

Deloitte.



Účetní novinky
Deloitte Česká republika

červenec 2016

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

- Ačkoliv zpracování zprávy s nefinančními údaji není v Evropě dosud závazné, situace se změní od ledna 2017 v návaznosti na zavedení nové směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU o uvádění nefinančních informací. O této směrnici jsme psali v [Účetním zpravodaji v listopadu 2014](#). Celé znění směrnice naleznete [zde](#).
- Tato směrnice ovlivní model výkaznictví u přibližně 6 000 velkých společností a skupin v celé Evropské unii.

Od 1. ledna 2017 budou velké společnosti s více než 500 zaměstnanci, které jsou subjektem veřejného zájmu, povinny zveřejňovat určité nefinanční informace. Nová směrnice EU vyžaduje, aby tyto společnosti zveřejnily informace o obchodním modelu, politikách, rizicích a výsledcích včetně zavedených postupů náležité péče

(due diligence) ve vztahu k životnímu prostředí, sociálním a zaměstnaneckým otázkám, dodržování lidských práv, boji proti korupci a úplatkářství a diverzitě v představenstvu.

Podle této směrnice mohou předmětné společnosti používat mezinárodní, evropské nebo národní pokyny, které považují za vhodné (například rámec mezinárodní iniciativy pro výkaznictví – „GRI“). Tato směrnice rovněž dotčeným společnostem ponechává určitou míru flexibility a možnost volby, zda požadované nefinanční informace budou zveřejněny v rámci výroční zprávy nebo v samostatné zprávě o udržitelnosti. Prioritou přitom není plnění regulatorních požadavků jako takových, ale zajištění toho, aby tyto požadavky byly pro místní zainteresované subjekty relevantní a užitečné.

Jak je patrné z výsledků průzkumu společenské odpovědnosti podniků, jež provedla společnost Deloitte mezi finančními řediteli v regionu střední Evropy v roce 2015, řada společností se již adaptuje na nové metody výkaznictví a často vydává samostatnou zprávu obsahující nefinanční údaje. Je však třeba poznamenat, že 92 % investorů uvádí, že finanční a nefinanční údaje by měly být více integrovány, a 80 % evropských ředitelů se domnívá, že integrace nefinančních a finančních informací do jedné zprávy by mohla být základem úspěchu. Celkem 79 % respondentů uvedlo, že tyto integrované zprávy usnadňují proces rozhodování, přičemž 82 % dotazovaných již provedlo změny ve zveřejňování informací o výkonnosti společnosti. Z průzkumu dále vyplývá, že 73 % finančních ředitelů vidí silnou vazbu mezi udržitelností a finanční výkonností a 80 % předpokládá, že otázky udržitelnosti



České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?



IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii



US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

mohou ovlivnit rozvoj procesů týkajících se auditu a získávání kapitálu. Více informací o průzkumu naleznete [zde](#).

Dobrým příkladem je společnost Plzeňský Prazdroj, jež byla společností Deloitte oceněna za nejlepší zprávu o udržitelnosti ve střední Evropě (tzv. „Green Frog Award“) a která proces vykazování nefinančních údajů používá jako nástroj vedení. To umožňuje společnosti shromáždit a shrnout klíčové ukazatele a posoudit, jak naplňuje svoji strategii společenské odpovědnosti a stanovené cíle v této oblasti. Zpráva o trvalé udržitelnosti jistě není pouhým impulsem k zahájení činností, ale rovněž poskytuje celkový pohled na společnost na základě hodnot souvisejících s obchodní výkonností. Šestnáctý ročník soutěže Green Frog Award byl již zahájen a společnosti, které se chtějí zúčastnit, mohou zasílat své zprávy do 16. září 2016. Více informací o soutěži naleznete [zde](#).

„Vykazování nefinančních údajů je pro nás nesmírně důležité. Společnost Plzeňský Prazdroj působí na trhu již 174 let, přičemž pivo je nedílnou součástí české společnosti. V průběhu let jsme tedy dospěli k tomu, že nezveřejňujeme pouze číselné údaje o naší společnosti, ale informujeme i o tom, jakým způsobem naši společnost provozujeme,“ uvedl Paolo Lanzarotti, generální ředitel společnosti Plzeňský Prazdroj. Celý rozhovor můžete zhlédnout [zde](#).

Cílem Evropské komise je zvýšit transparentnost dlouhodobé strategie firem, což by mělo umožnit, aby společnosti jasně představily svůj obchodní model, prokázaly, jak vytvářejí hodnoty, a přiblížily budoucí směřování svých aktivit. K tomu je potřeba ujištění třetích stran a otevřenost k novým výzvám (jako např. porovnání finančního ohodnocení žen a mužů v rámci firmy). Transparentnost umožňuje společnosti připravit zprávu, která může být zdro-

jem informací pro investory a zaměstnance a jejímž cílem je budovat důvěru.

