

Prvá aplikácia  
medzinárodných  
štandardov  
pre finančné  
výkazníctvo

Prvé finančné výkazy  
zostavené podľa IFRS

PORADENSTVO

Spoločnosť KPMG začala na Slovensku pôsobiť v roku 1991. Odvtedy sa značne rozrástla, v súčasnosti KPMG na Slovensku zamestnáva viac než 260 ľudí a má 11 partnerov.

**Sme najväčšou audítorskou a poradenskou spoločnosťou na Slovensku\*** a zastávame silnú pozíciu v mnohých sektoroch. Domácim i nadnárodným spoločnostiam pôsobiacim na Slovensku ponúkame širokú škálu finančných služieb. Naše trhové postavenie na Slovensku je výsledkom nášho dôsledného zameriavania sa na aspekty dôležité pre klientov, vrátane vytvárania pridanej hodnoty a komparatívnych výhod. Naším cieľom je podstatne zvýšiť úspech klientov na trhu.

---

\* podľa analýzy TREND TOP 200, 2003-2005



# Obsah

1. Úvod .....	4
2. Podniky, ktoré prvýkrát aplikujú IFRS .....	7
3. Deň prvej aplikácie IFRS ( <i>reporting date</i> ) a deň prechodu na IFRS ( <i>date of transition</i> ) .....	8
4. Prvá aplikácia IFRS základné pravidlá .....	9
5. Voliteľné výnimky (exemptions) z použitia niektorých iných IFRS. 10	
5.1 Kombinácie podnikov (business combinations).....	10
5.2 Predpokladané náklady: reálna hodnota alebo precenenie (fair value or revaluation as deemed cost) .....	11
5.3 Zamestnanecké požitky (employee benefits).....	12
5.4 Kumulované kurzové rozdiely (cumulative translation differences).....	12
5.5 Zložené finančné nástroje (compound financial instruments).....	12
5.6 Majetok a záväzky dcérskych, pridružených a spoločných podnikov (assets and liabilities of subsidiaries, associates and joint ventures) .....	13
5.7 Finančné nástroje uvedené v súvahe v minulosti (designation of previously recognised financial instruments) .....	14
5.8 Platby týkajúce sa podielov/akcií (share-based payment transactions) .....	14
5.9 Poistné zmluvy (insurance contracts).....	14
6. Povinné výnimky (exemptions) z retrospektívnej aplikácie IFRS .....	15
6.1 Zrušenie (odúčtovanie, nevykazovanie) finančného majetku a finančných záväzkov (derecognition of financial assets and financial liabilities).....	15
6.2 Zabezpečovacie operácie (hedge accounting).....	15
6.3 Odhady (estimates).....	16
6.4 Majetok klasifikovaný ako realizovateľný a ukončené činnosti (assets classified as held for sale and discontinued operations).....	16
7. Údaje v poznámkach.....	17
8. Zhrnutie .....	18
Kontakty.....	19

## 1. ÚVOD



**Richard Farkaš,**  
Partner

**Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (International Accounting Standards Board, IASB) má sídlo v Londýne a začal svoju činnosť v roku 2001. Nadviazal na činnosť svojho predchodcu, International Accounting Standards Committee, IASC, ktorý bol založený v r. 1973.**

IASB je, podobne ako bol IASC, financovaný veľkými účtovnými a audítorskými spoločnosťami, súkromnými finančnými inštitúciami a priemyselnými podnikmi z celého sveta, centrálnymi a rozvojovými bankami a inými medzinárodnými a profesionálnymi organizáciami.

Štandardy vydané IASC, teda predchodcom IASB, sa nazývajú medzinárodné účtovné štandardy (International Accounting Standards, IAS). Štandardy vydané IASB sa nazývajú medzinárodné štandardy pre finančné výkazníctvo (International Financial Reporting Standards, IFRS). IASB prijal (adoptoval) všetky IAS, ktoré boli vydané jeho predchodcom, IASC.

Pri IASB funguje Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC), ktorý vznikol premenovaním Stáleho interpretačného výboru (Standing Interpretations Committee, SIC), založeného v r. 1997. IFRIC vydáva interpretácie k jednotlivým štandardom.

IASB zverejnil IFRS 1 v júni 2003. Mnohé krajiny v súčasnosti zavádzajú alebo v najbližších rokoch budú zavádzať IFRS do svojich právnych predpisov. Tento štandard bol vydaný preto, aby podnikom uľahčil prechod od nimi doteraz používaných národných právnych predpisov na IFRS a zároveň aby pomohol užívateľom finančných výkazov zostavených podľa IFRS porozumieť im.

### **Ciele IFRS 1 (IFRS 1.1):**

- finančné výkazy obsahujú informácie, ktoré sú pre ich užívateľov transparentné a porovnateľné,
- otváracia IFRS súvaha je vhodným východiskom na ďalšie používanie IFRS,
- náklady na zostavenie prvých finančných výkazov podľa IFRS nebudú vyššie, než je úžitok z týchto výkazov pre ich užívateľov.

### **EURÓPSKA ÚNIA**

Nariadenie č. 1606/2002 Európskeho parlamentu a Rady o uplatňovaní medzinárodných účtovných štandardov a nariadenie komisie ES č. 1725/2003 a č. 707/2004 o prijatí určitých medzinárodných účtovných štandardov stanovuje podnikom, ktorých cenné papiere sú obchodované na regulovaných trhoch Európskej únie, povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS, resp. podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo IFRS, a to počnúc konsolidovanou účtovnou závierkou zostavenou za účtovné obdobie, ktoré začína po 31. 12. 2004.

