, ako by sa vyžadovalo pri iných typoch zmlúv, od ktorých by sa očakávala podobná reakcia na zmeny trhových faktorov, a

c) jeho vysporiadanie nastane k budúcemu dátumu.

Definície štyroch kategórií finančných nástrojov

Finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok je finančné aktívum alebo finančný záväzok, ktorý spĺňa jednu z týchto podmienok:

a) klasifikuje sa ako držaný na obchodovanie. Finančné aktívum alebo finančný záväzok sa klasifikujú ako držané na obchodovanie, ak:

   i) boli nadobudnuté alebo vznikli najmä s cieľom predaja alebo spätného nákupu v krátkom čase;

   ii) tvoria súčasť portfólia identifikovaných finančných nástrojov riadených spolu a pre ktoré je v poslednom čase zjavné obchodovanie s krátkodobým generovaním zisku, alebo

   iii) je derivátom (s výnimkou derivátu, ktorý predstavuje zmluvu o finančnej záruke alebo ktorý je určený a efektívny zabezpečovací nástroj);

b) pri prvotnom vykázaní ich účtovná jednotka určí ako oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Účtovná jednotka môže použiť takéto určenie, len keď je to povolené odsekom 11A, alebo keď sa takýmto určení zabezpečia relevantnejšie informácie, pretože buď:

   i) sa ním eliminuje alebo významne znižuje nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy sa označuje ako „účtovný nesúlad“), ktorá by inak nastala pri oceňovaní aktív alebo záväzkov alebo vykazovaní ziskov alebo strát z nich na rôznych základoch, alebo

   ii) skupina finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch sa riadi a jej výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty v súlade s dokumentovaným riadením rizika alebo investičnou stratégiou a informácie o skupine sa poskytujú na tomto základe interne kľúčovému riadiacemu personálu účtovnej jednotky [ako je definované v IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* (v znení revízie z roku 2003)] napríklad predstavenstvu účtovnej jednotky a výkonnému riaditeľovi.

V IFRS 7, odsekoch 9 až 11 a B4 sa od účtovnej jednotky požaduje zverejňovať informácie o finančných aktívach a finančných záväzkoch, ktoré určila za oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, vrátane toho, ako spĺňajú tieto podmienky. Pre nástroje, ktoré spĺňajú podmienky uvedené v bode ii) vyššie, zverejnenie takýchto informácií zahŕňa opis toho, ako je určenie nástroja za oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok konzistentné so zdokumentovaným riadením rizika účtovnej jednotky alebo jej investičnou stratégiou.

Investície do nástrojov vlastného imania, ktorých cena nie je kótovaná na aktívnom trhu a ktorých reálna hodnota sa nedá spoľahlivo určiť [pozri odsek 46 písm. c) a dodatok A odseky AG80 a AG81], sa nesmú určiť za oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

Treba upozorniť, že odseky 48, 48A a dodatok A odseky AG69 až AG82, v ktorých sa stanovujú požiadavky na určovanie spoľahlivej výšky reálnej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku, sa uplatňujú rovnako pri všetkých položkách, ktoré sú oceňované v reálnej hodnote, či už na základe určenia alebo inak, alebo ktorých reálna hodnota sa zverejňuje.

Investície držané do splatnosti sú nederivátové finančné aktíva s fixnými alebo stanoviteľnými platbami a fixnou splatnosťou, ktoré má účtovná jednotka úmysel a schopnosť držať až do splatnosti (pozri dodatok A odseky AG16 až AG25), iné ako:

a) tie, ktoré účtovná jednotka pri prvotnom vykázaní určí ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok;

b) tie, ktoré účtovná jednotka určí ako k dispozícii na predaj, a

c) tie, ktoré spĺňajú definíciu úverov a pohľadávok.

Účtovná jednotka nesmie klasifikovať žiadne finančné aktíva ako držané do splatnosti, ak počas bežného finančného roka alebo počas dvoch predchádzajúcich finančných rokov predala alebo reklasifikovala väčšiu ako nevýznamnú sumu investícií držaných do splatnosti pred ich splatnosťou (väčšiu ako nevýznamnú sumu vo vzťahu k celkovej sume investícií držaných do splatnosti), s výnimkou predajov alebo reklasifikácií, ktoré:

i) sú tak blízko k splatnosti alebo k dátumu odkúpenia emitentom finančného aktíva (napríklad menej ako 3 mesiace pred splatnosťou), že zmeny trhovej úrokovej miery by nemali podstatný vplyv na reálnu hodnotu finančného aktíva;

ii) sa vyskytli po tom, ako účtovná jednotka už prijala v podstate celú pôvodnú istinu finančného aktíva prostredníctvom plánovaných splátok alebo predčasným splatením, alebo

iii) sa dajú priradiť k izolovanému prípadu, ktorý je mimo kontroly účtovnej jednotky, neopakuje sa a účtovná jednotka ho nemohla spoľahlivo predvídať.

Úvery a pohľadávky sú nederivátové finančné aktíva s fixnými alebo stanoviteľnými platbami, ktoré nie sú kótované na aktívnom trhu, iné ako:

a) tie, ktoré účtovná jednotka zamýšľa okamžite alebo v krátkom čase predať, ktoré sa klasifikujú ako držané na obchodovanie a tie, ktoré účtovná jednotka pri prvotnom vykázaní určí ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok;

b) tie, ktoré účtovná jednotka pri prvotnom vykázaní určí ako k dispozícii na predaj, alebo

c) tie, pri ktorých držiteľ nemusí získať naspäť v podstate celú svoju počiatočnú investíciu z iného dôvodu, ako je zhoršenie kvality úveru. Tieto sa potom klasifikujú ako k dispozícii na predaj.

Podiel nadobudnutý v rámci súboru aktív, ktoré nie sú úvermi alebo pohľadávkami (napríklad podiel v podielovom fonde alebo obdobnom fonde), sa nepovažuje za úver alebo pohľadávku.

Finančné aktíva k dispozícii na predaj sú tie nederivátové finančné aktíva, ktoré sú určené ako k dispozícii na predaj a neklasifikujú sa ako a) úvery a pohľadávky, b) investície držané do splatnosti alebo c) finančné aktíva oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

Definícia zmluvy o finančnej záruke

Zmluva o finančnej záruke je zmluva, v ktorej sa požaduje od subjektu poskytujúceho záruku realizovať presne stanovené platby s cieľom kompenzovať držiteľovi záruky stratu, ktorú utrpí v dôsledku toho, že konkrétny dlžník neuhradí splatnú sumu v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja.

Definície súvisiace s vykazovaním a oceňovaním

Amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo záväzku je suma, v ktorej je finančné aktívum alebo záväzok ocenený pri prvotnom vykázaní, znížená o splátky istiny, znížená alebo zvýšená o kumulovanú amortizáciu rozdielu medzi touto počiatočnou hodnotou a hodnotou pri splatnosti použitím metódy efektívnej úrokovej miery a znížená o akúkoľvek sumu (priamo alebo prostredníctvom účtu opravných položiek) v dôsledku zníženia hodnoty alebo nevymožiteľnosti.

Metóda efektívnej úrokovej miery je metóda výpočtu amortizovanej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku (alebo skupiny finančných aktív alebo finančných záväzkov) a rozvrhnutia úrokového výnosu alebo úrokového nákladu na príslušné obdobie. *Efektívna úroková miera* je miera, ktorou sa presne diskontujú odhadované budúce peňažné platby alebo príjmy počas očakávanej doby životnosti finančného nástroja alebo, ak je to potrebné, počas kratšieho obdobia na čistú účtovnú hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku. Pri výpočte efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka odhaduje peňažné toky s prihliadnutím na všetky zmluvné podmienky finančného nástroja (napríklad predčasné splácanie, kúpne a podobné opcie), avšak neprihliada na budúce úverové straty. Výpočet zahŕňa všetky poplatky a bázické body zaplatené alebo prijaté medzi zmluvnými stranami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery (pozri IAS 18 *Výnosy*), transakčné náklady a všetky ostatné prémie alebo zľavy. Je predpoklad, že peňažné toky a očakávanú životnosť skupiny podobných finančných nástrojov možno spoľahlivo odhadnúť. V zriedkavých prípadoch, v ktorých 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 obdobia finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov).

Ukončenie vykazovania znamená vyradenie predtým vykazovaného finančného aktíva alebo finančného záväzku zo súvahy účtovnej jednotky.

Reálna hodnota je suma, za ktorú sa môže aktívum vymeniť alebo záväzok vysporiadať v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami. ([1])

Bežný nákup alebo predaj znamená nákup alebo predaj finančného aktíva podľa zmluvy, ktorej podmienky vyžadujú dodanie aktíva v rámci časového obdobia ustanoveného spravidla predpisom alebo konvenciami daného trhu.

Transakčné náklady predstavujú prírastkové náklady, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, vydaniu alebo vyradeniu finančného aktíva alebo finančného záväzku (pozri dodatok A odsek AG13). Prírastkový náklad je náklad, ktorý by nebol vznikol v prípade, ak by účtovná jednotka nenadobudla, nevydala alebo nevyradila finančný nástroj.

Definície súvisiace s účtovaním zabezpečenia

Záväzná povinnosť je záväzná dohoda o výmene stanoveného množstva zdrojov v stanovenej cene k stanovenému budúcemu dátumu alebo dátumom.

Očakávaná transakcia je nezáväzná, avšak očakávaná budúca transakcia.

Zabezpečovací nástroj je určený derivát alebo (platí len pre zabezpečenie rizika zmien v kurzoch cudzích mien) určené nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok, pri ktorom sa očakáva, že jeho reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi sa budú kompenzovať zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch určenej zabezpečenej položky (odseky 72 až 77 a dodatok A odseky AG94 až AG97 rozvádzajú definíciu zabezpečovacieho nástroja).

Zabezpečená položka je aktívum, záväzok, záväzná povinnosť, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, ktorá a) vystavuje účtovnú jednotku riziku zmien v reálnej hodnote alebo v budúcich peňažných tokoch a b) je určená ako zabezpečená položka (odseky 78 až 84 a dodatok A odseky AG98 až AG101 rozvádzajú definíciu zabezpečovaných položiek).

Efektívnosť zabezpečenia je stupeň, v akom sa zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch zabezpečenej položky priraditeľné k zabezpečovanému riziku kompenzujú zmenami v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch zabezpečovacieho nástroja (pozri dodatok A odseky AG105 až AG113).

VLOŽENÉ DERIVÁTY

10. Vložený derivát je zložkou hybridného (kombinovaného) nástroja, ktorý obsahuje aj nederivátovú hostiteľskú zmluvu – pričom účinkok 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 zo zmluvy, menia podľa určenej úrokovej miery, ceny finančného nástroja, ceny komodity, kurzu cudzej meny, cenového indexu alebo úrokového indexu, úverového ratingu alebo úverového indexu alebo inej premennej

([1]) Odseky 48 až 49 a AG69 až AG82 dodatok A obsahujú požiadavky na určovanie reálnej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku.

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 ako daný nástroj, sa nepovažuje za vložený derivát, ale za samostatný finančný nástroj.

11. Vložený derivát sa oddeľuje od hostiteľskej zmluvy a účtuje ako derivát v súlade s týmto štandardom výlučne vtedy, keď:

a) ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu nie sú v úzkom vzťahu s ekonomickými vlastnosťami a rizikami hostiteľskej zmluvy (pozri dodatok A odseky AG30 a AG33);

b) samostatný nástroj s rovnakými podmienkami ako vložený derivát by spĺňal definíciu derivátu a

c) hybridný (kombinovaný) nástroj sa neoceňuje v reálnej hodnote so zmenami v reálnej hodnote vykazovanými v hospodárskom výsledku (t. j. derivát, ktorý je vložený do finančného aktíva alebo finančného záväzku oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa neoddeľuje).

Ak sa vložený derivát oddelí, hostiteľská zmluva sa zaúčtuje podľa tohto štandardu, pokiaľ je finančným nástrojom, a v súlade s ostatnými príslušnými štandardmi, ak nie je finančným nástrojom. V tomto štandarde sa nestanovuje, či sa vložený derivát vykazuje priamo vo výkazoch účtovnej závierky oddelene.

11A. Napriek ustanoveniam odseku 11, ak zmluva obsahuje jeden alebo viac vložených derivátov, účtovná jednotka môže určiť celú hybridnú (kombinovanú) zmluvu ako finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, pokiaľ neplatí, že:

a) vložený derivát (vložené deriváty) významne nemodifikuje peňažné toky, ktoré by sa inak požadovali zmluvou, alebo

b) na základe stručnej analýzy alebo aj bez analýzy je zrejmé, že keď sa podobný hybridný (kombinovaný) nástroj posudzuje prvýkrát, oddelenie vloženého derivátu (derivátov) je zakázané, napríklad opcia na predčasné splatenie vložená do úveru, ktorá povoľuje držiteľovi predčasne splatiť úver vo výške približne jej amortizovanej hodnoty.

12. Ak má účtovná jednotka podľa tohto štandardu povinnosť oddeliť vložený derivát od jeho hostiteľskej zmluvy, avšak nie je schopná samostatne oceniť vložený derivát buď pri jeho nadobudnutí, alebo k následnému dátumu účtovnej závierky, určí celú hybridnú (kombinovanú) zmluvu ako oceňovanú v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

13. Ak účtovná jednotka nie je schopná spoľahlivo určiť reálnu hodnotu vloženého derivátu na základe jeho zmluvných podmienok (napríklad z dôvodu, že vložený derivát je založený na nekótovanom nástroji vlastného imania), reálna hodnota vloženého derivátu je rozdielom medzi reálnou hodnotou hybridného (kombinovaného) nástroja a reálnou hodnotou hostiteľskej zmluvy, ak je možné tieto hodnoty podľa tohto štandardu určiť. Ak účtovná jednotka nie je schopná určiť reálnu hodnotu vloženého derivátu pomocou uvedenej metódy, uplatňuje sa odsek 12 a hybridný (kombinovaný) nástroj sa určí ako oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

VYKAZOVANIE A UKONČENIE VYKAZOVANIA

Prvotné vykázanie

14. Účtovná jednotka vykazuje finančné aktívum alebo finančný záväzok vo svojej súvahe vtedy a len vtedy, ak sa stáva stranou zmluvných ustanovení týkajúcich sa daného nástroja. (Pozri odsek 38 týkajúci sa bežného nákupu finančného aktíva.)

Ukončenie vykazovania finančného aktíva

15. V konsolidovanej účtovnej závierke sa odseky 16 až 23 a dodatok A odseky AG34 až AG52 uplatňujú na konsolidovanej úrovni. Preto účtovná jednotka najskôr vykoná konsolidáciu všetkých dcérskych spoločností v súlade s IAS 27 a SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia* a následne uplatňuje odseky 16 až 23 a dodatok A odseky AG34 až AG52 na výslednú skupinu.

16. Pred posúdením toho, či a do akej miery je ukončenie vykazovania vhodné podľa odsekov 17 až 23, účtovná jednotka stanoví, či by sa tieto odseky mali uplatňovať na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) alebo na finančné aktíva ako celok (alebo skupinu podobných finančných aktív) týmto spôsobom:

a) odseky 17 až 23 sa uplatňujú na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) výlučne v prípade, ak uvedená časť, v súvislosti s ktorou sa uvažuje o ukončení vykazovania, spĺňa jednu z týchto troch podmienok:

i) uvedená časť zahŕňa výlučne špecificky identifikované peňažné toky z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad vstúpi do zmluvy so sériou úrokových platieb, čím protistrana získa právo na úrokové peňažné toky, avšak nie na peňažné toky istiny z dlhového nástroja, uplatňujú sa na úrokové peňažné toky odseky 17 až 23;

ii) uvedená časť zahŕňa len 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 17 až 23 sa uplatňujú na 90 percent týchto peňažných tokov. Ak existuje viacero protistrán, nemusí mať každá protistrana pomerný podiel na peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca účtovná jednotka disponuje pomerným podielom;

iii) uvedená časť zahŕňa iba pomerný („pro rata“) podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu, čím protistrana získa právo na 90-percentný podiel na úrokových peňažných tokoch z finančného aktíva, odseky 17 až 23 sa uplatňujú na 90 percent týchto úrokových peňažných tokov. Ak existuje viacero protistrán, nemusí mať každá protistrana pomerný podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca účtovná jednotka disponuje pomerným podielom;

b) vo všetkých ostatných prípadoch sa odseky 17 až 23 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, avšak poskytne záruku kupujúcemu na kompenzáciu v prípade akýchkoľvek úverových strát do výšky 8 percent zo sumy istiny pohľadávok, uplatňujú sa odseky 17 až 23 na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok.

V odsekoch 17 až 26 sa pojem „finančné aktívum“ vzťahuje 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.

17. Účtovná jednotka ukončí vykazovanie finančného aktíva výlučne v prípade, ak:

a) sa skončí platnosť zmluvných práv na peňažné toky z finančného aktíva alebo

b) prevedie finančné aktívum v súlade s ustanoveniami odsekov 18 a 19 a takýto prevod spĺňa podmienky ukončenia vykazovania podľa odseku 20.

(Pozri odsek 38, v ktorom sa nachádzajú informácie o bežnom spôsobe predaja finančných aktív.)

18. Účtovná jednotka prevedie finančné aktívum výlučne v prípade, ak buď:

a) prevedie zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, alebo

b) si ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, avšak prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky jednému alebo viacerým príjemcom v rámci zmluvy, ktorá spĺňa podmienky odseku 19.

19. Ak si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva („pôvodné aktívum“), avšak prevezme zmluvný záväzok platiť uvedené peňažné toky jednej alebo viacerým účtovným jednotkám („koneční príjemcovia“), považuje účtovná jednotka takúto transakciu za prevod finančného aktíva výlučne v prípade, ak sú splnené všetky tri tieto podmienky:

a) účtovná jednotka nemá žiaden záväzok platiť sumy konečným príjemcom, pokiaľ neobdrží rovnaké sumy z pôvodného aktíva. Krátkodobé zálohy realizované účtovnou jednotkou s právom na spätné vrátenie plnej výšky požičanej sumy spolu s kumulovaným 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 ako vo forme zabezpečenia konečným príjemcom za záväzok vyplácať im peňažné toky;

c) účtovná jednotka má povinnosť postupovať akékoľvek peňažné toky, ktoré prijme v mene konečných príjemcov, bez významného oneskorenia. Okrem toho účtovná jednotka nemá právo reinvestovať takéto peňažné toky, s výnimkou investícií do peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov (podľa ustanovení IAS 7 *Výkazy peňažných tokov*) počas krátkeho obdobia vysporiadania, a to počnúc dátumom prijatia až po dátum postúpenia v prospech konečných príjemcov. Úrok získaný v rámci takýchto investícií sa prevádza na konečných príjemcov.

20. Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum (pozri odsek 18), posúdi, do akej miery si ponecháva riziká a odmeny z vlastníctva takéhoto finančného aktíva. V takomto prípade:

a) ak účtovná jednotka prevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, potom ukončí vykazovanie finančného aktíva a vykáže ako samostatné aktíva alebo záväzky akékoľvek práva a záväzky 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 aj naďalej disponuje kontrolou nad finančným aktívom. V takomto prípade:

i) ak si účtovná jednotka neponechala kontrolu, ukončí vykazovanie finančného aktíva a vykáže ako samostatné aktíva alebo záväzky akékoľvek práva a záväzky vzniknuté alebo ponechané v rámci prevodu;

ii) ak si účtovná jednotka ponechala kontrolu, pokračuje vo vykazovaní finančného aktíva v rozsahu jej pokračujúcej zainteresovanosti vo finančnom aktíve (pozri odsek 30).

21. Prevod rizík a odmien (pozri odsek 20) sa posudzuje porovnaním angažovanosti účtovnej jednotky pred a po uskutočnení prevodu so zohľadnením premenlivosti súm a časového rozvrhnutia čistých peňažných tokov prevedeného aktíva. Účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva v prípade, ak sa jej angažovanosť vzhľadom na premenlivosť súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov z finančného aktíva v dôsledku prevodu podstatne nezmení (napríklad preto, že účtovná jednotka predala finančné aktívum na základe zmluvy o spätnom nákupe za pevnú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa). Účtovná jednotka previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, ak jej angažovanosť vzhľadom na uvedenú premenlivosť už nie je významná vo vzťahu k celkovej premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov spojených s finančným aktívom (napríklad preto, že účtovná jednotka predala finančné aktívum iba s opciou spätného odkúpenia v jeho reálnej hodnote k dátumu spätného odkúpenia, alebo previedla pomerný podiel na peňažných tokoch z väčšieho finančného aktíva v rámci zmluvy, ktorá spĺňa ustanovenia odseku 19, napríklad spoluúčasť na úvere).

22. Často bude zrejmé, či účtovná jednotka previedla alebo si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a nebude potrebné vykonávať žiadne výpočty. V ostatných prípadoch bude nevyhnutné vykonať výpočty a porovnať angažovanosť na premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov pred a po uskutočnení prevodu. Pri výpočte a porovnaní sa využíva ako diskontná sadzba vhodná aktuálna trhová úroková miera. Do úvahy sa berú všetky primerane možné premenlivosti čistých peňažných tokov s tým, že vyššia váha sa prisudzuje tým výsledkom, ktorých výskyt je pravdepodobnejší.

23. Skutočnosť, či si účtovná jednotka ponechala kontrolu [pozri odsek 20 písm. c)] nad prevedeným aktívom, závisí od schopnosti nadobúdateľa aktívum predať. Ak má nadobúdateľ praktickú schopnosť predať aktívum ako celok tretej nespriaznenej strane a je schopný realizovať túto schopnosť jednostranne a bez nutnosti uvaliť na prevod dodatočné podmienky, účtovná jednotka si neponechala kontrolu. Vo všetkých ostatných prípadoch si účtovná jednotka kontrolu ponechala.

Prevody, ktoré spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania [pozri odsek 20 písm. a) a odsek 20 písm. c) bod i)]

24. 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, vykáže buď aktívum z obsluhy, alebo záväzok z obsluhy týkajúci sa tejto zmluvy na obsluhu. Ak sa očakáva, že prijatý poplatok nebude pre účtovnú jednotku adekvátnou kompenzáciou za poskytovanie obsluhy, tak sa záväzok z obsluhy vyplývajúci z povinnosti vykonať obsluhu vykáže v reálnej hodnote. Ak sa očakáva, že prijatý poplatok bude viac ako adekvátne kompenzovať poskytovanú obsluhu, vykáže 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 27.

25. Ak v dôsledku prevodu dôjde k ukončeniu vykazovania finančného aktíva ako celku, ale prevod má za následok, že účtovná jednotka získa nové finančné aktívum alebo prevezme na seba nový finančný záväzok alebo záväzok z obsluhy, účtovná jednotka vykáže nové finančné aktívum, finančný záväzok alebo záväzok z obsluhy v reálnej hodnote.

26. Pri ukončení vykazovania finančného aktíva ako celku sa rozdiel medzi:

a) účtovnou hodnotou a

b) sumou i) prijatého plnenia (vrátane akéhokoľvek získaného nového aktíva zníženého o akýkoľvek prevzatý nový záväzok) a ii) akéhokoľvek kumulovaného zisku alebo straty, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní [pozri odsek 55 písm. b)]

vykáže v hospodárskom výsledku.

27. Ak je prevedené aktívum súčasťou väčšieho finančného aktíva [ak účtovná jednotka napríklad prevádza úrokové peňažné toky, ktoré sú súčasťou dlhového nástroja, pozri odsek 16 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, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, na základe pomerných reálnych hodnôt daných častí k dátumu prevodu. Na tento účel sa ponechané aktívum z obsluhy považuje za časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje. Rozdiel medzi:

a) účtovnou hodnotou priradenou k časti, pri ktorej dochádza k ukončeniu vykazovania, a

b) sumou i) prijatého plnenia za časť, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania (vrátane akéhokoľvek získaného nového aktíva zníženého o akýkoľvek prevzatý nový záväzok) a ii) akéhokoľvek kumulovaného zisku alebo straty, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní [pozri odsek 55 písm. b)]

sa vykáže v hospodárskom výsledku. Kumulovaný zisk alebo strata, ktoré boli vykázané vo vlastnom imaní, sa rozvrhnú medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje a časť, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí.

28. Ak účtovná jednotka rozvrhne predchádzajúcu účtovnú hodnotu väčšieho finančného aktíva medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje a časť, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, je potrebné stanoviť reálnu hodnotu časti, 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 reálnej hodnoty predstavujú posledné známe ceny zo skutočných transakcií. Ak neexistujú žiadne kótované ceny alebo posledné známe trhové transakcie, ktoré by potvrdzovali určenie reálnej hodnoty časti, ktorá sa aj naďalej vykazuje, najvhodnejším odhadom reálnej hodnoty je rozdiel medzi reálnou hodnotou väčšieho finančného aktíva ako celku a plnením prijatým od nadobúdateľa za časť, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania.

Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania [pozri odsek 20 písm. b)]

29. Ak prevod nemá za následok ukončenie vykazovania z dôvodu, že si účtovná jednotka ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, účtovná jednotka aj naďalej vykazuje prevedené aktívum ako celok a zároveň vykáže finančný záväzok z prijatého plnenia. V nasledujúcich obdobiach účtovná jednotka vykáže akýkoľvek výnos z prevedeného aktíva a akýkoľvek náklad vzniknutý vo vzťahu k finančnému záväzku.

Pokračujúca zainteresovanosť v prevedenom aktíve [pozri odsek 20 písm. c) bod ii)]

30. Ak účtovná jednotka ani neprevedie a ani si neponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva a ponechá si kontrolu nad prevedeným aktívom, účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené aktívum v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti. Rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky v prevedenom aktíve predstavuje rozsah, v akom je účtovná jednotka vystavená zmenám hodnoty prevedeného aktíva. Napríklad:

a) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu ručenia za prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky predstavuje i) hodnotu aktíva, alebo, ak je nižšia, ii) maximálnu sumu prijatého plnenia, ktorej splatenie by sa od účtovnej jednotky mohlo požadovať („záručná suma“);

b) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu upísanej alebo kúpnej opcie (alebo oboch) na prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky predstavuje hodnotu prevedeného aktíva, ktorý môže účtovná jednotka spätne odkúpiť. V prípade upísanej predajnej opcie na aktívum oceňované v reálnej hodnote je však rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky obmedzený na reálnu hodnotu prevedeného aktíva alebo, ak je nižšia, realizačnú cenu opcie (pozri odsek AG48);

c) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu opcie s peňažným vysporiadaním alebo podobného ustanovenia na prevedené aktívum, je rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky ocenený tým istým spôsobom, ako vyplýva z opcií s nepeňažným vysporiadaním podľa písmena b).

31. Ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti, vykazuje účtovná jednotka aj súvisiaci záväzok. Napriek ostatným požiadavkám na oceňovanie uvedených 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 spôsobom, podľa ktorého čistá účtovná hodnota prevedeného aktíva a súvisiaceho záväzku je:

a) amortizovaná hodnota práv a povinností, ktoré si účtovná jednotka ponechala, ak sa prevedené aktívum oceňuje v amortizovanej hodnote, alebo

b) reálna hodnota práv a povinností, ktoré si účtovná jednotka ponechala, ocenených na samostatnom základe v prípade, ak je prevedené aktívum oceňované v reálnej hodnote.

32. Účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní akýchkoľvek výnosov vyplývajúcich z prevedeného aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti a vykáže akýkoľvek vzniknutý náklad zo súvisiaceho záväzku.

33. Na účely následného oceňovania sa vykázané zmeny v reálnej hodnote prevedeného aktíva a súvisiaceho záväzku účtujú konzistentne vo vzájomnej súvislosti v súlade s odsekom 55 a vzájomne sa nekompenzujú.

34. Ak sa pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky týka len časti finančného aktíva (ak si účtovná jednotka napríklad ponechá opciu na spätné odkúpenie časti prevedeného aktíva, alebo si ponechá zostávajúci podiel, z ktorého nevyplýva ponechanie si v podstate všetkých rizík a odmien z vlastníctva a súčasne si účtovná jednotka ponechá kontrolu), účtovná jednotka rozvrhne predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného aktíva medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje na základe pokračujúcej zainteresovanosti, a časť, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí ku dňu prevodu. Na tento účel sa uplatňujú požiadavky uvedené v odseku 28. Rozdiel medzi:

a) účtovnou hodnotou pridelenou k časti, ktorá sa už nevykazuje, a

b) sumou i) prijatého plnenia za časť, ktorá sa už nevykazuje a ii) akéhokoľvek kumulovaného zisku alebo straty k nej priradenej, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní [pozri odsek 55 písm. b)]

sa vykáže v hospodárskom výsledku. Kumulovaný zisk alebo strata, ktoré boli vykázané vo vlastnom imaní, sa rozvrhnú medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje a časť, ktorá sa už nevykazuje, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí.

35. Ak sa prevedené aktívum oceňuje v amortizovanej hodnote, nie je možné podľa tohto štandardu súvisiaci záväzok určiť ako finančný záväzok oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

Všetky prevody

36. Ak sa prevedené aktívum aj naďalej vykazuje, aktívum a súvisiaci záväzok sa vzájomne nekompenzujú. Podobne účtovná jednotka vzájomne nekompenzuje žiaden výnos vyplývajúci z prevedeného aktíva so žiadnym vzniknutým nákladom zo súvisiaceho záväzku (pozri IAS 32 odsek 42).

37. Ak prevodca poskytne nepeňažné zabezpečenie (napríklad dlhový nástroj alebo nástroj vlastného imania) nadobúdateľovi, účtovanie zabezpečenia u prevodcu aj nadobúdateľa závisí od skutočnosti, či má nadobúdateľ právo na jeho predaj alebo opätovné poskytnutie do zabezpečenia a od toho, či prevodca nedodržal záväzok. Prevodca aj nadobúdateľ účtujú zabezpečenie takto:

a) ak má nadobúdateľ na základe zmluvy alebo zvyklosti právo na predaj zabezpečenia alebo na jeho opätovné poskytnutie do zabezpečenia, potom prevodca reklasifikuje toto aktívum vo svojej súvahe (napríklad ako požičané aktívum, založené nástroje vlastného imania alebo pohľadávku na spätné odkúpenie) oddelene od iných aktív;

b) ak nadobúdateľ predá jemu poskytnuté zabezpečenie, vykáže príjmy z predaja a záväzok ocenený v reálnej hodnote z titulu povinnosti vrátiť zabezpečenie;

c) pokiaľ prevodca nedodrží záväzok vyplývajúci z podmienok zmluvy a nemá ďalej nárok na opätovné získanie zabezpečenia, ukončí vykazovanie zabezpečenia. Nadobúdateľ vykáže zabezpečenie ako svoje aktívum prvotne ocenené v reálnej hodnote alebo, ak už zabezpečenie predal, ukončí vykazovanie svojej povinnosti vrátiť zabezpečenie;

d) s výnimkou ustanovení v písmene c) prevodca pokračuje aj naďalej vo vykazovaní zabezpečenia ako svojho aktíva a nadobúdateľ nevykazuje zabezpečenie ako aktívum.

Bežný nákup alebo predaj finančného aktíva

38. Bežný nákup alebo predaj finančného aktíva sa vykazuje, alebo sa jeho vykazovanie ukončí, použitím účtovania k dátumu uskutočnenia obchodu alebo k dátumu vysporiadania (pozri dodatok A odseky AG53 až AG56).

Ukončenie vykazovania finančného záväzku

39. Účtovná jednotka vyradí finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zo svojej súvahy výlučne v prípade, ak záväzok zanikne – t. j. ak je povinnosť špecifikovaná v zmluve splnená alebo zrušená alebo skončí jej platnosť.

40. 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 problémami dlžníka) účtuje ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykazovanie nového finančného záväzku.

41. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku (alebo časťou finančného záväzku), ktorý zanikol alebo bol prevedený na inú stranu, a zaplateným plnením vrátane akýchkoľvek prevedených nepeňažných aktív alebo prevzatých záväzkov sa vykazuje v hospodárskom výsledku.

42. Ak účtovná jednotka spätne odkúpi časť finančného záväzku, alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného záväzku medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje a časť, pri ktorej došlo k ukončeniu vykazovania, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí k dátumu spätného odkúpenia. Rozdiel medzi a) účtovnou hodnotou pridelenou k časti, pri ktorej došlo k ukončeniu vykazovania a b) zaplateným plnením vrátane akýchkoľvek prevedených nepeňažných aktív alebo prevzatých záväzkov vo vzťahu k časti, pri ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, sa vykáže v hospodárskom výsledku.

OCEŇOVANIE

Prvotné ocenenie finančných aktív a finančných záväzkov

43. Pri prvotnom vykázaní účtovná jednotka ocení finančné aktívum alebo finančný záväzok v jeho reálnej hodnote. V prípade, že finančné aktívum alebo finančný záväzok nie je oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, reálna hodnota sa navýši o transakčné náklady, ktoré možno priamo priradiť k obstaraniu alebo emisii finančného aktíva alebo finančného záväzku.

44. Ak účtovná jednotka používa pre aktíva, ktoré sa následne oceňujú v obstarávacej hodnote alebo v amortizovanej hodnote, účtovanie dátumom vysporiadania, takéto aktívum sa prvotne vykáže v jeho reálnej hodnote k dátumu uskutočnenia obchodu (pozri dodatok A odseky AG53 až AG56).

Následné oceňovanie finančných aktív

45. Na účely oceňovania finančného aktíva následne po prvotnom vykázaní sa v tomto štandarde finančné aktíva klasifikujú do týchto štyroch kategórií definovaných v odseku 9:

a) finančné aktíva oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok;

b) investície držané do splatnosti;

c) úvery a pohľadávky a

d) finančné aktíva k dispozícii na predaj.

Tieto kategórie sa používajú na účely oceňovania a vykazovania zisku alebo straty v rámci tohto štandardu. Pri prezentovaní informácií priamo v účtovnej závierke môže účtovná jednotka pre tieto kategórie použiť iné označenia alebo iné kategorizácie. Informácie požadované štandardom IFRS 7 účtovná jednotka zverejňuje v poznámkach.

46. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka oceňuje finančné aktíva vrátane derivátov, ktoré sú aktívami, v ich reálnych hodnotách bez akéhokoľvek zníženia o transakčné náklady, ktoré sa môžu vynaložiť pri predaji alebo inom vyradení, s výnimkou týchto finančných aktív:

a) úverov a pohľadávok definovaných v odseku 9, ktoré sa oceňujú v amortizovanej hodnote pri použití metódy efektívnej úrokovej miery;

b) investícií držaných do splatnosti definovaných v odseku 9, ktoré sa oceňujú v amortizovanej hodnote pri použití metódy efektívnej úrokovej miery, a

c) investícií do nástrojov vlastného imania, ktoré nemajú cenu kótovanú na aktívnom trhu a ktorých reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo určiť, a derivátov, ktoré sú na ne naviazané a musia sa vysporiadať dodaním takýchto nekótovaných nástrojov vlastného imania; tieto sa oceňujú v obstarávacej hodnote (pozri dodatok A odseky AG80 a AG81).

Finančné aktíva určené ako zabezpečené položky podliehajú oceňovaniu podľa požiadaviek na účtovanie zabezpečenia v odsekoch 89 až 102. Všetky finančné aktíva, s výnimkou aktív oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, podliehajú posúdeniu na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 58 až 70 a dodatkom A odsekmi AG84 až AG93.

Následné oceňovanie finančných záväzkov

47. Po prvotnom vykázaní oceňuje účtovná jednotka všetky finančné záväzky v amortizovanej hodnote pri použití metódy efektívnej úrokovej miery, s výnimkou:

a) finančných záväzkov oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Takéto záväzky vrátane derivátov, ktoré sú záväzkami, sa ocenia v reálnej hodnote. Obstarávacou hodnotou sa oceňuje derivátový záväzok, ktorý je naviazaný na nekótovaný nástroj vlastného imania a musí byť vysporiadaný jeho dodaním a ktorého reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo určiť;

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 uplatňujú [pokiaľ sa neuplatňuje odsek 47 písm. a) alebo b)] odseky 29 a 31;

c) zmlúv o finančnej záruke definovaných v odseku 9. Poskytovateľ finančnej záruky po prvotnom vykázaní oceňuje [pokiaľ sa neuplatňuje odsek 47 písm. a)] takúto zmluvu vyššou spomedzi týchto hodnôt:

i) sumou stanovenou v súlade s IAS 37 a

ii) sumou prvotne vykázanou (pozri odsek 43) zníženou (ak je to potrebné) o kumulovanú amortizáciu vykázanú v súlade s IAS 18;

d) prísľubov poskytnúť úver s úrokovou mierou nižšou, ako je trhová úroková miera. Po prvotnom vykázaní subjekt, ktorý poskytuje takýto prísľub, oceňuje tento prísľub vyššou z týchto hodnôt:

i) sumou stanovenou v súlade s IAS 37 a

ii) sumou prvotne vykázanou (pozri odsek 43) zníženou (ak je to potrebné) o kumulovanú amortizáciu vykázanú v súlade s IAS 18.

Finančné záväzky určené ako zabezpečené položky podliehajú požiadavkám účtovania zabezpečenia, ktoré sú uvedené v odsekoch 89 až 102.

Stanoviská k oceňovaniu reálnou hodnotou

48. Pri určovaní reálnej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku na účely uplatňovania tohto štandardu, IAS 32 alebo IFRS 7 uplatní účtovná jednotka odseky AG69 až AG82 dodatku A.

48A. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty sú ceny kótované na aktívnom trhu. Ak trh pre finančný nástroj nie je trhom aktívnym, účtovná jednotka stanoví reálnu hodnotu použitím techniky oceňovania. Cieľom použitia techniky oceňovania je určiť, aká by bola transakčná cena v rámci nezávislej výmeny k dátumu ocenenia, na ktorú by sa vzťahovali bežné obchodné kritériá. Techniky oceňovania zahŕňajú použitie posledných známych nezávislých trhových transakcií medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, ak sú k dispozícii, zohľadnenie aktuálnych reálnych hodnôt iného nástroja, ktorého podstata je rovnaká, ďalej použitie analýzy diskontovaných peňažných tokov a použitie opčných oceňovacích modelov. Ak existuje technika oceňovania, ktorá je bežne používaná účastníkmi trhu na ocenenie nástroja a táto technika preukázateľne poskytuje spoľahlivé odhady cien získaných v rámci skutočných trhových transakcií, použije účtovná jednotka takúto techniku. Zvolená technika oceňovania využíva v maximálnej miere trhové vstupy a čo najmenej závisí od vstupov špecifických pre účtovnú jednotku. Technika oceňovania zahŕňa všetky faktory, ktoré by pri stanovovaní ceny brali do úvahy účastníci trhu a je konzistentná s akceptovanými ekonomickými metodikami na oceňovanie finančných nástrojov. Účtovná jednotka periodicky prehodnocuje techniku oceňovania a vykonáva testovanie jej opodstatnenosti pomocou cien zo súčasných pozorovateľných trhových transakcií toho istého nástroja (t. j. bez modifikácie alebo opätovnej reštrukturalizácie) alebo na základe akýchkoľvek dostupných pozorovateľných údajov z trhu.

49. Reálna hodnota finančného záväzku s prvkom splatnosti na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia ako suma splatná na požiadanie, diskontovaná od prvého dňa, od ktorého môže vzniknúť požiadavka na splatenie sumy.

Reklasifikácie

50. Účtovná jednotka:

a) nesmie derivát počas jeho držby alebo emitovania preklasifikovať z kategórie nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote cez kategóriu hospodárskeho výsledku;

b) nesmie reklasifikovať akýkoľvek finančný nástroj z kategórie nástrojov v reálnej hodnote hospodársky výsledok, ak ho pri prvotnom vykázaní táto účtovná jednotka určila za nástroj v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, a

c) môže v prípade, že finančné aktívum už nie je držané na účely predaja alebo spätného odkúpenia v blízkej budúcnosti (bez ohľadu na to, že finančné aktívum mohlo byť nadobudnuté alebo vzniknúť primárne na účely predaja alebo spätného odkúpenia v blízkej budúcnosti), reklasifikovať toto finančné aktívum z nástroja v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, ak sú splnené požiadavky uvedené v odseku 50B alebo 50D.

Účtovná jednotka nesmie akýkoľvek finančný nástroj po prvotnom vykázaní reklasifikovať do kategórie nástrojov v reálnej hodnote vykázanej cez hospodársky výsledok.

50B. Finančné aktívum, na ktoré sa vzťahuje odsek 50 písm. c) (s výnimkou toho druhu finančného aktíva, ktorý je opísaný v odseku 50D) sa môže reklasifikovať z nástroja v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok iba v zriedkavých prípadoch.

50C. Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z nástroja v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok v súlade s odsekom 50B, toto finančné aktívum sa musí reklasifikovať v jeho reálnej hodnote ku dňu reklasifikácie. Zisk alebo strata, ktoré už boli vykázané v hospodárskom výsledku, sa nesmú zrušiť. Reálna hodnota finančného aktíva ku dňu reklasifikácie sa stáva jeho novou obstarávacou hodnotou alebo prípadne amortizovanou hodnotou.

50D. Finančné aktívum, na ktoré sa vzťahuje odsek 50 písm. c) a ktoré by zodpovedalo definícii úverov a pohľadávok (ak sa nevyžadovalo, aby sa finančné aktívum klasifikovalo pri prvotnom vykázaní ako držané na obchodovanie), sa môže reklasifikovať z reálnej hodnoty cez hospodársky výsledok, ak účtovná jednotka má v úmysle a je schopná držať toto finančné aktívum v blízkej budúcnosti alebo až do splatnosti.

50E. Finančné aktívum klasifikované ako k dispozícii na predaj, ktoré by vyhovelo definícii úverov a pohľadávok (ak nebolo určené ako aktívum k dispozícii na predaj) sa môže reklasifikovať z kategórie k dispozícii na predaj do kategórie úverov a pohľadávok, ak účtovná jednotka má v úmysle alebo je schopná držať toto finančné aktívum v blízkej budúcnosti alebo až do splatnosti.

50F. Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z jeho reálnej hodnoty cez hospodársky výsledok v súlade s odsekom 50D, alebo z kategórie k dispozícii na predaj v súlade s odsekom 50E, musí reklasifikovať toto finančné aktívum v jeho reálnej hodnote ku dňu reklasifikácie. V prípade finančných aktív reklasifikovaných v súlade s odsekom 50D sa zisk alebo strata, ktoré sú už vykázané v hospodárskom výsledku, nesmú zrušiť. Reálna hodnota finančného aktíva ku dňu reklasifikácie sa stáva jeho novou obstarávacou hodnotou alebo prípadne amortizovanou hodnotou. V prípade finančného aktíva reklasifikovaného z kategórie k dispozícii na predaj v súlade s odsekom 50E všetky predchádzajúce zisky alebo straty z tohto aktíva, ktoré boli vykázané v inom komplexnom výsledku v súlade s odsekom 55 písm. b), sa zaúčtujú v súlade s odsekom 54.

51. Ak v dôsledku zmeny zámeru alebo schopnosti nie je naďalej vhodné klasifikovať investíciu ako držanú do splatnosti, takáto investícia sa reklasifikuje do kategórie k dispozícii na predaj a precení na reálnu hodnotu. Rozdiel medzi jej účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa zaúčtuje v súlade s odsekom 55 písm. b).

52. Kedykoľvek, keď predaje alebo reklasifikácie viac ako nevýznamnej sumy investícií držaných do splatnosti nespĺňajú ani jednu z podmienok uvedených v odseku 9, všetky zostávajúce investície držané do splatnosti sa reklasifikujú do kategórie k dispozícii na predaj. Pri takejto reklasifikácii sa rozdiel medzi ich účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou zaúčtuje v súlade s odsekom 55 písm. b).

53. Ak sa stane dostupným spoľahlivé ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku, pričom predtým možnosť takéhoto ocenenia neexistovala, a aktívum alebo záväzok sa v prípade, že je k dispozícií spoľahlivé ocenenie, musí oceňovať v reálnej hodnote [pozri odsek 46 písm. c) a odsek 47], aktívum alebo záväzok sa precenia na reálnu hodnotu a rozdiel medzi jeho účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa zaúčtuje v súlade s odsekom 55.

54. Ak v dôsledku zmeny zámeru alebo schopnosti alebo za výnimočných okolností, keď už nie je možné spoľahlivé ocenenie v reálnej hodnote [pozri odsek 46 písm. c) a odsek 47], alebo pretože „dva predchádzajúce finančné roky“ uvedené v odseku 9 už uplynuli, je vhodné účtovať finančné aktívum alebo finančný záväzok v obstarávacej hodnote

alebo v amortizovanej hodnote, nie naďalej v reálnej hodnote. Reálna účtovná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku k tomuto dátumu sa stáva jeho novou obstarávacou hodnotou alebo amortizovanou hodnotou, podľa konkrétneho prípadu. Všetky predchádzajúce zisky alebo straty z tohto aktíva, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 55 písm. b), sa účtujú takto:

a) v prípade finančného aktíva s fixnou splatnosťou sa zisk alebo strata amortizuje do hospodárskeho výsledku počas zostávajúcej doby životnosti investície držanej do splatnosti, a to použitím metódy efektívnej úrokovej miery. Akýkoľvek rozdiel medzi novou amortizovanou hodnotou a sumou pri splatnosti sa tiež amortizuje počas zostávajúcej doby životnosti finančného aktíva pomocou metódy efektívnej úrokovej miery, podobne ako pri amortizácii prémie a diskontu. Ak dôjde následne k zníženiu hodnoty finančného aktíva, zisk alebo strata, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní, sa vykážu v hospodárskom výsledku v súlade s odsekom 67;

b) v prípade, že finančné aktívum nemá fixnú splatnosť, zisk alebo strata sa i naďalej vykazujú vo vlastnom imaní, až pokým nedôjde k predaju alebo inému vyradeniu finančného aktíva, keď sa vykážu v hospodárskom výsledku. Ak dôjde následne k zníženiu hodnoty finančného aktíva, akýkoľvek predchádzajúci zisk alebo strata, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní, sa vykážu v hospodárskom výsledku v súlade s odsekom 67.

Zisky a straty

55. Zisk alebo strata, ktorá vzniká zo zmeny v reálnej hodnote finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorý nie je súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 89 až 102), sa vykazuje takto:

a) zisk alebo strata z finančného aktíva a finančného záväzku oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa vykazujú v hospodárskom výsledku;

b) zisk alebo strata z finančného aktíva k dispozícii na predaj sa vykážu priamo vo vlastnom imaní, prostredníctvom výkazu zmien vlastného imania (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*) s výnimkou strát zo zníženia hodnoty (pozri odseky 67 až 70) a kurzových ziskov a strát (pozri dodatok A odsek AG83), až do času, keď sa ukončí vykazovanie finančného aktíva. K tomuto dátumu sa kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované vo vlastnom imaní, vykážu v hospodárskom výsledku. Úrok vypočítaný metódou efektívnej úrokovej miery (pozri odsek 9) sa však vykazuje v hospodárskom výsledku (pozri IAS 18). Dividendy plynúce z nástroja vlastného imania k dispozícii na predaj sa vykazujú v hospodárskom výsledku vtedy, keď vznikne právo účtovnej jednotky na prijatie platby (pozri IAS 18).

56. Pre finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sa účtujú v amortizovanej hodnote (pozri odseky 46 a 47), sa zisk alebo strata vykážu v hospodárskom výsledku, keď sa ukončí vykazovanie finančného aktíva alebo finančného záväzku, alebo dôjde k zníženiu ich hodnoty, a cez proces amortizácie. Pokiaľ však ide o finančné aktíva alebo finančné záväzky, ktoré predstavujú zabezpečené položky (pozri odseky 78 až 84 a dodatok A odseky AG98 až AG101), zisk alebo strata sa účtuje v súlade s odsekmi 89 až 102.

57. Ak účtovná jednotka vykazuje finančné aktíva používajúc účtovanie k dátumu vysporiadania (pozri odsek 38 a dodatok A odseky AG53 a AG56), akákoľvek zmena v reálnej hodnote aktíva, ktoré bude prijaté počas obdobia medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania, sa nevykazuje pre tie aktíva, ktoré sú účtované v obstarávacej hodnote alebo amortizovanej hodnote (okrem strát zo zníženia hodnoty). Pokiaľ však ide o aktíva účtované v reálnej hodnote, zmena v reálnej hodnote sa vykáže v hospodárskom výsledku alebo vo vlastnom imaní tak, ako sa určuje v odseku 55.

Zníženie hodnoty a nevymožiteľnosť finančných aktív

58. Účtovná jednotka posúdi ku každému súvahovému dňu, či existuje akýkoľvek objektívny dôkaz o tom, že sa znížila hodnota finančného aktíva alebo skupiny finančných aktív. Ak takýto dôkaz existuje, na stanovenie výšky straty zo zníženia hodnoty použije účtovná jednotka odsek 63 (pre finančné aktíva účtované v amortizovanej hodnote), odsek 66 (pre finančné aktíva účtované v obstarávacej hodnote) alebo odsek 67 (pre finančné aktíva k dispozícii na predaj).

59. K zníženiu hodnoty finančného aktíva alebo skupiny finančných aktív a k stratám zo zníženia hodnoty dochádza výlučne vtedy, ak existuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty v dôsledku jednej alebo viacerých udalostí, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní aktíva („stratová udalosť“) a takáto stratová udalosť (alebo udalosti) má vplyv na odhadované budúce peňažné toky finančného aktíva alebo skupiny finančných aktív, ktoré je možné spoľahlivo odhadnúť. Jednotlivá diskrétna udalosť, ktorá spôsobila zníženie hodnoty, sa nemusí dať identifikovať. Zníženie hodnoty mohlo byť skôr spôsobené kombináciou vplyvov viacerých udalostí. Straty očakávané ako výsledok

budúcich udalostí, bez ohľadu na ich pravdepodobnosť, sa nevykazujú. K objektívnym dôkazom o tom, že došlo k zníženiu hodnoty finančného aktíva alebo skupiny aktív, patria pozorovateľné informácie, ktoré vstupujú do pozornosti držiteľa aktíva, o týchto stratových udalostiach:

a) významné finančné problémy emitenta alebo dlžníka;

b) porušenie zmluvy, akým je zlyhanie (default) alebo neplatenie splátok úroku alebo istiny;

c) veriteľ z ekonomických alebo právnych dôvodov, ktoré sa týkajú finančných ťažkostí dlžníka, poskytne dlžníkovi úľavu, o ktorej by za iných okolností neuvažoval;

d) začína byť pravdepodobné, že dlžník vyhlási bankrot alebo do inej formy finančnej reorganizácie;

e) zánik aktívneho trhu pre dané finančné aktívum v dôsledku finančných ťažkostí alebo

f) pozorovateľné údaje naznačujúce, že existuje merateľný pokles v odhadovaných budúcich peňažných tokoch v skupine finančných aktív od prvotného vykázania týchto aktív, hoci pokles ešte nie je možné identifikovať pre jednotlivé finančné aktíva v skupine, vrátane:

   i) nepriaznivých zmien v platobnej situácii dlžníkov v skupine (napríklad zvýšený počet oneskorených platieb alebo zvýšený počet požičiavajúcich si na kreditné karty, ktorí dosiahli svoj úverový limit a splácajú minimálnu mesačnú sumu), alebo

   ii) národných alebo miestnych ekonomických podmienok, ktoré majú súvis so zlyhaniami týkajúcimi sa aktív v skupine (napríklad zvýšenie miery nezamestnanosti v geografickej oblasti dlžníkov, zníženie cien nehnuteľností, vzťahujúce sa na hypotekárne úvery v danej oblasti, pokles cien ropy vzťahujúci sa na poskytnuté úvery pre producentov ropy alebo nepriaznivé zmeny v priemyselných podmienkach, ktoré majú vplyv na dlžníkov v skupine).

60. Zánik aktívneho trhu pre to, že finančné nástroje účtovnej jednotky už nie sú predmetom verejného obchodovania, nie je dôkazom o znížení hodnoty. Zníženie ratingu platobnej schopnosti účtovnej jednotky ako také nie je dôkazom o znížení hodnoty, avšak môže byť dôkazom zníženia hodnoty, ak sa posudzuje s ďalšími dostupnými informáciami. Zníženie reálnej hodnoty finančného aktíva pod úroveň jeho obstarávacej hodnoty alebo amortizovanej hodnoty nepredstavuje nevyhnutne dôkaz o znížení hodnoty (napríklad zníženie reálnej hodnoty investície do dlhového nástroja, ktoré vyplýva zo zvýšenia bezrizikovej úrokovej miery).

61. Okrem príkladov udalostí uvedených v odseku 59, objektívny dôkaz o znížení hodnoty investície do nástroja vlastného imania zahŕňa informácie o významných zmenách s nepriaznivým vplyvom, ku ktorým došlo v rámci technologického, trhového, ekonomického alebo právneho prostredia, v ktorom emitent vykonáva svoju činnosť a tieto informácie naznačujú, že nemusí dôjsť k spätnému získaniu obstarávacej hodnoty investície do nástroja vlastného imania. Významný alebo dlhotrvajúci pokles reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania pod jej obstarávaciu hodnotu takisto predstavuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty.

62. V niektorých prípadoch pozorovateľné údaje potrebné na odhadnutie výšky straty zo zníženia hodnoty finančného aktíva môžu byť obmedzené alebo už nie sú relevantné vzhľadom na aktuálne okolnosti. Napríklad môže ísť o prípad, keď sa dlžník ocitne vo finančných ťažkostiach, avšak k dispozícii je málo historických údajov o podobných dlžníkoch. V takýchto prípadoch použije účtovná jednotka na odhadnutie výšky straty zo zníženia hodnoty úsudok založený na skúsenostiach. Podobne použije účtovná jednotka svoj úsudok založený na skúsenostiach aj pri úprave pozorovateľných údajov pre skupinu finančných aktív tak, aby odzrkadľovali aktuálne okolnosti (pozri odsek AG89). Použitie racionálnych odhadov je podstatnou súčasťou zostavovania účtovnej závierky a neznižuje sa ním jej spoľahlivosť.

Finančné aktíva účtované v amortizovanej hodnote

63. Ak existuje objektívny dôkaz o tom, že vznikla strata zo zníženia hodnoty úverov a pohľadávok alebo investícií držaných do splatnosti účtovaných v amortizovanej hodnote, výška straty sa vypočítava ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou aktíva a súčasnou hodnotou odhadovaných budúcich peňažných tokov (s vylúčením budúcich úverových strát, ktoré nevznikli) diskontovaných pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného aktíva (t. j. efektívnou úrokovou mierou vypočítanou pri prvotnom vykázaní). Účtovná hodnota aktíva sa zníži buď priamo, alebo prostredníctvom použitia účtu opravných položiek. Suma straty sa vykáže v hospodárskom výsledku.

64. Účtovná jednotka najskôr posúdi, či existuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty individuálne pre finančné aktíva, ktoré sú individuálne významné, a individuálne alebo spoločne pre finančné aktíva, ktoré nie sú individuálne významné (pozri odsek 59). Ak účtovná jednotka zistí, že neexistuje žiadny objektívny dôkaz o znížení hodnoty pre individuálne posudzované finančné aktívum, či už významné alebo nie, zahrnie toto aktívum do skupiny finančných

aktív s podobnými charakteristikami úverového rizika a posudzuje ich na skupinovom základe z hľadiska zníženia hodnoty. Aktíva, ktoré sú individuálne posudzované z hľadiska zníženia hodnoty a pre ktoré sa vykazuje, alebo sa pokračuje vo vykazovaní straty zo zníženia hodnoty, sa do skupinového posudzovania zníženia hodnoty nezahŕňajú.

65. Ak sa v nasledujúcom období suma straty zo zníženia hodnoty zníži a zníženie môže objektívne súvisieť s udalosťou, ktorá sa vyskytla po vykázaní zníženia hodnoty (napríklad zlepšenie úverového ratingu dlžníka), predtým vykázaná strata zo zníženia hodnoty sa zruší buď priamo, alebo prostredníctvom účtu opravných položiek. Toto zrušenie nesmie viesť k tomu, že účtovná hodnota finančného aktíva k dátumu, ku ktorému došlo k zrušeniu, prevýši výšku amortizovanej hodnoty finančného aktíva, ktorú by malo v prípade, ak by sa nevykázalo zníženie hodnoty. Suma zrušenej hodnoty sa vykazuje v hospodárskom výsledku.

Finančné aktíva účtované v obstarávacej hodnote

66. Ak existuje objektívny dôkaz o tom, že došlo k strate zo zníženia hodnoty nekótovaného nástroja vlastného imania, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote z dôvodu, že sa jeho reálna hodnota nedá spoľahlivo určiť, alebo došlo k strate zo zníženia hodnoty derivátového aktíva, ktoré je naviazané na nekótovaný nástroj vlastného imania a musí byť vysporiadané dodaním uvedeného nástroja, suma straty zo zníženia hodnoty sa určí ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného aktíva a súčasnou hodnotou odhadovaných budúcich peňažných tokov diskontovaných aktuálnou trhovou mierou návratnosti pre podobné finančné aktívum [pozri odsek 46 písm. c) a dodatok A odseky AG80 a AG81]. Takéto straty zo zníženia hodnoty nemožno zrušiť.

Finančné aktíva k dispozícii na predaj

67. Ak sa pokles reálnej hodnoty finančného aktíva k dispozícii na predaj vykázal priamo vo vlastnom imaní a existuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty takéhoto aktíva (pozri odsek 59), kumulovaná strata, ktorá bola vykázaná priamo vo vlastnom imaní, sa vyjme z vlastného imania a vykáže sa v hospodárskom výsledku aj napriek tomu, že nedošlo k ukončeniu vykazovania tohto finančného aktíva.

68. Suma kumulovanej straty, ktorá sa vyjme z vlastného imania a vykáže sa v hospodárskom výsledku v súlade s odsekom 67, je rozdielom medzi obstarávacou hodnotou (po odpočítaní splátok istiny a amortizácie) a aktuálnou reálnou hodnotou zníženou o stratu zo zníženia hodnoty finančného aktíva, ktorá sa už predtým vykázala hospodárskom výsledku.

69. Straty zo zníženia hodnoty vykázané v hospodárskom výsledku pri investícii do nástroja vlastného imania, ktorá sa klasifikuje ako finančné aktívum k dispozícii na predaj, nemožno zrušiť cez hospodársky výsledok.

70. Ak v nasledujúcom období dôjde k zvýšeniu reálnej hodnoty dlhového nástroja klasifikovaného ako k dispozícii na predaj a toto zvýšenie môže objektívne súvisieť s udalosťou, ku ktorej došlo po vykázaní straty zo zníženia hodnoty v hospodárskom výsledku, strata zo zníženia hodnoty sa zruší a zrušená suma sa vykáže v hospodárskom výsledku.

ZABEZPEČENIE

71. Ak je medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou určený zabezpečovací vzťah v súlade s odsekmi 85 až 88 a dodatkom A odsekmi AG102 až AG104, účtovanie zisku alebo straty zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky sa riadi odsekmi 89 až 102.

Zabezpečovacie nástroje

Nástroje spĺňajúce kritériá

72. Týmto štandardom sa neobmedzujú okolnosti, v rámci ktorých môže byť derivát určený ako zabezpečovací nástroj za predpokladu splnenia podmienok podľa odseku 88, s výnimkou niektorých upísaných opcií (pozri dodatok A odsek AG94). Nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok sa však môže určiť ako zabezpečovací nástroj len na účely zabezpečenia kurzového rizika.

73. Na účely účtovania zabezpečenia sa ako zabezpečovacie nástroje môžu určovať len nástroje zahŕňajúce externú stranu vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke (t. j. externú vo vzťahu k skupine, segmentu alebo individuálnej účtovnej jednotke, o ktorej sa vykazuje). Hoci jednotlivé účtovné jednotky v rámci konsolidovanej skupiny alebo divízií v rámci účtovnej jednotky môžu vstupovať do zabezpečovacích transakcií s ostatnými účtovnými jednotkami v rámci skupiny alebo divíziami v rámci účtovnej jednotky, všetky takéto vnútroskupinové transakcie sa pri

konsolidácii eliminujú. Z toho dôvodu takéto zabezpečovacie transakcie nespĺňajú podmienky na účtovanie zabezpečenia v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny. Takéto transakcie však môžu spĺňať podmienky účtovania zabezpečenia v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok jednotlivých účtovných jednotiek v rámci skupiny alebo vo vykazovaní segmentov za predpokladu, že sú v externom vzťahu k individuálnej účtovnej jednotke alebo segmentu, o ktorých sa vykazuje.

Určenie zabezpečovacích nástrojov

74. Pre zabezpečovací nástroj obvykle existuje jediné ocenenie reálnou hodnotou ako celku a faktory, ktoré spôsobujú zmeny v reálnej hodnote, sú vzájomne závislé. To znamená, že účtovná jednotka určuje zabezpečovací vzťah pre zabezpečovací nástroj ako celok. Jedinými povolenými výnimkami sú:

a) oddelenie vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy, pričom ako zabezpečovací nástroj sa určí iba zmena vnútornej hodnoty opcie a zmena jej časovej hodnoty bude vylúčená, a

b) oddelenie úrokovej zložky a spotovej ceny forwardovej zmluvy.

Tieto výnimky sa povoľujú, pretože vo všeobecnosti je možné zistiť vnútornú hodnotu opcie a prémiu k forwardu oddelene. Dynamická zabezpečovacia stratégia, ktorou sa hodnotí aj vnútorná aj časová hodnota opčnej zmluvy, môže spĺňať požiadavky na účtovanie zabezpečenia.

75. Podiel celého zabezpečovacieho nástroja, ako napríklad 50 % z nominálnej sumy, je možné určiť ako zabezpečovací nástroj v rámci zabezpečovacieho vzťahu. Zabezpečovací vzťah však nemožno určiť iba na časť časového obdobia, počas ktorého nie je zabezpečovací nástroj vysporiadaný.

76. Jeden zabezpečovací nástroj možno určiť ako zabezpečenie pre viac ako jeden typ rizika za predpokladu, že a) zabezpečené riziká sa jednoznačne dajú identifikovať; b) je možné preukázať efektívnosť zabezpečenia; a c) je možné špecifické určenie zabezpečovacieho nástroja a rôznych rizikových pozícií.

77. Dva alebo viacero derivátov alebo ich podiel (alebo v prípade zabezpečenia menového rizika, dve alebo viacero nederivátových zmlúv alebo ich podielov, alebo kombinácia derivátov a nederivátových zmlúv alebo ich podielov) možno posudzovať v kombinácii a spoločne ich určiť ako zabezpečovací nástroj vrátane situácie, keď sa rizikom (rizikami) niektorých derivátov kompenzujú riziká vyplývajúce z iných derivátov. Úrokový collar (opcia s minimálnou a maximálnou úrokovou mierou) alebo iný derivátový nástroj, ktorý v sebe kombinuje upísanú opciu a nakúpenú opciu, však nespĺňa podmienky zabezpečovacieho nástroja v prípade, ak v skutočnosti predstavuje čistú upísanú opciu (za ktorú sa prijíma čistá prémia). Podobne dva alebo viacero nástrojov (alebo ich podiely) možno určiť za zabezpečovací nástroj len v prípade, ak žiadny z nich nepredstavuje upísanú opciu alebo čistú upísanú opciu.

Zabezpečené položky

Položky spĺňajúce kritériá

78. Zabezpečenou položkou môže byť vykázané aktívum alebo záväzok, nevykázaná záväzná povinnosť, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky. Zabezpečenou položkou môže teda byť a) jednotlivé aktívum, záväzok, záväzná povinnosť, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, b) skupina aktív, záväzkov, záväzných povinností, vysoko pravdepodobných očakávaných transakcií alebo čistých investícií do zahraničných prevádzok s podobnými charakteristikami rizika, alebo c) v portfóliovom zabezpečení iba úrokového rizika, podiel portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov, pre ktoré je spoločné zabezpečované riziko.

79. Na rozdiel od úverov a pohľadávok nemôžu byť investície držané do splatnosti zabezpečenou položku na účely zabezpečenia úrokového rizika alebo rizika predčasného splatenia, pretože určenie investície ako držanej do splatnosti si vyžaduje zámer držať investíciu až do splatnosti bez ohľadu na zmeny v reálnej hodnote alebo zmeny peňažných tokov takejto investície, ktoré je možné priradiť zmenám v úrokových mierach. Investícia držaná do splatnosti však môže byť zabezpečenou položkou, ak sa zabezpečujú riziká zo zmien menových kurzov a úverové riziko.

80. Na účely účtovania zabezpečenia možno ako zabezpečené položky určiť len aktíva, záväzky, záväzné povinnosti alebo vysoko pravdepodobné očakávané transakcie s externou stranou vo vzťahu k účtovnej jednotke. Vyplýva z toho, že účtovanie zabezpečenia možno uplatňovať na transakcie medzi účtovnými jednotkami alebo segmentmi v tej istej skupine len v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok týchto účtovných jednotiek alebo segmentov, a nie v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny. Výnimkou je kurzové riziko z vnútroskupinovej peňažnej položky (napríklad záväzok/pohľadávka medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami), ktorá môže spĺňať podmienky na zaradenie do kategórie zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke v prípade, ak je jeho výsledkom vznik kurzového zisku alebo straty, ktoré nie sú v rámci konsolidácie úplne

eliminované v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*. Podľa IAS 21 nie sú kurzové zisky a straty z vnútroskupinových peňažných položiek v rámci konsolidácie plne eliminované, ak vnútroskupinová peňažná položka vzniká medzi dvoma účtovnými jednotkami skupiny, ktoré majú dve rozdielne funkčné meny. Navyše kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie môže spĺňať podmienky na zaradenie do kategórie zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, ako je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do transakcie, a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok.

Určenie finančných položiek ako zabezpečených položiek

81. Ak je zabezpečenou položkou finančné aktívum alebo finančný záväzok, môže byť zabezpečovanou položkou vo vzťahu k rizikám spojeným len s časťou jej peňažných tokov alebo reálnej hodnoty (ako napríklad jeden alebo viacero zvolených zmluvných peňažných tokov alebo ich podielov alebo percentuálny podiel z reálnej hodnoty) za predpokladu, že je možné merať efektívnosť. Napríklad identifikovateľný a samostatne merateľný podiel úrokovej expozície úročeného aktíva alebo úročeného záväzku môže byť určený ako zabezpečené riziko (ako napríklad bezriziková úroková miera alebo základná zložka úrokovej miery z celkovej úrokovej expozície zabezpečeného finančného nástroja).

81A. V rámci zabezpečenia reálnej hodnoty úrokového rizika portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a výlučne iba pre takéto zabezpečenie) sa zabezpečený podiel môže určiť sumou v určitej mene (napríklad sumou v dolároch, eurách, librách alebo randoch) radšej ako individuálnymi aktívami (alebo záväzkami). Hoci na účely riadenia rizika môže portfólio zahŕňať aktíva a záväzky, určená suma je určitá suma aktív alebo suma záväzkov. Určenie sumy na netto báze zahŕňajúcej aktíva a záväzky nie je povolené. Účtovná jednotka môže zabezpečiť podiel úrokového rizika súvisiaceho s takto určenou sumou. Napríklad v prípade zabezpečenia portfólia, ktoré obsahuje aktíva s možnosťou predčasného splatenia, môže účtovná jednotka zabezpečovať zmenu v reálnej hodnote, ktorú je možné priradiť k zmene zabezpečenej úrokovej miery skôr na základe očakávaných ako zmluvných dátumov precenenia. […].

Určenie nefinančných položiek ako zabezpečených položiek

82. Ak je zabezpečenou položkou nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok, určí sa ako zabezpečená položka buď a) pre kurzové riziká, alebo b) ako celok pre všetky riziká, pretože je zložité oddeliť a oceniť príslušný podiel peňažných tokov alebo zmien reálnej hodnoty priraditeľný špecifickým rizikám iným, ako sú kurzové riziká.

Určenie skupiny položiek ako zabezpečených položiek

83. Podobné aktíva alebo podobné záväzky sa zoskupujú a zabezpečujú ako skupina len vtedy, ak sú individuálne aktíva alebo individuálne záväzky v skupine vystavené rovnakému riziku, ktoré je určené ako zabezpečené. Okrem toho sa musí očakávať, že zmena v reálnej hodnote priraditeľná zabezpečenému riziku každej jednotlivej položky v skupine bude približne v pomere k celkovej zmene reálnej hodnoty priraditeľnej k zabezpečenému riziku skupiny položiek.

84. Pretože účtovná jednotka posudzuje efektívnosť zabezpečenia porovnaním zmeny v reálnej hodnote alebo peňažného toku zabezpečovacieho nástroja (alebo skupiny podobných zabezpečovacích nástrojov) a zabezpečenej položky (alebo skupiny podobných zabezpečených položiek), porovnanie zabezpečovacieho nástroja s celkovou čistou pozíciou (napríklad čistou hodnotou všetkých aktív s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou s podobnými dobami splatnosti) a nie so špecifickou zabezpečenou položkou, nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia.

Účtovanie zabezpečenia

85. Účtovaním zabezpečenia sa vykazujú vplyvy kompenzácie zo zmien v reálnych hodnotách zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky v hospodárskom výsledku.

86. Existujú tri typy zabezpečovacieho vzťahu:

a) *zabezpečenie reálnej hodnoty*: zabezpečenie vystavenia voči zmenám reálnej hodnoty vykazovaného aktíva alebo záväzku alebo nevykazovanej záväznej povinnosti alebo identifikovaného podielu takéhoto aktíva, záväzku alebo záväznej povinnosti, ktoré je priraditeľné konkrétnemu riziku a môže mať vplyv na hospodársky výsledok,

b) *zabezpečenie peňažných tokov*: zabezpečenie vystavenia voči premenlivosti v peňažných tokoch, ktorá i) je priraditeľná konkrétnemu riziku spojenému s vykazovaným aktívom alebo záväzkom (napríklad všetky alebo niektoré budúce splátky úrokov z úveru s premenlivou úrokovou mierou) alebo s vysoko pravdepodobnou očakávanou transakciou a ii) mohla by mať vplyv na hospodársky výsledok.

c) *zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky* v súlade s IAS 21.

87. Zabezpečenie kurzového rizika záväznej povinnosti sa môže účtovať ako zabezpečenie reálnej hodnoty alebo ako zabezpečenie peňažných tokov.

88. Zabezpečovací vzťah spĺňa podmienky na 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, charakter zabezpečovaného rizika, a to, ako bude účtovná jednotka posudzovať efektívnosť zabezpečovacieho nástroja pri kompenzácii vystavenia zmenám v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch zabezpečenej položky, ktoré sú priraditeľné zabezpečovanému riziku;

b) očakáva sa, že zabezpečenie bude vysoko efektívne (pozri dodatok A odseky AG105 až AG113) pri dosahovaní kompenzačných zmien v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch priraditeľných zabezpečovanému riziku, v súlade s pôvodne zdokumentovanou stratégiou riadenia rizika pre tento konkrétny zabezpečovací vzťah;

c) na zabezpečenia peňažných tokov musí byť očakávaná transakcia, ktorá je predmetom zabezpečenia, vysoko pravdepodobná a musí predstavovať vystavenie zmenám v peňažných tokoch, ktoré by mohli v konečnom dôsledku ovplyvniť hospodársky výsledok;

d) efektívnosť zabezpečenia možno spoľahlivo merať, t. j. reálna hodnota alebo peňažné toky zabezpečenej položky priraditeľné zabezpečovanému riziku a reálna hodnota zabezpečovacieho nástroja sa dajú spoľahlivo oceniť (pozri odseky 46 a 47 a dodatok A odseky AG80 a AG81, kde je uvedený návod na stanovovanie reálnej hodnoty);

e) zabezpečenie sa posudzuje na priebežnom základe a aktuálne sa stanovuje, že bolo vysoko efektívne pre všetky obdobia finančného vykazovania, počas ktorých bolo zabezpečenie určené.

Zabezpečenia reálnej hodnoty

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 zložka cudzej meny jeho účtovnej hodnoty ocenená v súlade s IAS 21 (pre nederivátový zabezpečovací nástroj) sa vykazuje v hospodárskom výsledku a

b) zisk alebo strata zo zabezpečenej položky priraditeľná k zabezpečovanému riziku upravuje účtovnú hodnotu zabezpečenej položky a vykazuje sa v hospodárskom výsledku. Toto platí aj vtedy, ak sa zabezpečená položka inak oceňuje v obstarávacej hodnote. Vykázanie zisku alebo straty priraditeľné k zabezpečovanému riziku v hospodárskom výsledku sa uplatňuje, ak je zabezpečená položka finančným aktívom k dispozícii na predaj.

89A. Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty expozície voči úrokovej sadzbe podielu portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a iba pre takéto zabezpečenie), je možné splniť požiadavku odseku 89 písm. b) prezentáciou zisku alebo straty priraditeľnej k zabezpečenej položke buď:

a) na samostatnej riadkovej položke v rámci aktív pre tie časové obdobia precenenia, pre ktoré je zabezpečená položka aktívom, alebo

b) na samostatnej riadkovej položke v rámci záväzkov pre tie časové obdobia precenenia, počas ktorých je zabezpečená položka záväzkom.

Samostatné riadkové položky uvedené v písmenách a) a b) sa prezentujú pri finančných aktívach alebo finančných záväzkoch. Sumy uvedené na týchto riadkových položkách sú zo súvahy vyradené v prípade, ak sa ukončí vykazovanie aktív alebo záväzkov, na ktoré sa uvedené sumy vzťahujú.

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 55.

91. Účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia uvedené v odseku 89, ak:

a) uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo nástroj sa 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);

b) zabezpečenie už ďalej nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia podľa odseku 88 alebo

c) účtovná jednotka zruší príslušné určenie.

92. Akákoľvek úprava účtovnej hodnoty zabezpečeného finančného nástroja vyplývajúca z odseku 89 písm. b), pre ktorý sa používa metóda efektívnej úrokovej miery (alebo v prípade zabezpečenia úrokového rizika portfólia úprava samostatnej riadkovej položky v súvahe opísanej v odseku 89A), sa amortizuje do hospodárskeho výsledku. Amortizácia môže začať ihneď po vzniku úpravy a nesmie začať neskôr, ako zabezpečená položka prestane byť upravovaná o zmeny v jej reálnej hodnote priraditeľné k zabezpečovanému riziku. Úprava vychádza z prepočítanej efektívnej úrokovej miery k dátumu začatia amortizácie. Ak však v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty expozície voči úrokovej sadzbe portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a iba pre takéto zabezpečenia) nie je možné použiť na amortizáciu prepočítanú efektívnu úrokovú mieru, úprava sa amortizuje pomocou lineárnej metódy. Úprava sa amortizuje úplne do splatnosti finančného nástroja alebo, v prípade zabezpečenia úrokového rizika portfólia, do skončenia príslušného časového obdobia precenenia.

93. Ak je nevykázaná záväzná povinnosť určená ako zabezpečená položka, následná kumulovaná zmena v reálnej hodnote záväznej povinnosti priraditeľná zabezpečenému riziku sa vykazuje ako aktívum alebo záväzok spolu s príslušným ziskom alebo stratou vykázaným v hospodárskom výsledku [pozri odsek 89 písm. b)]. Zmeny v reálnej hodnote zabezpečovacieho nástroja sa takisto vykazujú v hospodárskom výsledku.

94. Ak účtovnej jednotke vznikne záväzná povinnosť obstarať aktívum alebo prevziať záväzok, ktorá je zabezpečenou položkou v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, počiatočná účtovná hodnota aktíva alebo záväzku vyplývajúca zo splnenia záväznej povinnosti účtovnou jednotkou sa upravuje tak, aby zahŕňala kumulovanú zmenu v reálnej hodnote záväznej povinnosti priraditeľnú k zabezpečovanému riziku, vykázanú v súvahe.

Zabezpečenia peňažných tokov

95. Ak počas obdobia zabezpečenie peňažných tokov spĺňa podmienky odseku 88, účtuje sa takto:

a) podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý bol určený ako efektívne zabezpečenie (pozri odsek 88), sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní prostredníctvom výkazu zmien vlastného imania (pozri IAS 1), a

b) neefektívny podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja sa vykazuje v hospodárskom výsledku.

96. Konkrétnejšie, zabezpečenie 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 zabezpečenia a

ii) kumulovaná zmena v reálnej hodnote (súčasnej hodnote) očakávaných budúcich peňažných tokov zabezpečenej položky od začiatku zabezpečenia;

b) akýkoľvek zostávajúci zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja alebo jeho zložky (ktorá nepredstavuje efektívne zabezpečenie) sa vykazujú v hospodárskom výsledku a

c) ak zdokumentovaná stratégia riadenia rizika účtovnej jednotky pre konkrétny zabezpečovací vzťah vylučuje z posúdenia efektívnosti zabezpečenia špecifickú zložku zisku alebo straty alebo súvisiacich peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja [pozri odseky 74, 75 a odsek 88 písm. a)], táto vylúčená zložka zisku alebo straty sa vykazuje v súlade s odsekom 55.

97. Ak zabezpečenie očakávanej transakcie následne vyústi do vykázania finančného aktíva alebo finančného záväzku, súvisiace zisky alebo straty vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 sa reklasifikujú do hospodárskeho výsledku v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých nadobudnuté aktívum alebo prevzatý záväzok ovplyvňuje hospodársky výsledok (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazuje úrokový výnos alebo úrokový náklad). Ak však účtovná jednotka očakáva, že celá strata alebo jej časť vykázaná priamo vo vlastnom imaní sa v priebehu jedného alebo viacerých období nezíska späť, reklasifikuje sumu, ktorej získanie späť sa neočakáva, do hospodárskeho výsledku.

98. Ak zabezpečenie očakávanej transakcie následne vyústi do vykázania nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, alebo sa očakávaná transakcia pre nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok stane záväznou povinnosťou, na ktorú sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka prijme a) alebo b):

a) reklasifikuje súvisiace zisky a straty, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 do hospodárskeho výsledku v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých nadobudnuté aktívum alebo prevzatý záväzok ovplyvňujú hospodársky výsledok (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazujú náklady na odpisovanie alebo náklady na predaj). Ak však účtovná jednotka očakáva, že celá strata alebo jej časť vykázaná priamo vo vlastnom imaní sa v priebehu jedného alebo viacerých období nezíska späť, reklasifikuje sumu, ktorej získanie spať sa neočakáva, do hospodárskeho výsledku;

b) prevedie súvisiace zisky a straty, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95, pričom ich zahrnie do prvotnej obstarávacej hodnoty alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku.

99. Účtovná jednotka prijme buď písmeno a), alebo b) odseku 98 ako svoju účtovnú politiku a uplatní ju konzistentným spôsobom na všetky zabezpečenia, ktorých sa týka odsek 98.

100. Pre všetky zabezpečenia peňažných tokov iné ako tie, na ktoré sa vzťahujú odseky 97 a 98, sa sumy, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní, vykazujú v hospodárskom výsledku v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých zabezpečená očakávaná transakcia ovplyvňuje hospodársky výsledok (keď sa napríklad uskutoční predpokladaný predaj).

101. V prípade každej z ďalej uvedených okolností účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia uvedené v odsekoch 95 až 100:

a) nástroju zabezpečenia uplynie splatnosť alebo sa predá, ukončí alebo realizuje (na tento účel sa výmena alebo nahradenie zabezpečovacieho nástroja iným zabezpečovacím nástrojom nepovažujú za zánik alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo nahradenie súčasťou zdokumentovanej stratégie zabezpečenia účtovnej jednotky). V takomto prípade kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], ostanú vykázané oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu očakávanej transakcie. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100;

b) zabezpečenie už nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia uvedené v odseku 88. V takomto prípade kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], ostanú vykázané oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu očakávanej transakcie. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100;

c) vyskytnutie očakávanej transakcie sa už viac nepredpokladá. V takomto prípade všetky súvisiace kumulované zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktoré sú vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], sa vykážu v hospodárskom výsledku. Očakávaná transakcia, ktorá už nie je vysoko pravdepodobná [pozri odsek 88 písm. c)], sa napriek tomu môže vyskytnúť;

d) účtovná jednotka zruší príslušné určenie. Pre zabezpečenia očakávanej transakcie zostanú kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], samostatne vykázané vo vlastnom imaní až dovtedy, kým sa očakávaná transakcia nevyskytne, alebo sa už neočakáva, že sa transakcia vyskytne. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100. Ak sa vyskytnutie transakcie už neočakáva, vykážu sa kumulovaný zisk alebo strata, ktoré sa vykázali priamo vo vlastnom imaní, v hospodárskom výsledku.

Zabezpečenia čistej investície

102. Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky vrátane zabezpečenia peňažnej položky, ktorá sa účtuje ako súčasť investície (pozri IAS 21), sa účtujú podobne ako pri zabezpečení peňažných tokov:

a) podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý bol určený ako efektívne zabezpečenie (pozri odsek 88), sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní prostredníctvom výkazu zmien vlastného imania (pozri IAS 1) a

b) neefektívny podiel sa vykazuje v hospodárskom výsledku.

Zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja týkajúca sa efektívnej časti zabezpečenia, ktorá bola vykázaná priamo vo vlastnom imaní, sa vykáže pri vyradení zahraničnej prevádzky v hospodárskom výsledku.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

103. Účtovná jednotka uplatní tento štandard (vrátane zmien a doplnení vydaných v marci 2004) na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia je povolená. Účtovná jednotka uplatní tento štandard (vrátane zmien a doplnení vydaných v marci 2004) na ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2005 len v prípade, ak zároveň uplatňuje štandard IAS 32 (vydaný v decembri 2003). Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

103A. Účtovná jednotka uplatní zmenu a doplnenie v odseku 2 písm. j) na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRIC 5 *Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia* už pred týmto obdobím, táto zmena a doplnenie sa uplatní na toto skoršie obdobie.

103B. *Zmluvami o finančnej záruke* (zmeny a doplnenia IAS 39 a IFRS 4), vydanými v auguste 2005, sa zmenil a doplnil odsek 2 písm. e) a h), odseky 4, 47 a AG4, pridal odsek AG4A, pridala nová definícia zmlúv o finančných zárukách v odseku 9 a zrušil odsek 3. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a uplatní súvisiace zmeny a doplnenia IAS 32 ([1]) a IFRS 4 k rovnakému času.

103G. *Reklasifikáciou finančných aktív* (zmeny a doplnenia IAS 39 a IFRS 7) vydanou v októbri 2008 sa zmenili a doplnili odseky 50 a AG8 a vložili sa odseky 50B až 50F. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia od 1. júla 2008. Účtovná jednotka nesme reklasifikovať finančné aktívum v súlade s odsekmi 50B, 50D alebo 50E pred 1. júlom 2008. Každá reklasifikácia finančného aktíva vykonaná v obdobiach, ktoré sa začínajú 1. novembra 2008 alebo neskôr, nadobúda účinnosť iba odo dňa, keď sa reklasifikácia vykoná. Žiadna reklasifikácia finančného aktíva v súlade s odsekom 50B, 50D alebo 50E sa neuplatňuje retrospektívne na obdobia vykazovania, ktoré sa končia pred dňom účinnosti ustanovenom v tomto odseku.

104. Tento štandard sa uplatňuje retrospektívne s výnimkou ustanovení v odsekoch 105 až 108. Začiatočný stav nerozdelených ziskov najskoršieho predchádzajúceho prezentovaného obdobia a všetky iné porovnávacie sumy sa upravia tak, ako keby sa tento štandard vždy používal, s výnimkou situácie, keď by bolo prehodnotenie informácií neuskutočniteľné. Ak je prehodnotenie neuskutočniteľné, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a uvedie rozsah, v akom sa informácie zmenili.

105. Pri prvom uplatnení štandardu môže účtovná jednotka určiť v minulosti vykázané finančné aktívum ako aktívum k dispozícii na predaj. Pre akékoľvek takéto finančné aktívum vykáže účtovná jednotka všetky kumulované zmeny v reálnej hodnote ako samostatnú zložku vlastného imania až po následné ukončenie vykazovania alebo zníženie hodnoty, keď účtovná jednotka prevedie takýto kumulovaný zisk alebo stratu do hospodárskeho výsledku. Účtovná jednotka tiež:

a) v porovnávacej účtovnej závierke upraví finančné aktívum vzhľadom na jeho nové určenie a

b) zverejní reálnu hodnotu finančných aktív k dátumu ich určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.

105A. Účtovná jednotka uplatní odseky 11A, 48A, AG4B až AG4K, AG33A a AG33B a zmeny a doplnenia z roku 2005 v odsekoch 9, 12 a 13 na ročné obdobia začínajúce sa od 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča.

105B. Účtovná jednotka, ktorá prvýkrát uplatňuje odseky 11A, 48A, AG4B až AG4K, AG33A a AG33B a zmeny a doplnenia z roku 2005 v odsekoch 9, 12 a 13 na ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2006:

a) môže pri prvom uplatnení uvedených nových a zmenených odsekov určiť akékoľvek predtým vykazované finančné aktívum alebo finančný záväzok ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, ak potom spĺňajú podmienky na takéto určenie. Ak sa ročné obdobie začína pred 1. septembrom 2005, nemusia sa tieto určenia ukončiť do 1. septembra 2005 a môžu tiež zahŕňať finančné aktíva a finančné záväzky vykázané medzi začiatkom toho ročného obdobia a 1. septembrom 2005. Bez ohľadu na odsek 91 sa pri akýchkoľvek finančných aktívach a finančných záväzkoch určených ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok v súlade s týmto písmenom, ktoré boli predtým v zabezpečovacom vzťahu určené ako zabezpečená položka v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, tento zabezpečovací vzťah zruší v tom istom čase, ako sa tieto finančné aktíva a finančné záväzky určia ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok;

b) zverejní reálnu hodnotu akýchkoľvek finančných aktív alebo finančných záväzkov určených v súlade s písmenom a) k dátumu ich určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke;

([1]) Ak účtovná jednotka uplatňuje IFRS 7, odkazy na IAS 32 sa nahrádzajú odkazmi na IFRS 7.

c) ukončí určenie finančného aktíva alebo finančného záväzku predtým určeného ako oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, ak nespĺňa podmienky na takéto určenie v súlade s uvedenými novými a zmenenými a doplnenými odsekmi. Ak sa finančné aktívum alebo finančný záväzok bude po ukončení určenia oceňovať v amortizovanej hodnote, dátum ukončenia určenia sa považuje za dátum jeho prvotného vykázania;

d) zverejní reálnu hodnotu akýchkoľvek finančných aktív alebo finančných záväzkov, pri ktorých sa ukončilo určenie v súlade s písmenom c) k dátumu ukončenia určenia a ich novú klasifikáciu.

105C. Účtovná jednotka, ktorá prvýkrát uplatní odseky 11A, 48A, AG4B až AG4K, AG33A a AG33B a zmeny a doplnenia z roku 2005 v odsekoch 9, 12 a 13 na ročné obdobie začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr:

a) ukončí určenie finančného aktíva alebo finančného záväzku predtým určeného ako oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok len vtedy, ak nespĺňa podmienky na takéto určenie v súlade s uvedenými novými a zmenenými a doplnenými odsekmi. Ak sa finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňuje v amortizovanej hodnote po ukončení určenia, dátum ukončenia určenia sa považuje za dátum jeho prvotného vykázania;

b) neurčí ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok žiadne predtým vykázané finančné aktívum alebo finančný záväzok;

c) zverejní reálnu hodnotu finančných aktív alebo finančných záväzkov, pri ktorých sa ukončilo určenie v súlade s písmenom a) k dátumu ukončenia určenia a ich novú klasifikáciu.

105D. Účtovná jednotka upraví porovnávacie údaje v účtovnej závierke tým, že použije nové určenia podľa odseku 105B alebo 105C za predpokladu, že v prípade finančného aktíva, finančného záväzku, alebo skupiny finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch určených ako oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, by tieto položky alebo skupiny boli spĺňali kritériá uvedené v odseku 9 písm. b) bode i), odseku 9 písm. b) bode ii) alebo odseku 11A na začiatku porovnávacieho obdobia, alebo ak boli nadobudnuté po začiatku porovnávacieho obdobia a boli by spĺňali kritériá v odseku 9 písm. b) bode i), odseku 9 písm. b) bode ii) alebo odseku 11A k dátumu prvotného vykázania.

106. S výnimkou povolení uvedených v odseku 107 účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v odsekoch 15 až 37 a v dodatku A v odsekoch AG36 až AG52 prospektívne. V súlade s uvedeným, ak účtovná jednotka ukončila vykazovanie finančných aktív podľa IAS 39 (revidovaného v roku 2000) v dôsledku transakcie, ktorá sa uskutočnila pred 1. januárom 2004 a pre uvedené aktíva by sa v súlade s týmto štandardom neukončilo vykazovanie, účtovná jednotka takéto aktíva nevykáže.

107. Bez ohľadu na odsek 106 môže účtovná jednotka uplatňovať požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v odsekoch 15 až 37 a v dodatku A v odsekoch AG36 až AG52 retrospektívne od dátumu, keď si tak účtovná jednotka zvolí za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie IAS 39 na aktíva a záväzky, ktorých vykazovanie sa ukončilo v dôsledku minulých transakcií, sa získali v čase prvotného účtovania týchto transakcií.

107A. Bez ohľadu na odsek 104 môže účtovná jednotka uplatňovať požiadavky uvedené v poslednej vete odseku AG76 a odseku AG76A jedným z týchto spôsobov:

a) prospektívne pre transakcie uzatvorené po 25. októbri 2002 alebo

b) prospektívne pre transakcie uzatvorené po 1. januári 2004.

108. Účtovná jednotka neupraví účtovnú hodnotu nefinančných aktív a nefinančných záväzkov na účely vylúčenia ziskov a strát súvisiacich so zabezpečením peňažných tokov, ktoré sa zahrnuli do účtovnej hodnoty pred začiatkom finančného roka, v ktorom sa tento štandard prvýkrát uplatnil. Na začiatku finančného obdobia, počas ktorého sa tento štandard prvýkrát uplatňuje, sa akákoľvek suma vykazovaná priamo vo vlastnom imaní z titulu zabezpečenia záväznej povinnosti, ktoré sa podľa tohto štandardu účtuje ako zabezpečenie reálnej hodnoty, reklasifikuje na aktívum alebo záväzok s výnimkou zabezpečenia kurzového rizika, ktoré sa aj naďalej považuje za zabezpečenie peňažných tokov.

108A. Účtovná jednotka uplatní poslednú vetu odseku 80 a odseky AG99A a AG99B na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka určila ako zabezpečenú položku externú očakávanú transakciu, ktorá:

a) je denominovaná vo funkčnej mene účtovnej jednotky, ktorá uzatvára transakciu;

b) spôsobí vystavenie riziku, ktoré bude mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok (t. j. je denominovaná v inej mene, ako je prezentačná mena skupiny), a

c) splnila by podmienky na účtovanie zabezpečenia, ak by nebola denominovaná vo funkčnej mene účtovnej jednotky, ktorá uzatvára transakciu,

môže uplatniť účtovanie zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke v období (obdobiach) pred dátumom aplikácie poslednej vety odseku 80 a odsekov AG99A a AG99B.

108B. Účtovná jednotka nemusí uplatniť odsek AG99B pre porovnávacie informácie, ktoré súvisia s obdobiami pred dátumom aplikácie poslednej vety odseku 80 a odseku AG99A.

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

109. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, revidovaný v októbri 2000.

110. Týmto štandardom a k nemu pripojeným Návodom na implementáciu sa nahrádza Návod na implementáciu vydaný Výborom pre návod na implementáciu IAS 39, založeným bývalým IASC.

Dodatok A

Návod na aplikáciu

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

ROZSAH PÔSOBNOSTI (odseky 2 až 7)

AG1. Niektoré zmluvy požadujú platbu, ktorá je založená na klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenných. (Tie, ktoré sú založené na klimatických premenných, sa niekedy nazývajú „deriváty na počasie“.) Ak uvedené zmluvy nepatria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 4, tak patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

AG2. Týmto štandardom sa nemenia požiadavky týkajúce sa programov zamestnaneckých požitkov, ktoré spĺňajú ustanovenia IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov* a ani požiadavky týkajúce sa zmlúv o tantiémach vychádzajúcich z objemu tržieb z predajov alebo služieb, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 18.

AG3. Niekedy účtovná jednotka investuje do nástrojov vlastného imania vydaných inou účtovnou jednotkou, ktoré vníma ako „strategickú investíciu“, so zámerom vybudovať alebo udržiavať si dlhodobý prevádzkový vzťah s účtovnou jednotkou, do ktorej sa investuje. Či je účtovanie metódou vlastného imania vhodné na takúto investíciu, investujúca účtovná jednotka stanovuje na základe štandardu IAS 28. Podobne, či je pre takúto investíciu vhodná podielová konsolidácia alebo metóda vlastného imania, investujúca účtovná jednotka stanovuje na základe štandardu IAS 31. Ak nie je vhodná ani metóda vlastného imania, ani podielová konsolidácia, účtovná jednotka uplatňuje na danú strategickú investíciu tento štandard.

AG3A. Tento štandard sa vzťahuje na finančné aktíva a finančné záväzky poisťovateľov iné ako práva a povinnosti, ktoré vylučuje odsek 2 písm. e) z dôvodu, že vznikajú v rámci zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4.

AG4. Zmluvy o finančnej záruke môžu mať rôzne právne formy, ako napríklad záruka, niektoré druhy akreditívu, zmluva viazaná na zlyhanie dlžníka alebo poistná zmluva. Ich spôsob účtovania nezávisí od ich právnej formy. Ďalej sú uvedené príklady vhodného spôsobu účtovania [pozri odsek 2 písm. e)]:

a) hoci zmluva o finančnej záruke spĺňa definíciu poistnej zmluvy podľa IFRS 4, ak je prevádzané riziko významné, potom subjekt poskytujúci finančnú záruku uplatňuje tento štandard. Ak však subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku, predtým vyslovene určil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy a použil účtovanie aplikovateľné pre poistné zmluvy, potom si môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančnej záruke uplatňovať tento štandard alebo IFRS 4. Ak subjekt poskytujúci finančnú záruku uplatňuje tento štandard, tak sa v odseku 43 požaduje vykázať zmluvu o finančnej záruke prvotne 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 ako oceňovaná v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok alebo sa na ňu nevzťahujú odseky 29 až 37 a AG47 až AG52 (keď prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania alebo sa uplatňuje princíp pokračujúcej zainteresovanosti), ocení subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku, takúto zmluvu vo vyššej z týchto súm:

i) sumy stanovenej v súlade s IAS 37 a

ii) sumy prvotne vykázanej, zníženej (ak je to potrebné) o kumulovanú amortizáciu vykázanú v súlade s IAS 18 [pozri odsek 47 písm. c)];

b) niektoré záruky vzťahujúce sa na úverové riziko ako podmienku platby nepožadujú, aby bol držiteľ záruky vystavený (a vznikla mu z toho strata) zlyhaniu dlžníka realizovať platby za zaručené aktívum v čase, keď sú splatné. 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, ako je definované v tomto štandarde, a nie sú poistnými zmluvami, ako je definované v IFRS 4. 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 IAS 18 na stanovenie toho, kedy sa vykazujú výnosy zo záruky a z predaja tovaru.

AG4A. Tvrdenia, že subjekt, ktorý poskytuje záruku, považuje zmluvy za poistné zmluvy, sa spravidla nachádzajú na mnohých miestach komunikácie so zákazníkmi a regulátormi, v zmluvách, obchodnej dokumentácii a účtovných závierkach. Poistné zmluvy navyše často podliehajú požiadavkám účtovania, ktoré sa odlišujú od požiadaviek na iné typy 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 dané požiadavky účtovania.

DEFINÍCIE (odseky 8 a 9)

Určenie ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok

AG4B. Odsek 9 tohto štandardu povoľuje účtovnej jednotke určiť finančné aktívum, finančný záväzok alebo skupinu finančných nástrojov (finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch) ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok za predpokladu, že výsledkom takéhoto určenia sú relevantnejšie informácie.

AG4C. Rozhodnutie účtovnej jednotky určiť finančné aktívum alebo finančný záväzok ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok je podobné ako voľba účtovnej politiky (hoci na rozdiel od voľby účtovnej politiky toto rozhodnutie sa nemusí uplatňovať konzistentne na všetky podobné transakcie). Keď má účtovná jednotka takúto možnosť voľby, odsek 14 písm. b) štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* požaduje, aby zvolená politika viedla v účtovnej závierke k poskytnutiu spoľahlivých a relevantnejších informácií o účinkoch transakcií, iných udalostí a o podmienkach finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokoch účtovnej jednotky. V prípade určenia ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok stanovuje odsek 9, za akých dvoch okolností bude požiadavka na relevantnejšie informácie splnená. Preto, aby si účtovná jednotka zvolila takéto určenie v súlade s odsekom 9, musí preukázať, že nastala jedna alebo obe tieto okolnosti.

Odsek 9 písm. b) bod i): Určenie eliminuje alebo významne znižuje nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania, ktorá by inak nastala

AG4D. Podľa IAS 39 ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku a tiež 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 spôsobovať nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy označované ako „účtovný nesúlad“), keď napríklad pri neexistencii možnosti určenia ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok by sa finančné aktívum klasifikovalo ako k dispozícii na predaj (s väčšinou zmien v reálnej hodnote vykázaných priamo vo vlastnom imaní) a záväzok, ktorý účtovná jednotka posudzuje ako súvisiaci, by ocenila v amortizovanej hodnote (so zmenami v reálnej hodnote, ktoré sa nevykazujú). V takýchto prípadoch môže účtovná jednotka dospieť k záveru, že účtovná závierka poskytne relevantnejšie informácie, ak by sa aktívum aj záväzok klasifikovali ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

AG4E. Ďalej uvedené príklady znázorňujú, kedy by sa mohla táto podmienka splniť. Vo všetkých prípadoch účtovná jednotka môže použiť túto podmienku na určenie finančných aktív alebo finančných záväzkov ako oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, iba ak je splnená zásada uvedená v odseku 9 písm. b) bode i):

a) účtovná jednotka má záväzky, ktorých peňažné toky sú zmluvne založené na výkonnosti aktív, ktoré by za iných okolností boli klasifikované ako k dispozícii na predaj. Napríklad poisťovateľ môže mať záväzky obsahujúce prvok voliteľnosti plnenia, z ktorých sa platia odmeny na základe realizovaných a/alebo nerealizovaných výnosov z investícií zo špecifikovaného súboru aktív poisťovateľa. Ak ocenenie uvedených záväzkov odzrkadľuje aktuálne trhové ceny, potom klasifikovanie aktív ako oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok znamená, že zmeny v reálnej hodnote finančných aktív sú vykázané v hospodárskom výsledku v rovnakom období ako súvisiace zmeny v hodnote záväzkov;

b) účtovná jednotka má záväzky vyplývajúce z poistných zmlúv, ktorých ocenenie zahŕňa aktuálne informácie (ako je to povolené štandardom IFRS 4 odsekom 24), a finančné aktíva, ktoré účtovná jednotka považuje za súvisiace a ktoré by sa inak klasifikovali ako k dispozícii na predaj alebo oceňované v amortizovanej hodnote,;

c) účtovná jednotka má finančné aktíva, finančné záväzky alebo oboje, ktoré zdieľajú riziko, ako napríklad úrokové riziko, ktoré zapríčiňuje opačné zmeny v reálnej hodnote, ktoré vedú k vzájomnej kompenzácii. Len niektoré nástroje by sa však oceňovali v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok (t. j. sú derivátmi alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie). Sem môže patriť aj prípad, keď nie sú splnené požiadavky na účtovanie zabezpečenia, pretože nie sú napríklad splnené požiadavky na efektívnosť uvedené v odseku 88;

d) účtovná jednotka má finančné aktíva, finančné záväzky alebo oboje, ktoré zdieľajú riziko, ako napríklad úrokové riziko, ktoré zapríčiňuje opačné zmeny v reálnej hodnote, ktoré vedú k vzájomnej kompenzácii a účtovná jednotka nesplňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, pretože žiaden z nástrojov nie je derivát. Navyše pri absencii účtovania zabezpečenia existuje významná nekonzistentnosť vo vykazovaní ziskov a strát. Napríklad:

i) účtovná jednotka financovala portfólio aktív s fixným úrokom, ktoré by inak bolo klasifikované ako k dispozícii na predaj, dlhopismi s fixným úrokom, pričom ich zmeny v reálnej hodnote vedú k vzájomnej kompenzácii. Vykazovaním aj aktív aj dlhopisov v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa upravuje uvedená nekonzistentnosť, ktorá by inak vznikla pri oceňovaní aktív v reálnej hodnote so zmenami vykazovanými vo vlastnom imaní a oceňovaní dlhopisov v amortizovanej hodnote;

ii) účtovná jednotka financovala vymedzenú skupinu úverov prostredníctvom emisie obchodovaných dlhopisov, pričom zmeny v ich reálnej hodnote vedú k vzájomnej kompenzácii. Ak okrem toho účtovná jednotka pravidelne nakupuje a predáva dlhopisy, ale zriedkavo, ak vôbec, nakupuje a predáva úvery, vykazovaním aj úverov aj dlhopisov v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa eliminuje nekonzistentnosť v časovom rozvrhnutí vykazovania ziskov a strát, ktoré by inak vznikli pri oceňovaní oboch v amortizovanej hodnote a vykazovaní zisku alebo straty vždy, keď sa dlhopis spätne odkúpi.

AG4F. V prípadoch, ako sú tie opísané v predchádzajúcom odseku, určením pri prvotnom vykázaní finančných aktív a finančných záväzkov, ktoré by inak neboli oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, sa môže eliminovať alebo významne znížiť nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania a poskytnúť relevantnejšie informácie. Z praktických dôvodov účtovná jednotka nemusí nadobudnúť všetky aktíva a záväzky, ktoré zapríčiňujú nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania, v presne rovnakom čase. Opodstatnené oneskorenie je povolené za predpokladu, že každá transakcia je pri prvotnom vykázaní určená ako oceňovaná v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok a v tom čase sa predpokladá výskyt akýchkoľvek zvyšných transakcií.

AG4G. Nebolo by akceptovateľné určiť len niektoré finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré zapríčiňujú nekonzistentnosť, ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, ak by takýmto určením neeliminovala alebo významne neznížila nekonzistentnosť, a teda by to neviedlo k relevantnejším informáciám. Bolo by však akceptovateľné určiť len niektoré z množstva podobných finančných aktív alebo podobných finančných záväzkov, ak sa takýmto určením zabezpečí významné zníženie nekonzistentnosti (a pravdepodobne väčšie zníženie ako pri iných povolených určeniach). Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka má niekoľko podobných finančných záväzkov v sume 100 CU ([1]) a niekoľko podobných finančných aktív v sume 50 CU, ale sú oceňované na rozdielnom základe. Účtovná jednotka môže významne znížiť nekonzistentnosť oceňovania, keď pri prvotnom vykázaní určí všetky aktíva, ale len niektoré záväzky (napríklad individuálne záväzky s celkovým súčtom 45 CU) ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Pretože určenie ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa však môže uplatniť len na celý finančný nástroj, účtovná jednotka v tomto prípade musí určiť jeden alebo viacero záväzkov ako celok. Účtovná jednotka nemôže určiť ani zložku záväzku (napríklad zmeny v hodnote priraditeľné len jednému riziku, ako napríklad zmeny v referenčnej (benchmark) úrokovej miere) ani časť (napríklad percento) záväzku.

