

# Amendments to IFRS 16 and conceptual underpinnings of financial reporting

David Procházka

University of Economics, Prague  
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing  
Nam. W. Churchilla 4, Praha 130 67, Czech Republic  
E-mail: prochazd@vse.cz

**Abstract:** As an reaction to COVID-19 pandemics, the IASB issued Amendments to IFRS 16, containing a practical relief in lessee accounting for rent concessions. Even though the Amendments considerably reduce the administrative costs incurred in preparing financial statements, it has several drawbacks. The most significant ones relate to the issue of comparability and principle-based nature of IFRS. Furthermore, the users express concerns that long-term credibility and high-quality of IFRS can be endangered by one-off prompt changes. The paper discusses these views, referring to the findings of research related to the lobbying of accounting standard-setting and conceptual underpinning of financial reporting.

**Keywords:** IFRS 16; rent concessions; lessee accounting; lobbying

JEL codes: M41

## 1 Úvod

Ekonomické důsledky pandemie COVID-19 mají a budou mít dopady na účetní závěrky podniků. Tento článek si klade za cíl posoudit reakci institucí, které regulují účetní výkaznictví veřejně obchodovaných společností na evropských burzách, na aktuální vývoj ve vztahu k dlouhodobě udržitelné vysoké kvalitě účetního výkaznictví. Konkrétně bude předmětem analýzy činnost IASB, a to na příkladu standardu IFRS 16. Článek je organizován následovně. Po úvodní kapitole je ve stručnosti představen obsah Dodatku k IFRS 16, který řeší účetní řešení nájemních koncesí na straně nájemce. Třetí kapitola diskutuje vhodnost této úpravy, která poskytuje nájemcům praktickou úlevu po přechodnou dobu, v kontextu cílů účetního výkaznictví. Poslední kapitola shrnuje poznatky.

## 2 Metodologie a data

Dne 28. května 2020 vydala IASB Dodatek k IFRS 16 (v originále *Covid-19-Related Rent Concessions: Amendments to IFRS 16*), který poskytuje nájemcům praktickou úlevu při účetním řešení nájemních koncesí (angl. „rent concessions“), mezi které patří např. odpuštění nájemného či odklad plateb v čase. Sleva na nájemném či odklad platby nájemného obecně představuje událost, s kterou původní text IFRS 16 počítal a která zakládá povinnost účetní jednotce posoudit, zda nedošlo ke změně leasingové smlouvy (angl. lease modification – viz IFRS16.44–46). Jestliže se jedná o změnu smlouvy, účetní jednotka musí přepočítat současnou hodnotu leasingového závazku (na základě aktualizovaného splátkového kalendáře a nově zjištěné diskontní sazby) a provést úpravu ocenění aktiva práva užití (Right-of-Use).

IASB vydáním Dodatku doplnila odstavce 46A a 46B, které umožňují nájemci rozhodnout, že nebude posuzovat, zda nájemní koncese představuje změnu leasingové smlouvy. Využije-li tuto praktickou úlevu, zachytí změny v leasingových platbách stejným způsobem, jako kdyby se jednalo o změnu, která nekonstituuje modifikaci leasingové smlouvy. V případě odpuštění nájemného se použije analogický postup jako u negativních variabilních leasingových plateb podle IFRS16.38, tj. odúčtování části leasingového závazku do zisku za období (postup v souladu s IFR9.3.3.1). V případě odložených plateb nájemného se aplikuje IFRS16.36, tj. standardní navyšování leasingového závazku o naběhlý úrokový náklad a snižování leasingového závazku při úhradě splátky. IFRS16.46B stanovuje tři podmínky pro využití praktické úlevy:

- změna nájemného musí být takové povahy, že protihodnota v leasingu je po změně stejná nebo nižší než těsně před změnou (tj. jsou vyloučeny takové změny, který by navyšovaly hodnotu leasingového závazku s výjimkou efektu časové hodnoty peněz);
- jakékoliv snížení leasingových splátek se týká pouze plateb s původní splatností nejpozději do 30. června 2021;
- nedochází k žádným dalším významným úpravám leasingové smlouvy.

