

ZMĚNY V IFRS S ÚČINNOSTÍ OD 2016¹**Amendments on IFRS effective in 2016***Libor Vašek*

Do rozsahu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) vstupuje výhledově s účinností od 1. ledna 2016 několik novelizací současných standardů a jeden úplně nový standard. Zároveň byly vydány další dva nové standardy, jejichž účinnost je od let pozdějších, ale na něž se řada podniků již začíná připravovat. Oproti roku 2015 je tak třeba výrazně zvýšit pozornost, vnímat obsah přijatých změn a analyzovat v předstihu budoucí dopad na účetní výkaznictví, potažmo zvažovat případné úpravy účetních systémů, změny v obsahu účetních závěrek.

	Vydání	Počátek účinnosti
Novelizace stávajících standardů		
IAS 16 <i>Pozemky, budovy a zařízení</i> x IAS 38 <i>Nehmotná aktiva: Vyjasnění akceptovatelných metod odpisování</i>	květen 2014	1. 1. 2016
IFRS 11 <i>Společná uspořádání</i> <i>Pořízení podílu ve spoluovládané operaci</i>	květen 2014	1. 1. 2016
IAS 16 <i>Pozemky, budovy a zařízení</i> x IAS 41 <i>Zemědělství: Bearer Plants</i>	červen 2014	1. 1. 2016
IAS 27 <i>Separátní účetní závěrka: Ekvivalenční metoda v separátní účetní závěrce</i>	srpen 2014	1. 1. 2016
IFRS 10 <i>Konsolidovaná účetní závěrka</i> a IAS 28 <i>Investice v přidruženém podniku: Prodej a vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým nebo společným podnikem</i>	září 2014	1. 1. 2016
Výroční zdokonalení IFRS 2012 – 2014 (4 novelizace)	září 2014	1. 1. 2016
IAS 1 <i>Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i> <i>Vyjasnění požadavků na zveřejnění</i>	prosinec 2014	1. 1. 2016
IFRS 10 <i>Konsolidovaná účetní závěrka</i> x IAS 28 <i>Investice do přidružených a společných podniků</i> <i>Investiční společnosti: Použití výjimky z konsolidace</i>	prosinec 2014	1. 1. 2016
Nový standard do rozsahu IFRS		
IFRS 14 <i>Regulatory Deferral Accounts</i>	leden 2014	1. 1. 2016
IFRS 15 <i>Výnosy ze smluv se zákazníky</i>	květen 2014	1. 1. 2017 (-> 1. 1. 2018)
IFRS 9 <i>Finanční nástroje</i>	červenec 2014	1. 1. 2018

Novelizace „Vyjasnění akceptovatelných metod odpisování“, která zasahuje do úpravy IAS 16 a IAS 38 zakazuje použití výnosových metod odpisování, tj. metod založených na projekci a následném vývoji výnosů (*revenue-based method*). Je-li výše odpisů a časový průběh odvozován od očekávané projekce výnosů, jde o způsob odpisování, který je v rozporu se základním principem obsaženým v IAS 16 i IAS 38 a který se obrací na způsob využití aktiva a jeho kapacitu pro podnik. Vývoj výnosů je ovlivněn řadou dalších veličin, jako je cenová politika, konkurenční boj, otevřenost či uzavřenost trhu, technologické změny na trhu apod., které přímo nesouvisí s využíváním či možností využití aktiva. Hlavní dopad

¹ Tento příspěvek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory dlouhodobého koncepčního rozvoje výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2015.

novelizace se očekává u nehmotných aktiv v rozvahu IAS 38 a mediálních společností, které často amortizují vytvořené filmy, videohry nebo nakoupená práva k vysílání dle očekávání tržeb. Vzhledem k tomu, že tržby v tomto odvětví bývají nejvyšší v období po vydání a poté klesají, bude znamenat přechod na rovnoměrné odpisování zvýšení výsledku hospodaření v prvotní fázi odpisování. Ve druhé fázi poté může dojít k testování aktiv na znehodnocení a naopak k případné ztrátě ze znehodnocení, pokud tržby výrazně klesnou. S IAS 16 zásadní změny očekávány nejsou, ale přesto, pokud podnik využívání nelineární odpisování (zkrychlené apod.), měl by být schopen podat vysvětlení obhajující použití tohoto pravidla.

Další novelizace „*Pořízení podílu ve společné operaci*“ odkazuje na použití metody akvizice dle IFRS 3, je-li nakupován podíl ve společné operaci, která naplňuje definici podniku (*business*) – ucelený soubor činností a aktiv prováděných a řízených za účelem poskytování výnosu ve formě dividend, nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků přímo pro investory, vlastníky a jiné účastníky – obsaženou v IFRS 3. Dle IFRS 11 se tzv. společná ujednání od roku 2013 (v rámci EU od 2014) rozlišují na společné operace a společné podniky.