Odsek 9 písm. b) bod ii): Skupina finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch sa riadi a jej výkonnosť hodnotí na základe reálnej hodnoty, v súlade so zdokumentovaným riadením rizika alebo investičnou stratégiou.

AG4H. Účtovná jednotka môže riadiť a hodnotiť výkonnosť skupiny finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch takým spôsobom, že ocenenie uvedenej skupiny v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok má za následok relevantnejšie informácie. V takomto prípade ide o zameranie sa na spôsob, akým účtovná jednotka riadi a posudzuje výkonnosť, a nie o zameranie sa na podstatu jej finančných nástrojov.

([1]) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

AG4I. Ďalej uvedené príklady znázorňujú, kedy by sa mohla táto podmienka splniť. Vo všetkých prípadoch účtovná jednotka môže použiť túto podmienku na určenie finančných aktív alebo finančných záväzkov ako oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok iba vtedy, ak je splnená zásada uvedená v odseku 9 písm. b) bode ii):

a) účtovná jednotka je spoločnosťou investujúcou do rizikového kapitálu, podielovým fondom, investičným fondom alebo podobnou účtovnou jednotkou, ktorej podnikaním je investovanie do finančných aktív s cieľom profitovať na ich celkovom výnose vo forme úroku alebo dividend alebo zmien reálnej hodnoty. IAS 28 a IAS 31 povoľujú vylúčiť takéto investície z rozsahu svojej pôsobnosti za predpokladu, že sú oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Účtovná jednotka môže aplikovať rovnakú účtovnú politiku na iné investície riadené na základe celkovej výnosnosti, ale na ktoré nemá dostatočný vplyv, aby patrili do rozsahu pôsobnosti IAS 28 a IAS 31;

b) účtovná jednotka má finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré zdieľajú jedno alebo viacero rizík a uvedené riziká sú riadené a posudzované na základe reálnej hodnoty v súlade so zdokumentovanou politikou riadenia aktíva a záväzku. Príkladom by mohla byť účtovná jednotka, ktorá vydala „štruktúrované produkty“ obsahujúce viaceré vložené deriváty a spravuje výsledné riziká na základe reálnej hodnoty použitím kombinácie derivátových a nederivátových finančných nástrojov. Podobným príkladom by mohla byť účtovná jednotka, ktorá poskytla úvery s fixnou úrokovou mierou a spravuje výsledné riziko referenčnej (benchmark) úrokovej miery použitím kombinácie derivátových a nederivátových finančných nástrojov;

c) účtovná jednotka je poisťovateľ, ktorý vlastní portfólio finančných aktív a riadi uvedené portfólio tak, aby maximalizoval jeho celkovú výnosnosť (t. j. úrok alebo dividendy a zmeny reálnej hodnoty) a posudzuje jeho výkonnosť na tomto základe. Portfólio môže byť držané na krytie špecifických záväzkov, vlastného imania alebo oboch. Ak je portfólio držané na krytie špecifických záväzkov, môže byť podmienka v odseku 9 písm. b) bode ii) splnená pre aktíva bez ohľadu na to, či poisťovateľ tiež riadi a hodnotí záväzky na základe reálnej hodnoty. Podmienka v odseku 9 písm. b) bode ii) môže byť splnená vtedy, keď je cieľom poisťovateľa maximalizácia celkovej výnosnosti aktív počas dlhšieho obdobia, aj keď sumy platené držiteľom účastníckych zmlúv závisia od iných faktorov, ako je napríklad suma realizovaných ziskov počas kratšieho obdobia (napríklad rok), alebo sú predmetom rozhodnutia poisťovateľa.

AG4J. Ako je uvedené vyššie, táto podmienka závisí od spôsobu, akým účtovná jednotka riadi a posudzuje výkonnosť skupiny finančných nástrojov, ktoré sú predmetom týchto úvah. Následne (podliehajúc požiadavke na určenie pri prvotnom vykázaní) účtovná jednotka, ktorá určí finančné nástroje ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok na základe tejto podmienky, takéto určenie realizuje pre všetky vhodné finančné nástroje, ktoré sa riadia a posudzujú spoločne.

AG4K. Dokumentácia stratégie účtovnej jednotky nemusí byť rozsiahla, ale mala by byť dostatočná, aby sa dokázal súlad s odsekom 9 písm. b) bodom ii). Takáto dokumentácia sa nepožaduje pre každú individuálnu položku, ale môže existovať na portfóliovom základe. Ak napríklad systém riadenia výkonnosti oddelenia – tak, ako ho schválili kľúčové osoby manažmentu účtovnej jednotky – jasne dokazuje, že sa jeho výkonnosť posudzuje na základe celkovej výnosnosti, na preukázanie súladu s odsekom 9 písm. b) bodom ii) nie je potrebná žiadna ďalšia dokumentácia.

Efektívna úroková miera

AG5. V niektorých prípadoch dochádza k nadobudnutiu finančných aktív s výrazným diskontom, ktorý odzrkadľuje vzniknuté úverové straty. Pri výpočte efektívnej úrokovej miery zahrnú účtovnej jednotky takéto vzniknuté úverové straty do odhadovaných peňažných tokov.

AG6. Pri používaní metódy efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka vo všeobecnosti amortizuje všetky poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady a iné prémie alebo diskonty obsiahnuté vo výpočte efektívnej úrokovej miery počas očakávanej doby životnosti nástroja. Ak je však obdobie, na ktoré sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prémie alebo diskonty kratšie, použije sa toto kratšie obdobie. Ide o situáciu, keď je premenná, na ktorú sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prémie alebo diskonty, precenená na trhové miery pred očakávanou splatnosťou nástroja. V takomto prípade je príslušné obdobie amortizácie obdobím do dátumu ďalšieho takéhoto precenenia. Ak napríklad prémia alebo diskont nástroja s premenlivou úrokovou mierou zohľadňuje úrok, ktorý sa akumuluje od poslednej splátky úrokov, alebo odzrkadľuje zmeny v trhových mierach od doby, keď sa premenlivá úroková miera upravila na trhovú mieru, prémia alebo diskont sa budú amortizovať do ďalšieho dátumu, ku ktorému sa znovu upraví premenlivá úroková miera na trhovú mieru. Je tomu tak preto, lebo prémia alebo diskont sa týkajú obdobia do ďalšieho dátumu úpravy úrokovej miery, pretože k tomuto dátumu je premenná, ktorej sa prémia alebo diskont týka (t. j. úrokové miery), znovu nastavená na trhové miery. Ak však prémia alebo diskont vyplývajú zo zmeny kreditného rozpätia nad premenlivou úrokovou mierou stanovenou v nástroji alebo z iných premenných, ktoré nie sú znovu nastavené na trhové miery, prémia alebo diskont sa amortizujú počas očakávanej doby životnosti nástroja.

AG7. Pokiaľ ide o finančné aktíva a finančné záväzky s premenlivou sadzbou, efektívnu úrokovú mieru mení pravidelné prehodnocovanie odhadov peňažných tokov realizované na účely zohľadňovania pohybov trhových úrokových sadzieb. Ak sú finančné aktívum s premenlivou sadzbou alebo finančný záväzok s premenlivou sadzbou prvotne vykázané v sume rovnajúcej sa istine pohľadávky alebo záväzku k dátumu splatnosti, opätovný odhad budúcich platieb úrokov obvykle nemá významný vplyv na účtovnú hodnotu aktíva alebo záväzku.

AG8. Ak účtovná jednotka reviduje svoje odhady platieb alebo príjmov, upraví účtovnú hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku (alebo skupiny finančných nástrojov) s cieľom zohľadniť skutočné a revidované odhadované peňažné toky. Účtovná jednotka prepočítava účtovnú hodnotu tak, že vypočíta súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov pri pôvodnej efektívnej úrokovej miere finančného nástroja. Takáto úprava sa vykazuje ako výnos alebo náklad v hospodárskom výsledku. Ak je finančné aktívum reklasifikované v súlade s odsekom 50B, 50D alebo 50E a účtovná jednotka následne zvýši svoje odhady budúcich peňažných príjmov v dôsledku zvýšenej vymožiteľnosti týchto peňažných príjmov, účinok tohto zvýšenia sa vykazuje ako úprava efektívnej úrokovej miery odo dňa zmeny v odhade, a nie ako úprava účtovnej hodnoty aktíva ku dňu zmeny v odhade.

Deriváty

AG9. Typickými príkladmi derivátov sú futures a forwardy, swapy a opčné zmluvy. Derivát má zvyčajne nominálnu hodnotu, ktorá je sumou meny, počtu akcií, počtu jednotiek váhy alebo objemu alebo iných jednotiek špecifikovaných zmluvou. Derivátový nástroj však nevyžaduje od držiteľa alebo vypisovateľa investovať alebo prijať túto nominálnu hodnotu pri vzniku zmluvy, alebo si derivát môže vyžadovať fixnú platbu alebo platbu sumy, ktorá sa môže meniť (nie však proporcionálne so zmenou v podkladovej premennej) ako dôsledok určitej budúcej udalosti, ktorá sa netýka nominálnej hodnoty. Napríklad zmluva môže vyžadovať fixnú platbu vo výške 1 000 CU ([1]) ak šesťmesačný LIBOR vzrastie o 100 bázických bodov. Takáto zmluva sa považuje za derivát aj napriek tomu, že nominálna hodnota nie je špecifikovaná.

AG10. Definícia derivátu v tomto štandarde zahŕňa zmluvy, ktoré sa vysporiadajú v hrubom dodaním podkladovej položky (napríklad forwardová zmluva 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 na nákup alebo predaj komodity v pevnej cene 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 (pozri odseky 5 až 7).

AG11. Jednou z definujúcich 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 prémia je nižšia ako investícia, ktorá by bola požadovaná na získanie podkladového finančného nástroja, na ktorý je opcia naviazaná. Menový swap, ktorý vyžaduje počiatočnú výmenu rôznych mien v rovnakej reálnej hodnote, spĺňa túto definíciu, pretože má nulovú čistú počiatočnú investíciu.

AG12. 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. Tento štandard namiesto toho ustanovuje osobitné účtovanie takýchto bežných zmlúv (pozri odseky 38 a AG53 až AG56).

AG12A. V definícii derivátu sa hovorí o nefinančných premenných, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu. Tieto zahŕňajú index strát spôsobených zemetrasením v konkrétnych regiónoch a index teplôt v konkrétnom meste. Nefinančné premenné špecifické pre zmluvnú stranu zahŕňajú výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorým sa poškodí alebo zničí majetok zmluvnej strany. Zmena reálnej hodnoty nefinančného aktíva je špecifická pre majiteľa vtedy, ak reálna hodnota neodzrkadľuje iba zmeny v trhových cenách takýchto aktív (finančná premenná), ale aj podmienky špecifického nefinančného aktíva v držbe (nefinančná premenná). Napríklad ak je ručiteľ zárukou na zostatkovú hodnotu konkrétneho vozidla vystavený riziku zmeny fyzického stavu vozidla, zmena uvedenej zostatkovej hodnoty je špecifická pre majiteľa vozidla.

Transakčné náklady

AG13. Transakčné náklady zahŕňajú poplatky a provízie platené sprostredkovateľom (vrátane zamestnancov vystupujúcich ako sprostredkovatelia predaja), poradcom, burzovým maklérom a dílerom, odvody regulačným úradom a burzám cenných papierov a dane a clá. Transakčné náklady nezahŕňajú prémie alebo diskonty dlhových nástrojov, náklady na financovanie alebo interné administratívne náklady alebo náklady na držbu.

([1]) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

Finančné aktíva a finančné záväzky držané na obchodovanie

AG14. 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 dílera.

AG15. Finančné záväzky držané na obchodovanie zahŕňajú:

a) derivátové záväzky, ktoré sa neúčtujú ako zabezpečovacie nástroje;

b) záväzky dodať finančné aktíva vypožičané predajcom na krátko (short seller) (t. j. účtovnou jednotkou, ktorá predáva finančné aktíva, ktoré si požičala a zatiaľ ich nevlastní);

c) finančné záväzky, ktoré vznikli so zámerom ich spätného nákupu v krátkom čase (napríklad kótovaný dlhový nástroj, ktorý môže emitent spätne odkúpiť v krátkom čase v závislosti od zmien v jeho reálnej hodnote), a

d) finančné záväzky, ktoré sú súčasťou portfólia identifikovaných finančných nástrojov riadených spolu a pre ktoré je v poslednom čase zjavné obchodovanie s krátkodobým generovaním zisku.

Skutočnosť, že sa záväzok používa na financovanie aktivít obchodovania, sama osebe neznamená, že je tento záväzok držaný na obchodovanie.

Investície držané do splatnosti

AG16. Účtovná jednotka nemá pozitívny zámer držať do splatnosti investíciu do finančného aktíva s fixnou splatnosťou, ak:

a) účtovná jednotka zamýšľa držať finančné aktívum počas neurčeného obdobia;

b) účtovná jednotka je pripravená predať finančné aktívum (s výnimkou situácie, ktorá sa neopakuje a ktorú nemohla účtovná jednotka spoľahlivo očakávať) v reakcii na zmeny v trhových úrokových mierach alebo v rizikách, v potrebách likvidity, na zmeny v dostupnosti a vo výnose z alternatívnych investícií, na zmeny v zdrojoch a podmienkach financovania alebo na zmeny v kurzových rizikách, alebo

c) emitent má právo vysporiadať finančné aktívum v sume významne nižšej, ako je jeho amortizovaná hodnota.

AG17. Dlhový nástroj s premenlivou úrokovou mierou môže splniť kritériá na investíciu držanú do splatnosti. Nástroje vlastného imania nemôžu byť investíciami držanými do splatnosti, a to buď preto, že majú neobmedzenú dobu životnosti (napríklad kmeňové akcie), alebo preto, že sumy, ktoré držiteľ môže prijať, sa môžu líšiť spôsobom, ktorý nie je vopred stanovený (ako sú opcie na akciu, warranty a podobné práva). S ohľadom na definíciu investícií držaných do splatnosti fixné alebo stanoviteľné platby a fixná doba splatnosti znamenajú, že v zmluvnej dohode sa definujú sumy a dátumy platieb držiteľovi, akými sú platby úrokov a istiny. Významným rizikom nezaplatenia sa nevylučuje možnosť klasifikovať finančné aktívum ako držané do splatnosti za predpokladu, že zmluvné platby sú fixné alebo ich možno stanoviť a sú splnené ostatné kritériá na takúto klasifikáciu. Ak podmienky večného dlhového nástroja zabezpečujú platby úroku počas neurčitej doby, uvedený nástroj nemožno klasifikovať ako držaný do splatnosti, pretože nemá dátum splatnosti.

AG18. Kritériá na klasifikáciu investície držanej do splatnosti spĺňa finančné aktívum s právom predčasného odkúpenia emitentom v prípade, ak má držiteľ úmysel a schopnosť držať ho do jeho predčasného odkúpenia alebo do doby splatnosti a ak by držiteľ získal naspäť v podstate celú účtovnú hodnotu aktíva. Kúpnou opciou emitenta, ak sa uplatní, sa jednoducho urýchľuje splatnosť aktíva. Ak však finančné aktívum môže emitent odkúpiť na takom základe, ktorý by mal za následok, že by držiteľ nezískal späť v podstate celú jeho účtovnú hodnotu, nemožno takéto finančné aktívum klasifikovať ako investíciu držanú do splatnosti. Pri posudzovaní toho, či by účtovná jednotka získala naspäť v podstate celú účtovnú hodnotu, posudzuje účtovná jednotka zaplatenú prémiu a kapitalizované transakčné náklady.

AG19. Finančné aktívum s právom predať (t. j. držiteľ má právo požadovať od emitenta splatenie alebo spätné odkúpenie finančného aktíva pred jeho splatnosťou) nemožno klasifikovať ako investíciu držanú do splatnosti, pretože zaplatenie za právo predať finančné aktívum nie je v súlade s vyjadrením zámeru držať finančné aktívum do splatnosti.

AG20. Pre väčšinu finančných aktív je reálna hodnota vhodnejším spôsobom oceňovania ako amortizovaná hodnota. Výnimkou je klasifikácia investícií držaných do splatnosti, avšak iba v prípade, ak má účtovná jednotka pozitívny zámer a schopnosť držať investíciu do splatnosti. Ak konanie účtovnej jednotky vyvoláva pochybnosti o jej zámere a schopnosti držať dané investície do splatnosti, odsek 9 zabraňuje použitiu výnimky na primerané časové obdobie.

AG21. Katastrofický scenár, ktorý je len vzdialene pravdepodobný, akým je náhly hromadný výber vkladov klientov z banky alebo podobná situácia ovplyvňujúca poisťovateľa, neberie účtovná jednotka do úvahy pri stanovovaní toho, či má pozitívny zámer a schopnosť držať investíciu do splatnosti.

AG22. Predaje pred splatnosťou by mohli spĺňať podmienku v odseku 9 – a tým nespochybňovať zámer účtovnej jednotky držať ostatné investície do splatnosti – v prípade, ak sú priraditeľné k niektorej z týchto situácií:

a) významné zhoršenie úverovej spôsobilosti emitenta. Napríklad predaj, ktorý sa uskutoční po zhoršení úverového ratingu externou ratingovou agentúrou, nemusí nutne vyvolávať pochybnosti o zámere účtovnej jednotky držať iné investície do splatnosti v prípade, ak zhoršenie poskytuje dôkaz o významnom zhoršení úverovej spôsobilosti emitenta oproti jeho úverovému hodnoteniu pri prvotnom vykázaní. Podobne, ak účtovná jednotka používa na posúdenie, do akej miery je vystavená riziku interné ratingy, zmeny v takýchto interných ratingoch môžu pomôcť pri identifikácii emitentov, u ktorých došlo k významnému zhoršeniu úverovej spôsobilosti za predpokladu, že prístupom účtovnej jednotky k priraďovaniu interného ratingu a k zmenám v takýchto ratingoch sa poskytuje konzistentné, spoľahlivé a objektívne ocenenie úverovej kvality emitentov. Ak existuje dôkaz, že došlo k zníženiu hodnoty finančného aktíva (pozri odseky 58 a 59), považuje sa často zhoršenie úverovej spôsobilosti za významné;

b) zmena v daňovom zákone, ktorou sa eliminuje alebo významne znižuje oslobodenie od dane z úroku z investície držanej do splatnosti (nejde však o zmenu v daňovom zákone, ktorou sa revidujú hraničné sadzby dane aplikovateľné na úrokové výnosy);

c) významná podniková kombinácia alebo významný predaj (akým je predaj segmentu), ktoré si vyžadujú predaj alebo prevod investícií držaných do splatnosti s cieľom zachovania pozície existujúceho úrokového rizika účtovnej jednotky alebo politiky úverového rizika (hoci je podniková kombinácia udalosťou, nad ktorou má účtovná jednotka kontrolu, môžu byť zmeny v jej investičnom portfóliu s cieľom zachovania pozície úrokového rizika alebo politiky úverového rizika skôr reakciou na situáciu ako očakávanými zmenami);

d) zmena v zákonných alebo regulačných požiadavkách, ktorá významne upravuje to, čo sa považuje za prípustnú investíciu alebo maximálnu úroveň určitých typov investícií, čím spôsobuje, že účtovná jednotka vyradí investíciu držanú do doby splatnosti;

e) významné zvýšenie regulačných kapitálových požiadaviek v rámci odvetvia, ktoré spôsobí, že účtovná jednotka znižuje objem finančných nástrojov predajom investícií držaných do splatnosti;

f) významné zvýšenie rizikových váh investícií držaných do splatnosti používaných na účely určenia regulačného kapitálu založeného na rizikách.

AG23. Účtovná jednotka nemá preukázanú schopnosť držať do splatnosti investíciu do finančného aktíva s fixnou splatnosťou, ak:

a) nemá k dispozícii finančné zdroje, aby pokračovala vo financovaní investície až do splatnosti, alebo

b) podlieha existujúcim právnym alebo iným obmedzeniam, ktorými by sa mohol zmariť jej zámer držať finančné aktívum do splatnosti. (Kúpna opcia emitenta však nevyhnutne nemarí zámer účtovnej jednotky držať finančné aktívum do splatnosti – pozri odsek AG18.)

AG24. Okolnosti iné ako tie, ktoré sú tie opísané v odsekoch AG16 až AG23, môžu naznačovať, že účtovná jednotka nemá pozitívny zámer alebo schopnosť držať investíciu do splatnosti.

AG25. Účtovná jednotka posudzuje svoj zámer a schopnosť držať do splatnosti svoje investície držané do splatnosti nielen pri prvotnom vykázaní týchto finančných aktív, ale tiež ku každému nasledujúcemu súvahovému dňu.

Úvery a pohľadávky

AG26. Akékoľvek nederivátové finančné aktívum s fixnými alebo stanoviteľnými platbami (vrátane úverových aktív, obchodných pohľadávok, investícií v dlhových nástrojoch a vkladov v bankách) môže potenciálne spĺňať definíciu úverov a pohľadávok. No finančné aktívum, ktoré je kótované na aktívnom trhu (akým je napríklad kótovaný dlhový nástroj, pozri odsek AG71), nespĺňa podmienky klasifikácie ako úver alebo pohľadávka. Finančné aktíva, ktoré nespĺňajú definíciu úverov a pohľadávok, možno klasifikovať ako investície držané do splatnosti v prípade, ak spĺňajú podmienky takej klasifikácie (pozri odseky 9 a AG16 až AG25). Účtovná jednotka môže pri prvotnom vykázaní určiť finančné aktívum, ktoré by sa inak klasifikovalo ako úver alebo pohľadávka, ako finančné aktívum oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok alebo ako k dispozícii na predaj.

VLOŽENÉ DERIVÁTY (odseky 10 až 13)

AG27. 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.

AG28. 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 výsledkom bola jeho nulová reálna hodnota pri prvotnom vykázaní. Vložený opčný derivát (napríklad vložená predajná opcia, kúpna opcia, cap, floor alebo swapcia) sa oddeľuje od svojej hostiteľskej zmluvy na základe uvedených podmienok opčného prvku. Počiatočná účtovná hodnota hostiteľského nástroja je zostatkovou hodnotou po oddelení vloženého derivátu.

AG29. Vo všeobecnosti sa viaceré deriváty vložené do jedného nástroja považujú za jeden zložený vložený derivát. Pokiaľ však ide o vložené deriváty klasifikované ako vlastné imanie (pozri IAS 32), tieto sa účtujú oddelene od tých, ktoré sa klasifikujú ako aktíva alebo záväzky. Okrem toho, ak nástroj disponuje viac ako jedným vloženým derivátom a tieto deriváty sa vzťahujú na rôzne riziká a dajú sa jednoducho oddeliť a sú navzájom nezávislé, účtuje sa každý z nich oddelene.

AG30. Ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou [odsek 11 písm. a)] v ďalej uvedených príkladoch. V týchto príkladoch, za predpokladu, že sú splnené podmienky uvedené v odseku 11 písm. b) a c), účtuje účtovná jednotka vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy:

a) predajná opcia vložená do nástroja, ktorá umožňuje držiteľovi požadovať od emitenta spätný nákup nástroja za sumu peňažných prostriedkov alebo iných aktív, ktorá sa mení na základe zmeny ceny akcií alebo komodít, alebo na základe zmeny akciového alebo komoditného indexu, nie je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom;

b) kúpna opcia vložená do nástroja vlastného imania, ktorá umožňuje emitentovi spätne odkúpiť uvedený nástroj vlastného imania za stanovenú cenu, nie je z pohľadu držiteľa v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom vlastného imania (z pohľadu emitenta sa kúpna opcia považuje za nástroj vlastného imania za predpokladu, že spĺňa podmienky na takúto klasifikáciu podľa IAS 32, pričom v takom prípade je vylúčená z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu);

c) opcia alebo automatické ustanovenie o predĺžení zostávajúcej doby splatnosti dlhového nástroja nie je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom s výnimkou prípadu, ak súčasne dochádza k úprave na približne súčasnú trhovú úrokovú mieru v čase predĺženia. Ak účtovná jednotka emituje dlhový nástroj a držiteľ takého dlhového nástroja vypíše kúpnu opciu na dlhový nástroj v prospech tretej strany, považuje emitent kúpnu opciu za predĺženie doby splatnosti dlhového nástroja za predpokladu, že od emitenta možno v dôsledku uplatnenia kúpnej opcie požadovať účasť alebo pomoc pri opätovnom predaji dlhového nástroja na trhu;

d) splátky úrokov alebo splátky istiny naviazané na akciový index (equity index) vložené do hostiteľského dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy – prostredníctvom ktorého sa suma úrokov alebo istiny prepočítava indexom hodnoty nástrojov vlastného imania – nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom, pretože riziká prirodzene prítomné v hostiteľskom nástroji a vložený derivát sa líšia;

e) splátky úrokov alebo splátky istiny naviazané na komoditný index vložené do hostiteľského dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy – prostredníctvom ktorého sa suma úrokov alebo istiny prepočítava indexom ceny komodity (napríklad zlata) – nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom, pretože riziká prirodzene prítomné v hostiteľskom nástroji a vložený derivát sa líšia;

f) prvok konverzie na vlastné imanie vložený do konvertibilného dlhového nástroja nie je z pohľadu držiteľa nástroja v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom (z pohľadu emitenta predstavuje opcia na konverziu na vlastné imanie nástroj vlastného imania a je vyňatá z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu za predpokladu, že spĺňa podmienky na takúto klasifikáciu v rámci štandardu IAS 32);

g) kúpna, predajná opcia alebo opcia na predčasné splatenie vložená do hostiteľskej dlhovej zmluvy alebo hostiteľskej poistnej zmluvy nie je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou s výnimkou prípadu, ak realizačná cena opcie je ku každému dátumu uplatnenia približne rovnaká ako amortizovaná hodnota hostiteľského dlhového nástroja alebo účtovná hodnota hostiteľskej poistnej zmluvy. Z pohľadu emitenta konvertibilného dlhového nástroja s vloženým prvkom kúpnej alebo predajnej opcie sa hodnotenie, či je kúpna alebo predajná opcia v úzkom vzťahu s hostiteľskou dlhovou zmluvou, realizuje pred oddelením prvku vlastného imania podľa IAS 32;

h) úverové deriváty, ktoré sú vložené do hostiteľského dlhového nástroja a ktoré umožňujú jednej strane („príjemca ručenia“) previesť úverové riziko určitého referenčného aktíva, ktoré nemusí vlastniť, na inú stranu („ručiteľ“), nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom. Takéto úverové deriváty umožňujú ručiteľovi prevziať úverové riziko spojené s referenčným aktívom bez jeho priameho vlastníctva.

AG31. Príkladom hybridného nástroja je finančný nástroj, ktorým sa držiteľovi udeľuje právo na spätný predaj finančného nástroja emitentovi výmenou za sumu peňažných prostriedkov alebo iných finančných aktív, ktorá sa mení na základe zmeny akciového alebo komoditného indexu, ktorý sa môže zvyšovať alebo znižovať („nástroj obsahujúci právo predať“). Pokiaľ emitent pri prvotnom vykázaní neurčí nástroj obsahujúci právo predať ako finančný záväzok oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, je potrebné oddeliť vložený derivát (t. j. indexovanú splátku istiny) v súlade s odsekom 11, pretože hostiteľská zmluva sa v súlade s odsekom AG27 považuje za dlhový nástroj a indexovaná splátka istiny nie je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom podľa odseku AG30 písm. a). Pretože splátka istiny sa môže zvyšovať alebo znižovať, vložený derivát je neopčným derivátom, ktorého hodnota je naviazaná na index podkladovej premennej.

AG32. V prípade nástroja obsahujúceho právo predať, ktorý možno kedykoľvek predať späť za peňažné prostriedky rovnajúce sa pomernému podielu na hodnote čistých aktív účtovnej jednotky (ide napríklad o jednotky otvoreného podielového fondu alebo niektoré investičné produkty naviazané na podielovú jednotku), je výsledkom oddelenia vloženého derivátu a účtovania každej zložky ocenenie kombinovaného nástroja v sume spätného odkúpenia splatnej k súvahovému dňu v prípade, ak by držiteľ uplatnil svoje právo na spätný predaj nástroja emitentovi.

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

a) vložený derivát, v ktorom je podkladovou premennou úroková miera alebo index úrokovej miery, ktoré môžu meniť sumu úroku, ktorá by bola inak splatná alebo by sa mala prijať z úročenej hostiteľskej dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy, je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou s výnimkou prípadu, ak kombinovaný nástroj 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) vložený floor alebo cap úrokovej miery do dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že cap je na úrovni trhovej úrokovej miery alebo nad ňou a floor je na úrovni trhovej úrokovej miery alebo pod ňou v čase uzatvorenia zmluvy a cap alebo floor neobsahujú pákový efekt vo vzťahu k hostiteľskej zmluve. Podobne aj ustanovenia zmluvy na nákup alebo predaj aktíva (napríklad komodity), ktoré stanovujú maximum (cap) a minimum (floor) na cenu, ktorá sa zaplatí alebo príjme za aktívum, sú v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou v prípade, ak boli aj cap aj floor na začiatku mimo peňazí (out of the money) a neobsahujú pákový efekt;

c) vložený derivát v cudzej mene, ktorý poskytuje tok splátok istiny alebo úroku, ktoré sú denominované v cudzej mene, a ktorý je vložený do hostiteľského dlhového nástroja (napríklad dlhopis v dvoch menách), je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom. Takýto derivát sa neoddeľuje od hostiteľského nástroja, pretože v IAS 21 sa vyžaduje, aby sa kurzové zisky a straty z peňažných položiek vykazovali v hospodárskom výsledku;

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 určená v cudzej mene) je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že neobsahuje pákový efekt, neobsahuje opčný prvok a vyžaduje platby denominované v jednej z týchto mien:

i) funkčná mena ktorejkoľvek z významných zmluvných strán;

ii) mena, v ktorej sa bežne určuje cena súvisiaceho nadobúdaného alebo dodávaného tovaru alebo služby v rámci obchodných transakcií vo svete (napríklad v prípade obchodu s ropu ide o americký dolár), alebo

iii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci zmlúv na nákup alebo predaj nefinančných položiek v ekonomickom prostredí, v rámci ktorého sa transakcia uskutočňuje (napríklad relatívne stabilná a likvidná mena, ktorá sa bežne používa v miestnych obchodných transakciách alebo pri externom obchode);

e) opcia na predčasné splatenie vložená do série úrokových platieb (interest-only strip) alebo série platieb istiny (principal-only strip) je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že hostiteľská zmluva i) prvotne vznikla oddelením práva na prijímanie zmluvných peňažných tokov finančného nástroja, ktorý v sebe a sám osebe neobsahoval vložený derivát a ii) neobsahuje žiadne podmienky, ktorá nie sú obsiahnuté v pôvodnej hostiteľskej dlhovej zmluve;

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

g) prvok viazanosti na podielovú jednotku (unit-linking feature) vložený do hostiteľského finančného nástroja alebo hostiteľskej poistnej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom alebo hostiteľskou zmluvou, ak sa platby určené podľa podielovej jednotky oceňujú v súčasných jednotkových hodnotách, ktoré zohľadňujú reálne hodnoty aktív fondu. Prvok viazanosti na podielovú jednotku je zmluvnou podmienkou, ktorá vyžaduje platby denominované v jednotkách interného alebo externého investičného fondu;

h) derivát vložený do poistnej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou poistnou zmluvou, ak sú vložený derivát a hostiteľská poistná zmluva natoľko vzájomne závislé, že účtovná jednotka nemôže oceniť uvedený vložený derivát oddelene (t. j. bez ohľadu na hostiteľskú zmluvu).

Nástroje obsahujúce vložené deriváty

AG33A. Ak sa účtovná jednotka stane jednou zo strán hybridného (kombinovaného) nástroja, ktorý obsahuje jeden alebo viacero vložených derivátov, v odseku 11 sa požaduje, aby účtovná jednotka identifikovala každý takýto vložený derivát, posúdila, či je potrebné jeho oddelenie od hostiteľskej zmluvy, a pre tie, ktoré je potrebné oddeliť, ocenila deriváty v reálnej hodnote pri prvotnom vykázaní, ako aj následne. Tieto požiadavky môžu byť zložitejšie alebo môžu mať za následok menej spoľahlivé ocenenie, ako by bolo ocenenie celého nástroja v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Z toho dôvodu sa v tomto štandarde povoľuje určiť celý nástroj ako oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

AG33B. Takéto určenie sa môže použiť, či už sa v odseku 11 požaduje oddeliť vložené deriváty od hostiteľskej zmluvy alebo sa takéto oddelenie zakazuje. No v odseku 11A by sa neodôvodňovalo určenie hybridného (kombinovaného) nástroja ako oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok v prípadoch uvedených v odseku 11A písm. a) a b), pretože takéto určenie by neviedlo k zredukovaniu zložitosti alebo zvýšeniu spoľahlivosti.

VYKAZOVANIE A UKONČENIE VYKAZOVANIA (odseky 14 až 42)

Prvotné vykázanie (odsek 14)

AG34. V dôsledku zásady uvedenej v odseku 14 vykazuje účtovná jednotka všetky svoje zmluvné práva a povinnosti z derivátov vo svojej súvahe ako aktíva, resp. záväzky, s výnimkou derivátov, ktoré zabraňujú, aby sa prevod finančných aktív účtoval ako predaj (pozri odsek AG49). Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nadobúdateľ nevykazuje prevedené aktívum ako svoje aktívum (pozri odsek AG50).

AG35. Ďalej sú uvedené príklady uplatňovania zásady z odseku 14:

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 zákonný záväzok platiť peňažné prostriedky,

b) aktíva, ktoré sa majú obstarať a záväzky, ktoré majú vzniknúť, v dôsledku záväznej povinnosti kúpiť alebo predať tovar alebo služby sa vo všeobecnosti nevykazujú dovtedy, kým aspoň jedna zo strán neuskutočnila plnenie v rámci zmluvy. Napríklad účtovná jednotka, ktorá prijíma záväznú objednávku, vo všeobecnosti nevykazuje aktívum (a účtovná jednotka, ktorá zadáva objednávku, nevykazuje záväzok) v čase vzniku záväzku, ale radšej odkladá vykázanie dovtedy, pokým objednaný tovar alebo služby nie sú zaslané, dodané alebo poskytnuté. Ak patrí záväzná povinnosť na nákup alebo predaj nefinančných položiek do rozsahu pôsobnosti odsekov 5 až 7 tohto štandardu, vykáže sa jeho čistá reálna hodnota ako aktívum alebo záväzok k dátumu vzniku povinnosti [pozri ďalej uvedené písmeno c)]. Okrem toho, ak sa predtým nevykázaná záväzná povinnosť určí ako zabezpečená položka pri zabezpečení reálnej hodnoty, vykáže sa akákoľvek zmena v čistej reálnej hodnote priraditeľná k zabezpečenému riziku ako aktívum alebo záväzok po začiatku zabezpečenia (pozri odseky 93 a 94);

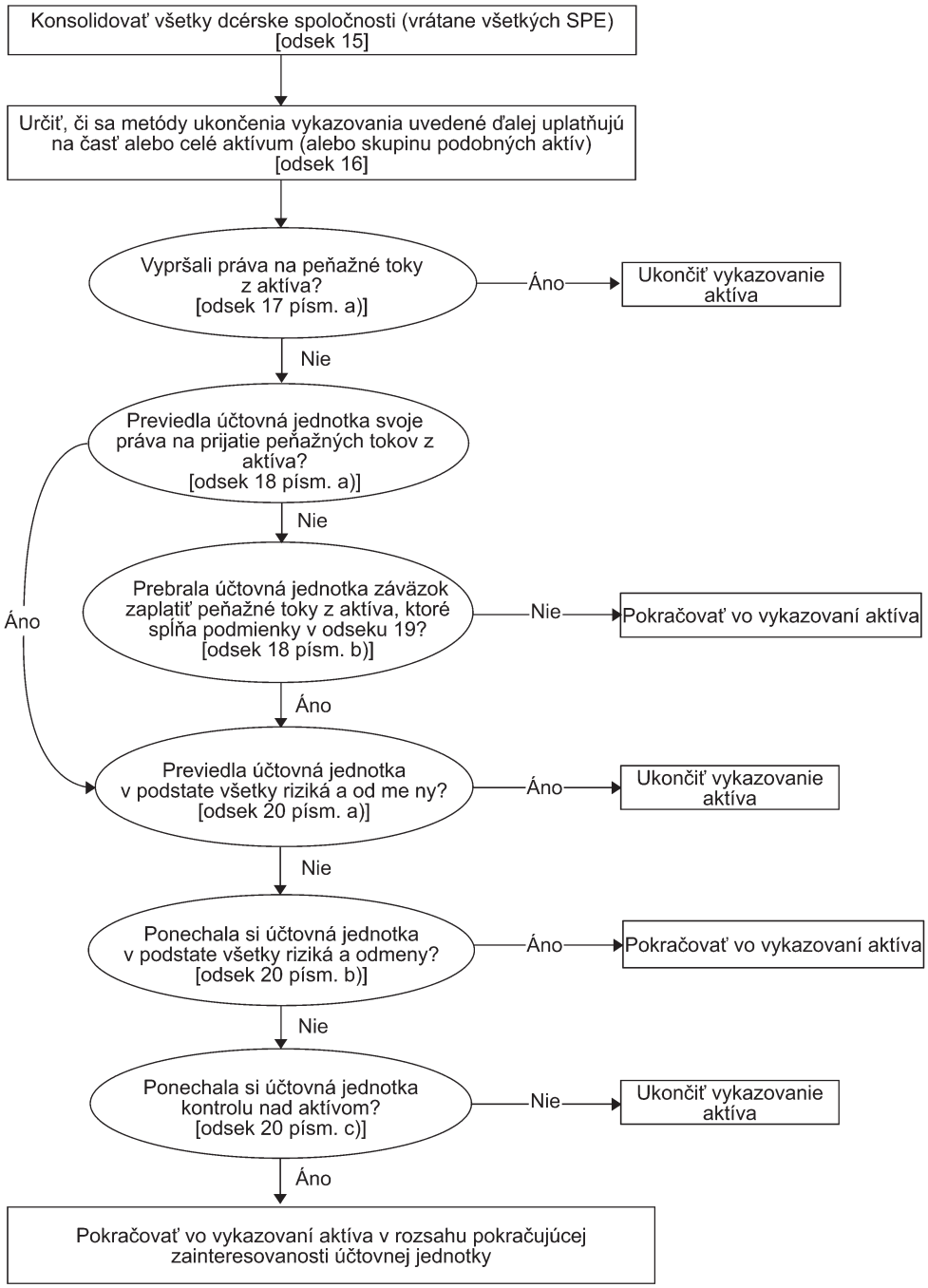
c) forwardová zmluva, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odseky 2 až 7) sa k dátumu vzniku povinnosti, a nie k dátumu vysporiadania, vykáže ako aktívum alebo záväzok. Keď sa účtovná jednotka stane zmluvnou stranou forwardovej zmluvy, sú reálne hodnoty práva a povinnosti často rovnaké, a teda čistá reálna hodnota forwardu je nulová. Ak čistá reálna hodnota práva a povinnosti nie je nulová, zmluva sa vykáže ako aktívum alebo záväzok;

d) opčné zmluvy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odseky 2 až 7), sa vykážu ako aktíva alebo záväzky vtedy, keď sa držiteľ alebo vypisovateľ stane zmluvnou stranou;

e) plánované budúce transakcie, bez ohľadu na ich pravdepodobnosť, sa nepovažujú za aktíva a záväzky, pretože sa účtovná jednotka nestala zmluvnou stranou.

Ukončenie vykazovania finančného aktíva (odseky 15 až 37)

AG36. Ďalej uvedený diagram zobrazuje, ako sa postupuje pri posudzovaní toho, či a do akej miery sa ukončí vykazovanie finančného aktíva.



Zmluvy, v rámci ktorých si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, avšak prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov [odsek 18 písm. b)]

AG37. K situácii uvedenej v odseku 18 písm. b) (ak si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, avšak prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov) dochádza napríklad vtedy, ak ide o subjekt špeciálneho určenia alebo trust, ktoré vydávajú investorom podiely na úžitkoch z podkladových finančných aktív, ktoré vlastnia, a poskytujú obsluhu pre tieto finančné aktíva. V takom prípade, ak sú splnené podmienky uvedené v odsekoch 19 a 20, spĺňajú finančné aktíva podmienky na ukončenie vykazovania.

AG38. V rámci uplatňovania odseku 19 by mohla účtovná jednotka napríklad byť pôvodcom vzniku finančného aktíva alebo by mohla byť skupinou, ktorá zahŕňa konsolidovaný subjekt špeciálneho určenia, ktorý nadobudol finančné aktívum a prevádza peňažné toky na nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou.

Posúdenie prevodu rizík a odmien z vlastníctva (odsek 20)

AG39. Príkladmi, keď účtovná jednotka previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

a) nepodmienený predaj finančného aktíva;

b) predaj finančného aktíva spolu s opciou na spätný nákup finančného aktíva za jeho reálnu hodnotu v čase spätného nákupu a

c) predaj finančného aktíva spolu s predajnou alebo kúpnou opciou, ktorá je hlboko mimo peňazí (deeply out of money) [t. j. opcia, ktorá je do takej miery mimo peňazí, že je vysoko nepravdepodobné, že pred skončením jej platnosti bude v peniazoch (in the money)].

AG40. Príkladmi, keď si účtovná jednotka ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

a) transakcia predaja a spätného nákupu, kde cena za spätný nákup je pevná cena alebo predajná cena plus výnos veriteľa;

b) zmluva o zapožičaní cenných papierov;

c) predaj finančného aktíva spolu so swapom celkovej výnosnosti, ktorým sa presúva trhové riziko späť na účtovnú jednotku;

d) predaj finančného aktíva spolu s predajnou alebo kúpnou opciou, ktoré sú hlboko v peniazoch (deep-in-the money) [t. j. opcia, ktorá je už 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, za ktoré účtovná jednotka ručí nadobúdateľovi, že bude kompenzovať úverové straty, ktoré pravdepodobne vzniknú.

AG41. Ak účtovná jednotka určí, 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 kontroly

AG42. Účtovná jednotka si neponechala kontrolu nad prevedeným aktívom, ak má nadobúdateľ reálnu schopnosť predať prevedené aktívum. Účtovná jednotka si ponechala kontrolu nad prevedeným aktívom, ak nadobúdateľ nemá reálnu schopnosť predať prevedené aktívum. Nadobúdateľ má reálnu schopnosť predať prevedené aktívum v prípade, ak sa s takýmto aktívom obchoduje na aktívnom trhu, pretože nadobúdateľ by v prípade, že by musel aktívum účtovnej jednotke vrátiť, mohol prevedené aktívum znovu kúpiť na trhu. Napríklad nadobúdateľ môže mať reálnu schopnosť predať prevedené aktívum, ak sa na prevedené aktívum vzťahuje opcia, ktorá umožňuje účtovnej jednotke jeho spätný nákup, ale nadobúdateľ môže v prípade uplatnenia si opcie ľahko získať prevedené aktívum na trhu. Nadobúdateľ nemá reálnu schopnosťou predať prevedené aktívum v prípade, ak si účtovná jednotka takúto opciu ponechá a nadobúdateľ nemôže ľahko získať prevedené aktívum na trhu v prípade, ak si účtovná jednotka opciu uplatní.

AG43. Nadobúdateľ má reálnu schopnosť predať prevedené aktívum len vtedy, ak môže prevedené aktívum predať ako celok nespriaznenej tretej osobe a je schopný zrealizovať túto možnosť jednostranne a bez uvalenia ďalších obmedzení na prevod. Zásadnou otázkou ostáva, čo je nadobúdateľ schopný realizovať v skutočnosti, nie aké zmluvné práva má vo vzťahu k tomu, čo môže vykonať s prevedeným aktívom, alebo aké zmluvné obmedzenia existujú. Konkrétne:

a) zmluvné právo previesť prevedené aktívum má len malý praktický význam, ak pre prevedené aktívum neexistuje žiadny trh, a

b) schopnosť previesť prevedené aktívum má len malý praktický význam v prípade, ak sa takýto prevod nemôže uskutočniť bez obmedzení. Z toho dôvodu:

i) schopnosť nadobúdateľa previesť prevedené aktívum nesmie závisieť od činností iných (t. j. musí ísť o jednostrannú schopnosť) a

ii) nadobúdateľ musí byť schopný previesť prevedené aktívum bez potreby pridať k prevodu akékoľvek reštriktívne podmienky alebo obmedzenia (napríklad podmienky o tom, ako sa má úverové aktívum splácať alebo opcia, ktorá dáva nadobúdateľovi právo na spätné odkúpenie aktíva).

AG44. To, že je nepravdepodobné, že nadobúdateľ predá prevedené aktívum, neznamená samo osebe, že si nadobúdateľ ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom. Ak sa však predajnou opciou alebo zárukou obmedzuje možnosť nadobúdateľa predať prevedené aktívum, potom si nadobúdateľ ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom. Ak je napríklad predajná opcia alebo záruka dostatočne hodnotná, obmedzuje sa ňou možnosť nadobúdateľa predať prevedené aktívum, pretože v praxi by nadobúdateľ nepredal tretej strane prevedené aktívum bez pridania podobnej opcie alebo iných obmedzujúcich podmienok. Namiesto toho by si nadobúdateľ ponechal prevedené aktívum, aby získal platby v rámci záruky alebo predajnej opcie. Za týchto okolností si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom.

Prevody, ktoré spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

AG45. Účtovná jednotka si môže ponechať právo na časť úrokových splátok z prevedeného aktíva ako kompenzáciu za obsluhu takýchto aktív. Časť úrokových splátok, ktorých by sa účtovná jednotka pri ukončení alebo prevode zmluvy na obsluhu vzdala, sa priradí aktívu z obsluhy alebo záväzku z obsluhy. Časť splátok úrokov, ktorých by sa účtovná jednotka nevzdala, predstavuje pohľadávku zo série úrokových platieb (interest-only strip). Ak by sa účtovná jednotka napríklad nevzdala žiadneho úroku pri ukončení alebo prevode zmluvy na obsluhu, potom celé úrokové rozpätie je pohľadávkou zo série úrokových platieb. Na účely uplatnenia odseku 27 sa reálne hodnoty aktíva z obsluhy a pohľadávky zo série úrokových platieb (interest-only strip) používajú pri rozvrhnutí účtovnej hodnoty pohľadávky medzi časť aktíva, ktorej vykazovanie je ukončené a časť, ktorej vykazovanie aj naďalej pokračuje. Ak poplatok z obsluhy nie je stanovený alebo sa očakáva, že poplatok, ktorý sa prijme, nebude primerane kompenzovať účtovnej jednotke poskytovanie obsluhy, záväzok z obsluhy sa vykáže v reálnej hodnote.

AG46. Pri odhadovaní reálnych hodnôt časti, ktorá sa aj naďalej vykazuje a časti, ktorej vykazovanie sa ukončí, na účely uplatňovania odseku 27, uplatní účtovná jednotka okrem odseku 28 aj požiadavky na oceňovanie v reálnej hodnote uvedené v odsekoch 48 až 49 a AG69 až AG82.

Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

AG47. Ďalej sa uvádza použitie zásady uvedenej v odseku 29. Ak záruka poskytnutá účtovnou jednotkou na straty z nesplatenia prevedeného aktíva zabraňuje ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva, pretože účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, prevedené aktívum sa aj naďalej vykazuje ako celok a prijaté plnenie sa vykáže ako záväzok.

Pokračujúca zainteresovanosť v prevedených aktívach

AG48. Ďalej sú uvedené príklady toho, ako účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum a súvisiaci záväzok podľa odseku 30.

Všetky aktíva

a) Ak záruka poskytnutá účtovnou jednotkou zaplatiť za straty z nesplatenia prevedeného aktíva zabraňuje ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva v rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti, prevedené aktívum sa k dátumu prevodu ocení nižšou z týchto súm: i) účtovnej hodnoty aktíva, alebo ii) maximálnej hodnoty prijatého plnenia v rámci prevodu, ktorej platba by sa od účtovnej jednotky mohla požadovať („záručná hodnota“). Súvisiaci záväzok sa prvotne ocení v záručnej hodnote zvýšenej o reálnu hodnotu záruky (ktorá obvykle predstavuje prijatú odmenu za záruku). Následne sa počiatočná reálna hodnota záruky vykáže v hospodárskom výsledku postupne počas obdobia (pozri IAS 18) a účtovná hodnota aktíva sa zníži o straty zo zníženia hodnoty.

Aktíva oceňované v amortizovanej hodnote

b) Ak záväzok z predajnej opcie vypísanej účtovnou jednotkou alebo právo z kúpnej opcie držanej účtovnou jednotkou zabraňujú ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum v amortizovanej hodnote, súvisiaci záväzok sa oceňuje v jeho obstarávacej hodnote (t. j. vo výške prijatého plnenia) upravenej o amortizáciu akýchkoľvek rozdielov medzi obstarávacou hodnotou a amortizovanou hodnotou prevedeného aktíva k dátumu vypršania opcie. Napríklad predpokladajme, že amortizovaná

hodnota a účtovná hodnota aktíva k dátumu prevodu je 98 CU a výška prijatého plnenia je 95 CU. Amortizovaná hodnota aktíva k dátumu uplatnenia opcie bude 100 CU. Počiatočná účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 95 CU a rozdiel medzi 95 CU a 100 CU sa vykazuje v hospodárskom výsledku použitím metódy efektívnej úrokovej miery. Ak dôjde k uplatneniu opcie, rozdiel medzi účtovnou hodnotou súvisiaceho záväzku a realizačnou cenou sa vykáže v hospodárskom výsledku.

Aktíva oceňované v reálnej hodnote

c) Ak právo z kúpnej opcie, ktoré si účtovná jednotka ponechala, zabraňuje ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum v reálnej hodnote, aktívum sa aj naďalej oceňuje v jeho reálnej hodnote. Súvisiaci záväzok sa oceňuje i) realizačnou cenou opcie zníženou o časovú hodnotu opcie v prípade, ak je opcia v peniazoch (in the money) alebo na peniazoch (at the money), alebo ii) reálnou hodnotou prevedeného aktíva zníženou o časovú hodnotu opcie v prípade, ak je opcia mimo peňazí (out of the money). Úpravou ocenenia súvisiaceho záväzku sa zabezpečí, že čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavuje reálnu hodnotu práva z kúpnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota podkladového aktíva 80 CU, realizačná cena opcie je 95 CU a časová hodnota opcie je 5 CU, účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 75 CU (80 CU – 5 CU) a účtovná hodnota prevedeného aktíva je 80 CU (t. j. jeho reálna hodnota).

d) Ak predajná opcia vypísaná účtovnou jednotkou zabraňuje ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum v jeho reálnej hodnote, súvisiaci záväzok sa oceňuje realizačnou cenou opcie zvýšenou o časovú hodnotu opcie. Ocenenie aktíva v reálnej hodnote sa obmedzuje na nižšiu hodnotu spomedzi jeho reálnej hodnoty a realizačnej ceny opcie, pretože účtovná jednotka nemá nárok na nárast reálnej hodnoty prevedeného aktíva nad realizačnú cenu opcie. Týmto sa zabezpečí, že čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavuje reálnu hodnotu záväzku z predajnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota podkladového aktíva 120 CU, realizačná cena opcie je 100 CU a časová hodnota opcie je 5 CU, účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 105 CU (100 CU + 5 CU) a účtovná hodnota aktíva je 100 CU (v tomto prípade realizačná cena opcie).

e) Ak collar vo forme nakúpenej kúpnej opcie a vypísanej predajnej opcie zabraňuje ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje aktívum v reálnej hodnote, potom aj naďalej oceňuje toto aktívum v reálnej hodnote. 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 (in the money) alebo na peniazoch (at the money) alebo ii) sčítaním reálnej hodnoty aktíva a reálnej hodnoty predajnej opcie a odpočítaním časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia mimo peňazí (out of the money). Úpravou súvisiaceho záväzku sa zabezpečí, že čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavuje reálnu hodnotu opcií držaných a vypísaných účtovnou jednotkou. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka prevedie finančné aktívum oceňované v reálnej hodnote a súčasne kúpi kúpnu opciu s realizačnou cenou 120 CU a vypíše predajnú opciu s realizačnou cenou 80 CU. Takisto predpokladajme, že reálna hodnota aktíva k dátumu prevodu je 100 CU. Časová hodnota predajnej opcie je 1 CU a kúpnej opcie 5 CU. V takomto prípade účtovná jednotka vykáže aktívum v hodnote 100 CU (reálna hodnota aktíva) a záväzok v hodnote 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Týmto výpočtom sa dosiahne čistá hodnota aktíva vo výške
4 CU, ktorá predstavuje reálnu hodnotu účtovnou jednotkou držaných a vypísaných opcií.

Všetky prevody

AG49. V rozsahu, v akom prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, sa zmluvné práva alebo povinnosti prevodcu týkajúce sa prevodu neúčtujú oddelene ako deriváty v prípade, ak by vykazovanie derivátu a buď prevedeného aktíva alebo záväzku vyplývajúceho z prevodu vyústilo do dvojnásobného vykázania tých istých práv alebo povinností. Napríklad kúpna opcia, ktorú si prevodca ponechal, môže zabrániť účtovaniu prevodu finančného aktíva ako predaja. V takom prípade sa kúpna opcia nevykazuje oddelene ako derivátové aktívum.

AG50. V rozsahu, v akom prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nadobúdateľ nevykazuje prevedené aktívum ako svoje aktívum. Nadobúdateľ ukončí vykazovanie peňažných prostriedkov alebo iných zaplatených plnení a vykáže pohľadávku voči prevodcovi. Ak má prevodca aj právo aj záväzok na opätovné získanie kontroly nad celým prevedeným aktívom za fixnú sumu (ako napríklad v rámci zmluvy o spätnom odkúpení), môže nadobúdateľ svoju pohľadávku účtovať ako úver alebo pohľadávku.

Príklady

AG51. Ďalej uvedené príklady sú ilustráciou uplatňovania zásad ukončenia vykazovania uvedených v tomto štandarde:

a) *zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie cenných papierov.* Ak dôjde k predaju finančného aktíva na základe zmluvy o spätnom odkúpení za pevnú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, alebo ak dôjde k jeho zapožičaniu 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 svojej súvahe, napríklad ako požičané aktívum alebo pohľadávku zo spätného odkúpenia;

b) *zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie 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 pevnú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, alebo ak dôjde k požičaniu alebo zapožičaniu finančného aktíva na základe zmluvy o navrátení rovnakého alebo v podstate rovnakého aktíva prevodcovi, vykazovanie aktíva sa neukončí, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva;

c) *zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie cenných papierov – právo substitúcie*. Ak zmluva o spätnom nákupe za pevnú cenu spätného nákupu alebo za cenu rovnajúcu sa predajnej cene plus výnos veriteľa alebo podobná transakcia týkajúca sa zapožičania cenných papierov dáva nadobúdateľovi právo nahradiť aktíva, ktoré sú podobné a majú k dátumu spätného odkúpenia rovnakú reálnu hodnotu ako prevedené aktívum, potom sa vykazovanie aktíva predaného alebo požičaného v rámci spätného odkúpenia alebo transakcie o zapožičaní cenných papierov neukončí, 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 predá finančné aktívum a ponechá si len právo prvého odmietnutia spätného odkúpenia prevedeného aktíva v reálnej hodnote, ak ho nadobúdateľ následne predá, účtovná jednotka ukončí vykazovanie aktíva, pretože previedla v podstate všetky práva a odmeny z vlastníctva;

e) *transakcia fingovaného predaja*. Spätný nákup finančného aktíva krátko po jeho predaji sa niekedy označuje ako fingovaný predaj (wash sale). Takýto spätný nákup nevylučuje ukončenie vykazovania za predpokladu, že pôvodná transakcia splnila podmienky na ukončenie vykazovania. Ak je však zmluva o predaji finančného aktíva uzatvorená súčasne so zmluvou o spätnom odkúpení toho istého aktíva za pevnú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, potom sa vykazovanie aktíva neukončuje;

f) *predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú hlboko v peniazoch (deeply in the money)*. Ak prevodca môže spätne odkúpiť prevedené finančné aktívum a kúpna opcia je hlboko v peniazoch, prevod nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, pretože si prevodca ponechal v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Podobne, ak nadobúdateľ môže spätne predať prevedené finančné aktívum a predajná opcia je hlboko v peniazoch, prevod nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, pretože si prevodca ponechal v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva;

g) *predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú hlboko mimo peňazí (deeply out of the money)*. Vykazovanie finančného aktíva, ktoré sa prevádza a na prevod sa vzťahuje iba predajná opcia hlboko mimo peňazí držaná nadobúdateľom alebo kúpna opcia hlboko mimo peňazí držaná prevodcom, sa ukončí. Je tomu tak preto, lebo prevodca previedol v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva;

h) *aktíva ľahko dostupné, ktoré sú predmetom kúpnej opcie, ktorá nie je ani hlboko v peniazoch (deeply in the money) a ani hlboko mimo peňazí (deeply out of the money)*. Ak účtovná jednotka vlastní kúpnu opciu na aktívum, ktoré je na trhu ľahko dostupné a opcia nie je ani hlboko v peniazoch a ani hlboko mimo peňazí, vykazovanie aktíva sa ukončí. Dôvodom je skutočnosť, že účtovná jednotka i) si neponechala a ani nepreviedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a ii) neponechala si kontrolu. Ak však nie je aktívum na trhu ľahko dostupné, ukončenie vykazovania je vylúčené v rozsahu hodnoty aktíva, ktorá je predmetom kúpnej opcie, pretože účtovná jednotka si ponechala kontrolu nad aktívom;

i) *aktívum, ktoré nie je na trhu ľahko dostupné a je predmetom predajnej opcie vypísanej účtovnou jednotkou, ktorá nie je ani hlboko v peniazoch (deeply in the money) a ani hlboko mimo peňazí (deeply out of the money)*. Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum, ktoré nie je na trhu ľahko dostupné a vypíše predajnú opciu, ktorá nie je hlboko mimo peňazí, znamená to, že účtovná jednotka si v dôsledku vypísanej predajnej opcie ani neponechá a ani neprevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Účtovná jednotka si ponechá kontrolu nad aktívom v prípade, ak je predajná opcia dostatočne hodnotná na to, aby zabránila nadobúdateľovi predať aktívum, pričom v takomto prípade sa vo vykazovaní aktíva pokračuje v rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti prevodcu (pozri odsek AG44). Účtovná jednotka prevedie kontrolu nad aktívom v prípade, ak predajná opcia nie je dostatočne hodnotná na to, aby zabránila nadobúdateľovi predať aktívum. V takomto prípade sa vykazovanie aktíva ukončuje;

j) *aktíva, ktoré sú predmetom predajnej alebo kúpnej opcie v reálnej hodnote alebo forwardovej zmluvy o spätnom nákupe*. Prevod finančného aktíva, na ktorý sa vzťahuje len predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe, pričom realizačná cena alebo cena spätného odkúpenia sa rovná reálnej hodnote finančného aktíva v čase spätného odkúpenia, má za následok ukončenie vykazovania, pretože došlo k prevodu v podstate všetkých rizík a odmien z vlastníctva;

k) *kúpne alebo predajné opcie vysporiadané v peňažných prostriedkoch*. Účtovná jednotka posúdi prevod finančného aktíva, na ktorý sa vzťahuje predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe, ktoré budú vysporiadané v čistom formou peňažných prostriedkov, 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 sa predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe vysporadúva v čistom formou peňažných prostriedkov, automaticky neznamená, že účtovná jednotka previedla kontrolu [pozri odseky AG44 a písmená g), h) a i)];

l) *právo spätnej kúpy (removal of accounts provisions)*. Právo spätnej kúpy predstavuje opciu na nepodmienené spätné odkúpenie (kúpna opcia), ktorá dáva účtovnej jednotke právo požadovať vrátenie prevedeného aktíva, na ktoré sa vzťahujú určité obmedzenia. Za predpokladu, že takáto opcia vyúsťuje do situácie, keď si účtovná jednotka ani neponechá a ani neprevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, vylučuje ukončenie vykazovania len do výšky hodnoty, ktorá je predmetom spätného odkúpenia (za predpokladu, že nadobúdateľ nemôže aktíva predať). Ak je napríklad účtovná hodnota a príjmy z prevodu úverových aktív 100 000 CU a jednotlivé úvery by mohli byť spätne odkúpené, avšak celková suma úverov, ktoré by mohli byť spätne odkúpené, by nemohla presiahnuť 10 000 CU, potom objem úverov vo výške 90 000 CU by spĺňal požiadavky na ukončenie vykazovania;

m) *clean-up kúpne opcie (clean-up calls)*. Účtovná jednotka, ktorá môže byť prevodcom, ktorá poskytuje obsluhu prevedených aktív, môže mať v držbe clean-up kúpnu opciu na nákup zvyšných prevedených aktív v prípade, ak suma nesplatených aktív klesne na určitú úroveň, pri ktorej sú náklady na obsluhu pre tieto aktíva vyššie v porovnaní s úžitkami plynúcimi z obsluhy. Za predpokladu, že takáto clean-up kúpna opcia spôsobí, že účtovná jednotka si neponechá a ani neprevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a nadobúdateľ nemôže aktíva predať, zabraňuje táto opcia ukončeniu vykazovania len do tej výšky hodnoty aktív, na ktorú sa vzťahuje táto kúpna opcia;

n) *podriadené ponechané podiely a úverové záruky*. Účtovná jednotka môže nadobúdateľovi poskytnúť úverové zlepšenie (credit enhancement) prostredníctvom podriadenia časti alebo celého podielu, ktorý si ponechala na prevedenom aktíve. Podobne môže účtovná jednotka poskytnúť nadobúdateľovi úverové zlepšenie formou úverovej záruky, ktorá môže byť neobmedzená alebo obmedzená na určitú hodnotu. Ak si účtovná jednotka ponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, pokračuje vo vykazovaní aktíva v celom rozsahu. Ak si účtovná jednotka ponechá niektoré, ale nie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a ponechá si kontrolu, ukončenie vykazovania je vylúčené vo výške sumy peňažných prostriedkov alebo iných aktív, ktorých platba by sa od účtovnej jednotky mohla vyžadovať;

o) *swapy celkovej výnosnosti (total return swaps)*. Účtovná jednotka môže predať finančné aktívum nadobúdateľovi a uzatvoriť s ním swap celkovej výnosnosti, prostredníctvom čoho sa všetky peňažné toky platieb úrokov z podkladového aktíva postupujú účtovnej jednotke výmenou za fixnú platbu alebo platbu s premenlivou sadzbou a účtovná jednotka zároveň znáša všetky zvýšenia alebo zníženia reálnej hodnoty podkladového aktíva. V takomto prípade je ukončenie vykazovania aktív zakázané;

p) *úrokové swapy (interest rate swaps)*. Účtovná jednotka môže previesť na nadobúdateľa finančné aktívum s fixnou sadzbou a uzatvoriť s ním úrokový swap na účely prijatia fixnej úrokovej sadzby a platenia premenlivej úrokovej sadzby vychádzajúcej z nominálnej hodnoty, ktorá sa rovná sume istiny prevedeného finančného aktíva. Úrokový swap nezabraňuje ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva pod podmienkou, že platby v rámci swapu nie sú podmienené platbami realizovanými v súvislosti s prevedeným aktívom;

q) *amortizované úrokové swapy*. Účtovná jednotka môže previesť na nadobúdateľa finančné aktívum s fixnou sadzbou, ktoré sa spláca v priebehu času, a uzatvoriť s ním amortizovaný úrokový swap s cieľom prijatia fixnej úrokovej sadzby a platenia premenlivej úrokovej sadzby na základe nominálnej hodnoty. Ak sa nominálna hodnota swapu amortizuje tak, že sa v akomkoľvek časovom okamihu rovná sume istiny nesplateného prevedeného aktíva, takýto swap by obvykle vyústil do situácie, keď si účtovná jednotka ponecháva podstatné riziko predčasného splatenia. V takomto prípade účtovná jednotka buď pokračuje vo vykazovaní celého prevedeného aktíva, alebo pokračuje vo vykazovaní prevedeného aktíva v rozsahu jej pokračujúcej zainteresovanosti. Naopak, ak amortizácia nominálnej hodnoty swapu nesúvisí s nesplatenou sumou istiny prevedeného aktíva, takýto swap nevyústi do situácie, keď si účtovná jednotka ponechá riziko predčasného splatenia aktíva. Teda takáto situácia by 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.

AG52. Tento odsek ilustruje uplatňovanie prístupu pokračujúcej zainteresovanosti v prípade, ak má účtovná jednotka pokračujúcu zainteresovanosť v časti finančného aktíva.

Predpokladajme, že účtovná jednotka má portfólio úverov s možnosťou predčasného splatenia, ktorých kupón a efektívna úroková miera je 10 percent a ktorých suma istiny a amortizovaná hodnota je 10 000 CU. Účtovná jednotka uzavrie transakciu, v ktorej nadobúdateľ získa výmenou za platbu vo výške 9 115 CU právo na 9 000 CU zo všetkých inkás istiny plus úroky vo výške 9,5 percenta. Účtovná jednotka si ponechá práva na 1 000 CU všetkých inkás istiny plus na súvisiaci úrok vo výške 10 percent, ako aj na zostávajúce rozpätie vo výške 0,5 percenta zo zvyšnej istiny v hodnote 9 000 CU. Inkasá z predčasných splátok sa proporcionálne rozdeľujú medzi účtovnú jednotku a nadobúdateľa v pomere 1:9, avšak všetky nezaplatené splátky sa odpočítavajú z podielu účtovnej jednotky vo výške 1 000 CU až dovtedy, kým sa tento podiel nevyčerpá. Reálna hodnota úverov k dátumu transakcie predstavuje sumu 10 100 CU a odhadovaná reálna hodnota zostávajúceho rozpätia vo výške 0,5 percenta je 40 CU.

Účtovná jednotka určí, 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 pomerného ponechaného podielu vo výške 1 000 CU, plus b) podriadenie takéhoto ponechaného podielu s cieľom poskytnutia úverového zlepšenia (credit enhancement) nadobúdateľovi z úverových strát.

Účtovná jednotka vypočíta, že suma 9 090 CU (90 percent z 10 100 CU) z prijatého plnenia vo výške 9 115 CU predstavuje plnenie za pomerný 90-percentný podiel. Zvyšok prijatého plnenia (25 CU) predstavuje prijaté plnenie za podriadenie jej ponechaného podielu poskytnutím úverového zlepšenia nadobúdateľovi z úverových strát. Okrem toho zostávajúce rozpätie vo výške 0,5 percenta predstavuje prijaté plnenie za úverové zlepšenie. Teda celková suma prijatého plnenia za úverové zlepšenie je 65 CU (25 CU + 40 CU).

Účtovná jednotka vypočíta zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu peňažných tokov. Za predpokladu, že k dátumu prevodu nie sú k dispozícii samostatné reálne hodnoty prevedenej 90-percentnej časti a zostávajúcej 10-percentnej časti, účtovná jednotka alokuje účtovnú hodnotu aktíva v súlade s odsekom 28 takto:

	Odhadovaná reálna hodnota	*Percentuálny podiel*	*Alokovaná účtovná hodnota*
Prevedená časť	9 090	90 %	9 000
Ponechaná časť	1 010	10 %	1 000
Spolu	**10 100**		**10 000**

Účtovná jednotka vypočíta svoj zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu peňažných tokov odpočítaním alokovanej účtovnej hodnoty prevedenej časti od prijatého plnenia, t. j. 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). Účtovná hodnota časti, ktorú si účtovná jednotka ponechala, predstavuje 1 000 CU.

Navyše účtovná jednotka vykazuje pokračujúcu zainteresovanosť, ktorá vyplýva z podriadenia jej ponechaného podielu na úverových stratách. Takže účtovná jednotka vykazuje aktívum v hodnote 1 000 CU (maximálna suma peňažných tokov, ktorú by účtovná jednotka v rámci podriadenosti nezískala) a súvisiaci záväzok v hodnote 1 065 CU (ktorý predstavuje maximálnu hodnotu peňažných tokov, ktorú by účtovná jednotka nezískala v rámci podriadenosti, t. j. 1 000 CU plus reálna hodnota podriadenia 65 CU).

Všetky uvedené informácie použije účtovná jednotka na účtovanie transakcie takto:

	Má dať	*Dal*
Pôvodné aktívum	—	9 000
Aktívum vykázané z titulu podriadenia zostatkového podielu	1 000	—
Aktívum za prijaté plnenie vo forme zostávajúceho rozpätia	40	—
Zisk alebo strata (zisk z prevodu)	—	90
Záväzok	—	1 065
Prijaté peňažné prostriedky	9 115	—
Spolu	**10 155**	**10 155**

Ihneď po uskutočnení transakcie predstavuje účtovná hodnota aktíva sumu 2 040 CU, pozostávajúcu z 1 000 CU, čo predstavuje alokovanú obstarávaciu hodnotu ponechaného podielu a 1 040 CU, čo

predstavuje dodatočnú pokračujúcu zainteresovanosť účtovnej jednotky vyplývajúcu z podriadenia ponechaného podielu na úverových stratách (čo zahŕňa zostávajúce rozpätie vo výške 40 CU).

V nasledujúcich obdobiach účtovná jednotka vykazuje prijaté plnenie za úverové zlepšenie (65 CU) postupne počas obdobia, časovo rozlišuje úrok z vykázaného aktíva pri použití metódy efektívnej úrokovej miery a vykazuje akékoľvek zníženie hodnoty vykazovaných úverových aktív. Ako príklad zníženia hodnoty predpokladajme, že v priebehu budúceho roka dôjde k strate zo zníženia hodnoty podkladových úverov vo výške 300 CU. Účtovná jednotka zníži sumu vykazovaného aktíva o 600 CU (300 CU sa týka ponechaného podielu a 300 CU sa týka dodatočnej pokračujúcej zainteresovanosti, ktorá vyplýva z podriadenia ponechaného podielu vo vzťahu k úverovým stratám) a zníži svoj vykazovaný záväzok o 300 CU. Čistým výsledkom je účtovanie zníženia hodnoty úverov vo výške 300 CU v hospodárskom výsledku.

Bežný nákup alebo predaj finančného aktíva (odsek 38)

AG53. Bežný nákup alebo predaj finančných aktív sa vykazuje buď použitím účtovania dátumom uskutočnenia obchodu, alebo účtovania dátumom vysporiadania v súlade s ustanoveniami odsekov AG55 a AG56. Použitá metóda sa konzistentne uplatňuje na všetky nákupy a predaje finančných aktív, ktoré patria do rovnakej kategórie finančných aktív, ako sú definované v odseku 9. Na tento účel aktíva, ktoré sú držané na obchodovanie, tvoria samostatnú kategóriu odlišnú od kategórie aktív určených ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

AG54. Zmluva, ktorá požaduje alebo povoľuje čisté vysporiadanie zmeny v hodnote zmluvy, sa nepovažuje za bežnú zmluvu. Namiesto toho sa takáto zmluva účtuje ako derivát v období medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania.

AG55. Dátum uskutočnenia obchodu je dátumom, ku ktorému sa účtovná jednotka zaväzuje kúpiť alebo predať aktívum. Účtovanie dátumom uskutočnenia obchodu znamená a) vykázanie aktíva, ktoré sa má prijať, a záväzku, ktorým sa má zaň zaplatiť, k dátumu uskutočnenia obchodu a b) ukončenie vykazovania aktíva, ktoré bolo predané, vykázanie akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia a vykázanie pohľadávky voči kupujúcemu za platbu k dátumu uskutočnenia obchodu. Vo všeobecnosti sa úrok z aktíva a zodpovedajúceho záväzku nezačína časovo rozlišovať až do dátumu vysporiadania, keď dôjde k zmene vlastníctva.

AG56. Dátum vysporiadania je dátumom, ku ktorému sa aktívum dodá účtovnej jednotke, alebo ku ktorému je aktívum dodané účtovnou jednotkou. Účtovanie dátumom vysporiadania znamená a) vykázanie aktíva k dátumu jeho prijatia účtovnou jednotkou a b) ukončenie vykazovania aktíva a vykázanie akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia ku dňu, keď došlo k jeho dodaniu účtovnou jednotkou. Ak sa používa účtovanie dátumom 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 v obstarávacej hodnote alebo amortizovanej hodnote; pri aktívach klasifikovaných ako finančné aktíva oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa zmena hodnoty vykazuje v hospodárskom výsledku; a pokiaľ ide o aktíva klasifikované ako k dispozícii na predaj, zmena hodnoty sa vykazuje vo vlastnom imaní.

Ukončenie vykazovania finančného záväzku (odseky 39 až 42)

AG57. Finančný záväzok (alebo jeho časť) zaniká, ak dlžník buď:

a) vyrovná záväzok (alebo jeho časť) zaplatením veriteľovi, obvykle peňažnými prostriedkami, inými finančnými aktívami, tovarom alebo službami, alebo

b) je právne zbavený primárnej zodpovednosti za záväzok (alebo jeho časť), a to buď právnym procesom alebo veriteľom (táto podmienka môže byť splnená, aj keď dlžník poskytne záruku).

AG58. 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.

AG59. V prípade, že dlžník nebol právne zbavený svojho záväzku, platba tretej strane, vrátane trustu (niekedy nazývaná „in-substance defeasance“), sama osebe nezbavuje dlžníka jeho primárneho záväzku voči veriteľovi.

AG60. 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 AG57 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, že bude splácať dlh tretej strane alebo priamo pôvodnému veriteľovi, vykazuje dlžník nový dlhový záväzok voči tretej strane.

AG61. Hoci právne zbavenie záväzku, či už súdom alebo veriteľom, vedie k ukončeniu vykazovania záväzku, účtovná jednotka môže vykázať nový záväzok, ak nie sú splnené podmienky v odsekoch 15 až 37 na ukončenie vykazovania prevedených finančných aktív. Ak tieto kritériá splnené nie sú, vykazovanie prevedených aktív sa neukončí a účtovná jednotka vykazuje nový záväzok súvisiaci s prevedenými aktívami.

AG62. Na účely odseku 40 sú podmienky podstatne odlišné, ak je diskontovaná súčasná hodnota peňažných tokov podľa nových podmienok, vrátane všetkých platených poplatkov po odpočítaní akýchkoľvek prijatých poplatkov, diskontovaná pri použití pôvodnej efektívnej úrokovej miery, minimálne o 10 % odlišná od diskontovanej súčasnej hodnoty zostávajúcich peňažných tokov pôvodného finančného záväzku. Ak sa výmena dlhových nástrojov alebo zmena podmienok účtuje ako zánik záväzku, všetky vzniknuté náklady alebo poplatky sa vykazujú ako súčasť zisku alebo straty súvisiacej so zánikom. Ak sa takáto výmena alebo zmena neúčtuje ako zánik záväzku, potom všetky vzniknuté náklady alebo poplatky upravujú účtovnú hodnotu záväzku a amortizujú sa počas zostávajúceho obdobia modifikovaného záväzku.

AG63. V niektorých prípadoch veriteľ zbaví dlžníka jeho súčasného záväzku realizovať platby, avšak 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 založený na reálnej hodnote jeho záväzku zo záruky a

b) vykazuje zisk alebo stratu na základe rozdielu medzi i) všetkými príjmami a ii) účtovnou hodnotou pôvodného finančného záväzku zníženou o reálnu hodnotu nového finančného záväzku.

OCEŇOVANIE (odseky 43 až 70)

Prvotné ocenenie finančných aktív a finančných záväzkov (odsek 43)

AG64. Reálnou hodnotou finančného nástroja pri prvotnom vykázaní je obvykle transakčná cena (t. j. reálna hodnota zaplateného alebo prijatého plnenia, pozri takisto odsek AG76). Ak však je časť zaplateného alebo prijatého plnenia plnením za niečo iné ako za finančný nástroj, odhaduje sa reálna hodnota finančného nástroja pomocou techniky oceňovania (pozri odseky AG74 až AG79). Napríklad reálnu hodnotu dlhodobého úveru alebo pohľadávky, ktoré nenesú úrok, možno odhadnúť ako súčasnú hodnotu všetkých budúcich peňažných príjmov diskontovanú pomocou prevládajúcej trhovej úrokovej sadzby (sadzieb) pre podobný nástroj (podobný z hľadiska meny, podmienok, typu úrokovej sadzby a iných faktorov) s podobným úverovým ratingom. Akákoľvek dodatočná požičaná suma predstavuje náklad alebo zníženie výnosu, pokiaľ nesplní podmienky na jej vykázanie ako iného typu aktíva.

AG65. Ak účtovná jednotka poskytne úver s netrhovou úrokovou sadzbou (napríklad vo výške 5 percent v prípade, ak je trhová sadzba pre podobné úvery 8 percent) a ako kompenzáciu prijme vopred poplatok, účtovná jednotka vykazuje úver v jeho reálnej hodnote, t. j. bez prijatého poplatku. Účtovná jednotka akumuluje diskont do hospodárskeho výsledku pomocou metódy efektívnej úrokovej miery.

Následné oceňovanie finančných aktív (odseky 45 a 46)

AG66. Ak sa finančný nástroj, ktorý sa predtým vykazoval ako finančné aktívum, oceňuje v reálnej hodnote a jeho reálna hodnota klesne pod nulu, tak ide o finančný záväzok oceňovaný v súlade s odsekom 47.

AG67. Ďalej uvedený príklad je ilustráciou účtovania transakčných nákladov pri prvotnom a následnom oceňovaní finančného aktíva k dispozícii na predaj. Aktívum bolo nadobudnuté za hodnotu 100 CU plus nákupná provízia vo výške 2 CU. Prvotne sa aktívum vykáže v hodnote 102 CU. Ďalší dátum finančného vykazovania nastane o jeden deň neskôr, keď je kótovaná trhová cena aktíva 100 CU. Ak by došlo k predaju aktíva, zaplatila by sa provízia vo výške 3 CU. K uvedenému dátumu sa aktívum ocení vo výške 100 CU (bez ohľadu na možnú províziu z predaja) a strata vo výške 2 CU sa vykáže vo vlastnom imaní. Ak má finančné aktívum k dispozícii na predaj fixné alebo stanoviteľné platby, transakčné náklady sa pomocou metódy efektívnej úrokovej miery amortizujú do hospodárskeho výsledku. Ak finančné aktívum k dispozícii na predaj nemá fixné alebo stanoviteľné platby, transakčné náklady sa vykážu v hospodárskom výsledku v prípade, keď sa ukončí vykazovanie alebo sa zníži hodnota tohto aktíva.

AG68. Nástroje klasifikované ako úvery a pohľadávky sa oceňujú v amortizovanej hodnote bez ohľadu na zámer účtovnej jednotky držať ich do splatnosti.

Stanoviská k oceňovaniu reálnou hodnotou (odseky 48 až 49)

AG69. Podstatou definície reálnej hodnoty je predpoklad, že účtovná jednotka predpokladá nepretržitosť činnosti bez zámeru alebo potreby ukončiť svoju činnosť, významne zmenšiť rozsah svojich činností alebo uskutočniť transakciu za nepriaznivých podmienok. Reálna hodnota z tohto dôvodu nepredstavuje sumu, ktorú by účtovná jednotka prijala alebo platila v rámci vynútenej transakcie, pri nedobrovoľnej likvidácii alebo pri exekučnom predaji. Reálna hodnota však odzrkadľuje úverovú kvalitu nástroja.

AG70. V tomto štandarde sa používajú pojmy „cena ponuky“ (bid price) a „cena dopytu“ (asking price) [niekedy označovaná aj ako „súčasná ponuková cena“ (current offer price)] v kontexte kótovaných trhových cien a pojem „pásmo ponuka – dopyt“ pre zahrnutie iba transakčných nákladov. Do pojmu „pásmo ponuka – dopyt“ sa iné úpravy, pomocou ktorých možno dospieť k reálnej hodnote (napríklad úverové riziko protistrany), nezahŕňajú.

Aktívny trh: kótovaná cena

AG71. Finančný nástroj sa považuje za nástroj kótovaný na aktívnom trhu, ak sú kótované ceny ľahko a pravidelne dostupné z burzy, od dílera, burzového makléra, priemyselného združenia, oceňovacej služby alebo regulačnej agentúry a uvedené ceny predstavujú aktuálne a pravidelne sa opakujúce trhové transakcie na nezávislom základe. Reálna hodnota sa definuje ako cena dohodnutá medzi ochotným kupujúcim a ochotným predávajúcim v nezávislej transakcii. Cieľom stanovenia reálnej hodnoty finančného nástroja, s ktorým sa obchoduje na aktívnom trhu, je dospieť k cene, v ktorej by sa uskutočnila k súvahovému dňu transakcia s týmto nástrojom (t. j. bez modifikácie alebo opätovného reštrukturovania nástroja) na najvýhodnejšom aktívnom trhu, na ktorý má účtovná jednotka okamžitý prístup. Účtovná jednotka však upravuje cenu na najvýhodnejšom trhu, aby odzrkadľovala akékoľvek rozdiely v úverovom riziku protistrany, ktoré sú medzi nástrojmi obchodovanými na tomto trhu a nástrojmi, ktoré sa práve oceňujú. Najlepší dôkaz o reálnej hodnote predstavuje existencia zverejňovaných cenových kotácií na aktívnom trhu a ak takéto kotácie existujú, použijú sa na ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku.

AG72. Vhodnou kótovanou trhovou cenou pre držané aktívum alebo emitovaný záväzok je zvyčajne aktuálna cena ponuky (bid price) a pre nadobúdané aktívum alebo držaný záväzok cena dopytu (asking price). Ak má účtovná jednotka aktíva a záväzky so vzájomne kompenzovanými trhovými rizikami, môže použiť stredové trhové ceny ako základ na stanovenie reálnych hodnôt vzájomne kompenzovaných rizikových pozícií a podľa potreby použiť cenu ponuky alebo cenu dopytu na čistú otvorenú pozíciu. Ak nie sú k dispozícii aktuálne ceny ponuky ani ceny dopytu, cena poslednej transakcie poskytuje dôkaz o aktuálnej reálnej hodnote za predpokladu, že sa od dátumu transakcie nevyskytla významná zmena v ekonomických okolnostiach. Ak sa od dátumu transakcie zmenili podmienky (napríklad zmena bezrizikovej úrokovej miery po poslednej cenovej kotácii dlhopisu spoločnosti), reálna hodnota odzrkadľuje zmenu v podmienkach so zohľadnením aktuálnych cien alebo sadzieb pre podobné finančné nástroje, podľa vhodnosti. Podobne, ak účtovná jednotka môže preukázať, že cena poslednej transakcie nie je reálnou hodnotou (napríklad pretože odzrkadľovala sumu, ktorú by účtovná jednotka prijala alebo zaplatila v rámci vynútenej transakcie, pri nedobrovoľnej likvidácii alebo pri exekučnom predaji), táto cena sa upraví. Reálna hodnota portfólia finančných nástrojov je súčinom určitého počtu jednotiek nástroja a jeho kótovanej trhovej ceny. Ak na aktívnom trhu neexistuje zverejnená cenová kotácia pre finančný nástroj ako celok, avšak existujú aktívne trhy pre jeho zložkové časti, reálna hodnota sa stanovuje na základe relevantných trhových cien zložkových častí.

AG73. Ak sa na aktívnom trhu kótuje sadzba (a nie cena), účtovná jednotka takúto kótovanú trhovú sadzbu použije ako vstupnú veličinu pri technike oceňovania na účely stanovenia reálnej hodnoty. Ak kótovaná trhová sadzba nezahŕňa úverové riziko alebo iné faktory, ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia nástroja, upraví účtovná jednotka sadzby o tieto faktory.

Neaktívny trh: technika oceňovania

AG74. Ak trh pre finančný nástroj nie je aktívnym trhom, účtovná jednotka stanoví reálnu hodnotu použitím techniky oceňovania. Techniky oceňovania zahŕňajú použitie posledných známych nezávislých trhových transakcií medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, ak sú k dispozícii, zohľadnenie aktuálnych reálnych hodnôt iného nástroja, ktorý je v podstate rovnaký, ďalej použitie analýzy diskontovaných peňažných tokov a použitie opčných oceňovacích modelov. Ak existuje technika oceňovania, ktorú bežne používajú účastníci trhu na ocenenie nástroja, a táto technika preukázateľne poskytuje spoľahlivé odhady cien získaných v rámci skutočných trhových transakcií, použije účtovná jednotka takúto techniku.

AG75. Cieľom použitia techniky oceňovania je určiť, aká by bola transakčná cena v rámci nezávislej výmeny k dátumu ocenenia, na ktorú by sa vzťahovali bežné obchodné kritériá. Reálna hodnota sa odhaduje na základe výsledkov techniky oceňovania, ktorá v maximálnej miere využíva trhové vstupy a v čo najmenšej možnej miere sa spolieha na špecifické vstupy účtovnej jednotky. Od techniky oceňovania sa očakáva, že vedie k realistickému odhadu reálnej hodnoty, ak a) primerane zohľadňuje to, ako by sa mohlo očakávať od trhu, že ocení daný nástroj, a b) vstupné veličiny použité v technike oceňovania primerane reprezentujú trhové očakávania a ocenenia faktorov rizikovej výnosnosti obsiahnutých vo finančnom nástroji.

AG76. Preto technika oceňovania a) zahŕňa všetky faktory, ktoré by pri stanovovaní ceny brali účastníci trhu do úvahy a b) je konzistentná s akceptovanými ekonomickými metodikami na oceňovanie finančných nástrojov. Účtovná jednotka periodicky prehodnocuje techniku oceňovania a vykonáva testovanie jej opodstatnenosti použitím cien z aktuálnych pozorovateľných trhových transakcií toho istého nástroja (t. j. bez modifikácie alebo opätovného reštrukturovania) alebo na základe dostupných pozorovateľných údajov trhu. Účtovná jednotka získava trhové údaje konzistentne z toho istého trhu, na ktorom nástroj vznikol, alebo na ktorom došlo ku kúpe nástroja. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty finančného nástroja pri prvotnom vykázaní je transakčná cena (t. j. reálna hodnota zaplateného alebo prijatého plnenia), pokiaľ nie je možné reálnu hodnotu tohto nástroja dokázať porovnaním s inými pozorovateľnými aktuálnymi trhovými transakciami s tým istým nástrojom (t. j. bez modifikácie alebo opätovného reštrukturovania) alebo na základe techniky oceňovania, ktorej premenné zahŕňajú výlučne údaje z pozorovateľných trhov.

AG76A. Následné ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku a následné vykazovanie ziskov alebo strát musí byť konzistentné s požiadavkami tohto štandardu. Uplatnením odseku AG76 sa nesmie spôsobiť, že by sa pri prvotnom vykázaní finančného aktíva alebo finančného záväzku vykázal zisk alebo strata. V takom prípade sa v IAS 39 požaduje, aby sa po prvotnom vykázaní zisky alebo straty vykazovali len do tej miery, ktorá vyplýva zo zmeny faktora (vrátane času), ktorý by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny.

AG77. Prvotné nadobudnutie alebo vznik finančného aktíva alebo vznik finančného záväzku predstavuje trhovú transakciu, ktorá tvorí základ na odhadovanie reálnej hodnoty finančného nástroja. Najmä ak je finančný nástroj dlhovým nástrojom (ako napríklad úver), jeho reálnu hodnotu možno stanoviť zohľadnením trhových podmienok, ktoré existovali k dátumu jeho nadobudnutia, resp. vzniku, a zohľadnením aktuálnych trhových podmienok alebo úrokových mier, ktoré účtovná jednotka alebo iné subjekty aktuálne používajú pri podobných dlhových nástrojoch (t. j. s podobnou zostávajúcou splatnosťou, charakterom peňažných tokov, menou, úverovým rizikom, zabezpečením a úrokovou základňou). Alternatívnym riešením za predpokladu, že následne po vzniku dlhového nástroja nedošlo k žiadnej zmene v úverovom riziku dlžníka a uplatnených úverových rozpätiach, je odvodiť odhad súčasnej trhovej úrokovej miery použitím referenčnej (benchmark) úrokovej miery, ktorá odzrkadľuje vyššiu úverovú kvalitu ako podkladový dlhový nástroj, pričom úverové rozpätie zostane konštantné a účtovná jednotka vykoná úpravu o zmenu referenčnej úrokovej miery odo dňa vzniku. Ak sa od poslednej trhovej transakcie podmienky zmenili, zodpovedajúca zmena reálnej hodnoty finančného nástroja, ktorý sa oceňuje, sa stanovuje so zohľadnením aktuálnych cien alebo sadzieb podobných finančných nástrojov, ktoré sa podľa potreby upravia o všetky rozdiely oproti oceňovanému nástroju.

AG78. Rovnaké informácie nemusia byť k dispozícii ku každému dátumu ocenenia. Napríklad k dátumu, ku ktorému účtovná jednotka poskytne úver alebo nadobudne dlhový nástroj, s ktorým sa aktívne neobchoduje, má účtovná jednotka transakčnú cenu, ktorá je aj trhovou cenou. Avšak k dátumu ďalšieho ocenenia nemusia byť dostupné žiadne nové informácie o transakcii a hoci účtovná jednotka môže zistiť všeobecnú úroveň trhových úrokových sadzieb, nemusí vedieť, akú úroveň úverového alebo iného rizika by pri oceňovaní nástroja k takémuto dátumu brali do úvahy účastníci trhu. Účtovná jednotka nemusí mať informácie o posledných transakciách, aby stanovila vhodné úverové rozpätie nad základnú úrokovú sadzbu, ktoré použije pri stanovovaní diskontnej sadzby na výpočet súčasnej hodnoty. Pri absencii dôkazov o opaku by bolo vhodné predpokladať, že v rozpätí, ktoré existovalo k dátumu poskytnutia úveru, nedošlo k žiadnym zmenám. Od účtovnej jednotky by sa však očakávala primeraná snaha, aby zistila, či existuje dôkaz o zmene týchto faktorov. Ak existuje dôkaz o zmene, účtovná jednotka zohľadňuje vplyvy zmeny pri určovaní reálnej hodnoty finančného nástroja.

AG79. Pri použití analýzy diskontovaných peňažných tokov používa účtovná jednotka jednu alebo viacero diskontných sadzieb rovnajúcich sa prevládajúcim mieram návratnosti finančných nástrojov, ktoré majú v podstate rovnaké podmienky a vlastnosti, vrátane úverovej kvality nástroja, zostávajúceho obdobia, počas ktorého je zmluvná úroková sadzba fixná, zostávajúceho obdobia splátok istiny a meny, v ktorej sa majú splátky realizovať. Krátkodobé pohľadávky a záväzky bez stanovenej úrokovej miery možno oceniť v pôvodnej fakturovanej hodnote za predpokladu, že vplyv diskontovania nie je významný.

Neaktívny trh: nástroje vlastného imania

AG80. Reálnu hodnotu investícií do nástrojov vlastného imania, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu, a derivátov, ktoré sú na ne naviazané a musia byť vysporiadané dodaním takéhoto nekótovaného nástroja vlastného imania [pozri odsek 46 písm. c) a odsek 47], je možné spoľahlivo určiť, ak a) premenlivosť v rozpätí racionálnych odhadov reálnej hodnoty nie je pre uvedený nástroj významná, alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozpätia možno primerane posúdiť a použiť pri odhadovaní reálnej hodnoty.

AG81. Existuje mnoho situácií, v rámci ktorých premenlivosť v rozpätí racionálnych odhadov reálnej hodnoty investícií do nástrojov vlastného imania, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu, a na ne naviazaných derivátov, ktorých vysporiadanie musí prebehnúť formou dodania takéhoto nekótovaného nástroja vlastného imania [pozri odsek 46 písm. c) a odsek 47], pravdepodobne nebude významná. Bežne je možné odhadnúť reálnu hodnotu finančného aktíva, ktoré účtovná jednotka nadobudla od externej strany. Ak je však rozpätie racionálnych odhadov reálnej hodnoty významné a pravdepodobnosti rôznych odhadov nemožno spoľahlivo zhodnotiť, účtovná jednotka neoceňuje nástroj v reálnej hodnote.

Vstupy k technikám oceňovania

AG82. Vhodná technika na odhadnutie reálnej hodnoty konkrétneho finančného nástroja by mala zahŕňať pozorovateľné trhové údaje o trhových podmienkach a iných faktoroch, ktoré môžu pravdepodobne ovplyvniť reálnu hodnotu nástroja. Reálna hodnota finančného nástroja bude vychádzať z jedného alebo z viacerých týchto faktorov (a možno aj z iných faktorov):

a) *časová hodnota peňazí (t. j. úrok v základnej alebo bezrizikovej sadzbe)*. Základné úrokové sadzby možno obvykle odvodiť z pozorovateľných cien štátnych dlhopisov a sú často kótované vo finančných oznámeniach. Takéto sadzby sa obvykle menia s očakávanými dátumami očakávaných peňažných tokov pozdĺž výnosovej krivky úrokových sadzieb na rôzne časové obdobia. Z praktických dôvodov môže účtovná jednotka ako referenčnú (benchmark) sadzbu použiť všeobecne uznávanú a ľahko pozorovateľnú všeobecnú sadzbu, akou je napríklad LIBOR alebo swapová sadzba. (Keďže sadzba ako LIBOR nie je bezrizikovou úrokovou mierou, úprava úverového rizika prislúchajúca konkrétnemu finančnému nástroju sa stanovuje na základe jeho úverového rizika vo vzťahu k úverovému riziku tejto referenčnej sadzby.) V niektorých krajinách môžu štátne dlhopisy so sebou niesť významné úverové riziko a nemusia poskytovať stabilnú referenčnú základnú úrokovú mieru pre nástroje denominované v tejto mene. Niektoré účtovné jednotky v týchto krajinách môžu mať lepšie úverové postavenie a nižšiu sadzbu na vypožičiavanie si ako vláda. V takom prípade sa môžu základné úrokové miery vhodnejšie stanovovať zohľadnením úrokovej miery pre najvyššie hodnotené podnikové dlhopisy emitované v mene takej jurisdikcie;

b) *úverové riziko*. Vplyv úverového rizika na reálnu hodnotu (t. j. prémia nad základnú úrokovú mieru z dôvodu úverového rizika) možno odvodiť z pozorovateľných trhových cien obchodovaných nástrojov rôznej úverovej kvality alebo z pozorovateľných úrokových mier uplatňovaných veriteľmi na úvery s rôznymi úverovými ratingmi;

c) *ceny za výmenu cudzích mien*. Aktívne trhy, na ktorých sa uskutočňuje výmena cudzích mien, existujú pre väčšinu významných mien a ceny sú kótované denne vo finančných oznámeniach;

d) *ceny komodít*. Pre mnoho komodít existujú pozorovateľné trhové ceny;

e) *ceny akcií*. Ceny (a cenové indexy) obchodovaných nástrojov vlastného imania sú na niektorých trhoch ľahko dostupné. Na odhadnutie súčasnej trhovej ceny nástrojov vlastného imania, pre ktoré nie sú ceny dostupné, sa môžu použiť techniky založené na súčasnej hodnote;

f) *volatilita (t. j. veľkosť budúcich zmien v cene finančného nástroja alebo inej položky)*. Úrovne volatility aktívne obchodovaných položiek možno primerane odhadnúť na základe historických trhových údajov alebo pomocou volatilít, ktoré sú zahrnuté v súčasných trhových cenách;

g) *riziko predčasného splatenia a riziko odstúpenia*. Očakávané prípady predčasného splácania finančných aktív a odstupovania od finančných záväzkov je možné odhadnúť na základe historických údajov. (Reálna hodnota finančného záväzku, od ktorého môže protistrana odstúpiť, nemôže byť nižšia ako súčasná hodnota sumy odstúpenia – pozri odsek 49.);

h) *náklady na obsluhu finančného aktíva alebo finančného záväzku*. Náklady na obsluhu možno odhadnúť pomocou porovnaní s aktuálnymi poplatkami uplatňovanými inými účastníkmi trhu. Ak sú náklady na obsluhu finančného aktíva alebo finančného záväzku významné a iní účastníci trhu by znášali porovnateľné náklady, emitent ich pri stanovení reálnej hodnoty takéhoto finančného aktíva alebo finančného záväzku berie do úvahy. Je pravdepodobné, že sa reálna hodnota pri vzniku zmluvného práva na budúce poplatky rovná poplatkom zaplateným za ne pri prvotnom obstaraní aktíva s výnimkou situácie, ak budúce poplatky a súvisiace náklady nie sú v súlade s trhovými poplatkami a nákladmi.

Zisky a straty (odseky 55 až 57)

AG83. Účtovná jednotka uplatňuje IAS 21 na finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré podľa IAS 21 predstavujú peňažné položky a sú denominované v cudzej mene. Podľa IAS 21 sa všetky kurzové zisky a kurzové straty z peňažného majetku a peňažných záväzkov vykazujú v hospodárskom výsledku. Výnimkou je peňažná položka, ktorá je určená ako zabezpečovací nástroj buď v rámci zabezpečenia peňažných tokov (pozri odseky 95 až 101), alebo zabezpečenia čistej investície (pozri odsek 102). Na účely vykazovania kurzových ziskov a kurzových strát v súlade s IAS 21 sa peňažné aktívum k dispozícii na predaj posudzuje tak, ako keby sa účtovalo v amortizovanej hodnote v cudzej mene. Preto sa pre takéto finančné aktívum kurzové rozdiely vyplývajúce zo zmien v amortizovanej hodnote vykazujú v hospodárskom výsledku a iné zmeny v účtovnej hodnote sa vykazujú v súlade s odsekom 55 písm. b). Pre finančné aktíva k dispozícii na predaj, ktoré podľa IAS 21 nepredstavujú peňažné položky (napríklad nástroje vlastného imania), zisk alebo strata, ktorá sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní podľa odseku 55 písm. b), zahŕňa všetky súvisiace kurzové zložky. Ak je medzi nederivátovým peňažným aktívom a nederivátovým peňažným záväzkom zabezpečovací vzťah, zmeny v kurzovej zložke takýchto finančných nástrojov sa vykazujú v hospodárskom výsledku.

Zníženie hodnoty a nevymožiteľnosť finančných aktív (odseky 58 až 70)

Finančné aktíva účtované v amortizovanej hodnote (odseky 63 až 65)

AG84. Zníženie hodnoty finančného aktíva účtovaného v amortizovanej hodnote sa určuje použitím pôvodnej efektívnej úrokovej miery finančného nástroja, pretože diskontovaním aktuálnou trhovou úrokovou sadzbou by sa zavádzali účinky oceňovania reálnou hodnotou pre finančné aktíva, ktoré sa inak oceňujú v amortizovanej hodnote. Ak sa v dôsledku finančných problémov dlžníka alebo emitenta opätovne prerokujú alebo inak modifikujú podmienky úveru, pohľadávky alebo investície držanej do splatnosti, zníženie hodnoty sa oceňuje pomocou pôvodnej efektívnej úrokovej miery pred zmenou podmienok. Peňažné toky súvisiace s krátkodobými pohľadávkami sa nediskontujú, ak je efekt diskontovania nevýznamný. Ak má úver, pohľadávka alebo investícia držaná do splatnosti premenlivú úrokovú mieru, diskontnou sadzbou na oceňovanie akejkoľvek straty zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 63 je súčasná efektívna úroková miera (miery) stanovená podľa zmluvy. Ako praktickú pomôcku môže veriteľ oceňovať zníženie hodnoty finančného aktíva účtovaného v amortizovanej hodnote na základe reálnej hodnoty nástroja pri použití pozorovateľnej trhovej ceny. Výpočet súčasnej hodnoty očakávaných budúcich peňažných tokov zabezpečeného finančného aktíva odzrkadľuje peňažné toky, ktoré môžu vzniknúť realizáciou záložného práva mínus náklady na získanie a predaj zabezpečenia, a to bez ohľadu na pravdepodobnosť realizácie.

AG85. V procese odhadovania zníženia hodnoty sa zohľadňujú všetky úverové expozície, nielen tie s nízkou úverovou kvalitou. Ak účtovná jednotka napríklad používa interný úverový hodnotiaci systém, posudzuje všetky úverové stupne a nielen tie, ktoré odzrkadľujú závažné úverové zhoršenie.

AG86. Výsledkom procesu odhadovania sumy straty zo zníženia hodnoty môže byť jedna suma alebo škála možných súm. V druhom z uvedených prípadov účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty rovnajúcu sa najlepšiemu odhadu v rámci škály ([1]), pričom berie do úvahy všetky relevantné informácie dostupné pred zverejnením účtovnej závierky o podmienkach existujúcich k súvahovému dňu.

AG87. Na účely skupinového posudzovania zníženia hodnoty sa finančné aktíva zoskupujú na základe podobných charakteristík úverového rizika, ktoré poukazujú na schopnosť dlžníkov zaplatiť všetky splatné sumy v súlade so zmluvnými podmienkami (napríklad na základe hodnotenia úverového rizika alebo hodnotiaceho procesu, ktorým sa zohľadňuje druh aktíva, priemyselné odvetvie, geografické umiestnenie, typ zabezpečenia, dobu po splatnosti a iné dôležité faktory). Zvolené charakteristiky sú dôležité pri odhadovaní budúcich peňažných tokov pre skupiny takýchto aktív tým, že naznačujú schopnosť dlžníkov splatiť všetky splatné sumy v súlade so zmluvnými podmienkami posudzovaného aktíva. No pravdepodobnosti strát a iné štatistiky týkajúce sa strát sa líšia na skupinovej úrovni medzi a) aktívami, ktoré sa individuálne posudzovali z hľadiska zníženia hodnoty, a zistilo sa, že nedošlo k zníženiu hodnoty a b) aktívami, ktoré neboli individuálne posudzované z hľadiska zníženia hodnoty, s tým výsledkom, že môže byť nutná rôzna suma zníženia hodnoty. Ak účtovná jednotka nemá skupinu aktív s podobnými rizikovými vlastnosťami, nevykonáva dodatočné hodnotenie.

AG88. Vykázanie strát zo zníženia hodnoty na skupinovej úrovni predstavuje medzikrok pred identifikáciou strát zo zníženia hodnoty individuálnych aktív v rámci skupiny finančných aktív, ktoré sa posudzujú z hľadiska zníženia hodnoty na skupinovom základe. Hneď, ako sú k dispozícii informácie, ktorými sa špecificky identifikujú straty zo zníženia hodnoty individuálnych aktív v rámci skupiny, sa tieto aktíva vylúčia zo skupiny.

