

Přehled novel IFRS



Vážení čtenáři,

obdobně jako minulý rok jsme pro Vás připravili přehled novinek v oblasti IFRS. Tento materiál se snaží alespoň v minimální míře napravit nepříjemný fakt, že oficiální české překlady Mezinárodních standardů účetního výkaznictví zveřejňované ve Věstníku EU jsou dostupné se zpožděním, které je způsobeno časově náročným schvalovacím procesem Evropské unie.

Vedle výčtu všech změn, které nás v roce 2010 a následujících v oblasti IFRS čekají, obsahuje tato příloha časopisu Auditor také popis důvodů, které ke změnám vedly, což je důležité pro jejich správné pochopení a implementaci.

Obsah

1	Pravidelná roční revize (novelizace 10 standardů a 2 interpretací)	3
1.1	Charakter revize	
1.2	Standardsy novelizované v rámci roční revize	
1.3	Výklad úprav a změn přijatých v jednotlivých standardech/interpretacích	
2	Novela IFRS 1: Úpravy výjimek z aplikace IFRS 1	8
2.1	Aktiva související s těžbou nerostných zdrojů	
2.2	Určení toho, zda smlouva obsahuje leasing	
3	Nový IFRIC 19: Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji	8
3.1	Základní cíl interpretace	
3.2	Rozsah interpretace	
3.3	Hlavní body interpretace	
3.4	Účinnost a srovnatelné informace	
4	Novela IFRS 2: Skupinové zaměstnanecké akciové a opční programy	11
5	Novela IFRIC 9 a IAS 39: Oddělování vložených derivátů při reklasifikaci hybridních instrumentů z kategorie finančních nástrojů účtovaných reálnou hodnotou s dopadem do výsledku do jiné kategorie	12
6	Novela IAS 32: Klasifikace emisí práv na nákup akcií (warrantů) stávajícím akcionářům, které jsou denominovány v cizích měnách	13
7	Novela IFRS 7: Třístupňová hierarchie tržních dat a modelů pro oceňování finančních instrumentů reálnou hodnotou	14
8	Novela IFRS 7: Zveřejňování informací o likviditním riziku	15
9	Stručně ke změnám v IFRS s povoleným použitím v roce 2010	16
9.1	Novela IAS 24 – Spřízněné strany	
9.2	Novela IFRIC 14	
9.3	Nový standard IFRS 9 Finanční nástroje	
10	IFRS pro malé a střední podniky	17

Autoři a Komora auditorů České republiky nenesou odpovědnost za realizace činností nebo upuštění od nich v důsledku informací uvedených v této publikaci.

Autoři při zpracování textu vycházeli z anglických znění IFRS. Překlady některých termínů se proto mohou v minimu případů lišit od překladů použitých v oficiálních překladech IFRS do českého jazyka. Nezávislou recenzi celého textu provedl výbor Komory auditorů pro IFRS vedený Bělou Kroupovou.

Publikace reflektuje stav ke 20.1.2010

Autorský kolektiv

RNDr. Ing. Michal Černý, Ph.D. kapitoly 4, 5, 6, 7, 8, 9

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., vedoucí autorského kolektivu

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. kapitoly 2, 9

Ing. Libor Vašek, Ph.D. kapitoly 1, 3, 10

Charakter publikace

Tato publikace obsahuje standardy, interpretace a jejich novely, které Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala v průběhu roku 2009. Datum účinnosti jednotlivých předpisů a jejich novel spadá jak do kalendářního roku 2010, tak i do kalendářních let 2009 či 2011 a pozdějších. Doporučujeme proto věnovat pozornost údajům o účinnosti každého popísaného nového předpisu.

Dále bychom chtěli upozornit na to, že Evropská unie dosud nepřijala všechny námi uváděné předpisy a novely.