„Změna výkaznictví může přinést řadu výhod, které posílí zdraví společností ve střední a východní Evropě. Na základě našich rozsáhlých zkušeností, které jsme získali při asistenci se sestavováním zpráv s nefinančními údaji, společnosti zveřejňují nefinanční údaje, aby dosáhly dalších benefitů, jako je posílení interních systémů strategického řízení ve společnosti, posílení kotace na trhu, budování vztahů, zlepšení image společnosti a zvýšení transparentnosti. Implementace postupů udržitelného rozvoje, zodpovědného podnikání a kvalitního výkaznictví rovněž zvyšuje motivaci a sebevědomí zaměstnanců a podporuje požadovanou korporátní kulturu,“ uvedla Irena Pichola, partnerka společnosti Deloitte a lidr poradenských služeb v oblasti udržitelnosti ve střední Evropě.

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Zavedení nefinančních údajů do výkaznictví společností lze srovnat s revoluční změnou způsobu sestavování účetních závěrek, k níž došlo před několika lety. V celé Evropě se od roku 2005 začaly používat jednotné standardy, a sice Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Mezinárodní účetní standardy (IAS), které implementovala celá řada společností, nikoliv jen ty společnosti, které tuto povinnosti měly (tj. společnosti kotované na veřejně obchodovaných trzích v EU).

Mnoho společností tento systém přijalo vzhledem k tomu, že standardizace umožnila investorům posoudit údaje a podmínky společnosti oproti konkurenčním a zahraničním firmám. Pro společnosti bude nepochybně snazší splnit nové požadavky Evropské unie, pokud budou moci těžit z předchozích zkušeností svých předních představitelů v oblasti vykazování

nefinančních údajů a určit, jakou hodnotu tento proces může společnosti přinést nad rámec pouhého dodržování právních předpisů.

„Aby společnosti byly připraveny na novou legislativu, která vstoupí v platnost v lednu 2017, měly by přípravy zahájit již nyní. Vyžaduje se více než jen pouhé dodržování právních předpisů, protože nová legislativa ovlivní klíčovou dlouhodobou strategii společnosti i způsob, jímž společnost aktivně řídí ekonomické, environmentální a sociální dopady svých aktivit. Společnost Deloitte nabízí řadu služeb, jako například přípravu a implementaci strategií udržitelnosti, přípravu zpráv s nefinančními údaji, strategie energetické udržitelnosti, řízení diverzity a jiné,“ uvedla Lenka Neuvirtová, ředitelka společnosti Deloitte a vedoucí iniciativy udržitelnosti v Deloitte Česká republika.

Více informací o nabídce společnosti Deloitte v oblasti udržitelného rozvoje a společenské odpovědnosti firem najdete [zde](#).

V České republice bude nová evropská směrnice o vykazování nefinančních informací transponována do české legislativy prostřednictvím novely zákona o účetnictví s navrhovanou účinností od 1. ledna 2017. Návrh této novely bude nyní v Poslanecké sněmovně projednán ve druhém čtení. Po schválení novely se jí budeme podrobně věnovat v některém z dalších čísel Účetního zpravodaje.

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

IFRS 16 – nač se ptáte

Dne 25. května 2016 uspořádala společnost Deloitte webcast s názvem „Příprava na změnu – Nový IFRS o leasingu“. Webcast vedli Soňa Plachá a David Batal a jeho cílem bylo seznámit účastníky se základními principy nového standardu a zároveň dát prostor účastníkům zeptat se na to, co je zajímavá či jim není úplně jasné. V průběhu webcastu byla řada písemných dotazů zodpovězena, na mnoho dalších se bohužel během hodinového webcastu nedostalo. Z těchto dotazů vybíráme ty, které by mohly být relevantní i pro jiné účetní jednotky. Odpovědi představují naše pochopení standardu IFRS 16 ve znění platném k datu tohoto článku.

Záznam celého webcastu naleznete [ZDE](#). Připomínáme, že nový standard IFRS 16 Leasingy byl vydán radou IASB v lednu 2016 a je účinný pro účetní období začínající dne 1. ledna 2019 nebo později. Hlavní body nového standardu jsme shrnuli

v [březnovém vydání](#) Účetních novinek. Jeho praktickými dopady jsme se pak zabývali v [dubnovém vydání](#).

Leasingy aktiv s nízkou hodnotou a krátkodobé leasingy

Vzhledem k tomu, že se nejvíce dotazů týkalo leasingu aktiv s nízkou hodnotou a krátkodobých leasingů, pojďme si nejprve shrnout hlavní požadavky standardu IFRS 16 v této oblasti.

Jedna z hlavních změn, kterou IFRS 16 přináší, je vykazování současných operativních leasingů v rozvaze nájemce, tj. podobně jako jsou nyní zachycovány finanční leasingy dle IAS 17.

Při aplikaci IFRS 16 je nájemce nově povinen:

- a) vykázat ve výkazu o finanční situaci leasingová aktiva (právo k užívání aktiva) a leasingové závazky,

- b) po dobu leasingu vykazovat odpisy leasingových aktiv a úrok z leasingových závazků ve výkazu zisku a ztráty.

