

REKLASIFIKAČNÉ ÚPRAVY AKO SÚČASŤ KOMPLEXNÉHO VÝSLEDKU

Reclassification adjustments as part of comprehensive income

Alena Kucková, Lucia Števková

Novela štandardu IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky, účinná od 1. 1. 2009 prináša v oblasti prezentácie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky značné zmeny. Dôležitým na jej poznanie už nie je samotný výsledok hospodárenia, ale komplexný výsledok (Total Comprehensive Income), ktorý predstavuje zmeny vlastného imania, ktoré nevyplývajú z transakcií s vlastníkami (vystupujúcimi v postavení majiteľa). Komplexný výsledok zahŕňa všetky zložky výsledku hospodárenia (*Profit or Loss*) ako aj ostatné súčasti komplexného výsledku (*Other Comprehensive Income*), ktoré zahŕňajú položky výnosov a nákladov (vrátane reklasifikačných úprav), ktoré nie sú zahrnuté do výsledku hospodárenia.

Podľa US-GAAP je realizácia reklasifikačných úprav povinná (SFAS 130). V záujme konvergencie štandardov US-GAAP a IFRS, IASB rozhodla o používaní terminológie podľa SFAS 130, a teda pojmu reklasifikačné úpravy – *reclassification adjustments*. Podobný význam však majú aj pojmy používané pred novelou IAS 1 - reklasifikácia (*reclassification*), či recyklácia (*recycling*). (IAS 1, BC70) Podľa IFRS neexistuje žiaden všeobecný postup, navyše požiadavky na reklasifikáciu sú na úrovni jednotlivých štandardov rôzne. Vykázanie reklasifikačných úprav je dôležité na pochopenie, ako jednotlivé súčasti výsledku hospodárenia daného obdobia súvisia s inými položkami vykázanými vo vlastnom imaní v minulých obdobiach.

Reklasifikačné úpravy (Reclassification Adjustments) sú hodnoty reklasifikované ako súčasť výsledku hospodárenia v bežnom období, ktoré boli rozpoznané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v bežnom období alebo v predchádzajúcich obdobiach (IAS 1, odsek 7 – Definície). Predstavujú reklasifikáciu, s tým súvisiace opravné zápisy a preorganizovanie položiek výsledku hospodárenia z jednej kategórie na inú. Konkrétne to znamená, že predtým výsledkovo neutrálne položky zisku (straty), zahrnuté vo vlastnom imaní, sa pri ich realizácii vykážu vo výkaze ziskov a strát, teda ako výsledkovo pôsobiace položky. Tým pádom sú v účtovnej závierke prezentované dvakrát, najprv ako nepôsobiace na výsledok hospodárenia v rámci vlastného imania, následne pri realizácii ako pôsobiace vo výkaze ziskov a strát.

Reklasifikačné úpravy môžu byť vykonané výhradne v dvoch prípadoch:

- 1) pri aplikácii členenia výsledku hospodárenia, pri ktorom sa rozlišuje medzi realizovaným a nerealizovaným výsledkom hospodárenia,
- 2) pri uplatnení koncepcie, pri ktorej výsledok hospodárenia môže vzniknúť iba realizáciou.

V prvom prípade nesmú byť vykázané nerealizované zisky a straty vo výkaze ziskov a strát, v dôsledku čoho je výsledok hospodárenia prezentovaný v dvoch výkazoch účtovnej závierky, resp. v jednom výkaze komplexného výsledku sú zobrazené príslušné medzisúčty. V rámci reklasifikačných úprav sú reklasifikované hodnoty vykázané samostatne, inak by nebolo zrejmé, či sa výsledok hospodárenia vzťahuje na bežné obdobie, alebo na realizáciu už skôr vykázaných položiek. V druhom prípade sú logicky položky, ktoré v čase zaznamenania nepredstavovali žiaden náklad či výnos, zobrazené vo vlastnom imaní.