Na své schválení a následné vydání ve Věstníku EU stále čekají tyto předpisy a jejich novely:

Předpis / novela	Očekávané schválení EU
Pravidelná roční revize (viz kap. 1)	1. čtvrtletí 2010
Novela IFRS 1 (viz kap. 2)	1. čtvrtletí 2010
Novela IFRS 2 (viz kap. 4)	1. čtvrtletí 2010
Novela IAS 24 (viz kap. 9)	2. čtvrtletí 2010
IFRIC 19 (viz kap. 3)	2. čtvrtletí 2010
Novela IFRIC 14 (viz kap. 9)	2. čtvrtletí 2010
IFRS 9 (viz kap. 9)	neznámé

1 Pravidelná roční revize (novelizace 10 standardů a 2 interpretací)

1.1 Charakter revize

V roce 2007 počala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board; IASB*) s projektem pravidelných ročních úprav pravidel IFRS, jejichž společným cílem je zajistit vzájemný soulad mezi jednotlivými standardy/interpretacemi a vyjasnit některá existující pravidla, přičemž jde o obsahově méně významné zásahy. Projekt je označován jako „Zlepšení IFRS (*Improvements to IFRSs*)“ a je do něj každoročně sdruženo několik standardů a interpretací. První výstup tohoto projektu, který přinášel novelizace 25 standardů, vešel v účinnost k 1. lednu 2009. V dubnu 2009 byl vydán druhý výstup, který se dotýká 10 standardů a 2 interpretací, přičemž část z nich je v účinnosti již od 1. července 2009 a druhá část nabyla účinnosti 1. ledna 2010. V současné době je již zpracováván třetí výstup, který uvažuje novelizace 10 standardů a 1 interpretace s účinností pravděpodobně od 1. ledna 2011.

1.2 Standardy novelizované v rámci roční revize

Následující seznam shrnuje standardy a interpretace, které byly zahrnuty mezi novelizace zpracované a vydané jakožto výsledek druhého výročního projektu IASB:

- IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* (*Share-based Payment*)
- IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti* (*Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*)
- IFRS 8 *Provozní segmenty* (*Operating Segments*)
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (*Presentation of Financial Statements*)

- IAS 7 *Výkaz peněžních toků* (*Statement of Cash Flows*)
- IAS 17 *Leasingy* (*Leases*)
- IAS 18 *Výnosy* (*Revenue*)
- IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* (*Impairment of Assets*)
- IAS 38 *Nehmotná aktiva* (*Intangible Assets*)
- IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*)
- IFRIC 9 *Přehodnocení vložených derivátů* (*Reassessment of Embedded Derivatives*)
- IFRIC 16 *Zajištění čistých investic do zahraniční jednotky* (*Hedges of a Net Investments in a Foreign Operation*)

1.3 Výklad úprav a změn přijatých v jednotlivých standardech/interpretacích

IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie – Rozsah použití IFRS 2*

Novelizace upravuje ustanovení (odst. 5), které obsahuje výjimky z použití IFRS 2. V důsledku změny definice podnikové kombinace v IFRS 3 *Podnikové kombinace* v lednu 2008 se zúžil výčet transakcí, které tato definice pokrývala (např. definice nezahrnuje joint ventures). Díky tomu se zúžila i výjimka z použití IFRS 2, která k vynětí z použití používala právě definici podnikové kombinace. Novela IFRS 2 tedy napravuje toto nezamýšlené zúžení výjimek a vrací jejich rozsah do „původního“ stavu, který platil před novelou IFRS 3. V důsledku toho se pravidla IFRS a jejich použití

vlastně nijak nemění. Obsahově z ustanovení IFRS 2 i nadále vyplývá, že se pravidla tohoto standardu neaplikují na protihodnotu (emitované kapitálové nástroje) poskytovanou:

- výměnou za ovládnání nabývaného podniku, tj. v rámci podnikových kombinací daných definicemi uvedenou v IFRS 3;
- při formování spoluovládaných podniků nebo při kombinování podniků pod společným ovládnáním, (a u nichž by použití IFRS 2 jinak mohlo být uvažováno).

Vzhledem k tomu, že tato novelizace reaguje na úpravy provedené dříve v IFRS 3, je její účinnost nastavena obdobně jako účinnost IFRS 3, tj. pro účetní období začínající 1. července 2009 a později.

IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti – Požadavky na zveřejnění

Novelizace novým ustanovením (odst. 5B) vyjasňuje vztah IFRS 5 a ostatních pravidel IFRS v otázce, jaké požadavky na zveřejnění musí být v souvislosti s dlouhodobými aktivy klasifikovanými jako držené k prodeji nebo s ukončenými činnostmi splněny. IASB touto úpravou zdůrazňuje, že pouze IFRS 5 specifikuje zveřejnění požadovaná v souvislosti s prezentací dlouhodobých aktiv v klasifikaci držené k prodeji nebo ukončených činností. Požadavky na zveřejnění obsažené v jiných standardech a interpretacích (než je IFRS 5) se na taková aktiva, resp. vyřazované skupiny nevztahují, s uvážením následujících výjimek:

- jiný standard či interpretace specifikuje požadavky na zveřejnění konkrétně pro dlouhodobá aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji nebo pro ukončené činnosti (např. IAS 33 Zisk na akcii specifikuje požadavek zveřejnit ukazatel pro ukončené činnosti);
- jiný standard či interpretace požaduje zveřejnit informace týkající se oceňování aktiv a závazků, které jsou zahrnuty do vyřazovaných skupin, ale svojí podstatou nespádají do rozsahu pravidel IFRS 5 pro oceňování (jedná se např. o odložené daňové pohledávky, finanční aktiva v rozsahu IAS 39, investice do nemovitostí v modelu reálné hodnoty – blíže k tomu výčet obsažený v IFRS 5.5);
- IAS 1 obsahuje řadu obecných požadavků na zveřejnění, jejichž použití a naplnění s ohledem na dlouhodobá aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a ukončené činnosti musí podnik zhodnotit.

Důsledkem této novelizace by mělo být snížení objemu zveřejňovaných informací. Příkladem mohou být požadavky na zveřejnění obsažené v IFRS 7. Nově není nutné je zpracovávat pro finanční nástroje, které jsou zahrnuty mezi dlouhodobá aktiva držená k prodeji nebo ukončované činnosti.

IFRS 8 Provozní segmenty – Zveřejnění informací o aktivech segmentu

Jde o miniaturní změnu v ustanovení IFRS 8.23, která však podnikům může do budoucna zjednodušit zveřejňování informací o segmentech. Novelizace vyjasňuje, že podnik je povinen zveřejnit informace o aktivech (a závazcích) segmentu, o jejich ocenění, pouze pokud takové informace pravidelně reportuje hlavní vedoucí osobě podniku s rozhodovací pravomocí. Původní podoba pravidel požadovala zveřejnit informace o aktivech segmentu bez jakékoliv dodatečné podmínky.

Vzhledem k tomu, že účinnost IFRS 8 nabyla 1. ledna 2009, mohou se u podniků objevit následující situace:

- 1) Podnik žádné informace o segmentech vyplývající z IFRS 8 doposud nezveřejnil a bude tak činit poprvé v rámci účetní závěrky za rok 2009. Tyto podniky mohou provést dřívější přijetí této novelizace, již od 1. 1. 2009 a zveřejnění segmentů dle IFRS 8 za rok 2009 zpracovat již s uvážením této úpravy¹⁾. Tato možnost bohužel nemusí být dostupná pro společnosti vykazující podle IFRS přijatých Evropskou unií, pokud budou účetní závěrku připravovat před datem schválení této roční revize Evropskou unií (schválení se očekává v prvním čtvrtletí 2010).
- 2) Podnik již informace o segmentech v kontextu původních pravidel IFRS 8 za minulé období zveřejnil (např. v rámci mezitímních účetních závěrek, zpracoval podle IFRS 8 již zveřejnění za rok 2008) a v rámci nich zveřejnil i informace o aktivech segmentu. V takovém případě podnik přijme novelizaci k 1. 1. 2010, a pokud v rámci interního reportingu neposkytuje informace o aktivech segmentu, nemusí takové zveřejnění nově zahrnovat ani do účetní závěrky. Pro srovnatelnost účetních informací však musí zveřejnění za rok 2009 při sestavování účetní závěrky za rok 2010 přepracovat dle pravidel vyplývajících z této novelizace.

IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky – Klasifikace konvertibilních nástrojů

Novelizace pozměňuje definici krátkodobého závazku [odst. 69(d)] v důsledku diskuse týkající se vykazování závazkové složky konvertibilního nástroje. Původní definice krátkodobého závazku požadovala klasifikovat mezi krátkodobé závazky takový závazek, u něž podnik nemá nepodmíněné právo odložit jeho vypořádání na dobu nejméně dvanácti měsíců po rozvahovém dni. V důsledku tohoto kritéria musely podniky mezi krátkodobé závazky zahrnovat:

- jak například půjčky peněžně splatné na požádání věřitele,
- tak také konvertibilní závazky, jejichž podmínky poskytovaly věřitelům právo (opci) kdykoliv požádat o vypořádání závazku formou kapitálových nástrojů dlužníka, ačkoliv peněžní vypořádání v době nejméně

¹⁾ Přepracování srovnatelných údajů za rok 2008 se řídí přechodným ustanovení IFRS 8.36.

dvanácti měsíců po rozvahovém dni nemohlo být nárokováno.

Vlastní akt vypořádání závazku byl v definici krátkodobého závazku nadřazen způsobu vypořádání, což rozpoutalo diskusi, zda je takový přístup k vykazování konvertibilních závazků správný a zda tím nedochází ke zkreslování ukazatelů likvidity a solventnosti.

IASB v tomto případě uznala nevhodnost původně formulovaného kritéria a novelizací upravuje vymezení krátkodobého závazku tak, že podmínky konvertibilního závazku, které poskytují věřiteli zmiňovanou opci požadovat kdykoliv vypořádání závazku kapitálovými nástroji dlužníka, nemají nově vliv na klasifikaci závazku. Pro klasifikaci závazku je tak rozhodující převod peněžních či nepeněžních aktiv.

Podniky, které ve svých rozvahách vykazují závazkové složky konvertibilních nástrojů, musí v důsledku této novelizace přehodnotit jejich klasifikaci, což může vést k převodu příslušných závazků z krátkodobých do dlouhodobých položek rozvahy. S ohledem na srovnatelnost účetních informací požaduje novelizace retrospektivní aplikaci. Pokud tedy podnik přijme novelizaci k 1. 1. 2010, musí při sestavování účetní závěrky za rok 2010 přepracovat zachycení příslušného závazku v rozvaze i za rok 2009.

Důsledkem těchto úprav mohou být u některých podniků pozitivní dopady na finanční ukazatele hodnotící likviditu podniků.

IAS 7 Výkaz peněžních toků – Klasifikace výdajů nevedoucích k uznání aktiva

Novelizace vyjasňuje přístup ke klasifikaci peněžních toků z investiční činnosti a doplněním odst. 16 zdůrazňuje, že mezi peněžní toky z investiční činnosti mohou být zahrnuty pouze výdaje, které ve svém důsledku vedou k uznání aktiva ve výkazu finanční situace. Pokud např. podnik vynaloží určitou částku peněžních výdajů v souvislosti s nehmotnými aktivy, které však nesplňují kritéria uznání dle IAS 38, nesmí být takové výdaje zahrnuty mezi peněžní toky z investiční činnosti, ale ovlivní peněžní toky z provozní činnosti. IASB k této novelizaci přistoupila z důvodu odlišné praxe, tudíž tato novelizace některé podniky nepostihne vůbec, a naopak u některých podniků může způsobit podstatné změny – zmiňovány jsou zejména podniky ropného a plynářského průmyslu, těžebního odvětví, které často peněžní toky spojené s průzkumem a hodnocením nerostných zdrojů (spadající pod úpravu IFRS 6 *Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*) vykazovaly jako investiční činnost v rámci výkazu peněžních toků, ač z nich neuznávaly aktiva ve výkazu finanční situace.

IAS 17 Leasingy – Klasifikace leasingů pozemků a budov

Novelizace se týká přístupu ke klasifikaci leasingu nemovitostí (pozemků a budov). Pravidla platná do konce roku 2009 obsahovala specifická ustanovení (odst. 14-15) pro rozlišení finančního a operativního leasingu nemovitostí, která však nebyla v plném souladu s obecnými kritérii platnými pro jakákoliv jiná aktiva, jež jsou předmětem leasingových smluv. Proto IASB rozhodla v rámci novely o jejich odstranění a zdůraznila v novém ustanovení (odst. 15A), že klasifikace leasingu pozemků a budov na finanční a operativní leasing vychází z obecných kritérií a klasifikaci musí podnik provést vždy odděleně pro pozemek a budovu.