Standard zároveň v odstavcích 5 až 8 umožňuje výjimku z vykazování, kdy si účetní jednotka může zvolit neaplikovat výše uvedené požadavky na:

a) **krátkodobé leasingy**

- **s dobou pronájmu 12 měsíců** nebo méně a neobsahující kupní opce
- tato volba se provádí vždy pro celou třídu aktiv (skupina podkladových aktiv podobné povahy a použití v provozu účetní jednotky),

b) leasingy, kdy má příslušné **aktivum nízkou hodnotu**

- tato volba se provádí pro jednotlivé leasingy.

> České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

> IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

> US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

V případě využití výjimky pak nájemce vykazuje leasingové splátky plynoucí z těchto leasingů lineárně do nákladů po dobu leasingu nebo na jiném systematickém základě. U těchto leasingů, pokud o nich dle IAS 17 bylo účtováno jako o operativním leasingu, tedy zůstane způsob účtování stejný.

Leasingům aktiv s nízkou hodnotou se dále věnují odstavce B3 až B8 Aplikační příručky, která je součástí standardu. Shrňme si hlavní body:

- Nájemce posoudí hodnotu podkladového aktiva na základě hodnoty aktiva ve chvíli, kdy je nové, bez ohledu na stáří pronajatého aktiva.
- Posouzení, zda má podkladové aktivum nízkou hodnotu, se provádí na absolutním základě. Leasingy aktiv s nízkou hodnotou se posuzují bez ohledu na to, zda

jsou tyto leasingy pro nájemce významné. Posouzení není ovlivněno velikostí, povahou nebo okolnostmi nájemce. Různí nájemci by tedy měli dojít ke stejnému závěru o tom, zda má aktivum nízkou hodnotu.

- Podkladové aktivum **může mít nízkou hodnotu pouze v případě, že:**
 - a) nájemce může mít užitek z použití podkladového aktiva jako takového nebo společně s jinými zdroji, které má nájemce bezprostředně k dispozici, a
 - b) podkladové aktivum není vysoce závislé na jiných aktivech ani s nimi není výrazně propojeno.
- Leasing podkladového aktiva **nesplňuje podmínky** leasingu aktiva s nízkou hodnotou, pokud je povaha aktiva taková, že je-li aktivum nové, zpravidla nemá nízkou

hodnotu. Například leasing automobilu nebude splňovat podmínky leasingu aktiva s nízkou hodnotou, protože nový automobil zpravidla nemívá nízkou hodnotu.

- Pokud nájemce dále pronajme aktivum, nebo očekává, že aktivum dále pronajme, hlavní leasing nepředstavuje leasing aktiva s nízkou hodnotou.
- Příklady podkladových aktiv s nízkou hodnotou mohou zahrnovat tablety a osobní počítače, drobné položky kancelářského nábytku a telefony.

Nájemce musí zveřejnit částku vykazovaných nákladů souvisejících s leasingy aktiv s nízkou hodnotou, u nichž si nájemce zvolil, že uplatní výjimku z vykazování (odstavec 53 písmeno d) IFRS 16).

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Z výše uvedeného textu vyplývají odpovědi na následující dotazy účastníků webcastu:

1) *Lze použít výjimku na dnešní operativní leasing aut na 12 měsíců?*

Odpověď: Leasing aut je přímo v Aplikační příručce zmíněn jako leasing, který nespňuje podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou. Pokud je ale doba leasingu 12 měsíců nebo méně a nájemce nemá kupní opci, lze využít výjimku pro krátkodobé leasingy. Pokud by smlouva obsahovala opci na prodloužení doby leasingu, je nezbytné vyhodnotit, zda je přiměřeně jisté, že bude opce realizována. Tato výjimka se ale musí využít pro celou třídu majetku, tedy pro všechny krátkodobé leasingy aut.

2) *Co je „nízká hodnota“?*

Odpověď: Z výše uvedeného textu z Aplikační příručky vyplývá, že posou-

zení je na účetní jednotce. Ve zdůvodnění závěrů (BC), které není součástí standardu, je uvedeno, že rada IASB „měla na mysli leasingy podkladových aktiv s hodnotou nového aktiva řádově 5 000 USD nebo nižší“.

Ve zdůvodnění závěrů je v BC 100 dále uvedeno, že: „výsledek posouzení, zda má podkladové aktivum nízkou hodnotu, nesmí být ovlivněn velikostí, okolnostmi či osobou nájemce, tj. výjimka vychází z hodnoty pronajímaného aktiva, když bylo nové; nevychází z velikosti nebo povahy účetní jednotky, která si aktivum pronajímá“.