AG89. Budúce peňažné toky v skupine finančných aktív, ktoré sa posudzujú z hľadiska zníženia hodnoty na skupinovom základe, sa odhadujú na základe skúsenosti s historickými stratami z aktív, ktoré majú podobné charakteristiky úverového rizika ako tie, ktoré sú v rámci skupiny. Účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné špecifické skúsenosti so stratami alebo ich skúsenosti sú nedostatočné, použijú skúsenosti získané z porovnateľných skupín finančných aktív. Skúsenosť s historickými stratami sa upravuje na základe súčasných dostupných údajov s cieľom zohľadnenia účinkov súčasných podmienok, ktoré nemali vplyv na obdobie, z ktorého vychádza skúsenosť s historickými stratami, ako aj s cieľom odstránenia účinkov podmienok v historickom období, ktoré v súčasnosti neexistujú. Odhady zmien v budúcich peňažných tokoch odzrkadľujú a sú v priamom súlade so zmenami v súvisiacich dostupných údajoch z obdobia na obdobie (akými sú zmeny v miere nezamestnanosti, v cenách nehnuteľností, cenách komodít, v platobnej situácii alebo v iných faktoroch, ktoré naznačujú vznik strát v skupine a ich závažnosť). Metodika a predpoklady použité na odhadovanie budúcich peňažných tokov sa pravidelne prehodnocujú, aby sa zabránilo vzniku akýchkoľvek rozdielov medzi odhadmi strát a skúsenosťami so súčasnými stratami.

AG90. Ako príklad uplatňovania odseku AG89 môže účtovná jednotka určiť na základe historickej skúsenosti, že jednou z hlavných príčin nesplatenia úverov vyplývajúcich z kreditných kariet je úmrtie dlžníka. Účtovná jednotka si môže všimnúť, že miera úmrtnosti sa z jedného roku na druhý nemení. Napriek tomu však niektorí dlžníci v rámci skupiny úverov vyplývajúcich z kreditných kariet účtovnej jednotky mohli v priebehu roka zomrieť, čo naznačuje, že došlo k strate zo zníženia hodnoty takýchto úverov, a to aj napriek tomu, že účtovná jednotka ku koncu roka ešte

([1]) IAS 37 odsek 39 obsahuje návod na stanovovanie najlepšieho odhadu v rámci škály možných výstupov.

nemá informácie o tom, ktorí konkrétni dlžníci zomreli. Vzhľadom na takéto „vzniknuté, ale nevykázané“ straty by bolo vhodné vykázať stratu zo zníženia hodnoty súvisiacu s úmrtiami, ktoré sa očakávajú v budúcom období, pretože k výskytu nevyhnutnej stratovej udalosti (smrť dlžníka) zatiaľ nedošlo.

AG91. Ak sa pri odhade budúcich peňažných tokov použijú miery historickej stratovosti, je dôležité, aby sa informácie o mierach historickej stratovosti aplikovali na skupiny, ktoré sú definované spôsobom konzistentným so skupinami, v rámci ktorých boli tieto miery historickej stratovosti pozorované. Preto by použitá metóda mala umožňovať priradenie každej skupiny k informáciám o skúsenostiach s minulými stratami v skupinách aktív s podobnými charakteristikami úverového rizika a k relevantným dostupným údajom, ktoré zohľadňujú aktuálne podmienky.

AG92. Prístupy založené na vzorcoch alebo štatistické metódy možno použiť na stanovenie strát zo zníženia hodnoty v rámci skupiny finančných aktív (napríklad pre úvery s nižším zostatkom) za predpokladu, že sú konzistentné s požiadavkami uvedenými v odsekoch 63 až 65 a AG87 až AG91. Akýkoľvek použitý model by mal zahŕňať vplyv časovej hodnoty peňazí, brať do úvahy peňažné toky počas celej zostávajúcej doby životnosti aktíva (nielen nasledujúci rok), zvažovať vek úverov v rámci portfólia a nesmie mať za následok stratu zo zníženia hodnoty pri prvotnom vykázaní finančného aktíva.

Úrokové výnosy po vykázaní zníženia hodnoty

AG93. Ak v dôsledku straty zo zníženia hodnoty došlo k zníženiu hodnoty finančného aktíva alebo skupiny podobných finančných aktív, úrokové výnosy sa potom vykazujú použitím úrokovej sadzby, ktorá sa používa na diskontovanie budúcich peňažných tokov na účely určenia straty zo zníženia hodnoty.

ZABEZPEČENIE (odseky 71 až 102)

Zabezpečovacie nástroje (odseky 72 až 77)

Nástroje spĺňajúce kritériá (odseky 72 a 73)

AG94. Potenciálna strata z opcie, ktorú účtovná jednotka vypíše, by mohla byť podstatne väčšia ako potenciálny zisk z hodnoty súvisiacej zabezpečenej položky. Inými slovami, upísaná opcia nie je efektívnym prostriedkom na zníženie rizika zmien zisku alebo straty, ktorému je zabezpečená položka vystavená. Z tohto dôvodu upísaná opcia nespĺňa podmienky zabezpečovacieho nástroja s výnimkou prípadu, keď je určená ako kompenzácia nakúpenej opcie vrátane tej, ktorá je vložená do iného finančného nástroja (napríklad upísaná kúpna opcia použitá na zabezpečenie záväzku s kúpnou opciou emitenta). Naproti tomu má nakúpená opcia potenciálne zisky rovnaké alebo väčšie ako straty, a preto má potenciál znížiť riziko zmien zisku alebo riziko straty vyplývajúcich zo zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov. V dôsledku toho sa môže kvalifikovať ako zabezpečovací nástroj.

AG95. Investíciu držanú do splatnosti, ktorá sa účtuje v amortizovanej hodnote, možno určiť ako zabezpečovací nástroj pri zabezpečení kurzového rizika.

AG96. Investícia do nekótovaného nástroja vlastného imania, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote, pretože jeho reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo určiť, alebo derivát naviazaný na takýto nekótovaný nástroj vlastného imania, ktorý sa musí vysporiadať dodaním takéhoto nekótovaného nástroja vlastného imania (pozri odsek 46 písm. c) a odsek 47), nemôžu byť určené ako zabezpečovacie nástroje.

AG97. Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nie sú finančnými aktívami alebo finančnými záväzkami účtovnej jednotky, a preto ich nemožno určiť ako zabezpečovacie nástroje.

Zabezpečené položky (odseky 78 až 84)

Položky spĺňajúce kritériá (odseky 78 až 80)

AG98. Záväzná povinnosť týkajúca sa nadobudnutia podniku v rámci podnikovej kombinácie nemôže byť zabezpečenou položkou s výnimkou kurzového rizika, pretože ostatné zabezpečované riziká sa nemôžu špecificky identifikovať a oceniť. Takéto ostatné riziká sú všeobecnými obchodnými rizikami.

AG99. Investícia vykazovaná metódou vlastného imania nemôže byť zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože metódou vlastného imania sa v hospodárskom výsledku vykazuje podiel investora na zisku alebo strate pridruženého podniku a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Z podobných dôvodov nemôže byť investícia do konsolidovanej dcérskej spoločnosti zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože v rámci konsolidácie sa v hospodárskom výsledku vykazuje zisk alebo strata dcérskej spoločnosti a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky je odlišné, pretože ide o zabezpečenie kurzového rizika a nie o zabezpečenie reálnej hodnoty súvisiacej so zmenou v hodnote investície.

AG99A. V odseku sa 80 uvádza, že v konsolidovanej účtovnej závierke kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie môže spĺňať podmienky na zaradenie do kategórie zabezpečenej položky na zabezpečenie peňažných tokov za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, ako je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do transakcie a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok. Na tento účel môže byť účtovná jednotka materskou spoločnosťou, dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou. Ak kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie nemá vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok, potom vnútroskupinová transakcia nemôže spĺňať podmienky na určenie ako zabezpečenej položky. Takáto situácia zvyčajne nastane pri platbách tantiém, platbách úrokov alebo manažérskych poplatkoch medzi členmi jednej a tej istej skupiny, pokiaľ neexistuje súvisiaca externá transakcia. Ak však kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie má vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok, potom vnútroskupinová transakcia môže spĺňať podmienky na určenie ako zabezpečená položka. Príkladom sú očakávané predaje alebo nákupy zásob medzi členmi jednej a tej istej skupiny, ak sa zároveň realizuje následný predaj týchto zásob externej strane mimo skupinu. Podobne, očakávaný vnútroskupinový predaj strojov a zariadení z účtovnej jednotky v skupine, ktorá ich vyrobila, účtovnej jednotke v skupine, ktorá bude stroje a zariadenia používať pri svojej činnosti, môže mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok. Toto by mohlo napríklad nastať, pretože stroje a zariadenia budú odpisované nakupujúcou účtovnou jednotkou a suma prvotne vykázaná pre stroje a zariadenia sa môže zmeniť, ak je očakávaná vnútroskupinová transakcia denominovaná v mene inej, ako je funkčná mena nakupujúcej účtovnej jednotky.

AG99B. Ak zabezpečenie očakávanej vnútroskupinovej transakcie spĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, akýkoľvek zisk alebo strata, ktoré sú vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 písm. a), sa reklasifikuje do hospodárskeho výsledku v rovnakom období alebo obdobiach, počas ktorých kurzové riziko zabezpečenej transakcie ovplyvňuje konsolidovaný hospodársky výsledok.

Určenie finančných položiek ako zabezpečené položky (odseky 81 a 81A)

AG99C. […] Účtovná jednotka však môže ako zabezpečenú položku určiť všetky peňažné toky celého finančného aktíva alebo finančného záväzku a zabezpečovať ich len voči jednému konkrétnemu riziku (napríklad len voči zmenám, ktoré súvisia so zmenami sadzby LIBOR). Napríklad v prípade finančného záväzku, ktorého efektívna úroková miera je 100 bázických bodov pod sadzbou LIBOR, môže účtovná jednotka určiť ako zabezpečenú položku celý záväzok (t. j. istina plus úrok na úrovni LIBOR mínus 100 bázických bodov) a zabezpečiť zmenu reálnej hodnoty alebo peňažných tokov celého záväzku, ktorá súvisí so zmenami sadzby LIBOR. Účtovná jednotka si takisto môže zvoliť zabezpečovací pomer, ktorý je iný ako 1: 1, aby sa zlepšila efektívnosť zabezpečenia tak, ako sa uvádza v odseku AG100.

AG99D. Okrem toho, ak sa finančný nástroj s fixnou sadzbou zabezpečuje až po uplynutí určitého času od jeho vzniku a medzičasom došlo k zmene úrokových sadzieb, môže účtovná jednotka určiť ako zabezpečenú položku podiel rovný referenčnej (benchmark) sadzbe […]. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka emituje finančné aktívum s fixnou sadzbou v hodnote 100 CU, ktoré má efektívnu úrokovú mieru 6 percent v čase, keď sa sadzba LIBOR nachádza na úrovni 4 percentá. Účtovná jednotka začne zabezpečovať uvedené aktívum neskôr, keď sa sadzba LIBOR zvýši na 8 percent a reálna hodnota aktíva sa zníži na 90 CU. Účtovná jednotka vypočíta, že ak by kúpila aktívum v deň, keď ho prvýkrát určila ako zabezpečenú položku v jeho vtedajšej reálnej hodnote 90 CU, efektívny výnos by predstavoval 9,5 percenta. […]. Účtovná jednotka môže určiť podiel sadzby LIBOR vo výške 8 percent, ktorý pozostáva čiastočne zo zmluvných úrokových peňažných tokov a čiastočne z rozdielu medzi súčasnou reálnou hodnotou (t. j. 90 CU) a sumou splatnou k dátumu splatnosti (t. j. 100 CU).

Určenie nefinančných položiek ako zabezpečené položky (odsek 82)

AG100. Zmeny v cene zložky alebo komponentu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku vo všeobecnosti nemajú predvídateľný, samostatne merateľný vplyv na cenu položky, ktorý je porovnateľný s vplyvom, aký majú napríklad zmeny v trhových úrokových sadzbách na ceny dlhopisu. Preto je nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok zabezpečenou položkou len ako celok alebo vo vzťahu ku kurzovému riziku. Ak existuje rozdiel medzi podmienkami zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenou položkou (ako napríklad pri zabezpečení predpokladaného nákupu brazílskej kávy použitím forwardovej zmluvy na nákup kolumbijskej kávy za inak podobných podmienok), môže zabezpečovací vzťah aj tak spĺňať podmienky klasifikácie zabezpečovacieho vzťahu za predpokladu, že boli splnené všetky podmienky uvedené v odseku 88 vrátane toho, že sa očakáva vysoká efektívnosť zabezpečenia. Na tento účel môže byť suma zabezpečovacieho nástroja vyššia alebo nižšia ako suma zabezpečenej položky, ak sa tým zlepšuje efektívnosť zabezpečovacieho vzťahu. Je napríklad možné vykonať regresnú analýzu, aby sa stanovil štatistický vzťah medzi zabezpečenou položkou (napríklad transakcia s brazílskou kávou) a zabezpečovacím nástrojom (napríklad transakcia s kolumbijskou kávou). Ak medzi dvoma premennými existuje reálny štatistický vzťah (t. j. medzi jednotkovými cenami brazílskej a kolumbijskej kávy), sklon regresnej

krivky možno použiť pri stanovovaní zabezpečovacieho pomeru, ktorým sa maximalizuje očakávaná efektívnosť. Ak je sklon regresnej krivky napríklad 1,02, zabezpečovacím pomerom založeným na 0,98 množstvových jednotiek zabezpečených položiek k 1,00 množstvových jednotiek zabezpečovacieho nástroja sa maximalizuje očakávaná efektívnosť. Zabezpečovací vzťah však môže viesť k neefektívnosti, ktorá sa počas trvania zabezpečovacieho vzťahu vykazuje v hospodárskom výsledku.

Určenie skupín položiek ako zabezpečené položky (odseky 83 a 84)

AG101. Zabezpečenie celkovej čistej pozície (napríklad výsledná čistá suma všetkých aktív s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou s podobnou splatnosťou), a nie špecifickej zabezpečenej položky, nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, avšak takmer taký istý vplyv na hospodársky výsledok pri účtovaní zabezpečenia tohto typu zabezpečovacieho vzťahu možno dosiahnuť, keď sa ako zabezpečená položka určí časť podkladových položiek. Ak má banka napríklad aktíva vo výške 100 CU a záväzky vo výške 90 CU s rizikami a podmienkami podobného charakteru a zabezpečuje čistú expozíciu 10 CU, môže určiť ako zabezpečenú položku 10 CU z týchto aktív. Toto určenie je možné použiť, ak sú takéto aktíva a záväzky nástrojmi s fixnou sadzbou, vtedy ide o zabezpečenie reálnej hodnoty, alebo ak sú nástrojmi s premenlivou sadzbou, vtedy ide o zabezpečenie peňažných tokov. Podobne, ak má účtovná jednotka záväznú povinnosť uskutočniť nákup v cudzej mene v hodnote 100 CU a záväznú povinnosť uskutočniť predaj v cudzej mene v hodnote 90 CU, môže zabezpečiť čistú sumu vo výške 10 CU nadobudnutím derivátu a jeho určením ako zabezpečovacieho nástroja na sumu 10 CU zo záväznej nákupnej povinnosti v hodnote 100 CU.

Účtovanie zabezpečenia (odseky 85 až 102)

AG102. Príkladom zabezpečenia reálnej hodnoty je zabezpečenie voči riziku zmien reálnej hodnoty dlhových nástrojov s fixnou sadzbou ako dôsledku zmien v úrokových sadzbách. Do takéhoto zabezpečenia by mohol vstúpiť buď emitent alebo držiteľ.

AG103. Príkladom zabezpečenia peňažných tokov je použitie swapu, aby sa zmenil dlh s premenlivou sadzbou na dlh s fixnou sadzbou (t. j. zabezpečenie budúcej transakcie, v rámci ktorej budúce úrokové platby predstavujú zabezpečené budúce peňažné toky).

AG104. Zabezpečenie záväznej povinnosti (napríklad zabezpečenie voči zmene v cene paliva, ktoré sa týka nevykázaného zmluvného záväzku elektrárni nakúpiť palivo za pevnú cenu) je zabezpečením voči riziku zmeny reálnej hodnoty. Preto je takéto zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty, avšak v súlade s odsekom 87 by sa zabezpečenie voči kurzovému riziku vyplývajúce zo záväznej povinnosti mohlo alternatívne účtovať aj ako zabezpečenie peňažných tokov.

Posúdenie efektívnosti zabezpečenia

AG105. Zabezpečenie sa považuje za vysoko efektívne len v prípade, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

a) na začiatku zabezpečenia a v nasledujúcich obdobiach sa očakáva vysoká efektívnosť zabezpečenia dosahovaním kompenzácie v zmenách reálnej hodnoty alebo peňažných tokov priraditeľných zabezpečovanému riziku počas obdobia, na ktoré bolo zabezpečenie určené. Takéto očakávanie možno preukázať viacerými spôsobmi, vrátane porovnania minulých zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky, ktoré súvisia so zabezpečeným rizikom, s minulými zmenami reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja, alebo preukázaním významnej štatistickej korelácie medzi reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja. Účtovná jednotka si môže zvoliť zabezpečovací pomer, ktorý je iný ako 1: 1, aby zlepšila efektívnosť zabezpečenia podľa ustanovenia odseku AG100;

b) aktuálne výsledky zabezpečenia sú v rozpätí 80 až 125 percent. Ak sú aktuálne výsledky napríklad také, že strata zo zabezpečovacieho nástroja je vo výške 120 CU a zisk z peňažného nástroja je vo výške 100 CU, kompenzáciu možno merať ako 120/100, čo je 120 percent, alebo ako 100/120, čo je 83 percent. V tomto príklade, za predpokladu, že zabezpečenie spĺňa podmienku uvedenú v písmene a), by účtovná jednotka konštatovala, že zabezpečenie bolo vysoko efektívne.

AG106. Efektívnosť sa posudzuje minimálne v čase, keď účtovná jednotka zostavuje svoju ročnú účtovnú závierku alebo účtovnú závierku v priebehu účtovného roka.

AG107. V tomto štandarde sa nešpecifikuje jediná metóda na posúdenie efektívnosti zabezpečenia. Metóda, ktorú účtovná jednotka uplatňuje pri posudzovaní efektívnosti zabezpečenia, závisí od jej stratégie riadenia rizika. Ak sa stratégia riadenia rizika účtovnej jednotky zameriava napríklad na periodickú úpravu sumy zabezpečovacieho nástroja na účely zohľadnenia zmien v zabezpečovanej pozícii, musí účtovná jednotka preukázať, že očakáva vysokú efektívnosť zabezpečenia len do doby, kým nedôjde k ďalšej úprave sumy nástroja zabezpečenia. V niektorých prípadoch aplikuje účtovná jednotka rôzne metódy na rôzne typy zabezpečenia. Dokumentácia účtovnej jednotky o jej stratégii zabezpečenia zahŕňa postupy na posudzovanie efektívnosti. V týchto postupoch sa určuje, či posudzovanie zahŕňa všetky zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja alebo či sa vylučuje časová hodnota nástroja.

AG107A. […].

AG108. Ak sú základné podmienky zabezpečovacieho nástroja a zabezpečeného aktíva, záväzku, záväznej povinnosti alebo vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie rovnaké, zmeny v reálnej hodnote a v peňažných tokoch priraditeľné k zabezpečenému riziku sa pravdepodobne budú vzájomne úplne kompenzovať pri vstupe do zabezpečenia, ako aj neskôr. Napríklad úrokový swap je pravdepodobne efektívnym zabezpečením, ak nominálna hodnota, suma istiny, podmienky, dátumy precenenia, dátumy prijatia a platieb úrokov a istiny a základňa na stanovenie úrokových sadzieb sú rovnaké pre zabezpečovací nástroj aj pre zabezpečenú položku. Okrem uvedeného je zabezpečenie vysoko pravdepodobného očakávaného nákupu komodity forwardovou zmluvou pravdepodobne vysoko efektívne, ak:

a) sa forwardová zmluva uzatvorila na nákup rovnakého množstva rovnakej komodity v rovnakom čase a oblasti ako zabezpečený očakávaný nákup;

b) reálna hodnota forwardovej zmluvy na začiatku je nulová a

c) buď zmena v diskonte, alebo prémii k forwardovej zmluve je vylúčená z posúdenia efektívnosti a vykázaná v hospodárskom výsledku alebo je zmena v očakávaných peňažných tokoch vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie založená na forwardovej cene komodity.

AG109. Zabezpečovacím nástrojom sa niekedy kompenzuje len časť zabezpečeného rizika. Napríklad zabezpečenie by nebolo úplne efektívne, ak sú zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka denominované v odlišných menách a tieto by sa nepohybovali spoločne. Takisto zabezpečenie úrokového rizika použitím derivátu by nebolo úplne efektívne, ak je časť zmeny v reálnej hodnote derivátu zapríčinená úverovým rizikom protistrany.

AG110. Aby sa splnili podmienky na účtovanie zabezpečenia, musí zabezpečenie súvisieť so špecificky identifikovaným a určeným rizikom a nielen so všeobecnými podnikateľskými rizikami účtovnej jednotky a musí v konečnom dôsledku ovplyvniť hospodársky výsledok účtovnej jednotky. Zabezpečenie rizika zastarania fyzického majetku alebo rizika vyvlastnenia majetku štátom nevyhovuje podmienkam na účtovanie zabezpečenia; efektivitu nemožno merať, keďže tieto riziká nie sú spoľahlivo zmerateľné.

AG111. V prípade úrokového rizika sa efektívnosť zabezpečenia môže posúdiť zostavením harmonogramu splatností finančných aktív a finančných záväzkov, ktorý zobrazuje čisté úrokové riziko pre každé časové obdobie, za predpokladu, že čistá expozícia súvisí so špecifickým aktívom alebo záväzkom (alebo špecifickou skupinou aktív alebo záväzkov alebo špecifickým podielom z nich) a spôsobuje tak čistú expozíciu, pričom efektívnosť zabezpečenia sa hodnotí vo vzťahu k takémuto aktívu alebo záväzku.

AG112. Pri posudzovaní efektívnosti zabezpečenia berie účtovná jednotka zvyčajne do úvahy časovú hodnotu peňazí. Fixná úroková sadzba zabezpečenej položky nemusí presne zodpovedať fixnej úrokovej sadzbe swapu určeného ako zabezpečenie reálnej hodnoty. Premenlivá úroková sadzba úročeného aktíva alebo záväzku takisto nemusí byť rovnaká ako premenlivá úroková sadzba swapu určeného ako zabezpečenie peňažných tokov. Reálna hodnota swapu vychádza z jeho čistých vysporiadaní. Fixné a variabilné sadzby swapu možno meniť bez vplyvu na čisté vysporiadanie, ak sú obe sadzby zmenené o tú istú sumu.

AG113. Ak účtovná jednotka nespĺňa kritériá efektívnosti zabezpečenia, ukončí účtovanie zabezpečenia od posledného dátumu, ku ktorému bolo preukázané splnenie podmienok na efektívnosť zabezpečenia. Ak však účtovná jednotka identifikuje udalosť alebo zmenu v okolnostiach, ktoré spôsobili, že zabezpečovací vzťah prestal spĺňať kritéria efektívnosti a súčasne preukáže, že pred výskytom takejto udalosti alebo zmeny v okolnostiach bolo zabezpečenie efektívne, účtovná jednotka ukončí účtovanie zabezpečenia od dátumu uvedenej udalosti alebo zmeny v okolnostiach.

Účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty na zabezpečenie úrokového rizika portfólia

AG114. Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančných aktív alebo finančných záväzkov, spĺňa účtovná jednotka požiadavky tohto štandardu, ak je v súlade s postupmi uvedenými v písmenách a) až i) a v ďalej uvedených odsekoch AG115 až AG132:

a) ako súčasť procesu riadenia rizika identifikuje účtovná jednotka portfólio položiek, ktorého úrokové riziko chce zabezpečiť. Portfólio môže obsahovať len aktíva, len záväzky alebo aj aktíva aj záväzky. Účtovná jednotka môže identifikovať dve alebo viacero portfólií (napríklad účtovná jednotka môže zoskupiť svoje aktíva k dispozícii na predaj do oddeleného portfólia), pričom v takom prípade uplatňuje ďalej uvedený postup osobitne na každé portfólio;

b) účtovná jednotka analyzuje portfólio rozdelením do časových období precenenia, ktoré vychádzajú skôr z očakávaných ako zmluvných dátumov precenenia. Analýzu časových období precenenia možno vykonať rôznymi spôsobmi, vrátane rozvrhnutia peňažných tokov do období, v ktorých sa očakáva ich výskyt, alebo rozvrhnutím nominálnych súm istiny do všetkých období až do očakávaného dátumu precenenia;

c) na základe tejto analýzy sa účtovná jednotka rozhodne, akú sumu chce zabezpečiť. Účtovná jednotka určí za zabezpečenú položku sumu aktív alebo záväzkov (ale nie čistú sumu) z identifikovaného portfólia rovnajúcu sa sume, ktorú chce určiť ako zabezpečenú sumu […];

d) účtovná jednotka určí úrokové riziko, ktoré zabezpečuje. Týmto rizikom môže byť podiel úrokového rizika v každej z položiek v zabezpečenej pozícii, akým je napríklad referenčná (benchmark) úroková sadzba (napríklad LIBOR);

e) účtovná jednotka určí jeden alebo viacero zabezpečovacích nástrojov pre každé obdobie precenenia;

f) prostredníctvom určení uvedených v písmenách c) až e) účtovná jednotka posudzuje na začiatku a v nasledujúcich obdobiach, či očakáva vysokú efektívnosť zabezpečenia počas obdobia, na ktoré je zabezpečenie určené;

g) účtovná jednotka pravidelne zisťuje zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky [ako je určená v písmene c)], ktorá je priraditeľná zabezpečovanému riziku [ako je určené v písmene d)] […]. Za predpokladu, že zabezpečenie sa aktuálne určilo za vysoko efektívne pri posudzovaní podľa zdokumentovanej metódy účtovnej jednotky pre hodnotenie efektívnosti, účtovná jednotka vykáže zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky ako zisk alebo stratu v hospodárskom výsledku a v jednej z dvoch riadkových položiek súvahy v súlade s odsekom 89A. Zmenu reálnej hodnoty nie je potrebné rozvrhnúť na jednotlivé aktíva alebo záväzky;

h) účtovná jednotka zisťuje zmenu reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja (nástrojov) [ako je určené v písmene e)] a vykazuje ju ako zisk alebo stratu v hospodárskom výsledku. Reálna hodnota zabezpečovacieho nástroja (nástrojov) sa vykazuje v súvahe ako aktívum alebo záväzok;

i) akákoľvek neefektívnosť ([1]) sa vykáže v hospodárskom výsledku ako rozdiel medzi zmenou reálnej hodnoty uvedenou v písmene g) a zmenou reálnej hodnoty uvedenou v písmene h).

AG115. Podrobnosti o tomto prístupe sú uvedené ďalej. Tento prístup sa uplatňuje len na zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančných aktív alebo finančných záväzkov.

AG116. Portfólio uvedené v odseku AG114 písm. a) môže obsahovať aktíva a záväzky, alebo portfólio môže obsahovať len aktíva alebo len záväzky. Portfólio sa použije na stanovenie sumy aktív alebo záväzkov, ktoré chce účtovná jednotka zabezpečiť. Portfólio však samo osebe nie je určené ako zabezpečená položka.

AG117. Pri uplatňovaní odseku AG114 písm. b) si účtovná jednotka stanovuje očakávaný dátum precenenia položky ako skorší spomedzi dátumov očakávanej splatnosti položky alebo precenenia na trhové sadzby. Očakávané dátumy precenenia sa odhadujú na začiatku zabezpečenia a počas celého trvania zabezpečenia na základe historických skúseností a iných dostupných informácií, vrátane informácií a očakávaní o mierach predčasných splácaní, o úrokových sadzbách a ich vzájomnom pôsobení. Účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné špecifické skúsenosti alebo sú ich skúsenosti nedostatočné, použijú skúsenosti porovnateľných účtovných jednotiek s porovnateľnými finančnými nástrojmi. Tieto odhady sa pravidelne prehodnocujú a aktualizujú na základe skúseností. V prípade položky s fixnou sadzbou, ktorú je možné predčasne splatiť, je očakávaným dátumom precenenia dátum, ku ktorému sa očakáva predčasné splatenie, pokiaľ nedochádza k preceneniu na trhové sadzby k skoršiemu dátumu. Pokiaľ ide o skupinu podobných položiek, analýza do časových období, ktorá vychádza z očakávaných dátumov precenenia, môže mať formu alokovania percentuálneho podielu skupiny, nie jednotlivých položiek, do každého časového obdobia. Na takéto účely alokovania môže účtovná jednotka použiť aj iné metodiky. Účtovná jednotka môže použiť napríklad multiplikátor mier predčasných splácaní na alokovanie amortizovaných úverov do časových úsekov, ktoré vychádzajú z očakávaných dátumov precenenia. Metodika takéhoto alokovania však musí byť v súlade s cieľmi a postupmi pre riadenie rizika účtovnej jednotky.

AG118. Príkladom určenia uvedeného v odseku AG114 písm. c) je prípad, ak v konkrétnom časovom období precenenia účtovná jednotka odhaduje, že disponuje aktívami s fixnou sadzbou v hodnote 100 CU a záväzkami s fixnou sadzbou v hodnote 80 CU, a rozhodne sa zabezpečiť celú čistú pozíciu v hodnote 20 CU, potom určí ako zabezpečenú položku aktíva v hodnote 20 CU (časť aktív) ([2]). Určenie sa vyjadrí ako „suma meny“ (napríklad suma dolárov, EUR, libier alebo randov), a nie ako jednotlivé aktíva. Z toho vyplýva, že všetky aktíva (alebo záväzky), z ktorých sa zabezpečená suma čerpá – t. j. celých 100 CU aktív vo vyššie uvedenom príklade – musí byť položkami, ktorých reálna hodnota sa mení v závislosti od zmien zabezpečovanej úrokovej miery […].

([1]) V tomto kontexte sa uplatňujú rovnaké úvahy o významnosti ako v rámci IFRS.

([2]) Tento štandard umožňuje účtovnej jednotke označiť akúkoľvek sumu dostupných podmienky spĺňajúcich aktív alebo záväzkov, t. j. v tomto prípade akúkoľvek sumu aktív medzi 0 CU a 100 CU.

AG119. Účtovná jednotka tiež plní iné požiadavky na určenie a dokumentáciu uvedené v odseku 88 písm. a). Pokiaľ ide o zabezpečenie úrokového rizika portfólia, v tomto určení a dokumentácii sa špecifikuje postoj účtovnej jednotky k všetkým premenným, ktoré sa používajú pri identifikácii zabezpečenej sumy, a k spôsobu merania efektívnosti, vrátane týchto údajov:

a) ktoré aktíva a záväzky sa majú zahrnúť do zabezpečenia portfólia a na akom základe sa vyradia z portfólia;

b) ako účtovná jednotka odhaduje dátumy precenenia, vrátane toho, aké predpoklady úrokovej miery predstavujú základ odhadov mier predčasných splácaní a základ na zmenu týchto odhadov. Rovnaká metóda sa používa aj pre prvotné odhady realizované v čase zahrnutia aktíva alebo záväzku do zabezpečeného portfólia, ako aj pre neskoršie revízie uvedených odhadov;

c) počet a trvanie časových období precenenia;

d) ako často účtovná jednotka testuje efektívnosť […];

e) metodika, ktorú používa účtovná jednotka na stanovenie sumy aktív alebo záväzkov určenej ako zabezpečená položka […];

f) […] či účtovná jednotka bude testovať efektívnosť pre každé časové obdobie precenenia jednotlivo alebo pre všetky časové obdobia spoločne, alebo bude používať určitú kombináciu týchto dvoch spôsobov.

Politika uvedená v rámci určovania a dokumentovania zabezpečovacieho vzťahu musí byť v súlade s cieľmi a postupmi pre riadenie rizika účtovnej jednotky. Zmeny v politike sa nesmú vykonávať ľubovoľne. Zmeny musia byť opodstatnené na základe zmien trhových podmienok a iných faktorov a založené na cieľoch a postupoch riadenia rizika účtovnej jednotky a konzistentné s nimi.

AG120. Zabezpečovací nástroj uvedený v odseku AG114 písm. e) môže byť jednotlivým derivátom alebo portfóliom derivátov, z ktorých všetky sú vystavené zabezpečenému úrokovému riziku podľa určenia v odseku AG114 písm. d) (napríklad portfólio úrokových swapov, z ktorých všetky sú vystavené sadzbe LIBOR). Takéto portfólio derivátov môže obsahovať vzájomne sa kompenzujúce rizikové pozície. Nemôže však obsahovať upísané opcie alebo čisté upísané opcie, pretože tento štandard ([1]) neumožňuje určiť takéto opcie ako zabezpečovacie nástroje (s výnimkou situácie, keď sa upísaná opcia určí ako kompenzácia k nakúpenej opcii). Ak sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje suma určená v odseku AG114 písm. c) dlhšie ako jedno časové obdobie precenenia, je táto suma rozvrhnutá na všetky časové obdobia, ktoré sa nástrojom zabezpečujú. Je však nutné rozvrhnúť celý zabezpečovací nástroj na tieto časové obdobia precenenia, pretože štandard ([2]) neumožňuje určiť zabezpečovací vzťah len na časť časového obdobia, počas ktorého zabezpečovací nástroj ostáva nesplatený.

AG121. Ak účtovná jednotka určuje zmenu reálnej hodnoty položky s možnosťou predčasného splatenia v súlade s odsekom AG114 písm. g), zmena úrokových sadzieb ovplyvňuje reálnu hodnotu položky s možnosťou predčasného splatenia dvoma spôsobmi: ovplyvňuje reálnu hodnotu zmluvných peňažných tokov a reálnu hodnotu opcie na predčasné splatenie, ktorá je obsiahnutá v položke s možnosťou predčasného splatenia. V odseku 81 tohto štandardu sa účtovnej jednotke umožňuje určiť podiel finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorý má spoločnú expozíciu voči riziku, ako zabezpečenú položku za predpokladu, že sa dá efektívnosť merať. […].

AG122. V štandarde sa nekonkretizujú techniky používané na stanovenie sumy uvedenej v odseku AG114 písm. g), a to zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorú možno priradiť zabezpečenému riziku. […]. Nie je vhodné predpokladať, že sa zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky rovnajú zmenám hodnoty zabezpečovacieho nástroja.

AG123. V odseku 89A sa požaduje, aby sa v prípade, keď zabezpečená položka pre konkrétne časové obdobie precenenia predstavuje aktívum, zmena jeho hodnoty vykazovala na samostatnej riadkovej položke v rámci aktív. Opačne v prípade, keď zabezpečená položka pre konkrétne časové obdobie precenenia predstavuje záväzok, zmena jeho hodnoty sa vykazuje na samostatnej riadkovej položke v rámci záväzkov. Ide o samostatné riadkové položky uvedené v odseku AG114 písm. g). Špecifická alokácia na jednotlivé aktíva (alebo záväzky) sa nevyžaduje.

AG124. V odseku AG114 písm. i) sa uvádza, že k neefektívnosti dochádza do tej miery, do akej sa zmena reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorá je priraditeľná k zabezpečenému riziku, odlišuje od zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho derivátu. Takýto rozdiel môže vzniknúť v dôsledku množstva príčin, vrátane:

a) […];

b) dochádza k zníženiu hodnoty položiek v zabezpečenom portfóliu alebo k ukončeniu ich vykazovania;

c) dátumy platieb zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky sú odlišné a

d) iné príčiny […].

([1]) Pozri odseky 77 a AG94.

([2]) Pozri odsek 75.

Takáto neefektívnosť ([1]) sa identifikuje a vykazuje v hospodárskom výsledku.

AG125. Efektívnosť zabezpečenia sa vo všeobecnosti zlepší:

a) ak účtovná jednotka rozvrhne položky s rôznymi charakteristikami predčasného splatenia spôsobom, ktorým sa zohľadňujú rozdiely v správaní sa pri predčasnom splácaní;

b) ak sa v portfóliu nachádza väčšie množstvo položiek. Ak portfólio obsahuje len niekoľko položiek, je pravdepodobná relatívne vysoká neefektívnosť, ak dôjde k skoršiemu alebo neskoršiemu splateniu jednej z položiek, ako sa očakáva. Naopak, ak portfólio obsahuje mnoho položiek, správanie sa v predčasnom splácaní možno predvídať omnoho presnejšie;

c) ak sú používané časové obdobia precenenia kratšie (napríklad 1-mesačné obdobie precenenia na rozdiel od 3-mesačného). Kratšími časovými obdobiami precenenia sa zmierňuje vplyv akéhokoľvek nesúladu medzi dátumami precenenia a splátok (v rámci časového obdobia precenenia) zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja;

d) väčšou frekvenciou, úprav sumy zabezpečovacieho nástroj, aby odzrkadľovala zmeny v zabezpečenej položke (napríklad z dôvodu zmien v očakávaniach predčasného splatenia).

AG126. Účtovná jednotka pravidelne testuje efektívnosť. […].

AG127. Pri meraní efektívnosti rozlišuje účtovná jednotka revízie odhadovaných dátumov precenenia existujúcich aktív (alebo záväzkov) od vzniku nových aktív (alebo záväzkov), pričom len prvá uvedená skupina zapríčiňuje neefektívnosť. […]. Po vykázaní neefektívnosti v súlade s uvedeným postupom stanoví účtovná jednotka nový odhad celkových aktív (alebo záväzkov) v každom období precenenia vrátane nových aktív (alebo záväzkov), ktoré vznikli od dátumu, keď účtovná jednotka poslednýkrát testovala efektívnosť, a súčasne účtovná jednotka určí novú sumu ako zabezpečenú položku a nový percentuálny podiel ako zabezpečený percentuálny podiel. […].

AG128. Vykazovanie položiek, ktoré boli pôvodne zahrnuté do obdobia precenenia, sa môže ukončiť z dôvodu skoršieho ako očakávaného predčasného splatenia alebo odpísania v dôsledku zníženia hodnoty alebo predaja. Keď dôjde k takejto situácii, výška zmeny reálnej hodnoty zahrnutá na samostatnej riadkovej položke tak, ako je uvedené v odseku AG114 písm. g), ktorá súvisí s položkou, ktorej vykazovanie sa ukončilo, sa vyradí zo súvahy a zahrnie sa do zisku alebo straty, ktorá vyplýva z ukončenia vykazovania tejto položky. Na tento účel je potrebné poznať časové obdobie (obdobia) precenenia, do ktorého bola zahrnutá položka, ktorej vykazovanie sa ukončilo, pretože týmto sa určuje časové obdobie (obdobia) precenenia, z ktorého sa položka vyradí, a teda aj suma, ktorá sa musí vyradiť zo samostatnej riadkovej položky, na ktorú odkazuje odsek AG114 písm. g). Keď sa ukončí vykazovanie položky a ak je možné stanoviť, do akého časového obdobia bola táto položka zahrnutá, z takéhoto obdobia sa táto položka vyradí. Ak nie, položka sa vyradí z najskoršieho obdobia, ak k ukončeniu vykazovania došlo z dôvodu vyšších než očakávaných predčasných splátok, alebo v prípade, ak došlo k predaju alebo zníženiu hodnoty položky, je vyradenie rozvrhnuté na všetky obdobia obsahujúce položku, ktorej vykazovanie sa ukončilo, a to na systematickom a logickom základe.

AG129. Okrem toho akákoľvek suma týkajúca sa konkrétneho obdobia, ktorej vykazovanie sa neukončilo po uplynutí tohto obdobia, sa vykazuje k danému dátumu v hospodárskom výsledku (pozri odsek 89A). […]..

AG130. […].

AG131. Ak sa zabezpečená suma pripadajúca na obdobie precenenia zníži bez toho, aby došlo k ukončeniu vykazovania súvisiacich aktív (alebo záväzkov), suma na samostatnej riadkovej položke, na ktorú odkazuje odsek AG114 písm. g), ktorá sa týka zníženia, sa amortizuje v súlade s odsekom 92.

AG132. Účtovná jednotka môže chcieť uplatňovať prístup uvedený v odsekoch AG114 až AG131 v rámci zabezpečenia portfólia, ktoré sa predtým účtovalo ako zabezpečenie peňažných tokov v súlade s IAS 39. Takáto účtovná jednotka zruší predchádzajúce určenie ako zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekom 101 písm. d) a uplatní požiadavky ustanovené v tomto odseku. Účtovná jednotka takisto zmení určenie zabezpečenia na zabezpečenie reálnej hodnoty a uplatní prístup uvedený v odsekoch AG114 až AG131 prospektívne na nasledujúce účtovné obdobia.

PRECHODNÉ USTANOVENIA (odseky 103 až 108b)

AG133. Účtovná jednotka mohla určiť očakávanú vnútroskupinovú transakciu ako zabezpečenú položku na začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo, na účely úpravy porovnávacích informácií, začiatok skoršieho porovnávacieho obdobia) v rámci zabezpečenia, ktoré by spĺňalo podmienky na účtovanie zabezpečenia v súlade s týmto štandardom (v znení zmeny a doplnenia poslednej vety odseku 80). Takáto účtovná jednotka môže použiť takéto určenie pri uplatňovaní účtovania zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo od začiatku skoršieho porovnávacieho obdobia). Takáto účtovná jednotka tiež uplatní odseky AG99A a AG99B od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr. V súlade s odsekom 108B však nie je potrebné uplatňovať odsek AG99B na porovnávacie informácie skorších období.

([1]) V tomto kontexte sa uplatňujú rovnaké úvahy o významnosti ako v rámci IFRS.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 40

Investičný nehnuteľný majetok

CIEĽ

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

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri vykazovaní, oceňovaní a zverejňovaní investičného nehnuteľného majetku.

3. Tento štandard sa okrem iného vzťahuje na oceňovanie podielov na investičnom nehnuteľnom majetku, držaných nájomcom na základe lízingu účtovaného ako finančný lízing, v účtovnej závierke nájomcu, a na oceňovanie investičného nehnuteľného majetku poskytovaného nájomcovi na základe operatívneho lízingu, v účtovnej závierke prenajímateľa. Tento štandard sa nezaoberá otázkami upravenými v IAS 17 *Lízingy*, a to ani:

   a) klasifikáciami lízingov ako finančných lízingov alebo operatívnych lízingov;

   b) vykazovaniami výnosov z lízingu investičného nehnuteľného majetku (pozri aj IAS 18 *Výnosy*);

   c) oceňovaniami podielov na nehnuteľnosti, držanej v rámci lízingu účtovaného ako operatívny lízing, v účtovných závierkach nájomcu;

   d) oceňovaniami čistej investície do finančného lízingu v účtovných závierkach prenajímateľa;

   e) účtovaniami transakcií predaja a spätného lízingu a

   f) zverejňovaniami, vzťahujúcimi sa na finančný a operatívny lízing.

4. Tento štandard sa nevzťahuje ani na:

   a) biologické aktíva týkajúce sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*) a

   b) ťažobné práva a zdroje nerastných surovín, ako napríklad ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje.

DEFINÍCIE

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

   Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe.

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

   Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

   Investičný nehnuteľný majetok je nehnuteľnosť (pozemky alebo budovy – alebo časti budov – alebo oboje) držaná (vlastníkom alebo nájomcom v rámci finančného lízingu) skôr s cieľom získať nájomné alebo kapitálové ocenenie alebo oboje, ako na účely:

   a) použitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely, alebo

   b) predaja v rámci bežného podnikania.

   Nehnuteľnosť užívaná vlastníkom je nehnuteľnosť držaná (vlastníkom alebo nájomcom v rámci finančného lízingu) na účely použitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely.

6. Podiel na nehnuteľnosti držaný nájomcom na základe operatívneho lízingu sa môže klasifikovať a účtovať ako investičný nehnuteľný majetok vtedy a len vtedy, ak by nehnuteľnosť inak vyhovovala definícii investičného nehnuteľného majetku a nájomca by pre vykazovaný majetok používal model ocenenia reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 55. Túto alternatívu klasifikácie možno použiť podľa charakteru nehnuteľností posudzovaných od prípadu k prípadu. Ak sa však takáto alternatíva klasifikácie zvolí pre jeden takýto podiel na nehnuteľnosti držaný

v rámci operatívneho lízingu, všetky nehnuteľnosti klasifikované ako investičný nehnuteľný majetok sa účtujú s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou. Ak sa zvolí táto alternatíva klasifikácie, každý takto klasifikovaný podiel sa zahrnie do zverejnení požadovaných odsekmi 74 až 78.

7. Účelom držby investičného nehnuteľného majetku je získať nájomné alebo kapitálové zhodnotenie, alebo oboje. Preto investičný nehnuteľný majetok vytvára peňažné toky značne nezávisle od ostatného majetku držaného účtovnou jednotkou. Toto odlišuje investičný nehnuteľný majetok od nehnuteľností užívaných vlastníkom. Výroba alebo dodávanie tovarov alebo služieb (alebo používanie nehnuteľnosti na administratívne účely) vytvára peňažné toky, ktoré sú priraditeľné nielen k nehnuteľnosti, ale takisto k ostatnému majetku používanému vo výrobnom alebo v dodávateľskom procese. IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* sa uplatňuje na nehnuteľnosti užívané vlastníkom.

8. Investičným nehnuteľným majetkom sú napríklad:

   a) pozemok držaný skôr na dlhodobé kapitálové zhodnotenie, ako na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania;

   b) pozemok držaný na zatiaľ neurčené budúce použitie (pokiaľ účtovná jednotka neurčila, či sa pozemok použije ako nehnuteľnosť užívaná vlastníkom alebo na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania, pozemok sa považuje za držaný na účel kapitálového zhodnotenia);

   c) budova vlastnená účtovnou jednotkou (alebo držaná účtovnou jednotkou na základe finančného lízingu) a prenajímaná na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;

   d) budova, ktorá je neobsadená, ale je držaná na účely prenájmu na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov.

9. Položkami, ktoré nie sú investičným nehnuteľným majetkom, a preto nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, sú napríklad tieto:

   a) nehnuteľnosť určená na predaj v rámci bežného podnikania alebo v procese zhotovenia alebo projektovania a výstavby na účely takého predaja (pozri IAS 2 *Zásoby*), napríklad nehnuteľnosť, ktorá bola nadobudnutá výlučne s úmyslom následného scudzenia v blízkej budúcnosti alebo na naprojektovanie a výstavbu a opätovný predaj;

   b) nehnuteľnosť, ktorá sa zhotovuje alebo projektuje a stavia v prospech tretej strany (pozri IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*);

   c) nehnuteľnosť užívaná vlastníkom (pozri IAS 16) vrátane (okrem iného) nehnuteľnosti držanej na účely budúceho používania ako nehnuteľnosti užívanej vlastníkom, nehnuteľnosti držanej na účely budúceho projektovania a výstavby a následného používania ako nehnuteľnosti užívanej vlastníkom, nehnuteľnosti užívanej zamestnancami (bez ohľadu na to, či zamestnanci platia nájomné v trhových sadzbách) a nehnuteľnosti užívanej vlastníkom, pri ktorej sa očakáva vyradenie;

   d) nehnuteľnosť, ktorá sa zhotovuje alebo projektuje a stavia na budúce využitie ako investičný nehnuteľný majetok. Na takúto nehnuteľnosť sa uplatňuje IAS 16 až do zhotovenia alebo ukončenia projektovania a výstavby, keď sa nehnuteľnosť stáva investičným nehnuteľným majetkom a uplatňuje sa na ňu tento štandard. Tento štandard sa však vzťahuje na existujúci investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa modernizuje na účely pokračujúceho budúceho využitia ako investičného nehnuteľného majetku (pozri odsek 58);

   e) nehnuteľnosť, ktorá sa v rámci finančného lízingu prenajíma inej účtovnej jednotke.

10. Niektoré nehnuteľnosti v sebe zahŕňajú časť, ktorá je držaná s cieľom dosiahnuť výnosy z prenájmu alebo kapitálového zhodnotenia, a ďalšiu časť, ktorá je držaná na účely využitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely. Ak by bolo možné tieto časti samostatne predať (alebo samostatne prenajať v rámci finančného lízingu), účtovná jednotka účtuje tieto časti samostatne. Ak by nebolo možné tieto časti samostatne predať, nehnuteľnosť je investičným nehnuteľným majetkom len vtedy, ak na účely využitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely, je držaná iba jej nevýznamná časť.

11. V niektorých prípadoch poskytuje účtovná jednotka užívateľom nehnuteľnosti, ktorú má vo svojej držbe, vedľajšie služby. Účtovná jednotka pristupuje k takejto nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku, ak tieto služby sú pre celkovú dohodu nevýznamné. Príkladom je situácia, keď vlastník kancelárskej budovy poskytuje bezpečnostné a údržbárske služby nájomcom, ktorí budovu užívajú.

12. V iných prípadoch sa poskytované služby považujú za významné. Ak účtovná jednotka napríklad vlastní a riadi hotel, služby poskytované hosťom sú významnou súčasťou celkovej dohody. Preto sa hotel riadený vlastníkom považuje za nehnuteľnosť užívanú vlastníkom, a nie za investičný nehnuteľný majetok.

13. Určiť, či vedľajšie služby sú také významné, že nehnuteľnosť nespĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku, môže byť náročné. Napríklad vlastník hotela niekedy prevedie určité zodpovednosti na tretie osoby na základe zmluvy o správe. Podmienky takýchto zmlúv o správe sú veľmi rôznorodé. Na jednej strane spektra môže

mať majiteľ v podstate pozíciu pasívneho investora. Na druhej strane spektra môže vlastník obstarávať každodenné funkcie jednoducho externe, ale zostáva významne vystavený odchýlkam v peňažných tokoch vytváraných činnosťami hotela.

14. Na určenie, či nehnuteľnosť spĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku, je potrebný úsudok. Účtovná jednotka si vytvára kritériá tak, aby mohla urobiť tento úsudok konzistentne a v súlade s definíciou investičného nehnuteľného majetku a so súvisiacim návodom v odsekoch 7 až 13. V odseku 75 písm. c) sa požaduje, aby účtovná jednotka v prípade náročnej klasifikácie tieto kritériá zverejnila.

15. Účtovná jednotka v niektorých prípadoch vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma, alebo ktorú užíva jej materská spoločnosť alebo iná dcérska spoločnosť. Táto nehnuteľnosť nespĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože z pohľadu skupiny ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom. Z pohľadu účtovnej jednotky vlastniacej nehnuteľnosť je však nehnuteľnosť investičným nehnuteľným majetkom v prípade, keď vyhovuje definícii uvedenej v odseku 5. Preto prenajímateľ vo svojej individuálnej účtovnej závierke pristupuje k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku.

VYKAZOVANIE

16. Investičný nehnuteľný majetok sa vykazuje ako majetok iba vtedy, ak:

    a) je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky, ktoré sú spojené s investičným nehnuteľným majetkom, budú plynúť do účtovnej jednotky, a

    b) obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku je možné spoľahlivo stanoviť.

17. Účtovná jednotka v súlade s uvedenou zásadou vykazovania vyhodnotí všetky náklady na investičný nehnuteľný majetok v čase ich vzniku. Medzi takéto náklady patria náklady, ktoré boli pôvodne vynaložené v súvislosti s nadobudnutím investičného nehnuteľného majetku a náklady vynaložené následne na rozšírenie, výmenu časti alebo údržbu nehnuteľného majetku.

18. V súlade so zásadou vykazovania v odseku 16 účtovná jednotka nevykazuje v rámci účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku náklady súvisiace s každodennou údržbou tejto nehnuteľnosti. Namiesto toho sa takéto náklady vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku. Náklady na každodennú údržbu sú najmä mzdové náklady a náklady na výkonovú spotrebu a môžu takisto zahŕňať náklady na menšie časti. Účel týchto výdavkov sa často opisuje ako „opravy a údržba“ nehnuteľnosti.

19. Časti investičného nehnuteľného majetku mohli byť obstarané prostredníctvom náhrady. Napríklad vnútorné steny môžu byť náhradou pôvodných stien. V súlade s touto zásadou vykazovania účtovná jednotka v účtovnej hodnote investičného nehnuteľného majetku vykazuje náklady na náhradu časti existujúceho investičného nehnuteľného majetku v čase ich vzniku v prípade, keď sú splnené kritériá vykazovania. Vykazovanie účtovnej hodnoty týchto vymenených častí sa dokončí v súlade s ustanoveniami o ukončení vykazovania uvedenými v tomto štandarde.

OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

20. Investičný nehnuteľný majetok sa prvotne oceňuje v jeho obstarávacej cene. Transakčné náklady sa zahrnú do prvotného ocenenia.

21. Obstarávacia cena nakúpeného investičného nehnuteľného majetku pozostáva z jeho nákupnej ceny a ostatných priamo priraditeľných výdavkov. Medzi priamo priraditeľné výdavky patria napríklad poplatky za odborné právne služby, dane z prevodu nehnuteľností a iné transakčné náklady.

22. Obstarávacou cenou investičného nehnuteľného majetku zhotoveného vlastnou činnosťou sú náklady vynaložené k dátumu dokončenia zhotovenia alebo projektovania a výstavby nehnuteľnosti. Do tohto dátumu účtovná jednotka uplatňuje IAS 16. K tomuto dátumu sa nehnuteľnosť stáva investičným nehnuteľným majetkom a uplatňuje sa tento štandard [pozri odsek 57 písm. e) a odsek 65].

23. Obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku nezvyšujú:

    a) zriaďovacie náklady (ak takéto náklady nie sú nevyhnutné na uvedenie nehnuteľnosti do stavu, v ktorom je schopná prevádzky, ktorej spôsob určil manažment);

    b) prevádzkové straty, k vzniku ktorých došlo pred tým, ako investičný nehnuteľný majetok dosiahne plánovanú úroveň použitia, alebo

    c) nadmerná hodnota odpadového materiálu, mzdových nákladov a iných zdrojov vzniknutých pri zhotovení alebo projektovaní a výstavbe nehnuteľnosti.

24. Ak je platba za investičný nehnuteľný majetok odložená, jeho obstarávacia cena je ekvivalentom ceny v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovými platbami sa vykazuje ako úrokový náklad počas obdobia úveru.

25. Prvotné náklady podielu na nehnuteľnosti držaného v rámci lízingu a klasifikovaného ako investičný nehnuteľný majetok budú tie, ktoré sú predpísané pre finančný lízing v odseku 20 IAS 17, t. j. majetok sa vykazuje v reálnej hodnote nehnuteľnosti alebo v súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok, ak je nižšia. Ekvivalentná suma sa vykazuje v súlade s uvedeným odsekom ako záväzok.

26. Všetky prémie zaplatené za lízing sa na tieto účely považujú za súčasť minimálnych lízingových splátok a preto sa zahŕňajú do obstarávacej ceny majetku, ale sú vylúčené zo záväzkov. Ak sa podiel na nehnuteľnosti držanej v rámci lízingu klasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok, položkou, ktorá sa účtuje v reálnej hodnote, je tento podiel a nie súvisiaca nehnuteľnosť. Návod na určovanie reálnej hodnoty podielu na nehnuteľnosti je na účel modelu ocenenia reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 52. Tento návod je takisto vhodný na určovanie reálnej hodnoty v prípade, keď sa reálna hodnota používa ako obstarávacia cena na účely prvotného vykázania.

27. Jeden investičný nehnuteľný majetok alebo viacero investičných nehnuteľných majetkov možno obstarať výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva, alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív. Ďalší text sa týka výmeny jedného nepeňažného aktíva za iné, avšak uplatňuje sa aj na všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takéhoto investičného nehnuteľného majetku sa oceňuje v reálnej hodnote okrem prípadov, ak a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata alebo b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu tak prijatého, ale ani odovzdaného majetku. Obstaraný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj v prípade, keď účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, jeho obstarávacia cena sa stanoví v účtovnej hodnote odovzdaného majetku.

28. Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu so zreteľom na rozsah, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:

a) štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a sumy) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov prevedeného majetku alebo

b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty časti činností účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou a

c) rozdiel uvedený v písmenách a) alebo b) je významný vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív.

Na určenie toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, špecifická hodnota časti aktivít účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.

29. Reálnu hodnotu majetku, pre ktorý neexistujú porovnateľné trhové transakcie, je možné spoľahlivo určiť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných odhadov reálnej hodnoty nie je významnou pre tento majetok alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozsahu sa môžu spoľahlivo posúdiť a používať pri odhadovaní reálnej hodnoty. Ak účtovná jednotka môže spoľahlivo určiť reálnu hodnotu či už prijatého alebo odovzdaného majetku, použije sa na stanovenie obstarávacej ceny prijatého majetku reálna hodnota odovzdaného majetku, pokiaľ nie je reálna hodnota prijatého majetku zreteľnejšie preukázateľná.

OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

Účtovná politika

30. Účtovná jednotka si okrem výnimiek uvedených v odsekoch 32A a 34 za svoju účtovnú politiku vyberie buď model ocenenia reálnou hodnotou podľa odsekov 33 až 55, alebo model ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 56 a túto politiku uplatní na všetok svoj investičný nehnuteľný majetok.

31. V IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa uvádza, že dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky možno uskutočniť len v prípade, ak bude výsledkom takejto zmeny vhodnejšia prezentácia transakcií, iných udalostí alebo podmienok v účtovnej závierke účtovnej jednotky. Je veľmi nepravdepodobné, že výsledkom zmeny modelu ocenenia reálnou hodnotou na model ocenenia obstarávacou cenou bude vhodnejšia prezentácia.

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

32A. Účtovná jednotka si môže:

a) zvoliť buď model ocenenia reálnou hodnotou, alebo model ocenenia obstarávacou cenou pre všetky záväzky súvisiace so zabezpečením investičného nehnuteľného majetku, ktorý vytvára výnos priamo prepojený s reálnou hodnotou, alebo výnos zo špecifikovaného majetku zahŕňajúceho takýto investičný nehnuteľný majetok, a

b) zvoliť buď model ocenenia reálnou hodnotou, alebo model ocenenia obstarávacou cenou pre všetok ostatný investičný nehnuteľný majetok bez ohľadu na výber podľa písmena a).

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

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

Model ocenenia reálnou hodnotou

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

34. Ak sa podiel na nehnuteľnosti držanej nájomcom v rámci operatívneho lízingu klasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok podľa odseku 6, neplatí možnosť voľby podľa odseku 30; uplatní sa model ocenenia reálnou hodnotou.

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

36. Reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku je cena, za ktorú by mohla byť nehnuteľnosť vymenená v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami (pozri odsek 5). Reálna hodnota výslovne vylučuje odhadnutú cenu nadhodnotenú alebo podhodnotenú špecifickými podmienkami alebo okolnosťami, akými sú atypické financovanie, dohody o predaji a spätnom lízingu, osobitné odmeny alebo úľavy poskytované kýmkoľvek, kto je spojený s predajom.

37. Účtovná jednotka určuje reálnu hodnotu bez odpočítania transakčných nákladov, ktoré by mohla vynaložiť pri predaji alebo inom vyradení.

38. Do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa premietajú trhové podmienky k súvahovému dňu.

39. Reálna hodnota je časovo závislá vzhľadom na konkrétny dátum. Keďže trhové podmienky sa môžu meniť, suma vykázaná ako reálna hodnota môže byť nesprávna alebo nevhodná, ak sa odhaduje vo vzťahu k inému dátumu. Vo vymedzení pojmu reálna hodnota sa takisto predpokladá simultánna výmena a dokončenie zmluvného predaja bez akejkoľvek odchýlky od ceny, ktorá by sa mohla dohodnúť v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, keby výmena a splnenie kúpnej zmluvy neboli simultánne.

40. Do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa premietajú okrem iného výnosy z prenájmu z bežných lízingov a primerané a overiteľné predpoklady, ku ktorým by dospeli informované, dobrovoľne súhlasiace strany, o tržbách z prenájmu z budúcich lízingov, v zmysle súčasných podmienok. Na podobnom základe takisto odzrkadľuje prípadné úbytky peňazí (vrátane platieb nájomného a iných úbytkov), ktoré možno očakávať vzhľadom na nehnuteľnosť. Niektoré z týchto úbytkov sa odzrkadľujú v záväzkoch, zatiaľ čo iné sa týkajú úbytkov, ktoré sa až do neskoršieho dátumu v účtovnej závierke nevykazujú (napríklad pravidelné platby, ako napríklad podmienené nájomné).

41. V odseku 25 sa stanovuje základ pre prvotné vykázanie obstarávacej ceny podielu na prenajatej nehnuteľnosti. V odseku 33 sa požaduje, aby sa v prípade potreby uskutočnilo precenenie podielu na prenajatej nehnuteľnosti na reálnu hodnotu. V rámci lízingu uzatvoreného v trhových sadzbách by reálna hodnota podielu v prenajatej nehnuteľnosti po odpočítaní všetkých očakávaných lízingových splátok (vrátane splátok týkajúcich sa vykazovaných záväzkov) k dátumu obstarania mala mať nulovú hodnotu. Táto reálna hodnota sa nemení, a to bez ohľadu na to, či sa na účely účtovníctva v súlade s odsekom 20 IAS 17 vykazuje prenajatý majetok a záväzok v reálnej hodnote alebo v súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok. Preto by na základe precenenia prenajatého majetku z obstarávacej ceny v súlade s odsekom 25 na reálnu hodnotu v súlade s odsekom 33 nemal vzniknúť prvotný zisk alebo strata, ak sa reálna hodnota neoceňuje k rozdielnym dátumom. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, keď sa uplatňovanie modelu ocenenia reálnou hodnotou zvolí po prvotnom vykázaní.

42. Vymedzenie pojmu reálna hodnota obsahuje odkaz na „informované, dobrovoľne súhlasiace strany“. Výraz „informované“ v tomto kontexte znamená, že tak dobrovoľne súhlasiaci kupujúci, ako aj dobrovoľne súhlasiaci predávajúci sú primerane informovaní o charaktere a vlastnostiach investičného nehnuteľného majetku, jeho aktuálnom a potenciálnom používaní a trhových podmienkach k súvahovému dňu. Dobrovoľne súhlasiaci kupujúci je motivovaný, ale nie nútený kúpiť. Tento kupujúci nekoná príliš horlivo, ani nie je rozhodnutý kúpiť za akúkoľvek cenu. Predpokladaný kupujúci by nezaplatil vyššiu cenu, než akú by požadoval trh pozostávajúci z informovaných, dobrovoľne súhlasiacich kupujúcich a predávajúcich.

43. Dobrovoľne súhlasiaci predávajúci nekoná príliš horlivo, ani nie je nútený predať za akúkoľvek cenu, ani nie je pripravený trvať na cene, ktorá sa nepovažuje za primeranú so zreteľom na aktuálne trhové podmienky. Dobrovoľne súhlasiaci predávajúci je motivovaný predať investičný nehnuteľný majetok za trhových podmienok a za najlepšiu získateľnú cenu. Skutočné okolnosti týkajúce sa aktuálneho majiteľa investičného nehnuteľného majetku nie sú súčasťou tejto úvahy, pretože dobrovoľne súhlasiaci predávajúci je hypotetickým majiteľom (napríklad dobrovoľne súhlasiaci predávajúci by nebral do úvahy konkrétne daňové okolnosti skutočného vlastníka investičného nehnuteľného majetku).

44. Vymedzenie pojmu reálna hodnota sa vzťahuje na nezávislú transakciu. Nezávislá transakcia je transakcia, ku ktorej došlo medzi stranami, ktoré medzi sebou nemajú konkrétny alebo osobitný vzájomný vzťah, v dôsledku ktorého sa ceny transakcií stávajú necharakteristickými pre trhové podmienky. Predpokladá sa, že transakcia sa uskutočňuje medzi nespriaznenými stranami, z ktorých každá koná nezávisle.

45. Najlepší dôkaz reálnej hodnoty poskytujú bežné ceny na aktívnom trhu pri podobnej nehnuteľnosti v rovnakej lokalite a rovnakom stave, ktorá je predmetom podobných lízingových alebo iným zmlúv. Účtovná jednotka musí dôkladne identifikovať prípadné rozdiely v charaktere, lokalite alebo stave nehnuteľnosti, prípadne v zmluvných podmienkach lízingov a iných zmlúv súvisiacich s touto nehnuteľnosťou.

46. Pri absencii aktuálnych cien na aktívnom trhu toho druhu, ktorý je opísaný v odseku 45, účtovná jednotka vezme do úvahy informácie z rôznych zdrojov, a to vrátane:

a) aktuálnych cien na aktívnom trhu s nehnuteľnosťami odlišného charakteru, stavu alebo v odlišnej lokalite (alebo ktoré sú predmetom rozdielnych lízingových alebo iných zmlúv), upravených tak, aby zohľadňovali tieto odlišnosti;

b) cien nehnuteľností s podobnými vlastnosťami dosiahnutých na menej aktívnych trhoch tak, aby sa zohľadnili všetky zmeny ekonomických podmienok, ku ktorým došlo od dátumu transakcií uskutočnených za tieto ceny, a

c) projekcií diskontovaných peňažných tokov založených na spoľahlivých odhadoch budúcich peňažných tokov podporených podmienkami prípadných existujúcich lízingových a iných zmlúv a (ak je to možné) externým dôkazom, ako napríklad aktuálne trhové nájomné z podobnej nehnuteľnosti v rovnakej lokalite a rovnakom stave, a pri použití diskontných sadzieb, ktoré odzrkadľujú aktuálne trhové posúdenia neistoty vo výške sumy a v načasovaní peňažných tokov.

47. V niektorých prípadoch môžu rozdielne zdroje uvedené v predchádzajúcom odseku viesť k rozdielnym záverom o reálnej hodnote investičného nehnuteľného majetku. Účtovná jednotka zváži príčiny týchto rozdielov s cieľom dospieť v rámci rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty k najspoľahlivejšiemu odhadu reálnej hodnoty.

48. Vo výnimočných prípadoch je jasne preukázateľné, že v prípade, keď účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo, ak sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investičným nehnuteľným majetkom následne po zhotovení alebo dokončení projektovania a výstavby alebo po zmene použitia), variabilita v rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty bude taká veľká a pravdepodobnosť rozličných výsledkov bude také ťažké posúdiť, že je vylúčená užitočnosť jediného odhadu reálnej hodnoty. Tieto skutočnosti môžu naznačovať, že reálnu hodnotu nehnuteľností nebude možné určiť spoľahlivo na trvalom základe (pozri odsek 53).

49. Reálna hodnota sa odlišuje od hodnoty z používania, ako je definovaná v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Reálna hodnota odzrkadľuje znalosti a odhady informovaných, dobrovoľne súhlasiacich kupujúcich a predávajúcich. Naproti tomu hodnota z používania odzrkadľuje odhady účtovnej jednotky vrátane vplyvu faktorov, ktoré môžu byť vo vzťahu k účtovnej jednotke špecifické a nemusia byť vo všeobecnosti uplatniteľné všetkými účtovnými jednotkami. Do reálnej hodnoty sa napríklad nepremieta žiaden z ďalej uvedených faktorov za predpokladu, že by neboli všeobecne dostupné pre informovaných a dobrovoľne súhlasiacich kupujúcich a predávajúcich:

a) dodatočná hodnota odvodená z vytvorenia portfólia nehnuteľností s rôznym umiestnením;

b) synergie medzi investičným nehnuteľným majetkom a ostatným majetkom;

c) zákonné práva alebo zákonné obmedzenia, ktoré sú špecifické len pre súčasného vlastníka, a

d) daňové výhody alebo daňové zaťaženia, ktoré sú špecifické pre súčasného vlastníka.

50. Pri určovaní reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku účtovná jednotka nezapočítava duplicitne majetok alebo záväzky, ktoré sa v súvahe vykazujú ako samostatný majetok 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, ako aby sa vykazovali samostatne ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;

b) ak sa prenajíma zariadená kancelária, reálna hodnota kancelárie spravidla zahŕňa reálnu hodnotu nábytku, pretože výnosy z prenájmu súvisia so zariadenou kanceláriou. Ak sa do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku zahŕňa nábytok, účtovná jednotka tento nábytok nevykazuje ako samostatný majetok;

c) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku nezahŕňa zálohové alebo časovo rozlíšené nájomné z operatívneho lízingu, keďže ich účtovná jednotka vykazuje ako samostatný záväzok alebo majetok;

d) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku drženého v rámci lízingu odzrkadľuje očakávané peňažné toky (vrátane podmieneného nájomného, ktorého platba sa očakáva). To znamená, že v prípade, keď získané ocenenie nehnuteľnosti nezahŕňa hodnotu všetkých očakávaných platieb, bude nevyhnutné pripočítať späť všetky vykázané lízingové záväzky, aby sa na účtovné účely dosiahla reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku.

51. Reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku neodzrkadľuje budúce kapitálové výdavky, ktoré zdokonalia alebo rozšíria úžitkové vlastnosti nehnuteľností a neodzrkadľuje súvisiace budúce úžitky z týchto budúcich výdavkov.

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

Nemožnosť spoľahlivo určiť reálnu hodnotu

53. Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že účtovná jednotka dokáže spoľahlivo určiť reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku na trvalom základe. Vo výnimočných prípadoch však existuje jasný dôkaz toho, že ak účtovná jednotka prvotne nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo ak sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investičným nehnuteľným majetkom následne na základe zhotovenia alebo dokončenia projektovania a výstavby alebo z dôvodu zmeny spôsobu použitia), nie je možné spoľahlivo určiť reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku na trvalom základe. K takejto situácii dochádza výlučne vtedy a len vtedy, keď porovnateľné trhové transakcie nie sú časté a alternatívne spoľahlivé odhady reálnej hodnoty (napríklad založené na projekciách diskontovaných peňažných tokov) nie sú dostupné. V takýchto prípadoch účtovná jednotka ocení takýto investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu ocenenia obstarávacou cenou uvedeného v IAS 16. Predpokladá sa, že reziduálna hodnota tohto investičného nehnuteľného majetku je nulová. Účtovná jednotka uplatňuje IAS 16 až do vyradenia investičného nehnuteľného majetku.

54. Vo výnimočných prípadoch, keď účtovná jednotka musí z dôvodov uvedených v predchádzajúcom odseku oceňovať investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 16, oceňuje všetok svoj ostatný investičný nehnuteľný majetok v reálnej hodnote. Hoci v takýchto prípadoch účtovná jednotka môže vo vzťahu k jednému investičnému nehnuteľnému majetku použiť model ocenenia obstarávacou cenou, táto jednotka pokračuje v účtovaní každej zostávajúcej nehnuteľnosti s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou.

55. Ak účtovná jednotka predtým oceňovala investičný nehnuteľný majetok v reálnej hodnote, v oceňovaní nehnuteľností v reálnej hodnote by mala pokračovať až do vyradenia (alebo pokiaľ sa nehnuteľnosť nestane nehnuteľnosťou užívanou vlastníkom alebo účtovná jednotka nezačne zhodnocovať nehnuteľnosť na účely následného predaja v rámci bežnej podnikateľskej činnosti) a to aj v prípade, že porovnateľné trhové transakcie budú menej časté alebo trhové ceny sa stanú ťažšie dostupnými.

Model oceňovania obstarávacou cenou

56. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka, ktorá si vyberie model oceňovania obstarávacou cenou, oceňuje všetok svoj svoje investičný nehnuteľný majetok v súlade s požiadavkami IAS 16 platnými pre tento model, s výnimkou nehnuteľností, ktoré spĺňajú kritériá klasifikácie majetku drženého na predaj (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*. Investičný nehnuteľný majetok, ktorý spĺňa kritériá klasifikácie majetku drženého na predaj (alebo je zaradený do vyraďovanej skupiny, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj), sa oceňujú v súlade s IFRS 5.

PREVODY

57. Prevody do investičného nehnuteľného majetku alebo z neho sa vykonávajú iba vtedy, keď existuje zmena v použití, ktorá je preukázaná:

a) začiatkom užívania vlastníkom v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do nehnuteľnosti užívanej vlastníkom;

b) začiatkom úpravy s výhľadom na predaj v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do zásob;

c) ukončením užívania vlastníkom v prípade prevodu z nehnuteľnosti užívanej vlastníkom do investičného nehnuteľného majetku;

d) začiatkom operatívneho lízingu poskytovaného inej strane v prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku alebo

e) zhotovením alebo dokončením projektovania a výstavby v prípade prevodu z nehnuteľnosti vo fáze zhotovenia alebo projektovania a výstavby (upravených v IAS 16) do investičného nehnuteľného majetku.

58. V odseku 57 písm. b) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka previedla nehnuteľnosť z investičného nehnuteľného majetku do zásob iba vtedy, ak existuje zmena v použití, ktorá je preukázaná začatím projektovania a výstavby na účel predaja. Ak sa účtovná jednotka rozhodne vyradiť investičný nehnuteľný majetok bez projektovania a výstavby, pokračuje v pristupovaní k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku dovtedy, kým sa neukončí jeho vykazovanie (vylúči sa zo súvahy) a kým k nemu nezačne pristupovať ako k zásobám. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka začne modernizovať existujúci nehnuteľný majetok na účel pokračovania v jeho budúcom využívaní ako investičného nehnuteľného majetku, nehnuteľnosť zostane investičným nehnuteľným majetkom a počas modernizácie sa nereklasifikuje na nehnuteľnosť užívanú vlastníkom.

59. Odseky 60 až 65 sa uplatňujú pri problémoch týkajúcich sa vykazovania a oceňovania, k vzniku ktorých dochádza, ak účtovná jednotka používa pre investičný nehnuteľný majetok model ocenenia reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka používa model ocenenia obstarávacou cenou, nemení sa v dôsledku prevodov medzi investičným nehnuteľným majetkom, nehnuteľnosťami užívanými vlastníkom a zásobami účtovná hodnota prevedenej nehnuteľnosti a nemení sa ani obstarávacia cenu nehnuteľnosti na účely oceňovania alebo zverejňovania.

60. Pokiaľ ide o prevod z investičného nehnuteľného majetku, ktorý je účtovaný v reálnej hodnote, do nehnuteľností užívaných vlastníkom alebo do zásob, domnelou cenou nehnuteľností pri následnom účtovaní podľa IAS 16 alebo IAS 2 je ich reálna hodnota k dátumu zmeny použitia.

61. Ak sa vlastníkom užívané nehnuteľnosti stanú investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka uplatňuje až do dátumu zmeny použitia IAS 16. Účtovná jednotka k akémukoľvek rozdielu, ktorý k uvedenému dátumu vznikne medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jej reálnou hodnotou, pristupuje rovnakým spôsobom ako k preceneniu podľa IAS 16.

62. Do dátumu, keď sa nehnuteľnosť užívaná vlastníkom stáva investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka odpisuje nehnuteľnosť a vykazuje všetky straty zo zníženia hodnoty, ktoré nastali. Účtovná jednotka k prípadným rozdielom, ktoré vzniknú k uvedenému dátumu medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jej reálnou hodnotou, pristupuje rovnakým spôsobom ako pri precenení podľa IAS 16. Inými slovami:

a) prípadné 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 účtuje na ťarchu prebytku z precenenia;

b) k prípadnému výslednému zvýšeniu účtovnej hodnoty sa pristupuje týmto spôsobom:

i) do rozsahu, v akom zvýšenie ruší predchádzajúcu stratu zo zníženia hodnoty nehnuteľnosti, sa zvýšenie vykazuje vo výsledku hospodárenia. Suma vykázaná vo výsledku hospodárenia nepresahuje sumu potrebnú na obnovenie účtovnej hodnoty, ktorá by sa určila (po odpočítaní odpisov) v prípade, ak by sa nevykazovala žiadna strata zo zníženia hodnoty;

ii) každá zostávajúca časť zvýšenia sa zaúčtuje priamo v prospech vlastného imania do prebytku z precenenia. Pri následnom vyradení investičného nehnuteľného majetku sa môže prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania previesť do nerozdeleného zisku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňuje cez výsledok hospodárenia.

63. V prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

64. K prevodom zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, sa pristupuje rovnako ako k predaju zásob.

65. Ak účtovná jednotka zhotoví alebo dokončí projektovanie a výstavbu investičného nehnuteľného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, prípadný rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a ich predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

VYRADENIA

66. Vykazovanie investičného nehnuteľného majetku sa ukončí (vylúči zo súvahy) pri jeho vyradení, alebo ak je investičný nehnuteľný majetok trvalo vylúčený z používania a z jeho vyradenia sa neočakávajú budúce ekonomické úžitky.

67. Vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa môže uskutočniť predajom alebo uzatvorením finančného lízingu. Na určenie dátumu vyradenia položky účtovná jednotka uplatňuje kritériá na vykazovanie zisku z predaja tovaru v IAS 18 a zváži súvisiaci návod uvedený v dodatku k IAS 18. Na vyradenie uskutočnené formou finančného lízingu a na predaj a spätný lízing sa vzťahuje IAS 17.

68. Ak účtovná jednotka podľa zásady vykazovania v odseku 16 vykazuje obstarávaciu cenu časti, ktorou sa nahrádza časť investičný nehnuteľný majetok v rámci účtovnej hodnoty tohto majetku, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradených častí. Pokiaľ ide o investičný nehnuteľný majetok účtovaný pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou, vymenenou časťou nemôže byť časť, ktorá bola samostatne odpisovaná. Ak účtovná jednotka nemôže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako indikátor toho, aká bola obstarávacia cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená. V rámci modelu ocenenia reálnou hodnotou môže už reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku odzrkadľovať skutočnosť, že časť, ktorá sa má vymeniť, stratila svoju hodnotu. V iných prípadoch môže byť ťažké rozpoznať, o koľko sa má vo vzťahu k vymieňanej časti znížiť reálna hodnota. Ak vzhľadom na vymieňanú časť nie je možné znížiť reálnu hodnotu, je vhodné do účtovnej hodnoty majetku zahrnúť obstarávaciu cenu náhradnej časti a následne opätovne posúdiť reálnu hodnotu, ako by sa požadovalo v prípade prírastkov, ktoré nezahŕňajú výmenu.

69. Zisky alebo straty vznikajúce z ukončenia používania alebo z vyradenia investičného nehnuteľného majetku sa zisťujú ako rozdiel medzi čistými príjmami z vyradenia a účtovnou hodnotou majetku a vykazujú sa vo výsledku hospodárenia (pokiaľ IAS 17 pre predaj a spätný lízing nevyžaduje inak).

70. Protihodnota splatná pri vyradení investičného nehnuteľného majetku sa prvotne vykazuje v reálnej hodnote. Konkrétne v prípade, keď je úhrada za investičný nehnuteľný majetok odložená, prijatá protihodnota sa prvotne vykáže vo výške ekvivalentu ceny v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou protihodnoty a ekvivalentom ceny v hotovosti sa vykazuje ako úrokový výnos v súlade s IAS 18 s použitím metódy efektívnej úrokovej miery.

71. Účtovná jednotka uplatňuje IAS 37 alebo prípadne iné štandardy na všetky záväzky, ktoré si ponechá po vyradení investičného nehnuteľného majetku.

72. Odškodnenie od tretích osôb za zníženie hodnoty, stratu alebo odovzdanie investičného nehnuteľného majetku sa zahrnie do výsledku hospodárenia ku dňu, keď sa vykážu pohľadávky z tohto odškodnenia.

73. Zníženia hodnoty alebo strata investičného nehnuteľného majetku, súvisiace nároky na odškodnenie voči tretím osobám alebo platby odškodnenia tretími osobami prípadné následné obstaranie alebo zhotovenie náhradného majetku sú samostatné ekonomické udalosti a účtujú sa samostatne týmto spôsobom:

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

b) ukončenie používania alebo vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje v súlade s odsekmi 66 až 71 tohto štandardu,

c) odškodnenie od tretích osôb za zníženie hodnoty, stratu alebo odovzdanie investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia, keď sa stane pohľadávkou a

d) obstarávacia cena majetku obnoveného, obstaraného alebo zhotoveného ako náhrada za daný majetok sa určujú v súlade s odsekmi 20 až 29 tohto štandardu.

ZVEREJŇOVANIE

Model ocenenia reálnou hodnotou a model ocenenia obstarávacou cenou

74. Ďalej uvedené zverejnenia platia spolu so zverejneniami uvedenými v IAS 17. V súlade s IAS 17 uvádza majiteľ investičného nehnuteľného majetku zverejnenia prenajímateľa o lízingoch, ktoré uzatvoril. Účtovná jednotka, ktorá má v držbe investičný nehnuteľný majetok na základe finančného alebo operatívneho lízingu, uvádza zverejnenia nájomcu týkajúce sa finančných lízingov a zverejnenia prenajímateľa týkajúce sa prípadných operatívnych lízingov, ktoré uzatvoril.

75. Účtovná jednotka zverejní:

a) či používa model ocenenia reálnou hodnotou alebo model ocenenia obstarávacou cenou;

b) ak používa model ocenenia reálnou hodnotou, či a za akých okolností sa podiely na nehnuteľnostiach držaných na základe operatívnych lízingov klasifikujú a účtujú ako investičný nehnuteľný majetok;

c) v prípadoch, keď je ťažké klasifikovať nehnuteľnosť (pozri odsek 14), kritériá používané na odlíšenie investičného nehnuteľného majetku od nehnuteľnosti užívanej vlastníkom a nehnuteľnosti držanej na predaj v rámci bežnej podnikateľskej činnosti;

d) metódy a významné predpoklady použité pri určovaní reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku vrátane vyhlásenia, či bolo určenie reálnej hodnoty podporené trhovým dôkazom alebo výraznejšie vychádzalo z iných faktorov (ktoré účtovná jednotka zverejní) z dôvodu charakteru nehnuteľnosti a nedostatku porovnateľných trhových údajov;

e) rozsah, do akého je reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku (v súlade s jeho ocenením a zverejnením v účtovnej závierke) založená na ocenení vykonanom nezávislým znalcom, ktorý má uznávanú a zodpovedajúcu odbornú spôsobilosť a predchádzajúce skúsenosti v oceňovaní nehnuteľností rovnakej kategórie a v rovnakej lokalite, ako je oceňovaný investičný nehnuteľný majetok. Ak sa takéto ocenenie neuskutočnilo, táto skutočnosť sa musí zverejniť;

f) sumy vykazované vo výsledku hospodárenia týkajúce sa:

i) výnosov z prenájmu investičného nehnuteľného majetku;

ii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, ktorý počas obdobia vytváral výnosy z prenájmu, a

iii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, počas obdobia ktorý nevytváral výnosy z prenájmu;

iv) kumulatívnej zmeny reálnej hodnoty, vykazovanej vo výsledku hospodárenia, z predaja investičného nehnuteľného majetku zo súboru majetku, v rámci ktorého sa používa model ocenenia obstarávacou cenou do súboru, v ktorom sa používa model ocenenia reálnou hodnotou (pozri odsek 32C);

g) existenciu a sumy obmedzení realizovateľnosti investičného nehnuteľného majetku alebo úhradu výnosov a príjmov z vyradenia;

h) zmluvné povinnosti na obstaranie, zhotovenie alebo projektovanie a výstavbu investičného nehnuteľného majetku alebo na opravy, údržbu alebo rozšírenie úžitkových vlastností.

Model ocenenia reálnou hodnotou

76. Na doplnenie k zverejneniam požadovaným odsekom 75 účtovná jednotka, ktorá uplatňuje model ocenenia reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 55, zverejní porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci obdobia, pričom zobrazí tieto informácie:

a) prírastky, samostatne zverejňujúc tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstarania, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných v účtovnej hodnote majetku;

b) prírastky vyplývajúce z akvizícií cez podnikové kombinácie;

c) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

d) čisté zisky alebo straty z úprav reálnej hodnoty;

e) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;

f) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľností užívaných vlastníkom a

g) ostatné zmeny.

77. Ak na účely účtovnej závierky dôjde k významnej úprave získaného ocenenia investičného nehnuteľného majetku, napríklad na účely zabránenia duplicitnému započítaniu majetku alebo záväzkov vykazovaných v súlade s odsekom 50 ako samostatný majetok a záväzky, účtovná jednotka zverejní porovnanie medzi získaným ocenením a upraveným ocenením obsiahnutým v účtovnej závierke, zobrazujúc samostatne súhrnnú sumu prípadných vykazovaných lízingových záväzkov, ktoré sa spätne pripočítali a všetkých ostatných významných úprav.

78. Vo výnimočných prípadoch uvedených v odseku 53, ak účtovná jednotka ocení investičný nehnuteľný majetok pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou v IAS 16, v zosúhlasení vyžadovanom odsekom 76 sa zverejnia sumy týkajúce sa tohto investičného nehnuteľného majetku, osobitne od súm týkajúcich sa iného investičného nehnuteľného majetku. Účtovná jednotka okrem toho zverejní:

a) opis investičného nehnuteľného majetku;

b) vysvetlenie, prečo nie je možné spoľahlivo určiť reálnu hodnotu;

c) ak je to možné, rozsah odhadov, v rozmedzí ktorých sa s veľkou pravdepodobnosťou nachádza reálna hodnota, a

d) pri vyradení investičného nehnuteľného majetku neúčtovaného v reálnej hodnote:

i) skutočnosť, že účtovná jednotka vyradila investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote;

ii) účtovnú hodnotu investičného nehnuteľného majetku v čase predaja a

iii) sumu vykázaných ziskov a strát.

Model ocenenia obstarávacou cenou

79. Na doplnenie k zverejneniam požadovaným odsekom 75 účtovná jednotka, ktorá používa model ocenenia obstarávacou cenou uvedený v odseku 56, zverejní:

a) použité metódy odpisovania;

b) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;

c) brutto účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;

d) porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci daného obdobia, pričom sa uvedú tieto informácie:

i) prírastky, samostatne zverejňujúc tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných ako majetok;

ii) prírastky vyplývajúce z akvizícií cez podnikové kombinácie;

iii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

iv) odpisy;

v) sumu vykázaných strát zo zníženia hodnoty a sumu zrušených strát zo zníženia hodnoty počas obdobia, v súlade s IAS 36;

vi) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;

vii) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľností užívaných vlastníkom a

viii) ostatné zmeny a

e) reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku. Vo výnimočných prípadoch opísaných v odseku 53, ak účtovná jednotka nemôže spoľahlivo určiť reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku, zverejní:

i) opis investičného nehnuteľného majetku;

ii) vysvetlenie, prečo nie je možné spoľahlivo určiť reálnu hodnotu, a

iii) ak je to možné, rozsah odhadov, v rozmedzí ktorých sa s veľkou pravdepodobnosťou nachádza reálna hodnota.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

Model ocenenia reálnou hodnotou

80. Účtovná jednotka, ktorá predtým uplatňovala IAS 40 (z roku 2000) a ktorá si prvýkrát zvolila možnosť klasifikovať a účtovať niektoré alebo všetky podiely na nehnuteľnostiach spĺňajúcich kritériá, ktoré má v držbe v rámci operatívnych lízingov ako investičný nehnuteľný majetok, vykáže vplyv tejto voľby ako úpravu počiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom sa táto voľba uskutočnila prvýkrát. Okrem toho:

a) ak účtovná jednotka predtým zverejnila (v účtovnej závierke alebo inak) reálnu hodnotu týchto podielov na investičnom nehnuteľnom majetku v skorších obdobiach (stanovenú na základe, ktorý vyhovuje definícii reálnej hodnoty v odseku 5 a návodu v odsekoch 36 až 52), tejto jednotke sa odporúča, ale nie je povinná:

i) upraviť začiatočný zostatok nerozdeleného zisku za obdobie prezentované najskôr, za ktoré bola takáto reálna hodnota zverejnená, a

ii) prepočítať porovnateľné informácie pre tieto obdobia a

b) ak účtovná jednotka predtým nezverejnila informácie opísané v písmene a), neprepočítava porovnateľné informácie a zverejní túto skutočnosť.

81. Tento štandard požaduje prístup odlišný od prístupu sa požaduje v IAS 8. V IAS 8 sa požaduje prepočet porovnateľných informácií s výnimkou situácie, keď by takýto prepočet bol nevykonateľný.

82. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prvýkrát, úprava počiatočného stavu nerozdeleného zisku zahŕňa opätovnú klasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

Model ocenenia obstarávacou cenou

83. IAS 8 platí pre všetky zmeny v účtovných zásadách, ktoré sa uskutočnia, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatní tento štandard a zvolí si používanie modelu ocenenia obstarávacou cenou. Vplyv zmeny v účtovných zásadách zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

84. Požiadavky uvedené v odsekoch 27 až 29, ktoré sa týkajú prvotného ocenenia investičného nehnuteľného majetku obstaraného v transakcii výmeny za iný majetok, sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 40 (2000)

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

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 41

Poľnohospodárstvo

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejnenia súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatní pri vykazovaní ďalej uvedených položiek, ak súvisia s poľnohospodárskou činnosťou:

   a) biologický majetok;

   b) poľnohospodárska produkcia v čase zberu produktov a

   c) štátne dotácie, na ktoré sa vzťahujú odseky 34 až 35.

2. Tento štandard sa nevzťahuje na:

   a) pozemky súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandard IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*) a

   b) nehmotný majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandard IAS 38 *Nehmotný majetok*).

3. Tento štandard sa uplatňuje na poľnohospodársku výrobu, ktorá predstavuje zozbieranú úrodu produktov biologického majetku účtovnej jednotky, a to len v okamihu zozbierania. Následne sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby*, alebo iný použiteľný štandard. Z toho vyplýva, že tento štandard sa nezaoberá spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody; napríklad spracovaním hrozna na víno vo vinárskom podniku, ktorý toto hrozno vypestoval. Keďže takéto spracovanie môže byť logickým a prirodzeným rozšírením poľnohospodárskej činnosti a prebiehajúce procesy môžu mať určitú podobnosť s biologickou premenou, takéto spracovanie nie je zahrnuté do definície poľnohospodárskej činnosti v tomto štandarde.

4. Ďalej uvedená tabuľka obsahuje príklady biologického majetku, poľnohospodárskej produkcie a produktov, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody:

Biologický majetok	Poľnohospodárska produkcia	Produkty, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody
Ovce	Vlna	Priadza, koberce
Stromy v pestovanom lesnom poraste	Guľatina	Rezivo
Rastliny	Bavlna	Vlákna, odevy
	Zozbieraná úroda trstiny	Cukor
Dojnice	Mlieko	Syr
Ošípané	Jatočné telá	Klobásy, údená šunka
Kríky	Listy	Čaj, sušený tabak
Vinič	Hrozno	Víno
Ovocné stromy	Pozberané ovocie	Spracované ovocie

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 biologického majetku na predaj, na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.

Poľnohospodárska produkcia je zozbieraná úroda produktu z biologického majetku účtovnej jednotky.

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.

Trieda biologického majetku je zoskupenie podobných živých zvierat alebo rastlín.

Zber úrody je oddelenie produktu od biologického majetku alebo prerušenie životných procesov biologického majetku.

6. Poľnohospodárska činnosť sa vzťahuje na rozmanitý rozsah činností; napríklad chov dobytka, lesníctvo, ročné alebo celoročné pestovanie, obrábanie ovocných sadov a plantáží, pestovanie kvetín a vodné hospodárstvo (vrátane chovu rýb). V rámci tejto rozmanitosti existujú určité spoločné črty:

   a) *Schopnosť meniť sa.* Živé zvieratá a rastliny sú schopné biologickej premeny;

   b) *Riadenie zmeny.* Riadenie uľahčuje biologickú premenu zlepšením alebo aspoň stabilizáciou podmienok nevyhnutných na uskutočnenie daného procesu (napríklad úrovňou výživy, vlhkosťou, teplotou, plodnosťou a svetlom). Takéto riadenie odlišuje poľnohospodársku činnosť od ostatných činností. Napríklad zbieranie úrody z neriadených zdrojov (ako je morský rybolov a odlesňovanie) nie je poľnohospodárskou činnosťou a

   c) *Oceňovanie zmeny.* Zmena kvality (napríklad genetická vlastnosť, hustota, zrelosť, tuková vrstva, obsah bielkovín a sila vlákna) alebo kvantity (napríklad potomstvo, hmotnosť, kubické metre, dĺžka alebo priemer vlákna a počet púčikov) spôsobená biologickou premenou sa oceňuje a sleduje ako súčasť bežnej funkcie riadenia.

7. Biologická premena má za následok tieto druhy výsledkov:

   a) zmeny majetku prostredníctvom i) rastu (zvýšenie kvantity alebo zlepšenie kvality zvieraťa alebo rastliny), ii) degenerácie (zníženie kvantity alebo zhoršenie kvality zvieraťa alebo rastliny), alebo iii) rozmnožovania (produkcia ďalších živých zvierat alebo rastlín), alebo

   b) výroba poľnohospodárskych produktov, napríklad latex, čajové listy, vlna a mlieko.

Všeobecné definície

8. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto bližšie určených významoch:

   Aktívny trh je trh, na ktorom existujú všetky tieto podmienky:

   a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;

   b) v akomkoľvek čase je možné nájsť dobrovoľne súhlasiacich kupujúcich a predávajúcich a

   c) ceny sú prístupné verejnosti.

   Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe.

   Reálna hodnota je suma, za ktorú mohol byť majetok vymenený alebo záväzok vysporiadaný v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

   Štátne dotácie sú dotácie, ktoré sú vymedzené v štandarde IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci.*

9. Reálna hodnota majetku vychádza z jeho súčasného umiestnenia a stavu. Z toho napríklad vyplýva, že reálna hodnota dobytka na farme je cenou dobytka na relevantnom trhu, ktorá je znížená o prepravné a iné náklady súvisiace s privedením dobytka na trh.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

10. Účtovná jednotka vykáže biologický majetok alebo poľnohospodársku produkciu vtedy a len vtedy, ak:

    a) účtovná jednotka ovláda majetok v dôsledku minulých udalostí;

    b) je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky súvisiace s majetkom budú plynúť účtovnej jednotke, a

    c) reálnu hodnotu alebo obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo oceniť.

11. V poľnohospodárskej činnosti sa ovládanie môže preukázať napríklad právnym vlastníctvom dobytka a značkovaním alebo iným označením dobytka pri nadobudnutí, narodení alebo skončení pridájania. Budúce úžitky sa zvyčajne stanovia ocenením významných fyzických vlastností.

12. Biologický majetok sa ocení pri prvotnom vykázaní a vždy k dátumu, ku ktorému sa zostavuje súvaha, reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom s výnimkou prípadu, ktorý je uvedený v odseku 30, keď sa reálna hodnota nemôže spoľahlivo oceniť.

13. Poľnohospodárska produkcia zozbieraná z biologického majetku účtovnej jednotky sa ocení reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom v okamihu zberu úrody. Takéto ocenenie predstavuje obstarávaciu cenu k tomuto dátumu, keď sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* alebo iný použiteľný štandard.

14. Do nákladov súvisiacich s predajom sa zahŕňajú provízie maklérom a sprostredkovateľom, poplatky regulačným orgánom a komoditným burzám, dane z prevodu a clá. Medzi náklady súvisiace s predajom nepatria prepravné a ostatné náklady nevyhnutné na umiestnenie aktív na trh.

15. Zistenie reálnej hodnoty biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie je možné uľahčiť zoskupením biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie podľa významných vlastností; napríklad podľa veku alebo kvality. Účtovná jednotka si vyberá vlastnosti zodpovedajúce vlastnostiam použitým na trhu ako základ pre cenotvorbu.

16. Účtovné jednotky často uzatvárajú zmluvy na predaj svojho biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie k budúcemu dátumu. Zmluvné ceny nie sú nevyhnutne dôležité pri určení reálnej hodnoty, do pretože reálnej hodnoty sa premieta existujúci trh, na ktorom by dobrovoľne súhlasiaci kupujúci a predávajúci mohli uzavrieť transakciu. Následkom toho sa reálna hodnota biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie neupravuje z dôvodu existencie zmluvy. V niektorých prípadoch môže byť zmluva o predaji biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie nevýhodnou zmluvou podľa definície v štandarde IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Pre nevýhodné zmluvy platí štandard IAS 37.

17. Ak existuje aktívny trh pre niektorý biologický majetok alebo poľnohospodársku výrobu, kótovaná trhová cena na tomto trhu je vhodným základom na určenie reálnej hodnoty tohto majetku. Ak má účtovná jednotka prístup na rôzne aktívne trhy, použije cenu existujúcu najrelevantnejšom z nich. Napríklad v prípade keď účtovná jednotka má prístup na dva aktívne trhy, použije cenu existujúcu na tom trhu, ktorého využitie sa očakáva.

18. Ak aktívny trh neexistuje, účtovná jednotka pri stanovení reálnej hodnoty použije jednu alebo niekoľko z týchto možností, ak sú dostupné:

    a) posledná transakčná cena na trhu, ak sa nevyskytla významná zmena ekonomických okolností medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému sa zostavuje súvaha;

    b) trhové ceny pre podobný majetok s úpravou, ktorá odzrkadľuje rozdiely, a

    c) sektorové kritériá, ako napríklad hodnota ovocného sadu vyjadrená v týchto jednotkách: na vývoznú prepravku, bušel (v litroch) alebo hektárovú rozlohu a hodnota dobytka vyjadrená na kilogram mäsa.

19. V niektorých prípadoch môžu z informačných zdrojov uvedených v odseku 18 vyplývať rozdielne sumy reálnej hodnoty biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie. Účtovná jednotka zváži príčiny týchto rozdielov s cieľom dosiahnuť najspoľahlivejší odhad reálnej hodnoty v rámci relatívne malého rozsahu prijateľných odhadov.

20. Ceny alebo hodnoty určené trhom za určitých okolností nemusia byť pre biologický majetok v jeho súčasnom stave dostupné. V takejto situácii účtovná jednotka na určenie reálnej hodnoty použije súčasnú hodnotu očakávaných čistých peňažných tokov z majetku, diskontovaných súčasnou trhom určenou sadzbou pred zdanením.

21. Cieľom výpočtu súčasnej hodnoty očakávaných čistých peňažných tokov je stanoviť reálnu hodnotu biologického majetku pri jeho súčasnom umiestnení a stave. Účtovná jednotka tieto podmienky zváži pri určovaní vhodnej diskontnej sadzby, ktorá sa má použiť a pri odhade očakávaných čistých peňažných tokov. Súčasný stav biologického majetku vylučuje akékoľvek zvýšenia hodnoty z dodatočnej biologickej premeny a budúcich činností účtovnej jednotky, ako napríklad tie, ktoré súvisia so skvalitnením budúcej biologickej premeny, zberu úrody alebo predaja.

22. Účtovná jednotka do tohto výpočtu nezahrnie peňažné toky z financovania majetku, zdanenia alebo z obnovy pôvodného biologického majetku po zbere úrody (napríklad náklady na znovuvysadenie stromov v lesnom poraste po ťažbe).

23. Pri odsúhlasovaní ceny v nezávislej transakcii informovaní, dobrovoľne súhlasiaci kupujúci a predávajúci zvážia možnosť odchýlok v peňažných tokoch. Z toho vyplýva, že do reálnej hodnoty sa premieta možnosť takýchto odchýlok. Účtovná jednotka teda príslušným spôsobom zapracuje očakávania o možných odchýlkach v peňažných tokoch buď do očakávaných peňažných tokov, alebo diskontnej sadzby, alebo do nejakej kombinácie týchto dvoch položiek. Pri určovaní diskontnej sadzby účtovná jednotka použije predpoklady konzistentné s tými, ktoré boli použité pri odhadovaní očakávaných peňažných tokov, aby sa odstránil vplyv niektorých predpokladov započítaných dvojnásobne alebo ignorovaných.

24. Obstarávacia cena sa môže niekedy približovať reálnej hodnote, najmä keď:

a) od vzniku počiatočnej obstarávacej ceny sa uskutočnila malá biologická premena (napríklad v prípade sadeníc ovocných stromov vysadených okamžite pred dátumom, ku ktorému sa zostavuje súvaha), alebo

b) neočakáva sa významný vplyv biologickej premeny na cenu (napríklad v prípade začiatočných štádií rastu borovice pestovanej v 30-ročnom produkčnom cykle).

25. Biologický majetok je často fyzicky spojený s pozemkom (napríklad stromy v pestovanom lese). Pre biologický majetok spojený s pozemkom nemusí existovať samostatný trh, ale aktívny trh môže existovať pre kombinovaný majetok, napríklad pre súbor, ktorý pozostáva z biologického majetku, nekultivovanej pôdy a meliorácií. Účtovná jednotka pre stanovenie reálnej hodnoty biologického majetku môže použiť informácie týkajúce sa kombinovaného majetku. Napríklad, pre zistenie reálnej hodnoty biologického majetku sa môže od reálnej hodnoty kombinovaného majetku odpočítať reálna hodnota neobrobenej pôdy a zlepšení kvality pôdy.

Zisky a straty

26. Zisk alebo strata, vznikajúce pri prvotnom vykazovaní biologického majetku v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom a zo zmeny reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom biologického majetku, sa do výsledku hospodárenia zahrnú do obdobia, v ktorom vznikli.

27. Strata môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní biologického majetku, pretože odhadované náklady súvisiace s predajom sa odpočítajú pri určovaní reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom biologického majetku. Zisk môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní biologického majetku, napríklad, keď sa narodí mláďa.

28. Zisk alebo strata, vzniknuté pri prvotnom vykázaní poľnohospodárskej produkcie v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom, sa zahrnú do výsledku hospodárenia obdobia, v ktorom vznikli.

29. Zisk alebo strata môže pri prvotnom vykázaní poľnohospodárskej produkcie vzniknúť ako výsledok zberu úrody.

Nemožnosť spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu

30. Predpokladá sa, že reálnu hodnotu biologického majetku je možné spoľahlivo oceniť. Tento predpoklad je však možné vyvrátiť len pri prvotnom vykázaní biologického majetku, pre ktorý nie sú dostupné trhovo určené ceny alebo hodnoty a pre ktorý sú alternatívne odhady reálnej hodnoty označené ako jednoznačne nespoľahlivé. V takom prípade sa tento biologický majetok ocení jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné reálnu hodnotu takéhoto biologického majetku spoľahlivo stanoviť, účtovná jednotka ho bude oceňovať v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom. Ak dlhodobý biologický majetok splní kritérium na jeho klasifikáciu ako majetok držaný na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, predpokladá sa, že jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.

31. Predpoklad uvedený v odseku 30 je možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní. Účtovná jednotka, ktorá pôvodne ocenila biologický majetok jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom, bude pokračovať v tomto oceňovaní biologického majetku jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom až do vyradenia.

32. Poľnohospodársku výrobu oceňuje účtovná jednotka v každom prípade v čase zberu úrody jej reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom. Tento štandard odzrkadľuje názor, že reálnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody je možné vždy spoľahlivo stanoviť.

33. Pri určovaní obstarávacej ceny, akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty účtovná jednotka zohľadní štandardy IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

ŠTÁTNE DOTÁCIE

34. Nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom sa vykáže ako výnos vtedy a len vtedy, keď sa táto štátna dotácia stane pohľadávkou.