Dle textu IASB je Dodatek účinný od 1. června 2020 s možností dřívější aplikace. V kontextu regulace účetního výkaznictví v EU je nutné, aby změna proběhla schvalovacím mechanismem (tzv. endorsement process). EFRAG urychlil přípravu Endorsement Advice pro Evropskou komisi; dokument byl vydán dne 2. června 2020. Accounting Regulatory Committee schválil doporučení EFRAGu dne 2. července 2020 a chybí tedy již jen poslední krok ve schvalovacím mechanismu – schválení Evropským parlamentem a Radou EU. Protože ale účetní jednotky už pracují na mezitímních účetních závěrkách za první pololetí 2020, případně na závěrkách ročních s rozvahovým dnem např. 30. 6. 2020, přistoupil European Securities and Market Authority (ESMA), tj. Evropský orgán pro cenné papíry a trhy, který reguluje účetnictví veřejně obchodovaných společností, k poměrně nestandardnímu kroku. Bylo vydáno opatření<sup>1</sup> za účelem koordinace dohledových orgánů, na základě, kterého nemají národní dohledové orgány podnikat regulatorní kroky, jestliže účetní jednotky aplikují Dodatek k IFRS 16 (přesně dle textu schváleného IASB), přestože pro potřeby EU nebyl proces jeho schválení formálně úspěšně dokončen.

### 3 Výsledky a diskuse

Vydání Dodatku k IFRS 16 ze strany IASB se zdá být logickou reakcí na bezprecedentní ekonomické dopady pandemie COVID-19 a jejího dopadu na uzavřené nájemné smlouvy. Jedním z nástrojů řešení důsledků jsou totiž i úpravy nájemných smluv ve formě odpuštění nájemného, slev na nájemném, odkladů plateb apod., a to jak na individuální bázi mezi nájemcem a pronajímatelem, tak ale i na celonárodní úrovni. V kontextu původního textu IFRS 16 by nájemci museli všechny tyto úpravy smluv posuzovat individuálně, což by zejména u jednotek z oblasti maloobchodu znamenalo posuzování velkého množství smluv. Identifikace, zda smlouva je modifikována, je spíše založena na právní než ekonomické kvalifikaci, a je nutné mj. posoudit, zda smlouva či obecné právní předpisy obsahují ustanovení, která řeší změny smluv v důsledku pandemie (explicitně, nebo např. s odkazem na vyšší moc apod.). Vlastní posouzení se navíc může lišit napříč státy, právě z důvodu rozmanitosti národních právních rámců. Dodatek přináší účetním jednotkám významnou administrativní úlevu a snížení nákladů na přípravu informací do účetní závěrky. Současně může odstranit nekonzistence v posouzení, zda došlo, či nedošlo k modifikaci smluv nejen napříč jednotkami, ale dokonce i uvnitř jednotky, bude-li úleva účetními jednotkami využívána.

Lze ovšem nalézt i koncepční protiargumenty, proč vydání Dodatku není vhodné z dlouhodobé perspektivy účetního výkaznictví. IFRS jsou propracovaným účetním systémem určeným pro účetní jednotky s komplexním podnikatelským modelem. Vlastní proces tvorby standardů je formalizovaný a transparentní tak, aby se všechny zainteresované subjekty mohly rovnocenně vyjádřit k obsahu připravovaných standardů. Aktivní účast zainteresovaných subjektů zaručuje legitimitu procesu (Durocher & Fortin, 2011) a odpovídá-li text standardu obecným východiskům a cílům Koncepčního rámce, poskytuje užitečné informace pro uživatele. Přestože pandemie COVID-19 má unikátní a obecně nepředvídané ekonomické důsledky, dílčí standardy mají nástroje, jak řešit tyto dopady (např. vyhodnocení předpokladu trvání účetní jednotky dle IAS 1, nevýhodné smlouvy dle IAS 37, znehodnocení finančních aktiv dle IFRS 9, znehodnocení hmotných a nehmotných aktiv dle IAS 36 či modifikace smluv dle IFRS 9 či IFRS 16). Síla argumentu, že je prakticky náročné přepočítávat dopad nájemných koncesí na smlouvy, u kterých IFRS 16 zavedl nový model teprve od 1. ledna 2019, je proto v tomto kontextu oslaben.