**Zároveň je umožnené členským štátom, aby povinnosť zostavovať účtovnú závierku podľa IAS/IFRS rozšírili aj na:**

- konsolidované účtovné závierky ostatných podnikov, t. j. aj tých podnikov, ktorých cenné papiere nie sú obchodované na regulovaných trhoch EÚ,
- individuálne účtovné závierky.

## SLOVENSKÁ REPUBLIKA

IFRS 1 je dôležitý aj z hľadiska slovenského zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení zákona č. 562/2003 Z. z. a č. 561/2004 Z.z. (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

**Používanie IAS/IFRS na Slovensku sa značne rozšírilo. Podľa IAS/IFRS sa musia zostaviť:**

- všetky konsolidované účtovné závierky počnúc účtovným obdobím, ktoré začína 1. 1. 2005 a neskôr; odhaduje sa, že povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku má asi 50 až 100 slovenských účtovných jednotiek,
- individuálne účtovné závierky podnikov vo verejnom záujme (banky, poisťovne, doplnkové dôchodkové poisťovne, obchodníci s cennými papiermi, emitenti cenných papierov, ktorých cenné papiere sú obchodované na regulovaných trhoch v EÚ, vybrané veľké priemyselné podniky a i.), a to počnúc účtovným obdobím, ktoré začína 1. 1. 2006 a neskôr; odhaduje sa, že ide asi o 400 slovenských účtovných jednotiek.

Podľa zákona č. 429/2002 Z. z. o burze cenných papierov v znení neskorších predpisov emitenti cenných papierov sú povinní zostaviť účtovnú závierku podľa IAS. Tieto ustanovenia nadobudli účinnosť 1. 1. 2004.

Časť z účtovných jednotiek, ktoré budú účtovnú závierku zostavovať podľa IAS/IFRS, bude ju zostavovať po prvýkrát. Práve takéto prípady, t. j. prvú aplikáciu IAS/IFRS, upravuje uvedený IFRS 1. Doteraz platná interpretácia SIC 8 *First-time Application of IAS's as the Primary Basis of Accounting*, ktorá nadobudla účinnosť 1. 8. 1998, bola vydaním IFRS 1 zrušená.

Interpretácia SIC-8 striktno vyžadovala, aby sa prvé finančné výkazy (*financial statements, účtovná závierka*) podniku zostavené podľa IFRS zostavili takým spôsobom, ako keby tento podnik od samého začiatku v minulosti vždy aplikoval IFRS. Inými slovami, išlo o retrospektívne použitie IFRS do minulosti, ako keby ich podnik používal odjakživa. IFRS 1 stanovuje z tohto pravidla výnimky, z ktorých jedna skupina je voliteľná a jedna skupina je povinná.

IFRS 1 nadobudol účinnosť pre finančné výkazy zostavené za účtovné obdobie začínajúce 1. 1. 2004 alebo neskôr.

Súčasne s IFRS 1 bol zverejnený aj Návod na implementáciu IFRS 1 (*Guidance on Implementing IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting*

*Standards) a Východisko pre závery o IFRS 1 (Basis for Conclusions on IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards).*

*Poznámky k prekladu anglickej terminológie: Štruktúra anglickej odbornej terminológie je značne iná, než je štruktúra slovenskej odbornej terminológie. Napr. anglický výraz asset vyjadruje aj aktíva aj majetok. Anglickému výrazu financial statements zodpovedá slovenský preklad finančné výkazy, aj keď slovenské právne predpisy používajú pojem účtovná závierka. Aby sa čitateľom uľahčila orientácia, na mnohých miestach je uvádzaný v zátvorke aj anglický výraz.*



Richard Farkaš  
Partner, Audit  
Accounting Advisory Services, KPMG Slovensko

## 2. PODNIKY, KTORÉ PRVÝKRÁT APLIKUJÚ IFRS



Podnikmi, ktoré prvýkrát aplikujú IFRS (*first-time adopter*), prvýkrát zostavujú svoje finančné výkazy podľa IFRS, sú podniky, ktoré v týchto finančných výkazoch po prvýkrát výslovne a neobmedzene deklarujú, že aplikovali IFRS a že finančné výkazy sú v súlade s IFRS (*explicit and unreserved statement of compliance with IFRS*).

### Sú to napríklad podniky (IFRS 1.3):

- ktoré doteraz zostavovali finančné výkazy:
  - podľa národných právnych predpisov a tieto národné právne predpisy nie sú vo všetkých aspektoch v súlade s IFRS,
  - v súlade s IFRS vo všetkých aspektoch, avšak tieto finančné výkazy neobsahovali výslovnú a neobmedzenú deklaráciu, že sú v súlade s IFRS,
  - ktoré obsahovali výslovnú deklaráciu o súlade s IFRS, avšak nie so všetkými, len s niektorými,
  - podľa národných právnych predpisov a tieto národné právne predpisy nie sú v súlade s IFRS, hoci v prípadoch, ktoré národné právne predpisy neupravujú, sa použili IFRS,
  - podľa národných právnych predpisov a pri niektorých položkách je v nich uvedený aj prevod týchto položiek na IFRS,
  
- ktoré zostavovali finančné výkazy podľa IFRS len pre svoju internú potrebu, bez toho, aby ich sprístupnili svojim spoločníkom/akcionárom a iným externým užívateľom,
  
- ktoré zostavovali konsolidačné formuláre (*reporting package*) v súlade s IFRS na účely ich zahrnutia do konsolidovaných finančných výkazov a nezostavovali úplné finančné výkazy (*a complete set of financial statements*) tak, ako sú definované v IAS 1 *Presentation of Financial Statements*, alebo
  
- ktoré nezostavili finančné výkazy za predchádzajúce obdobia.