3) *Lze použít stejnou hodnotu, jaká platí pro zařazení do dlouhodobého majetku pořízeného standardně (ne na leasing)?*

Odpověď: Záleží na posouzení konkrétního leasingu účetní jednotkou a na hra-

nici, kterou má jednotka nastavena pro zařazení do dlouhodobého majetku. Předpokládáme, že když standard přímo nestanovil hodnotu leasingu aktiv s nízkou hodnotou, účetní jednotky použijí jako návod na její určení hodnotu 5 000 USD nebo nižší, která je uvedena ve zdůvodnění závěrů (BC).

4) *Pro zařazení do dlouhodobého majetku (pozemky, budovy a zařízení dle IAS 16) máme v účetních politikách stanovenou hranici 40 tis. Kč. Pokud máme podle stávajícího standardu IAS 17 na operativní leasing kopírku, jejíž hodnota je méně než 40 tis. Kč, musíme ji rozeznat jako dlouhodobý majetek dle IFRS 16?*

Odpověď: Pro danou kopírku můžete využít výjimku pro leasing aktiv s nízkou hodnotou (předpokládáme, že hodnotu méně než 40 tis. Kč měla kopírka jako nová a zvolíte si hranici pro leasingy

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

aktiv s nízkou hodnotou na 5 000 USD). Doporučujeme specifikovat konkrétní podmínky pro využití výjimky pro leasingy aktiv s nízkou hodnotou ve vašich interních účetních politikách. Pokud se rozhodnete výjimku nevyužít, budete podle IFRS 16 vykazovat právo k užívání tohoto aktiva jako samostatný řádek ve výkazu o finanční situaci (práva k užívání aktiva z finančního leasingu) nebo na řádku, kde by se aktivum vykazovalo, pokud by ho společnost vlastnila.

- 5) *Má se aplikovat výjimka pro aktiva s nízkou hodnotou na jednotlivá aktiva, nebo se musí agregovat, jako když se pořizuje dlouhodobý hmotný majetek?*

Odpověď: V rámci IFRS 16 *Leasingy* neplatí analogicky pravidlo agregace ze standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Standard IAS 16 nestanovuje, od jaké hodnoty by se měla aktiva vyka-

zovat jako dlouhodobý majetek. Zároveň uvádí, že účetní jednotka má zvážit agregaci jednotkově nevýznamných položek a aplikovat kritéria na agregovanou hodnotu. Takovýto požadavek ve standardu IFRS 16 *Leasingy* není a neuplatňuje se. Pokud společnost pořídí na leasing například 100 počítačů, jejichž jednotková hodnota bude pod 5 000 USD, tak přestože celková suma za jejich pořízení vysoce částku 5 000 USD přesáhne, společnost si může zvolit, že využije výjimku z vykazování dle IFRS 16 a platby za pronájem těchto počítačů bude vykazovat lineárně do nákladů.

Leasing, nebo služba?

- 6) *Pokud je úhrada dodavateli/pronajímateli založena pouze na intenzitě využití předmětu leasingu, např. u vozidel pouze na základě ujetých kilometrů, jedná se o službu, či leasing? Neplatí se totiž*

za právo věc užívat (pokud nebudu jezdit, nebudu nic platit), ale pouze za užívání samotné.

Odpověď: Touto problematikou jsme se během webcastu detailně nezabývali. Jde o komplexní oblast, které se můžeme věnovat v některém z našich příštích článků. Odpověď na otázku bude záviset na celkovém posouzení konkrétní smlouvy ve všech jejích aspektech: zda je aktivum identifikované (IFRS 16. B 13-20), zda má nájemce právo získat v podstatě veškeré ekonomické přínosy z použití identifikovaného aktiva (IFRS 16. B 21-23) a právo řídit použití identifikovaného aktiva (IFRS 16. B 24-30). Pro tuto analýzu nemáme o dané smlouvě dostatečné informace, ale podle IFRS 16.10: „může být doba leasingu popsána pomocí úhrnu použití identifikovaného aktiva (např. počet výrobních jednotek, na jejichž výrobu bude položka vybavení použita).“

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Doba leasingu

Problematika doby leasingu je podrobně upravena jak ve standardu (odstavce 18 – 21), tak i v Aplikační příručce (B34 – B41), takže si nyní uvedeme jen základní teze: Dle IFRS 16.18 účetní jednotka určí dobu nájmu jako nezrušitelnou dobu leasingu společně s oběma následujícími obdobími:

- a) období, která zahrnují opci na prodloužení leasingu, je-li si nájemce přiměřeně jist, že tuto opci bude realizovat, a
 - b) období, která zahrnují opci na ukončení leasingu, je-li si nájemce přiměřeně jist, že tuto opci realizovat nebude.
- 7) *Musí být opce na prodloužení právně vynutitelná ze strany nájemce, aby byla zohledněna v době leasingu?*

Odpověď: Dle našeho názoru by měla být každá opce právně vynutitelná, aby mohla být považována za opci. Opce by

zároveň měla splnit podmínku uvedenou v odstavci B34: „leasing již není vynutitelný, pokud mají jak nájemce, tak pronajímatel právo ukončit leasing bez povolení druhé strany s pokutou nikoli vyšší než nevýznamnou“. Na opce se dále vztahují odstavce B37 až B40 standardu IFRS 16.