Ilustrace

Podnik X nakupuje 40% vlastnický podíl ve společné operaci za 300 MJ (MJ = měnové jednotky). Transakční náklady související s operací 50 MJ. Smluvní ujednání stanoví, že podnik X má práva k aktivům a povinnosti k závazkům společné operace v poměrné výši svého nově nabytého vlastnického podílu.

Položka čistých aktiv	Akviziční ocenění dle IFRS 3	40% podíl podniku k nákupu
Pozemky, budovy a zařízení	270	108
Nehmotná aktiva	125	50
Obchodní pohledávky	210	84
Zásoby	175	70
Obchodní závazky	-120	-48
Odložený daňový závazek	-60	-24
Čistá aktiva	600	240

Je-li poskytovaná protihodnota 300 MJ a nabývaný podíl na čistých aktiv vyjádřený v reálné hodnotě 240 MJ, vyplývá z transakce goodwill v ocenění 60 MJ. Transakční náklady obdobně jako u podnikových kombinací, kdy se nakupují dceřiné společnosti, nejsou součástí ocenění, nemají vliv na výši goodwillu a zachytí se jako náklad snižující výsledek hospodaření k okamžiku transakce.

Novelizace „*Zemědělství: Bearer Plants*“ je v komentářích hodně spojována s asijskými společnostmi, kde se očekává její největší dopad. Přesto samozřejmě může vést ke změně v účetních pravidlech u řady jiných společností (i evropských, potažmo českých společností). V současnosti jsou všechna biologická aktiva (zvířata i rostliny/stromy) v rozsahu IAS 41 a musí být oceňována v reálné hodnotě s výsledkovým přeceněním. Z celé té škály biologických aktiv lze vyčlenit tzv. *bearer plants*, což jsou rostliny/stromy, které pravidelně plodí (jiná biologická aktiva) a podnik je drží právě pro tyto účely, přičemž plody prodává a generuje z nich ekonomický prospěch. Jde např. o vinnou révu, čajovníky, ovocné stromy apod. Tyto biologická aktiva budou nově přesunuta do rozsahu IAS 16, neboť jsou „hotová“, není u nich žádný růstový proces; jsou využívána jako prostředek pro produkci zemědělské plodiny po dobu několika let; a je u nich zanedbatelná pravděpodobnost prodeje v rámci zemědělské produkce. S přesunem do rozsahu IAS 16 souvisí i změna účetních pravidel pro dotace, neboť pravidla pro zachycení dotací u biologických aktiv je přímo

v IAS 41, zatímco dotace získané k aktivům v rozsahu IAS 16 upravuje IAS 20. Úprava přitom není shodná.

Ilustrace:

Společnost vlastní vinici – vinná réva a hrozny vín dohromady mají aktuálně reálnou hodnotu 2 000 MJ, přičemž historické pořizovací náklady vinné révy jsou 700 MJ. Reálná hodnota hroznů na vinné révě je 100 MJ.

Aktuálně: Společnost ocení vinnou révu společně s hrozny v jejich celkové reálné hodnotě 2 000 MJ a prezentovala by biologická aktiva ve výkazu finanční situace s výsledkovým přeceněním (vše v souladu s IAS 41).

Nová úprava: Společnost musí vinnou révu a hrozny na ní rostoucí účtovat odděleně, přičemž vinná réva bude oceněna v pořizovacích nákladech 700 MJ (při změně účetních pravidel návrat k původní pořizovací ceně nebo možnost využití ocenění k datu jako domnělou pořizovací cenu pro další období) a bude následně odpisována (dle IAS 16), zatímco hrozny budou oceněny v jejich reálné hodnotě (dle IAS 41).

Od roku 2016 se další novelizací vrací do IFRS možnost použití ekvivalenční metody v separátní (individuální) účetní závěrce k ocenění investic v dceřiných, společných nebo přidružených podnicích. V současnosti lze tyto investice oceňovat ve výši pořizovacích nákladů s uvážením případného snížení hodnoty nebo v reálné hodnotě s přeceněním a to buď do výsledku hospodaření, nebo ostatního úplného výsledku.

Ilustrace:

Společnost před lety pořídila 90% podíl v dceřiném podniku za 1 000 MJ a ve výši těchto pořizovacích nákladů eviduje a oceňuje investici v individuální účetní závěrce. K 1. 1. 2016 dosahuje vlastní kapitál dceřiného podniku částky 3 200 MJ, přičemž od data akvizice narostl o 2 400 MJ (za poslední běžný rok o 1 100 MJ). V důsledku účinnosti novelizace IAS 27 se společnost rozhodla změnit metodu oceňování investice v individuální účetní závěrce a nově začíná od roku 2016 používat metodu ekvivalence.