Podnětem k novelizaci byla zejména existence práv k užívání pozemků, které v řadě zemí umožňují užívat pozemky po velmi dlouhou dobu (99 i více let) a svojí podstatou se získání takového práva výrazně neodchyluje od koupě pozemku. Je-li poskytnutí práva k užívání pozemku zaručeno smlouvou na velmi dlouhou dobu, dochází svým způsobem k převodu podstatných rizik a užitek spojených s pozemkem po dobu trvání leasingu na nájemce bez ohledu na skutečnost, že právní titul k pozemku na nájemce nikdy nepřechází. Ekonomické postavení nájemce pozemku je tak blízké postavení kupce pozemku, navíc s uvážením, že současná hodnota zbytkové hodnoty pozemku u leasingu, jež trvá desítky let, je zanedbatelná.

A protože pro klasifikaci leasingu by mělo být rozhodující ekonomické postavení nájemce, musí být každá leasingová smlouva, v níž je předmětem leasingu pozemek, posouzena dle všech obecných kritérií obsažených v IAS 17 – převod vlastnictví, existence práva na odkup, poměr reálné hodnoty aktiva a současné hodnoty minimálních leasingových plateb, resp. doby trvání leasingu a ekonomické životnosti aktiva (ta je podle novelizace u pozemku neurčitelná (*indefinite*)) atd.²⁾ Následkem přehodnocení existujících leasingových smluv může být větší počet leasingů pozemků klasifikovaných jako finanční leasing. Vzniká tak otázka, jak takové leasingy zachytit do výkazu finanční situace nájemce a od kdy?

Přechodná ustanovení novelizace vyžadují retrospektivní aplikaci novelizovaných pravidel na existující leasingové smlouvy. Pro podnik z toho vyplývá povinnost přehodnotit k 1. lednu 2010 všechny existující leasingové smlouvy na základě informací existujících k jejich vzniku (*inception of the leases*), dále tzv. tehdejší informace³⁾. Ve své podstatě dochází ke změně účetního pravidla vykazování leasingů pozemků v kontextu retrospektivních požadavků IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Podnik na základě

²⁾ V minulosti bylo pro určení rozhodující pouze, zda přechází na konci leasingu vlastnictví na nájemce. Pokud ano, byl leasing klasifikován jako finanční. Pokud ne, jednalo se o operativní leasing.

³⁾ Byl-li leasing pozemku uzavřen např. v únoru 2005, musí podnik pro přehodnocení leasingu dle obecných kritérií vyjít z informací, které měl tehdy k dispozici, nesmí uvážit žádné následné informace a skutečnosti.

tehdejších informací přehodnotí existující leasing, a pokud jej nově označí za leasing finanční, stanoví podle tehdejších informací počáteční ocenění (reálná hodnota aktiva vs. současná hodnota minimálních leasingových plateb). Z pomyslného prvotního ocenění musí následně odvodit ocenění aktiva i závazku, které by bývalo bylo vykazováno k 1. lednu 2009, a to uzná jako úpravu počátečních zůstatků srovnatelného období. Rozdíl mezi oceněním aktiva a závazku k 1. 1. 2009 se uzná jako úprava nerozděleného výsledku.

Pokud podnik není schopen naplnit požadavek uvedený v předchozím odstavci, protože nedisponuje dostatečnými informacemi k retrospektivní aplikaci, přehodnotí leasingy na základě okolností a faktů existujících k datu přijetí novelizace (tj. pravděpodobně k 1. 1. 2010). Pokud leasingy pozemků nově přehodnotí jako finanční leasingy, uzná k 1. 1. 2010 pozemky v aktivech a související závazky ve výši jejich reálných hodnot, stanovených k datu přijetí nových pravidel, a rozdíl mezi nimi jako úpravu nerozděleného výsledku. Údaje srovnatelného období se neupravují.