## 3. DEŇ PRVEJ APLIKÁCIE IFRS A DEŇ PRECHODU NA IFRS



Východiskom na zostavenie finančných výkazov podľa IFRS je otváracia IFRS súvaha (*opening IFRS balance sheet*). Podľa IAS 1 *Presentation of Financial Statements* všetky finančné výkazy musia obsahovať porovnateľné údaje za najmenej jedno predchádzajúce účtovné obdobie. V opačnom prípade nebudú zostavené v súlade s IFRS a podnik nebude môcť deklarovat', že sú zostavené v súlade s IFRS (*pozri aj IFRS 1.36*).

Napr. ak podnik zostavuje finančné výkazy podľa IFRS po prvýkrát k 31. 12. 2005 (*reporting date*), potom musí byť otváracia IFRS súvaha zostavená k 1. 1. 2004 (*date of transition*) preto, aby finančné výkazy zostavené za rok 2005 mohli obsahovať porovnateľné údaje za rok 2004. Vzťah medzi týmito dátumami je zobrazený v schéme:

deň prechodu <i>date of transition</i>	porovnateľné údaje <i>comparative information</i>	deň prvej aplikácie IFRS (deň, ku ktorému sa finančné výkazy zostavujú) <i>reporting date</i>
<b>1. 1. 2004</b>	<b>31. 12. 2004</b>	<b>31. 12. 2005</b>
	porovnateľné obdobie, <i>comparative period</i> obd. prechodu na IFRS <i>transition period</i>	vykazované obdobie <i>reporting period</i>
otváracia súvaha podľa IFRS ( <i>nemusi byť zverejnená</i> )		zverejnené finančné výkazy zostavené podľa IFRS <i>first IFRS financial statements</i>

V otvárací IFRS súvaha a v oboch účtovných obdobiach (porovnateľnom i vykazovanom) musí byť použitá rovnaká účtovná politika (*accounting policy*) - tá, ktorá je v súlade s IFRS účinnými (*effective*) ku dňu, ku ktorému sa finančné výkazy zostavujú (*reporting date*). Z tohto pravidla existujú voliteľné a povinné výnimky (*pozri ďalej*). Ak ku dňu, ku ktorému sa finančné výkazy zostavujú, existujú také IFRS, ktoré ešte nenadobudli účinnosť, ale ich skoršia aplikácia je možná, podnik ich môže použiť. Podnik však v prvých finančných výkazoch zostavených podľa IFRS nesmie aplikovať rôzne verzie IFRS.

## 4. PRVÁ APLIKÁCIA IFRS - ZÁKLADNÉ PRAVIDLÁ



IFRS 1 vyžaduje, aby sa IFRS účinné (*effective*) ku dňu, ku ktorému sa finančné výkazy zostavujú (*reporting date*) po prvýkrát, aplikovali retrospektívne, do minulosti, ako keby ich podnik používal už v minulosti, odjakživa (*voliteľné i povinné výnimky z tohto pravidla pozri ďalej*).

To je rozdiel v porovnaní s doteraz platnou interpretáciou SIC-8 (*First-time Application of IAS's as the Primary Basis of Accounting*), ktorá bola vydaním IFRS 1 zrušená a ktorá síce tiež vyžadovala aplikáciu IFRS retrospektívne, ale išlo o aplikáciu štandardov platných v tom čase, keď sa uskutočnila transakcia, ktorá sa vo výkazoch zobrazovala. To potom viedlo k tomu, že sa vo finančných výkazoch používali štandardy, ktoré platili v rôznych obdobiach.

### IFRS 1.10 vyžaduje, aby podnik v otvárací IFRS súvahe:

- uvádzal všetok majetok a záväzky, ktorých uvádzanie je požadované IFRS (*recognise all assets and liabilities whose recognition is required by IFRSs*); sem patria aj také prípady, keď daným podnikom doteraz používané (slovenské) právne predpisy neumožňujú uvádzať na strane aktív a strane pasív súvahy také položky majetku a záväzkov, ktorých uvádzanie sa vyžaduje podľa IFRS; ich uvedením v otvárací IFRS súvahe sa zmení výška IFRS vlastného imania v porovnaní s vlastným imaním vykazovaným podľa daným podnikom doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov,
- neuvádzal také položky ako majetok a záväzky, ktorých uvádzanie nie je podľa IFRS možné (*not recognise items as assets or liabilities if IFRSs do not permit such recognition*); sem patria aj také prípady, keď IFRS neumožňujú uvádzať v súvahe také položky majetku a záväzkov, ktoré sa uvádzajú na strane aktív a strane pasív súvahy podľa daným podnikom doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov; ich neuvedením v otvárací IFRS súvahe sa zmení výška IFRS vlastného imania v porovnaní s vlastným imaním vykazovaným daným podnikom podľa doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov,
- reklasifikoval (zmenil vykazovanie) položiek, ktoré sú podľa daným podnikom doteraz používaných právnych predpisov vykazované v inej položke majetku, záväzkov a vlastného imania, než ako to vyžadujú IFRS; takáto reklasifikácia nemá vplyv na výšku vlastného imania vykázanú podľa daným podnikom doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov,
- všetok majetok a záväzky v nej uvedené ocenil v súlade s IFRS; ak daným podnikom doteraz používané (slovenské) právne predpisy vyžadujú iné ocenenie majetku a záväzkov, než aké sa vyžaduje podľa IFRS, potom sa toto ocenenie musí zmeniť; zmenou ocenenia sa zmení výška IFRS vlastného imania v porovnaní s vlastným imaním vykazovaným daným podnikom podľa doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov.