- 8) *Jak byste prosím vyhodnotili nevy-pověditelnou nájemní smlouvu nebo smlouvu na dobu neurčitou u nájmu pozemků (pod našimi stavbami), pravdě-podobnost výpovědi je minimální, doba nájmu je desítky let. Bude se jednat nově o finanční leasing (nyní máme v operativ-ním), i když pozemky mají „nekonečnou“ dobu použitelnosti?*

Odpověď: Dotazu rozumíme tak, že společnost je nájemcem pozemku, jehož leasing je v současnosti (podle IAS 17) klasifikován jako operativní. Podle

nového standardu IFRS 16 už nájemce nerozlišuje mezi finančním a operativ-ním leasingem. Vzhledem k tomu, že pro daný leasing nelze použít výjimku pro krátkodobé leasingy a velice pravděpo-dobně ani výjimku pro leasingy s nízkou hodnotou, společnost bude vykazo-vat podle nového standardu IFRS 16 aktivum (právo k užívání nebo pozemky) a závazek z leasingu (obdobně jako by v současnosti vykazovala finanční leasing).

Přechod na nový standard

Z této oblasti také dorazilo více otázek týkajících se posuzování stávajících lea-singových smluv. Pojdme si tedy shrnout základní body standardu uvedené v příloze C (která je součástí standardu):

České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Díky praktické výjimce nemusí účetní jednotka k datu prvotního použití přehodnocovat, zda smlouva představuje nebo obsahuje leasing. Účetní jednotka naopak smí:

- a) tento standard použít na smlouvy, které byly dříve identifikovány jako leasingy podle IAS 17 *Leasingy*. Účetní jednotka bude na tyto leasingy aplikovat požadavky pro přechodné období uvedené v odstavcích C5–C18;
- b) nepoužít tento standard na smlouvy, které nebyly v minulosti identifikovány jako smlouvy obsahující leasing podle IAS 17.

Pokud si účetní jednotka zvolí výše uvedenou praktickou výjimku, musí tuto skutečnost zveřejnit a výjimku aplikovat na všechny své smlouvy.

9) *Co se starými, stále platnými smlouvami z pohledu nájemce? Budeme je při přechodu všechny posuzovat?*

Odpověď: Společnost nemusí posuzovat staré, stále platné smlouvy v tom smyslu, aby zjišťovala, zda obsahují leasing či nikoli. Je možné využít praktickou výjimku dle bodu C3 a neposuzovat stávající leasingové smlouvy znovu, ale aplikovat IFRS 16 na smlouvy, kde byl leasing identifikován podle stávajících postupů (IAS 17 *Leasingy* a IFRIC 4 *Určení, zda smlouva obsahuje leasing*) a neaplikovat na ty smlouvy, kde identifikován nebyl.

Každá leasingová smlouva by však měla být posouzena z hlediska požadavků na vykazování a zveřejňování podle IFRS 16, především je nutné původní operativní leasingy vykázat ve výkazu o finanční situaci a následně vykazovat

veškeré leasingové smlouvy a zveřejňovat o nich informace podle nových pravidel.

Upozorňujeme také na možnost využít praktickou výjimku dle B1 týkající se tzv. portfoliového přístupu. Účetní jednotka může aplikovat IFRS 16 na portfolio leasingů s podobnými vlastnostmi, pokud účetní jednotka přiměřeně očekává, že dopady na účetní závěrku vyplývající z použití tohoto standardu na celé portfolio se nebudou významně lišit od použití tohoto standardu na jednotlivé leasingy v rámci tohoto portfolia. Také bude při přechodu na IFRS 16 nutné zvolit, zda uplatníte plný či modifikovaný retrospektivní přístup.

10) *Je možné použít IFRS16 jen pro nové nájemní smlouvy? Slyšeli jsme i takový názor...*

> České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

> IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

> US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Odpověď: Stávající leasingové smlouvy nemusí být pouze znovu posuzovány, zda splňují definici leasingu podle IFRS 16. Všechny ostatní požadavky standardu IFRS 16 na vykazování a zveřejňování se na ně ale vztahují.

IFRS 16 a české účetnictví

11) *Očekáváte nějaký vliv na účetní závěrku dle české legislativy?*

Odpověď: Dle našich informací se v dohledné době nečeká změna české účetní legislativy v oblasti leasingu. Takže předpokládáme, že se rozdíl mezi účetní závěrkou dle české účetní legislativy a dle IFRS po vstupu IFRS 16 v platnost ještě zvětší, neboť v rozvaze nájemce dle IFRS se objeví i majetek, který je nyní účtován jako operativní leasing.

Kompletní znění standardu v angličtině včetně Aplikační příručky i Zdůvodnění závěrů (BC) naleznete na stránkách www.ifrs.org.

Jak vám můžeme pomoci v souvislosti s novým standardem IFRS 16?