35. Ak je štátna dotácia, ktorá súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom podmienená, vrátane prípadov, keď štátna dotácia vyžaduje, aby účtovná jednotka nevykonávala presne určenú poľnohospodársku činnosť, účtovná jednotka vykáže štátnu dotáciu ako výnos vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené.

36. Podmienky štátnych dotácií sú rôzne. Podmienky štátnej dotácie môžu napríklad vyžadovať, aby účtovná jednotka hospodárila v určitej lokalite päť rokov a ak bude hospodáriť menej ako päť rokov, musí celú štátnu dotáciu vrátiť. V tomto prípade sa štátna dotácia nevykáže ako výnos, až dokým neuplynie päť rokov. Ak však štátna dotácia umožňuje, aby časť štátnej dotácie bola ponechaná vo výške v závislosti od uplynutého času, účtovná jednotka vykáže štátnu dotáciu ako výnos v pomernej výške pripadajúcej na uplynuté časové obdobie.

37. Ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceňovaného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), uplatňuje sa štandard IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*.

38. Tento štandard vyžaduje postup, ktorý je odlišný od štandardu IAS 20, ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceňovaného jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady súvisiace s predajom, alebo ak podmienky štátnej dotácie vyžadujú, aby účtovná jednotka nevykonávala presne určenú poľnohospodársku činnosť. Štandard IAS 20 sa uplatňuje iba na štátne dotácie týkajúce sa biologického majetku oceňovaného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.

ZVEREJŇOVANIE

39. [Vypúšťa sa.]

Všeobecne

40. Účtovná jednotka zverejňuje súhrnný zisk alebo stratu vznikajúce počas bežného obdobia pri prvotnom vykazovaní biologického majetku a poľnohospodárskej produkcie a zo zmeny reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady spojené s predajom biologického majetku.

41. Účtovná jednotka poskytne opis každej triedy biologického majetku.

42. Zverejnenie požadované odsekom 41 môže byť v podobe slovného alebo kvantifikovaného opisu.

43. Účtovnej jednotke sa odporúča poskytnúť kvantifikovaný opis každej triedy biologického majetku, pričom v prípade potreby rozlíši biologický majetok určený na spotrebu a biologický majetok plodiaci alebo zrelý a nezrelý biologický majetok. Účtovná jednotka môže napríklad zverejniť účtovné hodnoty biologického majetku určeného na spotrebu a plodiaceho biologického majetku podľa tried. Účtovná jednotka môže ďalej rozdeliť tieto účtovné hodnoty podľa zrelého a nezrelého majetku. Toto rozlišovanie poskytne informácie, ktoré môžu pomôcť pri posúdení načasovania budúcich peňažných tokov. Účtovná jednotka zverejní východiskový základ pre takéto rozlíšenie.

44. Biologický majetok určený na spotrebu je ten, ktorého úroda sa zbiera ako poľnohospodárske produkty alebo predáva ako biologický majetok. Príkladom biologického majetku určeného na spotrebu sú dobytok určený na produkciu mäsa, dobytok chovaný na predaj, ryby z chovu, plodiny, ako napríklad kukurica a pšenica a stromy pestované na rezivo. Plodiaci biologický majetok je majetok odlišný od biologického majetku určeného na spotrebu; napríklad dobytok, ktorý produkuje mlieko, vinná réva, ovocné stromy, stromy určené na palivové drevo, pričom tieto stromy zostávajú zachované. Plodiaci biologický majetok nepredstavuje poľnohospodársku produkciu, ale má skôr vlastnosť sebaobnovovania.

45. Biologický majetok sa môže zatrieďovať buď ako zrelý alebo ako nezrelý biologický majetok. Zrelý biologický majetok je majetok, ktorý dosiahol vlastnosti potrebné na zber (v prípade biologického majetku určeného na spotrebu) alebo ktorý je schopný uniesť pravidelný zber úrody (v prípade plodiaceho biologického majetku).

46. Ak účtovná jednotka niekde inde nezverejňuje informácie uverejnené spolu s účtovnou závierkou, mala by opísať:

    a) charakter svojich činností, vrátane každej triedy biologického majetku, a

    b) nefinančnú hodnotu alebo odhad fyzického množstva:

        i) každej triedy biologického majetku účtovnej jednotky ku koncu obdobia a

        ii) výstupu poľnohospodárskej produkcie za toto obdobie.

47. Účtovná jednotka zverejní metódy a významné predpoklady použité pri stanovení reálnej hodnoty každej triedy poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody a každej triedy biologického majetku.

48. Účtovná jednotka zverejní reálnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie zozbieranej počas daného obdobia zníženú o náklady súvisiace s predajom, ktorá bola určená v čase zberu úrody.

49. Účtovná jednotka zverejní:

a) existenciu a účtovné hodnoty biologického majetku, ktorého vlastnícke právo je obmedzené a účtovné hodnoty biologického majetku použitého ako záruka za záväzky;

b) hodnotu záväzkov na rozvoj alebo získanie biologického majetku a

c) stratégie riadenia finančného rizika, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou.

50. Účtovná jednotka predloží zosúhlasenie zmien v účtovnej hodnote biologického majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Toto zosúhlasenie obsahuje tieto položky:

a) zisk alebo strata, ktoré vyplývajú zo zmien v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom;

b) zvýšenie spôsobené nákupmi;

c) zníženie súvisiace s predajom a biologickým majetkom klasifikovaným ako majetok držaný na predaj (alebo zaradeným do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5;

d) zníženie spôsobené zberom úrody;

e) zvýšenie vyplývajúce z podnikových kombinácií;

f) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej prezentačnej meny a pri prepočte prevádzky v zahraničí do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky a

g) ostatné zmeny.

51. Reálna hodnota znížená o odhadované náklady súvisiace s predajom biologického majetku sa môže zmeniť tak v dôsledku fyzických zmien, ako aj cenových zmien na trhu. Oddelené zverejnenie fyzických a cenových zmien je vhodné na vyhodnotenie výnosnosti bežného obdobia a budúcich predpovedí, najmä vtedy, keď produkčný cyklus trvá viac ako jeden rok. V takýchto prípadoch sa účtovnej jednotke odporúča zverejniť, podľa tried alebo iným spôsobom, objem zmeny reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom, zahrnutý do čistého zisku a straty v dôsledku fyzických zmien a v dôsledku cenových zmien. Tieto informácie sú vo všeobecnosti menej užitočné, ak produkčný cyklus trvá menej ako jeden rok (napríklad pri chove kurčiat alebo pestovaní obilnín).

52. Biologická premena má za následok niekoľko druhov fyzickej zmeny – rast, degenerácia, produkcia a rozmnožovanie, z ktorých každá je pozorovateľná a merateľná. Každá z týchto fyzických zmien má priamo súvisí s budúcimi ekonomickými úžitkami. Zmena reálnej hodnoty biologického majetku spôsobená zberom úrody je takisto zmenou fyzickou.

53. Poľnohospodárska činnosť je často vystavená poveternostným, nákazovým a ostatným prírodným rizikám. Ak dôjde k udalosti, ktorej dôsledkom je vznik významnej položky nákladov alebo výnosov, v zmysle štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* sa zverejní charakter a suma tejto položky. Príkladmi takejto udalosti sú vypuknutie vírusového ochorenia, povodeň, veľké sucho alebo silný mráz a napadnutie hmyzom.

Dodatočné zverejnenie biologického majetku, pri ktorom nie je možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu

54. Ak účtovná jednotka oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30) na konci obdobia, pre tento biologický majetok musí zverejniť:

a) opis tohto biologického majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť;

c) ak je to možné, interval odhadov, v rámci ktorého sa reálna hodnota veľmi pravdepodobne vyskytuje;

d) použitú metódu odpisovania;

e) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby a

f) hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia.

55. Ak počas bežného obdobia účtovná jednotka oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), zverejní všetok zisk alebo stratu vykázanú pri vyradení takéhoto biologického majetku a v zosúhlasení požadovanom v odseku 50 zverejní sumy týkajúce sa takéhoto biologického majetku oddelene. Okrem toho toto zosúhlasenie obsahuje nasledujúce sumy zahrnuté do výsledku hospodárenia súvisiace s uvedeným biologickým majetkom:

a) straty zo zníženia hodnoty;

b) zrušenie strát zo zníženia hodnoty a

c) odpisy.

56. Ak sa reálna hodnota biologického majetku pôvodne oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty stane spoľahlivo stanoviteľnou počas bežného obdobia, účtovná jednotka pri takomto biologickom majetku zverejní:

a) opis tohto biologického majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa reálna hodnota stala spoľahlivo stanoviteľnou, a

c) vplyv tejto zmeny.

Štátne dotácie

57. Účtovná jednotka v súvislosti s poľnohospodárskou činnosťou obsiahnutou v tomto štandarde zverejní tieto informácie:

a) charakter a rozsah štátnych dotácií vykázaných v účtovnej závierke;

b) nesplnené podmienky a ostatné podmienené skutočnosti spojené so štátnymi dotáciami a

c) významné zníženia očakávanej úrovne štátnych dotácií.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

58. Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa aj skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2003, zverejní túto skutočnosť.

59. V tomto štandarde sa neustanovujú bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie tohto štandardu je vykázané v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 1

Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby *prvá účtovná závierka podľa IFRS* účtovnej jednotky, ako aj jej finančné výkazy v priebehu účtovného roka, na ktoré sa účtovná závierka vzťahuje, obsahovali kvalitné informácie, ktoré:

   a) sú transparentné pre používateľov a porovnateľné za všetky prezentované obdobia;

   b) poskytujú vhodný východiskový bod na účtovanie podľa *Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS)* a

   c) je možné vyhotoviť za náklady, ktoré neprevyšujú úžitok pre používateľov.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard:

   a) vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS a

   b) v každej účtovnej závierke zostavenej v priebehu účtovného roka, ak sa takáto zostavuje, ktorá sa prezentuje podľa IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka* za časť obdobia, na ktoré sa vzťahuje prvá účtovná závierka podľa IFRS.

3. Prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS je jej prvá ročná účtovná závierka, v ktorej účtovná jednotka prvýkrát použije IFRS na základe výslovného a neobmedzeného vyhlásenia o tom, že táto účtovná závierka je v súlade so štandardmi IFRS. Účtovná závierka podľa IFRS je prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS, ak účtovná jednotka napríklad:

   a) prezentovala svoju poslednú účtovnú závierku:

      i) podľa národných požiadaviek, ktoré nie sú konzistentné so štandardmi IFRS vo všetkých ohľadoch;

      ii) v súlade so štandardmi IFRS vo všetkých ohľadoch, okrem toho, že účtovná závierka neobsahovala výslovné a neobmedzené vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS;

      iii) obsahujúcu výslovné vyhlásenie o súlade s niektorými, ale nie so všetkými štandardmi IFRS;

      iv) podľa národných požiadaviek, ktoré nezodpovedajú IRFS, a pri použití niektorých jednotlivých štandardov IFRS na účtovanie položiek, pre ktoré neexistujú národné požiadavky, alebo

      v) podľa národných požiadaviek, so zosúhlasením niektorých súm na sumy stanovené podľa IFRS;

   b) pripravila účtovnú závierku podľa IFRS len na interné použitie bez toho, aby bol sprístupnená vlastníkom účtovnej jednotky alebo iným externým používateľom;

   c) pripravila balík výkazov podľa IFRS na účely konsolidácie bez toho, aby sa zostavila účtovná závierka v úplnej štruktúre tak, ako je definovaná v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky,* alebo

   d) neprezentovala účtovnú závierku za predchádzajúce obdobia.

4. Tento štandard sa uplatní vtedy, ak účtovná jednotka použije štandardy IFRS prvýkrát. Štandard sa neuplatní napríklad v prípade, že účtovná jednotka:

   a) ukončí prezentáciu účtovnej závierky podľa národných požiadaviek, ak v minulosti prezentovala okrem nej aj ďalšiu účtovnú závierku, ktorá obsahovala výslovné a neobmedzené vyhlásenie o súlade s IFRS;

   b) prezentovala účtovnú závierku v minulom roku podľa národných požiadaviek a táto účtovná závierka obsahovala výslovné a neobmedzené vyhlásenie o súlade s IFRS alebo

   c) prezentovala účtovnú závierku v minulom roku podľa národných požiadaviek a táto účtovná závierka obsahovala výslovné a neobmedzené vyhlásenie o súlade s IFRS, aj keď audítori na túto účtovnú závierku vydali výrok s výhradou.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na zmeny v účtovnej politike vykonané účtovnou jednotkou, ktorá už používa IFRS. Takéto zmeny sú predmetom:

a) požiadaviek na zmeny v účtovnej politike v IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* a

b) špecifických prechodných požiadaviek v iných IFRS.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Otváracia IFRS súvaha

6. Účtovná jednotka pripraví *otváraciu IFRS súvahu* k *dátumu prechodu na štandardy IFRS*. Toto je východiskový bod na jej účtovanie podľa IFRS. Účtovná jednotka nemusí prezentovať svoju otváraciu IFRS súvahu vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS.

Účtovná politika

7. Účtovná jednotka použije rovnakú účtovnú politiku vo svojej otváracej IFRS súvahe a počas všetkých období prezentovaných v jej prvej účtovnej závierke podľa IFRS. Táto účtovná politika je v súlade s každým štandardom IFRS účinným k *dátumu vykázania* jej prvej účtovnej závierky podľa IFRS s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 3 až 34B, 36A až 36C a 37.

8. Účtovná jednotka neuplatňuje rozdielne verzie štandardov IFRS, ktoré boli účinné k skorším dátumom. Účtovná jednotka môže uplatniť nový IFRS, ktorý ešte nie je povinný, ak je v ňom povolená skoršia aplikácia.

Príklad: Konzistentné uplatňovanie najnovšej verzie IFRS

Opis stavu

Dátumom vykazovania pre prvú účtovnú závierku účtovnej jednotky A podľa IFRS je 31. december 2005. Účtovná jednotka A sa rozhodne prezentovať porovnávacie informácie v tejto účtovnej závierke len za jeden rok (pozri odsek 36). To znamená, že jej dátumom prechodu na IFRS je začiatok obchodného roku 1. januára 2004 (alebo rovnako ukončenie obchodného roku 31. decembra 2003). Účtovná jednotka A prezentovala účtovnú závierku podľa svojich *predchádzajúcich GAAP* doteraz každý rok k 31. decembru až do 31. decembra 2004 vrátane.

Uplatňovanie požiadaviek

Od účtovnej jednotky A sa požaduje uplatňovať štandardy IFRS účinné pre obdobia končiace sa 31. decembra 2005 pri:

a) zostavovaní otváracej IFRS súvahy k 1. januáru 2004 a

b) zostavovaní a prezentácii súvahy k 31. decembru 2005 (vrátane porovnávacích údajov za rok 2004), výkazu ziskov a strát, výkazu zmien vlastného imania a výkazu peňažných tokov za rok k 31. decembru 2005 (vrátane porovnávacích údajov za rok 2004) a zverejnení (vrátane porovnávacích informácií za rok 2004).

Ak nový štandard ešte nie je povinný, povoľuje sa však jeho skoršia aplikácia, účtovná jednotka A ho môže, ale nemusí, použiť vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS.

9. Prechodné ustanovenia v ostatných IFRS sa vzťahujú na zmeny v účtovnej politike, ktoré vykonala účtovná jednotka, ktorá už používa IFRS; nevzťahujú sa na *prvouplatňovateľa*, ktorý prechádza na IFRS, okrem výnimiek uvedených v odsekoch 25D, 34A a 34B.

10. S výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 13 až 34B a 36A až 36C účtovná jednotka vo svojej otváracej IFRS súvahe:

a) vykazuje všetky aktíva a záväzky, ktorých vykázanie vyžadujú IFRS;

b) nevykazuje položky ako aktíva a záväzky, ak sa v štandardoch IFRS nepovoľuje takéto vykázanie;

c) preklasifikuje položky, ktoré vykázala podľa predchádzajúcich GAAP ako určitý typ aktív, záväzkov alebo zložku vlastného imania, ale podľa IFRS predstavujú iný typ aktív, záväzkov alebo zložky vlastného imania, a

d) uplatňuje štandardy IFRS pri oceňovaní všetkých vykazovaných aktív a záväzkov.

11. Účtovná politika, ktorú účtovná jednotka použije v svojej otváracej IFRS súvahe, môže byť odlišná od tej, ktorú použila k tomu istému dátumu podľa predchádzajúcich GAAP. Z toho vyplývajú úpravy, ktoré sú následkom udalostí a transakcií, ktoré vznikli pred dátumom prechodu na IFRS. Z toho dôvodu účtovná jednotka vykáže tieto úpravy priamo v nerozdelených ziskoch (alebo, ak je to vhodné, v inej kategórii vlastného imania) k dátumu prechodu na IFRS.

12. V tomto štandarde sa zakladajú dve kategórie výnimiek zo zásady, že otváracia IFRS súvaha účtovnej jednotky musí byť v súlade s každým IFRS:

a) v odsekoch 13 až 25G a 36A až 36C sa poskytujú výnimky pre niektoré požiadavky iných IFRS;

b) v odsekoch 26 až 34B sa zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS.

Výnimky z iných IFRS

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

a) podnikové kombinácie (odsek 15);

b) *reálna hodnota* alebo precenenie na *reprodukčnú cenu* (odseky 16 až 19);

c) zamestnanecké požitky (odseky 20 a 20A);

d) kumulatívne rozdiely z prepočtu (odseky 21 a 22);

e) zložené finančné nástroje (odsek 23);

f) majetok a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov (odseky 24 a 25);

g) určenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odsek 25A);

h) platobné transakcie na základe podielov (odseky 25B a 25C);

i) poistné zmluvy (odsek 25D);

j) záväzky na vyradenia z prevádzky zahrnuté do obstarávacej ceny nehnuteľností, strojov a zariadení (odsek 25E);

k) lízingy (odsek 25F) a

l) ocenenie finančných aktív alebo finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní reálnou hodnotou (odsek 25G).

Účtovná jednotka neuplatňuje tieto výnimky analogicky na ostatné položky.

14. Niektoré výnimky uvedené v ďalšom texte odkazujú na reálnu hodnotu. IFRS 3 *Podnikové kombinácie* vysvetľuje, ako určovať reálnu hodnotu identifikovateľného majetku a záväzkov nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie. Účtovná jednotka uplatňuje tieto vysvetlenia pri určovaní reálnej hodnoty podľa tohto štandardu, pokiaľ iný štandard IFRS neobsahuje špecifickejší návod na určovanie reálnych hodnôt majetku a záväzkov, ktorých sa to týka. Tieto reálne hodnoty odzrkadľujú podmienky, ktoré existovali k dátumu, ku ktorému boli určené.

Podnikové kombinácie

15. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky v dodatku B na podnikové kombinácie, ktoré účtovná jednotka vykázala pred dátumom prechodu na IFRS.

Reálna hodnota alebo precenenie ako reprodukčná cena

16. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že bude oceňovať určitú položku nehnuteľností, strojov alebo zariadení k dátumu prechodu na IFRS v jej reálnej hodnote a použiť túto reálnu hodnotu ako jej reprodukčnú cenu k tomuto dátumu.

17. Prvouplatňovateľ sa môže rozhodnúť, že bude používať precenenia podľa predchádzajúcich GAAP určitej položky nehnuteľností, strojov a zariadení k dátumu prechodu na IFRS alebo pred ním ako reprodukčnú cenu k dátumu precenenia, ak precenenie bolo k dátumu precenenia približne porovnateľné s:

a) reálnou hodnotou alebo

b) obstarávacou cenou alebo obstarávacou cenou po odpisoch podľa IFRS, upravenou tak, aby sa v nej zohľadňovali napríklad zmeny vo všeobecnom alebo špecifickom cenovom indexe.

18. Možnosti v odsekoch 16 a 17 platia aj pre:

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

b) nehmotný majetok, ktorý spĺňa:

i) kritériá na vykazovanie v IAS 38 *Nehmotný majetok* (vrátane spoľahlivého ocenenia pôvodnej obstarávacej ceny) a

ii) kritériá v IAS 38 na precenenie (vrátane existencie aktívneho trhu).

Účtovná jednotka nepoužíva tieto možnosti na iný majetok alebo na záväzky.

19. Prvouplatňovateľ mohol stanoviť pre niektorý alebo všetok svoj majetok a záväzky reprodukčnú cenu podľa predchádzajúcich GAAP, keď ich ocenil reálnou hodnotou k určitému dátumu z titulu takej udalosti, akou je privatizácia alebo prvotná verejná ponuka akcií. Takéto udalosťou určované ocenenie reálnou hodnotou môže použiť ako reprodukčnú cenu pre IFRS k dátumu takéhoto ocenenia.

Zamestnanecké požitky

20. Podľa IAS 19 *Zamestnanecké požitky* si môže účtovná jednotka zvoliť prístup „koridoru“, pri ktorom nevykáže niektoré aktuárske zisky a straty. Spätná aplikácia tohto prístupu vyžaduje, aby účtovná jednotka rozdelila kumulatívne aktuárske zisky a straty od začiatku takéhoto plánu až po dátum prechodu na IFRS na vykázanú a nevykázanú časť. Prvouplatňovateľ si však môže zvoliť vykázanie všetkých kumulatívnych aktuárskych ziskov a strát k dátumu prechodu na IFRS, aj keď použije prístup koridoru pre neskoršie aktuárske zisky a straty. Ak prvouplatňovateľ použije túto voľbu, uplatní ju na všetky plány.

20A. Účtovná jednotka môže zverejniť sumy požadované v odseku 120A písm. p) IAS 19, keďže sumy sa určujú pre každé účtovné obdobie prospektívne od dátumu prechodu na IFRS.

Kumulatívne rozdiely z prepočtu

21. IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* vyžaduje, aby účtovná jednotka:

a) klasifikovala niektoré rozdiely z prepočtu ako samostatnú zložku vlastného imania a

b) pri vyradení zahraničnej prevádzky previedla kumulatívny rozdiel z prevodu za túto zahraničnú prevádzku (vrátane prípadných ziskov a strát zo súvisiacich zabezpečení) do výkazu ziskov a strát ako časť zisku alebo straty pri vyradení.

22. Prvouplatňovateľ však tieto podmienky nemusí spĺňať pre kumulované rozdiely z prevodu, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS. Ak prvouplatňovateľ využije túto výnimku:

a) kumulatívne rozdiely z prevodu pre všetky zahraničné prevádzky sa k dátumu prechodu na IFRS považujú za nulové a

b) zisk alebo strata pri následnom vyradení zahraničnej prevádzky nesmie obsahovať rozdiely z prevodu, ktoré vznikli pred dátumom prechodu na IFRS, a musí obsahovať neskoršie rozdiely z prevodu.

Zložené finančné nástroje

23. IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* vyžaduje, aby účtovná jednotka rozdelila zložený finančný nástroj pri vzniku na oddelenú zložku záväzku a zložku vlastného imania. Ak zložka záväzku už nie je nevyrovnaná, spätná aplikácia IAS 32 zahŕňa oddelenie dvoch častí vlastného imania. Prvá časť je v nerozdelených ziskoch minulých období a predstavuje kumulatívny úrok priradený k zložke záväzku. Druhá časť predstavuje pôvodnú zložku vlastného imania. Podľa tohto štandardu však prvouplatňovateľ nemusí oddeliť tieto dve zložky, ak zložka záväzku už nie jej nevyrovnaná k dátumu prechodu na IFRS.

Majetok a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov

24. Ak sa dcérska spoločnosť stane prvouplatňovateľom neskôr ako jej materská spoločnosť, oceňuje dcérska spoločnosť vo svojej účtovnej závierke svoj majetok a záväzky buď:

a) v ich účtovnej hodnote, ktorá by na základe dátumu prechodu materskej spoločnosti na IFRS bola zahrnutá v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak sa nevykonali žiadne úpravy o konsolidačné postupy a o účinky podnikovej kombinácie, v rámci ktorej materská spoločnosť nadobudla dcérsku spoločnosť, alebo

b) v ich účtovnej hodnote v zmysle ostatných ustanovení tohto štandardu, založenej na dátume, keď dcérska spoločnosť prešla na IFRS. Tieto účtovné hodnoty sa môžu líšiť od hodnôt opísaných v písmene a):

i) ak výnimky v tomto štandarde majú za následok oceňovanie, ktoré závisí od dátumu prechodu na IFRS;

ii) ak sa uplatňovaná účtovná politika v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti líši od účtovnej politiky uplatňovanej v konsolidovanej účtovnej závierke. Dcérska spoločnosť môže napríklad ako účtovnú politiku uplatňovať model oceňovania obstarávacou cenou uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, zatiaľ čo skupina môže používať model precenenia.

Podobnú možnosť má k dispozícii aj pridružená spoločnosť alebo spoločný podnik, ktoré sa stanú prvouplatňovateľmi neskôr ako účtovná jednotka, ktorá má podstatný vplyv alebo spoločnú kontrolu nad nimi.

25. Ak sa však účtovná jednotka stane prvouplatňovateľom neskôr ako jej dcérska spoločnosť (alebo pridružený podnik alebo spoločný podnik), účtovná jednotka ocení vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke majetok a záväzky dcérskej spoločnosti (alebo pridruženého podniku alebo spoločného podniku) v tých istých účtovných hodnotách ako v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti (alebo pridruženého podniku alebo spoločného podniku) po úprave o konsolidáciu, účtovné úpravy vlastného imania a o vplyvy podnikovej kombinácie, v rámci ktorej účtovná jednotka nadobudla dcérsku spoločnosť. Podobne, ak sa materská spoločnosť stane prvouplatňovateľom vo svojej individuálnej účtovnej závierke skôr alebo neskôr ako vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke, ocení svoj majetok a záväzky v rovnakých sumách v oboch účtovných závierkach, s výnimkou konsolidačných úprav.

Určenie predtým vykazovaných finančných nástrojov

25A. IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* povoľuje, aby sa finančné aktívum určilo pri prvotnom vykázaní ako k dispozícii na predaj, alebo ako finančný nástroj (za predpokladu, že spĺňa isté kritériá) ktorý sa určí ako finančné aktívum alebo finančný záväzok v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok. Napriek tejto požiadavke sa výnimky uplatňujú za týchto podmienok,

a) každá účtovná jednotka môže urobiť určenie ako k dispozícii na predaj k dátumu prechodu na IFRS;

b) *účtovná jednotka, ktorá prezentuje svoju prvú účtovnú závierku za ročné obdobie začínajúce sa 1. septembra 2006 alebo neskôr,* má povolené určiť k dátumu prechodu na IFRS akékoľvek finančné aktívum alebo finančný záväzok ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok za predpokladu, že aktívum alebo záväzok k tomuto dátumu spĺňa kritériá v odseku 9 písm. b) bode i), odseku 9 písm. b) bode ii) alebo odseku 11A štandardu IAS 39;

c) *účtovná jednotka, ktorá prezentuje svoju prvú účtovnú závierku za ročné obdobie začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr a pred 1. septembrom 2006,* táto účtovná jednotka má povolené určiť k dátumu prechodu na IFRS akékoľvek finančné aktívum alebo finančný záväzok ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok za predpokladu, že aktívum alebo záväzok k tomuto dátumu spĺňa kritériá v odseku 9 písm. b) bode i), odseku 9 písm. b) bode ii) alebo odseku 11A IAS 39. Keď dátum prechodu na IFRS je pred 1. septembrom 2005, také určenia sa nemusia ukončiť do 1. septembra 2005 a môžu takisto zahŕňať finančné aktíva a finančné záväzky vykázané medzi dátumom prechodu na IFRS a 1. septembrom 2005;

d) *účtovná jednotka, ktorá prezentuje svoju prvú účtovnú závierku za ročné obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2006 a uplatňuje odseky 11A, 48A, AG4B až AG4K, AG33A a AG33B a zmeny a doplnenia z roku 2005 v odsekoch 9, 12 a 13 štandardu IAS 39,* takáto účtovná jednotka má povolené na začiatku prvého obdobia vykazovaného podľa IFRS určiť ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok akékoľvek finančné aktívum alebo finančný záväzok, ktorý spĺňa podmienky pre takéto určenie v súlade s týmito novými a zmenenými a doplnenými odsekmi k tomuto dátumu. Keď sa prvé obdobie účtovnej jednotky, vykazované podľa IFRS, začína pred 1. septembrom 2005, takéto určenia sa nemusia ukončiť pred 1. septembrom 2005 a môžu tiež zahŕňať finančné aktíva a finančné záväzky vykázané medzi začiatkom tohto obdobia a 1. septembrom 2005. Ak účtovná jednotka zmení porovnávacie informácie pre IAS 39, zmení tieto informácie pre finančné aktíva, finančné záväzky, alebo skupinu finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch, určené na začiatku jej prvého obdobia vykazovaného podľa IFRS. Takáto zmena porovnávacích informácií sa urobí len vtedy, ak by určené položky alebo skupiny boli spĺňali kritériá na také určenie v odseku 9 písm. b) bode i), odseku 9 písm. b) bode ii) alebo odseku 11A štandardu IAS 39 k dátumu prechodu na IFRS, alebo, ak boli nadobudnuté po dátume prechodu na IFRS, ak by spĺňali kritériá v odseku 9 písm. b) bode i), 9 písm. b) bode ii) alebo odseku 11A štandardu IAS 39 k dátumu prvotného vykázania;

e) *pre účtovnú jednotku, ktorá prezentuje svoju prvú účtovnú závierku podľa IFRS za ročné obdobia začínajúce sa pred 1. septembrom 2006,* bez ohľadu na odsek 91 štandardu IAS 39 sa určenie akýchkoľvek finančných aktív a finančných záväzkov, ktoré takáto účtovná jednotka určila ako oceňované v reálnej hodnote cez

hospodársky výsledok v súlade s písmenami c) alebo d), ktoré boli predtým určené ako zabezpečované položky vo vzťahoch účtovaných ako zabezpečenie reálnej hodnoty, ukončí ako určenie týchto vzťahov v rovnakom čase, ako sa určia ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

Platobné transakcie na základe podielov

25B. Prvouplatňovateľovi sa odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 *Platby na základe podielov* na nástroje vlastného imania, ktoré boli poskytnuté 7. novembra 2002 alebo skôr. Prvouplatňovateľovi sa takisto odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 na nástroje vlastného imania, ktoré boli poskytnuté po 7. novembri 2002 a nárokovateľné pred neskorším z týchto dátumov: a) dátum prechodu na IFRS, alebo b) 1. január 2005. Ak sa však prvouplatňovateľ rozhodne použiť IFRS 2 na takéto nástroje vlastného imania, môže tak urobiť, len keď takáto účtovná jednotka zverejnila reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania určenú k dátumu ocenenia, ako sa stanovuje v IFRS 2. Pre všetky poskytnutia nástrojov vlastného imania, na ktoré sa neuplatnil IFRS 2 (napríklad nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 alebo skôr), prvouplatňovateľ aj tak zverejní informácie požadované v odseku 44 a 45 IFRS 2. Ak prvouplatňovateľ zmení termíny alebo podmienky poskytnutého nástroja vlastného imania, na ktoré sa uplatnil IFRS 2, od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby uplatnila odseky 26 až 29 IFRS 2, ak úpravy vznikli pred neskorším z týchto dátumov: a) dátum prechodu na IFRS, alebo b) 1. január 2005.

25C. Prvouplatňovateľovi sa odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 na záväzky vznikajúce z platieb na základe podielov, ktoré boli vysporiadané pred dátumom prechodu na IFRS. Prvouplatňovateľovi sa tiež odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 na záväzky, ktoré boli vysporiadané pred 1. januárom 2005. Na záväzky, na ktoré sa uplatňuje IFRS 2, nemusí prvouplatňovateľ zmeniť porovnávacie informácie do takej miery, v ktorej sa informácie vzťahujú na obdobie alebo dátum, ktorý je skorší ako 7. november 2002.

Poistné zmluvy

25D. Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. IFRS 4 obmedzuje zmeny účtovnej politiky pre poistné zmluvy, vrátane zmien vykonaných prvouplatňovateľom.

Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov zahrnutých v obstarávacej cene nehnuteľností, strojov a zariadení

25E. IFRIC 1 *Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov* vyžaduje, aby sa špecifické zmeny v záväzkoch na ukončenie prevádzky, obnovu prostredia a v podobných záväzkoch pripočítali alebo odpočítali od obstarávacej ceny majetku, ktorého sa týkajú, pričom upravená odpisovateľná suma majetku sa následne prospektívne odpíše počas ostávajúcej doby jeho použiteľnosti. Prvouplatňovateľ nemusí postupovať v súlade s týmito požiadavkami na zmeny v takýchto záväzkoch, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS. Ak prvouplatňovateľ použije túto výnimku:

a) ocení záväzok k dátumu prechodu na IFRS v súlade s IAS 37;

b) v rozsahu, v rámci ktorého patrí takýto záväzok do rozsahu pôsobnosti IFRIC 1, odhadne sumu, ktorá sa bola zahrnula do obstarávacej ceny súvisiaceho majetku v deň prvého vzniku takéhoto záväzku, a to diskontovaním takéhoto záväzku k uvedenému dátumu pomocou najlepšieho odhadu historickej diskontnej sadzby (sadzieb) upravenej o riziko, ktorá by sa na takýto záväzok uplatňovala v počas intervenčného obdobia, a

c) vypočíta sumu oprávok z takejto sumy k dátumu prechodu na IFRS na základe aktuálneho odhadu doby použiteľnosti majetku pomocou postupov odpisovania, ktoré účtovná jednotka prijme podľa IFRS.

Lízingy

25F. Prvouplatňovateľ môže uplatniť prechodné ustanovenia v IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*. Prvouplatňovateľ teda môže určiť, či zmluva existujúca k dátumu prechodu na IFRS obsahuje lízing, na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k tomuto dátumu.

Ocenenie finančných aktív alebo finančných záväzkov reálnou hodnotou

25G. Bez ohľadu na požiadavky odsekov 7 a 9 môže účtovná jednotka uplatňovať požiadavky poslednej vety štandardu IAS 39 odseku AG76 a odseku AG76A, a to jedným z týchto spôsobov:

a) prospektívne na transakcie, do ktorých vstúpila po 25. októbri 2002, alebo

b) prospektívne na transakcie, do ktorých vstúpila po 1. januári 2004.

Výnimky zo spätného uplatňovania iných IFRS

26. V tomto štandarde sa zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS týkajúcich sa:

a) ukončenia vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov (odseky 27 a 27A);

b) účtovania zabezpečenia (odseky 28 až 30);

c) odhadov (odseky 31 až 34) a

d) majetku klasifikovaného ako majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti (odseky 34A a 34B).

Ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov

27. S výnimkou prípadov povolených v odseku 27A uplatňuje prvouplatňovateľ požiadavky na ukončenie vykazovania v IAS 39 prospektívne na transakcie, ktoré nastali 1. januára 2004 alebo neskôr. Inak povedané, ak prvouplatňovateľ ukončil vykazovanie nederivátových finančných aktív alebo nederivátových finančných záväzkov podľa predtým uplatňovaných GAAP v dôsledku transakcie, ku ktorej došlo pred 1. januárom 2004, nevykazuje tieto aktíva a záväzky podľa IFRS (pokiaľ nespĺňajú podmienky na vykazovanie v dôsledku neskoršej transakcie alebo udalosti).

27A. Bez ohľadu na odsek 27 môže účtovná jednotka uplatňovať požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v IAS 39 spätne od účtovnou jednotkou zvoleného dátumu za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie IAS 39 na finančné aktíva a finančné záväzky, ktorých vykazovanie sa ukončilo v dôsledku minulých transakcií, sa získali v čase prvotného účtovania týchto transakcií.

Účtovanie zabezpečenia

28. Podľa požiadavky IAS 39 účtovná jednotka k dátumu prechodu na IFRS:

a) ocení všetky deriváty v reálnej hodnote a

b) zruší všetky odložené straty a zisky vzniknuté pri derivátoch, ktoré sa vykázali podľa predchádzajúcich GAAP, ako keby to boli aktíva alebo záväzky.

29. Účtovná jednotka nezohľadní vo svojej otváracej IFRS súvahe zabezpečovací vzťah takého typu, ktorý nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia podľa IAS 39 (napríklad mnohé zabezpečovacie vzťahy, keď zabezpečovacím nástrojom je peňažný nástroj alebo upísaná opcia; keď zabezpečovanou položkou je čistá pozícia; alebo keď sa zabezpečením zabezpečuje úrokové riziko pri investícii držanej do splatnosti). Ak účtovná jednotka určila čistú pozíciu ako zabezpečovanú položku podľa predchádzajúcich GAAP, môže určiť jednotlivú položku obsiahnutú v čistej pozícii ako zabezpečovanú položku podľa IFRS za predpokladu, že tak urobí najneskôr k dátumu prechodu na IFRS.

30. Ak pred dátumom prechodu na IFRS účtovná jednotka určila transakciu za zabezpečenie, avšak takéto zabezpečenie nespĺňa podmienky IAS 39 na účtovanie zabezpečenia, účtovná jednotka uplatní odseky 91 a 101 štandardu IAS 39 (v znení revízie z roku 2003) na ukončenie účtovania zabezpečenia. Transakcie, do ktorých účtovná jednotka vstúpila pred dátumom prechodu na IFRS, sa retrospektívne neurčujú za zabezpečenie.

Odhady

31. Odhady účtovnej jednotky vykonané podľa IFRS k dátumu prechodu na IFRS musia byť konzistentné s odhadmi vykonanými k tomu istému dátumu podľa predchádzajúcich GAAP (po úpravách, ktorými sa zohľadňujú akékoľvek rozdiely v účtovných politikách), pokiaľ neexistujú objektívne dôkazy o tom, že tieto odhady boli nesprávne.

32. Účtovná jednotka môže po prechode na IFRS dostať informácie o odhadoch, ktoré vykonala podľa predchádzajúcich GAAP. Podľa odseku 31 účtovná jednotka považuje prijatie takýchto informácií za udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu podľa IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*. Ak je napríklad dňom prechodu účtovnej jednotky na IFRS 1. január 2004 a 15. júla 2004 sa objavia nové informácie, ktoré si vyžadujú revíziu odhadov vykonaných podľa predchádzajúcich GAAP k 31. decembru 2003. Účtovná jednotka nezohľadní tieto nové informácie v otváracej IFRS súvahe (pokiaľ si odhady vyžadujú úpravu v dôsledku odlišnej účtovnej politiky alebo ak existujú objektívne dôkazy o tom, že odhady boli nesprávne). Namiesto toho účtovná jednotka zohľadní tieto nové informácie vo svojom výkaze ziskov a strát (alebo, ak je to vhodné, v iných zmenách vlastného imania) za rok končiaci sa k 31. decembru 2004.

33. Účtovná jednotka môže byť nútená vykonať odhady podľa IFRS k dátumu prechodu na IFRS, ktoré sa nepožadovali k tomuto dátumu podľa predchádzajúcich GAAP. S cieľom dosiahnuť konzistentnosť s IAS 10 sa v týchto odhadoch podľa IFRS zohľadňujú podmienky, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS. Ide najmä o odhady trhových cien, úrokových sadzieb alebo výmenných kurzov ku dňu prechodu na IFRS, ktoré musia odzrkadľovať trhové podmienky k tomuto dňu.

34. Odseky 31 až 33 sa vzťahujú na otváraciu IFRS súvahu. Uplatňujú sa aj na porovnávacie obdobie prezentované v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS, pričom v tomto prípade sa odkazy na dátum prechodu na IFRS nahradia odkazmi na koniec porovnávacieho obdobia.

Majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti

34A. IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* vyžaduje, aby sa uplatňoval prospektívne na dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj a činnosti, ktoré spĺňajú kritériá na klasifikáciu ako ukončené po dátume účinnosti IFRS 5. IFRS 5 povoľuje účtovnej jednotke uplatňovať požiadavky štandardu na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktoré spĺňajú kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj a činnosti, ktoré spĺňajú kritériá na klasifikáciu ako ukončené po akomkoľvek dátume pred dátumom účinnosti štandardu za predpokladu, že ocenenia a iné informácie potrebné na uplatňovanie štandardu sa získali v čase, keď boli tieto kritériá pôvodne splnené.

34B. Účtovná jednotka s dátumom prechodu na IFRS pred 1. januárom 2005 uplatňuje prechodné ustanovenia IFRS 5. Účtovná jednotka s dátumom prechodu na IFRS 1. januára 2005 alebo neskôr uplatňuje IFRS 5 spätne.

PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

35. Okrem výnimiek uvedených v odsekoch 36A až 37 tento štandard neumožňuje výnimky z požiadaviek na prezentáciu a zverejňovanie uvedených v iných IFRS.

Porovnávacie informácie

36. Na dodržanie súladu s IAS 1 musí prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS obsahovať porovnávacie informácie podľa IFRS najmenej za jeden rok.

Výnimka z požiadavky na prepočet porovnávacích informácií pre IAS 39 a IFRS 4

36A. Vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS prezentuje účtovná jednotka, ktorá uplatnila IFRS pred 1. januárom 2006, porovnávacie informácie najmenej za jeden rok, ale tieto porovnávacie informácie nemusia byť v súlade s IAS 32, IAS 39, alebo IFRS 4. Účtovná jednotka, ktorá si vyberie možnosť prezentovať porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade s IAS 32, IAS 39, alebo IFRS 4 v prvom roku prechodu:

a) uplatní požiadavky na vykazovanie a oceňovanie podľa predchádzajúcich GAAP na porovnávacie informácie pri finančných nástrojoch v rozsahu pôsobnosti IAS 32 a IAS 39 a na poistné zmluvy v rozsahu pôsobnosti IFRS 4;

b) zverejní túto skutočnosť spolu so základňou použitou na prípravu týchto informácií a

c) zverejní charakter hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Účtovná jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať. Akékoľvek úpravy medzi súvahou k dátumu vykázania porovnávacieho obdobia (napríklad súvaha, ktorá obsahuje porovnávacie informácie podľa predchádzajúcich GAAP) a súvahou na začiatku *prvého obdobia vykazovania podľa IFRS* (t. j. prvého obdobia obsahujúceho informácie v súlade s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) však účtovná jednotka považuje za úpravy vyplývajúce zo zmeny v účtovnej politike a uvedie zverejnenia požadované v odseku 28 písm. a) až e) a odseku 28 písm. f) bode i) štandardu IAS 8. Odsek 28 písm. f) bod i) sa uplatňuje len na sumy prezentované v súvahe k dátumu vykázania porovnávacieho obdobia.

V prípade účtovnej jednotky, ktorá si zvolí možnosť prezentovať porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, odkazy na „dátum prechodu na IFRS“ znamenajú v prípade týchto štandardov začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS. Od takýchto účtovných jednotiek sa vyžaduje, aby v záujme dosiahnutia súladu s odsekom 15 písm. c) IAS 1 poskytli dodatočné zverejnenia v prípade, že súlad so špecifickými požiadavkami IFRS nie je na dostatočnej úrovni na to, aby umožňoval používateľom porozumieť účinkom konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok finančnej pozície a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky.

Výnimka z požiadavky na prezentovanie porovnávacích informácií podľa IFRS 6

36B. Účtovná jednotka, ktorá uplatní IFRS pred 1. januárom 2006 a vyberie si možnosť uplatniť IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov* pred 1. januárom 2006, nemusí uplatniť požiadavku IFRS 6 na porovnávacie informácie prezentované vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS.

Výnimka z požiadavky na poskytnutie porovnávacích informácií podľa IFRS 7

36C. Účtovná jednotka, ktorá uplatní IFRS pred 1. januárom 2006 a vyberie si možnosť uplatniť IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenia* vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS, nemusí v tejto účtovnej závierke prezentovať porovnávacie zverejnenia požadované v IFRS 7.

Porovnávacie informácie, ktoré nie sú podľa IFRS, a historické súhrny

37. Niektoré účtovné jednotky prezentujú historické súhrny vybraných údajov za obdobia pred prvým obdobím, za ktoré predkladajú úplné porovnávacie informácie podľa IFRS. V tomto štandarde sa nevyžaduje, aby takéto súhrny boli v súlade s požiadavkami na vykazovanie a oceňovanie podľa IFRS. Niektoré účtovné jednotky navyše prezentujú porovnávacie informácie podľa predchádzajúcich GAAP, ako aj porovnávacie informácie požadované v IAS 1. V každej účtovnej závierke, ktorá obsahuje historické súhrny alebo porovnávacie informácie podľa predchádzajúcich GAAP, účtovná jednotka:

a) označí výrazne informácie podľa predchádzajúcich GAAP ako informácie, ktoré neboli pripravené podľa IFRS, a

b) zverejní charakter hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií so štandardmi IFRS. Účtovná jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať.

Vysvetlenie prechodu na IFRS

38. Účtovná jednotka vysvetlí, ako prechod z predchádzajúcich GAAP na IFRS ovplyvnil jej vykazovanú finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky.

Zosúhlasenie

39. S cieľom dodržať ustanovenie odseku 38 musí prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS obsahovať:

a) zosúhlasenie jej vlastného imania vykázaného podľa predchádzajúcich GAAP s vlastným imaním vykazovaným podľa IFRS k obom týmto dátumom:

i) k dátumu prechodu na IFRS a

ii) ku koncu posledného obdobia prezentovaného v bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa predchádzajúcich GAAP;

b) zosúhlasenie zisku alebo straty vykázanej podľa predchádzajúcich GAAP za posledné obdobie v bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke účtovnej jednotky so ziskom alebo stratou podľa IFRS za to isté obdobie a

c) ak účtovná jednotka vykázala alebo zrušila straty zo zníženia hodnoty prvýkrát pri príprave otváracej IFRS súvahy, zverejnenia, ktoré by sa požadovali v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku,* ak by účtovná jednotka vykázala tieto straty zo zníženia hodnoty alebo ich zrušenia v období začínajúcom sa k dátumu prechodu na IFRS.

40. Zosúhlasenia požadované v odseku 39 písm. a) a b) musia byť dostatočne podrobné na to, aby umožňovali používateľom pochopiť významné úpravy v súvahe a výkaze ziskov a strát. Ak účtovná jednotka prezentovala výkaz peňažných tokov podľa predchádzajúcich GAAP, vysvetlí tiež významné úpravy vo výkaze peňažných tokov.

41. Ak účtovná jednotka zistí chyby, ktoré vznikli v rámci predchádzajúcich GAAP, v zosúhlaseniach požadovaných podľa odseku 39 písm. a) a b) sa odlíšia opravy týchto chýb od zmien v účtovnej politike.

42. IAS 8 sa nezaoberá zmenami v účtovnej politike, ktoré vzniknú, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatní štandardy IFRS. Preto sa v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS neuplatňujú požiadavky IAS 8 na zverejnenia o zmenách v účtovnej politike.

43. Ak účtovná jednotka neprezentovala účtovnú závierku za predchádzajúce obdobia vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS, zverejní túto skutočnosť.

Určovanie finančných aktív alebo finančných záväzkov

43A. Účtovná jednotka smie určiť predtým vykazované finančné aktívum alebo finančný záväzok ako finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok alebo ako k dispozícii na predaj v súlade s odsekom 25A. Účtovná jednotka zverejní reálnu hodnotu finančných aktív alebo finančných záväzkov zaradených do každej kategórie k dátumu takéhoto určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.

Použitie reálnej hodnoty ako reprodukčnej ceny

44. Ak účtovná jednotka použije reálnu hodnotu vo svojej otváracej IFRS súvahe ako reprodukčnú cenu pre položku nehnuteľností, strojov a zariadení, investičného nehnuteľného majetku alebo nehmotného majetku (pozri odseky 16 a 18), zverejní vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS pre každý riadok otváracej IFRS súvahy:

a) súhrn týchto reálnych hodnôt a

b) súhrn úprav účtovných hodnôt vykázaných podľa predchádzajúcich GAAP.

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

45. Na dosiahnutie súladu s odsekom 38, ak účtovná jednotka prezentuje finančné výkazy v priebehu účtovného roka podľa IAS 34 za časť obdobia zahrnutého do svojej prvej účtovnej závierky podľa IFRS, účtovná jednotka splní popri požiadavkách IAS 34 aj tieto požiadavky:

a) každý takýto finančný výkaz v priebehu účtovného roka, ak účtovná jednotka prezentovala finančný výkaz v priebehu účtovného roka pre porovnávacie obdobie za bezprostredne predchádzajúci finančný rok, musí obsahovať zosúhlasenie:

i) vlastného imania podľa predchádzajúcich GAAP na konci takejto časti porovnávacieho obdobia s vlastným imaním podľa IFRS k tomuto dátumu a

ii) zisk alebo stratu podľa predchádzajúcich GAAP pre takúto časť porovnávacieho obdobia (bežné a od začiatku roka) so ziskom alebo stratou podľa IFRS za toto obdobie.

b) popri požiadavkách na zosúhlasenie podľa písmena a) musí prvý finančný výkaz v priebehu účtovného roka účtovnej jednotky podľa IAS 34 za časť obdobia zahrnutého v jej prvej účtovnej závierke podľa IFRS obsahovať zosúhlasenia opísané v odseku 39 písm. a) a b) (doplnené o údaje požadované v odsekoch 40 a 41) alebo krížový odkaz na iný publikovaný dokument, ktorý obsahuje tieto zosúhlasenia.

46. IAS 34 požaduje minimálne zverejnenia, ktoré vychádzajú z domnienky, že používatelia finančného výkazu v priebehu účtovného roka majú takisto prístup k najaktuálnejšej ročnej účtovnej závierke. IAS 34 však zároveň požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila „všetky udalosti alebo transakcie, ktoré sú významné na pochopenie bežného obdobia kratšieho ako účtovný rok“. To znamená, že ak prvouplatňovateľ nezverejnil vo svojej poslednej účtovnej závierke podľa predchádzajúcich GAAP informácie významné na pochopenie časti bežného obdobia, urobí tak v tomto finančnom výkaze v priebehu roka, alebo uvedie krížový odkaz na iný publikovaný dokument, ktorý obsahuje tieto informácie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

47. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ak je jej prvá účtovná závierka podľa IFRS za obdobie začínajúce sa 1. januára 2004 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS je za obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2004 a účtovná jednotka uplatní tento štandard namiesto SIC-8 *Prvá aplikácia IAS ako východiskovej základne účtovníctva,* zverejní tento fakt.

47A. Zmeny a doplnenia v odseku 13 písm. j) a odseku 25E sa uplatňujú na ročné obdobia začínajúce sa 1. septembra 2004 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRIC 1 na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

47B. Zmeny a doplnenia v odseku 13 písm. k) a odseku 25F sa uplatňujú na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRIC 4 na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

47C. Zmeny a doplnenia v odseku 36B sa uplatňujú na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 6 na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

47D. Zmeny a doplnenia v odseku 20A sa uplatňujú na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní dodatky k IAS 19 *Zamestnanecké požitky – aktuárske zisky a straty, skupinové plány a zverejnenia* na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

47E. Zmeny a doplnenia v odseku 13 písm. l) a odseku 25G sa uplatňujú na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia k IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie – *prevod a prvotné vykázanie finančných aktív a finančných záväzkov* na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

Dodatok A

Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

Dátum prechodu na IFRS	Začiatok najskoršieho obdobia, za ktoré účtovná jednotka prezentuje úplné porovnávacie informácie podľa IFRS vo svojej **prvej účtovnej závierke podľa IFRS.**
Reprodukčná cena	Suma použitá ako náhrada za obstarávaciu cenu alebo obstarávaciu cenu po odpisoch k určitému dátumu. V rámci následného odpisovania alebo amortizácie sa predpokladá, že účtovná jednotka prvotne vykázala majetok alebo záväzok k určitému dátumu a že jeho obstarávacia cena sa rovnala reprodukčnej hodnote.
Reálna hodnota	Suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.
Prvá účtovná závierka podľa IFRS	Prvá ročná účtovná závierka, v ktorej účtovná jednotka uplatní **Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)** na základe výslovného a neobmedzeného vyhlásenia o súlade so štandardmi IFRS.
Prvé obdobie vykazovania podľa IFRS	Obdobie vykazovania končiace sa **dátumom vykazovania prvej účtovnej závierky** účtovnej jednotky **podľa IFRS.**
Prvouplatňovateľ	Účtovná jednotka, ktorá prezentuje svoju **prvú účtovnú závierku podľa IFRS.**
Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)	Štandardy a interpretácie, ktoré prijíma Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Tieto štandardy zahŕňajú: a) Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva; b) Medzinárodné účtovné štandardy a c) interpretácie vydané Výborom pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) alebo pôvodným Stálym interpretačným výborom (SIC).
Otváracia IFRS súvaha	Súvaha účtovnej jednotky (publikovaná alebo nepublikovaná) k **dátumu prechodu na IFRS**.
Predchádzajúce GAAP	Základňa účtovníctva, ktorú **prvouplatňovateľ** používal bezprostredne pred uplatnením IFRS.
Dátum vykazovania	Koniec posledného obdobia, ktoré je zahrnuté v účtovnej závierke alebo vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka.

Dodatok B

Podnikové kombinácie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

B1. Prvouplatňovateľ si môže zvoliť možnosť neuplatňovať IFRS 3 *Podnikové kombinácie* spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prehodnotí akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby bola v súlade s IFRS 3, prehodnotí aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne uplatní IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004) a IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004) od toho istého dátumu. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí prehodnotenie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 2002, prepočíta aj všetky ostatné podnikové kombinácie, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 2002 a dátumom prechodu na IFRS, a od 30. júna 2002 takisto uplatní IAS 36 (v znení revízie z roku 2004) a IAS 38 (v znení revízie z roku 2004).

B1A. Účtovná jednotka nemusí uplatniť IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (v znení revízie z roku 2003) spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vzniknutý v podnikových kombináciách, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS. Ak účtovná jednotka neuplatní IAS 21 spätne na tieto úpravy reálnej hodnoty a goodwill, považuje ich za majetok a záväzky účtovnej jednotky a nie za majetok a záväzky nadobúdaného subjektu. Preto sú tento 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 uplatňovaného podľa predchádzajúcich GAAP.

B1B. Účtovná jednotka môže uplatniť IAS 21 spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce buď z:

a) všetkých podnikových kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS, alebo

b) všetkých podnikových kombinácií, o ktorých účtovná jednotka rozhodne, že sa prehodnotia, aby boli v súlade s IFRS 3, ako sa to umožňuje v odseku B1 vyššie.

B2. Ak prvouplatňovateľ neuplatní IFRS 3 spätne na minulú podnikovú kombináciu, má to pre túto podnikovú kombináciu tieto dôsledky:

a) prvouplatňovateľ dodrží tú istú klasifikáciu (ako nadobudnutie právnym nadobúdateľom, obrátené nadobudnutie právnym nadobúdateľom, alebo zlúčenie podielov) ako vo svojej účtovnej závierke podľa predchádzajúcich GAAP;

b) prvouplatňovateľ vykáže všetky svoje aktíva a záväzky ku dňu prechodu na IFRS, ktoré boli nadobudnuté alebo prevzaté v rámci minulej podnikovej kombinácie, okrem:

i) niektorých finančných aktív a finančných záväzkov, ktorých vykazovanie sa ukončilo podľa predchádzajúcich GAAP (pozri odsek 27), a

ii) aktív, vrátane goodwillu, a záväzkov, ktoré sa nevykazovali v konsolidovanej súvahe nadobúdateľa, ktorá bola vyhotovená podľa predchádzajúcich GAAP, a ktoré by nespĺňali kritéria na vykázanie podľa IFRS v individuálnej súvahe nadobudnutého subjektu [pozri odsek B2 písm. f) až i)].

Prvouplatňovateľ vykáže všetky z toho vyplývajúce zmeny úpravou nerozdelených ziskov (alebo, ak je to vhodné, inej kategórie vlastného imania), pokiaľ zmena nevyplýva z vykázania nehmotného majetku, ktorý bol predtým zahrnutý v goodwille [pozri odsek B2 písm. g) bod i)];

c) prvouplatňovateľ vylúči zo svojej otváracej IFRS súvahy všetky položky vykázané podľa predchádzajúcich GAAP, ktoré nespĺňajú kritériá na vykázanie ako majetok alebo záväzok podľa IFRS. Prvouplatňovateľ účtuje z toho vyplývajúce zmeny takto:

i) prvouplatňovateľ možno klasifikoval minulú podnikovú kombináciu ako nadobudnutie a vykázal ako nehmotný majetok položku, ktorá nespĺňa kritériá na vykázanie ako majetok podľa IAS 38. Ak tak urobil, reklasifikuje túto položku (a prípadné súvisiace odložené dane a menšinové podiely) ako časť goodwillu [pokiaľ sa goodwill neodpočítal priamo z vlastného imania podľa predchádzajúcich GAAP, pozri odsek B2 písm. g) bod i) a odsek B2 písm. i)];

ii) prvouplatňovateľ vykáže všetky iné z toho vyplývajúce zmeny v nerozdelených ziskoch ([1]);

d) štandardy IFRS vyžadujú následné ocenenie niektorých aktív a záväzkov na základni, ktorá nie je založená na pôvodnej obstarávacej cene, ale napríklad na reálnej hodnote. Prvouplatňovateľ ocení tieto aktíva a záväzky na tejto základni vo svojej otváracej IFRS súvahe, aj keď boli nadobudnuté alebo prevzaté v rámci minulej podnikovej kombinácie. Vykáže všetky z toho vyplývajúce zmeny účtovnej hodnoty úpravou nerozdelených ziskov (alebo, ak je to vhodné, inej kategórie vlastného imania) a nie úpravou goodwillu;

e) účtovná hodnota aktív a pasív nadobudnutých alebo prevzatých v rámci podnikovej kombinácie, ktorá bola stanovená okamžite po kombinácii podľa predchádzajúcich GAAP, sa k tomuto dátumu podľa IFRS považuje za reprodukčnú cenu. Ak IFRS požadujú neskoršie ocenenie týchto aktív a záväzkov na základe obstarávacej ceny, táto reprodukčná cena je základňou na odpisovanie alebo amortizáciu obstarávacej ceny od dátumu podnikovej kombinácie;

([1]) Také zmeny zahŕňajú reklasifikáciu z alebo do nehmotného majetku, ak sa goodwill nevykázal podľa predchádzajúcich GAAP ako majetok. Toto sa stáva vtedy, ak podľa predchádzajúcich GAAP účtovná jednotka a) odpočítala goodwill priamo od vlastného imania, alebo b) nevykázala podnikovú kombináciu ako nadobudnutie.

f) ak sa majetok nadobudnutý alebo záväzok prevzatý v rámci minulej podnikovej kombinácie nevykázal podľa predchádzajúcich GAAP, nemá v otváracej IFRS súvahe nulovú reprodukčnú cenu. Namiesto toho ich nadobúdateľ vykazuje a oceňuje vo svojej konsolidovanej súvahe na základni, ktorú by štandardy IFRS požadovali v súvahe nadobúdaného subjektu. Na ilustráciu: ak nadobúdateľ nekapitalizoval podľa predchádzajúcich GAAP finančný lízing nadobudnutý v rámci minulej podnikovej kombinácie, kapitalizuje tieto lízingy vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke, ako by to od nadobúdaného subjektu v jeho IFRS súvahe požadoval IAS 17 *Lízingy*. Naopak, ak bol majetok alebo záväzok zahrnutý do goodwillu podľa predchádzajúcich GAAP, ale mohol by sa vykazovať samostatne podľa IFRS 3, takýto majetok alebo záväzok zostáva v goodwille, pokiaľ štandardy IFRS nepožadujú jeho vykázanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu;

g) účtovná hodnota goodwillu v otváracej IFRS súvahe je jeho účtovnou hodnotou podľa predchádzajúcich GAAP k dátumu prechodu na IFRS po týchto troch úpravách:

i) ak sa to vyžaduje podľa vyššie uvedeného odseku B2 písm. c) bodu i), prvouplatňovateľ zvýši účtovnú hodnotu goodwillu, keď preklasifikuje položku, ktorá sa podľa predchádzajúcich GAAP vykazovala ako nehmotný majetok. Podobne, ak odsek B2 písm. f) požaduje, aby prvouplatňovateľ vykázal nehmotný majetok, ktorý bol podľa predchádzajúcich GAAP súčasťou vykazovaného goodwillu, prvouplatňovateľ súčasne zníži účtovnú hodnotu goodwillu (a, ak je to vhodné, upraví odloženú daň a menšinové podiely);

ii) je možné, že pred dátumom prechodu na IFRS nastala podmienená udalosť, od ktorej závisí kúpna suma protiplnenia za minulú podnikovú kombináciu. Ak je možné vykonať spoľahlivý odhad podmienenej úpravy a ak je platba pravdepodobná, prvouplatňovateľ upraví účtovnú hodnotu goodwillu o túto sumu. Podobne prvouplatňovateľ upraví účtovnú hodnotu goodwillu, ak sa predtým vykázaná podmienená úprava už nemôže spoľahlivo stanoviť, alebo ak platba už nie je pravdepodobná;

iii) bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty goodwillu, prvouplatňovateľ uplatní IAS 36 na testovanie goodwillu na zníženie hodnoty k dátumu prechodu na IFRS a na vykázanie z toho vyplývajúcej straty zo zníženia hodnoty v nerozdelených ziskoch (alebo, ak sa to požaduje podľa IAS 36, v prebytkoch z precenenia). Test na zníženie hodnoty sa vykonáva na základe podmienok, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS;

h) ďalšie úpravy účtovnej hodnoty goodwillu k dátumu prechodu na IFRS sa nevykonávajú. Napríklad prvouplatňovateľ nemení účtovnú hodnotu goodwillu:

i) s cieľom vylúčiť náklady na proces výskumu a vývoja získané v rámci podnikovej kombinácie (pokiaľ príslušný nehmotný majetok nespĺňa kritériá podľa IAS 38 na vykázanie v individuálnej súvahe nadobúdaného subjektu);

ii) s cieľom upraviť predchádzajúcu amortizáciu goodwillu;

iii) s cieľom zrušiť úpravy goodwillu, ktoré by podľa štandardu IFRS 3 neboli povolené, avšak ktoré boli vykonané podľa predchádzajúcich GAAP v dôsledku úprav aktív a záväzkov medzi dňom podnikovej kombinácie a dátumom prechodu na IFRS;

i) ak prvouplatňovateľ vykázal goodwill podľa predchádzajúcich GAAP ako zníženie vlastného imania:

i) nevykáže takýto goodwill vo svojej otváracej IFRS súvahe. Okrem toho neprevedie tento goodwill do výkazu ziskov a strát, ak odpredá dcérsku spoločnosť alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty investície do dcérskej spoločnosti;

ii) vykáže úpravy vyplývajúce z následného riešenia podmienenej udalosti, od ktorej závisí kúpna suma protiplnenia, v nerozdelených ziskoch;

j) je možné, že podľa predchádzajúcich GAAP prvouplatňovateľ nevykonal konsolidáciu dcérskej spoločnosti, ktorú získal v rámci minulej podnikovej kombinácie (napríklad z dôvodu, že materská spoločnosť nepovažovala túto spoločnosť podľa predchádzajúcich GAAP za dcérsku spoločnosť alebo nezostavovala

konsolidovanú účtovnú závierku). Prvouplatňovateľ upraví účtovné hodnoty aktív a záväzkov dcérskej spoločnosti na sumy, ktoré by sa na základe IFRS vyžadovali v individuálnej súvahe dcérskej spoločnosti. Reprodukčná cena goodwillu sa rovná rozdielu k dátumu prechodu na IFRS medzi:

i) podielom materskej spoločnosti na takto upravených účtovných hodnotách a

ii) obstarávacou cenou investície do dcérskej spoločnosti, ktorá je uvedená v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti;

k) oceňovanie menšinových podielov a odloženej dane vyplýva z oceňovania ostatných aktív a záväzkov. Vyššie uvedené úpravy vykázaných aktív a záväzkov preto majú vplyv na menšinové podiely a odloženú daň.

B3. Výnimka pre minulé podnikové kombinácie sa takisto vzťahuje aj na minulé nadobudnutia investícií v pridružených podnikoch a podielov na spoločnom podnikaní. Ďalej sa dátum vybratý podľa odseku B1 vzťahuje rovnako na všetky takéto akvizície.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 2

Platby na základe podielov

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť pravidlá pre finančné vykazovanie účtovnej jednotky v prípadoch, keď uskutoční transakciu s *platbou na základe podielov*. V tomto štandarde sa najmä vyžaduje, aby účtovná jednotka do svojho hospodárskeho výsledku a do zobrazenia svojej finančnej pozície premietla vplyv platieb na základe podielov vrátane nákladov súvisiacich s transakciami, pri ktorých sa zamestnancom poskytujú *opcie na akcie*.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS pri účtovaní všetkých transakcií s platbami na základe podielov vrátane:

   a) *transakcií s platbou na základe podielov vysporiadané akciami*, pri ktorých účtovná jednotka prijíma tovar alebo služby ako protihodnotu za *nástroje vlastného imania* účtovnej jednotky (vrátane akcií alebo opcií na akcie);

   b) *transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami*, pri ktorých účtovná jednotka nadobúda tovar alebo služby oproti záväzku voči dodávateľovi tohto tovaru alebo služieb za sumy, ktorých výška vychádza z ceny (alebo hodnoty) akcií účtovnej jednotky alebo iných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a

   c) transakcií, pri ktorých účtovná jednotka prijíma alebo nadobúda tovar alebo služby a zmluvné podmienky umožňujú buď účtovnej jednotke alebo dodávateľovi tovaru alebo služieb vybrať si, či transakciu účtovná jednotka vysporiada v peňažných prostriedkoch (alebo iným majetkom) alebo emitovaním nástrojov vlastného imania,

   s výnimkou podľa odsekov 5 a 6.

3. Na účely tohto IFRS sa prevody nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky uskutočnené jej akcionármi v prospech strán, ktoré účtovnej jednotke dodali tovar alebo služby (vrátane zamestnancov), považujú za platby na základe podielov s výnimkou prípadu, keď je jednoznačným účelom prevodu účel iný, ako platba za tovar alebo služby dodané účtovnej jednotke. To sa týka aj prevodov nástrojov vlastného imania materskej spoločnosti účtovnej jednotky alebo prevodov nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny, na zmluvné strany, ktoré účtovnej jednotke dodali tovar alebo služby.

4. Transakcia so zamestnancom (alebo inou stranou) v rámci jeho právomocí ako držiteľa nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky sa na účely tohto štandardu nepovažuje za platbu na základe podielov. Ak napríklad účtovná jednotka udelí všetkým držiteľom konkrétnej triedy svojich nástrojov vlastného imania právo nadobúdať ďalšie nástroje vlastného imania účtovnej jednotky za cenu, ktorá je nižšia ako reálna hodnota týchto nástrojov vlastného imania, a zamestnanec dostane takéto právo, pretože je držiteľom nástrojov vlastného imania tejto konkrétnej triedy, udelenie takéhoto práva alebo jeho uplatnenie nepodlieha ustanoveniam tohto IFRS.

5. Ako sa uvádza v odseku 2, tento štandard sa vzťahuje na transakcie s platbami na základe podielov, pri ktorých účtovná jednotka nadobudne alebo prijme tovar alebo služby. Tovar zahŕňa zásoby, spotrebný materiál, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok a iný nefinančný majetok. Účtovná jednotka však neuplatňuje tento IFRS na transakcie, pri ktorých nadobudne tovar ako súčasť čistého majetku nadobudnutého pri podnikovej kombinácii, na ktorú sa vzťahuje IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Z tohto dôvodu nástroje vlastného imania, emitované v rámci podnikovej kombinácie výmenou za ovládnutie nadobúdaného subjektu, nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto IFRS. Nástroje vlastného imania poskytované zamestnancom nadobúdaného subjektu (napríklad výmenou za ich pokračujúce služby) však patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Podobne aj zrušenie, výmena alebo iná úprava *dohôd o zaplatení na základe podielov* z dôvodu podnikovej kombinácie alebo inej reštrukturalizácie účtovnej jednotky sa účtujú v súlade s týmto štandardom.

6. Tento štandard sa nevzťahuje na transakcie s platbami na základe podielov, pri ktorých účtovná jednotka prijme alebo nadobudne tovar alebo služby na základe zmluvy v rozsahu pôsobnosti odsekov 8 až 10 štandardu IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* (v znení revízie z roku 2003) ([1]) alebo odsekov 5 až 7 štandardu IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* (v znení revízie z roku 2003).

([1]) Názov IAS 32 bol zmenený a doplnený v roku 2005.

VYKAZOVANIE

7. Účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté pri transakciách s platbou na základe podielov v okamihu, keď prijme tovar alebo službu. Účtovná jednotka vykazuje zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania, ak prijala tovar alebo služby pri transakciách s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami, alebo vykazuje záväzok, ak k nadobudnutiu tovaru alebo služieb došlo v rámci transakcie s platbou na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami.

8. Ak tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté v rámci transakcie s platbou na základe podielov nespĺňajú podmienky na ich vykázanie ako majetku, vykazujú sa ako náklady.

9. Náklad obvykle vzniká pri spotrebe tovarov alebo služieb. Napríklad služby sa spravidla spotrebúvajú okamžite a v takomto prípade sa náklad vykáže, keď protistrana poskytne službu. Tovar by sa mohol spotrebúvať v priebehu určitého času alebo – v prípade zásob – predať neskôr a v takomto prípade sa náklad vykáže v okamihu, keď sa tovar spotrebuje alebo predá. Niekedy je však nevyhnutné vykázať náklad ešte pred tým, ako dôjde k spotrebe alebo predaju tovaru alebo služieb, pretože nespĺňajú podmienky na ich vykázanie ako majetku. Napríklad účtovná jednotka môže nadobudnúť tovar v rámci výskumnej fázy projektu, v ktorom sa vyvíja nový produkt. Hoci k spotrebe tohto tovaru nedošlo, nemusí tento tovar spĺňať podmienky na to, aby sa klasifikoval ako majetok podľa príslušného štandardu IFRS.

TRANSAKCIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV VYSPORIADANÉ AKCIAMI

Prehľad

10. V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami účtovná jednotka oceňuje prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania priamo reálnou hodnotou prijatého tovaru alebo služieb s výnimkou prípadu, ak sa reálna hodnota nedá spoľahlivo odhadnúť. Ak účtovná jednotka nedokáže spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, oceňuje ich hodnotu a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo odkazom na ([1]) reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania.

11. Ak sa uplatňujú požiadavky odseku 10 na transakcie so *zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby*, ([2]) účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu prijatých služieb odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania, pretože obvykle nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatých služieb, ako je to vysvetlené v odseku 12. Reálna hodnota takýchto nástrojov vlastného imania sa stanovuje k *dátumu udelenia*.

12. Akcie, opcie na akcie a iné nástroje vlastného imania sa zvyčajne poskytujú zamestnancom ako súčasť ich balíka odmien popri mzde vyplácanej v peňažných prostriedkoch a iných zamestnaneckých požitkoch. Obvykle nie je možné priamo oceniť služby prijaté oproti určitej zložke balíčka odmien zamestnanca. Takisto nemusí byť možné stanoviť reálnu hodnotu celkového balíčka odmien zamestnanca nezávisle bez toho, aby sa stanovila priamo reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania. Okrem toho sa akcie alebo opcie na akcie niekedy poskytujú ako súčasť prémií, a nie ako súčasť základných odmien, napríklad ako stimuly pre zamestnancov, aby ostali zamestnancami danej účtovnej jednotky, alebo ako odmeny za ich snahu zlepšiť výkonnosť účtovnej jednotky. Poskytovaním akcií alebo opcií na akcie, popri iných odmenách, účtovná jednotka platí dodatočné odmeny na účely získania ďalších úžitkov. Odhadovanie reálnej hodnoty takýchto dodatočných požitkov však bude pravdepodobne zložité. Vzhľadom na zložitosť priameho stanovovania reálnej hodnoty prijatých služieb účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu služieb prijatých od zamestnancov odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania.

13. Pre uplatňovanie požiadaviek odseku 10 na transakcie s inými stranami, ako sú zamestnanci, musí existovať vyvrátiteľný predpoklad, že reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb možno spoľahlivo odhadnúť. Táto reálna hodnota sa stanovuje ku dňu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo keď druhá zmluvná strana poskytne službu. Ak vo výnimočných prípadoch účtovná jednotka tento predpoklad vyvráti, pretože nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, účtovná jednotka ocení prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo, odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenou ku dňu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo druhá zmluvná strana poskytne službu.

Transakcie, pri ktorých účtovná jednotka prijíma služby

14. Ak sa poskytnuté nástroje vlastného imania *prevedú* na protistranu okamžite, nepožaduje sa, aby protistrana zavŕšila stanovené obdobie, počas ktorého musí poskytovať služby, aby získala nepodmienený nárok na tieto nástroje

([1]) Tento štandard používa slovné spojenie „odkazom na“ a nie „v“, pretože konečné ocenenie sa uskutočňuje vynásobením reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenej k dátumu uvedenému v odseku 11 alebo 13 (podľa toho, ktorý sa má použiť) počtom nástrojov vlastného imania, ktoré sa na druhú zmluvnú stranu skutočne previedli, ako sa uvádza v odseku 19.

([2]) V ďalšom texte tohto štandardu zahŕňajú všetky odkazy na zamestnancov aj ostatné strany poskytujúce podobné služby.

vlastného imania. Ak neexistuje dôkaz o opaku, má sa za to, že služby poskytnuté protistranou ako plnenie za nástroje vlastného imania sa už prijali. V takomto prípade účtovná jednotka vykáže celý objem prijatých služieb spolu so zodpovedajúcim zvýšením vlastného imania už ku dňu poskytnutia nástrojov vlastného imania.

15. Ak sa poskytnuté nástroje vlastného imania neprevedú protistrane, pokiaľ táto nezavŕši stanovené obdobie, počas ktorého musí poskytovať svoje služby, má sa za to, že služby, ktoré má protistrana poskytnúť ako protihodnotu za tieto nástroje vlastného imania, sa prijmú v budúcnosti, a to v priebehu *obdobia nároku*. Účtovná jednotka vykazuje tieto služby priebežne, ako ich protistrana počas obdobia nároku poskytuje, a zodpovedajúcim spôsobom navršuje vlastné imanie. Napríklad:

a) Ak sa zamestnancovi poskytnú opcie na akcie pod podmienkou, že tri roky zostane v pracovnom pomere, potom účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako protihodnotu za opcie na akcie, sa prijmú v budúcnosti počas tohto trojročného obdobia nároku;

b) Ak sa zamestnancovi poskytnú opcie na akcie pod podmienkou, že dosiahne určitý výkon a zostane zamestnancom účtovnej jednotky, pokiaľ nebude splnená táto výkonnostná podmienka, pričom dĺžka obdobia nároku sa mení v závislosti od toho, kedy sa táto výkonnostná podmienka splní, účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako protihodnotu za opcie na akcie, sa prijmú v budúcnosti, počas očakávaného obdobia nároku. Účtovná jednotka odhadne dĺžku očakávaného obdobia nároku ku dňu poskytnutia na základe najpravdepodobnejšieho výsledku toho, kedy sa výkonnostná podmienka splní. Ak je podmienka výkonnosti *trhovou podmienkou*, odhad dĺžky očakávaného obdobia nároku musí byť konzistentný s predpokladmi použitými pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých opcií a nesmie sa následne revidovať. Ak podmienka výkonnosti nie je trhovou podmienkou, účtovná jednotka podľa potreby zreviduje svoj odhad dĺžky obdobia nároku, ak následné informácie naznačujú, že dĺžka obdobia nároku sa líši od predchádzajúcich odhadov.

Transakcie oceňované odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania

Stanovovanie reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania

16. V prípade transakcií oceňovaných odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania k *dátumu ocenenia* na základe trhových cien, ak sú k dispozícii, a zohľadňuje podmienky, za ktorých sa tieto nástroje poskytli (v súlade s ustanoveniami odsekov 19 až 22).

17. Ak trhové ceny nie sú k dispozícii, účtovná jednotka odhadne reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania pomocou oceňovacích techník, aby odhadla, aká by bola cena týchto nástrojov vlastného imania k dátumu ocenenia v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami. Oceňovacia technika musí byť v súlade so všeobecne uznávanou metodikou oceňovania finančných nástrojov a musia sa v nej zohľadňovať všetky faktory a predpoklady, ktoré by informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu brali na zreteľ pri stanovovaní ceny (v súlade s ustanoveniami odsekov 19 až 22).

18. Dodatok B obsahuje ďalší návod na stanovenie reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie a zameriava sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytnutie akcií alebo opcií na akcie zamestnancom.

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 stanovenej doby. Môžu existovať aj podmienky výkonnosti, ktoré sa musia splniť, napríklad že účtovná jednotka dosiahne stanovené miery rastu zisku alebo stanovený rast ceny svojich akcií. Podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa k dátumu ocenenia pri odhadovaní reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie neberú do úvahy. Tieto podmienky nároku sa však berú do úvahy pri úprave počtu nástrojov vlastného imania zahrnutých do ocenenia sumy transakcie, aby v konečnom dôsledku suma, vykázaná za prijatý tovaru alebo služby ako protihodnota za poskytnuté nástroje vlastného imania, zodpovedala počtu nástrojov vlastného imania, ktoré sa ku koncu obdobia nároku na druhú zmluvnú stranu skutočne prevedú. Z tohto dôvodu sa z kumulatívneho hľadiska nevykazuje žiadna suma za prijatý tovar alebo služby, ak sa poskytnuté nástroje vlastného imania nakoniec na druhú zmluvnú stranu neprevedú z dôvodu nesplnenia podmienok nároku, napríklad keď druhá zmluvná strana nedokončí stanovené obdobie zotrvania v pracovnom pomere alebo nesplnení niektorú podmienku výkonnosti, podľa požiadaviek odseku 21.

20. Podľa požiadaviek odseku 19 účtovná jednotka vykazuje sumu za prijatý tovar alebo služby počas obdobia nároku na základe najlepšieho dostupného odhadu počtu nástrojov vlastného imania, ktoré by sa mali podľa očakávania na konci obdobia nároku previesť na druhú zmluvnú stranu, a tento odhad sa reviduje, ak je to potrebné, ak následné

informácie naznačujú, že počet nástrojov vlastného imania, ktoré sa podľa očakávania na konci obdobia nároku prevedú na druhú zmluvnú stranu, sa odlišuje od predchádzajúcich odhadov. K dátumu, keď sa nástroje prevádzajú na druhú zmluvnú stranu, účtovná jednotka preskúma odhad tak, aby sa odhad rovnal počtu nástrojov vlastného imania, ktoré sa skutočne previedli na druhú zmluvnú stranu, a to v súlade s ustanoveniami odseku 21.

21. Trhové podmienky, ako je napríklad dosiahnutie určitej cieľovej ceny akcie, ktorými je prevod (alebo vykonateľnosť) na druhú stranu podmienený, sa berú do úvahy pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania. Preto pri poskytnutí nástrojov vlastného imania s trhovými podmienkami účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté od protistrany, ktorá spĺňa všetky ďalšie podmienky nároku (napríklad prijaté služby od zamestnanca, ktorého zamestnanecký pomer bude trvať v priebehu stanovenej doby) bez ohľadu na to, či je trhová podmienka splnená alebo nie.

Pravidlá opätovného poskytnutia

22. Pri opciách s *prvkom opätovného poskytnutia* sa prvok opätovného poskytnutia neberie do úvahy pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých opcií k dátumu ich ocenenia. Namiesto toho sa *opcia na opätovné poskytnutie* vykazuje ako nová poskytnutá opcia, a to vtedy, keď sa opcia na opätovné poskytnutie následne poskytne.

Dátum po nároku

23. Po vykázaní prijatého tovaru a služieb v súlade s odsekmi 10 až 22 a následnom zvýšení vlastného imania účtovná jednotka nevykonáva po dátume nároku žiadne následné úpravy celkovej výšky vlastného imania. Účtovná jednotka napríklad následne nezruší sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby od zamestnanca, ak nástroje vlastného imania, ktoré sa na konci rozhodného obdobia na zamestnanca previedli, neskôr prepadnú alebo, v prípade opcií na akcie, sa tieto nerealizujú. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť účtovnej jednotky vykazovať prevod v rámci vlastného imania, napríklad prevod z jednej zložky vlastného imania do inej.

Ak nie je možné reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania spoľahlivo odhadnúť

24. Požiadavky uvedené v odsekoch 16 až 23 sa uplatňujú vtedy, keď sa od účtovnej jednotky požaduje, aby oceňovala platby na základe podielov odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania. Vo výnimočných prípadoch sa môže stať, že účtovná jednotka nebude schopná spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich ocenenia v súlade s ustanoveniami odsekov 16 až 22. Iba v týchto výnimočných prípadoch účtovná jednotka namiesto toho postupuje takto:

a) ocení nástroje vlastného imania ich *vnútornou hodnotou,* prvotne k dátumu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu, a následne ku každému dátumu vykazovania a k dátumu konečného vyrovnania, pričom akákoľvek zmena vnútornej hodnoty sa vykazuje ako zisk alebo strata. Pri poskytnutých opciách na akcie dôjde k záverečnému vyrovnaniu dohody o zaplatení na základe podielov vtedy, keď dôjde k realizácii opcií, ich prepadnutiu (napríklad pri ukončení pracovného pomeru) alebo uplynutiu (napríklad na konci doby platnosti opcie);

b) vykáže prijatý tovar alebo služby na základe počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré vznikol nárok, alebo (tam, kde sa to dá uplatniť), ktoré sa realizovali. Na účely uplatnenia tejto požiadavky na opcie na akcie účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku, ak existuje, v súlade s odsekmi 14 a 15 s výnimkou situácie, ak sa požiadavky uvedené v odseku 15 písm. b) týkajúce sa trhovej podmienky neuplatňujú. Suma vykázaná za tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku vychádza z počtu opcií na akcie, na ktoré sa očakáva vznik nároku. Ak je to nevyhnutné, účtovná jednotka reviduje tento odhad, ak následné informácie naznačujú, že počet opcií na akcie, na ktoré sa očakáva vznik nároku, sa líši od predchádzajúcich odhadov. K dátumu nároku účtovná jednotka reviduje tento odhad tak, aby sa rovnal počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok. Po dátume nároku účtovná jednotka zruší sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby, ak dôjde k neskoršiemu prepadnutiu opcií na akcie, alebo k ich uplynutiu na konci doby platnosti opcie.

25. Ak účtovná jednotka uplatňuje odsek 24, nie je nevyhnutné uplatňovať odseky 26 až 29, pretože všetky zmeny podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu nástrojov vlastného imania, sa zohľadnia pri uplatňovaní metódy vnútornej hodnoty, uvedenej v odseku 24. Ak však účtovná jednotka vysporiada poskytnutie nástrojov vlastného imania, na ktoré sa uplatňuje odsek 24:

a) ak k vysporiadaniu dôjde počas obdobia nároku, účtovná jednotka zaúčtuje vysporiadanie ako urýchlenie nároku, a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by inak bola vykázala za služby prijaté v priebehu zvyšného obdobia nároku;

b) všetky platby realizované pri vysporiadaní sa účtujú ako spätný nákup nástrojov vlastného imania, t. j. ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, ktorá presahuje vnútornú hodnotu nástrojov vlastného imania oceňovaných k dátumu spätného odkúpenia. Takýto rozdiel sa vykazuje ako náklad.

Úprava podmienok, za ktorých sa nástroje vlastného imania poskytli, vrátane zrušenia a vysporiadania

26. Účtovná jednotka môže upravovať podmienky, za ktorých sa poskytli nástroje vlastného imania. Napríklad môže znížiť realizačnú cenu opcií poskytnutých zamestnancom (t. j. preceniť opcie), čím dôjde k zvýšeniu reálnej hodnoty týchto opcií. Požiadavky uvedené v odsekoch 27 až 29 týkajúce sa zaúčtovania vplyvov týchto úprav sú vyjadrené v kontexte transakcií s platbou na základe podielov so zamestnancami. Tieto požiadavky sa však uplatňujú aj na transakcie s platbami na základe podielov s inými stranami ako so zamestnancami, ktoré sa oceňujú odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania. V druhom spomenutom prípade sa všetky odkazy na dátum udelenia uvedené v odsekoch 27 až 29 namiesto toho týkajú dátumu, ku ktorému účtovná jednotka prijme tovar alebo ku ktorému druhá zmluvná strana poskytne službu.

27. Účtovná jednotka vykazuje minimálne tie prijaté služby, ktoré boli ocenené k dátumu poskytnutia nástrojov vlastného imania reálnou hodnotou týchto nástrojov s výnimkou prípadu, ak ku vzniku nároku na tieto nástroje nedôjde z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej ako trhovej podmienky), ktorá bola špecifikovaná k dátumu udelenia. Toto platí bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých sa nástroje vlastného imania poskytli, a bez ohľadu na ich zrušenie alebo vysporiadanie. Okrem toho účtovná jednotka vykazuje vplyv úprav, ktorými sa zvyšuje celková reálna hodnota dohody o zaplatení na základe podielov, alebo ktoré sú iným spôsobom pre zamestnanca prospešné. Návod na uplatňovanie tejto požiadavky je uvedený v dodatku B.

28. Ak účtovná jednotka zruší alebo vysporiada poskytnuté nástroje vlastného imania počas obdobia nároku (v situácii inej, ako je ich prepadnutie v prípade, ak sa nesplnili podmienky nároku):

a) účtovná jednotka zaúčtuje zrušenie alebo vysporiadanie ako urýchlenie nároku, a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by inak bola vykázala za služby prijaté počas zvyšného obdobia nároku;

b) všetky platby v prospech zamestnanca súvisiace so zrušením alebo vysporiadaním poskytnutia sa účtujú ako spätný nákup podielu na vlastnom imaní, t. j. ako odúčtovanie z vlastného imania s výnimkou sumy, o ktorú platba presahuje reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenú k dátumu spätného odkúpenia. Tento rozdiel sa vykazuje ako náklad;

c) ak sa zamestnancovi poskytnú nové nástroje vlastného imania a k dátumu ich poskytnutia účtovná jednotka identifikuje takéto nové poskytnuté nástroje vlastného imania ako náhradu za zrušené nástroje vlastného imania, účtovná jednotka o poskytnutí náhradných nástrojov vlastného imania účtuje rovnakým spôsobom, ako o úprave pôvodného poskytnutia nástrojov vlastného imania v súlade s odsekom 27 a návodom v dodatku B. Poskytnutá prírastková reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou náhradných nástrojov vlastného imania a čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojov vlastného imania k dátumu udelenia náhradných nástrojov vlastného imania. Čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojov vlastného imania je ich reálna hodnota bezprostredne pred zrušením, po odpočítaní všetkých platieb realizovaných v prospech zamestnanca pri zrušení nástrojov vlastného imania, ktorá sa účtuje ako zníženie vlastného imania v súlade s vyššie uvedeným písmenom b). Ak účtovná jednotka neoznačí nové poskytnuté nástroje vlastného imania ako náhradu za zrušené nástroje vlastného imania, tieto nové nástroje vlastného imania sa účtujú ako nové poskytnutie nástrojov vlastného imania.

29. Ak účtovná jednotka spätne odkúpi nárokovateľné nástroje vlastného imania, platba v prospech zamestnanca sa zaúčtuje ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, o ktorú platba presahuje reálnu hodnotu spätne odkúpených nástrojov vlastného imania, ocenených k dátumu spätného odkúpenia. Takýto rozdiel sa vykáže ako náklad.

TRANSAKCIE 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 a služby a vzniknutý záväzok reálnou hodnotou záväzku. Až do vysporiadania záväzku účtovná jednotka preceňuje záväzok na reálnu hodnotu ku každému dátumu vykazovania a k dátumu vysporiadania, pričom akékoľvek zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú ako zisk alebo strata za dané obdobie.

31. Účtovná jednotka môže napríklad poskytnúť zamestnancom ako súčasť balíku ich odmeňovania práva na zhodnotenie akcií, na základe ktorých zamestnanci získajú nárok na budúce platby v peňažných prostriedkoch (a nie na nástroj vlastného imania), ktorého výška vychádza z rastu ceny akcie účtovnej jednotky z určitej úrovne počas určitého obdobia. Účtovná jednotka takisto môže poskytnúť zamestnancom právo na budúcu peňažnú platbu tak, že im poskytne právo na akcie (vrátane akcií, ktorých vydanie nastane po realizácii opcií na akcie), ktoré môže účtovná jednotka spätne odkúpiť či už povinne (napríklad po ukončení zamestnaneckého pomeru), alebo na základe opcie zamestnanca.

32. Účtovná jednotka vykazuje prijaté služby a záväzok zaplatiť za tieto služby v okamihu, keď zamestnanci poskytnú svoje služby. Napríklad niektoré práva na zhodnotenie akcií sú nárokovateľné okamžite, a od zamestnancov sa preto nevyžaduje zavŕšenie stanovenej doby zamestnaneckého pomeru na to, aby získali nárok na hotovostnú platbu. Pokiaľ sa nepreukáže opak, účtovná jednotka predpokladá, že služby poskytnuté zamestnancami výmenou za práva na zhodnotenie akcií boli prijaté. Účtovná jednotka teda okamžite vykáže prijaté služby a záväzky zaplatiť za ne. Ak práva na zhodnotenie akcií nebudú nárokované až dovtedy, kým zamestnanec nezotrvá v pracovnom pomere počas stanoveného obdobia, účtovná jednotka vykazuje prijaté služby a záväzok zaplatiť za ne priebežne tak, ako zamestnanci počas daného obdobia poskytujú svoje služby.

33. Záväzok sa oceňuje, pri prvom vykázaní a ku každému dátumu vykazovania až do jeho vysporiadania, reálnou hodnotou práv na zhodnotenie akcií pomocou modelu oceňovania opcie, berúc do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na zhodnotenie akcií a rozsah, v akom zamestnanci k príslušnému dňu už svoje služby dodali.

TRANSAKCIE S PLATBAMI NA ZÁKLADE PODIELOV S ALTERNATÍVOU VYSPORIADANIA PEŇAŽNÝMI PROSTRIEDKAMI

34. V prípade transakcií s platbou na základe podielov, pri ktorých sa v podmienkach zmluvy poskytuje buď účtovnej jednotke alebo protistrane možnosť výberu, či účtovná jednotka vyrovná transakciu peňažnými prostriedkami (alebo iným majetkom) alebo emitovaním nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka vykazuje takúto transakciu alebo jej zložky ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami, ak a v rozsahu, v akom účtovnej jednotke vznikol záväzok vysporiadať transakciu peňažnými prostriedkami alebo iným majetkom, alebo ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami v prípade, ak a v rozsahu, v akom ku vzniku takéhoto záväzku nedošlo.

Transakcie s platbami na základe podielov, ktorých zmluvné podmienky umožňujú protistrane zvoliť formu vysporiadania

35. Ak účtovná jednotka dala protistrane právo vybrať si, či sa transakcia s platbou na základe podielov vysporiada peňažnými prostriedkami ([1]) alebo emitovaním nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka tým vydala zložený finančný nástroj, ktorý obsahuje dlhovú zložku (t. j. právo protistrany požadovať platbu v peňažných prostriedkoch) a zložku vlastného imania (t. j. právo protistrany požadovať vyrovnanie nástrojmi vlastného imania a nie v peňažných prostriedkoch). V prípade transakcií s inými stranami, ako sú zamestnanci, pri ktorých sa reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb oceňuje priamo, účtovná jednotka oceňuje zložku vlastného imania zloženého finančného nástroja ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prijatého tovaru alebo služieb a reálnou hodnotou dlhovej zložky k dátumu, keď došlo k prijatiu tovaru alebo služieb.

36. V prípade ďalších transakcií vrátane transakcií so zamestnancami, účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu zloženého finančného nástroja ku dňu ocenenia s tým, že berie do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na peňažné prostriedky alebo nástroje vlastného imania.

37. Pri uplatňovaní odseku 36 účtovná jednotka najskôr stanovuje reálnu hodnotu dlhovej zložky a následne stanovuje reálnu hodnotu zložky vlastného imania s tým, že berie do úvahy, že protistrana sa musí vzdať práva na príjem peňažných prostriedkov, aby mohla prijať nástroj vlastného imania. Reálna hodnota zloženého finančného nástroja je súčtom reálnych hodnôt jeho dvoch zložiek. Transakcie s platbami na základe podielov, v rámci ktorých má protistrana voľbu možnosti úhrady, sú však často štruktúrované tak, že reálna hodnota oboch alternatív vyrovnania je rovnaká. Protistrana môže mať napríklad možnosť prijať buď opcie na akcie, alebo opcie na zhodnotenie akcií vysporiadané v peňažných prostriedkoch. V takýchto prípadoch je reálna hodnota zložky vlastného imania nulová, a teda reálna hodnota zloženého finančného nástroja je rovnaká, ako reálna hodnota dlhovej zložky. Naopak, ak sú reálne hodnoty alternatív vysporiadania rôzne, reálna hodnota zložky vlastného imania bude obvykle vyššia ako nulová, a v takomto prípade bude reálna hodnota zloženého finančného nástroja vyššia ako reálna hodnota dlhovej zložky.

([1]) V odsekoch 35 až 43 všetky odkazy na peňažné prostriedky obsahujú aj odkazy na ostatné aktíva účtovnej jednotky.

38. Účtovná jednotka účtuje o prijatom alebo nadobudnutom tovare alebo službách osobitne oproti každej zo zložiek zloženého finančného nástroja. V prípade dlhovej zložky účtovná jednotka vykazuje nadobudnutý tovar alebo služby a záväzok zaplatiť za takýto tovar alebo služby v čase, keď protistrana dodá tovar alebo poskytne služby, v súlade s požiadavkami uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami (odseky 30 až 33). V prípade zložky vlastného imania (ak existuje) účtovná jednotka vykazuje prijatý tovar alebo služby, ako aj zvýšenie vlastného imania v čase, keď protistrana dodá tovar alebo poskytne služby, v súlade s požiadavkami uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami (odseky 10 až 29).

39. K dátumu vysporiadania účtovná jednotka preceňuje záväzok na jeho reálnu hodnotu. Ak účtovná jednotka pri vysporiadaní záväzku emituje nástroje vlastného imania namiesto vyplatenia peňažných prostriedkov, záväzok sa preúčtuje priamo do vlastného imania ako protihodnota za emitované nástroje vlastného imania.

40. Ak pri vysporiadaní účtovná jednotka zaplatí v peňažných prostriedkoch a neemituje nástroje vlastného imania, takáto platba predstavuje úplné vysporiadanie záväzku. Akákoľvek vykázaná zložka vlastného imania, ktorá sa predtým už vykázala, zostáva vo vlastnom imaní. Ak si protistrana zvolí vysporiadanie príjmom peňažných prostriedkov, zaniká jej právo na získanie nástrojov vlastného imania. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť účtovnej jednotky vykazovať prevod v rámci vlastného imania, t. j. prevod z jednej zložky vlastného imania do inej.

Platby na základe podielov, ktorých zmluvné podmienky umožňujú účtovnej jednotke zvoliť formu vysporiadania

41. V prípade transakcie s platbou na základe podielov, pri ktorej zmluvné podmienky umožňujú účtovnej jednotke zvoliť si, či sa vysporiadanie uskutoční formou peňažných prostriedkov alebo emitovaním nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka určí, či má súčasný záväzok vysporiadať formou peňažných prostriedkov a podľa toho zodpovedajúcim spôsobom túto transakciu s platbou na základe podielov zaúčtuje. Účtovná jednotka má súčasný záväzok vysporiadať peňažnými prostriedkami, ak voľba vysporiadania nástrojmi vlastného imania nemá komerčnú podstatu (napríklad preto, lebo účtovná jednotka v súlade s platnými zákonmi nesmie emitovať akcie), alebo má účtovná jednotka zaužívanú prax z minulosti alebo stanovenú politiku vysporiadavania takýchto transakcií v peňažných prostriedkoch, alebo vo všeobecnosti vykonáva vysporiadanie formou peňažných prostriedkov vždy, keď druhá zmluvná strana požiada o takéto vyrovnanie.

42. Ak má účtovná jednotka súčasný záväzok vysporiadania v peňažných prostriedkoch, transakciu zaúčtuje v súlade s požiadavkami, ktoré platia pre transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami, uvedenými v odsekoch 30 až 33.

43. Ak takýto záväzok neexistuje, účtovná jednotka zaúčtuje transakciu v súlade s požiadavkami, uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami, uvedenými v odsekoch 10 až 29. Pri vysporiadaní:

a) ak si účtovná jednotka vyberie možnosť vysporiadania v peňažných prostriedkoch, hotovostná platba sa účtuje ako spätné odkúpenie podielu na vlastnom imaní, t. j. ako zníženie vlastného imania, s výnimkou prípadu uvedeného v písmene c);

b) ak si účtovná jednotka zvolí možnosť vysporiadania formou emitovania nástrojov vlastného imania, nevyžaduje sa žiadne ďalšie účtovanie (okrem prevodu z jednej zložky vlastného imania do inej, ak je to potrebné), s výnimkou prípadu uvedeného v písmene c);

c) ak si účtovná jednotka zvolí alternatívu vysporiadania s vyššou reálnou hodnotou k dátumu vysporiadania, účtovná jednotka vykazuje dodatočný náklad vo výške rozdielu daných hodnôt, t. j. rozdiel medzi zaplatenými peňažnými prostriedkami a reálnou hodnotou nástrojov vlastného imania, ktoré by boli inak emitované, alebo rozdiel medzi reálnou hodnotou emitovaných nástrojov vlastného imania a sumou peňažných prostriedkov, ktorá by sa inak zaplatila, podľa toho, o ktorý prípad ide.

ZVEREJŇOVANIE

44. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť charakter a rozsah zmlúv o zaplatení na základe podielov, ktoré existovali v priebehu účtovného obdobia.

45. Na účely splnenia zásady odseku 44 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto informácie:

a) opis každého typu dohody o zaplatení na základe podielov, ktorá existovala kedykoľvek v priebehu účtovného obdobia, vrátane všeobecných podmienok každej dohody, akými sú napríklad podmienky nároku, maximálna splatnosť poskytnutej opcie a metóda vysporiadania (t. j. peňažnými prostriedkami alebo akciami). Účtovná jednotka, ktorá má dohodnuté v podstate podobné typy dohôd o zaplatení na základe podielov, môže takéto informácie agregovať, pokiaľ nie je pre splnenie zásad odseku 44 nevyhnutné zverejniť každú dohodu osobitne;

b) počet a vážený priemer realizačných cien opcií na akcie pre každú z týchto skupín opcií:

i) opcie nesplatené na začiatku obdobia;

ii) opcie poskytnuté v priebehu obdobia;

iii) opcie prepadnuté v priebehu obdobia;

iv) opcie realizované v priebehu obdobia;

v) opcie, ktorých splatnosť sa skončila v priebehu obdobia;

vi) opcie nesplatené na konci obdobia a

vii) opcie realizovateľné na konci obdobia;

c) pri opciách na akcie realizovaných počas obdobia vážený priemer ceny akcie k dátumu realizácie. Ak sa opcie realizovali na pravidelnej báze počas obdobia, účtovná jednotka môže namiesto toho zverejniť vážený priemer cien akcií za dané obdobie;

d) pri opciách na akcie nesplatené ku koncu daného obdobia rozpätie realizačných cien a vážený priemer zostávajúcich zmluvne dohodnutých dôb do splatnosti opcií. Ak je rozpätie realizačných cien široké, nesplatené opcie sa rozdelia do pásiem, ktoré majú lepšiu vypovedajúcu schopnosť na účely posúdenia počtu a načasovania prípadných emisií dodatočných akcií a prijatia peňažných prostriedkov, ktoré môže nastať po realizácii opcií.

46. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky porozumieť, ako sa v priebehu účtovného obdobia stanovovala reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb alebo reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania.

47. Ak účtovná jednotka stanovila reálnu hodnotu tovaru alebo služieb prijatých ako protihodnoty za nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepriamo, odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania, v záujme splnenia zásad odseku 46 účtovná jednotka zverejní minimálne tieto údaje:

a) pri opciách na akcie poskytnuté v priebehu obdobia vážený priemer reálnej hodnoty týchto opcií k dátumu ich ocenenia a informácie o tom, akým spôsobom sa reálna hodnota stanovila, vrátane týchto údajov:

i) použitý opčný oceňovací model a vstupy pre tento model vrátane váženého priemeru cien akcií, realizačnej ceny, očakávanej volatility, doby platnosti opcie, očakávaných dividend, bezrizikovej úrokovej sadzby a všetkých ostatných vstupov do modelu, vrátane použitej metódy a predpokladov, z ktorých sa vychádzalo pri zahrnutí účinkov očakávanej predčasnej realizácie;

ii) ako sa stanovila očakávaná volatilita vrátane vysvetlenia, do akej miery vychádzal odhad očakávanej volatility z historickej volatility, a

iii) či a akým spôsobom sa zahrnuli všetky ostatné črty poskytnutia opcie do stanovovania reálnej hodnoty, napríklad trhové podmienky;

b) pri ostatných nástrojoch vlastného imania poskytnutých v priebehu obdobia (t. j. iných ako opcie na akcie) účtovná jednotka zverejňuje počet a vážený priemer reálnej hodnoty týchto nástrojov vlastného imania k dátumu ich ocenenia a informácie o tom, akým spôsobom sa reálna hodnota stanovovala, vrátane:

i) ak sa reálna hodnota nestanovovala podľa pozorovateľnej trhovej ceny, akým spôsobom sa stanovila;

ii) či a ako sa očakávané dividendy zapracovali do metodiky stanovovania reálnej hodnoty a

iii) či a ako sa ostatné črty poskytnutých nástrojov vlastného imania zapracovali do metodiky stanovovania reálnej hodnoty;

c) pri dohodách o zaplatení na základe podielov, ktorých podmienky sa počas daného obdobia upravili:

i) vysvetlenie týchto úprav;

ii) poskytnutá prírastková reálna hodnota (ktorá je výsledkom týchto úprav) a

iii) informácia o tom, ako sa stanovovala poskytnutá prírastková reálna hodnota, konzistentne s požiadavkami uvedenými v písmenách a) a b), ak sú relevantné.

48. Ak účtovná jednotka stanovila reálnu hodnotu tovaru a služieb prijatých v priebehu daného obdobia priamo, zverejní, ako sa táto reálna hodnota stanovovala, t. j. či sa reálna hodnota tohto tovaru alebo služieb stanovila v trhovej cene.

49. Ak účtovná jednotka vyvrátila predpoklad odseku 13, zverejní túto skutočnosť a súčasne zverejní dôvod vyvrátenia uvedeného predpokladu.

50. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky pomôžu porozumieť vplyvu transakcií s platbou na základe podielov na hospodársky výsledok účtovnej jednotky v danom období a na jej finančnú pozíciu.