Mnohé IFRS obsahujú prechodné ustanovenia (*transitional provisions*), ktoré riešia napr. špecifické prípady ich aplikácie v čase ich prvej aplikácie, prvého použitia. Pri zostavení otvárací IFRS súvahy sa tieto prechodné ustanovenia ostatných IFRS neaplikujú. Existuje len jedna výnimka, a to prechodné ustanovenia štandardu IAS 39 Financial Instruments: *recognition and measurement* (pozri IFRS 1.9).

## 5. VOLITEĽNÉ VÝNIMKY Z POUŽITIA NIEKTORÝCH INÝCH IFRS



Z dôvodu často sa vyskytujúcich problémov pri prvom zostavení finančných výkazov podľa IFRS sú v určitých oblastiach umožnené výnimky. Sú to výnimky voliteľné, to znamená, že podnik, ktorý zostavuje finančné výkazy podľa IFRS po prvýkrát, môže sa voľne rozhodnúť, či tieto výnimky využije alebo nie.

### Voliteľné výnimky sa týkajú týchto oblastí:

- kombinácie podnikov (*business combinations*),
- predpokladané náklady: reálna hodnota alebo precenenie (*fair value or revaluation as deemed cost*),
- zamestnanecké požitky (*employee benefits*),
- kumulované kurzové rozdiely (*cumulative translation differences*),
- zložené finančné nástroje (*compound financial instruments*),
- majetok a záväzky dcérskych, pridružených a spoločných podnikov (*assets and liabilities of subsidiaries, associates and joint ventures*),
- finančné nástroje uvedené v súvahe v minulosti (*designation of previously recognised financial instruments*)
- platby týkajúce sa podielov/akcií (*share-based payment transactions*)
- poisťné zmluvy (*insurance contracts*)

### 5.1 Kombinácie podnikov (business combinations)

Všetky kombinácie podnikov (napr. zlúčenie, splynutie, rozdelenie zlúčením, kúpa podniku alebo jeho časti, vklad podniku alebo jeho časti, konsolidované finančné výkazy) musia byť zobrazené retrospektívne. To je zásada, z ktorej existuje voliteľná výnimka. Výnimka znamená, že podnik môže, ale nemusí túto zásadu aplikovať na tie kombinácie podnikov, ktoré sa uskutočnili pred dňom prechodu na IFRS (*date of transition*), pozri IFRS 1.15 a *Appendix B*. Ak je deň prechodu na IFRS napr. 1. 1. 2004 a finančné výkazy sa zostavujú po prvýkrát k 31. 12. 2005 (*reporting date*) tak, ako je to uvedené v schéme, potom podnik nemusí zásadu retrospektívneho uplatnenia IFRS použiť na tie kombinácie podnikov, ktoré sa uskutočnili pred 1. 1. 2004.

Uvedená výnimka znamená, že do finančných výkazov zostavených prvýkrát podľa IFRS podnik môže prevziať výsledky kombinácií podnikov uskutočnených pred 1. 1. 2004 tak, ako sú uvedené v jeho finančných výkazoch zostavených podľa ním doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov a nemusí spätne aplikovať IAS 22 *Business combinations* (resp. IFRS 3 *Business combinations*).

Na všetky kombinácie podnikov, ktoré sa uskutočnili 1. 1. 2004 a neskôr, však bude musieť aplikovať IFRS účinné (*effective*) k 31. 12. 2005 (*reporting date*).

Ak sa však podnik rozhodne, že aj tie kombinácie podnikov, ktoré sa uskutočnili pred 1. 1. 2004 zobrazí retrospektívne, a to napr. od 1. 1. 2001, teda že retrospektívne podľa IFRS zobrazí tie kombinácie podnikov, ktoré nastali k 1. 1. 2001, potom musí retrospektívne podľa IFRS zobraziť aj všetky nasledujúce kombinácie podnikov, t. j. aj všetky tie, ktoré nastali po 1. 1. 2001. Nemôže si teda vybrať, že niektoré kombinácie podnikov, ktoré nastali po 1. 1. 2001 retrospektívne zobrazí a niektoré nie.

Výsledky kombinácií podnikov prevzaté z účtovnej závierky zostavenej podľa daným podnikom doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov môžu byť prevzaté len vtedy, ak tento majetok a záväzky spĺňajú predpoklady na ich uvedenie v IFRS súvahe (*recognition criteria*) a v ocenení, ktoré sa vyžaduje v otváracíj IFRS súvahe (reálna hodnota, *fair value*). Rozdiely sa zúčtujú s vlastným imaním.

**Okrem toho existujú špecifické ustanovenia IFRS 1 pre goodwill (IFRS 1 - Appendix B2g). Goodwill môže byť prevzatý do IFRS súvahy tak ako je vykázaný v súvahe zostavenej podľa daným podnikom doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov, s výnimkou troch prípadov:**

- Ak pri kombinácii podnikov boli nadobudnuté aj nehmotné aktíva (*intangible assets*) a tieto spĺňajú kritériá na ich uvedenie v otváracíj IFRS súvahe (*recognition criteria*), potom sa tieto nehmotné aktíva vyčlenia z goodwillu a vykážu samostatne.
- Podmienené súčasti kúpnej ceny (a contingency affecting the amount of the purchase consideration), ktoré k dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*) už boli vyriešené a nie sú podmienené, upravujú (zvyšujú) výšku goodwillu.
- Goodwill sa ku dňu prechodu na IFRS (*date of transition*) musí testovať na znehodnotenie (*impairment test*) podľa IAS 36 *Impairment of Assets*.