<sup>1</sup> [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-61-417\\_public\\_statement\\_on\\_supervisory\\_action\\_on\\_accounting\\_for\\_covid-19\\_lease\\_modifications.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-61-417_public_statement_on_supervisory_action_on_accounting_for_covid-19_lease_modifications.pdf)

Adekvátní implementace nového standardu si žádá kromě úpravy srovnávacích informací (příp. výpočtu dopadu na nerozdělené zisky k počátku období přechodu, není-li úplná retrospektivní aplikace vyžadována) i nastavení vnitřních IT systémů pro plnění požadavků nového standardu. Jinými slovy, nájemní koncese nejsou novou skutečností, která se objevila až v důsledku pandemie (byť jejich rozsah je neporovnatelný), ale jedná se o běžnou součást obchodního vyjednávání i v „normálních“ podmínkách a zodpovědná účetní jednotka je systémově připravena takové úpravy promítnout.

Tlak připravovatelů účetních závěrek, aby IASB zmírnila požadavky na promítnutí změn, je tedy spíše motivován nepřipraveností anebo snahou dosáhnout příhodnějšího účetního řešení. IASB či regulační orgány, které zprostředkovávají zájmy regulovaných podniků vůči IASB nepřímo, se ocitají pod silným tlakem „něco udělat“, aby nebyly obviňovány z nečinnosti. Regulované subjekty (tj. podniky) využívají různé strategie založené na argumentech „obecného blaha“ (Victor, 2007), v tomto případě za účelem zmírnění dopadů pandemie na účetní výkaznictví. Požadavky podniků bývají často vyslyšeny, přestože uživatelé s jednorázovými, časově omezenými, změnami nesouhlasí, a to ani s odůvodněním mimořádné ekonomické situace. Takové kroky chápou jako podkopávání důvěryhodnosti kvality IFRS.<sup>2</sup> Důvodem, proč IASB a obecně tvůrci standardů těmto tlakům podléhají, je soustředěnější úsilí připravovatelů účetních závěrek, které mají větší motivaci se „lobbování“ účastnit a případné změny prosazovat a komentovat, jak vyplývá z předchozího výzkumu (Jorissen et al., 2012; Procházka, 2015) i z počtu komentářů k návrhu Dodatku k IFRS 16 (ze 114 comment letters jich bylo od uživatelů pouhých 5). Soustředěné úsilí podniků vytváří „reálný problém“, jehož řešení se obvykle přibližuje preferencím těchto subjektů. Je zřejmé, že i proces identifikace problému, který vedl ke schválení Dodatku k IFRS 16, nepochybně naplňuje znaky „politického“ procesu (Perry & Nölke, 2006), (Königsgruber, 2010), (Gipper et al., 2013), kdy převažují zájmy podniků (Kenny & Larson, 1995), (Weetman et al., 1996).