Ďalšie požiadavky vyplývajú z *predpokladu porovnateľnosti informácií*. Keď účtovná jednotka mení spôsob prezentácie alebo klasifikácie položiek v účtovnej závierke, mala by reklasifikovať porovnateľné sumy ak je reklasifikácia vykonateľná. Ak reklasifikuje

porovnateľné sumy mala by zverejniť charakter reklasifikácie, sumu každej položky alebo skupiny reklasifikovaných položiek a dôvod reklasifikácie. Keď je reklasifikácia porovnateľných súm nevykonateľná, účtovná jednotka zverejní dôvod nereklasifikácie a charakter úprav, ktoré sa by sa vykonali, ak by reklasifikácia bola možná. Pri vykonávaní reklasifikácie alebo pri retrospektívnej aplikácii zásad účtovnej politiky podľa IAS 8, štandard požaduje zostavenie tretieho výkazu o finančnej pozícii (súvaha), zostaveného k začiatku najstaršieho (porovnávacieho) obdobia prezentovaného v účtovnej závierke.

V jednotlivých štandardoch IFRS sa konkretizuje, či a kedy sa do výsledku hospodárenia reklasifikujú sumy, ktoré boli predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Takéto reklasifikácie sa v týchto štandardoch označujú ako reklasifikačné úpravy. Reklasifikačná úprava je zahrnutá do súvisiacich zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku v období, v ktorom došlo k reklasifikácii do výsledku hospodárenia. Napríklad výnosy realizované vyradením finančného majetku v kategórii *k dispozícii na predaj* sú zahrnuté vo výsledku hospodárenia aktuálneho obdobia. Tieto sumy možno boli v aktuálnom alebo v predchádzajúcom období vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku ako nezrealizované výnosy. Takéto nere realizované výnosy je potrebné odpočítať od ostatných súčastí komplexného výsledku v období, v ktorom boli realizované výnosy reklasifikované na zisk alebo stratu, aby sa tak zabránilo ich dvojitému započítaniu do komplexného výsledku celkom.

- Reklasifikačné úpravy **sú** dôsledkom napríklad vyradenia prevádzok v zahraničí (IAS 21), ukončenia vykazovania finančného majetku k dispozícii na predaj (IAS 39) a prípadu, keď zabezpečovaná predpokladaná transakcia má vplyv na zisk alebo stratu (IAS 39 odsek 100 v súvislosti so zabezpečením peňažných tokov).

- Reklasifikačné úpravy **nie sú** dôsledkom zmien prebytku z precenenia, ktorý bol vykázaný v súlade s IAS 16 alebo IAS 38, alebo aktuárskych ziskov a strát v programoch so stanovenými požitkami, ktoré boli vykázané v súlade s IAS 19. Tieto zložky sa vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku a v nasledovných obdobiach nedochádza k ich reklasifikácii na zisk alebo stratu. Zmeny prebytku z precenenia môžu byť v nasledovných obdobiach prevedené do nerozdelených ziskov, ak sa daný majetok používa alebo dôjde k ukončeniu jeho vykazovania (IAS 16 a IAS 38). Aktuárske zisky a straty sa vykazujú v nerozdelených ziskoch v období, v ktorom sa vykážu ako ostatné súčasti komplexného výsledku (IAS 19).

Reklasifikačné úpravy by mali byť prezentované vo výkaze komplexného výsledku alebo v poznámkach, vo vzťahu ku jednotlivým komponentom ostatných súčastí komplexného výsledku. Keď si účtovná jednotka vyberie agregovanú prezentáciu len v jednom výkaze komplexného výsledku, sumy reklasifikačných úprav za bežné obdobie, prínosy a ujmy (gains & losses) sú prezentované v poznámkach.

Ostatné súčasti komplexného výsledku – reklasifikačné úpravy a súvisiace daňové efekty

Účtovná jednotka zverejňuje reklasifikačné úpravy, ktoré sa týkajú zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku. Medzi ostatné súčasti komplexného výsledku patria zmeny prebytku z precenenia (IAS 16 – Nehnutelnosti, stroje a zariadenia a IAS 38 - Nehmotný majetok), aktuárske zisky a straty z programov so stanovenými požitkami vykázané na základe IAS 19 – Zamestnanecké požitky, zisky a straty vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (IAS 21 – Vplyvy zmien kurzov cudzích mien), zisky a straty z opätovného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj (IAS 39 – Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie), efektívna časť ziskov a strát zo zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečovaní peňažných tokov (IAS 39).