## 5.2 Predpokladané náklady: reálna hodnota alebo precenenie (fair value or revaluation as deemed cost)

Ku dňu prechodu na IFRS (*date of transition*) nehmotný majetok (*intangible assets*) a dlhodobý hmotný majetok (*property, plant and equipment*) v otváracíj IFRS súvahe sa oceňuje historickými obstarávacími cenami / vlastnými nákladmi zníženými o kumulované odpisy. To platí za predpokladu, že tak historická obstarávací cena / vlastné náklady, ako aj kumulované odpisy boli vypočítané v súlade s IFRS (*IAS 16 Property, Plant and Equipment*).

Ak neboli napr. kumulované odpisy vypočítané v súlade s IFRS, napr. ak boli účtovné odpisy motivované daňovými predpismi a nezodpovedajú skutočnému opotrebeniu majetku, potom sa kumulované odpisy v otváracíj IFRS súvahe musia retrospektívne upraviť súvzťažne s nerozdeleným výsledkom hospodárenia (*retained earnings*).

**Podnik môže využiť možnosť, ktorú mu poskytuje IFRS 1 ako voliteľnú výnimku a tento majetok (IFRS 1.16 až 1.18, IG 7):**

- preceniť na reálnu hodnotu (*fair value*) k dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*),
- oceniť na základe výsledkov precenenia tohto majetku uskutočneného podľa ním doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov k dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*) alebo v období pred dátumom prechodu na IFRS, ak toto precenenie bolo v čase, keď sa uskutočnilo, porovnateľné s reálnou hodnotou alebo s obstarávacou cenou/vlastnými nákladmi zníženými o kumulované odpisy zistenými v súlade s IFRS. Dôvodom na takéto precenenie mohla byť napr. privatizácia, kótovanie cenných papierov na burze a pod.

Takto zistené ocenenie majetku potom predstavuje tzv. predpokladané, domnelé náklady (*deemed cost*).

### 5.3 Zamestnanecké požitky (employee benefits)

Podľa IAS 19 Employee Benefits podnik pri výpočte zamestnaneckých požitkov si môže zvoliť tzv. corridor approach, podľa ktorého aktuárske (*poistnomatematické*) zisky a straty (*actuarial gains and losses*) zostávajú nevykázané (*unrecognised*). Retrospektívna aplikácia takéhoto prístupu vyžaduje, aby podnik rozdelil kumulované aktuárske zisky a straty od momentu prijatia plánu požitkov až do dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*) na časť, ktorú vykáže (*recognised portion*) a na časť, ktorá zostáva nevykázaná (*unrecognised portion*).

IFRS 1 poskytuje podniku voliteľnú výnimku a umožňuje mu, aby k dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*) vykázal všetky kumulované aktuárske zisky a straty. Ak podnik túto možnosť využije, musí ju použiť pre všetky plány požitkov (*IFRS 1.20*).

### 5.4 Kumulované kurzové rozdiely (cumulative translation differences)

Podľa IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu finančných výkazov zahraničných dcérskych podnikov sa vykazujú ako samostatná položka vo vlastnom imaní. Pri predaji tohto dcérskeho podniku kumulované kurzové rozdiely vzťahujúce sa naň sa odúčtujú z vlastného imania a vykážu vo výkaze ziskov a strát ako súčasť zisku alebo straty z predaja dcérskeho podniku.

Podľa IFRS 1.22 podnik v otváracej IFRS súvahe nemusí vykázať kumulované kurzové rozdiely ako samostatnú položku vo vlastnom imaní, ale môže ich považovať za rovné 0. Zisk alebo strata z (neskoršieho) predaja dcérskeho podniku potom nebude obsahovať tie kurzové rozdiely, ktoré vznikli pred dňom prechodu na IFRS (*date of transition*) a bude obsahovať len tie kurzové rozdiely, ktoré vznikli po tomto dni.

### 5.5 Zložené finančné nástroje (compound financial instruments)

Podľa IAS 32 *Financial Instruments: Disclosure and Presentation* sa vyžaduje rozdeliť zložené finančné nástroje pri ich vzniku na dve samostatné časti - na časť zodpovedajúcu záväzku a časť zodpovedajúcu vlastnému imaniu (*liability components and equity components*).

Neskôr, keď už časť zodpovedajúca záväzku nie je (*liability component is no longer outstanding*), retrospektívna aplikácia IAS 32 vyžaduje rozdelenie na dve časti vo vlastnom imaní. Prvá časť zodpovedajúca kumulatívnym úrokom vzťahujúcim sa k časti zodpovedajúcej záväzku (*kumulative interest accreted on the liability component*) sa vo vlastnom imaní vykáže ako súčasť nerozdeliteľného výsledku hospodárenia (*retained earnings*). Druhá časť predstavuje pôvodnú časť zodpovedajúcu vlastnému imaniu (*original equity component*). IFRS 1.23 umožňuje, aby sa ku dňu prechodu na IFRS (*date of transition*) tieto dve časti samostatne nevykazovali.