Nový standard IFRS 16 zavádí významné změny v klasifikaci a vykazování leasingu, zejména z hlediska nájemce. V tomto směru vám společnost Deloitte může nabídnout:

- podzimní seminář zabývající se standardem IFRS 16,
- další články v publikaci dReport, které se tímto tématem zabývají,
- publikace v angličtině na www.iasplus.com,

- konzultace s odborníky ze společnosti Deloitte, pokud jde o konkrétní dopady standardu IFRS 16 na vaši účetní jednotku,
- asistenci při implementaci požadavků stanovených tímto novým standardem.

Pokud se chcete dozvědět o našich poradenských službách více, kontaktujte prosím Lenku Neuvirtovou (lneuvirtova@deloitteCE.com).

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2

Dne 20. června vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) úpravy standardu IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie: Klasifikace a ocenění transakcí s úhradami vázanými na akcie*.

Úpravy jsou účinné pro roční období začínající 1. ledna 2018 nebo později. Více informací o těchto úpravách přineseme v dalším čísle našich Účetních novinek.

Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 21. června 2016. Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 24. červnu 2016 následující dokumenty rady IASB:

Standardy

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydáno v červenci 2014)
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* (vydáno v květnu 2014)
- IFRS 16 *Leasingy* (vydáno v lednu 2016)

Úpravy

- Úprava standardu IFRS 2 *Klasifikace a ocenění transakcí s úhradami vázanými na akcie* (vydáno v červnu 2016)

- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úprava standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28 *Investiční účetní jednotky: Upřesňování konsolidační výjimky* (vydáno v prosinci 2014)
- Úprava standardu IFRS 15 *Vyjasnění IFRS 15* (vydáno v dubnu 2016)
- Úprava standardu IAS 7 *Iniciativa týkající se zveřejňování informací* (vydáno v lednu 2016)
- Úprava standardu IAS 12 *Účtování o odložených daňových pohledávkách z nerealizovaných ztrát* (vydáno v lednu 2016)

Klikněte na [Zprávu o schvalování IFRS v EU](#).

> České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

> IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

> US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Rada FASB vydala 16. června 2016 nová pravidla, která významně změní účtování o snížení hodnoty finančních aktiv. Aktualizace účetních standardů **ASU 2016-13** doplňuje US GAAP o model snížení hodnoty (známý jako **model současné očekávané úvěrové ztráty** nebo model CECL), který vychází z očekávaných ztrát, nikoli ztrát vzniklých. Tato pravidla budou mít nejvýznamnější dopad na banky a určitá portfolia aktiv (např. úvěry, leasingy, dluhové cenné papíry), kde bude třeba upravit stávající procesy stanovování opravné položky k finančním aktivům.

Stávající GAAP vyžaduje použití metodologie, která při vykazování úvěrových ztrát vychází ze ztrát vzniklých. Dotčené strany a finanční instituce nebyly se současnou úpravou spokojeny, jelikož nemohly zohlednit očekávané úvěrové ztráty v případě, kdy

tyto očekávané ztráty dosud nedosáhly pravděpodobné mezní hodnoty.

ASU vyžaduje, aby účetní jednotky oceňovaly veškeré očekávané úvěrové ztráty finančních aktiv držných k datu sestavení účetní závěrky na základě historické zkušenosti, stávajících podmínek a přiměřených a podložených projekcí. Takovéto informace o budoucím vývoji budou použity k lepšímu stanovení odhadů budoucích úvěrových ztrát v modelu současné očekávané úvěrové ztráty (CECL).

Účetní jednotky budou muset okamžitě vykazovat úvěrové ztráty v plné výši.

ASU definuje opravnou položku ke snížení hodnoty jako „oceňovací účet, který se odečítá od zůstatkové hodnoty finančních aktiv pro vykazování čisté účetní hodnoty ve výši, jejíž získání z finančního aktiva se očekává“.

Ocenění úvěrových ztrát pro nově vykazovaná finanční aktiva a zvýšení nebo snížení očekávaných úvěrových ztrát vzniklých během účetního období se odrazí ve výkazu zisků a ztrát.

Model CECL platí pro většinu dluhových nástrojů (kromě nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou), pohledávky z obchodních vztahů, leasingové pohledávky, zajištěné pohledávky na základě pojistných transakcí, smlouvy o finančních zárukách a úvěrové přísliby. Realizovatelné dluhové cenné papíry jsou však z modelu vyloučeny a jejich snížení hodnoty se bude i nadále posuzovat podle pokynů ASC 3205.

Model CECL nedefinuje, jaká jednotka účtování se má při oceňování očekávaných úvěrových ztrát použít (např. zda jednotlivé aktivum nebo skupina finanč-

> České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

> IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

> US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

ních aktiv). Účetní jednotky musí zhodnotit finanční aktiva v rámci modelu souhrnně, pokud aktiva vykazují podobné rizikové vlastnosti. Pokud tomu tak není, účetní jednotka bude muset finanční aktiva posuzovat individuálně.