Leasingové smlouvy uzavřené po 1. lednu 2010 jsou nové smlouvy, které plně od svého počátku spadají pod novelizovaná pravidla. Jejich klasifikaci musí podnik provést již dle obecných kritérií uvedených v IAS 17. Pokud by tak podnik neučinil a uvážil pro klasifikaci zrušená specifická ustanovení, dopustí se účetní chyby, kterou bude muset v okamžiku zjištění s retrospektivním dopadem opravit.

IAS 18 Výnosy – Určení, zda podnik jedná jako principál nebo agent

Novelizace se nedotýká vlastního standardu, ale jeho dodatku, který jej doprovází, ale není jeho součástí (a priori z něj tedy nevyplývají pravidla IFRS). V dodatku jsou obsaženy různé ilustrativní příklady a v nich řešeno uznání výnosů. Touto novelizací je dodatek rozšířen o příklad, který by měl podniku pomoci určit, zda jedná v postavení principála nebo agenta. Rysy, které jsou známkou jednání principála, zahrnují:

- podnik má primární odpovědnost za poskytnutí zboží nebo služby;
- podnik nese riziko související se zásobami (znehodnocení, poškození apod.);
- podnik má volnost v určování cen;
- podnik nese úvěrové riziko.

V důsledku této novelizace by měli podniky přehodnotit své obchodní vztahy a případně, pokud vykazují svůj vztah jinak, než dodatek nově ilustruje, pozměnit svá účetní pravidla a adekvátně této změně také přepočítat uznání výnosů za předchozí období. Změna účetních pravidel se zde řeší v kontextu požadavků IAS 8, tj. retrospektivně.

IAS 36 Snížení hodnoty aktiv – Peněžotvorná jednotka pro test snížení hodnoty goodwillu

Dle IAS 36.80 musí být goodwill pro účely testování snížení hodnoty přiřazen peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek, u kterých se očekává, že budou mít prospěch ze synergie podnikové kombinace, v níž byl goodwill pořízen. Každá jednotka nebo skupina jednotek, ke které je goodwill přiřazen:

- musí představovat nejnižší úroveň účetní jednotky, na které se goodwill sleduje pro účely interního řízení; a
- nesmí být vyšší než provozní segment vymezený IFRS 8.

Novelizace vyjasňuje horní hranici velikosti jednotky, tj. upravuje obsah výše uvedené druhé odrážky, neboť v praxi se objevovaly dva přístupy. Některé podniky za tuto horní mez považovaly provozní segment, jak je definován v odst. 5 IFRS 8 (tj. před agregací). Jiné podniky ale až provozní segment, jak je definován v odst. 5 IFRS 8, zagregovaný se segmenty s obdobnými ekonomickými charakteristikami, jak umožňuje odst. 12 IFRS 8 (tj. po agregaci). Aplikace těchto dvou přístupů může způsobovat jiné výsledky při testování snížení hodnoty goodwillu.

Novelizace potvrzuje přístup, kdy jednotka nebo skupina jednotek, na níž je přiřazen goodwill pro testování snížení hodnoty, nesmí být vyšší než provozní segment, jak je definován v IFRS 8.5 před agregací pro účely následného vykazování informací o segmentech.

Tato novelizace může mít na některé podniky podstatný dopad a v jejím důsledku mohou identifikovat snížení hodnoty, která by při použití „agregovaného“ přístupu nevycházela. I z tohoto důvodu má novelizace prospěktivní dopad, tj. podnik musí přijmout nová pravidla k 1. 1. 2010 a zohlednit je při dalším budoucím testování goodwillu. Výsledky předchozích let se tedy nepřepočítávají.

IAS 38 Nehmotná aktiva – Nehmotná aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace

Novelizací IAS 38, ačkoliv se celkově týká nehmotných aktiv pořízených v rámci podnikové kombinace, lze rozlišit na následující dvě části:

- 1) *Důsledek přijetí IFRS 3 a sjednocení pravidel obsažených v IAS 38 a IFRS 3* – novelizace upravuje pravidla obsažená v IAS 38.36, přičemž nově, pokud je nehmotné aktivum pořízené v rámci podnikové kombinace oddělitelné pouze společně s jiným souvisejícím kontraktem, identifikovatelným aktivem či závazkem, uzná nabyvatel toto nehmotné aktivum odděleně od goodwillu, avšak společně se související položkou jako jedno aktivum či závazek. IAS 38.37 dále stanoví, že skupinu vzájemně se doplňujících nehmotných aktiv je možné v podnikové kombinaci rozeznat

jako jediné aktivum pouze v případě, pokud jednotlivá nehmotná aktiva mají podobnou dobu použitelnosti.