## 5.6 Majetok a záväzky dcérskych, pridružených a spoločných podnikov (assets and liabilities of subsidiaries, associates and joint ventures)

### IFRS 1.24 a 1.25 rozlišuje dve situácie:

- dcérsky podnik zostavuje svoje prvé finančné výkazy podľa IFRS neskôr ako jeho materský podnik (*a subsidiary becomes a first-time adopter later than its parent*); platí to analogicky aj pre pridružený a spoločný podnik,
- materský podnik zostavuje svoje prvé finančné výkazy podľa IFRS neskôr než jeho dcérsky, pridružený alebo spoločný podnik (*an entity becomes a first-time adopter later than its subsidiary or associate or joint venture*).

Ak dcérsky podnik zostavuje svoje prvé finančné výkazy podľa IFRS neskôr ako jeho materský podnik, tento dcérsky podnik môže zahrnúť svoj majetok a záväzky do svojich individuálnych finančných výkazov (*separate financial statements*) dvomi spôsobmi (má možnosť vybrať si jeden z nich):

- buď v tej hodnote, v akej by boli zahrnuté do konsolidovaných finančných výkazov materského podniku vychádzajúcich z dňa prechodu na IFRS (*date of transition*) materského podniku,
- alebo v hodnote vychádzajúcej z dňa prechodu na IFRS (*date of transition*) dcérskeho podniku. Táto hodnota by bola iná než je hodnota uvedená v predchádzajúcom bode napr. vtedy, ak by dcérsky podnik vo svojich účtovných výkazoch používal inú účtovnú politiku (*accounting policies*), než sa používa v konsolidovaných účtovných výkazoch.

Tieto dve možnosti sú k dispozícii aj spoločným a pridruženým podnikom (*joint venture and associate*), ktoré zostavujú svoje prvé finančné výkazy podľa IFRS neskôr než ich spoločník (*venturer and investor*).

Ak materský podnik zostavuje svoje prvé finančné výkazy podľa IFRS neskôr než jeho dcérsky, pridružený alebo spoločný podnik, do svojich konsolidovaných finančných výkazov (*consolidated financial statements*) musí (nie je mu daná iná možnosť) zahrnúť majetok a záväzky dcérskeho, pridruženého a spoločného podniku v tom ocenení, v akom sú uvedené v ich individuálnych finančných výkazoch (*separate financial statements*) po ich úpravách o konsolidačné operácie.

Podobný postup je aj v prípade, keď materský podnik zostavuje svoje individuálne finančné výkazy (*separate financial statements*) podľa IFRS skôr alebo neskôr než svoje konsolidované finančné výkazy (*consolidated financial statements*). V oboch prípadoch sadách finančných výkazov, teda aj vo svojich individuálnych finančných výkazoch a aj vo svojich konsolidovaných finančných výkazoch musí oceniť svoj majetok a záväzky rovnako, s výnimkou úprav uskutočnených na účely konsolidácie.

## 5.7 Finančné nástroje uvedené v súvahe v minulosti (designation of previously recognised financial instruments)

Pôvodne prijatý IFRS 1 bol doplnený štandardom IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*.

Štandard IAS 39 umožňuje, aby boli finančné nástroje pri prvom uvedení v súvahe (*initial recognition*) ako finančný majetok alebo finančné záväzky v ocenení reálnou hodnotou (súvzťažne s príslušnou položkou vo výkaze ziskov a strát) alebo ako realizovateľné (*available for sale*). Nehľadiac na to IFRS 1 umožňuje, aby tak podniky urobili až v deň prechodu na IFRS (*date of transition*), pozri IFRS 1.13, 1.25A.

## 5.8 Platby týkajúce sa podielov/akcií (share-based payment transactions)

Pôvodne prijatý IFRS 1 bol doplnený štandardom IFRS 2 *Share-based payment*.

Podľa IFRS 1.13 a 1.25B podnik zostavujúci finančné výkazy podľa IFRS po prvýkrát má možnosť (nie povinnosť) aplikovať IFRS 2 *Share-based payment* na nástroje vlastného imania (*equity instruments*) poskytnuté 7. 11. 2002 alebo pred týmto dňom. Ďalej má možnosť (nie povinnosť) aplikovať IFRS 2 aj na niektoré vybrané iné nástroje vlastného imania (*equity instruments*) poskytnuté po 7. 11. 2002.

## 5.9 Poistné zmluvy (insurance contracts)

Pôvodne prijatý IFRS 1 bol doplnený štandardom IFRS 4 *Insurance contracts* (poistné zmluvy).

Podľa IFRS 1.13 a 1.25D podnik môže, ale nemusí aplikovať prechodné ustanovenia štandardu IFRS 4. IFRS 4 zakazuje zmeny v účtovnej politike (*changes in accounting policies*) pre poistné zmluvy.

## 6. POVINNÉ VÝNIMKY Z RETRO-SPEKTÍVNEJ APLIKÁCIE IFRS



### IFRS 1 v určitých prípadoch zakazuje retrospektívnu aplikáciu IFRS:

- zrušenie (odúčtovanie, nevykazovanie) finančného majetku a finančných záväzkov (derecognition of financial assets and financial liabilities) uskutočnené pred 1. 1. 2001,
- zabezpečovacie operácie (*hedge accounting*),
- odhady (estimates); tieto musia zohľadňovať stav informácií v minulosti,
- majetok klasifikovaný ako realizovateľný a ukončené činnosti (*assets classified as held for sale and discontinued operations*).

### 6.1 Zrušenie (odúčtovanie, nevykazovanie) finančného majetku a finančných záväzkov (derecognition of financial assets and financial liabilities)

Tieto prípady upravuje IFRS 1.27, 1.27A a 1.30 a Appendix C. Pôvodný IFRS 1 bol doplnený štandardom IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.