51. Na účely splnenia zásady odseku 50 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto údaje:

a) celkové náklady vykázané za obdobie, ktoré vznikli z transakcií s platbami na základe podielov, pri ktorých prijatý tovar alebo služby nesplnili podmienky na ich vykázanie ako majetku, a teda sa okamžite vykázali ako náklad, ďalej sa samostatne zverejňuje časť tohto celkového nákladu, ktorá pripadá na transakcie účtované ako transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami;

b) pre záväzky vyplývajúce z transakcií s platbami na základe podielov:

i) celkovú účtovnú hodnotu na konci obdobia a

ii) celkovú vnútornú hodnotu na konci daného obdobia pri tých záväzkoch, pri ktorých ku koncu obdobia došlo k vzniku práva druhej zmluvnej strany na príjem peňažných prostriedkov alebo iného majetku (napríklad vznik práv na zhodnotenie akcií).

52. Ak informácie, ktoré sa majú podľa tohto štandardu zverejňovať, nespĺňajú zásady uvedené v odsekoch 44, 46 a 50, účtovná jednotka zverejní dodatočné informácie nevyhnutné na to, aby sa tieto zásady splnili.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

53. V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na akcie, opcie na akcie alebo na iné nástroje vlastného imania, ktoré sa poskytli po 7. novembri 2002 a k dátumu účinnosti toho štandardu ešte neboli nárokovateľné.

54. Účtovnej jednotke sa odporúča, ale sa nevyžaduje, aby uplatňovala tento štandard aj na iné poskytnutia nástrojov vlastného imania, ak účtovná jednotka zverejnila reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania, stanovenú k dátumu ich ocenenia.

55. Pri všetkých poskytnutých nástrojov vlastného imania, na ktoré sa vzťahuje tento štandard, účtovná jednotka uvedie porovnávacie údaje a tam, kde je to potrebné, upraví počiatočný stav nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie.

56. Aj pre všetky poskytnuté nástroje vlastného imania, na ktoré sa neuplatnil tento štandard (napríklad nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 alebo skôr), však účtovná jednotka zverejňuje informácie vyžadované odsekmi 44 a 45.

57. Ak po dátume účinnosti tohto štandardu účtovná jednotka zmení podmienky poskytnutých nástrojov vlastného imania, na ktoré sa tento štandard neuplatňoval, musí pri účtovaní všetkých takýchto úprav uplatniť ustanovenia odsekov 26 až 29.

58. Pri záväzkoch vyplývajúcich z transakcií s platbami na základe podielov, ktoré existovali k dátumu účinnosti tohto štandardu, účtovná jednotka uplatňuje tento štandard spätne. K týmto záväzkom účtovná jednotka uvedie porovnávacie údaje vrátane úpravy počiatočného stavu nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie, za ktoré sa prepočítané porovnávacie informácie uvádzajú, s výnimkou, že od účtovnej jednotky sa prepočítanie porovnávacích informácii nepožaduje, ak sa tieto informácie týkajú obdobia alebo dátumu pred 7. novembrom 2002.

59. Účtovnej jednotke sa odporúča, ale sa nevyžaduje, uplatňovať tento štandard spätne na ostatné záväzky vyplývajúce z transakcií s platbou na základe podielov, napríklad na záväzky, ktoré sa vysporiadali počas obdobia, za ktoré sa predkladajú porovnávacie informácie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

Dodatok A

Definície

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

Transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami	**Transakcia s platbou na základe podielov**, pri ktorej účtovná jednotka nadobúda tovar alebo služby oproti záväzku voči dodávateľovi tohto tovaru alebo služieb poskytnúť tomuto dodávateľovi peňažné prostriedky alebo iný majetok v sume, ktorej výška vychádza z ceny (alebo hodnoty) akcií účtovnej jednotky alebo iných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.
Zamestnanci a iné osoby poskytujúce podobné služby	Jednotlivci, ktorí poskytujú osobné služby účtovnej jednotke, a sú to buď a) jednotlivci, ktorí sa na daňové alebo právne účely považujú za zamestnancov, b) jednotlivci, ktorí pracujú pre účtovnú jednotku podľa jej nariadení rovnakým spôsobom, ako jednotlivci, ktorí sa považujú za zamestnancov na daňové alebo právne účely, alebo c) poskytnuté služby sú podobné tým službám, ktoré poskytujú zamestnanci. Tento pojem napríklad zahŕňa celý manažment, t. j. osoby s právomocou a zodpovednosťou za plánovanie, riadenie a kontrolu činností účtovnej jednotky vrátane pracovníkov vedenia bez výkonných právomocí.
Nástroj vlastného imania	Zmluva, ktorou sa preukazuje zostávajúci podiel na majetku účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jeho záväzkov ([1]).
Poskytnutý nástroj vlastného imania	Právo (podmienené alebo nepodmienené) na **nástroj vlastného imania** účtovnej jednotky udelený účtovnou jednotkou druhej strane v rámci **dohody o zaplatení na základe podielov**.
Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami	**Transakcia s platbou na základe podielov**, v rámci ktorej účtovná jednotka prijme tovar alebo služby ako protihodnotu za **nástroje vlastného imania** účtovnej jednotky (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**).
Reálna hodnota	Suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, záväzok vysporiadaný, alebo vymenený **poskytnutý nástroj vlastného imania** v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.
Dátum udelenia	Dátum, ku ktorému sa účtovná jednotka a druhá strana (vrátane zamestnanca) dohodnú na **dohode o zaplatení na základe podielov**, čo je dátum, ku ktorému účtovná jednotka a protistrana dospeli k vzájomnej dohode o podmienkach zmluvy. K dátumu udelenia účtovná jednotka udelí protistrane právo na peňažné prostriedky, iný majetok, alebo **nástroje vlastného imania** účtovnej jednotky za predpokladu, že sa splnia **podmienky nároku**, ak boli stanovené. Ak takáto dohoda podlieha schvaľovaniu (napríklad schváleniu akcionármi), dátumom udelenia je dátum, ku ktorému došlo k schváleniu.
Vnútorná hodnota	Rozdiel medzi **reálnou hodnotou** akcií, na ktoré má protistrana (podmienené alebo nepodmienené) právo na upísanie alebo právo na získanie, a cenou (ak existuje), ktorú protistrana musí (alebo bude musieť) za tieto akcie zaplatiť. Napríklad **opcia na akcie** s realizačnou cenou 15 CU, ([2]) súvisiaca s akciou s **reálnou hodnotou** 20 CU, má vnútornú hodnotu 5 CU.
Trhové podmienky	Podmienky, od ktorých závisí realizačná cena, nárok alebo realizovateľnosť **nástroja vlastného imania**, ktorá súvisí s trhovou cenou **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky, napríklad dosiahnutie špecifickej ceny akcie alebo špecifickej sumy **vnútornej hodnoty opcie na akciu**, alebo dosiahnutie špecifického cieľa, ktorý vychádza z trhovej ceny **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky vo vzťahu k indexu trhových cien **nástrojov vlastného imania** iných účtovných jednotiek.
Dátum ocenenia	Dátum, ku ktorému je na účely tohto štandardu stanovená **reálna hodnota** poskytnutých **nástrojov vlastného imania**. V prípade transakcií so **zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby** je dátumom ocenenia **dátum udelenia**. V prípade transakcií s inými stranami ako so zamestnancami (a tými, ktorí poskytujú podobné služby) je dátumom ocenenia dátum, ku ktorému účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.
Prvok opätovného poskytnutia	Prvok, ktorý umožňuje automatické poskytnutie ďalšej **opcie na akcie** v prípade, keď držiteľ opcie realizuje predtým poskytnuté opcie a na úhradu realizačnej ceny použije namiesto peňažných prostriedkov akcie účtovnej jednotky.

([1]) Koncepčný rámec definuje záväzok ako súčasnú povinnosť účtovnej jednotky vzniknutú z minulej udalosti, vysporiadanie ktorej bude podľa očakávaní mať za následok odliv zdrojov účtovnej jednotky stelesňujúcich ekonomické úžitky (t. j. odliv peňažných prostriedkov alebo iných aktív účtovnej jednotky).

([2]) V tomto dodatku sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

Opcia na opätovné poskytnutie	Nová **opcia na akcie**, ktorá sa poskytne v prípade, ak sa akcia použije na vyrovnanie realizačnej ceny predchádzajúcej **opcie na akcie**.
Dohoda o zaplatení na základe podielov	Zmluva medzi účtovnou jednotkou a druhou stranou (vrátane zamestnanca) o uzatvorení **transakcie s platbou na základe podielov**, ktorá následne udeľuje druhej strane právo na príjem peňažných prostriedkov alebo iného majetku účtovnej jednotky vychádzajúcich z ceny akcií účtovnej jednotky alebo iných **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky, alebo na príjem **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky za predpokladu, že sa splnili **podmienky nároku**, ak sú stanovené.
Transakcie s platbou na základe podielov	Transakcia, v rámci ktorej účtovná jednotka prijme tovar alebo služby ako protihodnotu za **nástroje vlastného imania** účtovnej jednotky (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**), alebo nadobudne tovar alebo služby prostredníctvom vzniku záväzku voči dodávateľovi tovaru alebo služieb vo výške, ktorá vychádza z ceny akcií účtovnej jednotky alebo iných **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky.
Opcia na akcie	Zmluva, ktorá udeľuje držiteľovi právo, nie však povinnosť, získať akcie účtovnej jednotky za pevnú alebo určiteľnú cenu v rámci dohodnutého časového obdobia.
Nárok	Ide o vznik nároku. V rámci **dohody o zaplatení na základe podielov** vzniká právo protistrany na príjem peňažných prostriedkov, iného majetku alebo **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky po splnení stanovených **podmienok nároku**.
Podmienky nároku	Podmienky, ktoré protistrana musí splniť, aby jej vznikol nárok na príjem peňažných prostriedkov, iného majetku alebo **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky v rámci **dohody o zaplatení na základe podielov**. Podmienky nároku zahŕňajú podmienky služby, ktoré od protistrany vyžadujú zavŕšiť stanovenú dobu poskytovania služieb, a podmienky výkonnosti, ktoré požadujú splnenie špecifických cieľov výkonnosti (napríklad stanovený nárast zisku účtovnej jednotky v priebehu stanoveného obdobia).
Obdobie nároku	Obdobie, počas ktorého musí dôjsť k splneniu všetkých **podmienok nároku**, súvisiacich s **dohodou o zaplatení na základe podielov**.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

Odhad reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania

B1. Odseky B2 až B41 tohto dodatku sa zaoberajú stanovovaním reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie a zameriavajú sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytovanie akcií alebo opcií na akcie zamestnancom. Vzhľadom na to nejde o vyčerpávajúci výklad. Okrem toho, pretože sa nižšie uvádzané otázky oceňovania zameriavajú na akcie a opcie na akcie poskytované zamestnancom, predpokladá sa, že reálna hodnota akcií alebo opcií na akcie sa stanovuje k dátumu udelenia. Mnohé otázky oceňovania uvádzané nižšie (napríklad určenie očakávanej volatility) sa však uplatňujú aj pri odhade reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie poskytnuté iným stranám ako zamestnancom k dátumu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.

Akcie

B2. V prípade akcií poskytnutých zamestnancom sa reálna hodnota akcií stanovuje vo výške trhovej ceny akcií účtovnej jednotky (alebo odhadovanej trhovej ceny v prípade, ak sa s akciami účtovnej jednotky verejne neobchoduje) a upravuje sa tak, aby odzrkadľovala podmienky, za ktorých sa akcie poskytli (s výnimkou podmienok nároku, ktoré sú v súlade s odsekmi 19 až 21 vyňaté zo stanovovania reálnej hodnoty).

B3. Ak napríklad zamestnanec nemá právo na dividendy počas obdobia nároku, takýto faktor sa pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých akcií zohľadňuje. Podobne, ak sa na akcie vzťahujú obmedzenia prevodu po vzniku nároku, takýto faktor sa zohľadňuje, avšak len do tej miery, do akej tieto obmedzenia po vzniku nároku ovplyvňujú cenu, ktorú by informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu za takúto akciu zaplatil. Napríklad ak sa s akciami aktívne obchoduje na tzv. hlbokom a likvidnom trhu, obmedzenia prevodu po vzniku nároku môžu mať len zanedbateľný, ak vôbec nejaký, vplyv na cenu, ktorú by za takéto akcie zaplatil informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu. Obmedzenia prevodu alebo iné obmedzenia, ktoré existujú počas obdobia nároku, sa pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých akcií k dátumu udelenia nezohľadňujú, pretože tieto obmedzenia vychádzajú z existencie podmienok nároku, ktoré sa účtujú v súlade s odsekmi 19 až 21.

Opcie na akcie

B4. V mnohých prípadoch opcií na akcie poskytnutých zamestnancom nie sú k dispozícii trhové ceny, pretože s poskytnutými opciami sú spojené podmienky, ktoré sa nevzťahujú na obchodované opcie. Ak neexistujú obchodované opcie s podobnými podmienkami, reálna hodnota poskytnutých opcií sa odhaduje použitím opčného oceňovacieho modelu.

B5. Pri výbere opčného oceňovacieho modelu účtovná jednotka zvažuje faktory, ktoré by do úvahy brali informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu pri rozhodovaní, aký oceňovací model použiť. Napríklad mnohé zamestnanecké opcie majú dlhú dobu splatnosti a sú obvykle realizovateľné počas obdobia medzi dátumom nároku a ukončením doby platnosti opcie, pričom často dochádza k ich predčasnej realizácii. Tieto faktory by sa mali brať do úvahy pri odhade reálnej hodnoty týchto opcií k dátumu udelenia. Pre mnohé účtovné jednotky to môže znamenať, že nebudú môcť použiť Blackovu-Scholesovu-Mertonovu rovnicu, ktorá nezahŕňa možnosť realizácie opcie pred ukončením jej doby platnosti a nemusí dostatočne odzrkadľovať vplyvy očakávanej predčasnej realizácie. Takisto nepripúšťa možnosť, že očakávaná volatilita a ostatné vstupy rovnice by sa mohli počas doby platnosti opcie meniť. Na opcie na akcie s relatívne krátkou zmluvnou dobou splatnosti, alebo také opcie, ktoré sa musia realizovať v krátkej dobe po dátume nároku, sa však vyššie uvedené faktory nemusia uplatňovať. V takýchto prípadoch sa dá Blackovou-Scholesovou-Mertonovou rovnicou dopracovať k oceneniu, ktoré je v zásade rovnaké, aké by vyplynuli aj z flexibilnejších opčných oceňovacích modelov.

B6. Všetky opčné oceňovacie modely musia brať do úvahy minimálne tieto faktory:

a) realizačnú cenu opcie;

b) dobu platnosti opcie;

c) súčasnú cenu podkladových akcií;

d) očakávanú volatilitu ceny akcie;

e) očakávané dividendy z akcií (ak je to relevantné) a

f) bezrizikovú úrokovú sadzbu počas doby platnosti opcie.

B7. Iné faktory, ktoré by pri stanovovaní ceny zvažovali informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu, sa takisto berú do úvahy (s výnimkou podmienok nároku a funkcií opätovného poskytnutia, ktoré sú v súlade s odsekmi 19 až 22 vyňaté zo stanovovania reálnej hodnoty).

B8. Napríklad opcia na akcie poskytnutá zamestnancovi, sa obvykle nemôže realizovať počas stanoveného obdobia (napríklad počas obdobia nároku alebo počas období stanovených regulačnými orgánmi kapitálového trhu). Tento faktor sa berie do úvahy v prípade, ak by sa v použitom opčnom oceňovacom modeli inak predpokladala možnosť realizácie opcie kedykoľvek v priebehu jej doby platnosti. Ak však účtovná jednotka používa opčný oceňovací model na ocenenie opcií, ktorým sa oceňujú opcie, ktoré možno realizovať len na konci obdobia ich doby platnosti, nevyžaduje sa žiadna úprava tohto modelu kvôli nemožnosti realizácie opcií počas obdobia nároku (alebo iných období v priebehu doby platnosti opcie), pretože v modeli sa predpokladá, že v priebehu takýchto období opcie nemožno realizovať.

B9. Podobne, ďalším faktorom spoločným pre zamestnanecké opcie na akcie je možnosť predčasnej realizácie opcie napríklad preto, že opcia nie je voľne prevoditeľná, alebo preto, že zamestnanec musí realizovať všetky nárokovateľné opcie pri ukončení svojho zamestnaneckého pomeru. Účinky očakávanej predčasnej realizácie sa berú do úvahy, ako sa to uvádza v odsekoch B16 až B21.

B10. Faktory, ktoré by informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu nebral na zreteľ pri stanovovaní ceny opcie na akcie (alebo iného nástroja vlastného imania), sa nezohľadňujú pri odhadovaní reálnej hodnoty ceny poskytnutých opcií na akcie (alebo iných nástrojov vlastného imania). Napríklad pri opciách na akcie poskytnutých zamestnancom nie sú faktory, ktoré ovplyvňujú ocenenie opcie výlučne z hľadiska jednotlivého zamestnanca, relevantné pri odhadovaní ceny, ktorú by stanovil informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu.

Vstupy do opčných oceňovacích modelov

B11. Pri odhadovaní očakávanej volatility podkladových akcií a dividend z týchto akcií je cieľom odhadnúť očakávania, ktoré by sa odzrkadlili v súčasnej trhovej alebo dohodnutej výmennej cene opcie. Podobne, aj pri odhadovaní vplyvov predčasnej realizácie zamestnaneckých opcií na akcie je cieľom odhadnúť očakávania, ku ktorým by sa dopracovala vonkajšia strana s prístupom k podrobným informáciám o správaní sa zamestnancov pri realizovaní na základe dostupných informácií k dátumu udelenia.

B12. V mnohých prípadoch bude najskôr existovať určitý rozsah primeraných očakávaní o budúcej volatilite, dividendách a správaní držiteľov opcií z hľadiska ich realizácie. V takomto prípade by sa očakávaná hodnota mala počítať vážením každej sumy v rámci tohto rozsahu súvisiacou pravdepodobnosťou jej výskytu.

B13. Očakávania týkajúce sa budúcnosti často vychádzajú zo skúseností, pričom sa upravujú v prípade, ak sa primerane očakáva, že budú odlišné od minulých skúseností. V niektorých prípadoch môžu identifikovateľné faktory naznačovať, že neupravená historická skúsenosť predstavuje relatívne nedostatočný predpoklad budúcich skúseností. Ak napríklad účtovná jednotka s dvoma odlišnými druhmi podnikania ukončí jeden druh, ktorý bol omnoho menej rizikový ako druhý druh, historická volatilita nemusí byť tou najlepšou informáciou, z ktorej by mali vychádzať primerané očakávania pre budúcnosť.

B14. Za iných okolností nemusia byť historické informácie k dispozícii. Napríklad novokótovaná spoločnosť bude mať k dispozícii málo historických informácií (alebo žiadne) o volatilite cien svojich akcií. Nekótované a novokótované účtovné jednotky sú predmetom ďalej uvedeného textu.

B15. Vo všeobecnosti by účtovná jednotka nemala pri odhadovaní volatility, správaní zamestnancov a dividend vychádzať iba z historických informácií bez toho, aby zvážila rozsah, v akom sa očakáva, že historická skúsenosť je primeraným predpokladom budúcich skúseností.

Očakávaná predčasná realizácia

B16. Zamestnanci často realizujú opcie na akcie predčasne, a to z rôznych dôvodov. Napríklad zamestnanecké opcie na akcie sú obvykle neprevoditeľné. Tento dôvod často spôsobuje, že zamestnanci pristúpia k realizácii svojich opcií na akcie predčasne, keďže toto riešenie je jedinou možnosťou, ako uzavrieť svoju pozíciu. Takisto aj od zamestnancov, ktorí ukončia svoj zamestnanecký pomer, sa obvykle vyžaduje, aby realizovali nárokovateľné opcie v krátkom čase, pretože v opačnom prípade takéto opcie na akcie prepadnú. Tento faktor takisto spôsobuje predčasnú realizáciu zamestnaneckých opcií na akcie. Inými faktormi, ktoré spôsobujú predčasnú realizáciu, sú neochota prijať riziko a nedostatočná diverzifikácia majetku.

B17. Spôsoby, ktorými sa zohľadňujú vplyvy očakávanej predčasnej realizácie, závisia od typu používaného opčného oceňovacieho modelu. Napríklad očakávaná predčasná realizácia by sa mohla zohľadniť použitím odhadu očakávanej životnosti opcie (ktorá, pokiaľ ide o zamestnaneckú opciu na akcie, je obdobím od dátumu udelenia do dátumu, ku ktorému sa očakáva realizácia opcie) ako vstupu do opčného oceňovacieho modelu (napríklad Blackova-Scholesova-Mertonova rovnica). Alternatívne možno očakávanú predčasnú realizáciu modelovať pomocou binomického alebo podobného opčného oceňovacieho modelu, ktorý ako vstup využíva zmluvnú životnosť.

B18. Faktory, ktoré sa pri odhadovaní predčasnej realizácie musia zvážiť, zahŕňajú:

a) dĺžku obdobia nároku, keďže opciu na akcie obvykle nemožno realizovať pred koncom obdobia nároku. Určenie vplyvov odhadu očakávanej predčasnej realizácie preto vychádza z predpokladu, že k nároku na opciu dôjde. Účinky podmienok nároku sú opísané v odsekoch 19 až 21;

b) priemernú dĺžku času, počas ktorého v minulosti podobné opcie ostali nesplatené;

c) cenu podkladových akcií. Skúsenosti môžu naznačovať, že zamestnanci obvykle realizujú svoje opcie, ak cena akcie dosiahne určitú úroveň nad realizačnou cenou;

d) postavenie zamestnanca v rámci organizácie. Skúsenosti môžu napríklad naznačovať, že zamestnanci na vyšších pozíciách obvykle realizujú opcie neskôr ako zamestnanci na nižších pozíciách (pozri ďalej odsek B21);

e) očakávanú volatilitu podkladových akcií. V priemere môžu mať zamestnanci tendenciu realizovať opcie na akcie s vysokou volatilitou skôr ako na akcie s nízkou volatilitou.

B19. Ako sa uvádza v odseku B17, vplyvy predčasnej realizácie sa môžu vziať do úvahy použitím odhadu očakávanej doby životnosti opcie ako vstupu do opčného oceňovacieho modelu. Pri odhadovaní očakávanej doby životnosti opcií poskytnutých skupine zamestnancov by účtovná jednotka mohla vychádzať z primerane váženého priemeru očakávanej životnosti pre celú skupinu zamestnancov alebo z primerane váženej priemernej životnosti pre podskupinu zamestnancov v rámci takejto skupiny, a to na základe podrobnejších údajov o správaní sa zamestnancov pri realizácii opcií (pozri ďalej).

B20. Rozdelenie poskytnutých opcií podľa skupín zamestnancov s relatívne homogénnym správaním týkajúcim sa realizácie môže byť dôležité. Hodnota opcie nie je lineárnou funkciou životnosti opcie; jej hodnota sa zvyšuje predlžovaním životnosti, avšak klesajúcou mierou. Ak sú napríklad všetky ostatné predpoklady rovnaké – aj keď dvojročná opcia je hodnotnejšia ako jednoročná opcia, jej hodnota nepredstavuje dvojnásobok. To znamená, že výpočtom odhadovanej hodnoty opcie na základe jedinej váženej priemernej životnosti, ktorá zahŕňa pomerne rozdielne jednotlivé životnosti, by sa nadhodnotila celková reálna hodnota poskytnutých opcií na akcie. Oddelením opcií poskytnutých niekoľkým skupinám, z ktorých každá má relatívne úzky rozsah životnosti zahrnutých do priemernej váženej životnosti, sa redukuje takéto nadhodnotenie.

B21. Podobne sa postupuje pri uplatňovaní binomického alebo podobného modelu. Napríklad skúsenosti účtovnej jednotky, ktorá poskytuje opcie zamestnancom na všetkých pozíciách, by mohli naznačovať, že najvyšší manažment obvykle drží svoje opcie dlhšie, než zamestnanci stredného manažmentu, a že zamestnanci na nižších pozíciách realizujú svoje opcie skôr, než akákoľvek iná skupina zamestnancov. Okrem toho zamestnanci, ktorým odporúčajú alebo sa od nich vyžaduje držať minimálnu sumu nástrojov vlastného imania zamestnávateľa, vrátane opcií, by mohli v priemere realizovať opcie neskôr ako zamestnanci, ktorí toto odporúčanie či povinnosť nemajú. V takýchto situáciách bude mať rozdelenie opcií podľa skupín príjemcov s relatívne homogénnym správaním z hľadiska realizácie opcií za následok presnejší odhad celkovej reálnej hodnoty poskytnutých opcií na akcie.

Očakávaná volatilita

B22. Očakávaná volatilita je ocenenie sumy, o ktorú sa v danom období očakáva fluktuácia ceny. Ocenenie volatility používané v opčných oceňovacích modeloch je ročná štandardná odchýlka nepretržite zložených mier návratnosti akcie počas daného obdobia. Volatilita sa obvykle vyjadruje prepočtom na ročné podmienky, ktoré sú porovnateľné bez ohľadu na časový úsek použitý pri výpočte, napríklad denné, týždenné alebo mesačné pozorovanie cien.

B23. Mierou návratnosti (ktorá môže byť kladná alebo záporná) z akcie za dané obdobie sa oceňuje, aký úžitok získal akcionár z dividend a zhodnotenia (alebo znehodnotenia) ceny akcie.

B24. Očakávaná ročná volatilita akcie je rozsah, v ktorom sa očakáva výskyt trvalo zloženej ročnej miery návratnosti v priebehu dvoch tretín daného času. Ak napríklad povieme, že akcia s trvalo zloženou mierou návratnosti 12 percent má volatilitu 30 percent, znamená to, že pravdepodobnosť, že miera návratnosti akcie za jeden rok bude medzi – 18 percentami (12 % – 30 %) a 42 percentami (12 % + 30 %), je približne dvojtretinová. Ak je cena akcie na začiatku roka 100 CU a nevyplácajú sa žiadne dividendy, môže sa očakávať, že cena akcie na konci roka bude medzi 83,53 CU (100 CU × $e^{-0,18}$) a 152,20 CU (100 × $e^{0,42}$) počas približne dvoch tretín daného obdobia.

B25. Faktory, ktoré sa pri odhadovaní očakávanej volatility musia zvážiť, zahŕňajú:

a) zahrnutú volatilitu z obchodovaných opcií na akcie účtovnej jednotky, alebo iné obchodované nástroje účtovnej jednotky, ktoré obsahujú prvky opcie (napríklad konvertibilný dlhový nástroj), ak existujú;

b) historickú volatilitu ceny akcie v priebehu posledného obdobia, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá očakávanej životnosti opcie (s tým, že sa berie do úvahy zostatková zmluvná doba životnosti opcie a vplyvy očakávanej predčasnej realizácie);

c) dĺžku obdobia, počas ktorého sa s akciami účtovnej jednotky verejne obchodovalo. Novokótovaná účtovná jednotka by mohla mať vysokú historickú volatilitu v porovnaní s podobnými účtovnými jednotkami, ktoré sú kótované dlhšie. Ďalšie pokyny o novokótovaných účtovných jednotkách sú uvedené ďalej;

d) tendenciu volatility vracať sa k svojmu priemeru, t. j. na svoju dlhodobú priemernú úroveň, a ďalšie faktory, ktoré naznačujú, že očakávaná budúca volatilita by sa mohla odlišovať od volatility v minulosti. Ak bola napríklad cena akcie účtovnej jednotky v konkrétnom období mimoriadne volatilná počas určitého identifikovateľného obdobia v dôsledku neúspešnej ponuky na prevzatie podniku alebo významnej reštrukturalizácie, pri výpočte historickej priemernej ročnej volatility ceny sa toto obdobie nemusí brať do úvahy;

e) primerané a pravidelné časové intervaly pozorovania cien. Pozorovania cien by z hľadiska jednotlivých období mali byť konzistentné. Napríklad účtovná jednotka môže použiť zatváraciu cenu za každý týždeň alebo najvyššiu cenu za týždeň, avšak nemala by používať za jedny týždne zatváraciu cenu a za iné týždne najvyššiu cenu. Pozorovania cien by sa mali vyjadrovať v tej istej mene, v akej sa vyjadruje realizačná cena.

Novokótované účtovné jednotky

B26. Ako sa uvádza v odseku B25, účtovná jednotka by mala vziať do úvahy historickú volatilitu ceny akcie v poslednom období, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá očakávanej životnosti opcie. Ak novokótovaná účtovná jednotka nemá dostatočné informácie o historickej volatilite, mala by napriek tomu vypočítať historickú volatilitu za najdlhšie obdobie, za ktoré sú dostupné informácie o aktívnom obchodovaní. Do úvahy by takisto mohla vziať historickú volatilitu podobných účtovných jednotiek v porovnateľnom období ich životnosti. Napríklad účtovná jednotka, ktorá je kótovaná iba jeden rok a poskytne opcie s priemernou očakávanou životnosťou päť rokov, by mohla brať do úvahy štruktúru a výšku historickej volatility účtovných jednotiek v rovnakom odvetví za prvých šesť rokov, keď sa s akciami týchto účtovných jednotiek verejne obchodovalo.

Nekótované účtovné jednotky

B27. Nekótovaná účtovná jednotka nemá pri odhadovaní očakávanej volatility k dispozícii historické informácie, ktoré by mohla vziať do úvahy. Niektoré faktory, ktoré by sa mali brať do úvahy, sa uvádzajú ďalej.

B28. V niektorých prípadoch nekótovaná účtovná jednotka, ktorá pravidelne emituje opcie na akcie pre zamestnancov (alebo iné strany), môže vybudovať interný trh pre svoje akcie. Pri odhade očakávanej volatility by sa mohla do úvahy brať volatilita týchto cien akcií.

B29. Alternatívne by účtovná jednotka mohla brať do úvahy historickú alebo implicitnú volatilitu podobných kótovaných účtovných jednotiek, pre ktoré sú k dispozícii informácie o cene akcií alebo cenách opcií, a tieto informácie môže využiť pri odhadovaní očakávanej volatility. Takýto spôsob by bol vhodný v prípade, ak účtovná jednotka pri stanovovaní hodnoty svojich akcií vychádza z cien akcií podobných kótovaných účtovných jednotiek.

B30. Ak účtovná jednotka pri stanovovaní hodnoty svojich akcií nevychádza z cien akcií podobných kótovaných účtovných jednotiek a miesto toho použila na stanovenie hodnoty svojich akcií inú metódu oceňovania, môže odhadovať očakávanú volatilitu konzistentne s touto použitou metódou oceňovania. Účtovná jednotka by napríklad mohla oceniť svoje akcie na základe výšky čistých aktív alebo zisku. Môže teda brať do úvahy očakávanú volatilitu hodnoty týchto čistých aktív alebo zisku.

Očakávané dividendy

B31. Či by sa očakávané dividendy mali zohľadňovať pri oceňovaní reálnej hodnoty akcií alebo poskytnutých opcií závisí od toho, či má protistrana nárok na dividendy alebo na ekvivalenty dividend.

B32. Ak sa napríklad zamestnancom poskytli opcie a zamestnanci majú nárok na dividendy plynúce z podkladových akcií alebo na ekvivalenty dividend (ktoré sa môžu vyplácať v peňažných prostriedkoch, alebo sa môžu použiť na zníženie realizačnej ceny) medzi dátumom udelenia a dátumom uplatnenia, poskytnuté opcie by sa mali oceňovať tak, ako keby neboli z podkladových akcií vyplácané žiadne dividendy, t. j. vstupom oceňovacieho modelu pre očakávané dividendy by mala byť nula.

B33. Podobne, ak sa odhaduje reálna hodnota akcií poskytnutých zamestnancom k dátumu udelenia, nepožaduje sa žiadna úprava ocenenia, ktorou by sa zohľadnili očakávané dividendy, ak má zamestnanec nárok získať dividendy vyplácané počas obdobia nároku.

B34. Naopak, ak zamestnanci nemajú počas obdobia nároku (alebo, v prípade opcie, pred realizáciou) nárok na dividendy alebo ekvivalenty dividend, ocenenie práv na akcie alebo opcie k dátumu udelenia by malo brať do úvahy očakávané dividendy. To znamená, že pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej opcie by sa očakávané dividendy mali zahrnúť do uplatňovania opčného oceňovacieho modelu. Pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej akcie by sa ocenenie malo znížiť o súčasnú hodnotu dividend, ktorých výplata sa očakáva v priebehu obdobia nároku.

B35. Opčné oceňovacie modely vo všeobecnosti pracujú s očakávaným výnosom z dividend. Modely však možno upraviť tak, aby namiesto výnosu z dividend pracovali s očakávanou sumou dividend. Účtovná jednotka potom môže použiť buď očakávaný výnos z dividend, alebo ich očakávané platby. Ak účtovná jednotka použije očakávané platby, mala by brať do úvahy, ako dividendy v minulosti rástli. Ak je napríklad všeobecná politika účtovnej jednotky zvyšovať dividendy približne o 3 percentá ročne, v odhadovanom ocenení opcií by sa nemala predpokladať pevná suma dividend počas doby životnosti opcie s výnimkou situácie, ak existuje dôkaz, ktorým sa potvrdzuje takýto predpoklad.

B36. Predpoklady o očakávaných dividendách by vo všeobecnosti mali vychádzať z verejne dostupných informácií. Účtovná jednotka, ktorá dividendy nevypláca a ani nemá plány ich vyplácať, by mala vychádzať z predpokladu, že očakávaný výnos z dividend bude nula. Vznikajúca účtovná jednotka bez histórie vyplácania dividendy však môže plánovať začať vyplácať dividendy počas očakávanej životnosti svojich zamestnaneckých opcií na akcie. Takéto účtovné jednotky by mohli použiť priemer svojich minulých výnosov z dividend (nula) a priemerný výnos z dividend primerane porovnateľnej skupiny účtovných jednotiek.

Bezriziková úroková miera

B37. Bezriziková úroková miera je obvykle implicitný výnos, ktorý sa dá aktuálne získať zo štátnych emisií s nulovým kupónom tej krajiny, v ktorej mene sa realizačná cena vyjadruje, ktoré majú zostatkovú dobu životnosti rovnajúcu sa očakávanej dobe životnosti oceňovanej opcie (na základe zostatkovej zmluvnej životnosti opcie a s prihliadnutím na vplyvy očakávanej predčasnej realizácie). Je možné, že v niektorých prípadoch bude nevyhnutné použiť vhodnú náhradu, ak neexistujú žiadne podobné štátne emisie, alebo ak okolnosti naznačujú, že implicitný výnos z takýchto štátnych emisií s nulovým kupónom nezodpovedá bezrizikovej úrokovej miere (napríklad v ekonomikách s vysokou infláciou). Vhodná náhrada by sa mala použiť aj vtedy, ak by účastníci trhu pri odhade reálnej hodnoty opcie so životnosťou rovnajúcou sa očakávanej dobe životnosti oceňovanej opcie stanovili bezrizikovú úrokovú sadzbu pomocou tejto náhrady namiesto implicitného výnosu zo štátnych emisií s nulovým kupónom.

Vplyvy kapitálovej štruktúry

B38. Obchodovateľné opcie na akcie obvykle upisujú tretie strany, nie účtovná jednotka sama. Pri realizácii takýchto opcií na akcie upisujúci dodáva akcie držiteľovi opcie. Takéto akcie sa získavajú od existujúcich akcionárov. Preto realizácia obchodovateľných opcií na akcie nemá efekt zriedenia.

B39. Naproti tomu, ak opcie na akcie upíše účtovná jednotka, nové akcie sú emitované v okamihu, keď sa tieto opcie na akcie realizujú (buď skutočne emitované alebo v podstate emitované, ak sa použijú akcie predtým spätne odkúpené a držané v majetku). Vzhľadom na to, že akcie sa budú emitovať v realizačnej cene a nie v aktuálnej trhovej cene k dátumu realizácie, týmto skutočným alebo potenciálnym zriedením by sa mohla znížiť cena akcie, takže držiteľ opcie by nezískal tak veľký zisk, ako keby realizoval podobnú obchodovateľnú opciu, ktorá efekt zriedenia na cenu akcie nemá.

B40. Či má toto zriedenie významný vplyv na hodnotu poskytnutých opcií na akcie, závisí od rôznych faktorov, akým je napríklad počet nových akcií, ktoré sa budú emitovať pri realizácii opcií v porovnaní s počtom akcií, ktoré sa už emitovali. Ak trh už zároveň očakáva, že k poskytnutiu opcie dôjde, je takisto možné, že potenciálne zriedenie ceny akcie k dátumu udelenia trh už zohľadnil.

B41. Účtovná jednotka by však mala zvážiť, či možný efekt zriedenia budúcej realizácie poskytnutých opcií na akcie môže mať vplyv na ich odhadovanú reálnu hodnotu k dátumu udelenia. Opčné oceňovacie modely možno upraviť tak, aby takéto potenciálne efekty zriedenia brali do úvahy.

Úpravy zmlúv o platbách na základe podielov vysporiadaných akciami

B42. V odseku 27 sa stanovuje, že bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých sa poskytli nástroje vlastného imania, alebo bez ohľadu na zrušenie alebo vysporiadanie takto poskytnutých nástrojov vlastného imania by účtovná jednotka mala vykázať minimálne prijaté služby ocenené reálnou hodnotou poskytnutých nástrojov vlastného imania ocenených k dátumu udelenia s výnimkou prípadu, ak k nároku na takéto nástroje vlastného imania nedošlo z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej ako trhovej podmienky), ktorá bola stanovená k dátumu udelenia. Okrem toho účtovná jednotka vykazuje efekty úpravy, ktorými sa zvyšuje celková reálna hodnota zmluvy o zaplatení na základe podielov, alebo ktoré sú iným spôsobom pre zamestnanca výhodné.

B43. Na účely uplatňovania požiadaviek odseku 27:

a) Ak sa úpravou zvyšuje reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania (napríklad znížením realizačnej ceny), stanovená bezprostredne pred úpravou a po nej, účtovná jednotka zahrnie poskytnutú dodatočnú reálnu hodnotu do ocenenia hodnoty vykázanej za služby prijaté ako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastného imania. Poskytnutá dodatočná reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou upraveného nástroja vlastného imania a reálnou hodnotou pôvodného nástroja vlastného imania, s tým, že obidve reálne hodnoty sa stanovili k dátumu úpravy. Ak k modifikácii dôjde počas obdobia nároku, poskytnutá dodatočná reálna hodnota sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté počas obdobia od dátumu úpravy až do dátumu, keď dôjde k nároku na upravený nástroj vlastného imania, a to popri sume stanovenej na základe reálnej hodnoty pôvodného nástroja vlastného imania k dátumu vydania, ktorá sa vykazuje počas zostávajúcej časti pôvodného obdobia nároku. Ak k úprave dôjde po dátume nároku, poskytnutá dodatočná reálna hodnota sa vykáže okamžite, alebo počas obdobia nároku, ak sa požaduje, aby zamestnanec zavŕšil dodatočné obdobie zotrvania v pracovnom pomere pred tým, ako získa nepodmienený nárok na tieto upravené nástroje vlastného imania;

b) Podobne, ak sa úpravou zvýši počet poskytnutých nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka zahrnie reálnu hodnotu dodatočne poskytnutých nástrojov vlastného imania, ocenených k dátumu úpravy, do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté ako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastného imania v súlade s požiadavkami vyššie uvedeného písmena a). Napríklad ak k úprave dôjde počas obdobia nároku, reálna hodnota dodatočne poskytnutých nástrojov vlastného imania sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté počas obdobia od dátumu úpravy do dátumu vzniku nároku na dodatočné nástroje vlastného imania, a to okrem sumy stanovenej na základe reálnej hodnoty pôvodne poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich udelenia, ktorá sa vykazuje počas zostávajúcej časti pôvodného obdobia nároku;

c) Ak účtovná jednotka upraví podmienky nároku spôsobom, ktorý je výhodný pre zamestnanca, napríklad skrátením obdobia nároku alebo úpravou či zrušením výkonnostnej podmienky [inej, ako je trhová podmienka, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným písmenom a)], účtovná jednotka vezme pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19 až 21 do úvahy upravené podmienky nároku.

B44. Ak navyše účtovná jednotka upraví podmienky poskytnutých nástrojov vlastného imania spôsobom, ktorým sa zníži celková reálna hodnota zmluvy o zaplatení na základe podielov, alebo ktorý je pre zamestnanca inak nevýhodný, účtovná jednotka aj napriek tomu vykazuje služby prijaté ako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastného imania tak, ako keby k tejto úprave vôbec nedošlo (s výnimkou zrušenia časti alebo všetkých poskytnutých nástrojov vlastného imania, o čom sa účtuje v súlade s odsekom 28). Napríklad:

a) Ak sa úpravou zníži reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovená bezprostredne pred úpravou a po nej, účtovná jednotka neberie do úvahy toto zníženie reálnej hodnoty a naďalej vykazuje sumu za služby prijaté ako protihodnotu za nástroje vlastného imania na základe reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich udelenia;

b) Ak sa úpravou zníži počet nástrojov vlastného imania poskytnutých zamestnancovi, takéto zníženie sa zaúčtuje ako zrušenie tejto časti poskytnutých nástrojov v súlade s požiadavkami odseku 28;

c) Ak účtovná jednotka upraví podmienky nároku spôsobom, ktorý je nepriaznivý pre zamestnanca, napríklad predĺžením obdobia nároku alebo úpravou alebo pridaním novej výkonnostnej podmienky [inej, ako je trhová podmienka, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným písmenom a)], účtovná jednotka pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19 až 21 neberie do úvahy modifikované podmienky nároku.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 3

Podnikové kombinácie

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu IFRS je špecifikovať finančné vykazovanie účtovnej jednotky v prípade, ak vykoná *podnikovú kombináciu*. V tomto štandarde sa najmä ustanovuje, že všetky podnikové kombinácie by sa mali účtovať uplatňovaním nákupnej metódy. Preto nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a *podmienené záväzky* nadobúdaného subjektu k *dátumu akvizície* v ich *reálnej hodnote*, a takisto vykazuje *goodwill*, ktorý sa následne namiesto amortizácie testuje na zníženie hodnoty.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. S výnimkou ustanovení odseku 3 podniky uplatňujú tento štandard pri účtovaní všetkých podnikových kombinácií.

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

   a) podnikové kombinácie, v rámci ktorých sa jednotlivé účtovné jednotky alebo *podnikania* spájajú s cieľom vytvoriť *spoločný podnik*;

   b) *podnikové kombinácie zahŕňajúce účtovné jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou*;

   c) podnikové kombinácie zahŕňajúce dve alebo viac *podielových združení*;

   d) podnikové kombinácie, v rámci ktorých sa oddelené účtovné jednotky alebo podnikania spoja výhradne prostredníctvom zmluvy s cieľom vytvoriť *vykazujúcu účtovnú jednotku* bez toho, aby došlo k získaniu vlastníckych podielov (napríklad ide o kombinácie, v rámci ktorých sa podniky spoja výhradne na základe zmluvy s cieľom vytvoriť duálne kótovanú spoločnosť).

Identifikácia podnikovej kombinácie

4. Podniková kombinácia je spojenie samostatných účtovných jednotiek alebo podnikaní do jednej vykazujúcej účtovnej jednotky. Výsledkom takmer všetkých podnikových kombinácií je skutočnosť, že jedna účtovná jednotka – nadobúdateľ – získava *kontrolu* nad jedným alebo viacerými podnikaniami – nadobúdanými subjektmi. Ak účtovná jednotka získa kontrolu nad jedným alebo viacerými účtovnými jednotkami, ktoré sa nezaoberajú podnikaním, takéto spojenie nemožno považovať za podnikovú kombináciu. Ak účtovná jednotka nadobudne súbor majetku alebo čistý majetok, ktorý nepredstavuje podnikanie, rozdelí náklady skupiny medzi jednotlivé identifikovateľné aktíva a záväzky v skupine na základe ich relatívnych reálnych hodnôt k dátumu akvizície.

5. Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rôznymi spôsobmi z titulu právnych, daňových alebo iných dôvodov. Môže zahŕňať kúpu vlastného imania účtovnej jednotky inou účtovnou jednotkou, kúpu všetkého čistého majetku inej účtovnej jednotky, prevzatie záväzkov inej účtovnej jednotky, alebo nákup časti čistého majetku inej účtovnej jednotky, ktorá spolu tvorí jedno alebo viacero podnikaní. Môže sa uskutočniť vydaním nástrojov vlastného imania alebo prevodom peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku, alebo vzájomnou kombináciou uvedených spôsobov. Transakcia sa môže uskutočniť medzi akcionármi kombinujúcich sa účtovných jednotiek, alebo medzi jednou účtovnou jednotkou a akcionármi druhej účtovnej jednotky. Môže zahŕňať založenie novej účtovnej jednotky na účely kontroly kombinujúcich sa účtovných jednotiek alebo prevedeného čistého majetku, alebo reštrukturalizáciu jednej alebo viacerých kombinujúcich sa účtovných jednotiek.

6. Podniková kombinácia môže vyústiť do vzťahu materská spoločnosť – dcérska spoločnosť, v ktorom nadobúdateľom je *materská spoločnosť* a nadobúdaným subjektom je *dcérska spoločnosť* nadobúdateľa. Za takýchto okolností nadobúdateľ uplatňuje tento štandard vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Zahŕňa jeho podiel v nadobúdanom subjekte, a to vo všetkých individuálnych účtovných závierkach, ktoré vydáva, ako investíciu v dcérskej spoločnosti (pozri IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*).

7. Podniková kombinácia môže zahŕňať nákup čistého majetku, vrátane goodwillu, inej účtovnej jednotky namiesto nákupu vlastného imania inej účtovnej jednotky. Takáto kombinácia nevyúsťuje do vzťahu medzi materskou a dcérskou spoločnosťou.

8. Do definície podnikovej kombinácie sú zahrnuté, a teda do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu patria, podnikové kombinácie, v rámci ktorých jedna účtovná jednotka získava kontrolu nad druhou, ale pre ktoré dátum získania kontroly (t. j. dátum akvizície) sa nezhoduje s dátumom alebo dátumami získania vlastníckeho podielu (t. j. *dátum alebo dátumy výmeny*). K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, ak subjekt, do ktorého sa investuje, uzatvorí zmluvu o spätnom odkúpení akcií s niektorými z jeho investorov a výsledkom je zmena kontroly nad subjektom, do ktorého sa investuje.

9. V tomto štandarde sa neustanovuje spôsob, ktorým spoločníci účtujú o podieloch sa spoločnom podnikaní (pozri IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*).

Podnikové kombinácie zahŕňajúce účtovné jednotky pod spoločnou kontrolou

10. Podniková kombinácia zahŕňajúca účtovné jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej všetky kombinujúce sa účtovné jednotky alebo podnikania v konečnom dôsledku ovláda tá istá strana alebo strany tak pred, ako aj po uskutočnení podnikovej kombinácie, a takéto ovládanie nie je prechodné.

11. Skupina jednotlivcov sa považuje za skupinu ovládajúcu účtovnú jednotku vtedy, ak v dôsledku zmluvných dohôd majú kolektívnu právomoc riadiť jej finančné a prevádzkové politiky tak, aby získali úžitky z jej činnosti. Preto podniková kombinácia nepatrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dohôd definitívnu kolektívnu právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky každej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek tak, aby skupina získala úžitky z ich činností, pričom takáto definitívna kolektívna právomoc nie je dočasná.

12. Účtovnú jednotku môže kontrolovať jednotlivec alebo skupina jednotlivcov, ktorí konajú v rámci zmluvnej dohody, a takýto jednotlivec alebo skupina jednotlivcov nemusí spĺňať požiadavky na finančné vykazovanie uvedené v štandardoch IFRS. Preto kombinujúce sa účtovné jednotky nemusia byť nevyhnutne zahrnuté ako súčasť do tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu účtovné jednotky podniky pod spoločnou kontrolou.

13. Rozsah *menšinových podielov* v každej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek pred a po podnikovej kombinácii nie je podstatný pre stanovenie, či kombinácia zahŕňa účtovné jednotky pod spoločnou kontrolou. Podobne aj skutočnosť, že jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny v súlade s IAS 27, nie je dôležitá pri stanovovaní, či kombinácia zahŕňa účtovné jednotky pod spoločnou kontrolou.

METÓDA ÚČTOVANIA

14. Všetky podnikové kombinácie sa účtujú pomocou nákupnej metódy.

15. V rámci nákupnej metódy sa podniková kombinácia vníma z pohľadu kombinujúcej sa účtovnej jednotky, ktorá sa identifikuje ako nadobúdateľ. Nadobúdateľ kupuje čistý majetok a vykazuje nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky vrátane tých, ktoré nadobúdaný subjekt predtým nevykazoval. Na ocenenie majetku a záväzkov nadobúdateľa transakcia nemá vplyv a ani sa nevykazuje žiadny dodatočný majetok alebo záväzky nadobúdateľa v dôsledku transakcie, pretože nie sú predmetom transakcie.

POUŽITIE NÁKUPNEJ METÓDY

16. Uplatnenie nákupnej metódy zahŕňa tieto kroky:

    a) identifikáciu nadobúdateľa;

    b) ocenenie nákladov podnikovej kombinácie a

    c) alokáciu (k dátumu akvizície) nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky.

Identifikácia nadobúdateľa

17. Pri všetkých podnikových kombináciách sa musí identifikovať nadobúdateľ. Nadobúdateľom je kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorá získava kontrolu nad ostatnými kombinujúcimi sa účtovnými jednotkami alebo podnikaniami.

18. Pretože v rámci nákupnej metódy sa podniková kombinácia vníma z hľadiska nadobúdateľa, predpokladá sa v nej, že jednu zo strán transakcie možno identifikovať ako nadobúdateľa.

19. Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky účtovnej jednotky alebo podnikania s cieľom získať úžitky z ich činností. Predpokladá sa, že kombinujúca sa účtovná jednotka získala kontrolu nad inou kombinujúcou sa účtovnou jednotkou v prípade, ak získa viac ako polovicu jej hlasovacích práv s výnimkou situácie, ak sa dá preukázať, že takéto vlastnenie netvorí podstatu získania kontroly. Aj napriek skutočnosti, že jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek nezíska viac ako polovicu hlasovacích práv druhej kombinujúcej sa účtovnej jednotky, mohla získať kontrolu nad takouto účtovnou jednotkou, ak v dôsledku kombinácie získa:

    a) kontrolu nad viac ako polovicou hlasovacích práv druhej účtovnej jednotky na základe dohody s ostatnými investormi alebo

b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky druhej účtovnej jednotky podľa štatútu alebo dohody, alebo

c) právomoc vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhej účtovnej jednotky, alebo

d) právomoc uplatňovať väčšinu hlasov na zhromaždeniach predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhej účtovnej jednotky.

20. Hoci identifikácia nadobúdateľa môže byť niekedy zložitá, zvyčajne sú prítomné príznaky jeho existencie. Napríklad:

a) ak je reálna hodnota jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek podstatne vyššia ako reálna hodnota druhej kombinujúcej sa účtovnej jednotky, nadobúdateľom je pravdepodobne účtovná jednotka s vyššou reálnou hodnotou;

b) ak k podnikovej kombinácii dôjde výmenou bežných nástrojov vlastného imania s hlasovacími právami za peňažné prostriedky alebo iný majetok, účtovná jednotka, ktorá ponúka peňažné prostriedky alebo iný majetok, je pravdepodobne nadobúdateľom, a

c) ak v dôsledku podnikovej kombinácie môže manažment jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek ovplyvniť výber manažérskeho tímu v rámci výslednej kombinovanej účtovnej jednotky, účtovná jednotka, ktorá má takúto právomoc, je pravdepodobne nadobúdateľom.

21. V podnikovej kombinácii realizovanej formou výmeny podielov na vlastnom imaní účtovná jednotka, ktorá tieto podiely emituje, sa spravidla považuje za nadobúdateľa. Pri stanovovaní, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek má právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky druhej účtovnej jednotky (alebo účtovných jednotiek) tak, aby z jej (alebo ich) činností získala úžitky, sa však zohľadňujú všetky príhodné skutočnosti a okolnosti. V rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú obrátenými akvizíciami, je nadobúdateľom účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní boli nadobudnuté, a nadobúdaným subjektom je emitujúca účtovná jednotka. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromná účtovná jednotka „nechá nadobudnúť“ menšou účtovnou jednotkou verejného sektora, aby tým získala možnosť kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúca účtovná jednotka verejného sektora považuje za materskú spoločnosť a súkromná účtovná jednotka za dcérsku spoločnosť, právnou dcérskou spoločnosťou je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získaval úžitok. Nadobúdateľom spravidla býva väčšia účtovná jednotka; skutočnosti a okolnosti podnikovej kombinácie však niekedy naznačujú, že menšia účtovná jednotka nadobudla väčšiu účtovnú jednotku. Usmernenia týkajúce sa účtovania obrátených akvizícií sú uvedené v odsekoch B1 až B15 dodatku B.

22. Ak na účely emisie nástrojov vlastného imania s cieľom realizácie podnikovej kombinácie vznikne nová účtovná jednotka, jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek, ktorá existovala pred kombináciou, sa na základe dostupných dôkazov považuje za nadobúdateľa.

23. Podobne aj v prípade, ak podniková kombinácia zahŕňa viac ako dve kombinujúce sa účtovné jednotky, jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek, ktorá existovala pred kombináciou, sa na základe dostupných dôkazov považuje za nadobúdateľa. Stanovenie nadobúdateľa v takýchto prípadoch zahŕňa posúdenie, okrem iného, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek dala podnet na realizáciu kombinácie a či majetok alebo výnosy jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek významne prevyšujú majetok alebo výnosy ostatných účtovných jednotiek.

Náklady podnikovej kombinácie

24. Nadobúdateľ oceňuje náklady podnikovej kombinácie ako súhrn:

a) reálnych hodnôt, k dátumu výmeny, poskytnutého majetku, prevzatých alebo vzniknutých záväzkov a nadobúdateľom emitovaných nástrojov vlastného imania výmenou za kontrolu nad nadobúdaným subjektom, plus

b) všetkých nákladov priamo priraditeľných podnikovej kombinácii.

25. Dátumom akvizície je dátum, ku ktorému nadobúdateľ získa efektívnu kontrolu nad nadobúdaným subjektom. Ak k takejto situácii dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s dátumom akvizície. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac ako jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii:

a) náklady na kombináciu predstavujú súhrnné náklady jednotlivých transakcií a

b) dátumom výmeny je dátum každej výmennej transakcie (t. j. dátum, ku ktorému sa v účtovnej závierke nadobúdateľa vykáže každá jednotlivá investícia), zatiaľ čo dátumom akvizície je dátum, ku ktorému nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným subjektom.

26. Majetok poskytnutý nadobúdateľom a jemu vzniknuté alebo ním prevzaté záväzky výmenou za kontrolu nad nadobúdaným subjektom sa v súlade s odsekom 24 oceňujú v ich reálnych hodnotách k dátumu výmeny. Preto ak sa odloží vysporiadanie všetkých nákladov na podnikovú kombináciu alebo ich časti, reálna hodnota takejto odloženej zložky sa stanovuje diskontovaním dlžných súm na ich súčasnú hodnotu k dátumu výmeny pri zohľadnení akejkoľvek prémie alebo diskontu, ku vzniku ktorých môže pri vysporiadaní dôjsť.

27. Najlepší dôkaz o reálnej hodnote kótovaného nástroja vlastného imania poskytuje uverejnená cena tohto nástroja k dátumu výmeny, a preto sa, s výnimkou zriedkavých prípadov, použije. Iné metódy oceňovania a dokazovania sa zvažujú len v rámci mimoriadnych okolností, keď nadobúdateľ môže preukázať, že uverejnená cena k dátumu výmeny nepredstavuje spoľahlivý indikátor reálnej hodnoty a že inými metódami oceňovania a dokazovania sa poskytuje spoľahlivejší základ ocenenia reálnej hodnoty nástroja vlastného imania. Uverejnená cena k dátumu výmeny je nespoľahlivým ukazovateľom len vtedy, ak bola ovplyvnená obmedzenosťou trhu. Ak uverejnená cena k dátumu výmeny nie je spoľahlivým indikátorom alebo ak pre nástroje vlastného imania emitované nadobúdateľom uverejnená cena neexistuje, reálnu hodnotu týchto nástrojov možno odhadnúť napríklad pomocou odkazu na ich pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdateľa alebo odkazu na pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdaného subjektu, a to podľa toho, ktorý z postupov je jednoznačnejší. Reálna hodnota k dátumu výmeny peňažného majetku poskytnutého akcionárom nadobúdaného subjektu ako alternatívy k nástrojom vlastného imania môže takisto slúžiť ako dôkaz celkovej reálnej hodnoty poskytnutej nadobúdateľom výmenou za získanie kontroly nad nadobúdaným subjektom. V každom prípade je nevyhnutné dôkladne zvážiť všetky aspekty kombinácie, vrátane významných faktorov ovplyvňujúcich rokovania. Ďalšie usmernenia týkajúce sa stanovenia reálnej hodnoty nástrojov vlastného imania sú stanovené v IAS 39 *Finančné nástroje*: *vykazovanie a oceňovanie*.

28. Náklady na podnikovú kombináciu zahŕňajú záväzky, ktoré nadobúdateľovi vzniknú alebo ktoré prevezme výmenou za kontrolu nad nadobúdaným subjektom. Budúce straty alebo iné náklady, vznik ktorých sa očakáva v súvislosti s kombináciou, sa nepovažujú za záväzky vzniknuté alebo prevzaté nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným subjektom, a preto sa nezahŕňajú do nákladov na kombináciu.

29. Náklady podnikovej kombinácie zahŕňajú všetky náklady priamo priraditeľné kombinácii, napríklad poplatky platené účtovníkom, právnym poradcom, odhadcom a iným konzultantom na realizáciu kombinácie. Všeobecné administratívne náklady vrátane nákladov na udržiavanie oddelenia pre akvizície a ostatné náklady, ktoré nemožno priamo priradiť ku konkrétnej účtovanej kombinácii, sa nezahŕňajú do nákladov kombinácie: vykazujú sa ako náklad v čase vzniku.

30. Náklady na sprostredkovanie a emitovanie finančných záväzkov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania záväzku, a to aj vtedy, ak k emisii záväzkov dôjde s cieľom realizovať podnikovú kombináciu, a teda nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii. Preto účtovné jednotky nezahŕňajú takéto náklady medzi náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 39 sa takéto náklady zahŕňajú do prvotného ocenenia záväzku.

31. Podobne aj náklady na emitovanie nástrojov vlastného imania tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania nástroja vlastného imania, a to aj vtedy, ak k emisii nástrojov vlastného imania dôjde s cieľom realizovať podnikovú kombináciu, a teda nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii. Preto účtovné jednotky nezahŕňajú takéto náklady medzi náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 32 *Finančné nástroje*: *prezentácia* sa týmito nákladmi znižujú výnosy získané z emisie nástrojov vlastného imania.

Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami

32. Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje úpravu nákladov kombinácie, ktorá je podmienená budúcimi udalosťami, nadobúdateľ zahrnie sumu takejto úpravy do nákladov na kombináciu k dátumu akvizície za predpokladu, že úprava je *pravdepodobná* a možno ju spoľahlivo oceniť.

33. 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. Obvykle je možné odhadnúť sumu takejto úpravy v čase prvotného účtovania kombinácie bez zníženia spoľahlivosti informácií, aj keď vždy existuje určitá úroveň neistoty. Ak k budúcim udalostiam nedôjde alebo je potrebné prehodnotiť odhad, náklady podnikovej kombinácie sa zodpovedajúcim spôsobom upravia.

34. Ak však zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje takúto úpravu, úprava sa v rámci prvotného účtovania kombinácie nezahŕňa do nákladov kombinácie, ak nie je pravdepodobná, alebo ak ju nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa takáto úprava následne stane pravdepodobnou a je ju možné spoľahlivo oceniť, dodatočná úhrada sa považuje za náklady kombinácie.

35. Za niektorých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať vykonanie následnej platby v prospech predajcu ako kompenzácie za zníženie hodnoty poskytnutého majetku, emitovaných nástrojov vlastného imania alebo záväzkov vzniknutých alebo prevzatých nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným subjektom. K takejto situácii dochádza napríklad vtedy, keď nadobúdateľ ručí trhovú cenu emitovaných nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie a od nadobúdateľa sa vyžaduje, aby emitoval ďalšie nástroje vlastného imania alebo dlhové nástroje s cieľom dosiahnuť pôvodne stanovenú sumu. V takýchto prípadoch sa nevykazuje žiadne zvýšenie nákladov na podnikovú kombináciu. V prípade nástrojov vlastného imania sa reálna hodnota dodatočnej platby kompenzuje rovnakým znížením hodnoty priradenej pôvodne emitovaným nástrojom. V prípade dlhových nástrojov sa dodatočná platba považuje za zníženie prémie alebo zvýšenie diskontu z pôvodnej emisie.

Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky

36. Nadobúdateľ k dátumu akvizície alokuje náklady na podnikovú kombináciu prostredníctvom vykázania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 37 v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu, s výnimkou dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) drženého na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, ktorý sa vykáže v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj. Akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi podnikovej kombinácie a podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov takto vykazovaných sa účtuje v súlade s odsekmi 51 až 57.

37. Nadobúdateľ osobitne vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného subjektu k dátumu akvizície len v prípade, ak k tomuto dátumu spĺňajú tieto kritériá:

a) v prípade majetku iného ako *nehmotný majetok* je pravdepodobné, že akékoľvek súvisiace budúce ekonomické úžitky budú plynúť v prospech nadobúdateľa a ich reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;

b) v prípade záväzku iného ako podmienený záväzok je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude nutný odliv zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;

c) v prípade nehmotného majetku alebo podmieneného záväzku sa ich reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.

38. Výkaz ziskov a strát nadobúdateľa zahŕňa zisky a straty nadobúdaného subjektu po dátume akvizície formou zahrnutia výnosov a nákladov nadobúdaného subjektu, vychádzajúcich z nákladov podnikovej kombinácie nadobúdateľa. Napríklad odpisy zahrnuté po dátume akvizície do výkazu ziskov a strát nadobúdateľa, ktoré sa týkajú odpisovateľných aktív nadobúdaného subjektu, vychádzajú z reálnych hodnôt uvedených odpisovateľných aktív k dátumu akvizície, t. j. z ich nákladov znášaných nadobúdateľom.

39. Uplatňovanie nákupnej metódy sa začína dátumom akvizície, ktorým je dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným subjektom. Pretože kontrola predstavuje právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky účtovnej jednotky alebo podnikania tak, aby sa z ich činností získaval úžitok, nie je nevyhnutné, aby došlo k uzatvoreniu alebo právnemu vysporiadaniu transakcie pred tým, ako nadobúdateľ získa kontrolu. Pri hodnotení skutočnosti, kedy nadobúdateľ získal kontrolu, sa zohľadňujú všetky príhodné skutočnosti a okolnosti súvisiace s podnikovou kombináciou.

40. Vzhľadom na to, že nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného subjektu, ktoré spĺňajú podmienky na vykazovanie uvedené v odseku 37, v ich reálnej hodnote k dátumu akvizície, akýkoľvek menšinový podiel v nadobúdanom subjekte sa uvádza v rámci menšinového podielu na čistej reálnej hodnote uvedených položiek. V odsekoch B16 a B17 dodatku B sa uvádzajú usmernenia na stanovovanie reálnych hodnôt identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu s cieľom alokovať náklady podnikovej kombinácie.

Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného subjektu

41. V súlade s odsekom 36 nadobúdateľ vykazuje osobitne ako súčasť alokácie nákladov kombinácie len ten identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného subjektu, ktoré existovali k dátumu akvizície a ktoré spĺňajú podmienky vykazovania uvedené v odseku 37. Vzhľadom na to:

a) nadobúdateľ vykazuje záväzky za ukončenie alebo obmedzenie aktivít nadobúdaného subjektu ako súčasť alokácie nákladov kombinácie len v prípade, ak nadobúdaný subjekt má k dátumu akvizície existujúci záväzok za reštrukturalizáciu vykázaný v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, a

b) pri alokácii nákladov kombinácie nadobúdateľ nevykazuje záväzky za budúce straty alebo iné očakávané náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v dôsledku podnikovej kombinácie.

42. Platba, ktorú účtovná jednotka musí podľa zmluvy vykonať napríklad v prospech svojich zamestnancov alebo dodávateľov v prípade, ak dôjde v rámci podnikovej kombinácie k jej akvizícii, predstavuje súčasný záväzok účtovnej jednotky, ktorý sa považuje za podmienený záväzok dovtedy, kým nebude pravdepodobné, že podniková kombinácia sa uskutoční. Zmluvný záväzok sa vykazuje ako záväzok takejto účtovnej jednotky v súlade s IAS 37 v prípade, ak sa podniková kombinácia stane pravdepodobnou a záväzok sa dá spoľahlivo oceniť. Preto ak dôjde k podnikovej kombinácii, uvedený záväzok nadobúdaného subjektu vykáže nadobúdateľ ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.

43. Reštrukturalizačný plán nadobúdaného subjektu, ktorého realizácia závisí od akvizície takejto účtovnej jednotky v rámci podnikovej kombinácie, sa však bezprostredne pred podnikovou kombináciou nepovažuje za súčasný záväzok nadobúdaného subjektu. Nejde ani o podmienený záväzok nadobúdaného subjektu bezprostredne pred podnikovou kombináciou, pretože nejde o možný záväzok vyplývajúci z minulej udalosti, ktorého existenciu možno potvrdiť výlučne vznikom alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, nad ktorými nadobúdaný subjekt nemá úplnú kontrolu. Preto nadobúdateľ nevykazuje záväzok za takéto reštrukturalizačné plány ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.

44. Identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sa vykazujú v súlade s odsekom 36, zahŕňajú všetok majetok a záväzky nadobúdaného subjektu, ktoré nadobúdateľ kúpi alebo prevezme, vrátane jeho finančného majetku a finančných záväzkov. Môže takisto zahŕňať majetok a záväzky, ktoré predtým nadobúdaný subjekt nevykazoval vo svojej účtovnej závierke napríklad preto, že pred akvizíciou nespĺňali podmienky vykazovania. Ak napríklad ide o daňové úľavu vyplývajúcu z daňových strát nadobúdaného subjektu, ktorú nadobúdaný subjekt nevykazoval predtým, než došlo k realizácii podnikovej kombinácie, takáto úľava spĺňa podmienky vykazovania ako identifikovateľný majetok podľa odseku 36 v prípade, ak je pravdepodobné, že nadobúdateľ bude v budúcnosti disponovať zdaniteľným ziskom, voči ktorému bude môcť uplatniť nevykázanú daňovú úľavu.

Nehmotný majetok nadobúdaného subjektu

45. V súlade s odsekom 37 nadobúdateľ osobitne vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného subjektu k dátumu akvizície len v prípade, ak takýto majetok spĺňa definíciu nehmotného majetku v súlade s IAS 38 *Nehmotný majetok* a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného subjektu vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spĺňa definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. V IAS 38 sa uvádzajú usmernenia týkajúce sa stanovovania, či reálnu hodnotu nehmotného majetku získaného v rámci podnikovej kombinácie možno spoľahlivo oceniť.

46. Nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty musí byť identifikovateľný, aby spĺňal definíciu nehmotného majetku. V súlade s IAS 38 majetok spĺňa kritérium identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku len vtedy, ak:

a) je oddeliteľný, t. j. je možné ho oddeliť alebo vyčleniť od účtovnej jednotky a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť, a to buď jednotlivo alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom, alebo

b) vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv alebo záväzkov.

Podmienené záväzky nadobúdaného subjektu

47. V odseku 37 sa ustanovuje, že nadobúdateľ vykazuje osobitne podmienený záväzok nadobúdaného subjektu ako súčasť alokácie nákladov na podnikovú kombináciu len v prípade, ak sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť. Ak jeho reálnu hodnotu spoľahlivo oceniť nemožno:

a) existuje výsledný efekt sumy vykázanej ako goodwill alebo účtovanej v súlade s odsekom 56 a

b) nadobúdateľ zverejní informácie o takomto podmienenom záväzku, ktoré sa musia zverejňovať v súlade s IAS 37.

V odseku B16 písm. l) dodatku B sa uvádzajú usmernenia o stanovovaní reálnej hodnoty podmieneného záväzku.

48. Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ oceňuje podmienené záväzky, ktoré sa v súlade s odsekom 36 vykazujú osobitne, vyššou spomedzi týchto súm:

a) sumou, ktorá by sa vykázala v súlade s IAS 37, alebo

b) prvotne vykázanou sumou zníženou o kumulatívnu amortizáciu, pokiaľ je to vhodné, vykázanou v súlade s IAS 18 *Výnosy*.

49. Požiadavka uvedená v odseku 48 sa nevzťahuje na zmluvy účtované v súlade s IAS 39. Úverové prísľuby vyňaté z rozsahu pôsobnosti IAS 39, z ktorých nevyplýva povinnosť poskytnúť pôžičky za nižšie ako trhové úrokové sadzby, sa však vykazujú ako podmienené záväzky nadobúdaného subjektu, ak k dátumu akvizície nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude nutný odliv zdrojov predstavujúcich ekonomické úžitky, alebo ak sumu záväzku nemožno dostatočne spoľahlivo oceniť. Takýto úverový prísľub sa v súlade s odsekom 37 vykazuje osobitne ako súčasť alokácie nákladov na kombináciu len v takom prípade, ak jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.

50. Podmienené záväzky vykazované osobitne ako súčasť alokácie nákladov na podnikovú kombináciu sú vylúčené z rozsahu pôsobnosti IAS 37. Nadobúdateľ však pre tieto podmienené záväzky zverejňuje informácie, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v zmysle IAS 37 pre každú triedu rezerv.

Goodwill

51. K dátumu akvizície nadobúdateľ:

a) vykazuje goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie ako majetok a

b) prvotne oceňuje goodwill vo výške jeho nákladov, pričom ide o prebytok nákladov na podnikovú kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov vykázaných v súlade s odsekom 36.

52. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať.

53. V rozsahu, v akom identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného subjektu nespĺňajú požiadavky uvedené v odseku 37 týkajúce sa osobitného vykazovania k dátumu akvizície, existuje výsledný efekt na sumu vykázanú ako goodwill (alebo účtovanú v súlade s odsekom 56). Je tomu tak preto, že goodwill sa oceňuje ako zostatková cena podnikovej kombinácie po vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu.

54. Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ oceňuje goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie v obstarávacej cene zníženej o akékoľvek akumulované straty zo zníženia hodnoty.

55. Goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie sa neamortizuje. Namiesto toho ho nadobúdateľ každoročne testuje na zníženie hodnoty, pričom takýto test sa uskutočňuje aj častejšie, ak udalosti alebo zmeny okolností naznačujú, že mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty, a to v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Prebytok podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu nad nákladmi podnikovej kombinácie

56. Ak podiel nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov vykázaných v súlade s odsekom 36 presahuje náklady na podnikovú kombináciu, nadobúdateľ:

a) prehodnotí identifikáciu a ocenenie identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu a ocenenie nákladov na podnikovú kombináciu a

b) akýkoľvek prebytok po uvedenom prehodnotení okamžite vykáže v hospodárskom výsledku.

57. Zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 môže obsahovať jednu alebo viacero z týchto zložiek:

a) chyby v ocenení reálnej hodnoty nákladov na podnikovú kombináciu alebo identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu. Budúce možné náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s nadobúdaným subjektom, ktoré neboli vykázané správne v reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu, predstavujú potenciálnu príčinu takýchto chýb;

b) požiadavku niektorého účtovného štandardu na ocenenie identifikovateľného čistého majetku nadobudnutého v sume, ktorá nie je reálnou hodnotou, avšak s cieľom alokovať náklady kombinácie sa považuje za reálnu hodnotu. Napríklad v usmernení v dodatku B týkajúcom sa stanovovania reálnych hodnôt identifikovateľného majetku a záväzkov nadobúdaného subjektu sa vyžaduje, aby suma priradená daňovým aktívam a záväzkom nebola diskontovaná;

c) výhodný nákup.

Podniková kombinácia realizovaná vo fázach

58. Podniková kombinácia môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii, nadobúdateľ účtuje každú takúto transakciu osobitne a pri stanovovaní sumy goodwillu súvisiaceho s takouto transakciou používa ku každému dátumu transakcie príslušné náklady transakcie a informácie o reálnej hodnote. Tak dochádza k postupnému porovnávaniu nákladov jednotlivých investícií s podielom nadobúdateľa na reálnych hodnotách identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu v každej fáze.

59. Ak podniková kombinácia zahŕňa viac ako jednu výmennú transakciu, reálne hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu sa ku každému dátumu výmennej transakcie môžu odlišovať. Keďže:

a) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného subjektu sa preceňujú na predpokladanú reálnu hodnotu k dátumu každej transakcie s cieľom stanoviť sumu goodwillu súvisiaceho s každou transakciou a

b) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného subjektu následne musí nadobúdateľ vykázať v ich reálnej hodnote k dátumu akvizície,

každá úprava uvedených reálnych hodnôt súvisiaca s predtým držanými podielmi nadobúdateľa predstavuje precenenie, a teda sa tak aj účtuje. Vzhľadom na to, že k takémuto preceneniu dochádza pri prvotnom nadobúdateľovom vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu, neznamená to, že si nadobúdateľ zvolil uplatňovanie účtovnej metódy na precenenie týchto položiek po prvotnom vykázaní, napríklad v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

60. Predtým, ako transakcia splní kritériá podnikovej kombinácie, môže splniť kritériá investície do pridruženého podniku a účtuje sa v súlade s IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* pomocou metódy vlastného imania. Ak je tomu tak, reálne hodnoty identifikovateľného čistého majetku subjektu, do ktorého sa investuje, k dátumu každej predchádzajúcej výmennej transakcie, sa stanovujú v predchádzajúcom období pri uplatňovaní metódy vlastného imania na investíciu.

Dočasné stanovenie prvotného účtovania

61. Prvotné účtovanie podnikovej kombinácie zahŕňa identifikáciu a stanovenie reálnych hodnôt, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom a podmieneným záväzkom nadobúdaného subjektu, a nákladov kombinácie.

62. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie možno stanoviť len dočasne do konca obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo, a to z toho dôvodu, že reálne hodnoty, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom alebo podmieneným záväzkom nadobúdaného subjektu, alebo náklady na kombináciu možno stanoviť len dočasne, nadobúdateľ účtuje kombináciu pomocou uvedených predbežných hodnôt. Nadobúdateľ vykáže akékoľvek úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného zaúčtovania:

a) do dvanástich mesiacov odo dňa akvizície a

b) od dátumu akvizície. Preto:

i) účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku ukončenia prvotného zaúčtovania, sa stanovuje tak, ako keby sa reálna hodnota k dátumu akvizície vykazovala od tohto dátumu;

ii) goodwill alebo akýkoľvek prebytok vykázaný v súlade s odsekom 56 sa upraví od dátumu akvizície o sumu, ktorá sa rovná úprave reálnej hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov k dátumu akvizície, ktoré sa vykazujú alebo upravujú;

iii) porovnávacie informácie prezentované za obdobia pred ukončením prvotného zaúčtovania podnikovej kombinácie sa prezentujú tak, ako keby sa prvotné zaúčtovanie ukončené k dátumu akvizície. Tento postup zahŕňa všetky dodatočné odpisy, amortizáciu alebo iný zisk alebo stratu vykazovanú v dôsledku ukončenia prvotného zaúčtovania.

Úpravy po ukončení prvotného účtovania

63. S výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 33, 34 a 65 sa úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení prvotného účtovania vykazujú iba s cieľom opraviť chyby v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení uvedeného takéhoto účtovania sa nevykazujú z hľadiska zmien v odhadoch. V súlade s IAS 8 sa vplyv zmeny v odhadoch vykazuje v súčasnom a v budúcich obdobiach.

64. V IAS 8 sa od účtovnej jednotky vyžaduje spätné účtovanie opravy chyby a prezentácia účtovnej závierky tak, ako keby k chybe nikdy nebolo došlo, a to prepočítaním porovnávacích informácií za predchádzajúce obdobia, v ktorých k chybám došlo. Preto sa účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku opravy chyby, vypočítava tak, ako keby sa reálna hodnota alebo upravená reálna hodnota k dátumu akvizície vykazovala od uvedeného dátumu. Goodwill alebo akýkoľvek prebytok vykázaný v súlade s odsekom 56 za predchádzajúce obdobia sa spätne upravuje sumou, ktorá sa rovná reálnej hodnote k dátumu akvizície (alebo úprave reálnej hodnoty k dátumu akvizície) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú (alebo upravujú).

Vykazovanie odložených daňových pohľadávok po ukončení prvotného účtovania

65. Ak potenciálny úžitok z prevodu straty z dane z príjmov do budúcich období alebo iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá v odseku 37 na osobitné vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ tento úžitok vykáže ako výnos v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*. Nadobúdateľ okrem toho aj:

a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by bolo došlo k vykázaniu odloženej daňovej pohľadávky ako identifikovateľného majetku k dátumu akvizície, a

b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Dôsledkom tohto postupu však nesmie byť vytvorenie prebytku, ako sa uvádza v odseku 56, a ani zvýšenie zisku, predtým vykázaného v súlade s odsekom 56.

ZVEREJŇOVANIE

66. Nadobúdateľ zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť charakter a finančný efekt podnikových kombinácií, ku ktorým došlo:

a) počas obdobia;

b) po súvahovom dni, avšak pred tým, ako došlo k schváleniu účtovnej závierky na zverejnenie.

67. S cieľom uplatniť zásady uvedené v odseku 66 písm. a) nadobúdateľ zverejní o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia, tieto informácie:

a) názvy a opis kombinujúcich sa účtovných jednotiek alebo podnikaní;

b) dátum akvizície;

c) percentuálny podiel nadobudnutých nástrojov vlastného imania s hlasovacím právom;

d) náklady na kombináciu a opis zložiek týchto nákladov vrátane akýchkoľvek nákladov priamo priraditeľných tejto kombinácii. Ak dôjde k emitovaniu nástrojov vlastného imania alebo sú emitovateľné ako súčasť nákladov, zverejnia sa aj tieto informácie:

i) počet emitovaných alebo emitovateľných nástrojov vlastného imania a

ii) reálnu hodnotu týchto nástrojov a základ pre stanovenie tejto reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny pre nástroje neexistuje uverejnená cena, zverejnia sa významné predpoklady použité pri stanovovaní reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny zverejnená cena existuje, nepoužila sa však ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie, táto skutočnosť sa zverejní spolu s: dôvodmi, prečo sa uverejnená cena nepoužila; metódou a významnými predpokladmi použitými na priradenie hodnoty nástrojom vlastného imania; súhrnnou sumou rozdielu medzi priradenou hodnotou a uverejnenou cenou nástroja vlastného imania;

e) podrobné údaje o akýchkoľvek činnostiach, ktoré sa účtovná jednotka v dôsledku kombinácie rozhodla vyradiť;

f) sumy, vykázané k dátumu akvizície pre každú triedu majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu a, pokiaľ to nie je nemožné, účtovné hodnoty každej z týchto tried, stanovené v súlade so štandardmi IFRS bezprostredne pred kombináciou. Ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať, takáto skutočnosť sa zverejní spolu s vysvetlením dôvodov;

g) sumu každého prebytku vykázaného v hospodárskom výsledku v súlade s odsekom 56 a riadkovú položku vo výkaze ziskov a strát, v ktorej došlo k vykázaniu uvedeného prebytku;

h) opis faktorov, ktoré prispeli k nákladom vo vykazovaní goodwillu – opis každého nehmotného aktíva, ktoré sa nevykázalo oddelene od goodwillu a vysvetlenie, prečo nebolo možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu nehmotného aktíva – alebo opis charakteru každého prebytku vykázaného v hospodárskom výsledku v súlade s odsekom 56;

i) sumu zisku alebo straty nadobúdaného subjektu od dátumu akvizície, zahrnutú do hospodárskeho výsledku nadobúdateľa za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať. Ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať, takáto skutočnosť sa zverejní spolu s vysvetlením dôvodov.

68. Informácie, ktoré sa v súlade s odsekom 67 musia zverejniť, sa zverejňujú súhrnne za tie podnikové kombinácie realizované počas obdobia vykazovania, ktoré sú jednotlivo nevýznamné.

69. Ak sa prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo počas daného obdobia, stanovilo len dočasne v súlade s odsekom 62, táto skutočnosť sa zverejní spolu s vysvetlením dôvodov.

70. S cieľom uplatniť zásady uvedené v odseku 66 písm. a) nadobúdateľ zverejňuje ďalej uvedené informácie s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať:

a) výnos kombinovanej účtovnej jednotky za obdobie tak, ako keby dátumom akvizície všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatok daného obdobia;

b) zisk alebo stratu kombinovanej účtovnej jednotky za obdobie tak, ako keby dátumom akvizície všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatok daného obdobia.

Ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať, takáto skutočnosť sa zverejní spolu s vysvetlením dôvodov.

71. S cieľom uplatniť zásadu uvedenú v odseku 66 písm. b) nadobúdateľ zverejňuje informácie požadované v zmysle odseku 67 pre každú podnikovú kombináciu realizovanú po súvahovom dni, avšak pred dátumom schválenia účtovnej závierky na zverejnenie s výnimkou situácie, ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať. Ak by takéto zverejnenie nebolo možné vykonať, takáto skutočnosť sa zverejní spolu s vysvetlením dôvodov.

72. Nadobúdateľ zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť finančné vplyvy ziskov, strát, opráv chýb a iných úprav vykázaných v súčasnom období, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií realizovaných v súčasnom alebo predchádzajúcich obdobiach.

73. S cieľom uplatniť zásadu uvedenú v odseku 72 nadobúdateľ zverejní tieto informácie:

a) sumu a príslušné vysvetlenie týkajúce sa zisku alebo straty vykázaných za aktuálne obdobie, ktorá:

i) sa týka identifikovateľného nadobudnutého majetku alebo prevzatých záväzkov alebo podmienených záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v aktuálnom alebo predchádzajúcich obdobiach, a

ii) má takú veľkosť, charakter alebo vplyv, že zverejnenie je veľmi významné z hľadiska porozumenia finančnej výkonnosti kombinovanej účtovnej jednotky;

b) ak sa prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo v bezprostrednom predchádzajúcom období, stanovilo len dočasne ku koncu uvedeného obdobia, sumy a vysvetlenia úprav predbežných hodnôt vykázaných za aktuálne obdobie;

c) informácie o opravách chýb, ktoré sa musia zverejniť podľa IAS 8 pre akýkoľvek identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného subjektu, alebo zmeny v hodnotách priradených k týmto položkám, ktoré nadobúdateľ vykazuje v súlade s odsekmi 63 a 64 počas aktuálneho obdobia.

74. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť zmeny účtovnej hodnoty goodwillu počas daného obdobia.

75. S cieľom uplatniť zásadu uvedenú v odseku 74 účtovná jednotka zverejňuje zosúhlasenie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a konci daného obdobia, pričom sa osobitne zverejňujú:

a) brutto suma a akumulované straty zo zníženia hodnoty na začiatku daného obdobia;

b) dodatočný goodwill vykázaný počas daného obdobia s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu akvizície spĺňa kritériá na jej klasifikáciu ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5;

c) úpravy vyplývajúce z následného vykázania odložených daňových pohľadávok počas daného obdobia v súlade s odsekom 65;

d) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas daného obdobia ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;

e) straty zo zníženia hodnoty vykázané počas daného obdobia v súlade s IAS 36;

f) čisté kurzové rozdiely vzniknuté počas daného obdobia v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*;

g) všetky ostatné zmeny v účtovnej hodnote počas daného obdobia a

h) brutto suma a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia.

76. Účtovná jednotka zverejňuje popri informáciách, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v odseku 75 písm. e), aj informácie o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36.

77. Ak za určitých okolností informácie, ktorých zverejňovanie sa vyžaduje v súlade s týmto štandardom, nespĺňajú zásady uvedené v odsekoch 66, 72 a 74, účtovná jednotka takéto dodatočné informácie zverejní tak, aby sa tieto zásady spĺňali.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

78. S výnimkou ustanovení uvedených v odseku 85 sa tento štandard uplatňuje na podnikové kombinácie, ktorých dátumom dohody je 31. marec 2004 alebo neskorší dátum. Tento štandard sa uplatňuje aj na účtovanie:

a) goodwillu vyplývajúceho z podnikovej kombinácie, ktorej dátumom dohody je 31. marec 2004 alebo neskorší dátum, alebo

b) každého prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného subjektu nad nákladmi podnikovej kombinácie, ktorej dátumom dohody je 31. marec 2004 alebo neskorší dátum.

Predtým vykázaný goodwill

79. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prospektívne, od začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr, na goodwill nadobudnutý v podnikovej kombinácii, ktorej dátumom dohody je dátum pred 31. marcom 2004 a na goodwill vzniknutý z podielu v spoluovládanej účtovnej jednotke získaný pred 31. marcom 2004 a účtovaný pomocou podielovej konsolidácie. Preto účtovná jednotka:

a) od začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr ukončí amortizáciu takéhoto goodwillu;

b) k začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr odúčtuje účtovnú hodnotu súvisiacej akumulovanej amortizácie so súčasným korešpondujúcim znížením hodnoty goodwillu a

c) od začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr vykoná test na zníženie hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).

80. Ak účtovná jednotka predtým vykazovala goodwill formou zníženia vlastného imania, tento goodwill nevykazuje v hospodárskom výsledku, ak vyradí podnikanie alebo jeho časť, ktorej sa goodwill týka, alebo ak dôjde ku zníženiu hodnoty peňazotvornej jednotky, ktorej sa goodwill týka.

Predtým vykázaný negatívny goodwill

81. Vykazovanie účtovnej hodnoty negatívneho goodwillu k začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr, ktorý vyplýva z:

a) podnikovej kombinácie, ktorej dátumom dohody je dátum pred 31. marcom 2004, alebo

b) podielu v spoluovládanej účtovnej jednotke získaného pred 31. marcom 2004 a účtovaného prostredníctvom podielovej konsolidácie

sa ukončuje k začiatku tohto účtovného obdobia spolu s príslušnou úpravou začiatočného stavu nerozdelených ziskov.

Predtým vykázaný nehmotný majetok

82. Účtovná hodnota položky klasifikovanej ako nehmotný majetok, ktorá

a) sa nadobudla v podnikovej kombinácii, ktorej dátumom dohody je dátum pred 31. marcom 2004, alebo

b) vyplýva z podielu v spoluovládanej účtovnej jednotke získaného pred 31. marcom 2004 a účtovaného prostredníctvom podielovej konsolidácie

sa preklasifikuje ako goodwill k začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr pod podmienkou, že takýto nehmotný majetok k uvedenému dátumu nespĺňa kritérium identifikovateľnosti uvedené v IAS 38 (v znení revízie z roku 2004).

Investície účtované metódou vlastného imania

83. Pokiaľ ide o investície účtované metódou vlastného imania, k nadobudnutiu ktorých došlo 31. marca 2004 alebo neskôr, účtovná jednotka uplatňuje tento štandard pri účtovaní:

a) akéhokoľvek nadobudnutého goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty takejto investície. Preto sa amortizácia takéhoto abstraktného goodwillu nezahŕňa do stanovovania podielu účtovnej jednotky na ziskoch alebo stratách subjektu, do ktorého sa investuje;

b) prebytku zahrnutého do účtovnej hodnoty investície podielu účtovnej jednotky na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje, nad náklady investície. Preto účtovná jednotka zahrnie takýto prebytok ako výnos pri stanovovaní podielu účtovnej jednotky na ziskoch alebo stratách subjektu, do ktorého sa investuje, za obdobie, v ktorom dôjde k nadobudnutiu investície.

84. Pokiaľ ide o investície účtované pomocou metódy vlastného imania a nadobudnuté pred 31. marcom 2004:

a) účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prospektívne, od začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr, na všetok nadobudnutý goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty uvedenej investície. Preto účtovná jednotka od tohto dátumu ukončí zahŕňanie amortizácie uvedeného goodwillu do stanovovania podielu účtovnej jednotky na ziskoch alebo stratách subjektu, do ktorého sa investuje;

b) účtovná jednotka ukončí vykazovanie všetkého negatívneho goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty uvedenej investície k začiatku prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr, spolu s príslušnou úpravou začiatočného stavu nerozdelených ziskov.

Obmedzená spätná aplikácia

85. Účtovnej jednotke sa povoľuje uplatňovať požiadavky tohto štandardu na goodwill, ktorý už existoval k určitému okamihu alebo bol nadobudnutý po takomto okamihu pred dátumami účinnosti uvedenými v odsekoch 78 až 84, ako aj na podnikové kombinácie realizované pred dátumami účinnosti uvedenými v odsekoch 78 až 84, a to za predpokladu, že:

a) oceňovanie a iné informácie potrebné na uplatňovanie tohto štandardu na minulé podnikové kombinácie sa získali v čase, keď boli tieto kombinácie prvotne zaúčtované, a

b) podnik zároveň uplatňuje aj IAS 36 (v znení revízie z roku 2004) a IAS 38 (v znení revízie z roku 2004) prospektívne od toho istého dátumu a oceňovanie a iné informácie potrebné na uplatňovanie týchto štandardov od uvedeného dátumu účtovná jednotka predtým získala, takže nie je potrebné stanovovať odhady, ktoré by sa museli vykonať k predchádzajúcemu dátumu.

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

86. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 22 *Podnikové kombinácie* (vydaný v roku 1998).

87. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-9 *Podnikové kombinácie – klasifikácia buď ako akvizícia alebo ako zlúčenie podielov*;

b) SIC-22 *Podnikové kombinácie – následné úpravy pôvodne vykázaných reálnych hodnôt a goodwillu* a

c) SIC-28 *Podnikové kombinácie – dátum výmeny a reálna hodnota nástrojov vlastného imania.*

Dodatok A

Definície

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Dátum akvizície Dátum, ku ktorému nadobúdateľ skutočne získa **kontrolu** nad nadobúdaným subjektom.

Dátum dohody Dátum, ku ktorému dôjde k podstatnej dohode medzi kombinujúcimi sa stranami a v prípade verejne kótovaných spoločností je to dátum oznámenia tejto skutočnosti verejnosti. V prípade nepriateľského prevzatia je najskorší dátum, kedy došlo k podstatnej dohode medzi kombinujúcimi sa stranami, dátumom, kedy dostatočný počet majiteľov nadobúdaného subjektu akceptoval ponuku nadobúdateľa na prevzatie **kontroly** nad nadobúdaným subjektom.

Podnikanie Integrovaný súhrn činností a majetku spravovaný a realizovaný s cieľom dosiahnuť:

a) výnosy pre investorov alebo

b) nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo a proporcionálne v prospech poistníkov alebo účastníkov.

Podnikanie vo všeobecnosti pozostáva zo vstupov, procesov uplatňovaných na uvedené vstupy a výsledných výstupov, ktoré sa používajú alebo budú používať na tvorbu výnosov. Ak je **goodwill** súčasťou prevedeného súboru činností a majetku, tento súbor sa považuje za podnikanie.

Podniková kombinácia Spojenie oddelených účtovných jednotiek alebo **podnikaní** do jednej **vykazujúcej** účtovnej **jednotky**.

Podniková kombinácia zahŕňajúca účtovné jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou **Podniková kombinácia**, v rámci ktorej sú kombinujúce sa účtovné jednotky alebo **podniky** sú **kontrolované** tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení kombinácie a takáto **kontrola** nieje dočasná.

Podmienený záväzok Význam podmieneného záväzku je uvedený v IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, t. j.:

a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia sa potvrdí jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly účtovnej jednotky, alebo

b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, avšak nevykazuje sa, pretože:

i) nie je **pravdepodobné**, že na vyrovnanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, alebo

ii) výšku povinnosti nieje možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

Ovládanie Právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky účtovnej jednotky alebo **podnikania** s cieľom získať úžitky z jej činností.

Dátum výmeny Ak k **podnikovej kombinácii** dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátumom výmeny je **dátum akvizície**. Ak **podniková kombinácia** zahŕňa viac ako jednu výmennú transakciu, napríklad ak k nej dôjde vo fázach formou postupného nákupu akcií, dátumom výmeny je dátum vykázania každej jednotlivej investície v účtovnej závierke nadobúdateľa. ([2])

Reálna hodnota Suma, za ktorú by sa mohol majetok vymeniť alebo záväzok vysporiadať v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Goodwill Budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z majetku, ktoré nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykazovať.

Nehmotný majetok Nehmotný majetok je definovaný v IAS 38 *Nehmotný majetok*, t. j. ide o identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

Spoločný podnik	Spoločný podnik je definovaný v IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*, t. j. ide o zmluvnú dohodu, v rámci ktorej dve alebo viacero strán vykonáva ekonomickú činnosť, ktorá podlieha spoločnej kontrole.
Menšinový podiel	Tá časť zisku alebo straty a čistých aktív **dcérskej spoločnosti**, ktorá je priraditeľná podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú, priamo alebo nepriamo prostredníctvom **dcérskych spoločností**, vo vlastníctve **materskej spoločnosti**.
Podielové združenie	Účtovná jednotka, ktorá je iná ako účtovná jednotka vlastnená investorom, napríklad spoločná poisťovňa alebo družstvo, ktoré poskytuje nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo a proporcionálne svojim poistníkom alebo účastníkom.
Materská spoločnosť	Účtovná jednotka, ktorá má jednu alebo viacero **dcérskych spoločností**.
Pravdepodobný	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší ako nepravdepodobný.
Vykazujúca účtovná	Účtovná jednotka, vo vzťahu ku ktorej existujú používatelia, ktorí sa spoliehajú na riadnu účtovnú závierku takejto účtovnej jednotky obsahujúcu informácie, ktoré budú pre nich dôležité pri rozhodovaní o alokácii zdrojov. Vykazujúcou účtovnou jednotkou môže byť jedna účtovná jednotka alebo skupina obsahujúca **materskú spoločnosť** a všetky jej **dcérske spoločnosti**.
Dcérska spoločnosť	Účtovná jednotka, vrátane neregistrovanej účtovnej jednotky, akou je partnerstvo, ktorú **kontroluje** iná účtovná jednotka (známa ako **materská spoločnosť**).

([1]) Koncepčný rámec definuje záväzok ako súčasnú povinnosť účtovnej jednotky vzniknutú z minulej udalosti, vysporiadanie ktorej bude podľa očakávaní mať za následok odliv zdrojov účtovnej jednotky stelesňujúcich ekonomické úžitky (t. j. odliv peňažných prostriedkov alebo iných aktív účtovnej jednotky).
([2]) V tomto dodatku sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

Dodatok B

Aplikačný dodatok

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Obrátené akvizície

B1. Ako sa uvádza v odseku 21, v rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú obrátenými akvizíciami, je nadobúdateľom účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní sa nadobudli a nadobúdaným subjektom je emitujúca účtovná jednotka. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromná účtovná jednotka „nechá nadobudnúť“ menšou účtovnou jednotkou vereného sektora, aby tým získala možnosť kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúca účtovná jednotka verejného sektora považuje za materskú spoločnosť a súkromná účtovná jednotka za dcérsku spoločnosť, právnou dcérskou spoločnosťou je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získaval úžitok.

B2. Účtovná jednotka pri účtovaní obrátenej akvizície uplatňuje usmernenia obsiahnuté v odsekoch B3 až B15.

B3. Účtovaním obrátenej akvizície sa stanovuje alokácia nákladov podnikovej kombinácie k dátumu akvizície, pričom neuplatňuje sa na transakcie, ku ktorým došlo po kombinácii.

Náklady podnikovej kombinácie

B4. Ak dôjde k emisii nástrojov vlastného imania ako súčasti nákladov podnikovej kombinácie, v odseku 24 sa vyžaduje, aby náklady kombinácie zahŕňali reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania k dátumu výmeny. V odseku 27 sa uvádza, že v prípade neexistencie spoľahlivej uverejnenej ceny možno reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania odhadnúť formou odkazu na reálnu hodnotu nadobúdateľa alebo nadobúdaného subjektu, podľa toho, ktorá informácia je jednoznačnejšia.

B5. V rámci obrátenej akvizície sa náklady podnikovej kombinácie považujú za vzniknuté v dcérskej spoločnosti podľa zákona (t. j. ide o nadobúdateľa na účtovné účely) vo forme nástrojov vlastného imania vydaných v prospech majiteľov materskej spoločnosti podľa zákona (t. j. ide o nadobúdaný subjekt na účtovné účely). Ak sa uverejnená cena nástrojov vlastného imania dcérskej spoločnosti podľa zákona používa na stanovenie nákladov kombinácie, vykoná sa výpočet s cieľom stanoviť počet nástrojov vlastného imania, ktoré by dcérska spoločnosť podľa zákona musela emitovať tak, aby sa dospelo k rovnakému percentuálnemu vlastníckeho podielu kombinovanej účtovnej jednotky v prospech majiteľov materskej spoločnosti podľa zákona, aké majú v kombinovanom podniku v dôsledku obrátenej akvizície. Reálna hodnota nástrojov vlastného imania vypočítaná týmto spôsobom sa použije ako náklady kombinácie.

B6. Ak reálna hodnota nástrojov vlastného imania dcérskej spoločnosti podľa zákona nie je inak jednoznačná, celková reálna hodnota všetkých emitovaných nástrojov vlastného imania materskej spoločnosti podľa zákona pred podnikovou kombináciou sa použije ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie.

Príprava a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

B7. Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po obrátenej akvizícii sa vydá v mene materskej spoločnosti podľa zákona, avšak v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky dcérskej spoločnosti podľa zákona (t. j. nadobúdateľa na účtovné účely). Vzhľadom na to, že takáto konsolidovaná účtovná závierka predstavuje pokračovanie účtovnej závierky dcérskej spoločnosti podľa zákona:

a) majetok a záväzky dcérskej spoločnosti podľa zákona sa vykazujú a oceňujú v tejto konsolidovanej účtovnej závierke v ich účtovných hodnotách pred kombináciou;

b) nerozdelený zisky a iné zostatky účtov vlastného imania vykázané v tejto konsolidovanej účtovnej závierke musia predstavovať nerozdelené zisky a iné zostatky účtov vlastného imania dcérskej spoločnosti podľa zákona bezprostredne pred podnikovou kombináciou;

c) suma vykázaná ako emitované nástroje vlastného imania v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sa stanovuje pripočítaním nákladov na kombináciu, ktoré sa stanovia v zmysle odsekov B4 až B6, do emitovaného vlastného imania dcérskej spoločnosti podľa zákona bezprostredne pred podnikovou kombináciou. Štruktúra vlastného imania uvedená v konsolidovanej účtovnej závierke (t. j. počet a typ emitovaných nástrojov vlastného imania) však musí odzrkadľovať štruktúru vlastného imania materskej spoločnosti podľa zákona vrátane nástrojov vlastného imania, emitovaných materskou spoločnosťou podľa zákona s cieľom realizovať kombináciu;

d) porovnávacie informácie prezentované v tejto konsolidovanej účtovnej závierke musia byť informáciami dcérskej spoločnosti podľa zákona.

B8. Účtovanie obrátenej akvizície sa uplatňuje len v rámci konsolidovanej účtovnej závierky. Preto sa v rámci individuálnej účtovnej závierky (ak existuje) materskej spoločnosti podľa zákona účtuje investícia do dcérskej spoločnosti podľa zákona v súlade s požiadavkami IAS 27 týkajúcimi sa účtovania investícií v individuálnej účtovnej závierke investora.

B9. Konsolidovaná účtovná závierka zostavená po uskutočnení obrátenej akvizície musí odzrkadľovať reálne hodnoty majetku, záväzkov a podmienených záväzkov materskej spoločnosti podľa zákona (t. j. nadobúdaného subjektu pre účtovné účely). Preto sa náklady podnikovej kombinácie alokujú ocenením identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov materskej spoločnosti podľa zákona, ktoré spĺňajú kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 37, v ich reálnych hodnotách k dátumu akvizície. Všetky prebytky nákladov na kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote týchto položiek sa účtujú v súlade s odsekmi 51 až 55. Všetky prebytky podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote týchto položiek nad nákladmi na kombináciu sa účtujú v súlade s odsekom 56.

Menšinový podiel

B10. V rámci niektorých obrátených akvizícií niektorí majitelia dcérskej spoločnosti podľa zákona nevymieňajú svoje nástroje vlastného imania za nástroje vlastného imania materskej spoločnosti podľa zákona. Aj keď účtovná jednotka, v ktorej títo majitelia majú v držbe nástroje vlastného imania (dcérska spoločnosť podľa zákona), získala inú účtovnú jednotku (materskú spoločnosť podľa zákona), títo majitelia sa v konsolidovanej účtovnej závierke

zostavenej po dátume obrátenej akvizície považujú za menšinový podiel. Je tomu tak preto, lebo majitelia dcérskej spoločnosti podľa zákona, ktorí nevymieňajú svoje nástroje vlastného imania za nástroje vlastného imania materskej spoločnosti podľa zákona, majú podiel len na výsledkoch a čistom majetku dcérskej spoločnosti podľa zákona, a nie na výsledkoch a čistom majetku kombinovanej účtovnej jednotky. Naopak všetci majitelia materskej spoločnosti podľa zákona bez ohľadu na to, či sa takáto materská spoločnosť považuje za nadobúdaný subjekt, majú podiel na výsledkoch a čistom majetku kombinovanej účtovnej jednotky.

B11. Vzhľadom na to, že majetok a záväzky dcérskej spoločnosti podľa zákona sa vykazujú a oceňujú v konsolidovanej účtovnej závierke v ich účtovných hodnotách pred kombináciou, menšinový podiel musí odzrkadľovať pomerný podiel menšinových akcionárov na účtovnej hodnote čistého majetku dcérskej spoločnosti podľa zákona pred kombináciou.

Zisk na akciu

B12. Podľa ustanovenia odseku B7 písm. c), štruktúra vlastného imania uvedená v konsolidovanej účtovnej závierke zostavenej následne po obrátenej akvizícii odzrkadľuje štruktúru vlastného imania materskej spoločnosti podľa zákona, vrátane nástrojov vlastného imania emitovaných materskou spoločnosťou podľa zákona s cieľom realizovať podnikovú kombináciu.

B13. S cieľom vypočítať vážený priemerný počet nesplatených kmeňových akcií (menovateľ) počas obdobia, v ktorom dôjde k obrátenej akvizícii:

a) počet nesplatených kmeňových akcií od začiatku takéhoto obdobia do dátumu akvizície predstavuje počet kmeňových akcií emitovaných materskou spoločnosťou podľa zákona v prospech majiteľov dcérskej spoločnosti podľa zákona a

b) počet nesplatených kmeňových akcií od dátumu akvizície do konca takéhoto obdobia predstavuje skutočný počet kmeňových akcií materskej spoločnosti podľa zákona nesplatených počas daného obdobia.