IAS 1 po novele požaduje zverejnenie reklasifikačných úprav viažucich sa na jednotlivé komponenty ostatných súčastí komplexného výsledku. Dôvodom je snaha poskytnúť používateľom informácie o určení efektu takejto reklasifikácie na výsledok hospodárenia. Výsledkovo neutrálne zachytené ostatné súčasti komplexného výsledku môžu byť uvádzané buď v netto alebo brutto výške. Obe zobrazenia podľa stanoviska IASB majú určité výhody. Netto zobrazenie (položky očistené od súvisiacich daňových vplyvov) má výhodu v jasnom rozpoznaní zmien vo vlastnom imaní cez výsledkovo neutrálne zachytené časti výsledku hospodárenia. Brutto zobrazenie (pred súvisiacimi daňovými vplyvmi, jedna suma sa zobrazí ako súhrnná výška dane z príjmov, súvisiaca s týmito zložkami) naproti tomu má výhodu v uľahčení pochopenia reklasifikácie už zachytených výnosov a nákladov vo výkaze ziskov a strát.

Štandard ďalej požaduje zverejnenie dane z príjmov týkajúcej sa každého komponentu ostatných súčastí komplexného výsledku. Predchádzajúca verzia takúto požiadavku neobsahovala, na všetky komponenty sa udávala len pripadajúca spoločná suma dane. Cieľom oddelených údajov všetkých reklasifikačných úprav a daňových efektov za každý výsledkovo neutrálne zachytený komponent výsledku hospodárenia je zvýšenie transparentnosti. Dôvodom je poskytnúť používateľom informácie o daniach viažucich sa k týmto komponentom, pretože tie sú často zdaňované inou sadzbou dane než výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka zverejňuje sumu dane z príjmov pri každej zložke ostatných súčastí komplexného výsledku, vrátane reklasifikačných úprav, buď vo výkaze komplexného výsledku, alebo v poznámkach.

Nutnosť reklasifikačných úprav je daná snahou vyhnúť sa dvojitému vykázaniu položiek v komplexnom výsledku. Oddelená prezentácia reklasifikačných úprav je potrebná na informovanie používateľov o hodnotách zahrnutých do výsledku hospodárenia v rôznych obdobiach – ako náklady a výnosy v ostatných súčastiach komplexného výsledku minulých období a ako náklady a výnosy tvoriace súčasť výsledku hospodárenia bežného obdobia. Bez zodpovedajúcich informácií by bolo nielen ťažké posúdiť efekt z reklasifikácie do výsledku hospodárenia bežného obdobia, ale aj určiť komplexný výsledok z predaja disponibilného finančného majetku, poistných vzťahov na zabezpečenie peňažných tokov a kurzových rozdielov vznikajúcich z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí.

Abstrakt

Novela štandardu IAS 1 prináša zmenu v prezentácii finančnej výkonnosti, požaduje totiž vykázanie komplexného výsledku za obdobie. Ten zahŕňa výsledok hospodárenia (zisk alebo strata), ostatné súčasti komplexného výsledku – prínosy a ujmy a reklasifikačné úpravy.

Kľúčové slová: reklasifikačné úpravy, reklasifikácia, komplexný výsledok, ostatné súčasti komplexného výsledku.

Summary

The revision of standard IAS 1 brings the change in presentation of financial performance; it requires disclosure of total comprehensive income for the period. It includes income (profit or loss), other comprehensive income – gains and losses and reclassification adjustments.

Key words: reclassification adjustments, reclassification, comprehensive income, other comprehensive income.

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Antonakopoulos, Nadine: Gewinnkonzeptionen und Erfolgsdarstellung nach IFRS. Wiesbaden : Dt. Univ.-Verl. , 2007.
- [2] Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. London : IASCF, 2008.
- [3] IASB: IAS 1 - Presentation of Financial Statements. London : IASCF, 2008.

Kontakt

Alena Kucková, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 725, aliokuc@hotmail.com

Lucia Števková, Ing. et. Mgr., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 725, lucicuci@gmail.com