Změna metody oceňování musí být provedena zpětně s dopadem na srovnatelné období roku 2016, tj. rok 2015:

Datum účetní závěrky	Pořizovací cena	Ocenění ekvivalencí k datu	Dopad úpravy ocenění
1. 1. 2015	1 000	2 170	Navýšení ocenění o 1 170 MJ vůči nerozděleným výsledkům k datu změny
31. 12. 2015	1 000	3 160	990 MJ je podíl uznaný ve výsledku hospodaření 2015

Novelizace nazvaná „Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým nebo společným podnikem“ se obrací ke specifické transakci, kdy mateřský podnik (X) prodává (nebo vkládá) dceřiný podnik (Y) přidruženému podniku (Z). Důvodem novelizace byla diskuse, zdali má být použita úprava obsažená v IFRS 10 pro dekonsolidaci dceřiného podniku při ztrátě ovládnání, která se plně promítá do výsledku hospodaření; nebo úprava IAS 28 pro nepeněžní „vnitroskupinové“ transakce mezi investorem a přidruženým podnikem, u nichž výsledek hospodaření ovlivňuje pouze zisk či ztráta ve výši nespřízněného podílu (tj. ve výši 70 %, pokud podnik X drží 30% podíl). Novelizace potvrzují, pokud prodáváný nebo vkládaný dceřiný podnik vyhovuje definici *business* dle IFRS 3, použití postupů pro ztrátu ovládnání dle IFRS 10.

Ilustrace:

Investor drží 90% podíl v dceřiném podniku a 30% podíl v přidruženém podniku, přičemž smluvní transakcí dochází k převodu dceřiného podniku pod přidružený podnik (tj. k prodeji) za 800 MJ. Čistá aktiva dceřiného podniku (včetně goodwill činí 600 MJ).

- (i) Uváží-li se situace, kdy dceřiný podnik naplňuje definici "business" dle IFRS, musí být ve výsledku hospodaření zachycen celý výsledek, tj. $800 - 600 = 200$ MJ.
- (ii) Uváží-li se situace, kdy dceřiný podnik nenaplňuje definici "business" a je ve své podstatě pouze souborem aktiv, zachytí se ve výsledku hospodaření pouze nespřízněný zisk, tj. $800 - 600 = 200$ MJ $\times 0,7 = 140$ MJ a zbývající část do 200 MJ, tj. 60 MJ se zachytí jako snížení investice v rámci aktiv.

Obdobně jako v předcházejících letech byl v roce 2014 vydán i *Výroční projekt zlepšení IFRS*, nyní s označením „Cyklus 2012 – 2014“ a obsahuje novelizace čtyř standardů (IFRS 5, IFRS 7, IAS 19 a IAS 34). Žádná z nich nepřináší zásadní změnu účetních pravidel.

V závěru roku 2014 byly vydány ještě dvě novelizace. První z nich „*Vyjasnění požadavků na zveřejnění*“ je prvním výstupem z komplexnějšího projektu nazvaného „*Disclosure Initiative*“, který IASB započala s cílem zjednodušit a uspořádat požadavky na zveřejnění poskytované v účetních závěrkách a která patří mezi novelizace tzv. užšího rozsahu. Novelizace pozměňuje IAS 1 a (i) vyjasňuje naplnění požadavku významnosti – informace nesmí být zakrývány přílišnou agregací nebo naopak poskytováním nevýznamných informací, významnost se musí aplikovat na všechny části účetní závěrky a je-li požadováno specifické zveřejnění, musí být významnost uvážena v jeho souvislosti; (ii) obrací se ke struktuře položek ve výkazu finanční situace a výkazu úplného výsledku – položky prezentované ve výkazech by měly být s ohledem na relevanci disagregovány a agregovány s dodatečným obasněním použitých mezisoučtů, podíl na ostatním úplném výsledku zachycený ekvivalenční metodou musí být prezentován v agregované podobě jako jeden řádek v rámci ostatního úplného výsledku, pouze s rozlišením, zdali bude nebo nebude později reklasifikován do výsledku hospodaření; a (iii) přidává příklady možných způsobů řazení informací v příloze s cílem pozvednout jejich srozumitelnost a srovnatelnost.