B14. Základný zisk na akciu zverejnený pre každé porovnávacie obdobie pred dátumom akvizície, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po obrátenej akvizícii, sa počíta delením zisku alebo straty dcérskej spoločnosti podľa zákona, ktorá je priraditeľná kmeňovým akcionárom v každom tomto období, počtom kmeňových akcií emitovaných materskou spoločnosťou podľa zákona v prospech majiteľov dcérskej spoločnosti podľa zákona v rámci obrátenej akvizície.

B15. Vo výpočtoch uvedených v odsekoch B13 a B14 sa predpokladá, že nedošlo k žiadnym zmenám počtu emitovaných kmeňových akcií dcérskej spoločnosti podľa zákona počas porovnávacích období a počas obdobia od začiatku obdobia, v ktorom došlo k obrátenej akvizícii, až do dátumu akvizície. Výpočet ziskov na akciu sa príslušne upraví tak, aby zohľadňoval vplyv zmeny počtu kmeňových akcií dcérskej spoločnosti podľa zákona emitovaných v priebehu týchto období.

Alokácia nákladov podnikovej kombinácie

B16. V tomto štandarde sa od nadobúdateľa vyžaduje, aby vykazoval identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného subjektu, ktoré spĺňajú relevantné kritériá vykazovania, v ich reálnych hodnotách k dátumu akvizície. Na účely alokácie nákladov podnikovej kombinácie nadobúdateľ považuje za reálne hodnoty tieto ocenenia:

a) pokiaľ ide o finančné nástroje obchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ použije súčasné trhové hodnoty;

b) pokiaľ ide o finančné nástroje neobchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ použije odhadované hodnoty zohľadňujúce vlastnosti, akými sú napríklad ukazovatele cena/zisk, výnosy z dividend a očakávané miery rastu porovnateľných nástrojov účtovných jednotiek s podobnými charakteristikami;

c) pokiaľ ide o pohľadávky, výhodné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré sa majú prijať, stanovené príslušnými aktuálnymi úrokovými mierami po prípadnom odpočítaní opravných položiek na náklady na nedobytné pohľadávky a ich vymáhanie. Diskontovanie sa však nepožaduje pre krátkodobé pohľadávky, výhodné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, ak rozdiel medzi nominálnou a diskontovanou sumou nie je významný;

d) pokiaľ ide o zásoby:

i) hotových výrobkov a tovaru, nadobúdateľ použije predajné ceny znížené o súhrn 1. nákladov na vyradenie a 2. primerané ziskové rozpätie za predajné úsilie nadobúdateľa, založené na zisku z podobných hotových výrobkov a tovaru;

ii) nedokončenej výroby, nadobúdateľ použije predajné ceny hotových výrobkov znížených o súhrn 1. nákladov na dokončenie, 2. nákladov na vyradenie a 3. primeraného ziskového rozpätia za úsilie dokončiť a predať tovar, založené na zisku z podobných hotových výrobkov, a

iii) surovín, nadobúdateľ použije súčasné reprodukčné náklady;

e) pokiaľ ide o pozemky a budovy, nadobúdateľ použije trhové hodnoty;

f) pokiaľ ide o stroje a zariadenia, nadobúdateľ použije trhové hodnoty bežne stanovované formou ohodnotenia. Ak neexistuje trhový dôkaz o existencii reálnej hodnoty z dôvodu špecializovaného charakteru položky stroja alebo zariadenia a takáto položka sa predáva veľmi zriedka, s výnimkou súčasti pokračujúceho podnikania, nadobúdateľ môže byť nútený odhadnúť reálnu hodnotu pomocou výnosového prístupu alebo pomocou metódy odpisovania reprodukčnej obstarávacej ceny;

g) pokiaľ ide o nehmotný majetok, nadobúdateľ stanoví reálnu hodnotu:

i) odkazom na aktívny trh podľa definície v IAS 38 alebo

ii) ak neexistuje aktívny trh, na báze, ktorá odzrkadľuje sumy, ktoré by nadobúdateľ zaplatil za majetok v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami na základe najlepších dostupných informácií (pozri IAS 38, kde sa nachádzajú ďalšie usmernenia o stanovovaní reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie);

h) pokiaľ ide o čisté aktíva zamestnaneckých požitkov alebo záväzky týkajúce sa programov so stanovenými požitkami, nadobúdateľ použije súčasnú hodnotu povinnosti zo stanovených požitkov zníženú o reálnu hodnotu každého plánu majetku. Majetok sa však vykazuje len v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že bude k dispozícii pre nadobúdateľa vo forme náhrad z programu alebo zníženia budúcich príspevkov;

i) pokiaľ ide o daňové pohľadávky a záväzky, nadobúdateľ použije sumu daňovej úľavy, vyplývajúcej z daňových strát alebo daní splatných vzhľadom na zisk alebo stratu v súlade s IAS 12, vymeranú z pohľadu kombinovaného podniku. Daňová pohľadávka alebo záväzok sa stanovujú po zohľadnení daňového vplyvu prehodnotenia identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov na ich reálne hodnoty a nediskontujú sa;

j) pokiaľ ide o účty a splatné zmenky, dlhodobé úvery, záväzky, časovo rozlíšené záväzky a ostatné splatné nároky, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré sa vyplatia pri vysporiadaní záväzku, stanovené pri vhodných aktuálnych úrokových mierach. Diskontovanie sa však nevyžaduje pre krátkodobé záväzky, ak rozdiel medzi nominálnou a diskontovanou hodnotou záväzku nie je významný;

k) pokiaľ ide o nevýhodné zmluvy a ostatné identifikovateľné záväzky nadobúdaného subjektu, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré sa vyplatia pri vysporiadaní záväzku, stanovené s použitím vhodných aktuálnych úrokových mier;

l) pokiaľ ide o podmienené záväzky nadobúdaného subjektu, nadobúdateľ použije sumy, ktoré by za prevzatie takýchto podmienených záväzkov zaplatila tretia strana. Takáto suma odzrkadľuje všetky očakávania o možných peňažných tokoch a nielen jeden najpravdepodobnejší alebo očakávaný maximálny alebo minimálny peňažný tok.

B17. V niektorých z vyššie uvedených usmernení sa vyžaduje odhadnutie reálnej hodnoty pomocou techník súčasnej hodnoty. Ak sa v usmernení týkajúcom sa konkrétnej položky neodkazuje na používanie techniky súčasnej hodnoty, takéto techniky možno použiť na odhad reálnej hodnoty danej položky.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 4

Poistné zmluvy

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť finančné vykazovanie *poistných zmlúv* účtovnou jednotkou, ktorá takéto zmluvy vydáva (v tomto štandarde sa takáto účtovná jednotka označuje ako *poisťovateľ*) dovtedy, kým Rada nedokončí druhú etapu projektu zameraného na poistné zmluvy. V tomto štandarde sa vyžaduje najmä:

   a) obmedzené vylepšenia účtovania poistných zmlúv poisťovateľmi;

   b) zverejnenie, v ktorom sa identifikujú a vysvetľujú sumy v účtovnej závierke poisťovateľa vyplývajúce z poistných zmlúv, a ktoré pomôže užívateľom účtovnej závierky pochopiť výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov vyplývajúcich z poistných zmlúv.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na:

   a) poistné zmluvy (vrátane *zmlúv o zaistení*), ktoré vydáva a na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe;

   b) finančné nástroje, ktoré emituje s *prvkom voliteľnosti plnenia* (pozri odsek 35). V IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenia* sa vyžaduje poskytovanie informácií o finančných nástrojoch vrátane finančných nástrojov, ktoré takéto prvky obsahujú.

3. Tento štandard sa nezaoberá inými aspektmi účtovania poisťovateľov, akými sú napríklad účtovanie o finančných aktívach v držbe poisťovateľov a finančných záväzkov emitovaných poisťovateľmi (pozri IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia,* IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* a IFRS 7), s výnimkou prechodných ustanovení uvedených v odseku 45.

4. Účtovná jednotka neuplatňuje tento štandard na:

   a) produktové záruky priamo vydávané výrobcom, predajcom alebo maloobchodníkom (pozri IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*);

   b) aktíva a záväzky zamestnávateľa v rámci programu zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky* a IFRS 2 *Platby na základe podielov*) a na záväzky v rámci penzijných programov vykazované v penzijných programoch so stanovenými požitkami (pozri IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*);

   c) zmluvné práva alebo zmluvné povinnosti, ktoré sú podmienené budúcim používaním, alebo právom na používanie nefinančnej položky (napríklad ide o niektoré licenčné poplatky, tantiémy, podmienené lízingové platby a podobné položky), ako aj na reziduálnu hodnotu záruky nájomcu obsiahnutú vo finančnom lízingu (pozri IAS 17 *Lízingy,* IAS 18 *Výnosy* a IAS 38 *Nehmotný majetok*);

   d) zmluvy o finančných zárukách, pokiaľ ich emitent v minulosti otvorene nevyhlásil, že takéto zmluvy o finančnej záruke považuje za poistné zmluvy, a preto použil aj účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, v takomto prípade si emitent môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať IAS 39, IAS 32 a IFRS 7 alebo tento štandard. Emitent si môže pri každej jednotlivej zmluve zvoliť štandard, ktorý uplatní, avšak túto voľbu pre každú zmluvu nie je možné neskôr meniť;

   e) podmienené plnenia, splatné alebo inkasovateľné, v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);

   f) *priame poistné zmluvy,* ktoré má účtovná jednotka v držbe (t. j. priame poistné zmluvy, v rámci ktorých účtovná jednotka vystupuje ako *poistník*). *Cedent* však uplatňuje tento štandard na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

5. V tomto štandarde sa v záujme zjednodušenia opisuje každá účtovná jednotka, ktorá vydáva poistné zmluvy, ako poisťovateľ, a to bez ohľadu na to, či sa emitent považuje za poisťovateľa z hľadiska právneho alebo z hľadiska dohľadu.

6. Zmluva o zaistení je typom poistnej zmluvy. Preto sa všetky odkazy na poistné zmluvy uvedené v tomto štandarde vzťahujú aj na zmluvy o zaistení.

Vložené deriváty

7. V IAS 39 sa účtovnej jednotky vyžaduje, aby oddeľovala niektoré vložené deriváty od ich hostiteľskej zmluvy, oceňovala ich *reálnou hodnotou* a zahŕňala zmeny ich reálnej hodnoty do hospodárskeho výsledku. IAS 39 sa vzťahuje na deriváty vložené do poistnej zmluvy s výnimkou situácie, ak samotný vložený derivát predstavuje poistnú zmluvu.

8. Výnimku z požiadavky IAS 39 predstavuje situácia, keď poisťovateľ nemusí oddeliť a oceniť reálnou hodnotou opciu poistníka na odkúpenie poistnej zmluvy za pevnú sumu (alebo za sumu, ktorá vychádza z pevnej sumy a úrokovej sadzby), a to aj vtedy, ak sa realizačná cena odlišuje od účtovnej hodnoty hostiteľského *záväzku z poistenia*. Požiadavka IAS 39 sa však uplatňuje na predajnú opciu alebo peňažnú odkupnú opciu vloženú v poistnej zmluve, ak sa odkupná hodnota mení v závislosti od zmeny finančnej premennej (akou je napríklad cena alebo index komodity alebo akcie) alebo nefinančnej premennej, ktorá nie je špecifická pre zmluvnú stranu. Okrem toho sa táto požiadavka takisto uplatňuje v prípade, ak sa schopnosť držiteľa realizovať predajnú alebo peňažnú odkupnú opciu aktivuje zmenou takejto premennej veličiny (napríklad v prípade, ak ide o predajnú opciu, ktorú možno realizovať vtedy, ak index akciového trhu dosiahne určitú stanovenú úroveň).

9. Odsek 8 sa rovnako vzťahuje na opcie na odkúpenie finančného nástroja, ktoré obsahujú prvok voliteľnosti plnenia.

Oddelenie vkladových zložiek

10. Niektoré poistné zmluvy obsahujú poistnú zložku a *vkladovú zložku*. V niektorých prípadoch sa od poisťovateľa vyžaduje alebo sa mu umožňuje *oddelenie* takýchto zložiek:

    a) oddelenie sa vyžaduje v prípade, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

        i) poisťovateľ môže oceniť vkladovú zložku (vrátane akýchkoľvek vložených odkupných opcií) samostatne (t. j. bez ohľadu na poistnú zložku);

        ii) účtovná politika poisťovateľa inak nevyžaduje vykazovať všetky povinnosti a práva vyplývajúce z vkladovej zložky;

    b) oddelenie sa povoľuje, ale nevyžaduje v prípade, ak poisťovateľ môže oceniť vkladovú zložku samostatne tak ako v písmene a) bode i), avšak v jeho účtovnej politike sa vyžaduje vykazovanie všetkých záväzkov a práv vyplývajúcich z vkladovej zložky bez ohľadu na to, na akom základe sú tieto práva a povinnosti ocenené;

    c) rozdelenie sa zakazuje v prípade, ak poisťovateľ nemôže oceniť vkladovú zložku samostatne v súlade s písmenom a) bodom i).

11. Ďalej sa uvádza príklad situácie, keď sa v účtovnej politike poisťovateľa nevyžaduje vykazovanie všetkých záväzkov vyplývajúcich z vkladovej zložky. Cedent prijme od *zaisťovateľa* náhradu za škody, avšak zmluva zaväzuje cedenta splatiť náhradu v priebehu ďalších rokov. Tento záväzok vyplýva z vkladovej zložky. Ak by účtovná politika cedenta inak umožňovala vykazovať náhradu ako výnos bez vykázania výsledného záväzku, vyžaduje sa oddelenie.

12. Na účely oddelenia zmluvy poisťovateľ:

    a) uplatňuje tento štandard na poistnú zložku;

    b) uplatňuje IAS 39 na vkladovú zložku.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Dočasné výnimky z niektorých ďalších štandardov IFRS

13. V odsekoch 10 až 12 IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa stanovujú kritériá, ktoré účtovná jednotka použije pri vývoji účtovnej politiky v prípade, ak sa na danú položku nevzťahuje žiadny štandard. Podľa tohto štandardu však poisťovateľ nemusí uplatňovať tieto kritériá na svoju účtovnú politiku pri:

    a) poistných zmluvách, ktoré vydáva (vrátane súvisiacich obstarávacích nákladov a príslušného nehmotného majetku, akými sú tie uvedené v odsekoch 31 a 32), a

    b) zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

14. Bez ohľadu na uvedené, tento štandard neoslobodzuje poisťovateľa od niektorých dôsledkov kritérií uvedených v odsekoch 10 až 12 IAS 8. Poisťovateľ najmä:

a) nevykazuje ako záväzky žiadne rezervy na možné budúce poistné plnenia, ak sa takéto plnenia viažu na poistné zmluvy, ktoré k dátumu vykazovania neexistujú (napríklad rezervy na živelné pohromy a rezervy na vyrovnanie mimoriadnych rizík);

b) vykoná *test primeranosti záväzku*, uvedený v odsekoch 15 až 19;

c) zruší záväzok z poistenia (alebo časť záväzku z poistenia) zo svojej súvahy výlučne v prípade, ak záväzok zanikne – t. j. ak sa povinnosť špecifikovaná v zmluve splní alebo zruší, alebo vyprší;

d) nevykonáva kompenzáciu:

i) *aktív zo zaistenia* oproti súvisiacim záväzkom z poistenia alebo

ii) výnosov alebo nákladov zo zmlúv o zaistení oproti nákladom alebo výnosom zo súvisiacich poistných zmlúv;

e) zváži, či nedošlo ku zníženiu hodnoty aktív zo zaistenia (pozri odsek 20).

Test primeranosti záväzku

15. Poisťovateľ ku každému dátumu vykazovania zhodnocuje, či sú jeho vykazované záväzky z poistných zmlúv primerané, a to pomocou súčasných odhadov budúcich peňažných tokov v rámci jeho poistných zmlúv. Ak sa takýmto hodnotením ukáže, že účtovná hodnota záväzkov z poistenia (znížená o súvisiace odložené obstarávacie náklady a súvisiaci nehmotný majetok, ako je napríklad ten, ktorý sa uvádza v odsekoch 31 a 32) je vo svetle odhadovaných budúcich peňažných tokov neprimeraná, celý deficit sa vykáže v hospodárskom výsledku.

16. Ak poisťovateľ uplatní test primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky, týmto štandardom sa nekladú žiadne ďalšie požiadavky. Uvedenými minimálnymi požiadavkami sú:

a) test zohľadňuje súčasné odhady všetkých zmluvných peňažných tokov, ako aj súvisiacich peňažných tokov, akými sú napríklad náklady na likvidáciu poistných udalostí, ako aj peňažné toky, vyplývajúce z vložených opcií a záruk;

b) ak sa testom preukáže neprimeranosť záväzku, celý deficit sa vykáže v hospodárskom výsledku.

17. Ak sa v účtovnej politike poisťovateľa nevyžaduje vykonanie testu primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky uvedené v odseku 16, poisťovateľ:

a) stanoví účtovnú hodnotu príslušných záväzkov z poistenia ([1]) zníženú o účtovnú hodnotu:

i) akýchkoľvek súvisiacich odložených obstarávacích nákladov a

ii) akéhokoľvek súvisiaceho nehmotného majetku, ako napríklad toho, ktorý bol nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alebo prevodu portfólia (pozri odseky 31 a 32). Súvisiace aktíva zo zaistenia sa však do úvahy neberú, pretože o nich poisťovateľ účtuje osobitne (pozri odsek 20);

b) stanoví, či suma uvedená v rámci písmena a) je nižšia ako účtovná hodnota, ktorá by sa vyžadovala v prípade, ak by relevantné záväzky z poistných zmlúv patrili do rozsahu pôsobnosti IAS 37. Ak je táto suma nižšia, poisťovateľ vykáže celý rozdiel v hospodárskom výsledku a zníži účtovnú hodnotu súvisiacich odložených obstarávacích nákladov alebo súvisiaceho nehmotného majetku, alebo zvýši účtovnú hodnotu príslušných poistných záväzkov.

18. Ak test primeranosti záväzku poisťovateľa spĺňa minimálne požiadavky odseku 16, uplatňuje sa na úrovni agregácie stanovenej v takomto teste. Ak test primeranosti záväzku nespĺňa takéto minimálne požiadavky, porovnanie uvedené v odseku 17 sa vykonáva na úrovni portfólia zmlúv, na ktoré sa vzťahujú približne podobné riziká, a ktoré sa spravujú spolu ako jedno portfólio.

19. V sume uvedenej v odseku 17 písm. b) (t. j. výsledok uplatnenia IAS 37) sa zohľadňujú budúce marže z investícií (pozri odseky 27 až 29) výlučne v tom prípade, ak sa tieto marže zohľadňujú aj v sume uvedenej v odseku 17 písm. a).

([1]) Príslušné záväzky z poistenia sú tie záväzky z poistenia (a súvisiace odložené obstarávacie náklady a súvisiaci nehmotný majetok), pre ktoré sa v účtovnej politike poisťovateľa nepožaduje test primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky odseku 16.

Zníženie hodnoty aktív zo zaistenia

20. Ak dôjde k zníženiu hodnoty aktív zo zaistenia cedenta, cedent príslušne zníži ich účtovnú hodnotu a v hospodárskom výsledku vykáže stratu zo zníženia hodnoty. K zníženiu hodnoty aktív zo zaistenia dochádza výlučne vtedy, ak:

a) existuje objektívny dôkaz, ako dôsledok udalosti, ku ktorej došlo po prvotnom vykázaní aktív zo zaistenia, že cedent nemusí prijať všetky jemu splatné sumy vyplývajúce z podmienok zmluvy, a

b) takáto udalosť má spoľahlivo oceniteľný vplyv na sumy, ktoré cedent prijme od zaisťovateľa.

Zmeny v účtovnej politike

21. Odseky 22 až 30 sa uplatňujú na zmeny vykonané poisťovateľom, ktorý už uplatňuje IFRS, ako aj na zmeny vykonané poisťovateľom, ktorý začína používať IFRS prvýkrát.

22. Poisťovateľ môže zmeniť svoju účtovnú politiku pre poistné zmluvy výlučne vtedy, ak je výsledkom zmien účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov a nie menej spoľahlivá, alebo spoľahlivejšia a nie menej relevantná z hľadiska týchto potrieb. Poisťovateľ zvažuje relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.

23. S cieľom dokázať opodstatnenosť zmien účtovnej politiky pri poistných zmluvách poisťovateľ preukazuje, že zmenou sa jeho účtovná závierka dostáva bližšie k splneniu kritérií IAS 8, avšak nemusí sa ňou dosiahnuť úplný súlad s týmito kritériami. Ďalej sa uvádzajú tieto špecifické problémy:

a) aktuálne úrokové sadzby (odsek 24);

b) pokračovanie existujúcich postupov (odsek 25;

c) obozretnosť (odsek 26);

d) budúce marže z investícií (odseky 27 až 29) a

e) tieňové účtovníctvo (odsek 30).

Aktuálne trhové úrokové sadzby

24. Poisťovateľovi sa povoľuje, ale nevyžaduje sa, meniť účtovné metódy tak, aby precenil označené záväzky z poistných zmlúv ([1]) tak, aby odzrkadľovali aktuálne trhové úrokové sadzby, pričom zmeny v týchto záväzkoch poisťovateľ vykazuje v hospodárskom výsledku. Poisťovateľ môže súčasne zaviesť účtovnú politiku, ktorou sa vyžadujú ďalšie súčasné odhady a predpoklady na označené záväzky. Voľba v tomto odseku umožňuje poisťovateľovi zmeniť svoju účtovnú politiku pre označené záväzky bez toho, aby uplatňoval túto politiku konzistentne na všetky podobné záväzky, ako by sa to inak požadovalo v IAS 8. Ak poisťovateľ vyberie túto voľbu pre označené záväzky, pokračuje v používaní aktuálnych trhových úrokových sadzieb (a ak je to aplikovateľné, aj iných súčasných odhadov a predpokladov) konzistentne počas všetkých období na všetky tieto záväzky, až pokiaľ nezaniknú.

Pokračovanie existujúcich postupov

25. Poisťovateľ môže pokračovať v používaní ďalej uvedených postupov, avšak zavedením ktoréhokoľvek z nich nedôjde k splneniu podmienok uvedených v odseku 22:

a) oceňovanie záväzkov z poistenia na nediskontovanej báze;

b) oceňovanie zmluvných práv na budúce poplatky zo správy investovania sumami, ktoré presahujú ich reálnu hodnotu vyplývajúcu z porovnania so súčasnými poplatkami účtovanými inými účastníkmi trhu za podobné služby. Je pravdepodobné, že pri vzniku takýchto zmluvných práv sa reálna hodnota rovná zaplateným pôvodným nákladom s výnimkou situácie, ak budúce poplatky zo správy investovania nepatria do pásma porovnateľnosti podobných nástrojov na trhu;

([1]) V rámci tohto odseku poistné záväzky zahŕňajú súvisiace odložené obstarávacie náklady a súvisiaci nehmotný majetok, akým je majetok uvedený v odsekoch 31 a 32.

c) používanie nejednotnej účtovnej politiky na poistné zmluvy (a súvisiace odložené obstarávacie náklady a nehmotný majetok, ak existuje) dcérskych spoločností, s výnimkou ustanovení uvedených v odseku 24. Ak takáto účtovná politika nie je jednotná, poisťovateľ ju môže zmeniť vtedy, ak sa takouto zmenou nespôsobí, že účtovná politika bude rôznorodejšia a súčasne splní ostatné požiadavky tohto štandardu.

Obozretnosť

26. Poisťovateľ nemusí meniť svoju účtovnú politiku uplatňovanú na poistné zmluvy, aby eliminoval prílišnú obozretnosť. V prípade, že poisťovateľ už oceňuje svoje poistné zmluvy s dostatočnou obozretnosťou, vyššiu obozretnosť nezavádza.

Budúce marže z investícií

27. Poisťovateľ nemusí meniť svoju účtovnú politiku uplatňovanú na poistné zmluvy, aby eliminoval budúce marže z investícií. Existuje však vyvrátiteľný predpoklad, že účtovné závierky poisťovateľa budú menej relevantné a spoľahlivé, ak poisťovateľ zavedie účtovnú metódu, v ktorej sa pri oceňovaní poistných zmlúv zohľadňujú budúce marže z investícií, ak takéto marže neovplyvňujú zmluvné platby. Dvoma príkladmi účtovnej politiky, v ktorej sa odzrkadľujú uvedené marže, sú:

a) používanie diskontnej sadzby, v ktorej sa zohľadňuje odhadovaná návratnosť aktív poisťovateľa, alebo

b) plánovanie návratnosti takýchto aktív na základe odhadovanej miery návratnosti, diskontovanie takejto plánovanej návratnosti odlišnou sadzbou a zahrnutie výsledku do ocenenia záväzku.

28. Poisťovateľ môže vyvrátiť predpoklad uvedený v odseku 27 výlučne vtedy, ak ďalšími zložkami zmeny účtovnej politiky zvýši relevantnosť a spoľahlivosť jeho účtovnej závierky tak, že dostatočne prevážia zníženie relevantnosti a spoľahlivosti spôsobené zahrnutím marží budúcich investícií. Predpokladajme, že existujúca účtovná politika poisťovateľa pre poistné zmluvy zahŕňa príliš obozretné predpoklady, ustanovené na začiatku, a diskontnú sadzbu, predpísanú regulačným orgánom bez priameho odkazu na trhové podmienky, a súčasne ignorujme niektoré vložené opcie a záruky. Poisťovateľ môže zvýšiť relevantnosť a neznížiť spoľahlivosť svojej účtovnej závierky tým, že sa začne orientovať na investorský systém účtovania, ktorý sa často používa a zahŕňa:

a) aktuálne odhady a predpoklady;

b) opodstatnenú (avšak nie nadmerne obozretnú) úpravu na zohľadňovanie rizika a neistoty;

c) oceňovanie, ktorým sa zohľadňuje vnútorná hodnota a časová hodnota vložených opcií a záruk, a

d) aktuálnu trhovú diskontnú sadzbu, a to aj v tom prípade, ak diskontná sadzba odzrkadľuje odhadovaný výnos aktív poisťovateľa.

29. V rámci niektorých prístupov k oceňovaniu sa diskontná sadzba používa na stanovenie súčasnej hodnoty budúcej ziskovej marže. Takáto zisková marža sa následne pomocou vzorca priradí k rozličným obdobiam. V rámci týchto prístupov má diskontná sadzba len nepriamy vplyv na ocenenie záväzku. Okrem toho použitie menej vhodnej diskontnej sadzby má na oceňovanie záväzku pri jeho vzniku len obmedzený alebo žiadny vplyv. V rámci iných prístupov má však diskontná sadzba na ocenenie záväzku priamy vplyv. V takomto prípade, pretože zavedenie diskontnej sadzby, ktorá vychádza z aktív, má významnejší vplyv, je veľmi nepravdepodobné, že poisťovateľ vyvráti predpoklad uvedený v odseku 27.

Tieňové účtovníctvo

30. V rámci niektorých účtovných modelov majú realizované zisky alebo straty z aktív poisťovateľa priamy vplyv na oceňovanie časti alebo všetkých a) jeho záväzkov z poistných zmlúv, b) súvisiacich odložených obstarávacích nákladov a c) súvisiaceho nehmotného majetku, ako napríklad ten uvedený v odsekoch 31 a 32. Poisťovateľ môže, ale sa to od neho nevyžaduje, zmeniť svoju účtovnú politiku tak, aby vykázaný, ale nerealizovaný zisk alebo strata z aktív ovplyvňovala takéto ocenenia tým istým spôsobom, ako realizovaný zisk alebo strata. Súvisiaca úprava poistného záväzku (alebo odložených obstarávacích nákladov, alebo nehmotného majetku) sa vykazuje vo vlastnom imaní výlučne vtedy, ak sa priamo vo vlastnom imaní vykazujú nerealizované zisky alebo straty. Tento postup sa niekedy označuje pojmom „tieňové účtovníctvo“.

Poistné zmluvy nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie alebo prevodu portfólia

31. S cieľom dosiahnuť súlad s IFRS 3 poisťovateľ k dátumu nadobudnutia oceňuje v reálnej hodnote prevzaté záväzky z poistných zmlúv a *aktíva z poistenia* nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie. Účtovná jednotka však môže, ale sa to od nej nevyžaduje, použiť rozšírenú prezentáciu, pomocou ktorej sa reálna hodnota nadobudnutých poistných zmlúv rozdeľuje na dve zložky:

a) záväzok ocenený v súlade s účtovnou politikou poisťovateľa pre poistné zmluvy, ktoré vystavuje, a

b) nehmotný majetok, predstavujúci rozdiel medzi i) reálnou hodnotou nadobudnutých zmluvných poistných práv a prevzatých povinností z poistenia a ii) sumou uvedenou v písmene a). Následné oceňovanie tohto majetku musí byť konzistentné s oceňovaním súvisiaceho poistného záväzku.

32. Poisťovateľ nadobúdajúci portfólio poistných zmlúv môže použiť rozšírenú prezentáciu uvedenú v odseku 31.

33. Nehmotný majetok, ktorý je opísaný v odsekoch 31 a 32, je vyňatý z rozsahu pôsobnosti IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a IAS 38. IAS 36 a IAS 38 sa však uplatňujú na zoznamy zákazníkov a vzťahy so zákazníkmi, odzrkadľujúce očakávanie budúcich zmlúv, ktoré nie sú súčasťou zmluvných poistných práv a zmluvných povinností z poistenia, ktoré existovali k dátumu podnikovej kombinácie alebo prevodu portfólia.

Prvky voliteľnosti plnenia

Prvky voliteľnosti plnenia obsiahnuté v poistných zmluvách

34. Niektoré poistné zmluvy obsahujú prvok voliteľnosti plnenia, ako aj *zaručenú zložku*. Emitent takejto zmluvy:

a) môže, ale nemusí vykázať zaručenú zložku oddelene od prvku voliteľnosti plnenia. Ak ich emitent nevykáže osobitne, celú zmluvu klasifikuje ako záväzok. Ak ich emitent osobitne vykáže, zaručenú zložku klasifikuje ako záväzok;

b) ak vykazuje prvok voliteľnosti plnenia oddelene od zaručenej zložky, voliteľnosť plnenia klasifikuje ako záväzok alebo ako osobitnú zložku vlastného imania. V tomto štandarde sa neuvádza, ako má emitent stanoviť, či je takýto prvok záväzkom alebo vlastným imaním. Emitent môže takýto prvok rozdeliť na záväzkovú zložku a zložku vlastného imania a pre takéto rozdelenie použije konzistentnú účtovnú politiku. Emitent takýto prvok neklasifikuje ako prechodnú kategóriu, ktorá nepredstavuje ani záväzok, ani vlastné imanie;

c) môže vykázať všetky prijaté prémie ako výnos bez oddelenia časti, ktorá sa týka zložky vlastného imania. Výsledné zmeny zaručeného prvku a časti prvku voliteľnosti plnenia, klasifikované ako záväzok, sa vykazujú cez hospodársky výsledok. Ak sa celý prvok voliteľnosti plnenia alebo jeho časť klasifikuje vo vlastnom imaní, časť zisku alebo straty možno priradiť k tomuto prvku (tým istým spôsobom, akým možno časť priradiť k menšinovým podielom). Emitent vykazuje časť zisku alebo straty priraditeľnej k akejkoľvek zložke vlastného imania týkajúcej sa prvku voliteľnosti plnenia ako alokáciu zisku alebo straty, nie ako náklad alebo výnos (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*);

d) ak zmluva obsahuje vložený derivát patriaci do rozsahu pôsobnosti IAS 39, emitent na takýto vložený derivát uplatňuje IAS 39;

e) vo vzťahu ku všetkým aspektom, ktoré nie sú opísané v odsekoch 14 až 20 a 34 písm. a) až d), emitent pokračuje v používaní existujúcej účtovnej politiky pre takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takúto účtovnú politiku zmení spôsobom, ktorý je v súlade s odsekmi 21 až 30.

Prvky voliteľnosti plnenia obsiahnuté vo finančných nástrojoch

35. Požiadavky uvedené v odseku 34 sa takisto uplatňujú na finančný nástroj, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Navyše:

a) ak emitent klasifikuje celý prvok voliteľnosti plnenia ako záväzok, uplatní test primeranosti záväzku, uvedený v odsekoch 15 až 19, na celú zmluvu (t. j. na zaručenú zložku, ako aj na prvok voliteľnosti plnenia). Emitent nemusí stanovovať sumu, ktorá by vznikla v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručenú zložku;

b) ak emitent klasifikuje časť alebo celý takýto prvok ako samostatnú zložku vlastného imania, záväzok vykázaný za celú zmluvu nesmie byť nižší ako suma, ktorá by bola výsledkom uplatňovania IAS 39 na zaručenú zložku.

Takáto suma zahŕňa vnútornú hodnotu opcie na odkup zmluvy, avšak nemusí zahŕňať jej časovú hodnotu, ak sa v odseku 9 umožňuje vyňať takúto opciu z ocenenia v reálnej hodnote. Emitent nemusí zverejňovať sumu, ktorá by bola výsledkom uplatňovania IAS 39 na zaručenú zložku a ani nemusí prezentovať takúto sumu osobitne. Okrem toho emitent nemusí stanovovať takúto sumu v prípade, ak je suma vykázaného záväzku jednoznačne vyššia;

c) aj keď takéto zmluvy predstavujú finančné nástroje, emitent môže pokračovať vo vykazovaní prémií za takéto zmluvy ako výnosov a výsledné zvýšenie účtovnej hodnoty záväzku vykázať ako náklad;

d) napriek tomu, že sú tieto zmluvy finančnými nástrojmi, emitent na zmluvy s prvkom voliteľnosti plnenia pri uplatnení odseku 20 písm. b) IFRS 7 zverejňuje celkové úrokové náklady vykázané v hospodárskom výsledku, ale nemusí takéto úrokové náklady vypočítavať pomocou metódy efektívnej úrokovej miery.

ZVEREJŇOVANIE

Vysvetlenie vykazovaných súm

36. Poisťovateľ zverejňuje informácie, ktorými sa identifikujú a vysvetľujú sumy v jeho účtovnej závierke, vyplývajúce z poistných zmlúv.

37. Na účely dosiahnutia súladu s ustanoveniami odseku 36 poisťovateľ zverejňuje:

a) svoju účtovnú politiku pre poistné zmluvy a súvisiace aktíva, záväzky, výnosy a náklady;

b) vykazované aktíva, záväzky, výnosy a náklady (a ak prezentuje výkaz peňažných tokov prostredníctvom priamej metódy, zverejní aj peňažné toky) vyplývajúce z poistných zmlúv. Okrem toho, ak je poisťovateľ cedentom, zverejňuje:

i) zisky a straty vykázané v hospodárskom výsledku pri nákupe zaistenia a

ii) ak cedent odloží a amortizuje zisky a straty vyplývajúce z nákupu zaistenia, zverejní amortizáciu za toto obdobie a sumy, ktoré ostali neamortizované na začiatku a konci daného obdobia;

c) procesy používané na stanovovanie predpokladov, ktoré majú najväčší vplyv na oceňovanie vykazovaných súm uvedených v písmene b). Ak je to uskutočniteľné, poisťovateľ tiež zverejní kvantifikáciu takýchto predpokladov;

d) efekt zmien v predpokladoch použitých na ocenenie aktív z poistenia a záväzkov z poistných zmlúv, pričom osobitne uvádza vplyv každej zmeny, ktorá má na účtovnú závierku významný vplyv;

e) zosúhlasenia zmien v záväzkoch z poistných zmlúv, aktívach zo zaistenia a, ak existujú, súvisiacich odložených obstarávacích nákladoch.

Charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv

38. Poisťovateľ zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv.

39. Na dosiahnutie súladu s ustanoveniami odseku 38 poisťovateľ zverejňuje:

a) svoje ciele, politiku a procesy riadenia rizík vznikajúcich z poistných zmlúv a metódy používané na riadenie týchto rizík;

b) [vypúšťa sa.];

c) informácie o *poistnom riziku* (pred aj po znížení rizika prostredníctvom zaistenia) vrátane informácií o:

i) citlivosti na poistné riziko (pozri odsek 39A);

ii) koncentráciách poistného rizika vrátane opisu toho, ako manažment určuje koncentrácie a opis spoločných charakteristík, ktorými sa každá koncentrácia vyznačuje (napríklad typ poistenej udalosti, zemepisná oblasť alebo mena);

iii) skutočných poistných nárokoch v porovnaní s predchádzajúcimi odhadmi (t. j. vývoj nárokov). Zverejnenie o vývoji nárokov sa vzťahuje aj na obdobie, v ktorom došlo k vzniku prvého významného nároku a vo vzťahu ku ktorému stále existuje neistota o sume a načasovaní nárokov na platby, avšak nie je potrebné obsiahnuť obdobie dlhšie ako desať rokov. Poisťovateľ nemusí zverejňovať tieto informácie pri nárokoch, v rámci ktorých sa neistota o sume a načasovaní nárokov spravidla vyrieši do jedného roka;

d) informácie o úverovom riziku, riziku likvidity a trhovom riziku, ktoré by sa vyžadovali v súlade s odsekmi 31 až 42 IFRS 7, ak by poistné zmluvy boli v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 7. Avšak:

i) poisťovateľ nemusí poskytnúť analýzu splatnosti požadovanú v odseku 39 písm. a) IFRS 7, ak namiesto toho zverejní informácie o odhadovanom časovom rozvrhnutí čistého odlivu peňažných prostriedkov v dôsledku vykázaného záväzku z poistnej zmluvy. Môže to byť v podobe analýzy súm vykázaných v súvahe prostredníctvom odhadu časového rozvrhnutia;

ii) ak poisťovateľ používa alternatívnu metóda riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, môže použiť analýzu citlivosti na splnenie požiadavky podľa odseku 40 písm. a) IFRS 7. Takýto poisťovateľ uvádza tiež zverejnenia požadované v odseku 41 IFRS 7;

e) informácie o vystavení trhovému riziku vyplývajúcom z vložených derivátov, ktoré sú súčasťou hostiteľskej poistnej zmluvy, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje, aby oceňoval vložené deriváty v reálnej hodnote a poisťovateľ tieto vložené deriváty takto neoceňuje.

39A. Na účely dosiahnutia súladu s ustanoveniami odseku 39 písm. c) bodu i) poisťovateľ zverejňuje buď a), alebo b) takto:

a) analýzu citlivosti, v ktorej sa uvádza, ako by zisk alebo strata a vlastné imanie boli ovplyvnené, ak by sa primerane možné zmeny v príslušnej premennej rizika vyskytli k súvahovému dňu; metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti; a akékoľvek zmeny oproti predchádzajúcemu obdobiu v použitých metódach a predpokladoch. V prípade, že poisťovateľ používa alternatívnu metódu riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, však môže splniť tieto požiadavky zverejnením alternatívnej analýzy citlivosti a uvedením zverejnení požadovaných podľa odseku 41 IFRS 7;

b) kvalitatívne informácie o citlivosti a informácie o tých podmienkach poistných zmlúv, ktoré majú významný vplyv na sumu, časové rozvrhnutie a neistotu budúcich peňažných tokov poisťovateľa.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

40. Prechodné ustanovenia v odsekoch 41 až 45 sa vzťahujú na účtovnú jednotku, ktorá pri prvom uplatnení tohto štandardu už uplatňuje štandardy IFRS, aj na účtovnú jednotku, ktorá uplatňuje IFRS prvýkrát (prvouplatňovateľ).

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

41A. *Zmluvami o finančnej záruke* (zmeny a doplnenia IAS 39 a IFRS 4), vydané v auguste 2005, sa zmenili a doplnili odsek 4 písm. d), odsek B18 písm. g) a odsek B19 písm. f). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a použije zároveň aj súvisiace zmeny a doplnenia IAS 39 a IAS 32 ([1]).

Zverejňovanie

42. Účtovná jednotka nemusí uplatňovať požiadavky na zverejňovanie obsiahnuté v tomto štandarde na porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období začínajúcich sa pred 1. januárom 2005 s výnimkou zverejnení požadovaných odsekom 37 písm. a) a b) o účtovnej politike, vykazovaných aktívach, záväzkoch, výnosoch a nákladoch (a peňažných tokoch v prípade použitia priamej metódy).

43. Ak je nevykonateľné uplatňovať konkrétnu požiadavku obsiahnutú v odsekoch 10 až 35 na porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období začínajúcich sa pred 1. januárom 2005, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť. Uplatňovanie testu primeranosti záväzku (odseky 15 až 19) na takéto porovnávacie informácie môže byť niekedy nevykonateľné, avšak je veľmi nepravdepodobné, že ostatné požiadavky obsiahnuté v odsekoch 10 až 35 takisto nebude možné uplatniť na takéto porovnávacie informácie. IAS 8 objasňuje pojem „nevykonateľné“.

([1]) Keď účtovná jednotka uplatní IFRS 7, odkazy na IAS 32 sa nahrádzajú odkazom na IFRS 7.

44. Pri uplatňovaní odseku 39 písm. c) bodu iii) účtovná jednotka nemusí zverejniť informácie o vývoji nárokov, ku ktorým došlo pred viac ako piatimi rokmi pred koncom prvého finančného roka, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje tento štandard. Okrem toho, ak je v rámci prvého uplatnenia tohto štandardu nevykonateľné, aby účtovná jednotka pripravila informácie o vývoji nárokov, ku vzniku ktorých došlo pred prvým obdobím, za ktoré účtovná jednotka zverejňuje úplné porovnávacie informácie v súlade s týmto štandardom, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť.

Zmena určenia finančných aktív

45. Ak poisťovateľ zmení svoju účtovnú politiku pre záväzky z poistných zmlúv, povoľuje sa mu, ale nevyžaduje sa, reklasifikovať niektoré alebo všetky finančné aktíva na „oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok". Takáto reklasifikácia sa povoľuje, ak poisťovateľ zmení účtovnú politiku vtedy, keď prvýkrát uplatňuje tento štandard a v prípade, ak vykoná následnú zmenu politiky povolenú v odseku 22. Reklasifikácia je zmenou účtovnej politiky a uplatňuje sa IAS 8.

Dodatok A

Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Cedent — **Poistník** v rámci **zmluvy o zaistení**.

Vkladová zložka — Zložka zmluvy, ktorá sa neúčtuje ako derivát podľa IAS 39 a patrila by do rozsahu pôsobnosti IAS 39 v prípade, ak by bola oddeleným nástrojom.

Zmluva o priamom plnenia — **Poistná zmluva**, ktorá nie je **zmluvou o zaistení**.

Prvok voliteľnosti plnenia — Zmluvné právo prijať popri **zaručených požitkoch** aj ďalšie požitky:

a) ktoré budú pravdepodobne tvoriť podstatnú časť celkového zmluvného plnenia;

b) ktorých suma alebo načasovanie zmluvne záleží na emitentovi a

c) ktoré zmluvne vychádzajú z:

i) výkonnosti špecifikovaného súboru zmlúv alebo špecifikovaného typu zmluvy;

ii) realizovaných a/alebo nerealizovaných investičných výnosov zo špecifikovaného súboru aktív v držbe emitenta alebo

iii) zisku alebo straty spoločnosti, fondu alebo inej účtovnej jednotky, ktorá vystavuje zmluvu.

Reálna hodnota — Suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Zmluva o finančnej záruke — Zmluva, na základe ktorej je emitent povinný realizovať stanovené platby s cieľom kompenzovať držiteľa záruky za stratu, ktorú utrpí v dôsledku toho, že konkrétny dlžník neuhradí splatnú sumu v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja

Finančné riziko — Riziko možnej budúcej zmeny jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, cien finančných nástrojov, cien komodít, kurzov cudzích mien, indexov cien alebo sadzieb, úverových ratingov alebo úverových indexov alebo iných premenných, a to za predpokladu v prípade nefinančnej premennej, že daná premenná nieje veličinou špecifickou pre zmluvnú stranu.

Zaručené požitky — Platby alebo iné plnenia, na ktoré má konkrétny **poistník** alebo investor nepodmienené právo, na ktoré sa nevzťahuje zmluvné rozhodnutie emitenta.

Zaručená zložka — Záväzok zaplatiť **zaručené požitky** zahrnuté do zmluvy, ktorá obsahuje **prvok voliteľnosti plnenia**.

Aktívum z poistnej zmluvy — Čisté zmluvné právo **poisťovateľa** podľa **poistnej zmluvy**.

Poistná zmluva	Zmluva, v rámci ktorej jedna strana (**poisťovateľ**) akceptuje významné **poistné riziko** od druhej strany (**poistník**) formou dohody o odškodnení poistníka v prípade, že špecifikovaná budúca neistá udalosť (**poistená udalosť**) nepriaznivo ovplyvní poisteného. (Usmernenie k tejto definícii je uvedené v dodatku B.)
Záväzok z poistnej zmluvy	Čistá zmluvná povinnosť **poisťovateľa** podľa **poistnej zmluvy**.
Poistné riziko	Riziko, ktoré je iné ako **finančné riziko**, prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta.
Poistená udalosť	Neistá budúca udalosť, ktorá je krytá **poistnou zmluvou** a ktorá vytvára **poistné riziko**.
Poisťovateľ	Strana, ktorá má podľa **poistnej zmluvy** povinnosť kompenzovať **poistníka** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
Test primeranosti záväzku	Hodnotenie, či účtovnú hodnotu **záväzku z poistnej zmluvy** netreba zvýšiť (alebo či netreba znížiť účtovnú hodnotu súvisiacich odložených nákladov na obstaranie poistných zmlúv alebo súvisiaceho nehmotného majetku), vychádzajúce z preskúmania budúcich peňažných tokov.
Poistník	Strana, ktorá má právo na kompenzáciu podľa **poistnej zmluvy** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
Aktíva zo zaistenia	Čisté zmluvné právo **cedenta** podľa **zmluvy o zaistení**.
Zmluva o zaistení	**Poistná zmluva** vystavená jedným poisťovateľom (**zaisťovateľ**), ktorej účelom je kompenzovať iného poisťovateľa (**cedent**) za straty z jednej alebo viacerých zmlúv, vystavených cedentom.
Zaisťovateľ	Strana, ktorá má podľa **zmluvy o zaistení** povinnosť kompenzovať **cedenta** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
Oddelenie	Účtovanie zložiek zmluvy tak, ako keby išlo o samostatné zmluvy.

Dodatok B

Definícia poistnej zmluvy

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

B1. Tento dodatok obsahuje usmernenie k definícii poistnej zmluvy v dodatku A. Zaoberá sa týmito záležitosťami:

a) pojmom „neistá budúca udalosť“ (odseky B2 až B4);

b) nepeňažnými plneniami (odseky B5 až B7);

c) poistným rizikom a inými rizikami (odseky B8 až B17);

d) príkladmi poistných zmlúv (odseky B18 až B21);

e) významným poistným rizikom (odseky B22 až B28) a

f) zmenami úrovne poistného rizika (odseky B29 a B30).

Neistá budúca udalosť

B2. Neistota (alebo riziko) je podstatou poistnej zmluvy. V súlade s uvedeným je pri vstupe poistnej zmluvy do platnosti neistou najmenej jedna z týchto položiek:

a) či k *poistenej udalosti* dôjde;

b) kedy k nej dôjde alebo

c) akú sumu bude poisťovateľ musieť zaplatiť, keď k takejto udalosti dôjde.

B3. V rámci niektorých poistných zmlúv predstavuje poistená udalosť zistenie straty počas trvania zmluvy, a to aj v prípade, ak strata vznikla na základe udalosti, ku ktorej došlo pred začiatkom platnosti zmluvy. V rámci iných poistných zmlúv je poistenou udalosťou udalosť, ku ktorej dôjde počas doby platnosti zmluvy, a to aj napriek tomu, že výsledná strata sa zistí až po skončení doby platnosti zmluvy.

B4. Niektoré poistné zmluvy sa vzťahujú na udalosti, ku ktorým už došlo, avšak ktorých finančný vplyv je stále neistý. Príkladom je zmluva o zaistení, ktorou sa priamemu poisťovateľovi poskytuje krytie proti nepriaznivému vývoju poistných plnení už nahlásených poistníkmi. Pri takýchto zmluvách predstavuje poistená udalosť zistenie konečných nákladov na tieto poistné plnenia.

Nepeňažné plnenia

B5. V niektorých poistných zmluvách sa vyžadujú alebo povoľujú nepeňažné plnenia. Ako príklad môže slúžiť situácia, keď poisťovateľ vymení ukradnutý tovar priamo bez toho, aby vykonal úhradu v prospech poistníka. Iným príkladom je situácia, keď poisťovateľ použije vlastné nemocnice a zdravotnícky personál na poskytovanie zdravotníckych služieb zahrnutých do zmluvy.

B6. Niektoré servisné služby s fixným poplatkom, v rámci ktorých úroveň služieb závisí od neistej udalosti, spĺňajú definičné kritérium poistnej zmluvy podľa tohto štandardu, avšak v niektorých krajinách sa nepovažujú za poistné zmluvy. Ako príklad môže slúžiť zmluva o údržbe, v rámci ktorej poskytovateľ služieb súhlasí s opravou konkrétneho zariadenia potom, ako na ňom dôjde k poruche. Fixný servisný poplatok vychádza z očakávaného počtu porúch, avšak je neisté, či na konkrétnom zariadení dôjde k poruche. Porucha na zariadení nepriaznivo ovplyvňuje jeho majiteľa a zmluvou sa tento majiteľ kompenzuje (nepeňažne a nie formou peňazí). Ďalším príkladom je zmluva na poskytovanie servisných služieb v prípade poruchy vozidla, v rámci ktorej sa poskytovateľ zaväzuje za fixný ročný poplatok poskytnúť poruchovú a odťahovú službu, alebo odtiahnuť vozidlo do najbližšej opravovne. Zmluva o odtiahnutí vozidla by mohla spĺňať definíciu poistnej zmluvy, a to aj napriek tomu, že poskytovateľ sa nezaväzuje vykonať opravy alebo vymeniť poškodené diely.

B7. Uplatňovanie tohto štandardu na zmluvy uvedené v odseku B6 pravdepodobne nebude náročnejšie ako uplatňovanie tých IFRS, ktoré by bolo potrebné použiť v prípade, keby takéto zmluvy nepatrili do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu:

a) je nepravdepodobné, že dôjde k výskytu významných záväzkov za poruchy a zlyhania, ku ktorým už došlo;

b) ak by sa uplatnil štandard IAS 18 *Výnosy*, poskytovateľ služby by vykázal výnos formou odkazu na fázu dokončenia (a vzhľadom na ďalšie stanovené kritériá). Takýto prístup je v rámci tohto štandardu takisto akceptovateľný, pričom týmto štandardom sa poskytovateľovi služieb umožňuje i) pokračovať v používaní existujúcej účtovnej politiky na takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takéto zmluvy obsahujú postupy zakázané odsekom 14 a ii) zlepšiť svoju účtovnú politiku, ak sa takéto zlepšenie povoľuje v odsekoch 22 až 30;

c) poskytovateľ služieb zvažuje, či náklady na splnenie zmluvnej povinnosti poskytnúť služby nepresahujú výnosy prijaté vopred. Na takéto zváženie použije test primeranosti záväzku uvedený v odsekoch 15 až 19 tohto štandardu. Ak by sa tento štandard na takéto zmluvy neuplatňoval, poskytovateľ služby by použil IAS 37 na stanovenie, či ide o zmluvy nevýhodné;

d) pokiaľ ide o tieto zmluvy, požiadavky na zverejňovanie obsiahnuté v tomto štandarde s najväčšou pravdepodobnosťou významne neprevyšujú požiadavky na zverejňovanie uvedené v iných IFRS.

Rozlišovanie medzi poistným rizikom a inými rizikami

B8. Definícia poistnej zmluvy odkazuje na poistné riziko, ktoré tento štandard definuje ako riziko iné ako *finančné riziko* prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta. Zmluva, ktorou sa emitent vystavuje finančnému riziku bez významného poistného rizika, nie je poistnou zmluvou.

B9. Definícia finančného rizika v dodatku A zahŕňa zoznam finančných a nefinančných premenných. Tento zoznam zahŕňa nefinančné premenné veličiny, ktoré nie sú pre zmluvnú stranu špecifické, ako napríklad o index strát vzniknutých v dôsledku zemetrasenia v konkrétnom regióne, alebo index teplôt v konkrétnom meste. Nezahŕňa nefinančné premenné veličiny, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu, ako napríklad výskyt alebo nevyskytnutie sa

požiaru, ktorým sa poškodí alebo zničí majetok takejto zmluvnej strany. Okrem toho riziko zmien reálnej hodnoty nefinančného majetku nie je finančným rizikom v prípade, ak sa v reálnej hodnote odzrkadľujú nielen zmeny trhových cien pre takýto majetok (finančná premenná veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku držaného zmluvnou stranou (nefinančná premenná veličina). Ak sa napríklad zárukou za reziduálnu hodnotu konkrétneho vozidla ručiteľ vystaví riziku zmeny fyzického stavu vozidla, ide o poistné riziko a nie o finančné riziko.

B10. Niektoré zmluvy vystavujú emitenta popri významnom poistnom riziku aj riziku finančnému. Napríklad mnohé poistné zmluvy zaručujú poistníkom minimálnu mieru návratnosti (čím sa vytvára finančné riziko) a sľubujú dávky pri úmrtí, ktoré mnohokrát prevyšujú zostatok na účte poistníka (čím sa vytvára poistné riziko vo forme rizika úmrtia). Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami.

B11. Podľa niektorých zmlúv poistená udalosť umožňuje výplatu sumy viazanej na cenový index. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami za predpokladu, že platba, ktorá je podmienená poistenou udalosťou, môže byť významná. Napríklad dôchodkom podmieneným prežitím, ktorý je viazaný na index životných nákladov, sa prevádza poistné riziko, pretože k platbe dôjde v dôsledku neistej udalosti – prežitia príjemcu dôchodku. Viazanosť na cenový index predstavuje vložený derivát, avšak takisto sa ním prevádza poistné riziko. Ak je výsledný prevod poistného rizika významný, vložený derivát spĺňa definíciu poistnej zmluvy, pričom v takomto prípade sa nemusí oddeľovať a oceňovať v reálnej hodnote (pozri odsek 7 tohto štandardu).

B12. Definícia poistného rizika odkazuje na riziko, ktoré poisťovateľ akceptuje od poistníka. Inými slovami, poistné riziko je vopred existujúce riziko prevedené z poistníka na poisťovateľa. Preto nové riziko, ku vzniku ktorého došlo v dôsledku zmluvy, nie je poistným rizikom.

B13. Definícia poistnej zmluvy súvisí s nepriaznivým vplyvom na poistníka. Touto definíciou sa neobmedzuje platba poisťovateľa na sumu rovnajúcu sa finančnému vplyvu nepriaznivej udalosti. Definíciou sa napríklad nevylučuje krytie „nové za staré“, ktorého vyplácané sumy umožňujú poistníkovi vymeniť poškodený starý majetok za nový. Podobne sa touto definíciou neobmedzuje platba v rámci zmluvy o životnom poistení na finančnú stratu, ktorú utrpeli rodinní príslušníci zosnulého, a ani sa ňou nezamedzuje realizácia platby predtým stanovených súm na účely kvantifikácie strát spôsobených úmrtím alebo nehodou.

B14. Niektoré zmluvy vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej udalosti, avšak nepriaznivý vplyv na poistníka neustanovujú ako podmienku platby. Takáto zmluva nie je poistnou zmluvou, aj keď držiteľ používa zmluvu na zmenšenie vystaveniu sa súvisiacemu riziku. Ak napríklad držiteľ používa derivát na zabezpečenie podkladovej nefinančnej premennej veličiny, ktorá koreluje s peňažnými tokmi z majetku účtovnej jednotky, derivát nie je poistnou zmluvou, pretože platbu nepodmieňuje skutočnosť, či je držiteľ nepriaznivo ovplyvnený znížením peňažných tokov z majetku. Naopak, definícia poistnej zmluvy odkazuje na neistú udalosť, podľa ktorej je nepriaznivý vplyv na poistníka zmluvnou podmienkou platby. Takáto zmluvná podmienka nevyžaduje od poisťovateľa vyšetriť, či udalosť skutočne spôsobila nepriaznivý vplyv, avšak umožňuje poisťovateľovi odmietnuť platbu v prípade, ak nie je presvedčený, že udalosť mala nepriaznivý vplyv.

B15. Riziko zlyhania alebo pretrvávania (t. j. riziko, že protistrana zruší zmluvu skôr alebo neskôr, než emitent očakával pri oceňovaní zmluvy) nie je poistným rizikom, pretože platba v prospech protistrany nie je podmienená neistou budúcou udalosťou, ktorá nepriaznivo ovplyvňuje protistranu. Podobne aj nákladové riziko (t. j. riziko neočakávaného rastu administratívnych nákladov na obsluhu zmluvy, nie nákladov súvisiacich s poistenými udalosťami) nie je poistným rizikom, pretože neočakávaný rast nákladov nemá na protistranu nepriaznivý vplyv.

B16. Preto zmluva, ktorou sa emitent vystavuje riziku zlyhania, pretrvávania alebo nákladov, nie je poistnou zmluvou, pokiaľ sa ňou poistnému riziku nevystavuje aj emitent. Ak však emitent takejto zmluvy znižuje toto riziko tým, že využije druhú zmluvu na prevod takéhoto rizika na ďalšiu stranu, takáto druhá zmluva vystavuje uvedenú ďalšiu stranu poistnému riziku.

B17. Poisťovateľ môže akceptovať významné poistné riziko od poistníka len v prípade, ak poisťovateľ je účtovnou jednotkou, ktorá je oddelená od poistníka. V prípade spoločného poisťovateľa tento akceptuje riziko od každého poistníka a toto riziko nesie s poistníkmi. Hoci poistníci nesú takéto spojené riziko kolektívne v rámci svojich právomocí ako vlastníkov, spoločný poisťovateľ akceptoval riziko, ktoré je podstatou poistnej zmluvy.

Príklady poistných zmlúv

B18. Ďalej sú uvedené príklady zmlúv, ktoré sú poistnými zmluvami, a to v prípade, ak je prevod rizika významný:

a) poistenie proti krádeži alebo poškodeniu majetku;

b) poistenie zodpovednosti za výrobky, odbornej zodpovednosti, občianskej zodpovednosti alebo právnych nákladov;

c) životné poistenie a predplatené pohrebné výdavky (aj keď smrť je istou udalosťou, je neisté, kedy k nej dôjde, alebo, v rámci niektorých typov životného poistenia, či k nej dôjde v rámci obdobia krytého poistením);

d) dôchodky podmienené prežitím a penzie (t. j. zmluvy, na základe ktorých sa poskytuje kompenzácia za neistú budúcu udalosť – prežitie príjemcu renty alebo dôchodcu – s cieľom pomoci príjemcovi renty alebo dôchodcovi udržať si danú životnú úroveň, ktorá by inak v prípade jeho alebo jej prežitia mohla byť nepriaznivo ovplyvnená);

e) invalidita a zdravotná starostlivosť;

f) garančné listiny, vernostné cenné papiere, záruky plnenia a ponúkané cenné papiere (t. j. zmluvy, ktoré umožňujú plnenie v prípade, ak druhá strana zlyhá v plnení povinnosti; ide napríklad o povinnosť postaviť budovu);

g) úverové poistenie, ktoré umožňuje realizáciu špecifických platieb s cieľom kompenzácie držiteľa za stratu, ktorú utrpí v dôsledku zlyhania dlžníka platiť pri splatnosti, v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja. Tieto zmluvy môžu mať rôznu právnu podobu, napríklad podobu záruky, niektorých typov akreditívu, úverového derivátu platobnej neschopnosti alebo poistnej zmluvy. Aj keď tieto zmluvy plnia definíciu poistnej zmluvy, plnia tiež definíciu finančnej záruky v IAS 39 a sú v rozsahu pôsobnosti IAS 32 ([1]) a IAS 39, nie tohto štandardu [pozri odsek 4 písm. d)]. Napriek tomu ak emitent finančnej záruky v minulosti otvorene vyhlasoval, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy, a preto použil aj účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, môže si vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať IAS 39 a IAS 32 ([1]) alebo tento štandard;

h) záruky za výrobky. Záruky za výrobky vystavené inou stranou na tovar predávaný výrobcom, predajcom alebo malopredajcom patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Záruky na výrobky vystavené priamo výrobcom, predajcom alebo malopredajcom však nepatria do jeho rozsahu pôsobnosti, pretože sa na ne vzťahujú ustanovenia IAS 18 a IAS 37;

i) poistenie vlastníckeho práva (t. j. poistenie proti zisteniu nedostatkov vo vlastníckom práve na pozemok, ktoré neboli zjavné v dobe spisovania poistnej zmluvy). V takomto prípade je poistenou udalosťou zistenie nedostatkov vo vlastníckom práve, nie nedostatky ako také;

j) cestovné poistenie (t. j. peňažná alebo nepeňažná kompenzácia poistníkovi za ujmy počas cestovania). Odseky B6 a B7 sa zaoberajú niektorými takýmito zmluvami;

k) dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm, ktoré umožňujú obmedzené výplaty istiny, úroku alebo oboch v prípade, ak špecifická udalosť nepriaznivo ovplyvní emitenta takéhoto dlhopisu (s výnimkou prípadu, ak špecifikované udalosti nevytvoria významné poistné riziko, napríklad ak udalosťou je zmena úrokovej sadzby alebo kurzu cudzej meny);

l) poistné swapy a iné zmluvy, ktoré vyžadujú platby založené na zmenách klimatických, geologických alebo iných fyzických premenných veličín, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu;

m) zmluvy o zaistení.

B19. Ďalej sa uvádzajú príklady položiek, ktoré nie sú poistnými zmluvami:

a) investičné zmluvy, ktoré majú právnu formu poistných zmlúv, avšak ktoré nevystavujú poisťovateľa významnému poistnému riziku, napríklad zmluvy o životnom poistení, v rámci ktorých poisťovateľ nenesie významné riziko úmrtia (takéto zmluvy sú nepoistnými finančnými nástrojmi alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21);

([1]) Keď účtovná jednotka uplatní IFRS 7, odkazy na IAS 32 sa nahradia odkazom na IFRS 7.

b) zmluvy, ktoré majú právnu formu poistenia, avšak presúvajú všetko významné poistné riziko na poistníka prostredníctvom nezrušiteľného a vykonateľného mechanizmu, ktorým sa upravujú budúce platby poistníka v dôsledku priamych následkov poistených strát; ide napríklad o niektoré finančné zmluvy o zaistení alebo niektoré skupinové zmluvy (takéto zmluvy sú obvykle nepoistnými finančnými nástrojmi alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21);

c) samopoistenie, inými slovami ponechanie si rizika, ktoré mohlo byť kryté poistením (neexistuje žiadna poistná zmluva, pretože neexistuje žiadna zmluva s inou stranou);

d) zmluvy (napríklad špekulatívne zmluvy), ktoré vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej budúcej udalosti, avšak ako zmluvnú podmienku platby nevyžadujú, aby mala takáto udalosť nepriaznivý vplyv na poistníka. Táto skutočnosť však nevylučuje špecifikáciu stanoveného vyplatenia na účely kvantifikácie straty spôsobenej špecifickou udalosťou, akou je napríklad úmrtie alebo nehoda (pozri tiež odsek B13);

e) deriváty, ktoré jednu stranu vystavujú finančnému riziku, avšak nie poistnému riziku, pretože od takejto strany vyžadujú vykonať platbu výlučne na základe zmien jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, cien finančných nástrojov, cien komodít, kurzov cudzích mien, úverových ratingov alebo úverových indexov alebo iných premenných veličín, za predpokladu, v prípade nefinančnej premennej veličiny, že takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu (pozri IAS 39);

f) záruka vzťahujúca sa na úver (alebo akreditív, úverový derivát platobnej neschopnosti alebo zmluva o poistení úveru), ktorá vyžaduje platbu aj napriek tomu, že držiteľ neutrpel stratu v dôsledku platobného zlyhania dlžníka v stanovenom termíne (pozri IAS 39);

g) zmluvy, ktoré vyžadujú platby na základe klimatických, geologických alebo iných fyzických premenných veličín, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu (spoločne sa nazývajú derivátmi na počasie);

h) dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm, ktoré umožňujú obmedzené platby istiny, úrokov alebo oboch, založené na klimatickej, geologickej alebo inej fyzickej premenných veličine, ktorá nie je špecifická pre zmluvnú stranu.

B20. Ak sa zmluvami opísanými v odseku B19 vytvárajú finančné aktíva alebo finančné záväzky, patria do rozsahu pôsobnosti IAS 39. Okrem iného to znamená, že zmluvné strany používajú takzvané „vkladové účtovanie“, ktoré zahŕňa tieto aspekty:

a) jedna strana vykazuje prijatú úhradu ako finančný záväzok, a nie ako výnos;

b) druhá strana vykazuje zaplatenú úhradu ako finančné aktívum, a nie ako náklad.

B21. Ak sa zmluvami opísanými v odseku B19 nevytvárajú finančné aktíva alebo finančné záväzky, vzťahujú sa na ne ustanovenia IAS 18. V rámci IAS 18 sa výnos súvisiaci s transakciou obsahujúcou poskytovanie služieb vykazuje odkazom na stupeň dokončenia transakcie v prípade, ak výstup transakcie možno spoľahlivo odhadnúť.

Významné poistné riziko

B22. Zmluva je poistnou zmluvou len vtedy, ak sa ňou prevádza významné poistné riziko. Poistnému riziku sa venujú odseky B8 až B21. Ďalej uvedené odseky sa zaoberajú hodnotením, či je poistné riziko významné.

B23. Poistné riziko je významné výlučne vtedy, ak by poistená udalosť mohla v rámci akéhokoľvek scenára spôsobiť situáciu, keď by poisťovateľ musel platiť významné dodatočné požitky, nezahŕňajúc scenáre, ktoré nemajú komerčnú podstatu (t. j. nemajúce žiadne rozpoznateľné vplyvy na ekonomiku transakcie). Ak by v rámci scenárov došlo k platbám významných dodatočných požitkov, podmienka uvedená v predchádzajúcej vete sa môže splniť aj v prípade, ak je výskyt poistenej udalosti mimoriadne nepravdepodobný, alebo aj ak očakávaná (t. j. vážená pravdepodobnosťou) súčasná hodnota podmienených peňažných tokov predstavuje malú časť z očakávanej súčasnej hodnoty všetkých zvyšných zmluvných peňažných tokov.

B24. Dodatočné požitky, ktoré sú uvedené v odseku B23, súvisia so sumami, ktoré presahujú tie sumy, ktoré by boli splatné v prípade, ak by nedošlo k výskytu poistenej udalosti (okrem scenárov, ktoré nemajú komerčnú podstatu). Tieto dodatočné sumy zahŕňajú náklady na riešenie nárokov a na ohodnotenie nárokov, avšak nezahŕňajú:

a) stratu schopnosti spoplatňovať poistníka za budúce služby. Napríklad v prípade zmluvy o životnom poistení prepojenej s investíciou znamená smrť poistníka nemožnosť pre poisťovateľa poskytovať služby správy investície a poberať poplatok za takéto služby. V ekonomickej strate poisťovateľa sa však neodráža poistné

riziko tak isto, ako manažér spoločného fondu nepreberá poistné riziko vo vzťahu k prípadnému úmrtiu klienta. Preto sa pri hodnotení veľkosti poistného rizika prevádzaného zmluvou neprihliada na potenciálnu stratu budúcich poplatkov zo správy investícií;

b) v prípade úmrtia, vzdanie sa poplatkov, ku ktorým by došlo pri zrušení alebo odkúpení. Pretože k vzniku takýchto poplatkov došlo v súvislosti so zmluvou, vzdanie sa nárokov na takéto poplatky nepredstavuje kompenzáciu poistníka za vopred existujúce riziko. Pri hodnotení veľkosti poisteného rizika prevádzaného zmluvou sa teda na takéto poplatky neprihliada;

c) platbu podmienenú udalosťou, ktorá držiteľovi zmluvy nespôsobí významnú škodu. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá od emitenta vyžaduje zaplatiť jeden milión menových jednotiek v prípade, ak dôjde k fyzickému poškodeniu majetku, pričom celá situácia spôsobí držiteľovi zanedbateľnú stratu jednej menovej jednotky. V rámci tejto zmluvy držiteľ prevádza na poisťovateľa nevýznamné riziko straty jednej menovej jednotky. Zmluvou sa súčasne vytvára nepoistné riziko, že emitent bude musieť zaplatiť 999 999 CU v prípade, ak dôjde k špecifikovanej udalosti. Pretože emitent neprijíma významné poistné riziko od držiteľa, nejde o poistnú zmluvu;

d) možné spätne získateľné sumy zo zaistenia. Poisťovateľ účtuje takéto sumy osobitne.

B25. Poisťovateľ zhodnocuje význam poistného rizika v jednotlivých zmluvách a nie prostredníctvom odkazu na významnosť pre účtovnú závierku. ([1]) Poistné riziko teda môže byť významné aj vtedy, ak existuje minimálna pravdepodobnosť významných strát celej skupiny zmlúv. Pomocou takéhoto hodnotenia jednotlivých zmlúv je jednoduchšie klasifikovať zmluvu ako poistnú zmluvu. V prípade, že je známe, že relatívne homogénna skupina malých zmlúv obsahuje zmluvy, ktorými sa všetkými prevádza poistné riziko, poisťovateľ nemusí preskúmavať každú zmluvu tejto skupiny s cieľom identifikácie niekoľko málo nederivátových zmlúv, ktorými sa prevádza nevýznamné poistné riziko.

B26. Z odsekov B23 až B25 vyplýva, že ak sa v rámci zmluvy platia dávky pri úmrtí, ktoré prevyšujú sumu splatnú pri prežití, zmluva je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak by dodatočné dávky pri úmrtí boli nevýznamné (posúdené odkazom na samotnú zmluvu, a nie na celú skupinu zmlúv). Podľa ustanovení odseku B24 písm. b) sa do takéhoto zhodnotenia nezahŕňa zrieknutie sa poplatkov za zrušenie v prípade smrti alebo poplatkov za odkúpenie, ak sa uvedeným zrieknutím sa nekompenzuje poistník za vopred existujúce riziko. Podobne aj zmluva o rente, v rámci ktorej sa vyplácajú pravidelné splátky do konca života poistníka, je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak agregované sumy podmienené prežitím sú nevýznamné.

B27. Odsek B23 sa zaoberá dodatočnými požitkami. Takéto dodatočné požitky môžu zahŕňať požiadavku vyplatiť požitky skôr v prípade, ak dôjde k skoršiemu výskytu poistenej udalosti, a platba sa v tom prípade neupraví o časovú hodnotu peňazí. Príkladom je celoživotné poistenie na fixnú sumu (inými slovami poistenie, ktoré umožňuje výplatu fixnej dávky pri úmrtí bez ohľadu na dátum úmrtia poistníka a kde neexistuje dátum vypršania platnosti krytia). Je isté, že poistník raz zomrie, nie je však isté, kedy k tomu dôjde. Poisťovateľ utrpí stratu z takýchto individuálnych zmlúv, keď poistníci predčasne zomrú, aj keď vzhľadom na celú skupinu zmlúv k žiadnej vážnej strate nedochádza.

B28. Ak sa poistná zmluva rozdelí na vkladovú zložku a poistnú zložku, význam prevodu poistného rizika sa hodnotí formou odkazu na poistnú zložku. Význam poistného rizika, prevádzaného prostredníctvom vloženého derivátu, sa hodnotí formou odkazu na vložený derivát.

Zmeny úrovne poistného rizika

B29. Niektorými zmluvami sa pri začatí ich platnosti neprenáša na emitenta žiadne poistné riziko, hoci neskôr k prevodu poistného rizika dochádza. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá umožňuje špecifickú návratnosť investícií a zahŕňa pre poistníka opciu na použitie výnosov z investície v deň splatnosti na nákup renty podmienenej prežitím pri súčasných anuitných sadzbách účtovaných poisťovateľom iným novým poberateľom renty, keď dôjde k realizácii opcie poistníka. Takouto zmluvou sa neprevádza žiadne poistné riziko na emitenta dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcie, pretože poisťovateľ má možnosť oceniť rentu na základe, ktorý odzrkadľuje riziko prevedené na poisťovateľa v tomto čase. Ak sa však v zmluve ustanovujú anuitné sadzby (alebo základ na stanovenie anuitných sadzieb), znamená to, že zmluvou sa prevádza poistné riziko na emitenta na jej začiatku.

B30. Zmluva, ktorá spĺňa podmienky poistnej zmluvy, ostane poistnou zmluvou dovtedy, kým sa všetky v nej obsiahnuté práva povinností neskončia alebo nevypršia.

([1]) Na tieto účely tvoria zmluvy, ktoré sa uzatvorili naraz s jednou protistranou (alebo zmluvy, ktoré sú inak nezávislé), jedinú zmluvu.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 5

Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je určiť účtovanie majetku držaného na predaj a prezentáciu a zverejňovanie *ukončenia činností*. V tomto štandarde sa vyžaduje najmä:

   a) aby sa majetok, ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj, oceňoval účtovnou hodnotou alebo, ak je nižšia, *reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj* a aby sa takýto majetok neodpisoval, a

   b) aby sa majetok, ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj, prezentoval osobitne priamo v súvahe a aby sa výsledky ukončených činností prezentovali osobitne v rámci výkazu ziskov a strát.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Klasifikačné a prezentačné požiadavky tohto štandardu sa uplatňujú na všetok vykazovaný *dlhodobý majetok* účtovnej jednotky ([1]) a všetky jej *skupiny na vyradenie*. Požiadavky na oceňovanie tohto štandardu sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok a skupiny na vyradenie (vymedzené v odseku 4) s výnimkou majetku uvedeného v odseku 5, ktorý sa naďalej oceňuje v súlade s tam uvedenými štandardmi.

3. Majetok klasifikovaný v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2003) ako dlhodobý sa nereklasifikuje na *obežný majetok* dovtedy, kým nespĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako držaný na predaj v súlade s týmto štandardom. Majetok tejto triedy, ktorý by účtovná jednotka bežne považovala za dlhodobý, ale je nadobudnutý s výhradným zámerom jeho ďalšieho predaja, sa nepovažuje za obežný, kým nespĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj v súlade s týmto štandardom.

4. Účtovná jednotka niekedy v rámci jedinej transakcie vyraďuje skupinu majetku spolu, pripadne i s priamo súvisiacimi záväzkami. Takouto skupinou na vyradenie môže byť skupina *peňazotvorných jednotiek*, jedna peňazotvorná jednotka alebo časť peňazotvornej jednotky. ([2]) Skupina môže pozostávať z akéhokoľvek majetku a akýchkoľvek záväzkov účtovnej jednotky vrátane obežného majetku, krátkodobých záväzkov a majetku vylúčeného odsekom 5 z požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu. Ak je dlhodobý majetok, ktorý je v rozsahu pôsobnosti požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu súčasťou skupiny na vyradenie, požiadavky na ocenenie tohto štandardu sa vzťahujú na skupinu ako celok, takže táto skupina sa oceňuje účtovnou hodnotou alebo, ak je nižšia, reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. Požiadavky na ocenenie individuálnych položiek majetku a záväzkov tvoriacich súčasť skupiny na vyradenie sú uvedené v odsekoch 18, 19 a 23.

5. Ustanovenia o oceňovaní uvedené v tomto štandarde ([3]) sa nevzťahujú na ďalej uvedený majetok, patriaci pod uvedené štandardy, či už individuálne alebo v rámci skupiny na vyradenie:

   a) odložené daňové pohľadávky (IAS 12 *Dane z príjmov*);

   b) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

   c) finančný majetok spadajúci do rozsahu pôsobnosti IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*;

   d) dlhodobý majetok, ktorý sa účtuje v súlade s modelom reálnej hodnoty, uvedenom v IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;

   e) dlhodobý majetok, ktorý sa oceňuje v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady na mieste predaja v súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo*;

   f) zmluvné práva z poistných zmlúv, ktoré sú definované v IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

([1]) V prípade majetku klasifikovaného v súlade s požiadavkami na prezentáciu likvidity sa za dlhodobý majetok považuje ten, pri ktorom sa očakáva, že zodpovedajúce sumy sa spätne získajú v období presahujúcom dvanásť mesiacov po súvahovom dni. Na klasifikáciu tohto majetku sa vzťahuje odsek 3.

([2]) Ak sa však očakáva, že peňažné toky z individuálneho majetku alebo skupiny majetku budú plynúť predovšetkým z predaja a nie ich ďalšieho používania, budú menej závislé od peňažných tokov plynúcich z iných aktív a skupina na vyradenie, ktorá bola súčasťou peňazotvornej jednotky, sa stáva samostatnou peňazotvornou jednotkou.

([3]) S výnimkou odsekov 18 a 19, v ktorých sa vyžaduje, aby sa predmetný majetok oceňoval v súlade s inými aplikovateľnými IFRS.

KLASIFIKÁCIA DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPÍN NA VYRADENIE) DO KATEGÓRIE DRŽANÝ NA PREDAJ

6. Účtovná jednotka klasifikuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) do kategórie držaný na predaj vtedy, ak sa jeho účtovná hodnota spätne získa primárne prostredníctvom predaja nie jeho pokračujúcim používaním.

7. Ak sa má naplniť podstata uvedeného ustanovenia, majetok (alebo skupina na vyradenie) sa už musí nachádzať v stave umožňujúcom okamžitý predaj za podmienok, ktoré sú bežné a obvyklé pre predaj takéhoto majetku (alebo skupín na vyradenie) a tento predaj musí byť *vysoko pravdepodobný*.

8. Aby bol predaj vysoko pravdepodobný, musí sa na príslušnej úrovni manažmentu rozhodnúť o pláne predaja majetku (alebo skupiny na vyradenie) a musí sa iniciovať aktívny program na nájdenie kupujúceho a dokončenie realizácie plánu. Navyše majetok (alebo skupina na vyradenie) sa musí aktívne ponúkať na predaj za cenu, ktorá je primeraná a opodstatnená vo vzťahu k jeho súčasnej reálnej hodnote. Okrem toho by sa malo očakávať, že do jedného roka od dátumu klasifikácie splní predaj, okrem výnimiek uvedených v odseku 9, podmienky na jeho vykázanie ako ukončeného predaja, a činnosti potrebné na dokončenie plánu by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám plánu, alebo že sa plán úplne zruší.

9. Určitými udalosťami alebo okolnosťami sa môže predĺžiť obdobie ukončenia predaja na dobu dlhšiu ako jeden rok. Predĺžením obdobia potrebného na ukončenie predaja sa nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj, ak k takémuto zdržaniu dôjde v dôsledku udalostí alebo okolností, na ktoré účtovná jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že účtovná jednotka je aj naďalej rozhodnutá tento majetok (alebo skupinu na vyradenie) predať. Ide o prípad, ak sú splnené kritériá uvedené v dodatku B.

10. Za predajné transakcie sa považujú aj výmeny dlhodobého majetku za iný dlhodobý majetok, ak má takáto výmena v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* komerčnú podstatu.

11. Ak účtovná jednotka nadobudne dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) výlučne so zámerom jeho následného vyradenia, takýto dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) sa klasifikuje ako držaný na predaj k dátumu nadobudnutia len vtedy, ak došlo k splneniu jednoročnej podmienky uvedenej v odseku 8 (okrem výnimiek uvedených v odseku 9) a súčasne je vysoko pravdepodobné, že k splneniu ostatných kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8, ktoré k danému dátumu neboli splnené, dôjde v priebehu krátkeho času po nadobudnutí (obvykle do troch mesiacov).

12. Ak k splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8 dôjde po súvahovom dni, účtovná jednotka neklasifikuje vo vydanej účtovnej závierke dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj. Ak však k splneniu týchto kritérií dôjde po súvahovom dni, 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.

Dlhodobý majetok určený na likvidáciu vyradením

13. Dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) určený na likvidáciu vyradením nesmie účtovná jednotka klasifikovať do kategórie držaný na predaj. Je tomu tak preto, že jeho účtovná hodnota sa spätne získa najmä pokračujúcim používaním. Ak však likvidovaná skupina na vyradenie spĺňa podmienky ustanovené v odseku 32 písm. a) až c), účtovná jednotka vykáže v súlade s odsekmi 33 a 34 výsledky a peňažné toky zo skupiny na vyradenie v rámci ukončených činností, a to k dátumu, ku ktorému ukončí ich používanie. Dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie) určený na likvidáciu vyradením zahŕňa dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa bude používať do konca jeho ekonomickej životnosti a dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa nepredá, ale bude sa likvidovať vyradením.

14. O dlhodobom majetku, ktorý bol dočasne vyňatý z používania, nesmie účtovná jednotka účtovať tak, ako keby došlo k jeho likvidácii vyradením.

OCEŇOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) KLASIFIKOVANÉHO DO KATEGÓRIE DRŽANÝ NA PREDAJ

Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)

15. Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj jeho účtovnou hodnotou alebo, ak je nižšia, jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj.

16. Ak novonadobudnutý majetok (alebo skupina na vyradenie) spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu do kategórie držaný na predaj (pozri odsek 11), uplatňovanie odseku 15 vyústi pri prvotnom vykázaní do ocenenia majetku (alebo skupiny na vyradenie) v sume jeho účtovnej hodnoty stanovenej tak, ako keby sa do tejto kategórie neklasifikoval (napríklad obstarávacou cenou), alebo, ak je nižšia, jeho reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj. Ak teda dôjde k nadobudnutiu majetku (alebo skupiny na vyradenie) v rámci podnikovej kombinácie, oceňuje sa tento majetok v jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj.

17. Ak sa očakáva, že k predaju dôjde za viac ako jeden rok, účtovná jednotka vyčísli náklady na predaj v ich súčasnej hodnote. Akékoľvek zvýšenie súčasnej hodnoty nákladov na predaj, ku ktorému došlo v dôsledku plynutia času, sa v rámci hospodárskeho výsledku vykazuje ako finančný náklad.

18. Bezprostredne pred prvotnou klasifikáciou majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj sa účtovné hodnoty majetku (alebo všetkého majetku a záväzkov v skupine) stanovujú v súlade s aplikovateľnými IFRS.

19. Pri následnom precenení skupiny na vyradenie sa účtovné hodnoty toho majetku a záväzkov, ktoré síce tvoria súčasť tejto skupiny klasifikovanej do kategórie držaný na predaj, ale nevzťahujú sa na ne požiadavky oceňovania tohto štandardu, precenia v súlade s príslušnými IFRS, a to ešte pred tým, ako sa precení reálna hodnota znížená o náklady na predaj za skupinu na vyradenie ako celok.

Vykazovanie vzniku a zrušenia strát zo zníženia hodnoty

20. Účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty z každého prvotného alebo následného zníženia hodnoty majetku (alebo skupiny na vyradenie) na jeho reálnu hodnotu znížený o náklady na predaj, a to v rozsahu, v akom nedošlo k jej vykázaniu v súlade s odsekom 19.

21. Účtovná jednotka vykazuje zisk z každého následného zvýšenia reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, avšak nie vo vyššej sume, ako je kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, vykázaná buď v súlade s týmto štandardom, alebo predtým v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

22. Účtovná jednotka vykazuje zisk z každého následného zvýšenia reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, stanovenej za skupinu na vyradenie:

    a) vo výške, ktorá nebola vykázaná v súlade s odsekom 19, ale

    b) nie vo vyššej sume, ako je kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, vykázaná buď v súlade s týmto štandardom, alebo predtým v súlade s IAS 36 za dlhodobý majetok, na ktorý sa vzťahujú požiadavky oceňovania uvedené v tomto štandarde.

23. Stratou zo zníženia hodnoty (alebo akýkoľvek následný zisk) vykázanou za skupinu na vyradenie sa znižuje (alebo zvyšuje) účtovná hodnota toho dlhodobého majetku v skupine, na ktorý sa vzťahujú požiadavky oceňovania tohto štandardu, a to v poradí určenom v odsekoch 104 písm. a) a b) a 122 štandardu IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).

24. Zisk alebo strata, ktoré predtým neboli vykázané k dátumu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), sa vykazujú k dátumu ukončenia vykazovania. Požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania sú uvedené v:

    a) odsekoch 67 až 72 štandardu IAS 16 (v znení revízie z roku 2003) pre nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a

    b) odsekoch 112 až 117 štandardu IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004) pre nehmotný majetok.

25. Účtovná jednotka neodpisuje (alebo neamortizuje) dlhodobý majetok, kým je klasifikovaný do kategórie držaný na predaj, alebo kým tvorí súčasť skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaný na predaj. Aj naďalej sa však vykazujú úroky a iné náklady priraditeľné k záväzkom skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaná na predaj.

Zmeny plánu predaja

26. Ak účtovná jednotka klasifikovala majetok (alebo skupinu na vyradenie) do kategórie držaný na predaj, avšak už nie sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 7 až 9, účtovná jednotka takýto majetok (alebo skupinu na vyradenie) prestane klasifikovať majetok ako držaný na predaj.

27. Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok vyradený z kategórie držaný na predaj (alebo ten, ktorý prestal byť súčasťou skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaný na predaj) nižšou z týchto hodnôt:

    a) jeho účtovnou hodnotou, ktorú mal takýto majetok (alebo skupina na vyradenie) pred klasifikovaním do kategórie držaný na predaj, upravenou o všetky odpisy, amortizáciu alebo precenenie, k vykázaniu ktorých by došlo v prípade, ak by tento majetok (alebo skupina na vyradenie) nebol do kategórie držaný na predaj vôbec klasifikovaný, a

    b) jeho *spätne získateľnou sumou* k dátumu následného rozhodnutia majetok nepredať ([1]).

([1]) Ak je dlhodobý majetok súčasťou peňazotvornej jednotky, jeho spätne získateľná suma zodpovedá účtovnej hodnote, ktorá by sa vykázala po rozvrhnutí jednotlivých strát zo zníženia hodnoty tejto peňazotvornej jednotky v súlade s IAS 36.

28. Účtovná jednotka zahrnie všetky požadované úpravy účtovnej hodnoty dlhodobého majetku, ktorý vyradila z kategórie držaný na predaj, do hospodárskeho výsledku ([1]) z pokračujúcich činností toho obdobia, v ktorom už nespĺňa kritériá uvedené v odsekoch 7 až 9. Účtovná jednotka prezentuje takúto úpravu v tej istej časti výkazu ziskov a strát, v ktorej obvykle prezentuje zisk alebo stratu, ak existujú, vykázanú v súlade s odsekom 37.

29. Ak účtovná jednotka odoberie zo skupiny na vyradenie držanej na predaj individuálnu položku majetku alebo záväzkov, zostávajúci majetok a záväzky skupiny na vyradenie určenej na predaj sa ďalej oceňujú ako skupina iba v prípade, ak sú splnené kritériá v odsekoch 7 až 9. V opačnom prípade sa zostávajúci dlhodobý majetok skupiny, ktorý individuálne spĺňa kritériá na klasifikovanie do kategórie držaný na predaj, oceňuje individuálne v jeho účtovnej hodnote alebo, ak je nižšia, reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj, platnej k danému dátumu. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa uvedené kritériá, sa v súlade s odsekom 26 prestane klasifikovať ako držaný na predaj.

PREZENTÁCIA A ZVEREJNENIE

30. Účtovná jednotka prezentuje a zverejňuje informácie, ktoré umožňujú používateľom účtovnej závierky posúdiť finančné vplyvy ukončených činností a vyradení dlhodobého majetku (alebo skupín na vyradenie).

Prezentácia ukončených činností

31. *Zložka účtovnej jednotky* zahŕňa činnosti a peňažné toky, ktoré je možné jednoznačne odčleniť od ostatných častí účtovnej jednotky, a to tak na prevádzkové účely, ako aj na účely finančného vykazovania. Inými slovami, zložka účtovnej jednotky bude predstavovať peňazotvornú jednotku alebo skupinu peňazotvorných jednotiek, kým sa naďalej drží na používanie.

32. Ukončená činnosť je zložka účtovnej jednotky, ktorá sa buď vyradila, alebo je klasifikovaná do kategórie držaná na predaj, a:

a) predstavuje samostatnú významnú oblasť podnikania alebo vyčlenenú geografickú oblasť, v ktorej činnosti prebiehajú;

b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie samostatnej významnej oblasti podnikania alebo vyčlenenej geografickej oblasti, v ktorej prebiehajú činnosti, alebo

c) ide o dcérsku spoločnosť nadobudnutú výhradne so zámerom jej ďalšieho predaja.

33. Účtovná jednotka zverejní:

a) vo výkaze ziskov a strát jednu sumu, ktorá sa skladá zo súhrnu:

i) hospodárskeho výsledku z ukončených činností po zdanení a

ii) zisku alebo straty po zdanení, vykázaných buď z precenenia na reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj, alebo z vyradenia majetku alebo skupiny (skupín) na vyradenie tvoriacich ukončenú činnosť;

b) analýzu jednej sumy uvedenej v písmene a) na:

i) výnosy, náklady a hospodárskeho výsledok pred zdanením z ukončených činností;

ii) súvisiace náklady z titulu dane z príjmov, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. h) IAS 12;

iii) zisk alebo stratu z precenenia na reálnu hodnotou zníženú o náklady na predaj alebo z vyradenia majetku alebo skupiny (skupín) na vyradenie tvoriacich ukončenú činnosť a

iv) súvisiace náklady z titulu dane z príjmov, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. h) IAS 12;

Analýzu možno uviesť v poznámkach alebo v samotnom výkaze ziskov a strát. Ak sa uvedie v rámci výkazu ziskov a strát, uvádza sa v časti vyhradenej pre ukončenie činnosti, t. j. oddelene od pokračujúcich činností. Analýza sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktorými sú novonadobudnuté dcérske spoločnosti spĺňajúce pri ich nadobudnutí kritériá na klasifikáciu do kategórie držané na predaj (pozri odsek 11);

([1]) Pokiaľ nie je majetok nehnuteľnosťou, strojom, zariadením alebo nehmotným majetkom, ktorý sa pred zaradením do kategórie držaný na predaj precenil v súlade s *IAS 16* alebo *IAS 38*, v tomto prípade sa úprava považuje za zvýšenie alebo zníženie v dôsledku precenenia.

c) čisté peňažné toky priraditeľné k prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti ukončených činností. Tieto zverejnenia sa môžu uvádzať buď v poznámkach alebo priamo v účtovnej závierke. Takéto zverejnenia sa nevyžadujú pri skupinách na vyradenie, ktorým sú novonadobudnuté dcérske spoločnosti spĺňajúce pri ich nadobudnutí kritériá na klasifikáciu do kategórie držané na predaj (pozri odsek 11).

34. Účtovná jednotka opätovne uvedie zverejnenie podľa odseku 33 aj za predchádzajúce obdobia prezentované v účtovnej závierke tak, aby sa zverejnenie týkalo všetkých činností, ktoré boli ukončené k súvahovému dňu posledného prezentovaného obdobia.

35. Úpravy v bežnom období vo vzťahu k sumám, ktoré sa priamo týkajú vyradenia ukončenej činnosti a v predošlých obdobiach boli prezentované v rámci ukončených činností, sa klasifikujú osobitne, a to v rámci ukončených činností. Charakter a suma takýchto úprav sa zverejnia. Príklady okolností, za ktorých môže dôjsť k výskytu takýchto úprav, zahŕňajú:

a) vyriešenie neistôt týkajúcich sa podmienok vyradenia, ako napríklad vyriešenie úprav nákupnej ceny a odškodnenia s kupujúcim;

b) vyriešenie neistôt, ktoré vyplývajú a priamo súvisia s činnosťami zložky pred jej vyradením, ako napríklad environmentálne záväzky a záväzky týkajúce sa záruky za výrobok poskytnuté predávajúcim;

c) vysporiadanie záväzkov vyplývajúcich z programu zamestnaneckých požitkov za predpokladu, že vysporiadanie sa priamo týka vyradenia.

36. Ak účtovná jednotka prestane klasifikovať zložku účtovnej jednotky ako držanú na predaj, výsledky činností zložky, ktoré boli predtým prezentované v rámci ukončených činností v súlade s odsekmi 33 až 35, sa preklasifikujú a zahrnú sa do výnosov z pokračujúcich činností za všetky prezentované obdobia. Sumy za predchádzajúce obdobia sa uvedú ako sumy, ktorých prezentovanie sa spätne upravilo.

Zisky alebo straty z pokračujúcich činností

37. Akýkoľvek zisk alebo strata z precenenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného do kategórie držaný na predaj, ktorý nespĺňa definíciu ukončenej činnosti, sa zahrnie do hospodárskeho výsledku z pokračujúcich činností.

Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaná na predaj

38. Účtovná jednotka v súvahe prezentuje dlhodobý majetok klasifikovaný do kategórie držaný na predaj a tiež majetok v rámci skupiny na vyradenie, klasifikovanej do kategórie držaná na predaj, oddelene od ostatného majetku. Záväzky skupiny na vyradenie, klasifikovanej do kategórie držané na predaj, sa v súvahe prezentujú oddelene od ostatných záväzkov. Takýto majetok a záväzky nie je možné vzájomne kompenzovať a prezentovať jednou sumou. Hlavné triedy majetku a záväzkov klasifikovaných do kategórie držané na predaj sa zverejňujú samostatne buď v rámci samotnej súvahy, alebo v poznámkach, okrem výnimky podľa odseku 39. Účtovná jednotka samostatne prezentuje všetky kumulované výnosy alebo náklady, ktoré sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní a vzťahujú sa na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný do kategórie držaný na predaj.

39. Ak je skupinou na vyradenie novozískaná dcérska spoločnosť, ktorá v čase nadobudnutia spĺňa kritériá na klasifikovanie do kategórie držaná na predaj (pozri odsek 11), nevyžaduje sa zverejnenie hlavných tried majetku a záväzkov.

40. Účtovná jednotka nereklasifikuje ani neupravuje sumy prezentované za dlhodobý majetok alebo majetok a záväzky vyraďovaných skupín klasifikovaných ako držané na predaj v súvahách za predchádzajúce obdobia tak, aby odzrkadľovali klasifikáciu použitú v súvahe za posledné prezentované obdobie.

Dodatočné zverejnenia

41. Účtovná jednotka zverejní v poznámkach ďalej uvedené informácie za obdobie, v ktorom bol dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný do kategórie držaný na predaj alebo predaný:

a) opis dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie),

b) opis skutočností a okolností predaja, alebo vedúcich k očakávanému vyradeniu a očakávaný spôsob a načasovanie vyradenia,

c) zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 20 až 22 a ak nedošlo k samostatnému prezentovaniu vo výkaze ziskov a strát, aj tú časť výkazu ziskov a strát, ktorá takýto zisk alebo stratu obsahuje,

d) segment, v rámci ktorého sa dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) prezentuje v súlade s IFRS 8 *Prevádzkové segmenty,* ak takáto prezentácia existuje.

42. V prípade uplatnenia odseku 26 alebo 29 účtovná jednotka zverejní v období, v ktorom došlo k prijatiu rozhodnutia o zmene plánu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), opis skutočností a okolností vedúcich k tomuto rozhodnutiu a vplyv uvedeného rozhodnutia na výsledky činností za dané obdobie a za všetky prezentované predchádzajúce obdobia.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

43. Tento štandard sa uplatňuje prospektívne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá klasifikácie do kategórie držaný na predaj a na činnosti, ktoré po dátume účinnosti tohto štandardu spĺňajú kritériá na ich označenie za ukončené. Účtovná jednotka môže kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto štandardu uplatniť požiadavky tohto štandardu na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá klasifikácie do kategórie držaný na predaj, a na činnosti spĺňajúce kritériá na ich označenie za ukončené, za predpokladu, že informácie o ocenení a iné informácie potrebné na uplatnenie tohto štandardu sa získali už v čase pôvodného splnenia uvedených kritérií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 35

45. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 35 *Ukončované činnosti*.

Dodatok A

Definície pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Peňazotvorná jednotka	Najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré do veľkej miery nezávisia od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.
Zložka účtovnej jednotky	Činnosti a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne odlíšiť od zvyšku účtovnej jednotky na prevádzkové účely a na účely finančného vykazovania.
Náklady na predaj	Dodatočné náklady priamo priraditeľné k vyradeniu majetku (alebo **skupiny na vyradenie**), okrem finančných nákladov a nákladov na daň z príjmov.
Obežný majetok	Majetok spĺňajúci ktorékoľvek z týchto kritérií: a) jeho realizácia, predaj alebo spotreba sa očakáva v rámci bežného prevádzkového cyklu účtovnej jednotky; b) sa drží primárne na účely obchodovania; c) jeho realizácia sa očakáva do dvanástich mesiacov od súvahového dňa alebo d) ide o peňažné prostriedky alebo peňažné ekvivalenty, pokiaľ nie je obmedzená možnosť ich použitia ako prostriedku výmeny, alebo na vysporiadanie záväzkov po dobu najmenej dvanástich mesiacov od súvahového dňa.

Ukončená činnosť	**Zložka účtovnej jednotky**, ktorá sa buď vyradila, alebo je klasifikovaná do kategórie držaná na predaj a: a) predstavuje samostatnú významnú oblasť podnikania alebo vyčlenenú geografickú oblasť, v ktorej činnosti prebiehajú; b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie samostatnej významnej oblasti podnikania alebo vyčlenenej geografickej oblasti, v ktorej prebiehajú činnosti, alebo c) ide o dcérsku spoločnosť nadobudnutú výhradne so zámerom jej ďalšieho predaja.
Skupina na vyradenie	Skupina majetku, ktorá sa má vyradiť predajom alebo iným spôsobom, spolu ako skupina v rámci jednej transakcie, ako aj záväzky priamo súvisiace s týmto majetkom, ktoré sa tiež prevedú touto transakciou. Skupina zahŕňa goodwill nadobudnutý v podnikovej kombinácií v prípade, ak je skupina **peňazotvornou jednotkou**, ku ktorej bol alokovaný goodwill v súlade s požiadavkami odsekov 80 až 87 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004), alebo ak ide o činnosť v rámci takejto peňazotvornej jednotky.
Reálna hodnota	Suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.
Záväzná nákupná povinnosť	Dohoda s nespriaznenou stranou, záväzná pre obidve strany a zvyčajne právne vymáhateľná, v ktorej a) sa stanovujú všetky významné podmienky vrátane ceny a časového rámca jednotlivých transakcií a b) sú zahrnuté sankcie za nedodržanie tejto dohody, ktorých výška je dostatočne vysoká na to, aby sa naplnenie dohody považovalo za **vysoko pravdepodobné**.
Vysoko pravdepodobné	S významne väčšou pravdepodobnosťou, aká zodpovedá označeniu **pravdepodobné**.
Dlhodobý majetok	Majetok, ktorý nespĺňa definíciu **obežného majetku**.
Pravdepodobné	S vyššou pravdepodobnosťou ako nepravdepodobnosťou.
Spätne získateľná suma	Vyššia spomedzi sumy reálnej hodnoty majetku zníženej o náklady na predaj a jeho hodnoty z používania.
Hodnota z používania	Súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, ktorých vznik sa očakáva z pokračujúceho používania majetku a z jeho vyradenia na konci doby použiteľnosti.

Dodatok B

Aplikačný dodatok

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

PREDĹŽENIE OBDOBIA POTREBNÉHO NA DOKONČENIE PREDAJA

B1. Podľa ustanovení odseku 9 sa predĺžením obdobia potrebného na dokončenie predaja nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj, ak k takémuto zdržaniu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré účtovná jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že účtovná jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Výnimka z jednoročnej požiadavky uvedenej v odseku 8 sa preto uplatňuje v týchto situáciách, v rámci ktorých dôjde k takýmto udalostiam alebo okolnostiam:

a) k dátumu, ku ktorému sa účtovná jednotka zaviaže realizovať plán predaja dlhodobého majetku (alebo skupinu na vyradenie), bude účtovná jednotka primerane očakávať, že iné strany (nie kupujúci) uvalia také podmienky prevodu majetku (alebo skupiny na vyradenie), ktorými sa predĺži čas potrebný na dokončenie predaja, a:

i) nevyhnutné opatrenia ako reakcia na tieto podmienky sa nemôžu iniciovať až dovtedy, kým sa nezíska *záväzná nákupná povinnosť*, a

ii) dosiahnutie záväznej nákupnej povinnosti nastane s vysokou pravdepodobnosťou v priebehu jedného roku.

b) účtovná jednotka získa záväznú nákupnú povinnosť a následne kupujúci alebo iné strany neočakávane uvalia na prevod dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), predtým klasifikovaného do kategórie držaný na predaj, také podmienky, ktorými sa predĺži obdobie potrebné na dokončenie predaja, a:

   i) ako reakcia na vzniknuté podmienky sa včas prijali nevyhnutné opatrenia a

   ii) očakáva sa priaznivé vyriešenie faktorov, ktoré spôsobujú oneskorenie.

c) počas prvotného jednoročného obdobia dôjde k výskytu takých okolností, ktoré sa predtým považovali za nepravdepodobné, v dôsledku čoho dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý bol predtým klasifikovaný do kategórie držaný na predaj, sa nepredá do konca tohto obdobia, a:

   i) počas prvotného jednoročného obdobia účtovná jednotka uskutočnila nevyhnutné opatrenia ako reakciu na túto zmenu okolností;

   ii) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) sa aktívne ponúka na predaj za cenu primeranú takto zmeneným okolnostiam a

   iii) sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 7 a 8.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 6

Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je presne určiť spôsob finančného vykazovania na *prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov.*

2. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   a) čiastočné vylepšenia existujúcich účtovných postupov pre *výdavky na prieskum a vyhodnocovanie;*

   b) aby účtovné jednotky, ktoré vykazujú *majetok z prieskumu a vyhodnocovania,* posudzovali takýto majetok na zníženie hodnoty v súlade s týmto štandardom a ocenili akékoľvek zníženie hodnoty v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku;*

   c) zverejniť určujúce a vysvetľujúce hodnoty v účtovnej závierke vyplývajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov a pomôcť používateľom týchto účtovných závierok porozumieť hodnotám, načasovaniu a pravdepodobnosti budúcich peňažných tokov z akéhokoľvek vykázaného majetku z prieskumu a vyhodnocovania.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na vzniknuté výdavky na prieskum a vyhodnocovanie.

4. Štandard neurčuje ďalšie postupy účtovania v účtovných jednotkách podnikajúcich v prieskume a vyhodnocovaní nerastných zdrojov.

5. Účtovná jednotka neuplatní tento štandard na výdavky vzniknuté:

   a) pred prieskumom a vyhodnocovaním nerastných zdrojov, ako sú výdavky vzniknuté účtovnej jednotke pred nadobudnutím zákonného práva na preskúmanie konkrétnej oblasti;

   b) po tom, ako sa technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastných surovín stala preukázateľnou.

VYKAZOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A VYHODNOCOVANIA

Dočasná výnimka z IAS 8 odseky 11 a 12

6. Pri zostavovaní účtovnej politiky účtovná jednotka uplatní pri vykazovaní majetku z prieskumu a vyhodnocovania odsek 10 IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

7. V odsekoch 11 a 12 IAS 8 sa bližšie určujú zdroje referenčných požiadaviek a návodov, ktoré musí brať manažment do úvahy pri zostavovaní účtovnej politiky pre danú položku v prípade, že sa na danú položku priamo nevzťahuje žiadny IFRS. Tento štandard podľa odsekov 9 a 10 oslobodzuje účtovnú jednotku od uplatnenia odsekov 11 a 12 IAS 8 v ňou stanovenej účtovnej politike na vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania.