Podľa IFRS 1.27 požiadavky na zrušenie finančného majetku, ktorý nie je derivátom a finančných záväzkov, ktoré nie sú derivátom, sa musia aplikovať prospektívne na transakcie uskutočnené 1. 1. 2004 alebo neskôr. Inými slovami, ak podnik zrušil takýto finančný majetok a finančné záväzky podľa ním používaných doterajších (slovenských) právnych predpisov ako výsledok transakcie uskutočnenej pred 1. 1. 2004, nesmie ich uvádzať (recognise) vo finančných výkazoch podľa IFRS [s výnimkou prípadov, kedy sa kvalifikujú na ich uvedenie (*qualify for recognition*) ako výsledok neskoršej transakcie alebo udalosti].

Vo výnimočných prípadoch však môžu byť požiadavky na zrušenie finančného majetku a finančných záväzkov aplikované aj retrospektívne (IFRS 1.27A).

### 6.2 Zabezpečovacie operácie (hedge accounting)

Tieto prípady upravuje IFRS 1.28 až 1.30.

#### Podľa IAS 39 Financial instruments: Recognition and Measurement k dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*):

- všetky deriváty sa oceňujú reálnou hodnotou (*fair value*) a
- eliminujú sa všetky časovo rozlíšené straty a zisky (*deferred losses and gains*) z derivátov, ktoré boli vykázané v účtovnej závierke zostavenej podľa daným podnikom používaných doterajších právnych (slovenských) predpisov ako majetok a záväzky (*assets and liabilities*), pretože tieto nespĺňajú kritériá na ich uvedenie v súvahe (*recognition criteria*).

Odo dňa prechodu na IFRS (*date of transition*) všetky zabezpečovacie operácie, ktoré zodpovedajú požiadavkám IAS 39, sa bilancujú podľa špeciálnych pravidiel.

## 6.3 Odhady (estimates)

Odhady sa najčastejšie týkajú rezerv, ako aj položiek vyjadrujúcich zníženie hodnoty majetku (napr. odpisy a opravné položky).

Podľa IFRS 1.31 až 1.34 musia byť odhady uskutočnené podnikom ku dňu prechodu na IFRS (*date of transition*) konzistentné s tými odhadmi, ktoré k tomuto dňu podnik uskutočnil v účtovnej závierke zostavenej podľa ním používaných doterajších (slovenských) právnych predpisov, po úpravách vyjadrujúcich rozdiely v účtovnej politike (*accounting policies*) používanej v IFRS a používanej podľa doterajších (slovenských) právnych predpisov.

Výnimku tvoria prípady, keď existujú objektívne dôkazy (*objective evidence*), že tieto odhady boli chybné.

Podnik obdrží informáciu po dni prechodu na IFRS (*date of transition*) o odhade, ktorý urobil podľa doterajších (slovenských) právnych predpisov. Podľa IFRS 1.31 má túto informáciu považovať za neupravujúcu okolnosť po dni, ku ktorému sa zostavujú finančné výkazy (*non-adjusting events after the balance sheet date*) v zmysle IAS 10 Events After the Balance Sheet Date. Napr. deň prechodu na IFRS (*date of transition*) je 1. 1. 2004 a dňa 15. 7. 2004 obdrží novú informáciu, na základe ktorej by mal revidovať svoj odhad uskutočnený k 31. 12. 2003 podľa ním používaných doterajších (slovenských) právnych predpisov. Podnik však túto novú informáciu nesmie zohľadniť v otváracej IFRS súvahe k 1. 1. 2004 (s výnimkou prípadov, keď by to bolo potrebné z dôvodov rozdielov v účtovnej politike podľa IFRS a podľa ním používaných doterajších (slovenských) právnych predpisov, alebo keď existujú objektívne dôkazy, že tento odhad bol chybný). Namiesto úpravy otváracej IFRS súvahy k 1. 1. 2004 túto informáciu k 31. 12. 2004 zohľadní vo výkaze ziskov a strát (alebo vo vlastnom imaní podľa toho, ako to IFRS vyžadujú).

## 6.4 Majetok klasifikovaný ako realizovateľný a ukončené činnosti (assets classified as held for sale and discontinued operations)

Tieto ustanovenia boli doplnené do pôvodného IFRS 1 až neskôr, štandardom IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (realizovateľný neobežný majetok a ukončené činnosti).

IFRS 5 vyžaduje jeho aplikáciu prospektívne od dátumu nadobudnutia jeho účinnosti (1. 1. 2005). Zároveň umožňuje aj jeho skoršiu aplikáciu. Podľa IFRS 1.26 a 1.34B podnik, ktorého deň prechodu (*date of transition*) na IFRS je pred 1. 1. 2005, musí aplikovať IFRS 5 prospektívne a podnik, ktorého deň prechodu na IFRS je 1. 1. 2005 alebo neskôr, musí aplikovať IFRS 5 retrospektívne.

## 7. ÚDAJE V POZNÁMKACH



Prvé finančné výkazy zostavené podľa IFRS musia obsahovať všetky údaje vyžadované ostatnými IFRS. Musia obsahovať aj porovnateľné údaje (*comparative information*) najmenej za jedno predchádzajúce účtovné obdobie.

V poznámkach musí byť uvedené, ako prechod od daným podnikom doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov na IFRS ovplyvnil finančnú pozíciu (myslí sa tým súvaha), finančnú výkonnosť (myslí sa tým výkaz ziskov a strát) a peňažné toky (*financial position, financial performance, cash flows*).