ASU také definuje pořízená finanční aktiva se snížením úvěrové hodnoty (PCD assets) jako „pořízená individuální finanční aktiva (nebo pořízené skupiny finančních aktiv s podobnými rizikovými vlastnostmi), která od vzniku k datu akvizice zaznamenala více než nevýznamné snížení hodnoty úvěrové kvality na základě posouzení pořizující strany“. Taková aktiva se při pořízení vykazují s opravnou položkou k očekávaným úvěrovým ztrátám jako úpravou, která zvýší pořizovací hodnotu aktiva (gross-up přístup). Během následného přecenění účetní jednotka nadále používá pro dané aktivum model CECL, čímž okamžitě vykáže veškeré změny ve výkazu zisků

a ztrát. Vykazování úrokových výnosů vychází z kupní ceny zvýšené o počáteční opravnou položku spojenou se smluvními peněžními toky.

Je možné nadále používat stávající techniky odhadu ztrát, ale vstupní informace se budou lišit, aby zohlednily plnou výši očekávaných úvěrových ztrát. Při určování, která metoda je za daných okolností nejvhodnější, bude potřeba značného úsudku.

ASU také rozšiřuje požadavky na zveřejňování informací (např. rok vzniku), aby finanční informace byly lépe vypovídající a transparentní.

US GAAP a IFRS

Úprava pravidel je výsledkem společného projektu IASB a FASB. Ačkoli obecné cíle obou rad byly podobné, oba orgány se rozhodly přijmout řešení s drobnými rozdíly mezi IFRS a US GAAP. V IFRS tuto

oblast pokrývá IFRS 9 *Finanční nástroje*. Jak CECL tak IFRS 9 zavádí modely očekávaných ztrát. Hlavní rozdíl mezi novými pravidly US GAAP a IFRS 9 se vztahuje k době vykazování očekávaných ztrát. ASU vyžaduje, aby byla vykázána úplná částka očekávaných úvěrových ztrát pro všechna finanční aktiva oceňovaná zůstatkovou hodnotou, zatímco IFRS 9 vyžaduje opravnou položku k úvěrovým ztrátám ve výši 12měsíčních očekávaných úvěrových ztrát, pokud nedojde k významnému zvýšení úvěrového rizika. V případě významného zvýšení úvěrového rizika je třeba vykázat očekávané ztráty za celou dobu životnosti (přístup dvojího ocenění).

Datum účinnosti

Pro účetní jednotky předkládající informace Komisi pro cenné papíry a burzy (SEC) bude aktualizace účinná pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2019, včetně mezitímních období v tomto roce.

> České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

> IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

> US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Pro ostatní veřejné obchodní účetní jednotky je aktualizace účinná pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2020, včetně mezitímních období v tomto roce.

Pro neveřejné účetní jednotky je aktualizace účinná pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2020 a mezitímní období v letech začínajících po 15. prosinci 2021.

Dřívější použití je povoleno pro finanční roky začínající po 15. prosinci 2018, včetně mezitímních období v tomto roce.

ASU také přináší několik příkladů použití nových pravidel. Dva z nich uvádíme v naší publikaci Heads Up i v tomto článku:

Příklad 12 z úpravy v ASC 326-20-55-63 až 55-65: Aplikace modelu CECL na aktiva se snížením úvěrové hodnoty

Banka O eviduje ve svých stávajících systémech pořízená finanční aktiva se snížením úvěrové hodnoty tak, že vykáže zůstatkovou hodnotu aktiva k datu pořízení ve výši, jež odpovídá součtu kupní ceny a související opravné položky k úvěrové ztrátě k datu pořízení. Rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou a nominální hodnotou dluhu se vykazuje jako neúvěrový diskont nebo ážio. Díky tomu úvěrový diskont nesplyne s úrokovými výnosy po datu akvizice.

Předpokládáme, že banka O uhradila 750 000 USD za finanční aktivum s nominální hodnotou 1 milion USD. Nástroj je oceněn zůstatkovou hodnotou. K datu pořízení dosahuje odhadovaná opravná položka k úvěrovým ztrátám z neuhrazené části jistiny výše 175 000 USD. K datu pořízení by výkaz o finanční situaci odrážel zůstatkovou hodnotu finančního aktiva ve výši 925 000 USD (tj. uhrazená částka plus opravná položka k úvěrové ztrátě) a související opravnou položku k úvěrové ztrátě ve výši 175 000 USD. Rozdíl mezi nominální hodnotou 1 milion USD a zůstatkovou hodnotou 925 000 USD představuje diskont neúvěrového charakteru. Účetní záznam k datu pořízení je následující:

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

	MD	DAL
Finanční aktivum – nominální hodnota	1 000 000 USD	
Finanční aktivum (neúvěrový diskont)		75 000 USD
Opravná položka k finančnímu aktivu		175 000 USD
Hotovost		750 000 USD

Neúvěrový diskont ve výši 75 000 USD by se následně promítnul do úrokových výnosů po dobu životnosti finančního aktiva ... Opravná položka k úvěrovým ztrátám ve výši 175 000 USD by měla být v následujících obdobích aktualizována ..., přičemž změny opravné položky k úvěrovým ztrátám týkající se neuhrazené části jistiny by měly být neprodleně vykázány ve výkazu o finanční výkonnosti jako náklady na úvěrovou ztrátu.