OCENENIE MAJETKU Z PRIESKUMU A VYHODNOCOVANIA

Ocenenie pri vykázaní

8. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa ocení obstarávacou cenou.

Zložky obstarávacej ceny majetku z prieskumu a vyhodnocovania

9. Účtovná jednotka určí účtovnú politiku vymedzujúcu, ktoré výdavky sú vykázané ako majetok z prieskumu a vyhodnocovania a túto politiku uplatňuje nepretržite. Pri tomto určovaní účtovná jednotka zohľadňuje, do akej miery posudzovaný výdavok súvisí s nálezom konkrétnych nerastných zdrojov. Ďalej uvedené príklady výdavkov sa môžu zohľadniť v rámci prvotného ocenenia majetku z prieskumu a vyhodnocovania (zoznam nie je vyčerpávajúci):

   a) nadobudnutie práv na prieskum;

   b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikálne štúdie;

c) prieskumné vrtné práce;

d) výkopové práce;

e) odoberanie vzoriek a

f) činnosti súvisiace s vyhodnotením technickej vykonateľnosti a komerčnej životaschopnosti ťažby nerastného zdroja.

10. Výdavky súvisiace s prípravou nerastných zdrojov sa nevykazujú ako majetok z prieskumu a vyhodnocovania. Koncepčný rámec a IAS 38 *Nehmotný majetok* poskytujú návod vykazovania majetku vznikajúceho z prípravy.

11. V súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* vykazuje účtovná jednotka všetky povinnosti na odstránenie následkov činnosti a obnovu prostredia vzniknuté počas určitého obdobia ako dôsledok vykonania prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

Oceňovanie po vykázaní

12. Po vykázaní majetku z prieskumu a vyhodnocovania účtovná jednotka uplatní buď model ocenenia obstarávacou cenou alebo model precenenia. Ak sa uplatní model precenenia (buď model podľa IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, alebo model podľa IAS 38) musí zodpovedať klasifikácii majetku (pozri odsek 15).

Zmeny v účtovnej politike

13. Účtovná jednotka môže zmeniť svoju účtovnú politiku pre výdavky na prieskum a vyhodnocovanie, ak výsledkom zmeny bude účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov a nie je menej hodnoverná, alebo je účtovná závierka spoľahlivejšia, avšak nie menej relevantná z hľadiska takýchto potrieb. Účtovná jednotka zváži relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.

14. Z hľadiska opodstatnenosti zmien účtovnej politiky týkajúcich sa výdavkov na prieskum a vyhodnocovanie účtovná jednotka preukáže, že zmena privádza účtovnú závierku bližšie k splneniu kritérií IAS 8, ale zmena nemusí dosiahnuť úplný súlad s týmito kritériami.

PREZENTÁCIA

Klasifikácia majetku z prieskumu a vyhodnocovania

15. Účtovná jednotka klasifikuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania ako hmotný alebo nehmotný podľa charakteru nadobudnutého majetku a danú klasifikáciu uplatňuje nepretržite.

16. Niektorý majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa považuje za nehmotný (napríklad práva na vrtné práce), kým iný sa považuje za hmotný (napríklad ostatné dopravné prostriedky a vrtné súpravy). Hodnota opotrebenia hmotného majetku pri vývoji nehmotného majetku je súčasťou obstarávacej ceny nehmotného majetku. Použitím hmotného majetku na vývoj nehmotného majetku nedochádza však k zmene hmotného majetku na nehmotný majetok.

Reklasifikovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania

17. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa takto klasifikuje len dovtedy, kým sa stane preukázateľnou technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastnej suroviny. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa posudzuje na zníženie hodnoty a akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykazuje pred reklasifikáciou.

ZNÍŽENIE HODNOTY

Vykazovanie a oceňovanie

18. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania posudzuje na zníženie hodnoty, ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota majetku z prieskumu a vyhodnocovania môže presiahnuť jeho spätne získateľnú sumu. Keď skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota presahuje spätne získateľnú sumu, účtovná jednotka ocení, prezentuje a zverejní všetky straty plynúce zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36, s výnimkou toho, čo je ustanovené v odseku 21.

19. Pri identifikácii majetku z prieskumu a vyhodnocovania, ktorý môže mať zníženú hodnotu, sa na účely majetku z prieskumu a vyhodnocovania dáva prednosť odseku tohto IFRS pred odsekmi 8 až 17 IAS 36. V odseku 20 sa používa výraz „majetok“, ale vzťahuje sa rovnako na jednotlivý majetok z prieskumu a vyhodnocovania, ako aj na účtovnú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

20. Účtovná jednotka by mala otestovať majetok z prieskumu a vyhodnocovania na zníženie hodnoty, ak jeden alebo viacero nasledujúcich skutkových stavov alebo okolností to naznačujú (zoznam nie je podrobný):

a) obdobie, počas ktorého má účtovná jednotka právo na prieskum v určitej oblasti uplynulo počas vykazovaného obdobia, alebo uplynie v blízkej budúcnosti a neočakáva sa jeho obnovenie;

b) podstatné výdavky na budúci prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov v určitej oblasti nie sú súčasťou rozpočtu a ani nie sú plánované;

c) prieskum a vyhodnocovanie zdrojov nerastných zdrojov na určitom území neviedlo k objaveniu komerčne životaschopných množstiev nerastných zdrojov a účtovná jednotka sa rozhodla ukončiť takéto aktivity na konkrétnom území;

d) existujú dostatočné údaje svedčiace o tom, že je nepravdepodobné, aby účtovná hodnota majetku z prieskumu a vyhodnocovania bola celá návratná na základe úspešného rozvoja alebo z predaja, aj keď je pravdepodobné, že príprava na konkrétnom území bude pokračovať.

V takomto prípade alebo v podobných prípadoch účtovná jednotka uskutoční test zníženia hodnoty v súlade s IAS 36. Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykáže ako výdavok v súlade s IAS 36.

Vymedzenie úrovne, podľa ktorej sa majetok z prieskumu a vyhodnocovania posudzuje na zníženie hodnoty

21. Účtovná jednotka si určí účtovnú politiku tak, aby mohla majetok z prieskumu a vyhodnocovania rozdeliť medzi peňazotvorné jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek na účely posúdenia takého majetku na zníženie hodnoty. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania rozdelený medzi peňazotvorné jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek nesmie byť väčší ako prevádzkový segment stanovený podľa IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

22. Účtovná jednotka si môže na účely testovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania na zníženie hodnoty vytvoriť jednu alebo viac peňazotvorných jednotiek.

ZVEREJŇOVANIE

23. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré identifikujú a vysvetľujú hodnoty vykázané v účtovnej závierke vyplývajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

24. S cieľom dodržať ustanovenie odseku 23 účtovná jednotka zverejní:

a) svoju účtovnú politiku pre výdavky na prieskum a vyhodnocovanie vrátane účtovnej politiky na vykazovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania;

b) hodnoty majetku, záväzkov, príjmov a výdavkov a peňažného toku z prevádzkovej a investičnej činnosti vznikajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

25. Účtovná jednotka považuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania za samostatnú triedu majetku a požadované zverejnenie urobí buď v súlade s IAS 16 alebo IAS 38 podľa toho, ako je majetok klasifikovaný.

DÁTUM ÚČINNOSTI

26. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, musí túto skutočnosť zverejniť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

27. Ak je požiadavka obsiahnutá v odseku 18 nevykonateľná pre porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období so začiatkom pred 1. januárom 2006, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní. Štandard IAS 8 objasňuje pojem „nevykonateľný“.

Dodatok

Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Majetok z prieskumu a vyhodnocovania	**Výdavky na prieskum a vyhodnocovanie, ktoré sú** vykázané ako majetok v súlade s účtovnou politikou účtovnej jednotky.
Výdavky na prieskum a vyhodnocovanie	Výdavky vynaložené účtovnou jednotkou v súvislosti **prieskumom a vyhodnocovaním nerastných zdrojov** pred tým, ako sa stane preukázateľnou technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastných surovín.
Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov	Vyhľadávanie nerastných zdrojov zahŕňajúcich nerasty, ropu, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje potom, ako účtovná jednotka získa zákonné práva vykonávať prieskum na konkrétnom území, a ako aj určenie technickej vykonateľnosti a komerčnej životaschopnosti ťažby nerastných surovín.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 7

Finančné nástroje: zverejňovanie

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je vyžadovať od účtovných jednotiek, aby vo svojich účtovných závierkach poskytovali zverejnenia, ktoré umožnia používateľom vyhodnotiť:

   a) význam finančných nástrojov pre finančnú pozíciu a výkonnosť účtovnej jednotky a

   b) charakter a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je účtovná jednotka vystavená počas obdobia a k dátumu vykazovania, a spôsob, akým účtovná jednotka tieto riziká riadi.

2. Zásadami uvedenými v tomto IFRS sa dopĺňajú zásady na vykazovanie, oceňovanie a prezentáciu finančných aktív a finančných záväzkov v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Uvedený štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky typy finančných nástrojov s výnimkou:

   a) podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch a v spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú podľa IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*, IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* alebo IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*. V niektorých prípadoch však IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 povoľuje, aby účtovná jednotka účtovala o podiele v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku použitím IAS 39; v týchto prípadoch účtovné jednotky uplatnia požiadavky na zverejňovanie uvedené v IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 popri tých, ktoré sú uvedené v tomto štandarde. Účtovné jednotky takisto uplatnia tento štandard na všetky deriváty naviazané na podiely v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo v spoločných podnikoch, nie však v prípade, keď derivát vyhovuje definícii nástroja vlastného imania podľa IAS 32;

   b) práv a povinností zamestnávateľov vyplývajúcich z programov zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa uplatňuje IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;

   c) zmlúv týkajúcich sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa;

   d) poistných zmlúv vymedzených v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. Tento IFRS sa však vzťahuje na deriváty, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IAS 39 požaduje, aby ich účtovná jednotka účtovala oddelene. Okrem toho eminent, ktorý poskytuje finančnú záruku, uplatní tento IFRS na *zmluvy o finančných zárukách*, v prípade, že eminent, ktorý poskytuje finančnú záruku, uplatňuje IAS 39 pri vykazovaní a oceňovaní uvedených zmlúv, ale uplatní IFRS 4, ak sa tento eminent rozhodne v súlade s odsekom 4 písm. d) IFRS 4 uplatňovať IFRS 4 pri ich vykazovaní a oceňovaní;

   e) finančných nástrojov, zmlúv a povinností v rámci platobných transakcií formou akcií, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, okrem toho sa tento štandard vzťahuje na zmluvy v rozsahu pôsobnosti odsekov 5 až 7 štandardu IAS 39.

4. Tento štandard sa vzťahuje na vykazované a nevykazované finančné nástroje. Vykazované finančné nástroje zahŕňajú finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 39. Nevykazované finančné nástroje zahŕňajú niektoré finančné nástroje, ktoré hoci nepatria do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 39, sú v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (ako napríklad úverové prísľuby).

5. Tento štandard sa vzťahuje na zmluvy na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 39 (pozri odseky 5 až 7 štandardu IAS 39).

TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ZVEREJŇOVANIE

6. Ak sa v tomto štandarde vyžadujú zverejnenia podľa triedy finančného nástroja, účtovná jednotka zoskupí finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané charakteru zverejnených informácií a ktoré zohľadňujú vlastnosti týchto finančných nástrojov. Účtovná jednotka poskytne dostatočné informácie na to, aby umožnila zosúhlasenie na riadkové položky prezentované v súvahe.

VÝZNAMNOSŤ FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ POZÍCIU A VÝKONNOSŤ

7. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť významnosť finančných nástrojov pre finančnú pozíciu a výkonnosť účtovnej jednotky.

Súvaha

Kategórie finančných aktív a finančných záväzkov

8. Účtovná hodnota každej z ďalej uvedených kategórií, ako sú definované v IAS 39, sa zverejní buď priamo v súvahe, alebo v poznámkach:

a) finančné aktíva oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, pričom osobitne sa uvádzajú i) finančné aktíva takto určené pri prvotnom vykázaní a ii) finančné aktíva klasifikované ako držané na obchodovanie v súlade s IAS 39;

b) investície držané do splatnosti;

c) úvery a pohľadávok;

d) finančné aktíva k dispozícii na predaj;

e) finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, pričom osobitne sa uvádzajú i) finančné záväzky takto určené pri prvotnom vykázaní a ii) finančné záväzky klasifikované ako držané na obchodovanie v súlade s IAS 39, a

f) finančné záväzky oceňované v amortizovanej hodnote.

Finančné aktíva alebo finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok

9. Ak účtovná jednotka určila úver alebo pohľadávku (alebo skupinu úverov alebo pohľadávok) ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, zverejní:

a) maximálnu expozíciu voči *úverovému riziku* [pozri odsek 36 písm. a)] úveru alebo pohľadávky (alebo skupiny úverov alebo pohľadávok) k dátumu vykazovania;

b) sumu, ktorou akékoľvek súvisiace úverové deriváty alebo podobné nástroje znižujú túto maximálnu expozíciu voči úverovému riziku;

c) výšku zmeny, počas účtovného obdobia a kumulovane, reálnej hodnoty úveru alebo pohľadávky (alebo skupiny úverov alebo pohľadávok), ktorá je priraditeľná zmenám úverového rizika finančného aktíva, ktorá sa určí buď:

i) ako výška zmeny reálnej hodnoty, ktorá nie je priraditeľná zmenám trhových podmienok, ktoré zapríčiňujúcich *trhové riziko*, alebo

ii) použitím alternatívneho spôsobu, o ktorom si účtovná jednotka myslí, že vernejšie prezentuje sumu zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorá je priraditeľná zmenám úverového rizika aktíva.

Zmeny trhových podmienok, ktoré zapríčiňujú trhové riziko, zahŕňajú zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby, ceny komodity, kurzu cudzích mien alebo cenového alebo úrokového indexu;

d) výšku zmeny reálnej hodnoty akýchkoľvek súvisiacich úverových derivátov alebo podobných nástrojov, ktorá nastala počas účtovného obdobia a kumulovane potom, čo bol úver alebo pohľadávka určená.

10. Ak účtovná jednotka určila finančný záväzok ako oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok v súlade s odsekom 9 štandardu IAS 39, zverejní:

a) výšku zmeny, počas účtovného obdobia a kumulovane, reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá je priraditeľná zmenám úverového rizika uvedeného záväzku, ktorá sa určí buď:

i) ako výška zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorú nemožno priradiť zmenám trhových podmienok zapríčiňujúcim trhové riziko (pozri dodatok B odsek B4), alebo

ii) použitím alternatívneho spôsobu, o ktorom si účtovná jednotka myslí, že vernejšie prezentuje sumu zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorá je priraditeľná zmenám úverového rizika záväzku.

Zmeny trhových podmienok, ktoré zapríčiňujú trhové riziko, zahŕňajú zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby, ceny iného finančného nástroja účtovnej jednotky, ceny komodity, kurzu cudzích mien alebo cenového alebo úrokového indexu. V prípade zmlúv, ktoré v sebe obsahujú prvok viazanosti na hodnotu podielovej jednotky („unit-linking feature“), zmeny trhových podmienok zahŕňajú zmeny vo výkonnosti súvisiaceho interného alebo externého investičného fondu,

b) rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku a sumou, ktorú by účtovná jednotka musela zmluvne zaplatiť pri splatnosti držiteľovi záväzku.

11. Účtovná jednotka zverejní:

a) metódy použité na splnenie požiadaviek uvedených v odseku 9 písm. c) a odseku 10 písm. a);

b) ak si účtovná jednotka myslí, že informácie, ktoré zverejnila, aby splnila požiadavky v odseku 9 písm. c) alebo odseku 10 písm. a), verne nezobrazujú zmenu reálnej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorá je priraditeľná zmenám v jeho úverovom riziku, dôvody, na základe ktorých dospela k tomuto záveru a faktory, ktoré účtovná jednotka považuje za relevantné.

Reklasifikácia

12. Ak účtovná jednotka reklasifikovala finančné aktívum (v súlade s IAS 39 ods. 51 až 54) ako aktívum ocenené:

a) v obstarávacej hodnote alebo amortizovanej hodnote, nie v reálnej hodnote, alebo

b) v reálnej hodnote, nie v obstarávacej hodnote alebo amortizovanej hodnote,

zverejní sumu reklasifikovanú do a z každej kategórie a dôvod takejto reklasifikácie.

12A. Ak účtovná jednotka reklasifikovala finančné aktívum z reálnej hodnoty cez hospodársky výsledok v súlade s IAS 39 odsekmi 50B alebo 50D alebo z kategórie k dispozícii na predaj v súlade s IAS 30 ods. 50E, zverejní:

a) sumu reklasifikovanú do a z každej kategórie;

b) pre každé obdobie vykazovania do ukončenia vykazovania účtovnú hodnotu a reálne hodnoty všetkých finančných aktív, ktoré boli reklasifikované v súčasnom období vykazovania a predchádzajúcich obdobiach vykazovania;

c) ak bolo finančné aktívum reklasifikované v súlade s odsekom 50B, že išlo o výnimočnú situáciu, a skutočnosti a okolnosti naznačujúce, že išlo i výnimočnú situáciu;

d) pri období vykazovania, počas ktorého finančné aktívum bolo reklasifikované, zisk alebo strata v reálnej hodnote finančného aktíva vykázané v hospodárskom výsledku alebo inom komplexnom výsledku v uvedenom období vykazovania a v predchádzajúcom období vykazovania;

e) pri každom období vykazovania, ktoré nasleduje po reklasifikácii (vrátane obdobia vykazovania, v ktorom bolo finančné aktívum reklasifikované) až do ukončenia vykazovania finančného aktíva, zisk alebo stratu v reálnej hodnote, ktoré by boli vykázané v hospodárskom výsledku alebo inom komplexnom výsledku, ak by finančné aktívum nebolo reklasifikované, a zisk, stratu, výnos a náklady vykázané v hospodárskom výsledku, a

f) efektívnu úrokovú mieru a odhadované sumy peňažných tokov, ktorých spätné získanie účtovná jednotka očakáva, ku dňu reklasifikácie finančného aktíva.

Ukončenie vykazovania

13. Účtovná jednotka mohla previesť finančné aktíva takým spôsobom, že časť alebo všetky finančné aktíva nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania (pozri odseky 15 až 37 štandardu IAS 39). Účtovná jednotka zverejní pre každú triedu takýchto finančných aktív:

a) charakter týchto aktív;

b) charakter rizík a odmien z vlastníctva, ktorým ostáva účtovná jednotka naďalej vystavená;

c) ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní všetkých týchto aktív, zverejní účtovnú hodnotu týchto aktív a súvisiacich záväzkov a

d) ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní týchto aktív v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti, zverejní celkovú účtovnú hodnotu pôvodných aktív, sumu aktív, ktoré účtovná jednotka naďalej vykazuje a účtovnú hodnotu súvisiacich záväzkov.

Zabezpečenie

14. Účtovná jednotka zverejní:

a) účtovnú hodnotu finančných aktív založených ako záruka za záväzky alebo podmienené záväzky, vrátane súm, ktoré sa reklasifikovali v súlade s odsekom 37 písm. a) štandardu IAS 39, a

b) požiadavky a podmienky týkajúce sa ich zálohu.

15. Keď má účtovná jednotka v držbe kolaterál (v podobe finančných alebo nefinančných aktív) a má povolené kolaterál predať alebo ho opätovne použiť na zabezpečenie v prípade, že nedôjde k neplneniu zo strany vlastníka kolaterálu, účtovná jednotka zverejní:

a) reálnu hodnotu držaného kolaterálu;

b) reálnu hodnotu akéhokoľvek takéhoto kolaterálu predaného alebo opätovne použitého na zabezpečenie a skutočnosť, či účtovná jednotka má povinnosť to vrátiť späť, a

c) požiadavky a podmienky súvisiace s použitím kolaterálu účtovnou jednotkou.

Účet opravných položiek na úverové straty

16. Ak je hodnota finančných aktív znížená o úverové straty a účtovná jednotka účtuje zníženie hodnoty na osobitnom účte (napríklad účet opravných položiek používaný na účtovanie individuálnych znížení hodnoty alebo podobný účet používaný na účtovanie skupinového zníženia hodnoty aktív) namiesto priameho zníženia účtovnej hodnoty aktíva, účtovná jednotka zverejní zosúhlasenie zmien na tomto účte počas účtovného obdobia pre každú triedu finančných aktív.

Zložené finančné nástroje s viacerými vloženými derivátmi

17. Ak účtovná jednotka vydala nástroj, ktorý obsahuje aj záväzkový komponent aj komponent vlastného imania (pozri odsek 28 štandardu IAS 32) a nástroj má viacero vložených derivátov, hodnoty ktorých sú vzájomne závislé (ako napríklad konvertibilný dlhový nástroj s kúpnou opciou emitenta), účtovná jednotka zverejní existenciu týchto prvkov.

Zlyhania a porušenia podmienok

18. V prípade *úverových záväzkov* vykázaných k dátumu vykazovania účtovná jednotka zverejní:

a) podrobnosti o akýchkoľvek zlyhaniach („defaults“) počas účtovného obdobia, pokiaľ ide istinu, úrok, umorovací fond alebo podmienky splatenia týchto úverových záväzkov;

b) účtovnú hodnotu úverových záväzkov v omeškaní k dátumu vykazovania a

c) skutočnosť, či sa zlyhanie (default) odstránilo alebo či sa podmienky úverových záväzkov opätovne dohodli, pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie.

19. Ak počas účtovného obdobia došlo k porušeniu podmienok úverovej zmluvy, iných ako podmienky uvedené v odseku 18, účtovná jednotka zverejní rovnaké informácie, ako informácie požadované v odseku 18, ak toto porušenie podmienok umožnilo veriteľovi žiadať zrýchlené splatenie (pokiaľ sa porušenie podmienok neodstránilo alebo sa podmienky úveru opätovne nedohodli v deň alebo pred dátumom vykazovania).

Výkaz ziskov a strát a vlastné imanie

Položky výnosov, nákladov, ziskov alebo strát

20. Účtovná jednotka zverejní ďalej uvedené položky výnosov, nákladov, ziskov alebo strát buď priamo vo výkazoch, alebo v poznámkach:

a) čisté zisky alebo čisté straty z:

i) finančných aktív alebo finančných záväzkov oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, pričom osobitne sa uvádzajú tie z finančných aktív alebo finančných záväzkov určených takto pri prvotnom vykázaní, a tie z finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sú klasifikované ako držané na obchodovanie v súlade so štandardom IAS 39;

ii) finančných aktív k dispozícii na predaj, pričom osobitne sa uvádza suma zisku a straty vykázaná priamo vo vlastnom imaní počas účtovného obdobia a suma vyňatá z vlastného imania a vykázaná v hospodárskom výsledku za účtovné obdobie;

iii) investícií držaných do splatnosti;

iv) úverov a pohľadávok a

v) finančných záväzkov oceňovaných v amortizovanej hodnote;

b) celkové úrokové výnosy a celkové úrokové náklady (vypočítané použitím metódy efektívnej úrokovej miery) z finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sa neoceňujú v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok;

c) výnosy a náklady z poplatkov (iné, ako sumy zahrnuté pri stanovení efektívnej úrokovej miery) vznikajúce z:

i) finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sa neoceňujú v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, a

ii) aktivít trustu a iných správcovských aktivít, ktorých výsledkom je držanie alebo investovanie aktív v mene jednotlivcov, trustov, penzijných programov a iných inštitúcií;

d) úrokové výnosy z finančných aktív so zníženou hodnotou kumulované v súlade s odsekom AG93 štandardu IAS 39 a

e) sumu straty zo zníženia hodnoty pre každú triedu finančného aktíva.

Ostatné zverejnenia

Účtovná politika

21. V súlade s odsekom 108 štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* účtovná jednotka zverejňuje v prehľade významných účtovných politík spôsob oceňovania (alebo spôsoby) použitý (použité) pri zostavovaní účtovnej závierky a ostatné použité účtovné politiky, ktoré sú dôležité na porozumenie účtovnej závierky.

Účtovanie zabezpečenia

22. Účtovná jednotka zverejní osobitne pre každý druh zabezpečenia uvedený v štandarde IAS 39 (t. j. zabezpečenia reálnej hodnoty, zabezpečenia peňažných tokov a zabezpečenia čistých investícií do zahraničných prevádzok) takto:

a) opis každého druhu zabezpečenia;

b) označenie finančných nástrojov určených ako zabezpečovacie nástroje a ich reálne hodnoty k dátumu vykazovania a

c) charakter rizík, ktoré sú predmetom zabezpečenia.

23. V prípade zabezpečenia peňažných tokov účtovná jednotka zverejní:

a) obdobia, keď sa očakávajú peňažné toky a keď sa očakáva, že tieto ovplyvnia hospodársky výsledok;

b) opis akejkoľvek očakávanej transakcie, pre ktorú sa predtým použilo účtovanie zabezpečenia, ale jej výskyt sa už ďalej neočakáva;

c) sumu, ktorá bola vykázaná vo vlastnom imaní počas účtovného obdobia;

d) sumu, ktorá bola vyňatá z vlastného imania a zahrnutá do hospodárskeho výsledku za účtovné obdobie, pričom sa uvádza suma zahrnutá v každej riadkovej položke vo výkaze ziskov a strát, a

e) sumu, ktorá bola vyňatá z vlastného imania počas účtovného obdobia a zahrnutá v počiatočnej obstarávacej hodnote alebo inej účtovnej hodnote nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, ktorého nadobudnutie alebo vznik bolo zabezpečenou veľmi pravdepodobnou očakávanou transakciou.

24. Účtovná jednotka zverejní osobitne:

a) pri zabezpečení reálnej hodnoty, zisky alebo straty:

i) zo zabezpečovacieho nástroja a

ii) zo zabezpečenej položky priraditeľné k zabezpečovanému riziku;

b) neefektívnosť vykázanú v hospodárskom výsledku, ku ktorej dochádza pri zabezpečeniach peňažných tokov, a

c) neefektívnosť vykázanú v hospodárskom výsledku, ku ktorej dochádza pri zabezpečeniach čistých investícií do zahraničných prevádzok.

Reálna hodnota

25. S výnimkou toho, čo je uvedené v odseku 29, pre každú triedu finančných aktív a finančných záväzkov (pozri odsek 6) účtovná jednotka zverejní reálnu hodnotu tejto triedy aktív a záväzkov spôsobom, ktorým sa umožňuje jeho porovnanie s jej účtovnou hodnotou.

26. Pri zverejňovaní reálnych hodnôt účtovná jednotka zoskupí finančné aktíva a finančné záväzky podľa tried, ale kompenzuje ich iba v prípade, ak ich účtovné hodnoty sú kompenzované v súvahe.

27. Účtovná jednotka zverejní:

a) metódy a, pri použití techniky oceňovania, predpoklady uplatnené pri stanovení reálnych hodnôt každej triedy finančných aktív alebo finančných záväzkov. Napríklad, ak je to uplatniteľné, účtovná jednotka zverejňuje údaje o predpokladoch súvisiacich s mierami predčasných splácaní, sadzbami odhadovaných úverových strát a úrokovými mierami alebo diskontnými sadzbami;

b) či sa reálne hodnoty stanovujú, celkovo alebo čiastočne, priamo odkazom na uverejnené cenové kotácie na aktívnom trhu alebo sa odhadujú použitím techniky oceňovania (pozri odseky AG71 až AG79 štandardu IAS 39);

c) či sa reálne hodnoty vykázané alebo zverejnené v účtovnej závierke stanovujú celkovo alebo čiastočne použitím techniky oceňovania, ktorá vychádza z predpokladov, ktoré nie sú podporované cenami súčasných pozorovateľných trhových transakcií toho istého nástroja (t. j. bez modifikácie alebo opätovného reštrukturovania) a nie sú založené na dostupných pozorovateľných údajoch z trhu. V prípade reálnych hodnôt vykázaných v účtovnej závierke, ak by zmena jedného alebo viacerých týchto predpokladov na možné alternatívne predpoklady spôsobila významnú zmenu reálnej hodnoty, účtovná jednotka uvedie túto skutočnosť a zverejní vplyv týchto zmien. Na tento účel sa významnosť posudzuje vzhľadom na hospodársky výsledok a celkové aktíva alebo celkové záväzky, alebo ak zmeny reálnej hodnoty sú vykázané vo vlastnom imaní, vzhľadom na celkovú výšku vlastného imania;

d) ak sa uplatňuje ustanovenie písmena c), celkovú výšku zmeny reálnej hodnoty odhadovanej použitím takej techniky oceňovania, ktorá bola vykázaná v hospodárskom výsledku počas účtovného obdobia.

28. Ak trh pre finančný nástroj nie je trhom aktívnym, účtovná jednotka stanoví jeho reálnu hodnotu použitím techniky oceňovania (pozri odseky AG74 až AG79 štandardu IAS 39). Najlepším dôkazom reálnej hodnoty pri prvotnom vykázaní je transakčná cena (t. j. reálna hodnota poskytnutého alebo prijatého plnenia), pokiaľ nie sú splnené podmienky uvedené v odseku AG76 štandardu IAS 39. Medzi reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní a hodnotou, ktorá by bola stanovená k tomuto dátumu použitím techniky oceňovania, by mohol byť rozdiel. Ak takýto rozdiel existuje, účtovná jednotka, podľa triedy finančného nástroja, zverejní:

a) svoju účtovnú politiku na vykazovanie tohto rozdielu v hospodárskom výsledku s cieľom vyjadriť zmenu faktorov (vrátane času), ktoré by pri stanovení ceny brali do úvahy účastníci trhu (pozri odsek AG76A štandardu IAS 39), a

b) celkový rozdiel, ktorý sa má ešte vykázať v hospodárskom výsledku na začiatku a na konci účtovného obdobia a zosúhlasenie zmien v zostatku tohto rozdielu.

29. Zverejnenia reálnej hodnoty sa nevyžadujú:

a) ak je účtovná hodnota približne zodpovedajúca reálnej hodnote, napríklad pri finančných nástrojoch ako sú krátkodobé obchodné pohľadávky a záväzky;

b) pri investícii do nástrojov vlastného imania, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu, alebo derivátoch naviazaných na takéto nástroje vlastného imania, ktorá je oceňovaná v obstarávacej hodnote v súlade so štandardom IAS 39, pretože jej reálna hodnota sa nemôže spoľahlivo určiť, alebo

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

30. V prípadoch uvedených v odseku 29 písm. b) a c) účtovná jednotka zverejní informácie s cieľom pomôcť používateľom účtovnej závierky vytvoriť si svoj vlastný úsudok o rozsahu možných rozdielov medzi účtovnou hodnotou týchto finančných aktív alebo finančných záväzkov a ich reálnou hodnotou vrátane:

a) skutočnosti, že táto informácia o reálnej hodnote nebola zverejnená pre tieto nástroje, pretože ich reálna hodnota sa nemôže spoľahlivo určiť;

b) opisu finančných nástrojov, ich účtovnú hodnotu a vysvetlenia prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo určiť;

c) informácií o trhu pre uvedené nástroje;

d) informácií o tom, či a akým spôsobom účtovná jednotka plánuje vyradiť finančné nástroje, a

e) ak je ukončené vykazovanie finančných nástrojov, ktorých reálnu hodnotu nebolo možné predtým spoľahlivo určiť, túto skutočnosť, ich účtovnú hodnotu v čase ukončenia vykazovania a sumu vykázaného zisku alebo straty.

CHARAKTER A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV

31. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť charakter a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je účtovná jednotka vystavená k dátumu vykazovania.

32. Zverejnenia požadované odsekmi 33 až 42 sú zamerané na riziká, ktoré vyplývajú z finančných nástrojov a na spôsob, akým sú riadené. Tieto riziká spravidla zahŕňajú, ale nie sú obmedzené len na ne, úverové riziko, *riziko likvidity* a trhové riziko.

Kvalitatívne zverejnenia

33. Pre každý druh rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov účtovná jednotka zverejní:

a) expozície voči riziku a ako vznikajú;

b) svoje ciele, postupy a procesy riadenia rizika a metódy používané na meranie rizika a

c) všetky zmeny v písmene a) alebo b) v porovnaní s predchádzajúcim obdobím.

Kvantitatívne zverejnenia

34. Pri každom druhu rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov účtovná jednotka zverejní:

a) súhrnné kvantitatívne údaje o svojej expozícii voči tomuto riziku k dátumu vykazovania. Uvedené zverejnenie je založené na informáciách poskytovaných interne kľúčovým členom manažmentu účtovnej jednotky (ako je definované v IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*), napríklad predstavenstvu účtovnej jednotky alebo výkonnému riaditeľovi;

b) zverejnenia požadované odsekmi 36 až 42 v rozsahu, na ktorý sa nevzťahuje ustanovenie písmena a), pokiaľ nie je riziko nevýznamné (pokiaľ ide o vysvetlenie významnosti, pozri odseky 29 až 31 štandardu IAS 1);

c) koncentráciu rizika, ak to nie je zrejmé z písmen a) a b).

35. Ak kvantitatívne údaje zverejňované k dátumu vykazovania nedostatočne zobrazujú expozíciu účtovnej jednotky voči riziku počas obdobia, účtovná jednotka poskytne ďalšie informácie, ktoré sú reprezentatívne.

Úverové riziko

36. Účtovná jednotka zverejní podľa triedy finančného nástroja:

a) sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje jeho maximálnu expozíciu voči úverovému riziku k dátumu vykazovania, neberúc do úvahy akýkoľvek držaný kolaterál alebo iné formy zabezpečenia úverového rizika (napríklad dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na kompenzáciu v súlade so štandardom IAS 32);

b) pokiaľ ide o zverejnenú hodnotu uvedenú v písmene a), opis kolaterálu držaného ako záloha a iné formy zabezpečenia úverového rizika;

c) informácie o úverovej kvalite finančných aktív, ktoré nie sú ani *po splatnosti* a nemajú ani zníženú hodnotu, a

d) účtovnú hodnotu finančných aktív, ktorých podmienky sa opätovne dohodli, ktoré by inak boli po splatnosti alebo by mali zníženú hodnotu.

Finančné aktíva, ktoré sú buď po splatnosti, alebo majú zníženú hodnotu

37. Účtovná jednotka zverejní podľa triedy finančného aktíva:

a) analýzu veku finančných aktív, ktoré sú po splatnosti k dátumu vykazovania, ale nemajú zníženú hodnotu;

b) analýzu finančných aktív, pri ktorých je znehodnotenie posúdené k dátumu vykazovania individuálne, vrátane faktorov, ktoré účtovná jednotka posudzovala pri určovaní toho, či je ich hodnota znížená, a

c) pre sumy zverejnené v písmenách a) a b), opis kolaterálu držaného účtovnou jednotkou ako záloha a iných foriem zabezpečenia úverového rizika a, pokiaľ to je možné, odhad ich reálnej hodnoty.

Zabezpečenie a iné existujúce formy zabezpečenia úverového rizika

38. Ak účtovná jednotka získa finančné alebo nefinančné aktíva počas účtovného obdobia tým, že prevezme vlastníctvo k zabezpečeniu, ktoré drží ako zálohu alebo tým, že má právo na iné formy zabezpečenia úverového rizika (napríklad záruky), a tieto aktíva spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v iných štandardoch, účtovná jednotka zverejní:

a) charakter a účtovnú hodnotu získaných aktív a

b) ak aktíva nie sú ľahko konvertibilné na peňažnú hotovosť, svoje postupy na vyradenie takýchto aktív alebo na ich využitie v rámci svojej prevádzky.

Riziko likvidity

39. Účtovná jednotka zverejní:

a) analýzu splatnosti finančných záväzkov, ktorá znázorňuje zostávajúce zmluvné splatnosti a

b) opis spôsobu, ktorým účtovná jednotka riadi riziko likvidity obsiahnuté v písmene a).

Trhové riziko

Analýza citlivosti

40. Pokiaľ účtovná jednotka nespĺňa podmienky odseku 41, musí zverejní:

a) analýzu citlivosti pre každý druh trhového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená k dátumu vykazovania, s uvedením toho, ako by hospodársky výsledok a vlastné imanie ovplyvnili zmeny v príslušnej premennej rizika, ktoré by mohli k tomuto dátumu nastať;

b) metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti a

c) zmeny v použitých metódach a predpokladoch oproti predchádzajúcemu obdobiu a dôvody týchto zmien.

41. Ak účtovná jednotka pripravuje analýzu citlivosti, napríklad metódou hodnoty v riziku („value-at-risk“), ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika (napríklad úrokové miery a výmenné kurzy) a používa ju na riadenie finančných rizík, môže použiť túto analýzu citlivosti namiesto analýzy bližšie uvedenej v odseku 40. Účtovná jednotka takisto zverejní:

a) vysvetlenie metódy použitej pri príprave tejto analýzy citlivosti a vysvetlenie hlavných parametrov a predpokladov, z ktorých boli odvodené poskytnuté údaje, a

b) vysvetlenie cieľa použitej metódy a obmedzení, ktoré môžu mať za následok to, že informácie úplne nevyjadrujú reálnu hodnotu príslušných aktív a záväzkov.

Ostatné zverejnenia týkajúce sa trhového rizika

42. Ak analýzy citlivosti zverejnené v súlade s odsekom 40 alebo 41 nie sú reprezentatívne v súvislosti s rizikom obsiahnutým vo finančnom nástroji (napríklad preto, že expozícia na konci roka nezodpovedá expozícii v priebehu roka), účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť a dôvod, na základe ktorého sa domnieva, že analýzy citlivosti nie sú reprezentatívne.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

43. Účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2007 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

44. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, nemusí prezentovať porovnávacie informácie pri zverejneniach požadovaných odsekmi 31 až 42 a týkajúcich sa charakteru a rozsahu rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov.

44E. *Reklasifikáciou finančných aktív* (zmeny a doplnenia IAS 39 a IFRS 7) vydanou v októbri 2008 sa zmenil a doplnil odsek 12 a vložil sa odsek 12A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia od 1. júla 2008.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 30

45. Týmto IFRS sa nahrádza štandard IAS 30 *Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií.*

Dodatok A

Vymedzenie pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Úverové riziko	Riziko, že jedna strana finančného nástroja spôsobí finančnú stratu inej strane nesplnením svojho záväzku.
Menové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien kurzov cudzích mien.
Úrokové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových úrokových sadzieb.
Riziko likvidity	Riziko, že účtovná jednotka bude mať ťažkosti pri plnení záväzkov súvisiacich s finančnými záväzkami.
Úverové záväzky	Úverové záväzky sú finančné záväzky odlišné od krátkodobých obchodných záväzkov z obchodného styku splatných za bežných úverových podmienok.
Trhové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien v trhových cenách. Trhové riziko sa skladá z troch druhov rizika: **menové riziko**, **úrokové riziko** a **iné cenové riziko.**
Iné cenové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových cien (iných ako tie, ktoré vyplývajú z **úrokového rizika** alebo **menového rizika**) bez ohľadu na to, či sú tieto zmeny spôsobené faktormi špecifickými pre individuálny finančný nástroj alebo pre jeho emitenta, alebo faktormi ovplyvňujúcimi všetky podobné finančné nástroje obchodované na trhu.
Po splatnosti	Finančné aktívum je po splatnosti vtedy, keď protistrana neuskutočnila platbu v zmluvne dohodnutom čase.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v odseku 11 štandardu IAS 32 alebo odseku 9 štandardu IAS 39 a sú použité v IFRS v zmysle uvedenom v štandardoch IAS 32 a IAS 39:

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku,

— finančné aktíva k dispozícii na predaj,

— ukončenie vykazovania,

— derivát,

— metóda efektívnej úrokovej miery,

— nástroj vlastného imania,

— reálna hodnota,

— finančné aktívum,

— finančný nástroj,

— finančný záväzok,

— finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok,

— zmluva o finančnej záruke,

— finančné aktívum alebo finančný záväzok držaný na obchodovanie,

— očakávaná transakcia,

— zabezpečovací nástroj,

— investície držané do splatnosti,

— úvery a pohľadávky,

— bežný nákup alebo predaj.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ZVEREJŇOVANIE (ODSEK 6)

B1. V odseku 6 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby zoskupila finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané charakteru zverejnených informácií a ktoré zohľadňujú vlastnosti týchto finančných nástrojov. Triedy opísané v odseku 6 sú určené účtovnou jednotkou a preto sú odlišné od kategórií finančných nástrojov vymedzených v štandarde IAS 39 (v ktorom sa určuje ako sa finančné nástroje oceňujú a kde sa zmeny reálnej hodnoty vykazujú).

B2. Pri vymedzovaní tried finančného nástroja účtovná jednotka prinajmenšom:

a) rozlíši nástroje oceňované v amortizovanej hodnote od nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote;

b) tie finančné nástroje, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, posudzuje ako osobitnú triedu alebo triedy.

B3. Účtovná jednotka so zreteľom na svoju situáciu rozhodne o miere podrobnosti poskytnutých informácií, aby vyhovela požiadavkám tohto IFRS, o tom, aký dôraz bude klásť na rôzne aspekty daných požiadaviek, a o spôsobe zhromažďovania informácií, aby poskytla celkový obraz bez toho, aby spájala informácie s rozdielnymi vlastnosťami. Je nevyhnutné vhodne stanoviť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky nadmernými podrobnosťami, ktoré nemusia pomáhať používateľom účtovnej závierky, a znejasnením dôležitých informácií v dôsledku prílišného zoskupovania. Napríklad účtovná jednotka nesmie zakrývať dôležité informácie tým, že ich zahrnie do veľkého množstva bezvýznamných podrobností. Podobne účtovná jednotka nesmie zverejňovať informácie, ktoré sú zoskupené do takej miery, že to zastiera dôležité rozdiely medzi individuálnymi transakciami alebo súvisiacimi rizikami.

VÝZNAMNOSŤ FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ POZÍCIU A VÝKONNOSŤ

Finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok (odseky 10 a 11)

B4. Ak účtovná jednotka určí finančný záväzok ako oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, odsek 10 písm. a) vyžaduje od účtovnej jednotky, aby vykázala výšku zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá je priraditeľná zmenám v úverovom riziku záväzku. Odsek 10 písm. a) bod i) umožňuje účtovnej jednotke určiť túto sumu ako výšku zmeny reálnej hodnoty záväzku, ktorá nie je priraditeľná zmenám trhových podmienok, ktoré zapríčiňujú trhové riziko. Ak jedinými relevantnými zmenami trhových podmienok v prípade záväzku sú zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby, túto sumu je možné odhadnúť takto:

a) Účtovná jednotka najskôr vypočíta vnútornú mieru návratnosti záväzku na začiatku obdobia pomocou zistenej trhovej ceny záväzku a zmluvných peňažných tokov záväzku na začiatku daného obdobia. Z tejto miery návratnosti účtovná jednotka odpočíta zistenú (referenčnú) úrokovú sadzbu na začiatku daného obdobia, čím dostane komponent vnútornej miery návratnosti ktorý je špecifický pre nástroj;

b) Účtovná jednotka ďalej vypočíta súčasnú hodnotu peňažných tokov spojených so záväzkom použitím zmluvných peňažných tokov záväzku na konci daného obdobia a diskontnej sadzby rovnajúcej sa sume i) zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby na konci daného obdobia a ii) komponentu vnútornej miery návratnosti špecifickému pre nástroj stanovenému podľa písmena a);

c) Rozdiel medzi zistenou trhovou cenou záväzku na konci obdobia a sumou stanovenou podľa písmena b) predstavuje zmenu reálnej hodnoty, ktorá nie je priraditeľná zmenám zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby. Toto je suma, ktorá sa zverejní.

V tomto príklade sa predpokladá, že zmeny reálnej hodnoty, ktoré sú výsledkom iných faktorov, ako sú zmeny úverového rizika daného nástroja alebo zmeny úrokových sadzieb, nie sú podstatné. Ak by nástroj v uvedenom príklade obsahoval vložený derivát, zmena reálnej hodnoty vloženého derivátu sa vylučuje pri stanovení sumy, ktorá sa vykáže v súlade s odsekom 10 písm. a).

Ostatné zverejnenie – účtovná politika (odsek 21)

B5. V odseku 21 sa vyžaduje zverejniť spôsob (alebo spôsoby) oceňovania použité pri zostavovaní účtovnej závierky a ostatné použité účtovné politiky, ktoré sú dôležité na porozumenie účtovnej závierky. V prípade finančných nástrojov takéto zverejnenie môže zahŕňať:

a) pre finančné aktíva alebo finančné záväzky určené ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok:

i) charakter finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré účtovná jednotka určila ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok;

ii) kritériá na takéto určenie týchto finančných aktív alebo finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní a

iii) ako účtovná jednotka splnila podmienky podľa odseku 9, 11A alebo 12 štandardu IAS 39 na takéto určenie. Pre nástroje, ktoré sú určené v súlade s písmenom b) bodom i) definície finančného aktíva alebo finančného záväzku oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok uvedenej v štandarde IAS 39, takéto zverejnenie obsahuje slovný opis okolností vyvolávajúcich nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania, ktorá by inak nastala. Pre nástroje, ktoré sú určené v súlade s písmenom b) bodom ii) definície finančného aktíva alebo finančného záväzku oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok uvedenej v štandarde IAS 39, takéto zverejnenie obsahuje slovný opis toho, ako je určenie „oceňovaný v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok“ v súlade s dokumentovaným riadením rizika alebo investičnou stratégiou účtovnej jednotky;

b) kritériá na zaradenie finančných aktív ako aktív k dispozícii na predaj;

c) skutočnosť, či sú bežné nákupy a predaje finančných aktív účtované dátumom uskutočnenia obchodu alebo dátumom vysporiadania (pozri odsek 38 štandardu IAS 39);

d) keď sa na zníženie účtovnej hodnoty finančných aktív, ktorých hodnota bola znížená úverovými stratami, používa účet opravných položiek:

i) kritériá na stanovenie toho, kedy sa účtovná hodnota finančných aktív so zníženou hodnotou zníži priamo (alebo priamo zvýši v prípade zrušenia zníženia hodnoty) a kedy sa použije účet opravných položiek, a

ii) kritériá na odpis súm účtovaných na účte opravných položiek oproti účtovnej hodnote finančných aktív so zníženou hodnotou (pozri odsek 16);

e) spôsob určenia čistých ziskov alebo čistých strát pre každú kategóriu finančného nástroja [pozri odsek 20 písm. a)], napríklad, či čisté zisky alebo čisté straty z položiek oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok zahŕňajú úrokové výnosy alebo výnosy z dividend;

f) kritériá, ktoré účtovná jednotka používa na určenie toho, že existuje objektívny dôkaz o tom, že došlo ku strate zo zníženia hodnoty [pozri odsek 20 písm. e)];

g) ak podmienky finančných aktív, ktoré by inak boli po splatnosti alebo by mali zníženú hodnotu, boli opätovne dohodnuté, účtovná jednotka zverejní účtovnú politiku týkajúcu sa finančných aktív, ktoré sú predmetom opätovne dohodnutých podmienok [pozri odsek 36 písm. d)].

V odseku 113 štandardu IAS 1 sa takisto vyžaduje, aby účtovné jednotky zverejnili v prehľade významných účtovných politík alebo v iných poznámkach úsudky, okrem tých, ktoré zahŕňajú odhady, ktoré manažment uskutočnil 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 v krížovom odkaze 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 členom manažmentu účtovnej jednotky. Ak účtovná jednotka používa na riadenie expozície voči riziku niekoľko metód, zverejní informácie použitím metódy alebo metód, ktoré poskytujú najdôležitejšie a najspoľahlivejšie informácie. V IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa rozoberá dôležitosť a spoľahlivosť.

B8. V odseku 34 písm. c) sa vyžadujú zverejnenia o koncentrácii rizika. Koncentrácie rizika vyplývajú z finančných nástrojov, ktoré majú podobné vlastnosti a sú ovplyvnené podobným spôsobom zmenami ekonomických alebo iných podmienok. Na zistenie koncentrácií rizika je potrebný úsudok, pričom sa berie do úvahy situácia účtovnej jednotky. Zverejnenie koncentrácií rizika obsahuje:

a) označenie spôsobu, akým manažment určuje koncentrácie;

b) označenie spoločnej charakteristiky, na základe ktorej je identifikovaná každá koncentrácia (napríklad protistrana, geografická oblasť, mena alebo trh), a

c) suma expozície voči riziku spojená so všetkými finančnými nástrojmi, ktoré majú túto charakteristiku spoločnú.

Maximálna expozícia voči úverovému riziku [odsek 36 písm. a)]

B9. V odseku 36 písm. a) sa vyžaduje zverejniť sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu voči úverovému riziku účtovnej jednotky. Pre finančné aktívum je to spravidla hrubá účtovná hodnota po odpočítaní:

a) akejkoľvek sumy kompenzovanej v súlade so štandardom IAS 32 a

b) akýchkoľvek strát zo zníženia hodnoty vykázaných v súlade so štandardom IAS 39.

B10. Medzi činnosti, ktoré zapríčiňujú úverové riziko a súvisiacu maximálnu expozíciu voči úverovému riziku, patria okrem iného:

a) poskytovanie úverov a pohľadávok 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 v reálnej hodnote, maximálna expozícia voči úverovému riziku k dátumu vykazovania sa bude rovnať účtovnej hodnote;

c) poskytovanie finančných záruk. V tomto prípade maximálna expozícia voči úverovému riziku je maximálna suma, ktorú by účtovná jednotka musela zaplatiť, ak by sa záruka uplatnila, čo môže byť suma podstatne vyššia, než suma vykázaná ako záväzok;

d) poskytnutie úverového prísľubu, ktorý je neodvolateľný počas platnosti daného prísľubu alebo je odvolateľný iba ako reakcia na významnú nepriaznivú zmenu. Ak subjekt poskytujúci úverový prísľub nemôže vysporiadať úverový prísľub v čistom v peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom, maximálna expozícia voči úverovému riziku predstavuje celú sumu prísľubu. Je to tak preto, že nie je isté, či suma akejkoľvek nevyčerpanej časti sa môže čerpať v budúcnosti. Táto môže byť podstatne vyššia ako suma vykázaná ako záväzok.

Analýza zmluvnej splatnosti [odsek 39 písm. a)]

B11. Pri príprave analýzy zmluvnej splatnosti finančných záväzkov požadovanej v odseku 39 písm. a) účtovná jednotka použije svoj úsudok na určenie primeraného počtu časových pásiem. Účtovná jednotka by mohla napríklad určiť ako primerané tieto časové pásma:

a) najviac jeden mesiac;

b) viac ako jeden mesiac, a nie viac ako tri mesiace;

c) viac ako tri mesiace, a nie viac ako jeden rok a

d) viac ako jeden rok, a nie viac ako päť rokov.

B12. Ak si protistrana môže vybrať, kedy sa suma bude platiť, záväzok sa zahrnie na základe najskoršieho dátumu, ku ktorému môže byť účtovná jednotka požiadaná o zaplatenie. Napríklad finančné záväzky, vyrovnanie ktorých sa od účtovnej jednotky môže vyžadovať na požiadanie (napríklad vklady splatné na požiadanie), sa zahrnú do najskoršieho časového pásma.

B13. Ak sa účtovná jednotka zaviazala uvoľňovať sumy v splátkach, každá splátka sa priradí do najskoršieho obdobia, v ktorom môže byť účtovná jednotka požiadaná o platenie. Napríklad nevyčerpaný úverový prísľub sa zahrnie do časového pásma s najskorším dátumom možnosti čerpať prísľub.

B14. Sumy vykázané v analýze splatnosti sú zmluvné nediskontované peňažné toky, napríklad:

a) záväzky z finančného lízingu v hrubom (pred odpočítaním finančných poplatkov);

b) ceny stanovené vo forwardovej zmluve na nákup finančných aktív za peňažnú hotovosť;

c) čisté sumy pri úrokových swapoch s plateným premenlivým/prijatým – pevným úrokom, pri ktorých dochádza k výmene čistých peňažných tokov;

d) zmluvné sumy, ktoré sa majú vymeniť v rámci derivátového finančného nástroja (napríklad menový swap), pri ktorom dochádza k výmene hrubých peňažných tokov, a

e) úverové prísľuby v hrubom.

Uvedené nediskontované peňažné toky sa líšia od sumy uvedenej v súvahe, pretože suma v súvahe je založená na diskontovaných peňažných tokoch.

B15. Ak je to vhodné, účtovná jednotka zverejní analýzu derivátových finančných nástrojov osobitne od analýzy nederivátových finančných nástrojov v rámci analýzy zmluvnej splatnosti pre finančné záväzky požadovanej v odseku 39 písm. a). Napríklad by bolo vhodné odlíšiť peňažné toky z derivátových finančných nástrojov a nederivátových finančných nástrojov, ak sa peňažné toky vznikajúce z derivátových finančných nástrojov vysporiadajú v hrubom. Je to preto, že výdavky peňažných prostriedkov v hrubom môže sprevádzať súvisiaci príjem peňažných prostriedkov.

B16. Ak výška záväzku nie je pevne stanovená, vykázaná suma sa určí podľa podmienok existujúcich k dátumu vykazovania. Napríklad v prípade, keď sa výška záväzku mení so zmenami indexu, vykázaná suma môže vychádzať z úrovne indexu k dátumu vykazovania.

Trhové riziko – analýzy citlivosti (odseky 40 a 41)

B17. V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti pre každý druh trhového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená. V súlade s odsekom B3 účtovná jednotka rozhoduje ako zoskupí informácie tak, aby poskytli celkový obraz bez zlúčenia informácií s rozdielnymi vlastnosťami týkajúcimi sa expozícií voči rizikám z významne odlišných ekonomických prostredí. Napríklad:

a) účtovná jednotka, ktorá obchoduje s finančnými nástrojmi, by mohla zverejniť túto informáciu osobitne pre finančné nástroje držané na obchodovanie a pre finančné nástroje, ktoré nedrží na obchodovanie;

b) účtovná jednotka by nezoskupovala svoju expozíciu voči trhovým rizikám z oblastí s hyperinfláciou s expozíciou voči tým istým trhovým rizikám z oblastí s veľmi nízkou infláciou.

Ak účtovná jednotka je vystavená iba jednému druhu trhového rizika iba v jednom ekonomickom prostredí, neuviedla by rozčlenené informácie.

B18. V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti s cieľom ukázať účinok podložene možných zmien v príslušnej premennej rizika (napríklad bežné trhové úrokové sadzby, menové kurzy, ceny akcií alebo ceny komodít) na hospodársky výsledok a vlastné imanie. Na tento účel:

a) od účtovných jednotiek sa nevyžaduje určiť, aký by bol hospodársky výsledok za obdobie, keby príslušné premenné rizika boli odlišné. Účtovné jednotky namiesto toho zverejňujú vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie k súvahovému dňu, pričom predpokladajú, že podložene možná zmena v príslušnej premennej rizika nastala k súvahovému dňu a táto zmena sa uplatnila na existujúce expozície voči riziku k tomuto dňu. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka má záväzok s premenlivou sadzbou ku koncu roka, zverejnila by vplyv na hospodársky výsledok (t. j. úrokové náklady) za bežný rok vtedy, ak by sa úrokové sadzby menili podľa podložene možných súm;

b) od účtovných jednotiek sa nevyžaduje, aby zverejnili vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie pre každú zmenu v rozsahu podložene možných zmien príslušnej premennej rizika. Zverejnenie vplyvov zmien v hraniciach podložene možných zmien by postačovalo.

B19. Pri určovaní toho, čo je podložene možná zmena v príslušnej premennej rizika, účtovná jednotka zváži:

a) ekonomické prostredia, v ktorých pôsobí. Podložene možná zmena by nemala zahŕňať nepravdepodobné alebo „najhoršie“ scenáre alebo „stresové testy“. Navyše, ak je miera zmeny v príslušnej premennej rizika stabilná, účtovná jednotka nemusí upraviť zvolenú podložene možnú zmenu v premennej rizika. Predpokladajme napríklad, že úrokové sadzby sú na úrovni 5 percent a účtovná jednotka určí, že fluktuácia úrokových sadzieb na úrovni ± 50 bázických bodov je podložene možná. Účtovná jednotka by zverejnila vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 4,5 percenta alebo 5,5 percenta. V nasledujúcom období sa úrokové sadzby zvýšili na 5,5 percenta. Účtovná jednotka sa naďalej domnieva, že úrokové sadzby môžu kolísať o ± 50 bázických bodov (t. j., že miera zmeny v úrokových sadzbách je stabilná). Účtovná jednotka by zverejnila vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 5 percent alebo 6 percent. Od účtovnej jednotky by sa nevyžadovalo, aby revidovala svoj predpoklad, že úrokové sadzby by mohli odôvodnene kolísať o ± 50 bázických bodov, pokiaľ by neexistoval dôkaz, že úrokové sadzby sa stali významne nestabilnejšími;

b) časový rámec, za ktorý účtovná jednotka predpoklad vytvára. Analýza citlivosti ukáže vplyvy zmien, ktoré sa považujú za podložene možné počas obdobia, kým účtovná jednotka znova neprezentuje tieto zverejnenia, čo je zvyčajne jej nasledujúce ročné obdobie vykazovania.

B20. V odseku 41 sa účtovnej jednotke povoľuje, aby použila analýzu citlivosti, ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika, ako napríklad model hodnoty v riziku (value-at-risk), ak účtovná jednotka používa túto analýzu na riadenie svojej expozície voči finančným rizikám. Uvedené platí aj vtedy, ak sa touto metodikou meria iba potenciál na stratu a nemeria sa potenciál na zisk. Takáto účtovná jednotka by mohla podmienky uvedené v odseku 41 písm. a) spĺňať zverejnením druhu použitého modelu hodnoty v riziku (value-at-risk) (napríklad či sa model opiera o simulácie metódou Monte Carlo), vysvetlenia fungovania modelu a hlavných predpokladov (napríklad obdobie držby a stupeň uistenia). Účtovné jednotky by takisto mohli zverejniť historické obdobie pozorovania a váhy uplatňované na pozorovania v rámci tohto obdobia, vysvetlenie toho, ako sa riešia alternatívy vo výpočtoch, a ktoré volatility a korelácie (alebo alternatívne simulácie rozloženia pravdepodobnosti metódou Monte Carlo) sú použité.

B21. Účtovná jednotka poskytne analýzy citlivosti pre svoje obchodné činnosti ako celok, ale môže poskytnúť rôzne druhy analýz citlivosti pre rôzne triedy finančných nástrojov.

Úrokové riziko

B22. *Úrokové riziko* vzniká pri úročených finančných nástrojoch vykázaných v súvahe (napríklad úvery a pohľadávky a emitované dlhové nástroje) a niektorých finančných nástrojoch nevykázaných v súvahe (napríklad niektoré úverové prísľuby).

Menové riziko

B23. *Menové riziko* (alebo riziko cudzích mien) vzniká pri finančných nástrojoch, ktoré sú denominované v cudzej mene, t. j. v mene inej ako funkčná mena, v ktorej sa finančné nástroje oceňujú. Na účely tohto IFRS menové riziko nevzniká z finančných nástrojov, ktoré sú nepeňažnými položkami, alebo z finančných nástrojov denominovaných vo funkčnej mene.

B24. Analýza citlivosti sa zverejní pri každej mene, voči ktorej má účtovná jednotka významnú expozíciu.

Iné cenové riziko

B25. *Iné cenové riziko* vzniká pri finančných nástrojoch z dôvodu zmien, napríklad v cenách komodít alebo cenách akcií. Aby bol súlad s odsekom 40, účtovná jednotka by mohla zverejniť vplyv zníženia špecifického trhového indexu cenných papierov, ceny komodít alebo inej premennej rizika. Ak účtovná jednotka napríklad poskytne záruky na reziduálnu hodnotu, ktoré sú finančnými nástrojmi, zverejní zvýšenie alebo pokles hodnoty aktív, na ktoré sa táto záruka vzťahuje.

B26. Dva príklady finančných nástrojov, ktoré vyvolávajú akciové cenové riziko sú a) držba podielov na vlastnom imaní inej účtovnej jednotky a b) investícia do trustu, ktorý má následne v držbe investície do nástrojov vlastného imania. Ostatné príklady zahŕňajú forwardové zmluvy a opcie na nákup alebo predaj stanoveného množstva nástroja vlastného imania a swapy indexované na ceny akcií. Reálne hodnoty týchto finančných nástrojov sú ovplyvnené zmenami trhovej ceny podkladových nástrojov vlastného imania.

B27. V súlade s odsekom 40 písm. a) citlivosť hospodárskeho výsledku (ktorá vzniká napríklad z nástrojov klasifikovaných ako oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok a zníženia hodnoty finančných aktív k dispozícii na predaj) sa zverejňuje osobitne od citlivosti vlastného imania (ktoré vzniká napríklad z nástrojov klasifikovaných ako k dispozícii na predaj).

B28. Finančné nástroje, ktoré účtovná jednotka klasifikuje ako nástroje vlastného imania, sa opätovne neoceňujú. Ani hospodársky výsledok, ani vlastné imanie nebudú ovplyvnené akciovým cenovým rizikom týchto nástrojov. Preto sa nevyžaduje analýza citlivosti.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 8

Prevádzkové segmenty

HLAVNÁ ZÁSADA

1. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky posúdiť charakter a finančné vplyvy podnikateľských aktivít, ktorými sa daná účtovná jednotka zaoberá, a hospodárskeho prostredia, v ktorom vykonáva svoju činnosť.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa vzťahuje na:

   a) samostatnú alebo individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky:

      i) ktorej dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania sa obchodujú na verejnom trhu (na tuzemskej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov), alebo

      ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu a

   b) konsolidovanú účtovnú závierku skupiny s materskou spoločnosťou:

      i) ktorej dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania sa obchodujú na verejnom trhu (na tuzemskej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov), alebo

      ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania konsolidovanej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu.

3. Ak sa účtovná jednotka, ktorá nie je povinná uplatňovať tento IFRS rozhodne zverejniť informácie o segmentoch, ktoré nie sú v súlade s týmto štandardom, neoznačí takéto údaje ako informácie o segmentoch.

4. Ak finančné výkazy obsahujú tak konsolidovanú účtovnú závierku materskej spoločnosti zostavenú v súlade s týmto štandardom, ako aj individuálnu účtovnú závierku materskej spoločnosti, informácie o segmentoch sa vyžadujú iba v konsolidovanej účtovnej závierke.

PREVÁDZKOVÉ SEGMENTY

5. Prevádzkový segment je zložkou účtovnej jednotky:

   a) ktorý sa zaoberá podnikateľskými aktivitami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inými komponentmi tej istej účtovnej jednotky);

   b) ktorého prevádzkové výsledky pravidelne preveruje vedúci účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou s cieľom rozhodovať o prostriedkoch, ktoré sa majú segmentu prideliť, a posudzovať jeho výkonnosť a

   c) ktorému sú dostupné samostatné finančné informácie.

   Prevádzkový segment sa môže zaoberať podnikateľskými aktivitami, v ktorých ešte len získa výnosy, napríklad činnosti spojené so zakladaním prevádzky môžu byť prevádzkovými segmentmi pred dosiahnutím výnosov.

6. Nie každá časť účtovnej jednotky je nevyhnutne prevádzkový segment alebo časť prevádzkového segmentu. Napríklad ústredie spoločnosti alebo niektoré výkonné oddelenia nemusia prinášať výnosy alebo môžu prinášať výnosy, ktoré sú len príležitostné popri činnostiach účtovnej jednotky, a nie sú prevádzkovými segmentmi. Na účely tohto štandardu sa za prevádzkové segmenty nepovažujú podnikové programy požitkov po skončení zamestnania.

7. Termín „vedúci s rozhodovacou právomocou“ označuje funkciu, nie nevyhnutne manažéra s konkrétnym označením. Touto funkciou je prideľovanie prostriedkov prevádzkovým segmentom účtovnej jednotky a posudzovanie ich výkonnosti. Vedúcim účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou je často jej výkonný riaditeľ alebo hlavný vedúci pracovník, ale môže to byť napríklad aj skupina výkonných riaditeľov alebo iných osôb.

8. V mnohých účtovných jednotkách sú prevádzkové segmenty jasne vymedzené tromi charakteristikami prevádzkových segmentov, ktoré sú opísané v odseku 5. Účtovná jednotka však môže vypracúvať výkazy, v ktorých sa jej podnikateľské aktivity prezentujú rozličnými spôsobmi. Ak vedúci s rozhodovacou právomocou používa viac ako jednu zostavu informácií o segmentoch, môžu jednu zostavu zložiek pri určovaní prevádzkových segmentov účtovnej jednotky vymedzovať aj iné faktory, vrátane povahy podnikateľských aktivít každej zložky, existencie manažérov zodpovedných za tieto zložky a informácií, ktoré sa predkladajú predstavenstvu.

9. Prevádzkový segment má zvyčajne manažéra, ktorý je zaň priamo zodpovedný a ktorý udržiava pravidelný kontakt s vedúcim s rozhodovacou právomocou, s ktorým prerokúva prevádzkové činnosti, finančné výsledky, budúci vývoj alebo plány týkajúce sa daného segmentu. Termín „manažér segmentu" označuje funkciu, nie nevyhnutne manažéra s daným označením. Pri niektorých prevádzkových segmentoch môže byť vedúci s rozhodovacou právomocou takisto manažérom segmentu. Jeden manažér môže byť manažérom segmentu pre viac ako jeden prevádzkový segment. Ak vlastnosti opísané v odseku 5 platia pre viac ako jednu zostavu zložiek organizácie, existuje však len jedna zostava zložiek, za ktorú sú zodpovední manažéri segmentu, táto zostava zložiek predstavuje prevádzkové segmenty.

10. Vlastnosti opísané v odseku 5 môžu platiť pre dve alebo viac navzájom sa prekrývajúce zostavy zložiek, za ktoré sú manažéri zodpovední. Na túto štruktúru sa niekedy odkazuje ako na maticovú formu organizácie. Napríklad v niektorých účtovných jednotkách sú niektorí manažéri zodpovední za rôzne skupiny výrobkov a služieb na celom svete, zatiaľ čo iní manažéri sú zodpovední za určité zemepisné oblasti. Vedúci s rozhodovacou právomocou pravidelne preveruje prevádzkové výsledky oboch zostáv zložiek a či sú finančné informácie k dispozícii pre obe zostavy. V takej situácii účtovná jednotka určí, ktorá zostava zložiek predstavuje prevádzkové segmenty, a to s prihliadnutím na hlavnú zásadu.

VYKAZOVATEĽNÉ SEGMENTY

11. Účtovná jednotka vykazuje informácie samostatne o každom prevádzkovom segmente, ktorý:

a) bol vymedzený v súlade s odsekmi 5 až 10 alebo vyplýva zo zoskupenia dvoch alebo viacerých týchto segmentov v súlade s odsekom 12 a

b) presahuje kvantitatívne limity uvedené v odseku 13.

V odsekoch 14 až 19 sa spresňujú ďalšie situácie, keď sa informácie o prevádzkovom segmente vykazujú samostatne.

Sumarizačné kritériá

12. Prevádzkové segmenty často preukazujú podobnú dlhodobú finančnú výkonnosť, ak majú podobné ekonomické vlastnosti. Napríklad pri dvoch podobných prevádzkových segmentoch sa očakávajú podobné dlhodobé priemerné hrubé marže, ak ich ekonomické vlastnosti sú podobné. Dva alebo viac prevádzkových segmentov možno zoskupiť do jedného prevádzkového segmentu, ak je toto zoskupenie v súlade s hlavnou zásadou tohto IFRS, ak segmenty majú podobné ekonomické vlastnosti a sú si podobné v každom z týchto hľadísk:

a) charakter výrobkov a služieb;

b) charakter výrobných procesov;

c) typ alebo skupina odberateľov výrobkov a služieb;

d) metódy použité na distribúciu svojich výrobkov alebo poskytovanie svojich služieb a

e) ak to prichádza do úvahy, charakter regulačného prostredia, napríklad bankovníctva, poisťovníctva alebo verejnoprospešné spoločnosti.

Kvantitatívne limity

13. Účtovná jednotka vykazuje samostatne informácie o prevádzkovom segmente, ktorý spĺňa ktorékoľvek z nasledujúcich kvantitatívnych limitov:

a) jeho vykazované výnosy, vrátane predajov externým zákazníkom a predajov a prevodov medzi jednotlivými segmentmi, predstavujú 10 percent zo súčtu výnosov za všetky prevádzkové segmenty, a to interných aj externých;

b) absolútna hodnota jeho vykázaného zisku alebo straty je 10 percent alebo viac z väčšej sumy z týchto dvoch (v absolútnej hodnote): i) súčet vykázaného zisku všetkých prevádzkových segmentov, ktoré nevykázali stratu, a ii) súčet vykázanej straty všetkých prevádzkových segmentov, ktoré vykázali stratu;

c) jeho majetok je 10 percent alebo viac zo súčtu majetku všetkých prevádzkových segmentov.

Prevádzkové segmenty, ktoré nespĺňajú žiaden z týchto kvantitatívnych limitov, sa môžu považovať za vykazovateľné a samostatne zverejniteľné, ak sa manažment domnieva, že informácie o tomto segmente by mohli byť užitočné pre používateľov účtovnej závierky.

14. Účtovná jednotka môže spájať informácie o prevádzkových segmentoch, ktoré nespĺňajú kvantitatívne limity, s informáciami o ostatných prevádzkových segmentoch nespĺňajúcich kvantitatívne limity, na účely vytvorenia vykazovateľného segmentu, iba vtedy, ak tieto prevádzkové segmenty majú podobné ekonomické vlastnosti a spĺňajú väčšinu sumarizačných kritérií uvedených v odseku 12.

15. Ak celkové externé výnosy vykazované prevádzkovými segmentmi sú menej ako 75 percent celkových výnosov účtovnej jednotky, vymedzujú sa ďalšie prevádzkové segmenty ako vykazovateľné segmenty (aj keď nespĺňajú kritériá ustanovené v odseku 13), dokiaľ do povinne vykazovateľných segmentov nie je zahrnutých aspoň 75 percent celkových výnosov účtovnej jednotky.

16. Informácie o ostatných podnikateľských aktivitách a prevádzkových segmentoch, ktoré sa nevykazujú povinne, sa spoja a zverejnia v kategórii „ostatné segmenty“ oddelene od ďalších položiek zosúhlasenia, ktoré sú povinné podľa odseku 28. Charakterizujú sa zdroje výnosov zaradených do kategórie „ostatné segmenty“.

17. Ak manažment usúdi, že prevádzkový segment vymedzený ako vykazovateľný segment v bezprostredne predchádzajúcom období bude významný aj v budúcnosti, informácie o tomto segmente sa budú vykazovať samostatne aj v bežnom období, a to aj vtedy, keď už nespĺňa kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 13.

18. Ak je prevádzkový segment v súlade s kvantitatívnymi limitmi v bežnom období určený ako vykazovateľný segment, údaje za tento segment za predchádzajúce obdobie prezentované účely porovnania sa prehodnotia tak, aby zobrazili tento novovykazovaný segment samostatne, a to aj vtedy, ak tento segment v predchádzajúcom období nespĺňal kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 13, okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú dostupné a náklady na ich získanie by boli neúmerné.

19. Na počet vykazovateľných segmentov, o ktorých účtovná jednotka zverejňuje informácie samostatne, môže existovať určitý vhodný limit, pri presiahnutí ktorého môžu byť informácie o segmentoch príliš podrobné. Aj keď nebol určený presný limit, v prípade, keď počet segmentov vykazovaných podľa odsekov 13 až 18 stúpne nad desať, účtovná jednotka by mala zvážiť, či sa dosiahol vhodný limit.

ZVEREJNENIE

20. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom svojej účtovnej závierky posúdiť charakter a finančné vplyvy podnikateľských aktivít, ktorými sa zaoberá, a hospodárskeho prostredia, v ktorom vykonáva svoju činnosť.

21. S cieľom dosiahnuť účinok zásady uvedenej v odseku 20 účtovná jednotka zverejňuje za každé obdobie, za ktoré predkladá výkaz ziskov a strát, tieto informácie:

a) všeobecné informácie uvedené v odseku 22;

b) informácie o vykazovanom zisku alebo strate segmentu vrátane špecifikovaných výnosov a nákladov zahrnutých do vykazovaného zisku alebo straty segmentu, o majetku segmentu, záväzkoch segmentu a o spôsobe oceňovania, ako sa uvádza v odsekoch 23 až 27, a

c) zosúhlasenia súčtov výnosov jednotlivých segmentov, ich vykazovaných ziskov alebo strát, majetku segmentov, záväzkov segmentov a ostatných významných položiek segmentov k príslušným hodnotám za účtovnú jednotku, ako sa uvádza v odseku 28.

Zosúhlasenia hodnôt v súvahách za vykazovateľné segmenty a hodnôt v súvahe za účtovnú jednotku sa požadujú ku každému dátumu, za ktorý sa súvaha predkladá. Informácie za predchádzajúce obdobia sa prehodnotia tak, ako sa uvádza v odsekoch 29 a 30.

Všeobecné informácie

22. Účtovná jednotka zverejní tieto všeobecné informácie:

a) faktory použité na vymedzenie vykazovateľných segmentov účtovnej jednotky, vrátane základu pre organizáciu (napríklad, či manažment organizuje účtovnú jednotku na základe rozdielov medzi výrobkami a službami, zemepisnými oblasťami, regulačnými prostrediami, alebo je to kombinácia týchto faktorov a či prevádzkové segmenty boli zoskupené), a

b) typy výrobkov a služieb, z ktorých jednotlivé vykazovateľné segmenty odvodzujú svoje výnosy.

Informácie o zisku alebo strate, majetku a záväzkoch

23. Účtovná jednotka uvádza za každý vykazovateľný segment ocenenie zisku alebo straty a celkového majetku. Účtovná jednotka uvádza za každý vykazovateľný segment ocenenie záväzkov, ak sa taký údaj pravidelne poskytuje vedúcemu s rozhodovacou právomocou. Ak špecifikované hodnoty, ktoré sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, preveruje vedúci s rozhodovacou právomocou, alebo ak sa inak pravidelne poskytujú vedúcemu s rozhodovacou právomocou, tak aj v tých prípadoch, keď nie sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, účtovná jednotka zverejní za každý vykazovateľný segment aj tieto informácie:

a) výnosy od externých zákazníkov;

b) výnosy z transakcií s ostatnými prevádzkovými segmentmi tej istej účtovnej jednotky;

c) úrokové výnosy;

d) úrokové náklady;

e) odpisy a amortizácia;

f) významné položky výnosov a nákladov zverejnené v súlade s odsekom 86 IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*;

g) podiel účtovnej jednotky na zisku alebo strate pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaných metódou vlastného imania;

h) náklady alebo výnosy dane z príjmov a

i) významné nepeňažné položky odlišné od odpisov a amortizácie.

Za každý vykazovateľný segment vykáže účtovná jednotka úrokový výnos oddelene od úrokových nákladov okrem prípadov, keď väčšina výnosov segmentu pochádza z úrokov a vedúci s rozhodovacou právomocou sa pri posudzovaní výkonnosti segmentu a pri rozhodnutiach o pridelení prostriedkov do segmentu primárne spolieha na čistý úrokový výnos. Účtovná jednotka môže v takých prípadoch vykazovať úrokové výnosy daného segmentu očistené od úrokových nákladov a zverejní, že tak postupovala.

24. Ak sú špecifikované hodnoty zahrnuté do ocenenia majetku segmentu preverovaného vedúcim s rozhodovacou právomocou, alebo ak sa inak pravidelne poskytujú vedúcemu s rozhodovacou právomocou, a to aj v tých prípadoch, keď nie sú zahrnuté do ocenenia majetku segmentu, účtovná jednotka zverejní za každý vykazovateľný segment aj tieto informácie:

a) hodnota podielu v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch účtovaných metódou vlastného imania a

b) hodnoty prírastkov dlhodobého majetku ([1]), iné ako finančné nástroje, odložených daňových pohľadávok, aktív v podobe požitkov po skončení zamestnania (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky* odseky 54 až 58) a práva vyplývajúce z poistných zmlúv.

OCEŇOVANIE

25. Hodnotou každej vykazovanej položky segmentu je ocenenie predkladané vedúcemu s rozhodovacou právomocou na účely rozhodovania o priradení prostriedkov do daného segmentu a posúdenia jeho výkonnosti. Úpravy a eliminácie urobené pri príprave účtovnej závierky účtovnej jednotky a priradenia výnosov, nákladov a ziskov alebo strát sa zahrnú do zisku alebo straty vykazovateľného segmentu iba vtedy, ak sú súčasťou ocenenia zisku alebo straty segmentu, ktoré používa vedúci s rozhodovacou právomocou. Podobne sa za daný segment vykazujú iba ten majetok a záväzky, ktoré sú zahrnuté do oceneného majetku a záväzkov daného segmentu, ktoré používa vedúci s rozhodovacou právomocou. Ak sú sumy priradené k vykazovanému zisku alebo strate segmentu, jeho majetku alebo záväzkom, tieto sumy sa priradia na podloženom základe.

26. Ak vedúci s rozhodovacou právomocou používa pri posudzovaní výkonnosti segmentu a pri rozhodovaní o pridelení prostriedkov iba jedno ocenenie zisku alebo straty prevádzkového segmentu, jeho majetku alebo záväzkov, vykazujú sa zisk alebo strata segmentu, jeho majetok a záväzky v tomto ocenení. Ak vedúci

([1]) V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná získateľnosť sa predpokladá za viac ako dvanásť mesiacov po súvahovom dni.

s rozhodovacou právomocou používa viac ako jedno ocenenie zisku alebo straty prevádzkového segmentu, jeho majetku alebo záväzkov, vykážu sa tie ocenenia, o ktorých je manažment presvedčený, že sú stanovené v súlade so zásadami oceňovania, ktoré sú najkonzistentnejšie so zásadami použitými pri oceňovaní príslušných hodnôt v účtovnej závierke účtovnej jednotky.

27. Za každý vykazovateľný segment účtovná jednotka vysvetlí ocenenie zisku alebo straty segmentu, majetku segmentu a záväzkov segmentu. Účtovná jednotka zverejní aspoň tieto informácie:

a) východiská na účtovanie všetkých transakcií medzi vykazovateľnými segmentmi;

b) charakter každého rozdielu medzi oceneniami ziskov alebo strát vykazovateľných segmentov a ziskom alebo stratou účtovnej jednotky pred vykázaním nákladu alebo výnosu dane z príjmov a ukončených činností (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely by mohli zahŕňať účtovnú politiku a zásady priraďovania centrálne vynaložených nákladov, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

c) charakter každého rozdielu medzi oceneniami majetku vykazovateľných segmentov a majetku účtovnej jednotky (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely môžu zahŕňať účtovnú politiku a zásady priraďovania spoločne používaného majetku, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

d) charakter každého rozdielu medzi ocenením záväzkov vykazovateľných segmentov a záväzkov účtovnej jednotky (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely môžu zahŕňať účtovnú politiku a zásady priraďovania spoločne znášaných záväzkov, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

e) charakter všetkých zmien v tých metódach ocenenia z predchádzajúcich období, ktoré sa použili pri určení zisku alebo straty vykazovateľného segmentu, a prípadný vplyv týchto zmien na ocenenie zisku alebo straty segmentu;

f) charakter a vplyv akéhokoľvek asymetrického priraďovania na vykazovateľné segmenty. Účtovná jednotka môže napríklad priradiť náklady na odpisovanie na segment bez toho, aby na tento segment priradila príslušný odpisovaný majetok.

Zosúhlasenia

28. Účtovná jednotka poskytne zosúhlasenia všetkých týchto údajov:

a) súčet výnosov vykazovateľných segmentov s výnosmi účtovnej jednotky;

b) súčet hodnôt zisku alebo straty všetkých vykazovateľných segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky pred zaúčtovaním daňového nákladu (daňového výnosu) a pred ukončenými činnosťami. V prípade, že jednotka priradí vykazovateľným segmentom položky, ako napríklad daňový náklad (daňový výnos), môže zosúhlasiť súčet hodnôt zisku alebo straty všetkých segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky po zahrnutí týchto položiek;

c) súčtu majetku vykazovateľných segmentov s majetkom účtovnej jednotky;

d) súčtu záväzkov vykazovateľných segmentov so záväzkami účtovnej jednotky, ak sa záväzky segmentov vykazujú v súlade s odsekom 23;

e) súčtu hodnôt všetkých ďalších významných zverejnených informácií za vykazovateľné segmenty s príslušnými hodnotami za účtovnú jednotku.

Všetky významné zosúhlasované položky sa vymedzia a opíšu samostatne. Napríklad je nevyhnutné samostatne vymedziť a opísať hodnotu každej významnej úpravy, ktorá je nevyhnutná pri zosúhlasení zisku alebo straty vykazovateľných segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky a ktorá vyplýva z rozdielnej účtovnej politiky.

Prehodnotenie predtým vykazovaných informácií

29. Ak účtovná jednotka zmení štruktúru svojej vnútornej organizácie tak, že dôjde k zmene v zložení vykazovateľných segmentov, je nevyhnutné prehodnotiť príslušné informácie za predchádzajúce obdobia, vrátane časových intervalov v priebehu účtovného roka, okrem prípadov, keď tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich získanie by boli neúmerné. Rozhodnutie o tom, či tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné, sa uskutoční pri každej zverejňovanej položke. Po zmene v zložení vykazovateľných segmentov účtovná jednotka zverejní, či prehodnotila príslušné položky informácií o segmente za predchádzajúce obdobia.

30. Ak účtovná jednotka zmenila štruktúru svojej vnútornej organizácie tak, že došlo k zmene v zložení vykazovateľných segmentov, a ak informácie o segmente za predchádzajúce obdobia, vrátane časových intervalov v priebehu účtovného roka, nie sú prehodnotené tak, aby zobrazili túto zmenu, účtovná jednotka zverejní v roku, keď došlo k zmene, informácie o segmente za bežné obdobie založené na starom aj novom základe segmentácie, okrem prípadov, keď tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné.

ZVEREJŇOVANIE INFORMÁCIÍ O CELEJ ÚČTOVNEJ JEDNOTKE

31. Odseky 32 až 34 platia pre všetky účtovné jednotky podliehajúce tomuto IFRS, vrátane účtovných jednotiek, ktoré majú jeden vykazovateľný segment. Podnikateľské činnosti niektorých účtovných jednotiek nie sú organizované na základe rozdielov príslušných výrobkov a služieb alebo rozdielov v zemepisných oblastiach činností. Vykazovateľné segmenty takej účtovnej jednotky môžu vykazovať výnosy zo širokého spektra zásadne rozdielnych výrobkov a služieb, alebo viac ako jeden vykazovateľný segment môže dodávať v zásade rovnaké výrobky a služby. Podobne môžu mať vykazovateľné segmenty účtovnej jednotky majetok v rôznych zemepisných oblastiach a vykazovať výnosy od zákazníkov v rozličných zemepisných oblastiach, alebo viac ako jeden vykazovateľný segment môže vykonávať činnosť v tej istej zemepisnej oblasti. Informácie požadované podľa odsekov 32 až 34 sa uvádzajú iba vtedy, keď nie sú poskytnuté ako súčasť informácií o vykazovateľnom segmente podľa požiadaviek tohto IFRS.

Informácie o výrobkoch a službách

32. Účtovná jednotka vykazuje výnosy od externých zákazníkov za každý výrobok a službu alebo každú skupinu podobných výrobkov a služieb okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné, pričom zverejní informáciu o tejto skutočnosti. Sumy vykazovaných výnosov sú založené na finančných informáciách použitých na zostavenie účtovnej závierky účtovnej jednotky.

Informácie o zemepisných oblastiach

33. Účtovná jednotka vykazuje ďalej uvedené zemepisné informácie okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné:

a) výnosy od externých zákazníkov i) prislúchajúce krajine, v ktorej má jednotka svoje sídlo a ii) prislúchajúce súhrnne všetkým cudzím štátom, z ktorých účtovnej jednotke plynú výnosy. Ak sú výnosy od externých zákazníkov prislúchajúce jednotlivému cudziemu štátu významné, zverejňuje sa informácia o týchto výnosoch samostatne. Účtovná jednotka zverejní informácie o základe na prideľovanie výnosov od externých zákazníkov jednotlivým krajinám;

b) dlhodobý majetok ([1]) iný ako sú finančné nástroje, odložená daňová pohľadávka, pohľadávky týkajúce sa požitkov po skončení zamestnania a práva vyplývajúce z poistných zmlúv i) lokalizované v krajine sídla účtovnej jednotky a ii) lokalizované súhrne vo všetkých cudzích štátoch, v ktorých táto jednotka vlastní majetok. Ak je majetok v jednotlivom cudzom štáte významný, informácie o tomto majetku sa zverejňujú samostatne.

Vykazované hodnoty musia byť založené na finančných informáciách použitých na zostavenie účtovnej závierky účtovnej jednotky. Ak potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné, zverejňuje sa informácia o tejto skutočnosti. Účtovná jednotka môže popri informáciách požadovaných podľa tohto odseku uviesť čiastkové súčty zemepisných informácií za skupiny krajín.

Informácie o hlavných zákazníkoch

34. Účtovná jednotka poskytne informácie o rozsahu svojej závislosti od svojich hlavných zákazníkov. Ak výnosy z transakcií s jedným externým zákazníkom sú 10 percent a viac z výnosov účtovnej jednotky, táto jednotka zverejní informácie o tejto skutočnosti, celkovú hodnotu výnosov za každého takéhoto zákazníka a označenie príslušného segmentu alebo segmentov vykazujúcich tieto výnosy. Účtovná jednotka nemusí zverejniť totožnosť hlavného zákazníka ani hodnotu výnosov, ktoré každý segment za tohto zákazníka vykazuje. Na účely tohto štandardu sa za jedného zákazníka považuje skupina účtovných jednotiek, o ktorých vykazujúca účtovná jednotka vie, že sú spoluovládané, a za jedného zákazníka sa považuje aj správny orgán (národný, štátny, provinčný, územný, miestny alebo zahraničný) a subjekty, o ktorých vykazujúca účtovná jednotka vie, že sú pod kontrolou tohto orgánu.

([1]) V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná získateľnosť sa predpokladá za viac ako dvanásť mesiacov po súvahovom dni.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

35. Účtovná jednotka uplatní tento štandard vo svojich ročných účtovných závierkach za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtová jednotka uplatní tento štandard vo svojej účtovnej závierke za obdobie pred 1. januárom 2009, zverejní informáciu o tejto skutočnosti.

36. Informácie o segmentoch za predchádzajúce roky, ktoré sú uvedené ako porovnávacie informácie pre prvý rok uplatnenia tohto štandardu, sa prehodnotia, aby spĺňali požiadavky tohto IFRS, okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné.

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 14

37. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 14 *Vykazovanie segmentov*.

Dodatok

Definícia pojmu

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Prevádzkový segment — Prevádzkový segment je zložkou účtovnej jednotky:

a) ktorý sa zaoberá podnikateľskými aktivitami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inými zložkami tej istej účtovnej jednotky);

b) ktorého prevádzkové výsledky pravidelne preveruje vedúci účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou s cieľom rozhodovať o prostriedkoch, ktoré sa majú segmentu priradiť, a posudzovať jeho výkonnosť a

c) pre ktorý sú dostupné samostatné finančné informácie.

INTERPRETÁCIA IFRIC 1

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

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004)

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

VÝCHODISKÁ

1. Mnohé účtovné jednotky sú povinné demontovať, odstrániť a obnoviť niektoré nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. V rámci tejto interpretácie sa takéto povinnosti označujú pojmom „záväzky vyplývajúci z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky“. Podľa IAS 16 zahŕňajú náklady na obstaranie nehnuteľností, strojov a zariadení začiatočný odhad nákladov na demontáž a odstránenie veci a obnovu lokality, v ktorej sa vec nachádza, pričom takáto povinnosť účtovnej jednotke vzniká buď v prípade nadobudnutia takejto veci, alebo ako následok používania danej veci počas konkrétneho obdobia na účely iné, než na tvorbu zásob v danom období. IAS 37 obsahuje požiadavky, ako oceniť záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky. Táto interpretácia poskytuje návod na účtovanie vplyvu zmien v ocenení existujúcich záväzkov vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

   a) vykazuje ako časť obstarávacej ceny položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia v súlade s IAS 16 a

   b) vykazuje ako záväzok v súlade s IAS 37.

   Napríklad záväzok vyplývajúci z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobný záväzok môže existovať v prípade vyraďovania stroja z prevádzky, pri odstraňovaní škôd na životnom prostredí v ťažobnom priemysle, alebo pri odstraňovaní zariadenia.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

3. Táto interpretácia sa zaoberá spôsobom, akým by sa mal zaúčtovať vplyv ďalej uvedených udalostí, ktoré majú za následok zmenu ocenenia existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobného záväzku:

   a) zmena v odhadovanom odlive zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky (napríklad peňažné toky), ktoré sa požadujú na vysporiadanie povinnosti;

   b) zmena v aktuálnej trhovej diskontnej sadzbe podľa definície uvedenej v odseku 47 IAS 37 (vrátane zmien časovej hodnoty peňazí a špecifických rizík záväzku) a

   c) zvýšenie, do ktorého sa premieta plynutie času (známe aj pod pojmom časové rozlišovanie diskontu).

KONSENZUS

4. Zmeny v ocenení existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobného záväzku, ktoré vyplývajú zo zmien očakávaného načasovania alebo sumy odlivu zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky požadovaných na vysporiadanie povinnosti alebo zo zmeny diskontnej sadzby, sa zaúčtujú v súlade s ďalej uvedenými odsekmi 5 až 7.

5. Ak sa súvisiaci majetok oceňuje pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou:

   a) v súvislosti s písmenom b) sa zmeny záväzku pripočítajú alebo odpočítajú od obstarávacej ceny súvisiaceho majetku v bežnom období;

b) suma odpočítaná od obstarávacej ceny majetku nesmie presiahnuť jeho účtovnú hodnotu. Ak zníženie záväzku presiahne účtovnú hodnotu majetku, takýto presah sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia;

c) ak úprava vyústi do zvýšenia obstarávacej ceny majetku, účtovná jednotka zváži, či táto situácia poukazuje na možnosť, že nová účtovná hodnota majetku nebude získaná späť v plnej výške. Ak ide o takýto náznak, účtovná jednotka vykoná test na zníženie hodnoty majetku odhadom spätne získateľnej sumy a účtuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36.

6. Ak sa súvisiaci majetok oceňuje pomocou modelu precenenia:

a) zmeny záväzku pozmeňujú predtým vykázaný prebytok alebo schodok z precenenia takéhoto majetku, čiže:

i) zníženie záväzku sa účtuje [v súvislosti s písmenom b)] priamo vo vlastnom imaní v prospech prebytku z precenenia s výnimkou situácie, keď sa vykazuje vo výsledku hospodárenia vo výške, v ktorej ruší schodok z precenenia majetku, ktorý sa predtým vykázal vo výsledku hospodárenia;

ii) zvýšenie záväzku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia s výnimkou situácie, keď sa účtuje priamo vo vlastnom imaní na ťarchu prebytku z precenenia v rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku existujúceho v rámci prebytku z precenenia vo vzťahu k danému majetku;

b) v prípade, že zníženie záväzku prevyšuje účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala, ak by bol majetok účtovaný v súlade s modelom ocenenia obstarávacou cenou, takýto presah sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia;

c) zmena záväzku naznačuje možnosť potreby preceniť majetok s cieľom zaistiť, aby sa účtovná hodnota podstatne nelíšila od hodnoty, ktorá by sa dosiahla použitím ocenenia reálnou hodnotou k súvahovému dňu. Všetky takéto precenenia sa zohľadňujú pri určovaní súm, ktoré sa majú premietnuť do výsledku hospodárenia a do vlastného imania v súlade s písmenom a). Ak je precenenie nevyhnutné, je potrebné preceniť všetok majetok v danej triede;

d) IAS 1 vyžaduje v rámci výkazu zmien vlastného imania zverejniť každú položku výnosu alebo nákladu, ktorá sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní. V rámci plnenia tejto požiadavky sa zmena prebytku z precenenia vyplývajúca zo zmeny záväzku identifikuje a zverejňuje samostatne.

7. Upravená odpisovateľná suma majetku sa odpisuje počas doby jeho životnosti. Preto, ak súvisiaci majetok dosiahol koniec doby použiteľnosti, všetky následné zmeny záväzku sa vykážu v čase ich vzniku vo výsledku hospodárenia. Platí to tak pre model ocenenia obstarávacou cenou, ako aj pre model precenenia.

8. Opakujúce sa časové rozlišovanie diskontu sa vykazuje vždy v čase jeho vzniku vo výsledku hospodárenia ako finančný náklad. Povolené alternatívne riešenie kapitalizácie podľa IAS 23 sa nepovoľuje.

DÁTUM ÚČINNOSTI

9. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. septembrom 2004 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. septembrom 2004, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

10. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* ([1]).

([1]) Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu v účtovnom období, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, dodržiava požiadavky predchádzajúcej verzie IAS 8, ktorá mala názov *Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách* vtedy, ak neuplatňuje revidovanú verziu tohto štandardu na tieto skoršie obdobia.

INTERPRETÁCIA IFRIC 2

Členské podiely v družstvách a podobné nástroje

ODKAZY

— IAS 32 *Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia* (v znení revízie z roku 2003) ([1])

— IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* (v znení revízie z roku 2003)

VÝCHODISKÁ

1. Družstvá a ostatné podobné účtovné jednotky sú vytvorené skupinami osôb s cieľom uspokojiť spoločné ekonomické a spoločenské potreby. Vnútroštátne právne predpisy zvyčajne definujú družstvo ako spoločenstvo, ktoré sa usiluje podporovať ekonomický rozmach svojich členov prostredníctvom spoločnej podnikateľskej činnosti (zásada svojpomoci). Účasť členov v družstve sa často charakterizuje ako členské podiely, časti alebo podobne, a v ďalšom texte sa uvádzajú ako „členské podiely".

2. V IAS 32 sa ustanovujú zásady klasifikácie finančných nástrojov ako finančných záväzkov alebo vlastného imania. Tieto zásady sa uplatňujú najmä pri klasifikácii nástrojov obsahujúcich právo predať, ktoré umožňujú držiteľovi predať tieto nástroje emitentovi za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný nástroj. Uplatňovanie týchto zásad na členské podiely v družstvách a na podobné nástroje je náročné. Niektorí členovia Rady pre medzinárodné účtovné štandardy požiadali o pomoc pri objasnení toho, ako je možné zásady v IAS 32 uplatňovať pri členských podieloch a podobných nástrojoch, ktoré majú určité črty, a takisto pri objasnení okolností, pri ktorých tie črty ovplyvňujú klasifikáciu členského podielu ako záväzok alebo vlastné imanie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Táto interpretácia sa týka finančných nástrojov patriacich do rozsahu pôsobnosti IAS 32, vrátane finančných nástrojov vydaných členom družstva, ktoré preukazujú vlastnícky podiel členov v družstve. Táto interpretácia sa nevzťahuje na finančné nástroje, ktorých vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť prostredníctvom vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

4. Mnoho finančných nástrojov vrátane členských podielov má vlastnosti vlastného imania, vrátane hlasovacích práv a práv zúčastňovať sa na rozdelení dividend. Niektoré finančné nástroje dávajú držiteľovi právo na spätné odkúpenie za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum, ale môžu takisto obsahovať alebo podliehať obmedzeniam možnosti spätne odkúpiť finančné nástroje. Ako by sa mali takéto podmienky spätného odkúpenia vyhodnotiť pri určovaní, či by sa finančné nástroje mali klasifikovať ako záväzky alebo vlastné imanie?

KONSENZUS

5. Zmluvné právo držiteľa finančného nástroja (vrátane členských podielov v družstvách) požadovať spätné odkúpenie, samo osebe neznamená, že finančný nástroj je klasifikovaný ako finančný záväzok. Presnejšie povedané, účtovná jednotka musí zvážiť všetky okolnosti a podmienky finančného nástroja na účely stanovenia, či ho možno klasifikovať ako finančný záväzok alebo vlastné imanie. V týchto podmienkach sú zahŕňajú príslušné miestne zákony a predpisy, ako aj stanovy účtovnej jednotky, ktoré sú účinné k dátumu klasifikácie, ale nezahŕňajú očakávané budúce zmeny a doplnenia týchto zákonov, predpisov alebo stanov.

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. 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.

7. Členské podiely sú vlastným imaním, ak účtovná jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie členských podielov.

8. Miestne zákony a predpisy alebo stanovy účtovnej jednotky môžu ukladať rôzne typy zákazov spätného odkúpenia členských podielov, napríklad bezpodmienečné zákazy alebo zákazy na základe kritérií likvidity. Ak je spätné odkúpenie bezpodmienečne zakázané miestnymi zákonmi a predpismi alebo stanovami účtovnej jednotky, členské podiely sú vlastným imaním. V prípade, že ustanovenia miestnych zákonov a predpisov alebo stanov účtovnej jednotky zakazujú spätné odkúpenie len vtedy, ak sú splnené (alebo nesplnené) určité podmienky – ako napríklad obmedzenia likvidity – nevedú k tomu, že členské podiely sú vlastným imaním.

([1]) V auguste 2005 bol IAS 32 zmenený a doplnený na IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*.

9. Bezpodmienečný zákaz môže byť absolútny, to znamená, že akékoľvek spätné odkúpenie je zakázané. Bezpodmienečný zákaz môže byť čiastočný napríklad tým, že sa zakáže spätné odkúpene členských podielov, ak by takéto odkúpenie spôsobilo, že počet členských podielov alebo výška vloženého kapitálu z členských podielov klesne pod určitú stanovenú hranicu. 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, tak ako sa uvádza v odseku 7. V niektorých prípadoch sa počet podielov alebo hodnota vloženého kapitálu, ktoré sú podmienkou zákazu spätného odkúpenia, môžu z času na čas meniť. Takáto zmena v podmienkach zákazu spätného odkúpenia vedie k presunu medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním.

10. Pri prvotnom vykázaní ocení účtovná jednotka finančný záväzok so spätným odkúpením v reálnej hodnote. V prípade členských podielov s prvkom spätného odkúpenia účtovná jednotka vyčísli reálnu hodnotu finančného záväzku so spätným odkúpením v sume nie nižšej, ako je maximálna splatná hodnota záväzku pri spätnom odkúpení určená v stanovách účtovnej jednotky alebo v platných zákonoch, diskontovaná od prvého dátumu, od ktorého by sa mohlo požadovať zaplatenie tejto sumy (pozri príklad 3).

11. Ako sa požaduje v odseku 35 IAS 32, podiely vyplácané držiteľom nástrojov vlastného imania sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní očistené od akéhokoľvek prospechu z dane z príjmov. Úrok, dividendy a iné výnosy súvisiace s finančnými nástrojmi, ktoré sa klasifikujú ako finančné záväzky, sú nákladmi bez ohľadu na to, či sú tieto vyplatené sumy právne charakterizované ako dividendy, úroky alebo inak.

12. Dodatok, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou konsenzu, obsahuje príklady uplatňovania tohto konsenzu.

ZVEREJNENIE

13. Ak zmena v podmienkach zákazu spätného odkúpenia vedie k presunu medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním, účtovná jednotka zverejní osobitne sumu, čas a dôvod presunu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

14. Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia tejto interpretácie sú rovnaké ako pri IAS 32 (v znení revízie z roku 2003). Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na účtovné obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť. Táto interpretácia sa uplatňuje retrospektívne.

Dodatok

Príklady uplatňovania konsenzu

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tejto interpretácie.

A1. V tomto dodatku sa vysvetľuje sedem príkladov uplatňovania konsenzu z tohto IFRIC-u. Príklady nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam, možné sú aj iné prípady. Pri každom príklade sa predpokladá, že neexistujú iné podmienky, ako sú uvedené v zadaniach k príkladu, ktoré by vyžadovali, aby finančný nástroj bol klasifikovaný ako finančný záväzok.

BEZPODMIENEČNÉ PRÁVO ODMIETNUŤ SPÄTNÉ ODKÚPENIE (odsek 7)

Príklad 1

Zadanie

A2. V stanovách účtovnej jednotky sa ustanovuje, že spätné odkúpenia závisia výlučne od rozhodnutia účtovnej jednotky. V stanovách sa toto rozhodnutie ďalej nerozvádza alebo neobmedzuje. V minulosti účtovná jednotka nikdy neodmietla spätné odkúpenie členských podielov, hoci predstavenstvo má právo tak urobiť.

Klasifikácia

A3. Účtovná jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie a členské podiely predstavujú vlastné imanie. IAS 32 ustanovuje zásady klasifikácie, ktoré sú založené na podmienkach finančného nástroja a upozorňuje, že história platieb alebo úmysel vykonať platby, ktoré sú na rozhodnutí účtovnej jednotky, nemôže byť príčinou klasifikácie finančného nástroja ako záväzku. V odseku AG 26 IAS 32 sa uvádza:

Ak prioritné akcie nie sú spätne odkúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami, ktoré sa spájajú s akciami. Klasifikácia vychádza z posúdenia podstaty zmluvných dohôd a definícií finančného záväzku a nástroja vlastného imania. Keď sú rozdelenia držiteľom prioritných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, na voľnom rozhodnutí emitenta, akcie sú nástrojmi vlastného imania. Na klasifikáciu prioritnej akcie ako nástroja vlastného imania alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

a) história realizácie rozdelení;

b) zámer realizovať rozdelenia v budúcnosti;

c) možný negatívny vplyv na cenu kmeňových akcií emitenta v prípade, ak rozdelenia nie sú realizované (v dôsledku obmedzení na výplatu dividend z kmeňových akcií, ak nie sú dividendy vyplácané z prioritných akcií);

d) suma fondov emitenta;

e) očakávanie zisku alebo straty emitenta za obdobie alebo

f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho zisku alebo straty za obdobie.

Príklad 2

Zadanie

A4. Stanovy účtovnej jednotky ustanovujú, že spätné odkúpenia sa vykonávajú len na základe vlastnej úvahy účtovnej jednotky. Stanovy však ďalej uvádzajú, že schválenie žiadosti o spätné odkúpenie je automatické, pokiaľ účtovná jednotka je schopná uskutočniť platby bez porušenia miestnych predpisov týkajúcich sa likvidity a rezervných fondov.