V neposlední řadě je nutné upozornit, že IASB částečně aplikovala rules-based přístup místo obvyklého principle-based přístupu. Existenci pravidla lze identifikovat v případě omezující podmínky, že volba zjednodušeného zobrazení je přípustná jen u těch slev na nájemném, které jsou přímým důsledkem aktuální pandemie COVID-19 a které se týkají plateb do konce června 2021. Bude-li nájemní koncese poskytnuta na další období, poté účetní jednotka zjednodušené účetní řešení zvolit nesmí, a to ani na část smlouvy a na celou úpravu nájemného bude nutné aplikovat postupy pro modifikaci leasingu. Pravidlo časového testu má zamezit tomu, aby účetní jednotky ve vzdálených účetních obdobích neprohlašovaly nové koncese za pokračující důsledek současné pandemie a nesnižovala se tak srovnatelnost účetních závěrek v budoucnosti. Na druhou stranu lze těžko akceptovat hrozící významnou nesrovnatelnost<sup>3</sup> účetních závěrek za roky 2020 a 2021, u kterých lze předpokládat zásadní ekonomické dopady pandemie a u kterých tedy budou uživatelé obzvláště potřebovat věrné informace, aby mohli vyhodnotit dopady na finanční pozici a výkonnost podniků. Význam této připomínky je zesílen i implicitním přiznáním IASB, že by o Dodatku nebylo uvažováno, kdyby se pandemie objevila o rok později (či datum účinnosti IFRS 16 by byl o rok dříve).

<sup>2</sup> Viz např. comment letter vypracovaný CFA Institute a zasláný IASB v rámci připomínkového řízení k Dodatku k IFRS 16. Dostupné na:

[http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment\\_letters//563/563\\_26519\\_SandyPetersCFAInstitute\\_0\\_RentConcessionCLIAS\\_B\\_Final\\_London.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters//563/563_26519_SandyPetersCFAInstitute_0_RentConcessionCLIAS_B_Final_London.pdf)

<sup>3</sup> Nesrovnatelnost účetních závěrek bude mít dvě hlavní příčiny. Zaprvé se bude lišit účetní řešení smluv, které budou obsahovat koncesi do 30. 6. 2021, resp. až za tento horizont. Zadruhé se může lišit účetní řešení u smluv, které sice budou obsahovat koncesi do 30. 6. 2021, ale účetní jednotky si mohou zvolit, že praktickou úlevu nevyužijí a budou vycházet z obecné úpravy. Dle obecné úpravy dojde v důsledku koncese o souvztažné ponížení leasingového závazku a práva užití (tj. dopad bude pouze rozvahový). V případě úlevy se sníží výše leasingového závazku oproti zisku. Zobrazení bude tedy mít výsledkový dopad. Samostatnou otázkou potom je, jak budou účetní jednotky přistupovat k otázce promítnutí ztráty ze znehodnocení práva užití.

## Závěr

Článek se zabýval Dodatkem k IFRS 16, kterým IASB promptně reagovala na poptávku firem zjednodušit účetní výkaznictví na straně nájemce v důsledku rozsáhlých úprav nájemních smluv o koncese. Nájemní koncese jako jedno opatření proti negativním ekonomickým důsledkům pandemie COVID-19 má konsekvence i účetní, které řeší Dodatek i IASB. V diskuzní části se článek věnoval identifikaci možných negativních dopadů této jednorázové změny ve vztahu ke koncepčním východiskům IFRS a obecné snahy vytvářet vysoce kvalitní, dlouhodobě důvěryhodné standardy. Zatímco Dodatek k IFRS 16 lze z pohledu uživatelů považovat za diskutabilní až kontraproduktivní, je nutné zmínit, že celková reakce IASB na pandemii obsahuje i několik pozitivních kroků.