**V prvých finančných výkazoch zostavených podľa IFRS musí byť uvedený aj prevod (*reconciliation*):**

- vlastného imania vykazaného podľa doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov na vlastné imanie vykazané podľa IFRS (*reconciliation of equity reported under previous GAAP to equity under IFRSs*):
  - k dátumu prechodu na IFRS (*date of transition*), teda v otvárajcej IFRS súvahe,
  - ku koncu posledného účtovného obdobia, za ktoré podnik prezentoval svoje finančné výkazy zostavené podľa ním doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov,
- výsledku hospodárenia vykazaného vo finančných výkazoch zostavených podľa ním doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov ku koncu posledného účtovného obdobia, za ktoré podnik prezentoval svoje finančné výkazy podľa doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov a vykazaného vo finančných výkazoch podľa IFRS za to isté účtovné obdobie (*reconciliation of the profit or loss reported under previous GAAP to profit or loss under IFRSs*).

Údaje o prevode vlastného imania a výsledku hospodárenia musia poskytnúť dostatočne podrobné údaje, aby umožnili užívateľovi finančných výkazov porozumieť významným úpravám v súvahe a vo výkaze ziskov a strát. Okrem toho sa vyžaduje aj popis úprav uskutočnených v prehľade o peňažných tokoch (*cash flow statement*) zostaveného podľa doteraz používaných (slovenských) právnych predpisov a podľa IFRS.

**Pritom sa musia samostatne uviesť úpravy vyplývajúce:**

- zo zmien v účtovnej politike (*changes in accounting policies*),
- z opravy chýb (*correction of errors*).

## 8. ZHRNUTIE



IFRS 1 sa použije na zostavenie prvých finančných výkazov zostavených podľa IFRS za účtovné obdobie začínajúce 1. 1. 2004 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak sa tento štandard použije skôr, musí sa táto skutočnosť uviesť v poznámkach.

IFRS 1 stanovuje, ako má podnik zostaviť svoje individuálne alebo konsolidované finančné výkazy podľa IFRS.

### Platia tieto zásady:

- pri prvej aplikácii IFRS (pri zostavení prvých účtovných výkazov podľa IFRS) sa musí použiť IFRS 1,
- pri zostavení prvých účtovných výkazov podľa IFRS musia byť dodržané všetky IFRS, ktoré sú účinné (*effective*) ku dňu, ku ktorému sa tieto účtovné výkazy zostavujú (*reporting date*),
- východiskom na zostavenie je otváracia IFRS súvaha (*opening IFRS balance sheet*) za predchádzajúce účtovné obdobie alebo niektoré ešte skoršie účtovné obdobie.

### To znamená, že:

- všetky IFRS sa musia aplikovať retrospektívne, do minulosti,
- aktíva a pasíva, majetok a záväzky sa musia uvádzať v súlade s IFRS,
- poznámky musia obsahovať všetky požadované údaje,
- zmeny vyplývajúce z prechodu podnikom používaných doterajších (slovenských) právnych predpisov na IFRS sa vykážu ako súčasť nerozdeleného výsledku hospodárenia (*retained earnings*), alebo, ak je to vhodné, ako súčasť inej položky vlastného imania (*equity*).

V niektorých prípadoch platia výnimky. Jedna skupina výnimiek je voliteľná, druhá povinná.

V poznámkach sa uvádza prevod vlastného imania podľa daným podnikom používaných doterajších (slovenských) právnych predpisov na vlastné imanie podľa IFRS.

## KONTAKTY



V prípade potreby ďalších informácií sme Vám radi k dispozícii:

**Richard Farkaš**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 600

Fax: +421 (2) 59984 666

e-Mail: rfarkas@kpmg.sk

**Ľuboš Vančo**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 602

Fax: +421 (2) 59984 666

e-Mail: lvanco@kpmg.sk

**Marc Derydt**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 502

Fax: +421 (2) 59984 888

e-Mail: mderydt@kpmg.sk

**Eugene Douglas**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 500

Fax: +421 (2) 59984 444

e-Mail: edouglas@kpmg.sk

**Theo van Eeden**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 520

Fax: +421 (2) 59984 444

e-Mail: teeden@kpmg.sk

**Kenneth Ryan**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 424

Fax: +421 (2) 59984 888

e-Mail: kennethryan@kpmg.sk

**Robert Novakowski**

Partner

Tel.: +421 (2) 59984 800

Fax: +421 (2) 59984 448

e-Mail: rnovakowski@kpmg.sk

### **Kontaktujte nás**

KPMG Slovensko, spol. s r. o.  
Mostová 2

811 02 Bratislava

Tel.: +421 (2) 59984 111

Fax: +421 (2) 59984 222

e-Mail: [skmarketing@kpmg.sk](mailto:skmarketing@kpmg.sk)

**[www.kpmg.sk](http://www.kpmg.sk)**

Informácie tu uvedené majú všeobecný charakter a nevzťahujú sa na okolnosti žiadnej konkrétnej fyzickej alebo právnickej osoby. Hoci našou snahou je poskytnúť presné a aktuálne informácie, ich aktuálnosť nemôžeme zaručiť aj v budúcnosti. Neodporúčame konať na základe týchto informácií bez príslušnej profesionálnej rady a dôkladnej analýzy konkrétnej situácie.

© 2006 KPMG Slovensko spol. s r. o., the Slovak member firm of KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Slovakia.

KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International, a Swiss cooperative.

Designed and produced by  
KPMG Slovensko spol. s r. o.

June 2006