Klasifikácia

A5. Účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie a členské podiely sú finančným záväzkom. Obmedzenia uvedené v predchádzajúcom texte sú založené na schopnosti účtovnej jednotky uhrádzať svoje záväzky. Obmedzujú spätné odkúpenie len v prípadoch, ak požiadavky na likviditu alebo rezervné fondy nie sú splnené, a len dovtedy, pokým nie sú splnené. Z tohto dôvodu nemôžu podľa zásad uvedených v IAS 32 viesť ku klasifikácii finančného nástroja ako vlastného imania. V odseku AG 25 IAS 32 sa uvádza:

Prioritné akcie sa môžu vydávať s rôznymi právami. Pri stanovení, či prioritná akcia je finančným záväzkom alebo nástrojom vlastného imania, emitent posudzuje konkrétne práva pripojené k danej akcii s cieľom určiť, či akcia vykazuje základné charakteristiky finančného záväzku. Napríklad prioritná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo na základe voľby držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože emitent má povinnosť previesť finančné aktíva držiteľovi akcie. *Potenciálna neschopnosť emitenta splniť povinnosť spätného odkúpenia prioritnej akcie, keď sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku alebo fondov, neruší záväzok.* [Zdôraznenie pridané]

ZÁKAZY SPÄTNÉHO ODKÚPENIA (odsek 8 a 9)

Príklad 3

Zadanie

A6. Družstvo vydalo v minulosti podiely svojim členom k rôznym dátumom a v rôznych sumách takto:

a) 1. januára 20X1 100 000 podielov po 10 CU za každý podiel (1 000 000 CU);

b) 1. januára 20X2 100 000 podielov po 20 CU (spolu 2 000 000 CU, to znamená, že celková hodnota vydaných podielov je 3 000 000 CU).

Podiely sú spätne odkupiteľné na požiadanie vo výške, v akej boli vydané.

A7. V stanovách účtovnej jednotky sa uvádza, že kumulovaná výška spätných odkúpení nesmie presiahnuť 20 percent z najvyššieho počtu kedykoľvek predtým vydaných členských podielov. K 31. decembru 20X2 má účtovná jednotka 200 000 vydaných podielov, čo predstavuje zatiaľ najvyšší počet členských podielov, ktoré boli kedy vydané, a žiadne podiely neboli spätne odkúpené v minulosti. K 1. januáru 20X3 účtovná jednotka zmení a doplní svoje stanovy a zvýši povolenú výšku kumulovaných spätných odkúpení na 25 percent z najvyššieho počtu kedykoľvek predtým vydaných členských podielov.

Klasifikácia

Pred zmenou a doplnením stanov

A8. Členské podiely presahujúce zákaz pre spätné odkúpenie sú finančnými záväzkami. Pri prvotnom vykázaní ocení družstvo tento finančný záväzok reálnou hodnotou. Vzhľadom na to, že tieto podiely sú spätne odkupiteľné na požiadanie, družstvo stanovuje reálnu hodnotu takýchto finančných záväzkov podľa odseku 49 IAS 39, v ktorom sa uvádza: „Reálna hodnota finančného záväzku s prvkom splatnosti na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia ako 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 CU, a preto účtovná jednotka klasifikuje ako finančný záväzok 200 000 CU a 800 000 CU ako vlastné imanie. Dňa 1. januára 20X2 sa však po vydaní nových podielov v sume 20 CU za podiel maximálna suma záväzku splatná podľa ustanovení o spätnom odkúpení zvýši na 40 000 podielov po 20 CU za každý podiel. Vydaním ďalších podielov v sume 20 CU za podiel vzniká nový záväzok, ktorý sa ocení pri prvotnom vykázaní reálnou hodnotou. Záväzok po vydaní týchto podielov predstavuje 20 percent z celkového počtu vydaných podielov (200 000) ocenených v sume 20 CU za podiel alebo v úhrne 800 000 CU. V takom prípade sa vyžaduje vykázať ďalší záväzok vo výške 600 000 CU. V tomto príklade nie je vykázaný žiadny zisk alebo strata. Preto teraz účtovná jednotka klasifikuje 800 000 CU ako finančné záväzky a 2 200 000 CU ako vlastné imanie. V tomto príklade sa predpokladá, že sumy sa v období medzi 1. januárom 20X1 a 31. decembrom 20X2 nezmenili.

Po zmene stanov

A10. Po zmene v stanovách, družstvo sa môže vyzvať k spätnému odkúpeniu maximálne 25 percent vydaných podielov alebo maximálne 50 000 podielov po 20 CU za podiel. Preto 1. januára 20X3 družstvo klasifikuje ako finančný záväzok 1 000 000 CU, čo je maximálna suma splatná na požiadanie podľa ustanovení o spätnom odkúpení tak, ako je to v súlade s odsekom 49 IAS 39. Preto 1. januára 20X3 prevedie z vlastného imania do finančných záväzkov sumu 200 000 CU s tým, že 2 000 000 CU zostáva klasifikovaných ako vlastné imanie. V tomto príklade účtovná jednotka nevykáže zo zaúčtovania tohto prevodu žiadny zisk alebo stratu.

Príklad 4

Skutočnosti

A11. Miestne zákony upravujúce pôsobenie družstiev alebo podmienky stanov družstva zakazujú družstvu spätne odkúpiť členské podiely, ak by sa spätným odkúpením znížil vložený kapitál z členských podielov pod 75 percent z najvyššej sumy vloženého kapitálu z členských podielov. Najvyššia suma vloženého kapitálu pre jednotlivé družstvo je 1 000 000 CU. K súvahovému dňu je zostatok vloženého kapitálu 900 000 CU.

Klasifikácia

A12. V tomto prípade by sa 750 000 CU klasifikovalo ako vlastné imanie a 150 000 CU ako finančné záväzky. Okrem už citovaných odsekov sa v IAS 32 ods. 18 písm. b) uvádza:

... finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum („nástroj obsahujúci právo predať“), je finančným záväzkom. Je to tak aj v prípade, keď sa suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu, alebo ak právna forma nástroja obsahujúceho právo predať dáva držiteľovi právo na zostávajúci podiel na majetku emitenta. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca vrátiť nástroj emitentovi späť za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum znamená, že nástroj obsahujúci právo predať je v súlade s definíciou finančného záväzku.

A13. Zákaz spätného odkúpenia opísaný v tomto príklade sa odlišuje od obmedzení opísaných v odsekoch 19 a AG25 IAS 32. V nich opísané reštrikcie predstavujú obmedzenia na schopnosť účtovnej jednotky zaplatiť splatnú sumu

finančného záväzku, t. j. zabraňujú platbe záväzku len vtedy, keď sú splnené špecifické podmienky. Na rozdiel od toho sa v tomto príklade opisuje bezpodmienečný zákaz spätného odkúpenia nad určitú sumu bez ohľadu na schopnosť účtovnej jednotky spätne odkúpiť členské podiely (napríklad vzhľadom na peňažné prostriedky, zisky alebo distribuovateľné zdroje). V dôsledku toho zákaz spätného odkúpenia zabraňuje účtovnej jednotke, aby jej vznikol finančný záväzok zo spätného odkúpenia vyšší, ako je určená suma vloženého kapitálu. Preto nie je časť podielov, na ktoré sa vzťahuje zákaz spätného odkúpenia, finančným záväzkom. Zatiaľ čo každý jednotlivý členský podiel sa môže spätne odkúpiť jednotlivo, časť celkových vydaných podielov nie je možné spätne odkúpiť za žiadnych iných okolností, ako je likvidácia účtovnej jednotky.

Príklad 5

Zadanie

A14. Skutočnosti zadané pre tento príklad sú rovnaké ako v príklade 4. Okrem toho k súvahovému dňu požiadavky na likviditu uložené miestnou jurisdikciou zabraňujú účtovnej jednotke spätne odkúpiť akékoľvek členské podiely, pokiaľ peňažná hotovosť a krátkodobé investície v držbe účtovnej jednotky nie sú vyššie ako špecifikovaná suma. Vplyv týchto požiadaviek na likviditu k súvahovému dňu je taký, že účtovná jednotka nemôže zaplatiť pri spätnom odkúpení členských podielov viac ako 50 000 CU.

Klasifikácia

A15. Tak ako v príklade 4, účtovná jednotka klasifikuje 750 000 CU ako vlastné imanie a 150 000 CU ako finančný záväzok. Je to tak preto, že suma klasifikovaná ako záväzok vychádza z bezpodmienečného práva účtovnej jednotky odmietnuť spätné odkúpenie a nie z podmienených reštrikcií, ktoré zabraňujú spätnému odkúpeniu, iba ak likvidita alebo iné podmienky nie sú splnené, a to iba dovtedy, kým sú splnené. V tomto prípade sa uplatnia ustanovenia odsekov 19 a AG 25 IAS 32.

Príklad 6

Zadanie

A16. Stanovy družstva zakazujú spätne odkúpiť členské podiely, s výnimkou rozsahu zodpovedajúcemu príjmom z emisie ďalších členských podielov novým, alebo už existujúcim členom počas predchádzajúcich troch rokov. Príjmy z emisie členských podielov sa musia použiť na spätné odkúpenie podielov, na ktoré členovia žiadali spätné odkúpenie. Počas predchádzajúcich troch rokov boli príjmy z emisie členských podielov vo výške 12 000 CU a žiadne členské podiely sa spätne neodkúpili.

Klasifikácia

A17. Účtovná jednotka klasifikuje členské podiely v sume 12 000 CU ako finančné záväzky. V súlade so závermi z príkladu 4 členské podiely, ktoré sú predmetom bezpodmienečného zákazu spätného odkúpenia, nie sú finančným záväzkom. Tento bezpodmienečný zákaz sa vzťahuje na sumu, ktorá sa rovná príjmom z emisie podielov spred troch rokov, a preto sa táto suma klasifikuje ako vlastné imanie. Suma rovnajúca sa príjmom z emisie podielov počas predchádzajúcich troch rokov však nie je predmetom bezpodmienečného zákazu spätného odkúpenia. Preto príjmy z emisie členských podielov z predchádzajúcich troch rokov sú finančnými záväzkami až dovtedy, keď už ďalej nie sú k dispozícii k spätnému odkúpeniu členských podielov. V dôsledku toho účtovná jednotka vykazuje finančný záväzok vo výške príjmov z emisie podielov počas predchádzajúcich troch rokov znížených o spätné odkúpenia uskutočnené počas tohto obdobia.

Príklad 7

Zadanie

A18. Účtovná jednotka je družstevnou bankou. V miestnych predpisoch, v ktorých sa upravuje pôsobenie družstevných bánk, sa uvádza, že najmenej 50 percent zo všetkých „nesplatených záväzkov“ účtovnej jednotky (pojem je definovaný v predpisoch tak, aby zahŕňal účty členských podielov) musí byť vo forme členských kapitálových vkladov. Vplyv tohto predpisu je, že ak sú všetky nesplatené záväzky družstva vo forme členských podielov, tak je možné ich všetky spätne odkúpiť. K 31. decembru 20X1 má účtovná jednotka celkové nesplatené záväzky vo výške 200 000 CU, z toho 125 000 CU predstavujú účty členských podielov. Podmienky účtov členských podielov povoľujú držiteľovi ich spätné odkúpenie na požiadanie a v stanovách účtovnej jednotky sa neuvádzajú žiadne obmedzenia týkajúce sa spätného odkúpenia.

Klasifikácia

A19. V tomto príklade sa členské podiely klasifikujú ako finančné záväzky. Zákaz spätného odkúpenia je podobný obmedzeniam, ktoré sú uvedené v odsekoch 19 a AG 25 IAS 32. Zákaz predstavuje podmienené obmedzenie na schopnosť účtovnej jednotky zaplatiť splatnú sumu finančného záväzku, t. j. zabraňuje platbe záväzku, len ak sú splnené určité špecifické podmienky. Presnejšie povedané, účtovná jednotka by mohla byť požiadaná o spätné odkúpenie celej sumy členských podielov (125 000 CU), ak by splatila všetky svoje ostatné záväzky (75 000 CU). Takže zákaz spätného odkúpenia nezabraňuje účtovnej jednotke, aby jej vznikol finančný záväzok spätne odkúpiť viac, ako je špecifikovaný počet členských podielov alebo suma vloženého kapitálu. Povoľuje účtovnej jednotke len odložiť spätné odkúpenie až do splnenia podmienky, t. j. splatenia ostatných záväzkov. Členské podiely v tomto príklade nie sú predmetom bezpodmienečného zákazu spätného odkúpenia a preto sú klasifikované ako finančné záväzky.

INTERPRETÁCIA IFRIC 4

Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

VÝCHODISKÁ

1. Účtovná jednotka môže uzatvoriť zmluvu obsahujúcu transakciu alebo sériu súvisiacich transakcií, ktorá nemá právnu formu lízingu, ale prevádza sa ňou právo užívať majetok (napríklad jednotlivé nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) výmenou za platbu alebo sériu platieb. Príklady zmlúv, ktorou účtovná jednotka (dodávateľ) môže prevádzať právo užívať majetok na inú účtovnú jednotku (kupujúceho), často spolu so súvisiacimi službami, obsahujú:

   — zmluvy o externom zabezpečení služieb (napríklad externé zabezpečenie spracovanie údajov jednotky),

   — zmluvy v telekomunikačnom priemysle, v ktorých dodávateľ poskytujúci sieťové služby uzatvorí zmluvy s cieľom poskytnúť kupujúcim právo na prenos údajov,

   — zmluvy typu „zober alebo zaplať“ (take-or-pay) a podobné zmluvy, podľa ktorých musí kupujúci uhradiť stanovené platby bez ohľadu na to, či prevzal dodávku produktov zmluvy alebo služieb (napríklad zmluva typu „zober alebo zaplať“ s cieľom nadobudnúť v podstate celý výstup dodávateľovho energetického zdroja).

2. Táto interpretácia poskytuje návod na určenie, či zmluvy sú lízingami alebo obsahujú lízingy, ktoré by sa mali účtovať v súlade s IAS 17. Neposkytuje návod na určenie toho, ako by sa mal takýto lízing klasifikovať podľa uvedeného štandardu.

3. V niektorých zmluvách je majetok, ktorý je predmetom lízingu, časťou väčšieho celku majetku. Táto interpretácia sa nezaoberá tým, ako určiť, kedy je časť väčšieho majetku sama osebe majetkom na účely uplatňovania IAS 17. Napriek tomu zmluvy, podľa ktorých by príslušný majetok predstavoval samostatnú účtovnú položku buď podľa IAS 16, alebo podľa IAS 38, patria do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4. Táto interpretácia sa nevzťahuje na zmluvy, ktoré sú lízingom alebo obsahujú lízingy, ktoré sú vyňaté spod rozsahu pôsobnosti IAS 17.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

5. Problémy, ktorými sa zaoberá táto interpretácia, sú:

   a) spôsob určenia, či zmluva je lízingom, alebo obsahuje lízing, tak ako je definovaný v IAS 17;

   b) kedy by sa malo vykonať posúdenie, alebo opätovné toho, či je zmluva lízingom, alebo obsahuje lízing, a

   c) ak je zmluva lízingom, alebo obsahuje lízing, ako by sa mali platby za lízing odčleniť od platieb za iné zložky uvedené v zmluve.

KONSENZUS

Určovanie, či je zmluva lízingom, alebo obsahuje lízing

6. Určenie, či je dohoda lízingom, alebo obsahuje lízing je založené na podstate zmluvy a vyžaduje si posúdenie, či:

   a) plnenie zmluvy závislí od využitia určitého majetku alebo majetkov a či

b) zmluvou sa prevádza právo užívať majetok.

Plnenie dohody závisí od využitia konkrétneho majetku

7. Aj keď konkrétny majetok môže byť zreteľne identifikovaný, nie je predmetom lízingu, pokiaľ plnenie zmluvy nezávisí od využitia špecifikovaného majetku. Ak je dodávateľ napríklad zaviazaný dodať určité množstvo tovaru alebo služby a má právo a schopnosť poskytnúť takýto tovar alebo služby použitím iného majetku, ktoré nie sú v zmluve špecifikované, potom plnenie zmluvy nezávisí od určitého majetku a zmluva neobsahuje lízing. Záväzok zo záruky, ktorý umožňuje alebo požaduje náhradu za rovnaký alebo podobný majetok v prípade, že určitý majetok nefunguje správne, nevylučuje účtovanie záväzku ako lízingu. Navyše, zmluvou stanovený nárok (podmienený alebo nepodmienený), ktorý z akéhokoľvek dôvodu umožňuje alebo vyžaduje od dodávateľa nahradenie majetku pred stanoveným dátumom alebo po ňom, nevylučuje účtovanie majetku ako lízingu pred dátumom náhrady.

8. Majetok bol implicitne špecifikovaný v prípade, ak napríklad dodávateľ vlastní alebo má v prenájme iba jeden majetok, ktorým má plniť povinnosť, pričom pre dodávateľa nie je ekonomicky prípustné ani realizovateľné, aby splnil svoju povinnosť použitím alternatívneho majetku.

Zmluva prevádza právo používať majetok

9. Zmluva prevádza právo používať majetok vtedy, ak zmluva prevádza na kupujúceho (nájomcu) právo riadiť používanie predmetného majetku. Právo riadiť používanie majetku sa prevádza vtedy, ak je splnená niektorá z týchto podmienok:

a) Kupujúci má schopnosť a právo prevádzkovať majetok alebo viesť iných, aby prevádzkovali majetok spôsobom ním určeným, pričom získava alebo kontroluje viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku.

b) Kupujúci má schopnosť a právo riadiť fyzický prístup k majetku, pričom získava alebo ovláda viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku.

c) Skutkový stav a okolnosti naznačujú, že je iba malá pravdepodobnosť, že by jedna alebo viacero strán iných ako kupujúci prevzala viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku vyprodukovanú alebo vytvorenú z majetku počas trvania zmluvy a cena, ktorú kupujúci zaplatí za tento výstup, nie je zmluvne pevne stanovená za jednotku výstupu, ani sa nerovná aktuálnej trhovej cene za jednotku výstupu v čase dodávky výstupu.

Posúdenie alebo opätovne posúdenie, či je zmluva lízingom, alebo či obsahuje lízing

10. Posúdenie, či je lízing súčasťou zmluvy, prebieha pri uzavretí zmluvy ešte pred dátumom nadobudnutia účinnosti zmluvy a dátumom, keď zmluvné strany prijali záväzok k základným podmienkam zmluvy, pričom zohľadňuje skutkový stav a okolnosti. Opätovné posúdenie zmluvy ako zmluvy, ktorá obsahuje lízing, po uzavretí zmluvy prebieha iba vtedy, ak je splnená niektorá z týchto podmienok:

a) nastali zmeny v zmluvných podmienkach, s výnimkou zmien, ktoré zmluvu iba obnovujú alebo rozširujú;

b) realizuje sa opcia na obnovu alebo sa zmluvné strany dohodli na predĺžení zmluvy, s výnimkou takých podmienok obnovenia alebo predĺženia, ktoré už boli zahrnuté v pôvodných podmienkach lízingu v súlade s odsekom 4 IAS 17. Obnovenie alebo predĺženie zmluvy, ktoré nezahŕňa úpravu niektorej z podmienok uvedených v pôvodnej zmluve pred ukončením platnosti pôvodnej zmluvy, sa vyhodnocuje v zmysle odsekov 6 až 9 iba vo vzťahu k čase obnovenia alebo predĺženia zmluvy;

c) nastala zmena v stanovení závislosti plnenia zmluvy od určeného majetku;

d) nastala podstatná zmena majetku, napríklad podstatná fyzická zmena nehnuteľnosti, stroja alebo zariadenia.

11. Opätovné posúdenie zmluvy vychádza zo skutkového stavu a okolností existujúcich k dátumu prehodnotenia vrátane zostávajúcej doby platnosti zmluvy. Zmeny v odhadoch (napríklad odhadované množstvo výstupov, ktoré má dostať kupujúci alebo iný potenciálny kupca), by nemali byť podnetom na opätovné posúdenie. Ak je zmluva pri opätovnom posúdení klasifikovaná ako zmluva, ktorej súčasťou je lízing (alebo ktorá neobsahuje lízing), uplatňujú sa postupy pri účtovaní lízingu (alebo sa prestanú uplatňovať):

a) v prípade odseku 10 písm. a), c) alebo d) odvtedy, keď nastala zmena okolností, ktoré boli podnetom na opätovné posúdenie;

b) v prípade odseku 10 písm. b) od začiatku času obnovenia alebo predĺženia.

Oddeľovanie lízingových splátok od iných platieb

12. Ak je súčasťou zmluvy lízing, zmluvné strany uplatňujú na lízingový prvok zmluvy požiadavky uvedené v IAS 17, s výnimkou oslobodenia od uvedených požiadaviek podľa odseku 2 IAS 17. Ak je teda súčasťou zmluvy lízing, klasifikuje sa daný lízing ako finančný lízing alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 19 IAS 17. Iné prvky zmluvy, na ktoré sa nevzťahujú ustanovenia IAS 17, sa účtujú podľa iných štandardov.

13. Na účely uplatňovania požiadaviek uvedených v IAS 17 sa platby a iné zmluvne vyžadované vyrovnania rozdelia na začiatku uzavretia zmluvy alebo na základe opätovného posúdenia zmluvy na základe ich relatívnych reálnych hodnôt na platby za lízing a platby za ostatné prvky. Minimálne lízingové splátky definované v odseku 4 IAS 17 zahŕňajú iba platby za lízing (t. j. právo používať majetok) a nezahŕňajú platby za ostatné prvky zmluvy (napríklad za služby a náklady na vstupy).

14. V niektorých prípadoch si oddelenie lízingových splátok od platieb za ostatné prvky v zmluve vyžiada od kupujúceho využitie techniky odhadu. Napríklad kupujúci môže odhadnúť lízingové splátky na základe zmluvy o lízingu porovnateľného majetku, ktorá neobsahuje žiadne iné prvky, alebo odhadom platieb za iné prvky v zmluve na základe porovnateľných zmlúv a následne odpočítaním týchto platieb od celkových platieb vyplývajúcich zo zmluvy.

15. Ak kupujúci príde k záveru, že platby nie je možné spoľahlivo oddeliť, kupujúci:

a) v prípade finančného lízingu vykáže majetok a záväzok v sume rovnajúcej sa reálnej hodnote majetku, ktorý bol určený podľa odsekov 7 a 8 ako predmet lízingu. Záväzok sa následne zníži realizáciou splátok a vykázaním kalkulovaného finančného poplatku zo záväzku na základe zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky kupujúceho ([1]);

b) v prípade operatívneho lízingu považuje všetky platby vyplývajúce zo zmluvy za lízingové platby s cieľom zachovať súlad s požiadavkami na zverejňovanie uvedenými v IAS 17, ale

i) zverejní tieto platby oddelene od minimálnych lízingových platieb z iných zmlúv, ktoré nezahŕňajú platby za iné prvky ako lízing, a

ii) uvedie, že zverejnené platby v zmluve zahŕňajú aj platby za iné prvky zmluvy ako lízing.

DÁTUM ÚČINNOSTI

16 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

17. V IAS 8 sa špecifikuje spôsob, akým účtovná jednotka uplatňuje zmeny v účtovnej politike vyplývajúce z prvotného uplatnenia interpretácie. Účtovná jednotka nemusí nevyhnutne postupovať v súlade s uvedenými požiadavkami, keď uplatňuje túto interpretáciu prvýkrát. Ak účtovná jednotka využíva túto výnimku, uplatňuje odseky 6 až 9 tejto interpretácie na zmluvy existujúce na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré sa v súlade so štandardmi IFRS prezentujú porovnateľné informácie na základe skutkového stavu a okolností existujúcich na začiatku daného obdobia.

([1]) T. j. zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu vymedzenej v odseku 4 IAS 17.

INTERPRETÁCIA IFRIC 5

Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*

— IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch*

— IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* (v znení revízie z roku 2003)

— SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia* (v znení revízie z roku 2003)

VÝCHODISKÁ

1. Účelom fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia, ďalej len „fondy na ukončenie prevádzky“ alebo „fondy“, je oddeliť aktíva určené na financovanie niektorých alebo všetkých nákladov spojených s ukončením prevádzky (napríklad jadrovej elektrárne) alebo likvidáciou určitého zariadenia (napríklad áut) alebo s obnovou životného prostredia (napríklad odstraňovanie znečistenia vody alebo obnovy vyťažených lomov), ktoré sa súhrnne označujú ako „ukončenie prevádzky“.

2. Príspevky do týchto fondov môžu byť dobrovoľné alebo sa môžu vyžadovať na základe nariadenia alebo zákona. Fondy môžu mať jednu z týchto štruktúr:

   a) fondy zriadené jedným prispievateľom na účely financovania vlastných záväzkov z ukončenia prevádzky, či už vo vzťahu k určitému miestu, alebo k niekoľkým geograficky rozptýleným miestam;

   b) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z ukončenia prevádzky, pričom prispievatelia majú právo na úhradu nákladov na ukončenie prevádzky do výšky ich príspevkov plus všetkých reálnych výnosov z daných príspevkov po odrátaní ich podielu na nákladoch súvisiacich so správou fondu. Prispievatelia môžu mať povinnosť dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa;

   c) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z ukončenia prevádzky, pričom požadovaná výška príspevkov vychádza zo súčasnej činnosti prispievateľa, a úžitok, ktorý daný prispievateľ získa, vychádza z jeho minulej činnosti. V takom prípade môže dôjsť k nesúladu medzi výškou príspevkov prispievateľa (vychádzajúcou z jeho súčasnej činnosti) a hodnotou, ktorú môže z fondu čerpať (založenou na minulej činnosti).

3. Tieto fondy majú všeobecnosti tieto črty:

   a) Fond spravujú oddelene nezávislí správcovia.

   b) Účtovné jednotky (prispievatelia) prispievajú do fondu, pričom tieto príspevky sa investujú do rôzneho majetku, ktorý môže zahŕňať dlhové aj majetkové investície, a sú prispievateľovi k dispozícii na pomoc pri úhrade nákladov spojených s ukončením prevádzky. Správcovia určujú spôsob investovania príspevkov, a to v v rámci obmedzení ustanovených stanovami fondu a príslušnými právnymi alebo inými predpismi.

   c) Prispievatelia majú naďalej povinnosť uhradiť náklady spojené s ukončením prevádzky. Prispievatelia však môžu čerpať z fondu prostriedky na úhradu nákladov na ukončenie prevádzky, ale iba do výšky nižšej sumy spomedzi sumy vynaložených nákladov na vyradenie z prevádzky a podielu daného prispievateľa na majetku fondu.

   d) Prispievatelia môžu mať obmedzený alebo žiadny prístup k majetku fondu prevyšujúci majetok fondu použitý na úhradu oprávnených nákladov z ukončenia prevádzky.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4. Táto interpretácia sa používa v účtovnej závierke prispievateľa pri účtovaní takých podielov vyplývajúcich z fondov na ukončenie prevádzky, ktoré majú obidve tieto črty:

   a) majetok sa spravuje oddelene (buď tým, že je držaný v samostatnej právnickej osobe, alebo ako oddelený majetok v rámci inej účtovnej jednotky) a

   b) prispievateľ má obmedzené právo na prístup k majetku.

5. Zvyškový podiel vo fonde nad rámec práva na úhradu, napríklad zmluvné právo na rozdelenie majetku medzi prispievateľov po ukončení všetkých prevádzok, alebo pri zrušení fondu, môže predstavovať nástroj vlastného imania, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia IAS 39, a táto interpretácia sa naň nevzťahuje.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

6. Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:

   a) Akým spôsobom by mal prispievateľ účtovať svoj podiel vo fonde?

   b) Akým spôsobom by sa mala zaúčtovať povinnosť prispievateľa dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa?

KONSENZUS

Účtovanie podielu vo fonde

7. Prispievateľ svoju povinnosť hradiť náklady na ukončenie prevádzky vykáže ako záväzok a svoj podiel vo fonde vykáže oddelene s výnimkou prípadu, keď prispievateľ nezodpovedá za úhradu nákladov na ukončenie prevádzky, dokonca aj vtedy, ak mu fond náklady neuhradí.

8. Prispievateľ určí, či fond ovláda, spoluovláda alebo má v ňom podstatný vplyv s odkazom na ustanovenia IAS 27, IAS 28, IAS 31 a SIC-12. Ak áno, prispievateľ postupuje pri účtovaní svojho podielu vo fonde v súlade s uvedenými štandardmi.

9. Ak prispievateľ fondom neovláda, spoločne neovláda alebo v ňom nemá podstatný vplyv, vykazuje právo prijať úhradu z fondu ako úhradu v súlade s ustanoveniami IAS 37. Ocenenie úhrady zodpovedá nižšej hodnote spomedzi:

   a) sumy vykázaného záväzku z ukončenia prevádzky a

   b) podielu prispievateľa na reálnej hodnote čistých aktív fondu určených pre potreby prispievateľov.

   Zmeny v účtovnej hodnote práva na prijatie inej úhrady, ako sú príspevky do fondu a čerpanie prostriedkov z neho sa vykazujú ako zisk alebo strata v tom období, v ktorom tieto zmeny vznikli.

Účtovanie povinnosti dodatočne prispieť do fondu

10. Ak má prispievateľ povinnosť dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa, alebo ak sa hodnota investičného majetku vo fonde zníži do takej miery, že nie je dostatočná na vyrovnanie záväzkov fondu z poskytovania úhrad, takáto povinnosť je podmieneným záväzkom, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia IAS 37. Prispievateľ vykáže tento záväzok iba vtedy, ak je pravdepodobné, že do fondu aj dodatočne prispeje.

Zverejňovanie

11. Prispievateľ zverejní charakter svojho podielu vo fonde a všetky obmedzenia prístupu k majetku fondu.

12. Ak prispievateľ má povinnosť dodatočne prispieť do fondu s pravdepodobným plnením tejto povinnosti, ktorá sa nevykazuje ako záväzok (pozri odsek 10), zverejní informácie podľa IAS 37 ods. 86.

13. Ak prispievateľ účtuje svoj podiel vo fonde podľa odseku 9, zverejní informácie podľa IAS 37 ods. 85 písm. c).

DÁTUM ÚČINNOSTI

14. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

15. Zmeny v účtovných metódach sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8.

INTERPRETÁCIA IFRIC 6

Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

VÝCHODISKÁ

1. V odseku 17 IAS 37 sa spresňuje, že udalosť zakladajúca záväzok je minulou udalosťou, ktorá vedie k súčasnému záväzku, na vysporiadanie ktorého nemá účtovná jednotka realistickú alternatívu.

2. V odseku 19 IAS 37 sa uvádza, že uznať možno rezervy len na „povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od budúcich aktivít účtovnej jednotky".

3. Zo smernice Európskej únie o odpade z elektrických a elektronických zariadení (WE&EE), ktorou sa reguluje zber, spracovávanie, zhodnocovanie a k životnému prostrediu šetrné likvidovanie odpadu z WE&EE, vyplývajú otázky o tom, kedy sa má vykázať záväzok na likvidáciu WE&EE. Smernica rozlišuje medzi „novým" a „historickým" odpadom a medzi odpadom z domácností a odpadom z iných zdrojov. Nový odpad sa vzťahuje na výrobky predané po 13. auguste 2005. Na účely tejto smernice sa všetky zariadenia pre domácnosť predané pred týmto dátumom sa pokladajú za tie, z ktorých vznikne historický odpad.

4. V smernici sa uvádza, že náklady na riadenie historického odpadu domácich zariadení by mali znášať výrobcovia takého druhu zariadení, ktoré sú na trhu v období, ktoré bude spresnené v príslušných uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov (rozhodné obdobie). V smernici sa uvádza, že každý členský štát zavedie mechanizmus na to, aby výrobcovia prispievali k nákladom úmerne, „napríklad úmerne k ich príslušnému podielu na trhu podľa druhu zariadenia."

5. Viaceré výrazy, ako je napríklad „podiel na trhu" a „rozhodné obdobie", použité v interpretácii sa môžu v uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov definovať rôzne. Dĺžka rozhodného obdobia môže byť napríklad rok alebo len jeden mesiac. Podobne aj oceňovanie podielu na trhu a vzorec na výpočet záväzku sa môže v rôznych vnútroštátnych právnych predpisoch líšiť. Všetky tieto príklady však majú vplyv len na ocenenia záväzku, ktoré nepatria do pôsobnosti interpretácie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

6. Táto interpretácia poskytuje usmernenie k vykazovaniu záväzkov v účtovnej závierke výrobcov za nakladanie s odpadom podľa smernice EÚ o WE&EE v súvislosti s predajom historických zariadení pre domácnosť.

7. Interpretácia sa nezaoberá ani novým odpadom ani historickým odpadom, ktorý nepochádza z domácností. Záväzok za nakladanie s takýmto odpadom je adekvátne upravený v IAS 37. Ak sa však podľa vnútroštátnych právnych predpisov s novým odpadom z domácností zaobchádza podobne ako s historickým odpadom z domácností, uplatňujú sa zásady interpretácie podľa hierarchie v odsekoch 10 až 12 IAS 8. Hierarchia IAS 8 sa vzťahuje aj na iné predpisy, ktoré ukladajú povinnosti spôsobom, ktorý je podobný modelu rozdelenia nákladov podľa smernice EÚ.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

8. IFRIC bol požiadaný, aby v kontexte likvidácie WE&EE určil, z čoho vzniká udalosť, na základe ktorej vzniká povinnosť v súlade s IAS 37 ods. 14 písm. a) pre vykázanie rezervy na náklady spojené s nakladaním s odpadom:

   — z výroby alebo predaja historických zariadení pre domácnosť?

   — pôsobenia na trhu počas rozhodného obdobia?

   — zo vzniku nákladov pri činnostiach týkajúcich nakladania s odpadom?

KONSENZUS

9. Udalosťou, na základe ktorej vzniká povinnosť, je podľa IAS 37 ods. 14 písm. a) pôsobenie na trhu počas rozhodného obdobia. Vzhľadom na to nedochádza k vzniku záväzku za náklady spojené s likvidáciou historického odpadu zariadení domácností ani v okamihu výroby, ani v okamihu predaja výrobku. Keďže záväzok za historické zariadenia domácností je spojený s pôsobením na trhu počas rozhodného obdobia a nie s výrobou či predajom týchto vecí, ktoré sa majú likvidovať, povinnosť nevznikne dovtedy a pokiaľ počas rozhodného obdobia neexistuje podiel trhu. Doba vzniku udalosti, na základe ktorej vzniká povinnosť, môže byť takisto nezávislá od konkrétneho obdobia, keď sa nakladá s odpadom a keď vznikli príslušné náklady.

DÁTUM ÚČINNOSTI

10. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. decembra 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. decembrom 2005, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

11. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s IAS 8.

INTERPRETÁCIA IFRIC 7

Uplatňovanie metódy úpravy predchádzajúcich rokov podľa štandardu IAS 29 – Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách

ODKAZY

— IAS 12 *Dane z príjmov*

— IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*

VÝCHODISKÁ

1. Táto interpretácia poskytuje návod na uplatňovanie požiadaviek IAS 29 v období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka identifikuje ([1]) existenciu hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, keď ekonomika v predchádzajúcom období nebola hyperinflačná, a preto účtovná jednotka prehodnotí svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

2. Otázky, ktoré sa riešia v tejto interpretácii:

   a) Ako by sa mala požiadavka „... sa zostaví v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu“ uvedená v IAS 29 ods. 8 interpretovať, keď účtovná jednotka uplatňuje tento štandard?

   b) Ako by mala účtovná jednotka účtovať počiatočné stavy položiek odloženej dane vo svojej prehodnotenej účtovnej závierke?

KONSENZUS

3. V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka identifikuje existenciu hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, keď v predchádzajúcom období nebola hyperinflačnou, táto jednotka uplatní požiadavky IAS 29 tak, ako keby ekonomika bola vždy hyperinflačná. Preto vo vzťahu k nepeňažným položkám oceneným v historickej obstarávacej cene sa otváracia súvaha účtovnej jednotky na začiatku najskoršieho obdobia prezentovaného v účtovnej závierke upraví tak, aby odzrkadľovala vplyv inflácie od dátumu, keď bol majetok nadobudnutý a záväzky vznikli alebo boli prevzaté, až po záverečný súvahový deň obdobia vykazovania. Namiesto toho v prípade nepeňažných položiek, ktoré sú vykázané v otváracej súvahe v sumách aktuálnych k tomuto dátumu, odlišných od tých, ktoré boli k dátumu obstarania alebo vzniku, sa do tejto úpravy premietne vplyv inflácie od dátumov, keď tieto účtovné hodnoty boli stanovené, až po záverečný súvahový deň vykazovaného obdobia.

4. K záverečnému súvahovému dňu sa položky odloženej dane vykážu a ocenia v súlade s IAS 12. Údaje o odloženej dani v otváracej súvahe za obdobie vykazovania sa však stanovia takto:

   a) účtovná jednotka precení položky odloženej dane v súlade s IAS 12, po úprave nominálnych účtovných hodnôt svojich nepeňažných položiek k dátumu otváracej súvahy za obdobie vykazovania, použitím mernej jednotky k tomu dátumu;

   b) opätovne ocenené položky odloženej dane v súlade s písmenom a) sú prehodnotené zmeny mernej jednotky od dátumu otváracej súvahy za obdobie vykazovania po záverečný súvahový deň vykazovaného obdobia.

   Účtovná jednotka uplatňuje metódu podľa písmen a) a b) pri úprave položiek odloženej dane v otváracej súvahe každého porovnateľného obdobia prezentovaného v prehodnotenej účtovnej závierke za obdobie vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje IAS 29.

([1]) Identifikácia hyperinflácie je založená na tom, ako účtovná jednotka posúdi kritériá v odseku 3 IAS 29.

5. Potom, čo účtovná jednotka upravila účtovnú závierku, sa všetky zodpovedajúce údaje v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie vykazovania, vrátane položiek odloženej dane, prehodnotia uplatnením zmeny mernej jednotky za uvedené nasledujúce obdobie vykazovania len v upravenej účtovnej závierke za predchádzajúce obdobie vykazovania.

DÁTUM ÚČINNOSTI

6. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. marca 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. marcom 2006, zverejní túto skutočnosť.

INTERPRETÁCIA IFRIC 8

Rozsah pôsobnosti IFRS 2

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IFRS 2 *Platby na základe podielov*

VÝCHODISKÁ

1. IFRS 2 sa vzťahuje na platby formou akcií, v rámci ktorých účtovná jednotka prijme alebo nadobudne tovar alebo služby. „Tovar" zahŕňa zásoby, spotrebný materiál, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok a iný nefinančný majetok (IFRS 2 odsek 5). Preto s výnimkou určitých transakcií vyňatých z jeho rozsahu pôsobnosti sa IFRS 2 uplatňuje na všetky transakcie, na základe ktorých účtovná jednotka prijme nefinančný majetok alebo služby ako odplatu za vydanie nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. IFRS 2 sa takisto uplatňuje na transakcie, pri ktorých účtovnej jednotke vznikajú záväzky z titulu prijatia tovaru alebo služieb, ktoré sú stanovené na základe ceny (alebo hodnoty) akcií účtovnej jednotky alebo iných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

2. V niektorých prípadoch je však možno zložité preukázať, že tovar alebo služby boli (alebo budú) prijaté. Účtovná jednotka môže napríklad poskytnúť akcie charitatívnej organizácii za nulovú odplatu. V takom prípade nie je zvyčajne možné identifikovať konkrétne tovary alebo služby prijaté výmenou za takúto transakciu. Podobná situácia môže vzniknúť aj pri transakciách s inými stranami.

3. IFRS 2 vyžaduje, aby sa transakcie, prostredníctvom ktorých sú uskutočnené platby formou akcií zamestnancom účtovnej jednotky, ocenili pri zohľadnení reálnej hodnoty platieb formou akcií k dátumu udelenia (IFRS 2 odsek 11) ([1]). Z tohto dôvodu sa nevyžaduje, aby účtovná jednotka priamo ocenila reálnu hodnotu služieb prijatých od zamestnancov.

4. Pri transakciách, pri ktorých sa platby formou akcií vykonajú iným stranám než zamestnancom, IFRS 2 stanovuje vyvrátiteľný predpoklad, že reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb možno spoľahlivo odhadnúť. IFRS 2 v prípade týchto situácií vyžaduje, aby sa transakcie oceňovali reálnou hodnotou tovaru alebo služieb k dátumu, ku ktorému účtovná jednotka dostane tovar alebo protistrana poskytne službu (IFRS 2 odsek 13). Preto sa vychádza zo základného predpokladu, že účtovná jednotka je schopná identifikovať tovar alebo služby prijaté od iných strán ako od zamestnancov. Tu vzniká otázka, či sa IFRS uplatňuje v prípade absencie identifikovateľného tovaru alebo služieb. To hneď vyvoláva ďalšiu otázku: Ak účtovná jednotka uskutočnila platbu formou akcií a prijaté identifikovateľné protiplnenie (ak nejaké bolo) sa javí byť nižšie, ako je reálna hodnota platby formou akcií, naznačuje táto situácia, že tovar alebo služby boli prijaté, aj napriek tomu, že nie sú jasne identifikované, a preto sa má použiť IFRS 2?

5. Je potrebné upozorniť, že pod výrazom „reálna hodnota platby formou akcií" sa rozumie reálna hodnota konkrétnej platby formou akcií. Od účtovnej jednotky sa napríklad na základe platných právnych predpisov môže vyžadovať, aby občanom konkrétnej krajiny emitovala určitú časť svojich akcií, ktoré sa môžu previesť len na iných občanov tejto krajiny. Takéto obmedzenie prevodu môže mať vplyv na reálnu hodnotu dotknutých akcií, a preto reálna hodnota týchto akcií môže byť nižšia, ako je reálna hodnota inak identických akcií, na ktoré sa nevzťahuje takéto obmedzenie. V takejto situácii, ak by v súvislosti s akciami s obmedzenými právami vznikla otázka uvedená v odseku 4, potom by výraz „reálna hodnota platby formou akcií" znamenal reálnu hodnotu akcií s obmedzenými právami, nie reálnu hodnotu iných akcií bez obmedzenia.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

6. IFRS 2 sa uplatňuje na transakcie, pri ktorých účtovná jednotka alebo akcionári účtovnej jednotky poskytli nástroje vlastného imania ([2]) alebo pri ktorých účtovnej jednotke vznikli povinnosti previesť peňažnú hotovosť alebo iné aktíva v sume, ktorá je stanovená na základe ceny (alebo hodnoty) akcií účtovnej jednotky alebo iných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Táto interpretácia sa použije na také transakcie, pri ktorých účtovnou jednotkou prijaté identifikovateľné protiplnenie (alebo ktoré sa má prijať), ktoré zahŕňa peňažnú hotovosť a reálnu hodnotu identifikovateľného nepeňažného protiplnenia (ak nejaké bolo), sa javí byť nižšie ako reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania alebo vzniknutého záväzku. Táto interpretácia však neupravuje transakcie, ktoré sú vylúčené z rozsahu pôsobnosti IFRS 2 v súlade s odsekmi 3 až 6 uvedeného štandardu.

([1]) Podľa IFRS 2 všetky odkazy na zamestnancov zahŕňajú ostatných poskytujúcich podobné služby.

([2]) Tieto zahŕňajú nástroje vlastného imania účtovnej jednotky, materskej spoločnosti účtovnej jednotky a ďalších účtovných jednotiek tej istej skupiny, do ktorej patrí aj daná účtovná jednotka.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Interpretácia sa zaoberá otázkou, či sa IFRS 2 vzťahuje aj na transakcie, pri ktorých účtovná jednotka nedokáže jasne identifikovať niektoré alebo všetky prijaté tovary alebo služby.

KONSENZUS

8. IFRS 2 sa uplatňuje na konkrétne transakcie, pri ktorých sú prijaté tovary alebo služby, ako sú transakcie, pri ktorých účtovná jednotka prijme tovar alebo služby ako protihodnotu za nástroj vlastného imania účtovnej jednotky. To zahŕňa takisto transakcie, pri ktorých účtovná jednotka nedokáže jasne identifikovať niektoré alebo všetky prijaté tovary alebo služby.

9. Pri absencii jasne identifikovateľného tovaru alebo služieb môžu iné okolnosti naznačovať, že tovar alebo služby boli (alebo budú) prijaté a v takomto prípade sa použije IFRS 2. Konkrétne v prípade, keď sa prijaté identifikovateľné protiplnenie (ak nejaké bolo) zdá byť nižšie, ako je reálna hodnota poskytnutého nástroja vlastného imania alebo vzniknutého záväzku, tak zvyčajne takáto situácia naznačuje, že iné protiplnenie (t. j. neidentifikovateľný tovar alebo služby) boli (alebo budú) prijaté.

10. Účtovná jednotka ocení prijatý identifikovateľný tovar alebo služby v súlade s IFRS 2.

11. Účtovná jednotka ocení neidentifikovateľný tovar alebo služby, ktoré boli prijaté (alebo majú byť prijaté) ako rozdiel medzi reálnou hodnotou platby formou akcií a reálnou hodnotou identifikovateľného tovaru alebo služby, ktoré boli prijaté (alebo majú byť prijaté).

12. Účtovná jednotka ocení prijatý neidentifikovateľný tovar alebo služby k dátumu udelenia. Pri transakciách, ktoré sa však vysporiadajú peňažnou hotovosťou, sa záväzok musí preceniť ku každému dátumu vykazovania, až kým nebude vysporiadaný.

DÁTUM ÚČINNOSTI

13. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. mája 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. májom 2006, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

14. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu retrospektívne v súlade s požiadavkami IAS 8 s výhradou prechodných ustanovení IFRS 2.

INTERPRETÁCIA IFRIC 9

Prehodnocovanie vložených derivátov

ODKAZY

— IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*

— IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*

— IFRS 3 *Podnikové kombinácie*

VÝCHODISKÁ

1. V IAS 39 sa v odseku 10 opisuje vložený derivát ako „zložka hybridného (kombinovaného) nástroja, ktorý obsahuje aj nederivátovú hostiteľskú zmluvu – pričom účinkom je, že niektoré peňažné toky kombinovaného nástroja sa menia podobným spôsobom ako pri samostatnom deriváte."

2. IAS 39 v odseku 11 vyžaduje oddeliť vložený derivát od hostiteľskej zmluvy a účtovať ho ako derivát len pod podmienkou, ak:

   a) ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu nie sú v úzkom vzťahu s ekonomickými vlastnosťami a rizikami hostiteľskej zmluvy;

   b) samostatný nástroj s rovnakými podmienkami ako vložený derivát by vyhovoval definícii derivátu a

   c) hybridný (kombinovaný) nástroj sa neoceňuje v reálnej hodnote so zmenami v reálnej hodnote vykazovanými v hospodárskom výsledku (t. j. derivát, ktorý je vložený do finančného aktíva alebo finančného záväzku oceňovaného v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok sa neoddeľuje).

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. S výhradou ďalej uvedených odsekov 4 a 5 sa táto interpretácia vzťahuje na všetky vložené deriváty patriace do rozsahu pôsobnosti IAS 39.

4. Táto interpretácia sa nezaoberá otázkami opätovného ocenenia, ktoré vznikajú pri prehodnocovaní vložených derivátov.

5. Táto interpretácia sa nezaoberá nadobudnutím zmlúv s vloženými derivátmi v rámci podnikových kombinácii a ani s ich možným opätovným prehodnotením k dátumu nadobudnutia.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

6. V IAS 39 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby v čase, keď sa prvýkrát stane zmluvnou stranou, posúdila, či sa vložené deriváty obsiahnuté v zmluve musia oddeliť od hostiteľskej zmluvy a zúčtovať ako deriváty podľa uvedeného štandardu. Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:

   a) Vyžaduje IAS 39 od účtovnej jednotky takéto posúdenie, len keď sa prvýkrát stane zmluvnou stranou alebo by sa malo posúdenie opätovne prehodnocovať aj počas trvania zmluvy?

   b) Mal by prvouplatňovateľ vykonať takéto posúdenie na základe podmienok, ktoré existovali, keď sa účtovná jednotka prvýkrát stala zmluvnou stranou, alebo na základe tých podmienok, ktoré platili, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatnila IFRS?

KONSENZUS

7. Účtovná jednotka posúdi, či sa má vložený derivát oddeliť od hostiteľskej zmluvy a či sa má účtovať ako derivát, keď sa účtovná jednotka prvýkrát stane zmluvnou stranou. Následné prehodnocovanie je zakázané, pokiaľ nenastane taká zmena v podmienkach zmluvy, ktorá by významne modifikovala peňažné toky, ktoré by sa inak vyžadovali podľa zmluvy. V takomto prípade sa prehodnocovanie vyžaduje. Účtovná jednotka určí, či modifikácia peňažných tokov je významná posúdením rozsahu, do akého sa očakávané budúce peňažné toky, ktoré sú spojené s vloženým derivátom, hostiteľskou zmluvou alebo oboma, zmenili a či je zmena významná vo vzťahu k predchádzajúcim očakávaným peňažným tokom.

8. Prvouplatňovateľ posúdi, 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, ak je neskorší, v deň, keď sa podľa odseku 7 požaduje prehodnotenie.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

9. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júna 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. júnom 2006, zverejní túto skutočnosť. Táto interpretácia sa uplatňuje retrospektívne.

INTERPRETÁCIA IFRIC 10

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka a zníženie hodnoty majetku

ODKAZY

— IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*

— IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*

VÝCHODISKÁ

1. Od jednotky sa vyžaduje, aby ku každému dátumu vykazovania posúdila zníženie hodnoty goodwilu, ku každému súvahovému dňu posúdila zníženie hodnoty investícií do nástrojov vlastného imania a investícií vo finančných aktívach oceňovaných v obstarávacej hodnote, a ak je potrebné, aby vykázala straty zo zníženia hodnoty k týmto dňom v súlade s IAS 36 a IAS 39. K nasledujúcemu dátumu vykazovania alebo dátumu, ku ktorému sa zostavuje súvaha, sa však podmienky môžu zmeniť tak, že straty zo zníženia hodnoty by sa mali znížiť alebo zrušiť, ak by sa vykonalo posúdenie zníženia hodnoty len 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 goodwilu podľa štandardu IAS 36 a zo zníženia hodnoty určitých finančných aktív podľa štandardu IAS 39 a na vplyv tejto interakcie na nasledujúcu účtovnú závierku v priebehu roka alebo na ročnú účtovnú závierku.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

3. Odsek 28 IAS 34 vyžaduje, aby jednotka uplatňovala vo svojej účtovnej závierke v priebehu roka rovnakú účtovnú politiku, akú uplatňuje vo svojej ročnej účtovnej závierke. Taktiež stanovuje, že „frekvencia vykazovania jednotky (ročne, polročne alebo štvrťročne) však neovplyvní ocenenie jej ročných výsledkov. Z toho dôvodu sa, na účely vykazovania v priebehu účtovného roka, oceňuje na ročnom základe."

4. V odseku 124 IAS 36 sa uvádza, že „strata vykázaná zo zníženia hodnoty goodwillu sa v nasledujúcom období nezruší."

5. V odseku 69 IAS 39 sa uvádza, že „straty zo zníženia hodnoty vykázané v hospodárskom výsledku pri investícii do nástroja vlastného imania, ktorá sa klasifikuje ako finančné aktívum k dispozícii na predaj, nemožno zrušiť cez hospodársky výsledok."

6. V odseku 66 IAS 39 sa vyžaduje, aby straty zo zníženia hodnoty finančných aktív oceňovaných v obstarávacej hodnote (ako napríklad straty zo zníženia hodnoty nekótovaných nástrojov vlastného imania, ktoré sa neoceňujú v reálnej hodnote, pretože ich reálnu hodnotu nie je možné spoľahlivo určiť) nebolo možné zrušiť.

7. Táto interpretácia sa zaoberá touto otázkou:

   Mala by účtovná jednotka zrušiť straty zo zníženia hodnoty goodwillu a investícií do nástrojov vlastného imania a do finančných aktív oceňovaných v obstarávacej hodnote vykázané v časovom intervale v priebehu účtovného roka, ak by sa strata zo zníženia hodnoty nemala vykázať alebo by sa mala vykázať nižšia strata v prípade vykonaného posúdenia zníženia hodnoty len k nasledujúcemu súvahovému dňu?

KONSENZUS

8. Účtovná jednotka nezruší straty zo zníženia hodnoty vykázané v predchádzajúcom časovom intervale v priebehu účtovného roka, ktoré sa týkajú zníženia hodnoty goodwillu alebo investícií do nástroja vlastného imania alebo investícií do finančného aktíva oceňovaných v obstarávacej hodnote.

9. Účtovná jednotka neuplatní analogicky tento konsenzus aj na iné oblasti potenciálneho konfliktu medzi IAS 34 a inými štandardmi.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

10. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. novembra 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. novembrom 2006, zverejní túto skutočnosť. Účtovná jednotka uplatní interpretáciu týkajúcu sa goodwillu od dátumu, keď prvýkrát uplatní IAS 36 a keď uplatní interpretáciu týkajúcu sa investícií do nástrojov vlastného imania alebo do finančných aktív účtovaných v obstarávacej hodnote od dátumu, ku ktorému prvýkrát uplatnila kritériá na oceňovanie podľa IAS 39.

INTERPRETÁCIA IFRIC 11

IFRS 2 – Vnútroskupinové transakcie a transakcie s vlastnými akciami

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*

— IFRS 2 *Platby na základe podielov*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Táto interpretácia sa zaoberá dvomi otázkami. Prvou otázkou je, či by sa ďalej uvedené transakcie mali účtovať ako transakcie vysporiadané akciami alebo transakcie vysporiadané peňažnou hotovosťou v súlade s požiadavkami IFRS 2:

   a) účtovná jednotka poskytne zamestnancom práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad opcie na akciu) a buď sa rozhodne, alebo je prinútená nakúpiť nástroje vlastného imania (t. j. vlastné akcie) od inej strany, aby uspokojila záväzky voči zamestnancom, a

   b) zamestnancom účtovnej jednotky sa poskytnú práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad opcie na akciu) buď samotnou účtovnou jednotkou, alebo jej akcionármi, ktorí sami poskytnú potrebné nástroje vlastného imania.

2. Ďalšia otázka sa týka dohôd o platbe formou akcií, ktoré zahŕňajú dve alebo viacej jednotiek v rámci jednej skupiny. Napríklad zamestnancom dcérskej spoločnosti sú poskytnuté práva na nástroje vlastného imania materskej spoločnosti ako protiplnenie za služby poskytnuté dcérskej spoločnosti. V IFRS 2 odseku 3 sa uvádza, že:

   Na účely tohto IFRS sa prevody nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky uskutočnené jej akcionármi v prospech strán, ktoré účtovnej jednotke dodali tovar alebo služby (vrátane zamestnancov), považujú za platby na základe podielov s výnimkou prípadu, keď je jednoznačným účelom prevodu účel iný, ako platba za tovar alebo služby dodané účtovnej jednotke. *To sa týka aj prevodov nástrojov vlastného imania materskej spoločnosti účtovnej jednotky alebo prevodov nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny, na zmluvné strany, ktoré účtovnej jednotke dodali tovar alebo služby.* [Zvýraznenie je pridané]

   IFRS 2 však neposkytuje návod, ako účtovať o týchto transakciách v individuálnej účtovnej závierke alebo v účtovnej závierke zostavenej samostatne každou účtovnou jednotkou v rámci skupiny.

3. Druhý problém sa preto týka týchto dohôd o zaplatení formou akcií:

   a) materská spoločnosť poskytuje práva k svojim nástrojom vlastného imania priamo zamestnancom dcérskej spoločnosti: materská spoločnosť (nie dcérska spoločnosť) je povinná poskytnúť zamestnancom dcérskej spoločnosti potrebné 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 požadované nástroje vlastného imania.

4. Táto interpretácia sa zaoberá tým, ako by sa dohody o zaplatení formou akcií uvedené v odseku 3 mali účtovať v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti, ktorá prijíma služby od zamestnancov.

5. Môže existovať dohoda medzi materskou a dcérskou spoločnosťou, na základe ktorej dcérska spoločnosť má zaplatiť materskej spoločnosť za poskytnutie nástrojov vlastného imania zamestnancom. Táto interpretácia sa však nezaoberá tým, ako účtovať takéto dohody o platbách vnútri skupiny.

6. Hoci sa táto interpretácia zameriava na transakcie so zamestnancami, uplatňuje sa aj pri podobných transakciách platieb formou akcií dodávateľom tovaru alebo služieb iným, ako sú zamestnanci.

KONSENZUS

Dohody o zaplatení formou akcií prostredníctvom nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky (odsek 1)

7. Transakcie platieb formou akcií, v rámci ktorých účtovná jednotka prijme služby ako protiplnenie za svoje vlastné nástroje vlastného imania, sa účtujú ako vysporiadané akciami. Takýto prístup sa použije bez ohľadu na to, či sa účtovná jednotka rozhodne alebo je prinútená nakúpiť nástroje vlastného imania od inej strany, aby uspokojila svoje záväzky voči zamestnancom podľa dohody o zaplatení formou akcií. Toto ustanovenie sa takisto uplatní bez ohľadu na to, či:

   a) zamestnanecké práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky poskytla samotná účtovná jednotka alebo jej akcionár (akcionári) alebo

   b) dohody o zaplatení formou akcií vysporiadala samotná účtovná jednotka alebo jej akcionár (akcionári).

Dohody o zaplatení formou akcií prostredníctvom nástrojov vlastného imania materskej spoločnosti

Materská spoločnosť poskytuje práva k svojim nástrojom vlastného imania zamestnancom dcérskej spoločnosti [odsek 3 písm. a)]

8. Ak sa dohoda s účasťou akcií účtuje ako vysporiadaná formou akcií v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, dcérska spoločnosť ocení prijaté služby od svojich zamestnancov v súlade s požiadavkami platnými pre platby formou akcií vysporiadané akciami a súčasne vykáže zvýšenie vlastného imania ako vklad od materskej spoločnosti.

9. Materská spoločnosť môže poskytnúť práva k svojim nástrojom vlastného imania zamestnancom svojich dcérskych spoločností pod podmienkou dokončenia poskytovanej služby v skupine v priebehu stanoveného času. Zamestnanec jednej dcérskej spoločnosti sa môže zamestnať v inej dcérskej spoločnosti počas stanoveného obdobia nároku bez toho, aby boli zamestnancove práva na nástroje vlastného imania materskej spoločnosti podľa pôvodnej dohody o zaplatení formou akcií dotknuté. Každá dcérska spoločnosť ocení prijaté služby od zamestnanca s odvolaním sa na reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania k dátumu, ku ktorému boli práva na nástroje vlastného imania pôvodne poskytnuté materskou spoločnosťou, tak ako je to vymedzené v dodatku A k IFRS 2, a takisto na časť obdobia nároku, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností.

10. Môže sa stať, že takýto zamestnanec, po presune medzi účtovnými jednotkami v rámci skupiny, nedodrží podmienky nároku, ktoré sú iné ako trhová podmienka vymedzená v dodatku A k IFRS 2, napríklad zamestnanec prestane pracovať v skupine pred ukončením obdobia služby. V takomto prípade každá dcérska spoločnosť upraví v súlade zo zásadami uvedenými v odseku 19 IFRS 2 v minulosti vykázanú sumu prijatej služby od zamestnanca. Preto v prípade, keď sa práva na poskytnuté nástroje vlastného imania materskej spoločnosti nenárokovali pre nesplnenie si podmienok nároku zamestnancami, ktoré sú iné ako trhová podmienka, nevykáže sa v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti žiadna suma na kumulovanom základe za prijaté služby od zamestnanca.

Dcérska spoločnosť poskytuje práva k nástrojom vlastného imania materskej spoločnosti svojim zamestnancom [odsek 3 písm. b)]

11. Dcérska spoločnosť účtuje transakciu so svojimi zamestnancami ako transakciu vysporiadanú peňažnou hotovosťou. Táto požiadavka sa uplatňuje bez ohľadu na to, akým spôsobom dcérska spoločnosť získa nástroje vlastného imania, aby uspokojila záväzky voči svojim zamestnancom.

DÁTUM ÚČINNOSTI

12. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. marca 2007 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. marcom 2007, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

13. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu retrospektívne v súlade s požiadavkami IAS 8 s výhradou prechodných ustanovení IFRS 2.

INTERPRETÁCIA SIC-7

Zavedenie meny euro

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (v znení revízie z roku 2003)

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Od 1. januára 1999 sa nadobudnutím účinnosti Hospodárskej a menovej únie (EMÚ) euro stane samostatnou menou a menové kurzy medzi eurom a zúčastnenými národnými menami budú neodvolateľne fixne stanovené, t. j. riziko následných kurzových rozdielov súvisiacich s týmito menami sa od tohto dátumu eliminuje.

2. Otázkou je uplatňovanie IAS 21 na prechod z národných mien zúčastnených členských štátov Európskej únie na euro („prechod na euro“).

KONSENZUS

3. Požiadavky IAS 21 týkajúce sa prepočtu transakcií v cudzej mene a účtovnej závierky zahraničných prevádzok by sa mali prísne uplatňovať na prechod na euro. Platí to rovnako na stanovenie pevných menových kurzov v prípadoch, keď krajiny vstúpia do EMÚ v neskorších obdobiach.

4. To znamená najmä, že:

   a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií sa naďalej prepočítavajú na funkčnú menu záverečným kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely sa vykážu ako výnos alebo náklad okamžite s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka naďalej uplatňuje svoju existujúcu účtovnú politiku na kurzové zisky a straty týkajúce sa zabezpečenia menového rizika predpokladanej transakcie;

   b) kumulatívne kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky prevádzok v zahraničí sa naďalej klasifikujú ako vlastné imanie a vykazujú ako výnosy alebo náklady iba pri vyradení čistej investície do zahraničnej prevádzky, a

   c) kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu záväzkov uvedených v zúčastnených menách sa nezahrnú do účtovnej hodnoty súvisiaceho majetku.

DÁTUM KONSENZU

Október 1997.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 1. júna 1998. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s požiadavkami IAS 8.

INTERPRETÁCIA SIC-10

Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. V niektorých krajinách môže byť štátna pomoc účtovným jednotkám zameraná na povzbudenie alebo dlhodobú pomoc podnikateľských činností, buď v určitých oblastiach alebo priemyselných odvetviach. Podmienky na získanie tejto pomoci nemusia bezprostredne súvisieť s prevádzkovými činnosťami účtovnej jednotky. Príkladom takejto pomoci sú prevody prostriedkov štátu účtovným jednotkám, ktoré:

   a) vykonávajú činnosť v konkrétnom priemyselnom odvetví;

   b) pokračujú v činnosti v nedávno sprivatizovaných priemyselných odvetviach alebo

   c) začínajú alebo pokračujú v podnikaní v nerozvinutých oblastiach.

2. Otázkou je, či táto štátna pomoc je „štátnou dotáciou“ v rámci rozsahu pôsobnosti IAS 20, a preto by sa mala zaúčtovať v súlade s týmto štandardom.

KONSENZUS

3. Štátna pomoc účtovným jednotkám zodpovedá definícii štátnej dotácie v IAS 20 dokonca aj vtedy, keď neexistujú podmienky, ktoré sa špecificky vzťahujú na prevádzkové činnosti účtovnej jednotky, iné než je požiadavka vykonávať činnosť v určitých regiónoch alebo priemyselných odvetviach. Takéto dotácie sa preto neúčtujú priamo v prospech vlastného imania.

DÁTUM KONSENZU

Január 1998.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia sa nadobúda účinnosť 1. augusta 1998. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8.

INTERPRETÁCIA SIC-12

Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 19 *Zamestnanecké požitky*

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*

— IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*

— IFRS 2 *Platby na základe podielov*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka môže byť vytvorená na dosiahnutie úzkeho a presne vymedzeného cieľa (napríklad na ovplyvnenie lízingu, výskumných a vývojových činností alebo na sekuritizáciu finančného majetku). Takýto subjekt špeciálneho určenia (*special purpose entity*, ďalej len ako skratka „SPE“) môže mať podobu kapitálovej spoločnosti, fondu, osobnej spoločnosti alebo neregistrovanej jednotky. SPE bývajú často vytvorené právnymi dohodami, ktoré predpisujú prísne a niekedy trvalé obmedzenia právomoci ich predstavenstva, správcu alebo manažmentu prijímať rozhodnutia o činnostiach SPE. V týchto usmerneniach sa často bližšie určuje, že politiku riadenia nepretržitých činností SPE nemôže zmeniť iná osoba, možno okrem jej zriaďovateľa alebo sponzora (t. j. sú prevádzkované mechanizmom označovaným ako „automatické riadenie“).

2. Patrón (alebo účtovná jednotka, v mene ktorej bol SPE vytvorený) často prevádza majetok do SPE, získava právo používať majetok držaný SPE, alebo vykonáva služby pre SPE, zatiaľ čo ostatné strany („poskytovatelia kapitálu“) môžu poskytovať financovanie pre SPE. Účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje transakcií so SPE (často zriaďovateľ alebo patrón), môže v podstate ovládať SPE.

3. Podiel na úžitku SPE môže mať formu napríklad dlhového nástroja, nástroja vlastného imania, účastníckeho práva, zostávajúceho podielu alebo lízingu. Niektoré podiely na úžitku môžu jednoducho poskytnúť držiteľovi pevnú alebo stanovenú mieru návratnosti, zatiaľ čo iné dávajú držiteľovi práva alebo prístup k ďalším budúcim ekonomickým úžitkom z činností SPE. Vo väčšine prípadov si zriaďovateľ alebo patrón (alebo účtovná jednotka, v mene ktorej bol SPE vytvorený) necháva podstatný podiel na úžitku z činností SPE, aj keď vlastní len malý alebo žiadny podiel na vlastnom imaní SPE.

4. IAS 27 vyžaduje konsolidovať účtovné jednotky, ktoré ovláda vykazujúca účtovná jednotka. Tento štandard však neposkytuje jednoznačný návod na konsolidáciu SPE.

5. Problémom je, za akých okolností by mala účtovná jednotka konsolidovať SPE.

6. Táto interpretácia sa neuplatňuje na programy požitkov po skončení zamestnania alebo na iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje IAS 19.

7. Prevod majetku z účtovnej jednotky do SPE možno kvalifikovať ako predaj realizovaný účtovnou jednotkou. Aj vtedy, keď sa prevod kvalifikuje ako predaj, usmernenia IAS 27 a táto interpretácia môžu znamenať, že účtovná jednotka by mala konsolidovať SPE. Táto interpretácia sa netýka okolností, keď by sa malo uplatňovať v jednotke riešenie predaja alebo eliminácie dôsledkov takého predaja pri zostavovaní konsolidácie.

KONSENZUS

8. SPE sa konsoliduje vtedy, keď podstata vzťahu medzi účtovnou jednotkou a SPE naznačuje, že táto účtovná jednotka ovláda SPE.

9. V kontexte SPE môže kontrola vzniknúť prostredníctvom predurčenia činností SPE (prevádzkovanie mechanizmom „automatické riadenie“) alebo inak. Odsek 13 IAS 27 naznačuje mnohé okolnosti, ktorých výsledkom je ovládanie, dokonca aj v prípadoch, keď účtovná jednotka vlastní polovicu alebo menej hlasovacích práv inej účtovnej jednotky. Podobne ovládanie môže existovať aj v prípadoch, keď účtovná jednotka vlastní malý alebo žiaden podiel na vlastnom imaní SPE. Pri uplatnení konceptu ovládania je v každom prípade potrebné posúdiť všetky dôležité skutočnosti v celom kontexte.

10. Popri situáciách opísaných v odseku 13 IAS 27 môžu napríklad ďalej uvedené okolnosti naznačovať existenciu vzťahu, v ktorom účtovná jednotka kontroluje SPE a následne by mala konsolidovať SPE (ďalší návod je uvedený v dodatku k tejto interpretácii):

a) činnosti SPE sa v podstate vykonávajú v mene účtovnej jednotky, podľa jej špecifických podnikateľských potrieb tak, aby účtovná jednotka získavala úžitky z prevádzky SPE;

b) účtovná jednotka má v podstate rozhodovaciu právomoc získať väčšinu úžitkov z činností SPE, alebo túto rozhodovaciu právomoc delegovala vytvorením mechanizmu „automatického riadenia“;

c) účtovná jednotka má v podstate práva získať väčšinu úžitkov SPE a z tohto dôvodu môže byť vystavená nepredvídaným rizikám z činností SPE alebo

d) účtovná jednotka si v podstate zachová väčšinu zostávajúcich alebo vlastníckych rizík súvisiacich so SPE, alebo jeho majetkom preto, aby získala úžitky z jeho činností.

11. [Vypúšťa sa.]

DÁTUM KONSENZU

Jún 1998.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť pre ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 1999 alebo neskôr; skoršie uplatňovanie sa odporúča. Zmeny v účtovných zásadách sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

Účtovná jednotka uplatní zmenu a doplnenie uvedené v odseku 6 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje IFRS 2 v skoršom období, takisto uplatní aplikuje túto zmenu a doplnenie v tom skoršom období.

INTERPRETÁCIA SIC-13

Spoluovládané účtovné jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Odsek 48 IAS 31 sa vzťahuje na vklady aj predaje medzi spoločníkom a spoločným podnikom takto: „Keď spoločník vloží majetok do spoločného podniku alebo ho predá, do vykazovania akejkoľvek časti zisku alebo straty z tejto transakcie sa musí premietnuť podstata transakcie“. Okrem toho sa v odseku 24 IAS 31 uvádza, že „spoluovládaný subjekt je spoločný podnik, ktorý predstavuje založenie spoločnosti, partnerského podniku alebo iného subjektu, v ktorom má každý spoločník podiel“. Neexistuje však jednoznačný návod na vykázanie ziskov a strát vznikajúcich z vkladov nepeňažného majetku do spoluovládaných účtovných jednotiek (ďalej len „SÚJ“).

2. Vklady do SÚJ sú prevodmi aktív spoločníkmi výmenou za podiel na vlastnom imaní SÚJ. Takéto vklady môžu mať rôzne formy. Vklady môžu uskutočniť súbežne spoločníci buď pri založení SÚJ alebo následne. Plnenie prijaté spoločníkom (spoločníkmi) výmenou za majetok vložený do SÚJ môže takisto obsahovať peniaze alebo inú protihodnotu, ktorá nezávisí od budúcich peňažných tokov SÚJ („dodatočné plnenie“).

3. Riešené otázky sú tieto:

   a) kedy by mal spoločník vykázať vo výkaze ziskov a strát primeranú časť ziskov a strát, ktoré vznikajú z vkladu nepeňažného majetku do SÚJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SÚJ;

   b) ako by mal dodatočné plnenie zaúčtovať spoločník a

   c) ako by sa mal prezentovať nerealizovaný zisk alebo strata v konsolidovanej účtovnej závierke spoločníka.

4. Táto interpretácia sa zaoberá zaúčtovaním nepeňažných vkladov spoločníka do SÚJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SÚJ, ktorý je zaúčtovaný s použitím buď metódy vlastného imania, alebo podielovou konsolidáciou.

KONSENZUS

5. Pri uplatňovaní odseku 48 IAS 31 na nepeňažné vklady do SÚJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SÚJ je spoločník povinný vykázať vo výkaze ziskov a strát za dané obdobie časť zisku alebo straty pripadajúcu na podiely ostatných spoločníkov na vlastnom imaní s výnimkou prípadov, keď:

   a) podstatné riziká a odmeny z vlastníctva vloženého nepeňažného majetku neboli prevedené na SÚJ alebo

   b) zisk, alebo stratu z nepeňažného vkladu nie je možné spoľahlivo oceniť, alebo

   c) transakcia vkladu nemá obchodnú podstatu v zmysle termínu opísaného v IAS 16.

   Keď sa uplatňujú výnimky uvedené v písmenách a), b) alebo c), zisk alebo strata sa považujú za nerealizované, a preto sa nevykážu ako zisk alebo strata, pokiaľ sa neuplatňuje takisto odsek 6.

6. Ak navyše na získanie podielu na vlastnom imaní SÚJ spoločník prijme peňažný alebo nepeňažný majetok, tento spoločník vykáže primeranú časť zisku alebo straty z tejto transakcie vo svojom výkaze ziskov a strát.

7. Nerealizované zisky alebo straty z nepeňažného majetku vloženého do SÚJ sa eliminujú oproti podkladovému aktívu podľa metódy podielovej konsolidácie alebo oproti investícii podľa metódy vlastného imania. Takéto nerealizované zisky alebo straty sa neprezentujú ako odložené zisky alebo straty v konsolidovanej súvahe spoločníka.

8. – 13 . (Nie sú súčasťou interpretácie.)

DÁTUM KONSENZU

Jún 1998.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť pre ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1999 alebo neskôr; skoršie uplatňovanie sa odporúča. Zmeny v účtovných metódach sa účtujú v súlade s IAS 8.

14. Úpravy účtovania transakcií s nepeňažnými vkladmi v zmysle odseku 5 sa uplatnia prospektívne na budúce transakcie.

15. Účtovná jednotka uplatní zmeny k tejto interpretácii v zmysle IAS 16 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na skoršie obdobie, uplatní takisto tieto zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

INTERPRETÁCIA SIC-15

Operatívny lízing – stimuly

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Pri rokovaní o novej už existujúcej zmluvy o operatívnom lízingu alebo jej obnove môže prenajímateľ nájomcovi poskytnúť stimuly na uzatvorenie dohody. Príkladom stimulov je, ak prenajímateľ nájomcovi vopred zaplatí v hotovosti, prípadne uhradí alebo na seba prevezme náklady nájomcu (napríklad náklady na presun, zlepšenie predmetu lízingu a náklady spojené s už existujúcim zmluvným záväzkom prenajímateľa). Inou alternatívou je, ak sa pre začiatočné obdobie lízingového vzťahu dohodnú nulové alebo znížené lízingové splátky.

2. Otázkou je, ako stimuly poskytnuté pri operatívnom lízingu vykázať v účtovných závierkach prenajímateľa a nájomcu.

KONSENZUS

3. Všetky stimuly vynaložené s cieľom uzavrieť novú alebo obnoviť už existujúcu dohodu o operatívnom lízingu sa vykážu ako neoddeliteľná súčasť zmluvnej odmeny dohodnutej za používanie prenajatého majetku bez ohľadu na charakter alebo formu stimulu alebo načasovanie platieb.

4. Prenajímateľ vykáže celkové náklady na stimuly ako zníženie výnosov z nájomného rovnomerne počas obdobia lízingového vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu zníženia úžitku z prenajatého majetku.

5. Nájomca vykáže celkový úžitok stimulov ako zníženie nákladov za nájomné rovnomerne počas obdobia lízingového vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu úžitku nájomcu z používania prenajatého majetku.

6. Náklady, ktoré vznikli nájomcovi vrátane nákladov spojených s už existujúcou nájomnou zmluvou (napríklad náklady na ukončenie, presun alebo zlepšenie predmetu lízingu), nájomca zaúčtuje v súlade so štandardmi platnými pre tieto náklady vrátane nákladov skutočne uhradených na základe dohôd o stimuloch.

DÁTUM KONSENZU

Jún 1998.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť pre lízingové obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1999 alebo neskôr.

INTERPRETÁCIA SIC-21

Dane z príjmov – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 12 *Dane z príjmov*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* (v znení revízie z roku 2003)

PROBLÉM

1. Podľa odseku 51 IAS 12 má ocenenie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok odzrkadľovať daňové dôsledky vyplývajúce z očakávaného spôsobu, ktorým má účtovná jednotka k súvahovému dňu spätne získať alebo vyrovnať účtovnú hodnotu aktív a záväzkov vedúcich k vzniku z dočasného rozdielu.

2. V odseku 20 IAS 12 sa poukazuje na to, že precenenie majetku nemusí vždy ovplyvniť zdaniteľný zisk (daňovú stratu) v období, v ktorom k preceneniu došlo, a že v dôsledku precenenia nemusí byť nevyhnutné urobiť úpravu daňového základu majetku. Ak bude budúce spätné získanie účtovnej hodnoty zdaniteľné, akýkoľvek rozdiel medzi účtovnou hodnotu preceneného majetku a jeho daňovým základom bude dočasný a povedie k vzniku odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky.

3. Otázkou je, ako interpretovať termín „úhrada“ v súvislosti s majetkom, ktorý sa neodpisuje (neodpisovateľný majetok), a ktorý sa precení v zmysle odseku 31 IAS 16.

4. Táto interpretácia sa vzťahuje aj na investičný nehnuteľný majetok účtovaný v precenenej hodnote v súlade s odsekom 33 IAS 40, ale považoval by sa za neodpisovateľný, keby sa musel uplatniť IAS 16.

KONSENZUS

5. Odložené daňové záväzky alebo pohľadávky, ktoré vyplynú z precenenia neodpisovateľného majetku v súlade s odsekom 31 IAS 16, sa oceňujú na základe daňových dôsledkov, ktoré by vyplynuli zo spätného získania účtovnej hodnoty daného majetku jeho predajom, bez ohľadu na oceňovací základ na stanovenie účtovnej hodnoty daného majetku. Preto, ak daňový zákon pre zdaniteľnú sumu, ktorá vyplynula z predaja majetku, stanovuje inú platnú daňovú sadzbu než je daňová sadzba platná pre zdaniteľnú sumu odvodenú z využívania majetku, na stanovenie odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky týkajúcej sa neodpisovateľného majetku sa použije prvá daňová sadzba.

DÁTUM KONSENZU

August 1999.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Tento konsenzus nadobúda účinnosť 15. júla 2000. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

INTERPRETÁCIA SIC-25

Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov

ODKAZY

— 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 daňových záväzkov alebo pohľadávok. Môže to nastať napríklad v dôsledku verejného upísania majetkových nástrojov účtovnej jednotky alebo v dôsledku reštrukturalizácie jej vlastného imania. Stať sa to môže aj v dôsledku presťahovania väčšinového akcionára do zahraničia. V dôsledku takýchto udalostí môže byť účtovná jednotka inak zdaňovaná; môže napríklad získať alebo stratiť daňové stimuly, prípadne v budúcnosti podliehať inej sadzbe dane.

2. Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej 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 vyplynú z úhrady alebo vysporiadania účtovnej hodnoty aktív a záväzkov účtovnej jednotky.

3. Otázkou je, ako by účtovná jednotka mala zaúčtovať daňové dôsledky zmeny svojej daňovej situácie alebo daňovej situácie svojich akcionárov.

KONSENZUS

4. Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov nevedie k zvýšeniu ani zníženiu súm vykazovaných priamo vo vlastnom imaní. Dôsledky, ktoré zo zmeny daňovej situácie vyplývajú pre splatné a odložené dane, sa zahrnú do hospodárskeho výsledku za obdobie, pokiaľ nesúvisia s transakciami a udalosťami, ktoré sa v tom istom alebo v inom období účtujú priamo v prospech alebo na ťarchu vykazovanej sumy vlastného imania. Daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na zmeny vykazovanej sumy vlastného imania v tom istom alebo v inom období (nezahrnuté do hospodárskeho výsledku), sa účtujú priamo do vlastného imania.

DÁTUM KONSENZU

August 1999.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Tento konsenzus nadobúda účinnosť 15. júla 2000. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

INTERPRETÁCIA SIC-27

Vyhodnocovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 11 *Zákazková výroba*

— IAS 17 *Lízing* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* (v znení revízie z roku 2003)

— IFRS 4 *Poistné zmluvy*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka môže s osobou alebo osobami, ktoré nie sú spriaznenými osobami (s investorom), uzatvoriť transakciu alebo sériu štruktúrovaných transakcií (dohodu) zahŕňajúcu právnu formu lízingu. Môže napríklad prenajať majetok investorovi a ten istý majetok vziať spätne na lízing, prípadne majetok právoplatne predať a ten istý majetok vziať spätne na lízing. Formy a podmienky jednotlivých dohôd sa môžu značne líšiť. V prípade lízingu a spätného lízingu sa môže stať, že dohoda bude koncipovaná tak, aby investor získal daňové zvýhodnenie, o ktoré sa podelí s účtovnou jednotkou vo forme poplatku, a nie prevodom práva na využívanie majetku.

2. Ak dohoda s investorom zahŕňa právnu formu lízingu, otázkou je:

   a) ako určiť, či sú transakcie v sérii transakcií prepojené a mali by sa zaúčtovať ako jedna transakcia;

   b) či dohoda zodpovedá definícii lízingu v zmysle IAS 17; a ak nie,

      i) či prípadne existujúci osobitný investičný účet a povinnosť platiť lízingové splátky predstavujú aktíva a záväzky jednotky (pozri napríklad prípad uvedený v dodatku A odseku A2 písm. a);

      ii) ako má účtovná jednotka zaúčtovať iné záväzky vyplývajúce z dohody a

      iii) ako má účtovná jednotka zaúčtovať poplatok, ktorý možno dostane od investora.

KONSENZUS

3. Séria transakcií, ktoré zahŕňajú právnu formu lízingu, predstavuje prepojené transakcie a zaúčtuje sa ako jedna transakcia, keď celkový ekonomický účinok nemožno pochopiť bez odvolania sa na danú sériu transakcií ako celok. Príkladom je prípad, keď sa séria navzájom úzko súvisiacich transakcií prerokuje ako jediná transakcia a transakcie sa uskutočnia súčasne alebo bezprostredne jedna za druhou. (Názorné uplatňovanie tejto interpretácie je uvedené v dodatku A.)

4. Účtovanie musí byť odrazom podstaty dohody. Na určenie podstaty dohody treba posúdiť všetky jej hľadiská a dôsledky, pričom hlavný dôraz treba klásť na hľadiská a dôsledky s ekonomickými účinkami.

5. IAS 17 platí vtedy, keď podstata dohody zahŕňa prevod práva na používanie majetku na dohodnutý čas. K ukazovateľom, ktoré jednotlivo nasvedčujú, že dohoda v podstate nemusí zahŕňať lízing v zmysle IAS 17 (názorné uplatňovanie tejto interpretácie je v dodatku B), patria:

   a) účtovná jednotka si ponechá všetky riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom podkladového majetku a má v podstate rovnaké práva používať ho, aké mala pred dohodou;

b) hlavným dôvodom dohody je dosiahnutie určitého daňového výsledku, a nie prevod užívateľského práva majetku, a

c) zahŕňa opciu, pričom vďaka podmienkam je jej uplatnenie takmer isté (napríklad predkupné právo, ktoré možno uplatniť za cenu dostatočne vyššiu než očakávaná reálna hodnota v čase, keď sa opciu stane uplatniteľnou).

6. Pri určení, či osobitný investičný účet a povinnosť platiť lízingové splátky v podstate predstavujú aktíva a záväzky účtovnej jednotky, sa uplatňujú definície a návod uvedené v koncepčnom rámci v odsekoch 49 až 64. K ukazovateľom, ktoré spoločne nasvedčujú, že osobitný investičný účet a záväzok splácať lízingové splátky v podstate nezodpovedajú definícii aktíva ani definícii záväzku a účtovná jednotka ich nemá vykazovať, patria tieto ukazovatele:

a) účtovná jednotka pri sledovaní vlastných cieľov nemá vplyv na investičný účet a nie je povinná platiť lízingové splátky. Tento prípad nastáva napríklad vtedy, keď sa na osobitný investičný účet vloží záloha určená na ochranu investora, ktorú možno použiť iba na platby v prospech investora, a investor súhlasí, aby sa povinnosť platiť lízingové splátky realizovala z prostriedkov na investičnom účte, pričom účtovná jednotka nemá možnosť zadržať platby realizované z investičného účtu v prospech investora;

b) pre účtovnú jednotku predstavuje nepatrné riziko skutočnosť, že bude musieť vrátiť celú sumu predstavujúcu poplatok prijatý od investora a zaplatiť prípadne aj ďalšiu sumu, prípadne, ak neprijala žiaden poplatok, nepatrné riziko, že bude musieť zaplatiť sumu vyplývajúcu z iných záväzkov (napríklad zo záruky). Nepatrné riziko existuje vtedy, keď napríklad podmienky dohody vyžadujú investovanie vopred zaplatenej zálohy do nerizikových aktív, od ktorých sa očakáva, že vytvoria dostatočné peňažné toky na uspokojenie záväzku platiť lízingové splátky, a

c) jedinými peňažnými tokmi inými než začiatočné peňažné toky na začiatku dohody, ktoré sa očakávajú na základe dohody, sú lízingové splátky uspokojované výhradne z prostriedkov čerpaných z osobitného investičného účtu zriadeného so začiatočnými peňažnými tokmi.

7. Ostatné záväzky vyplývajúce z dohody vrátane poskytnutých záruk a záväzkov vyplývajúcich z predčasného ukončenia dohody sa v závislosti od podmienok účtujú v súlade s IAS 37, IAS 39 alebo IFRS 4.

8. Kritériá uvedené v odseku 20 IAS 18 sa uplatnia na skutočnosti a okolnosti každej dohody, aby sa zistilo, kedy treba vykázať poplatok, ktorý účtovná jednotka môže prípadne dostať. Zohľadňujú sa skutočnosti, ako prípadná pokračujúca zainteresovanosť v podobe významného záväzku budúceho plnenia potrebného na získanie poplatku, prípadné nepostúpené riziká, podmienky všetkých záručných dohôd a riziko vrátenia poplatku. K ukazovateľom, ktoré samostatne nasvedčujú, že je nevhodné vykázať celý poplatok ako príjem v čase jeho prijatia, ak bol prijatý na začiatku dohody, patria tieto ukazovatele:

a) záväzok vykonávať určité významné činnosti alebo záväzok zdržať sa ich vykonávania je podmienkou na získanie výnosu, takže realizácia zákonne záväznej dohody nie je tým najdôležitejším aktom, ktorý dohoda vyžaduje;

b) na využívanie podkladového majetku sa stanovili také obmedzenia, že účtovnej jednotke prakticky bránia a významne menia jej schopnosť daný majetok využívať (t. j. spotrebovať, predať alebo zriadiť k nemu záložné právo a použiť ho ako zábezpeku);

c) pravdepodobnosť vrátenia akejkoľvek sumy z poplatku a prípadnej platby ďalších súm nie je malá. Tento prípad nastane, ak napríklad:

i) podkladový majetok nie je špeciálny majetok, ktorý účtová jednotka potrebuje na vykonávanie svojej činnosti, a preto je možné, že účtovná jednotka zaplatí určitú sumu, aby predčasne ukončila platnosť dohody, alebo

ii) účtovná jednotka je na základe podmienok dohody povinná, prípadne môže čiastočne alebo celkom rozhodnúť na základe vlastnej úvahy o tom, či vopred zaplatenú sumu investuje do majetku spojeného s viac ako iba nevýznamným rizikom (napríklad menovým, úrokovým alebo úverovým rizikom). Riziko, že by hodnota investícii nestačila na uspokojenie záväzku splácať lízingové splátky, za takýchto okolnosti nie je malé, a preto je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude musieť zaplatiť určitú sumu.

9. Poplatok treba vykázať vo výkaze ziskov a strát na základe jeho ekonomickej podstaty a charakteru.

ZVEREJNENIE

10. Pri určovaní vhodných zverejnení potrebných na pochopenie dohody, ktorá v podstate nezahŕňa lízing v súlade s IAS 17, a použitého spôsobu účtovania treba brať do úvahy všetky aspekty danej dohody. V každom období, v ktorom dohoda existuje, účtovná jednotka zverejní:

    a) opis dohody vrátane:

        i) podkladového aktíva a všetkých obmedzení týkajúcich sa jeho používania;

        ii) lehoty platnosti a ostatné významné podmienky dohody;

        iii) navzájom prepojené transakcie vrátane všetkých opcií a

    b) spôsob účtovania uplatnený na prijaté poplatky, sumu vykázanú ako výnos za účtovné obdobie a riadkovú položku vo výkaze ziskov a strát, do ktorej je zahrnutá.

11. Údaje podľa odseku 10 tejto interpretácie sa poskytujú jednotlivo za každú dohodu alebo súhrnne za každú skupinu dohôd. Trieda je zoskupenie dohôd s podkladovým majetkom podobného charakteru (napríklad elektrárne).

DÁTUM KONSENZU

Február 2000.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

INTERPRETÁCIA SIC-29

Zverejnenie – zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka (prevádzkovateľ licencie) môže uzatvoriť dohodu s inou účtovnou jednotkou (poskytovateľ licencie) s cieľom poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k významným hospodárskym a spoločenským zariadeniam. Poskytovateľom licencie môže byť účtovná jednotka z verejného alebo súkromného sektora, vrátane štátneho orgánu. Príkladmi zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb sú zariadenia na úpravu a dodávku vody, diaľnice, parkoviská, tunely, mosty, letiská a telekomunikačné siete. Príkladom zmlúv, ktoré nie sú zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb, je prevádzka vnútorných služieb, ktoré účtovná jednotka zabezpečí uzatvorením zmluvy s externým dodávateľom (napríklad jedáleň pre zamestnancov, údržba budovy, vedenie účtovníctva alebo funkcie informačných technológií).

2. Zmluva o licencii na poskytovanie služieb vo všeobecnosti zahŕňa prenesenie práva poskytovateľa licencie počas stanoveného obdobia na prevádzkovateľa:

   a) právo poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k hlavným hospodárskym a spoločenským zariadeniam, a

   b) v niektorých prípadoch právo využívať bližšie určený hmotný majetok, nehmotný majetok, alebo finančné aktíva;

   ako výmenu za prevádzkovateľov:

   c) záväzok poskytovať počas trvania licencie služby určité obdobie za určitých podmienok a

   d) prípadne záväzok vrátiť na konci doby platnosti licencie prebraté na začiatku obdobia platnosti a/alebo získané počas obdobia platnosti zmluvy o licencii.

3. Spoločnou črtou všetkých zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb je, že prevádzkovateľ preberá právo a povinnosť poskytovať verejné služby.

4. Problémom je, aké informácie by sa mali zverejniť v poznámkach k účtovne závierke prevádzkovateľa licencie a poskytovateľa licencie.

5. Určitými stránkami a zverejneniami v súvislosti s niektorými zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb sa už zaoberali existujúce Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (napríklad IAS 16 sa uplatňuje na nadobudnutia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, IAS 17 sa uplatňuje na lízing majetku a IAS 38 sa uplatňuje na nadobudnutie nehmotného majetku). Zmluva o licencii na poskytovanie služieb však môže obsahovať exekučné zmluvy, ktorými sa nezaoberajú Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva, pokiaľ tieto zmluvy nie sú nevýhodné, na také sa uplatňuje IAS 37. Táto interpretácia sa preto zaoberá dodatočnými zverejneniami o zmluvách o licenciách na poskytovanie služieb.

KONSENZUS

6. Pri určovaní primeraného zverejnenia v poznámkach k účtovnej závierke sa berú do úvahy všetky hľadiská zmluvy o licencii na poskytovanie služieb. Prevádzkovateľ licencie a poskytovateľ licencie zverejnia za každé obdobie tieto skutočnosti:

   a) opis zmluvy,

   b) dôležité podmienky zmluvy, ktoré môžu mať vplyv na sumu, načasovanie a istotu budúcich peňažných tokov (napríklad lehota platnosti licencie, termíny nového stanovenia cien a východisko, na základe ktorého sa určí stanovenie cien alebo nové prerokovanie);

c) charakter a rozsah (napríklad množstvo, časové obdobie alebo prípadne suma):

i) práv používať bližšie určený majetok;

ii) povinností poskytovať služby alebo práv očakávať poskytovanie služieb;

iii) povinností získať alebo postaviť nehnuteľnosť, závod a zariadenie;

iv) povinností odovzdať alebo právo prijať bližšie určený majetok na konci lehoty trvania zmluvy;

v) možností obnovenia a vypovedania a

vi) ostatných práv a povinností (napríklad veľké generálne opravy) a

d) zmeny v zmluvách, ktoré sa vyskytnú počas daného obdobia.

7. Zverejnenia požadované v súlade s odsekom 6 tejto interpretácie sa poskytujú jednotlivo pre každú zmluvu o licencii na poskytovanie služieb alebo v súhrne pre každú triedu zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb. Trieda je zoskupenie zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, ktoré zahŕňajú služby podobného charakteru (napríklad výber mýta, telekomunikačné služby a služby týkajúce sa úpravy vody).

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001.

INTERPRETÁCIA SIC-31

Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 18 *Výnosy*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka (predávajúci) môže uzatvoriť zmluvu o výmennom obchode s cieľom poskytovať reklamné služby ako výmenu za prijatie reklamných služieb od svojho zákazníka (zákazník). Reklamné služby môžu byť zobrazené na webových stránkach alebo na miestach určených na plagátovanie, vysielané v televízii alebo v rozhlase, uverejnené v časopisoch alebo v novinách, alebo predstavené v inom médiu.

2. V niektorých prípadoch nedochádza medzi týmito účtovnými jednotkami k platbe v hotovosti alebo k inej forme odplaty. V niektorých iných prípadoch dochádza aj k vzájomnej výmene rovnakej alebo približne rovnakej sumy v hotovosti alebo inej protislužby.

3. Predávajúci, ktorý poskytuje reklamné služby v rámci svojich bežných činností, zaznamená výnos z výmenných obchodov zahŕňajúcich reklamné služby podľa IAS 18, ak popri ostatných kritériách tieto vzájomne vymenené služby sa od seba odlišujú (IAS 18 ods. 12) a výšku výnosu je možné spoľahlivo oceniť [IAS 18 ods. 20 písm. a)]. Táto interpretácia sa uplatňuje iba na výmenu reklamných služieb, ktoré sú navzájom odlišné. Výmena podobných reklamných služieb nie je transakciou, ktorá vytvára výnos podľa IAS 18.

4. Otázkou je, za akých okolností dokáže predávajúci spoľahlivo oceniť výnos na základe reálnej hodnoty reklamných služieb prijatých alebo poskytnutých vo výmennom obchode.

KONSENZUS

5. Výnos z výmenného obchodu, ktorý obsahuje reklamné služby, nie je možné spoľahlivo oceniť na základe reálnej hodnoty prijatých reklamných služieb. Predávajúci však môže spoľahlivo oceniť výnos na základe reálnej hodnoty reklamných služieb, ktoré poskytuje vo výmennom obchode, a to s odkazom na nevýmenné obchody, ktoré:

   a) obsahujú reklamu podobnú reklame vo výmennom obchode;

   b) sa často vyskytujú;

   c) predstavujú väčší počet transakcií a vyššiu sumu v porovnaní so všetkými transakciami s cieľom poskytovať reklamu podobnú reklame vo výmennom obchode;

   d) zahŕňajú platbu v hotovosti a/alebo inú formu odplaty (napríklad obchodovateľné cenné papiere, nepeňažné aktíva a iné služby), ktorá má spoľahlivo merateľnú reálnu hodnotu, a

   e) nezahŕňajú zmluvného partnera, ktorý je ten istý ako v danej výmennej obchodnej transakcii.

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001. Zmeny v účtovných metódach sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

INTERPRETÁCIA SIC-32

Nehmotný majetok – náklady na webovú lokalitu

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 2 *Zásoby* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 11 *Zákazková výroba*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004)

— IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

— IFRS 3 *Podnikové kombinácie*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovnej jednotke môžu vzniknúť interné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality, ku ktorej je prístup v rámci účtovnej jednotky, alebo ku ktorej je prístup zvonku. Webová lokalita určená na prístup zvonku sa môže používať na rôzne účely, ako napríklad na podporu predaja a reklamu vlastných výrobkov a služieb účtovnej jednotky, poskytovanie elektronických služieb a predaj výrobkov a služieb. Webová lokalita určená na vnútropodnikové použitie sa môže použiť na uchovávanie dokumentov o politike spoločnosti a údajov o zákazníkoch, ako aj na vyhľadávanie relevantných informácií.

2. Štádiá vývoja webovej lokality je možné opísať takto:

   a) plánovanie – patrí sem vykonanie štúdií uskutočniteľnosti, vymedzenie cieľov a bližšie určenie technických podmienok, vyhodnotenie alternatív a výber priorít;

   b) použitie a vývoj infraštruktúry – patrí sem získanie názvu domény, kúpa a vývoj hardvéru a operačného softvéru, inštalovanie vyvinutých aplikácií a záťažové testy;

   c) vývoj grafického návrhu – patrí sem navrhovanie vzhľadu webových stránok;

   d) vývoj obsahu – patrí sem vytvorenie, nákup, príprava a prenos textových alebo grafických informácií na webovú lokalitu v priebehu dokončovania jej vývoja. Tieto informácie sa môžu uchovávať v oddelených databázach, ktoré sú integrované do webovej lokality (alebo ku ktorým je prístup z tejto webovej lokality), alebo ktoré sú zakódované priamo do webových lokalít.

3. Po dokončení vývoja webovej lokality sa začína štádium prevádzky. Počas tohto štádia účtovná jednotka udržiava a zlepšuje aplikácie, infraštruktúru, grafický návrh a obsah webovej lokality.

4. Pri účtovaní interných výdavkov na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality, ku ktorej je prístup v rámci účtovnej jednotky, alebo ku ktorej je prístup zvonku, sú tieto otázky:

   a) či webová lokalita je vnútorne vytvoreným nehmotným majetkom, na ktorý sa vzťahujú požiadavky IAS 38, a

   b) ktorá metóda je na zaúčtovanie takýchto výdavkov vhodná.

5. Táto interpretácia sa nevzťahuje na výdavky na nákup, vývoj a prevádzkovanie hardvéru (napríklad webové servery, dočasné servery, prevádzkové servery a pripojenie na internet) webovej lokality. Takéto výdavky sa účtujú v súlade s IAS 16. Navyše, ak účtovnej jednotke vzniknú výdavky na poskytovateľa internetových služieb, ktorý je hostiteľom webovej lokality účtovnej jednotky, tieto výdavky sa vykazujú ako náklady v čase prijatia služieb podľa IAS 1 ods. 78 a koncepčného rámca.

6. IAS 38 sa nevzťahuje na nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka má na predaj v rámci bežnej činnosti (pozri IAS 2 a IAS 11) alebo lízingy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IAS 17. Podľa toho sa táto interpretácia netýka výdavkov na vývoj a prevádzku webovej lokality (alebo softvéru webovej lokality), ktorá je určená na predaj inej účtovnej jednotke. Keď sa webová lokalita prenajme na základe operatívneho lízingu, prenajímateľ uplatní túto interpretáciu. Keď sa webová lokalita prenajme na základe finančného lízingu, nájomca uplatní túto interpretáciu po prvotnom vykázaní prenajatého majetku.

KONSENZUS

7. Vlastná webová lokalita účtovnej jednotky, ktorá vzniká ako výsledok vývojových prác a ku ktorej je prístup v rámci účtovnej jednotky alebo zvonku, je vnútorne vytvoreným nehmotným majetkom, ktorý podlieha požiadavkám IAS 38.

8. Webová lokalita, k vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa vykazuje ako nehmotný majetok výlučne v prípade, popri dodržiavaní súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 38 ods. 21 na vykazovanie a prvotné ocenenie, ak účtovná jednotka splní požiadavky uvedené v IAS 38 ods. 57. Účtovná jednotka môže byť schopná splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jej webová lokalita bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky v súlade s IAS 38 ods. 57 písm. d), keď napríklad webová lokalita je schopná generovať výnosy, vrátane priamych výnosov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Účtovná jednotka nie je schopná preukázať ako webová lokalita vyvinutá iba alebo najmä na účely propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb, bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, a následne sa všetky výdavky na vývoj tejto webovej lokality vykážu ako náklady v čase ich vzniku.

9. Akékoľvek interné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality účtovnej jednotky sa účtujú v súlade s IAS 38. Charakter každej činnosti, v dôsledku ktorej výdavok vzniká (napríklad školenie zamestnancov a údržba webovej lokality) a štádium vývoja alebo štádium po vývoji webovej lokality, sa vyhodnotí s cieľom určiť vhodný spôsob účtovania (ďalšie usmernenia obsahuje dodatok k tejto interpretácii). Napríklad:

   a) Štádium plánovania je v podstate podobné výskumnej fáze uvedenej v IAS 38 ods. 54 až 56. Výdavky v tomto štádiu sa vykazujú ako náklady v čase ich vzniku.

   b) Štádium aplikácie a vývoja infraštruktúry, grafického návrhu a vývoja obsahu s výnimkou situácie, keď sa obsah vyvíja na iný účel, ako s cieľom propagácie a reklamy výrobkov a služieb účtovnej jednotky, sú podobné fáze vývoja uvedenej v IAS 38 ods. 57 až 64. Výdavky, ktoré vznikli v týchto štádiách, sa zahrnú do nákladov webovej lokality, vykázanej ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie v prípade, ak výdavky možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej lokality tak, aby bola schopná prevádzky v súlade so zámermi manažmentu. Napríklad výdavky na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý slúži na reklamu a podporu produktov a služieb účtovnej jednotky) špecificky pre webovú lokalitu, alebo výdavok na umožnenie používania obsahu (t. j. poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej lokality sa zahrnie do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. V súlade s IAS 38 ods. 71 sa však výdavok na nehmotnú položku, ktorý sa prvotne v predchádzajúcej účtovnej závierke vykázal ako náklad, nebude neskoršie vykazovať ako súčasť obstarávacej ceny nehmotného majetku (napríklad ak náklady na autorské práva boli plne odpísané a obsah sa následne poskytuje na webovej lokalite).

   c) Výdavok vzniknutý v štádiu vývoja obsahu do tej miery, že obsah sa vyvíja na účely reklamy a podpory vlastných výrobkov a služieb účtovnej jednotky (napríklad digitálne fotografie výrobkov), sa vykáže ako náklad v čase jeho vzniku, v súlade s IAS 38 ods. 69 písm. c). Napríklad pri účtovaní výdavkov za odborné služby týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií vlastných výrobkov účtovnej jednotky a zlepšenia ich zobrazenia sa výdavok vykazuje ako náklad, keďže odborné služby sa prijímajú v priebehu procesu a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej lokalite.

   d) Štádium prevádzky sa začína až po dokončení vývoja webovej lokality. Výdavky, ku ktorým došlo v priebehu tohto štádia, sa vykazujú ako náklady v čase ich vzniku s výnimkou situácie, ak takýto náklad spĺňa podmienky vykazovania uvedené v IAS 38 ods. 18.

10. Webová lokalita, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie, sa oceňuje po prvotnom vykázaní uplatnením požiadaviek obsiahnutých v IAS 38 ods. 72 až 87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej lokality by mal byť krátky.

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa zaúčtujú prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová lokalita nespĺňa kritériá na jej vykázanie ako nehmotného majetku, ale predtým sa vykazovala ako majetok, vykazovanie tejto položky sa ukončí ku dňu účinnosti tejto interpretácie. Ak webová lokalita existuje a výdavky na jej vývoj spĺňajú kritériá na ich vykázanie ako nehmotného majetku, ale predtým sa nevykazovali ako majetok, nehmotný majetok sa nebude vykazovať k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová lokalita existuje a výdavok na jej vývoj spĺňa kritériá na zaúčtovanie ako nehmotný majetok, bola predtým zaúčtovaná ako majetok a prvotne ocenená v obstarávacej cene, prvotne vykázaná suma sa pokladá za správne určenú.

POZNÁMKA PRE ČITATEĽA

Inštitúcie rozhodli, že vo svojich dokumentoch už nebudú uvádzať odkazy na posledné zmeny a doplnenia aktov, na ktoré sa odkazuje.

Pokiaľ nie je uvedené inak, odkazy na akty v uverejnených dokumentoch sa vzťahujú na akty v ich platnom znení.