Primárně došlo k úpravě harmonogramu prací tak, aby časově citlivé projekty (zejména IBOR reforma 2. fáze a dodatky k IFRS 17) byly schváleny včas<sup>4</sup> a naopak u projektů, u kterých není nutná okamžitá akce, byly prodlouženy lhůty pro veřejné připomínkování. Kromě úpravy harmonogramu prací IASB též vydala doplňkové výkladové materiály. Klíčovým je materiál, který se zabývá aplikací modelu očekávaných ztrát pro potřeby IFRS 9.<sup>5</sup> Materiál nemění ustanovení standardu, „pouze“ osvětluje, jak jednotlivé požadavky na testování znehodnocení finančních aktiv úvěrového charakteru naplnit tak, aby byly uživatelům poskytnuté užitečné informace odrážející ekonomickou situaci dlužníků. Opatření k aplikaci modelu očekávaných ztrát vydaly i ESMA<sup>6</sup> či EBA.<sup>7</sup> Podpora srovnatelné aplikace požadavků standardů, např. formou edukativních a jiných výkladových materiálů, je z dlouhodobého hlediska účinnějším nástrojem pro zvyšování kvality a důvěryhodnosti účetního výkaznictví než jednorázové změny reagující na aktuální ekonomické problémy, byť významné. Takový přístup může u firem vytvářet nepřiměřená očekávání, že i v budoucnu budou obdobné kroky učiněny. Současně to může zvyšovat motivaci ze strany připravovatelů účetních závěrek zapojovat se do procesu veřejného připomínkování s cílem prosadit své vlastní partikulární zájmy na úkor uživatelů, kdy rozsáhlý výzkum indikuje úspěšnost těchto snah.

## Příslušnost ke grantové úloze

Tento článek vznikl jako jeden z výstupů projektu Institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.

## Literatura

Durocher, S., & Fortin, A. (2011). Practitioners' Participation in the Accounting Standard-Setting Process. *Accounting and Business Research*, 41(1), 29–50.

Gipper, B., Lombardi, B. J., & Skinner, D. J. (2013). The Politics of Accounting Standard-Setting: A Review of Empirical Research. *Australian Journal of Management*, 38(3), 523–551.

---

<sup>4</sup> Zdržení u IBOR reformy by mohlo mít závažné negativní důsledky, neboť změna referenční úrokové sazby v důsledku IBOR reformy může u zajišťovacích nástrojů vést z důvodu aktuálních požadavků IFRS 9 (resp. IAS 39) k formálnímu ukončení zajišťovacího vztahu v účetnictví, přestože ekonomické charakteristiky aktualizovaného kontraktu se nemění. Některé typy zajišťovacích vztahů by proto musely být v důsledku IBOR reformy během roku 2020 účetně ukončeny a následně zpětně zachyceny, proto je snaha vydat dodatky k IFRS 9 (resp. IAS 39) s účinností od 1. ledna 2021 s povolenou dřívější aplikací, aby se tomuto „umělému“ přerušení předešlo.

<sup>5</sup> <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-and-coronavirus.pdf?la=en>

<sup>6</sup> <https://www.esma.europa.eu/node/90557>

<sup>7</sup> European Banking Authority (EBA), tj. Evropská bankovní autorita, která zaštiťuje dohled nad bankovním sektorem. Dokument dostupný na: <https://eba.europa.eu/eba-provides-clarity-banks-consumers-application-prudential-framework-light-covid-19-measures>

- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., & Van Der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, 21(4), 693–729. <https://doi.org/10.1080/09638180.2010.522775>
- Kenny, S. Y., & Larson, R. K. (1995). The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard-Setting. *International Journal of Accounting*, 30(4), 283–301.
- Königsgruber, R. (2010). A Political Economy of Accounting Standard Setting. *Journal of Management & Governance*, 14(4), 277–295. <https://doi.org/10.1007/s10997-009-9101-1>
- Perry, J., & Nölke, A. (2006). The Political Economy of International Accounting Standards. *Review of International Political Economy*, 13(4), 559–586.
- Procházka, D. (2015). Lobbying on the IASB Standards: An Analysis of the Lobbyists' Behaviour over Period 2006–2014. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 4(2), 129. <https://doi.org/10.12775/CJFA.2015.020>
- Victor, J. N. (2007). Strategic Lobbying: Demonstrating How Legislative Context Affects Interest Groups' Lobbying Tactics. *American Politics Research*, 35(6), 826–845. <https://doi.org/10.1177/1532673X07300681>
- Weetman, P., Davie, E. S., & Collins, W. (1996). Lobbying on Accounting Issues: Preparer/User Imbalance in the Case of the Operating and Financial Review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 59–76. <https://doi.org/10.1108/09513579610109978>