Druhá novelizace vydaná v prosinci 2014 a celkově poslední s účinností od roku 2016 pozměňuje IFRS 10 a IAS 28 v souvislosti s investičními společnostmi, které jsou v IFRS 10 definovány a od roku 2014 mají povinnou výjimku z konsolidace, tj. nesmí konsolidovat své dceřiné podniky, které jsou investičními projekty. Novelizace přinesla odpovědi na tři otázky vzniklé během předcházejícího použití výjimky k investičním společnostem:

- (i) Mateřský podnik, který je mezičlánkem v rámci skupiny (*intermediate parent*), nemusí sestavovat konsolidaci, i když je dceřiným podnikem investiční společnosti, která oceňuje všechny své dceřiné podniky reálnou hodnotou.
- (ii) Dceřiný podnik, který poskytuje služby související s investičními aktivitami svého mateřského podniku (tzv. servisní společnost) nebude konsolidován, pokud je sám investiční společností. Na servisní společnosti se obecně výjimka nekonsolidace nevztahuje, je-li kombinace, upřednostnil se pohled investiční společnosti.
- (iii) Investor, který není investiční společností a oceňuje ekvivalenční metodou své investice v přidruženém nebo společném podniku (které jsou naopak investiční společnosti), ponechá jejich ocenění na bázi reálné hodnoty. Požadavek na jednotnost účetních pravidel, který je obsažen v IAS 28 je tím naplněn.

Po všech výše uvedených novelizacích stávajících standardů je s blížícím se rokem 2016 spojen již jen úplně nový standard s označením IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*, který je v komentářích spojován hodně s kanadskými společnostmi, kterým by měl usnadnit přechod na IFRS. Jedná se o dočasný standard, jenž má souvislost s dlouhodobým projektem

IASB věnovaným cenově regulovanému odvětví (*Rate-regulated activities*) a jímž chtěla IASB podpořit rozhodování o přechodu k IFRS a usnadnit proces, neboť povoluje tzv. *grandfathering approach*, tj. možnost využít a ponechat přístup dle národních pravidel i pro účely IFRS, ačkoliv dle ostatních standardů by to možné nebylo. Standard je použitelný pouze prvouživateli, kteří po 1. 1. 2016 budou sestavovat svoji první účetní závěrku dle IFRS. Standard poskytuje možnou výjimku, tudíž podnik se musí v první účetní závěrce rozhodnout, zdali výjimku využije nebo ne. Využití v pozdějším období možné není, ale je možné výjimku později zrušit a přejít na prezentaci informací v podobě, která IFRS 14 neuvažuje. Standard se obrací k odvětví, v němž podnik prodává zboží / služby zákazníkům za ceny, které jsou předmětem cenové regulace a v rozvaze v této souvislosti dochází k zachycení odložených zůstatků (tzv. *regulatory deferral account balances*). Jde o zůstatky nákladů nebo výnosů, které by nebyly zachyceny jako aktivum nebo závazek dle jiných IFRS, ale které naplňují odložení, protože byly regulátorem nebo je očekáváno, že budou, zahrnuty do míry, kterou lze účtovat v delší perspektivě zákazníkům.

Ilustrace:

Podniku s cenově regulovanou aktivitou vzniknou náklady za běžné období ve vztahu k zákazníkům ve výši 1 034 MJ, ale regulátor povoluje za běžné období vyúčtovat pouze 917 MJ. Proto v souladu s národními pravidly podnik odloží rozdíl ve výši 117 MJ jako aktivum do vyúčtování v dalších letech. Dle IFRS by to možné nebylo, neboť to nevyhovuje žádnému standardu, ani obecnému definování aktiva. Použití IFRS 14 však podniku tento přístup povolí a podnik bude moci mít v účetní závěrce sestavené dle IFRS tyto specifické položky. Na to jsou však navázány specifické požadavky na prezentaci i zveřejnění.

Příspěvek lze uzavřít ještě zmíněním, že v roce 2014 byly vydány další dva nové standardy – IFRS 9 a IFRS 15, jejichž účinnost je od 1. 1. 2018, a proto nejsou v detailu zde představeny.

Abstrakt

Rokem 2016 vstupuje v účinnost několik novelizací a jeden nový standard, které byly vydány během roku 2014. Příspěvek poskytuje jejich přehled a představuje změny, které každá novelizace přináší, přičemž s většinou z nich je spojena zpětná aplikace a nutnost přepracovat informace za rok 2015.

Klíčové slová: IFRS, metoda odpisování, ekvivalenční metoda, zemědělství, investiční společnost

Summary

Since 2016 several amendments and one new standard will become effective and all of them were issued in 2014. This article provides their summary and describes changes resulting from the amendmenst which shall be mostly applied retrospective. Therefore, information for 2015 shall be restated.

Key words: IFRS, depreciation method, equity method, agriculture, investment company

JEL klasifikace: M41

Použité zdroje

- [1] IASB: A Guide through IFRS. IASCF, London, July 2014. ISBN 978-1-909704-52-7.
- [2] www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx
- [3] www.iasplus.com

Kontakt

Libor Vašek, Ing., Ph.D., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 311, vasek@vse.cz