Příklad 5 z úpravy v ASC 326-20-55-38 až 55-40: Aplikace modelu CECL na pohledávky z obchodních vztahů

Účetní jednotka E vyrábí a prodává produkty celé řadě zákazníků, především pak maloobchodním prodejcům. Lhůta splatnosti pro zákazníky je obvykle 90 dní, přičemž pokud zákazníci platbu provedou do 60 dní, získají slevu ve výši 2 %.

Účetní jednotka E si vede záznamy o minulých ztrátách týkajících se pohledávek z obchodních vztahů, na základě čehož sestavila následující seznam minulých úvěrových ztrát v procentuální výši:

- 0,3 % v případě pohledávek do splatnosti
- 8 % v případě pohledávek, které jsou 1 – 30 dní po splatnosti

- 26 % v případě pohledávek, které jsou 31– 60 dní po splatnosti
- 58 % v případě pohledávek, které jsou 61 – 90 dní po splatnosti
- 82 % v případě pohledávek, které jsou více než 90 dní po splatnosti.

Účetní jednotka E se domnívá, že tyto informace o minulých ztrátách před-

➤ České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

➤ IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

➤ US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

stavují vhodný základ, pomocí něhož lze stanovit očekávané úvěrové ztráty u pohledávek z obchodních vztahů držených k datu účetní závěrky, protože struktura pohledávek z obchodních vztahů je stejná jako při výpočtu procentuální výše minulých úvěrových ztrát (to znamená obdobný charakter rizik zákazníků účetní jednotky E, jakož i skutečnost, že úvěrové chování účetní jednotky E se v průběhu času výrazně nemění). Účetní

jednotka E však stanovila, že stávající, přiměřené a podložené odhadované ekonomické podmínky se zlepšily ve srovnání s ekonomickými podmínkami zohledněnými v historických údajích. Účetní jednotka E konkrétně zaznamenala, že k datu účetní závěrky se snížila nezaměstnanost a účetní jednotka E očekává, že k jejímu dalšímu snížení dojde v následujícím roce. Pro účely nastavení historické ztrátovosti tak, aby

odrážela dopad těchto změn na stávající podmínky a očekávané změny, účetní jednotka E odhaduje, že se ztrátovost sníží přibližně o 10 % v každém roce. Tento odhad vychází z předchozích zkušeností účetní jednotky E, kdy došlo k podobnému zlepšení ekonomiky.

Účetní jednotka E vypracovala následující věkovou strukturu k odhadu očekávaných úvěrových ztrát k datu účetní závěrky:

Stav splatnosti	Zůstatková hodnota (v USD)	Úvěrová ztrátovost	Odhadovaná výše očekávané úvěrové ztráty (v USD)
Do splatnosti	5 984 698	0,27 %	16 159
1–30 dní po lhůtě splatnosti	8 272	7,2 %	596
31–60 dní po lhůtě splatnosti	2 882	23,4 %	674
61–90 dní po lhůtě splatnosti	842	52,2 %	440
Více než 90 dní po lhůtě splatnosti	1 100	73,8 %	812
CELKEM	5 997 794		18 681

České účetnictví

- Jaký dopad bude mít nová směrnice EU o uvádění nefinančních informací na společnosti od ledna 2017?

IFRS

- IFRS 16 – nač se ptáte
- Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS 2
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Nový standard týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů

Účetní novinky – červenec 2016

Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte nebo s jedním z následujících odborníků:

České účetnictví

Lenka Neuvirtová
Jarmila Rázková

lneuvirtova@deloitteCE.com
jrazkova@deloitteCE.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař
Soňa Plachá
Gabriela Jindřišková

mtesar@deloitteCE.com
splacha@deloitteCE.com
gjindriskova@deloitteCE.com

Deloitte Advisory s.r.o.

Nile House, Karolinská 654/2,
186 00 Praha 8 - Karlín, Česká republika
Tel.: +420 246 042 500

Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů a pozvánek zde: <http://www2.deloitte.com/cz/subscribe>

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited, britské privátní společnosti s ručením omezeným zárukou („DTTL“), jejich členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL a každá z jejich členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) služby klientům neposkytuje. Podrobný popis právní struktury společnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited a jejich členských firem je uveden na adrese www.deloitte.com/cz/onas.

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního a právního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích má společnost Deloitte světové možnosti a poskytuje svým klientům vysoce kvalitní služby v oblastech, ve kterých klienti řeší své nejkompexnější podnikatelské výzvy. Přibližně 225 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala standardem nejvyšší kvality.