- 2) *Určení reálné hodnoty nehmotného aktiva pořízeného v rámci podnikové kombinace* – novelizace upravuje pravidla obsažená v IAS 38.40-41 a vysvětluje, že oceňovací techniky, které jsou v pravidlech zmíněny pro určení reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci, jsou pouze příkladem metod, které lze k vyčíslení hodnoty uvážit, nikoliv omezujícím výčtem. Podnik, je-li to vhodné, může využít i jinou metodu, v pravidlech konkrétně nezmiňovanou. Tato jakási volnost z původních pravidel nevyplývá.

Vzhledem k tomu, že tyto novelizace reagují na pravidla obsažená v dříve vydané IFRS 3, je jejich účinnost nastavena obdobně jako účinnost IFRS 3, tj. pro účetní období začínající 1. července 2009 a později. Jejich aplikace je prospektivní.

IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování

Pravidla IAS 39 byly novelizací výročního projektu upravena na několika místech, proto shrnutí v následujících bodech:

- 1) *Opce na předčasné splacení půjčky* – novelizace upravuje ustanovení IAS 39.AG30(g), z nějž nově vyplývá, že opce na předčasné splacení půjčky je považována jako úzce související s hostitelskou smlouvou, pokud její realizační cena kryje věřiteli částku až do výše přibližné současné hodnoty ztracených úroků za zbývajícím obdobím hostitelské smlouvy. Důsledkem této novelizace může být stav, kdy dříve oddělené opce na předčasné splacení nemusí být nadále identifikovány jako povinně oddělitelný a od hostitelské smlouvy samostatně vykazovaný vložený derivát.
- 2) *Zajištění peněžních toků* – novelizace vyjasňuje, kdy musí být zisky nebo ztráty vyplývající z přeceňování zajišťovacího nástroje v rámci zajištění peněžních toků očekávané transakce, která vede následně k uznání finančního nástroje, uznány jako reklasifikační úprava, neboli kdy musí být reklasifikovány z vlastního kapitálu (konkrétně z položky ostatního úplného výsledku) do výsledku hospodaření. Novelizace konkretizuje, že se tak musí stát v období, kdy zajištěný očekávaný peněžní tok ovlivňuje výsledek hospodaření. Smyslem reklasifikace je upravit dopad zajištěného peněžního toku na hodnoty odpovídající zajištění.
- 3) *Výjimka z rozsahu pro smlouvu týkající se podnikové kombinace* – novelizace upravuje výjimku z rozsahu [IAS 39.2(g)], podle níž se použije nově pouze na forwardové smlouvy uzavřené mezi nabyvate-

lem a prodávajícím vlastníkem a upravující pořízení nebo prodej nabyvaného podniku k budoucímu datu akvizice. Doba takové termínové smlouvy by neměla být delší než období rozumně potřebné k získání požadovaných povolení a k dokončení transakce.

- 4) *Zajištění za použití interních smluv* – novelizace vyjasňuje, že podniky nemohou využívat zajišťovací účetnictví na transakce mezi segmenty ve svých individuálních (separátních) účetních závěrkách.

IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů – Rozsah použití

Novelizace upravuje rozsah použití interpretace (konkrétně odst. 5). Důvodem této úpravy je, obdobně jako u dříve zmiňované novelizace IFRS 2, novelizace definice podnikové kombinace, která je obsažena v IFRS 3 a která byla vydáním novelizované verze IFRS 3 v lednu 2008 pozměněna. Pravidla IFRS a jejich použití se tedy touto novelizací nijak nemění. Obsahově z ustanovení IFRIC 9 i nadále vyplývá, že se pravidla této interpretace nevztahují na deriváty vložené v kontraktech, které jsou pořízeny:

- v podnikové kombinaci spadající pod úpravu IFRS 3;
- při kombinaci podniků pod společnou kontrolou; nebo
- při formování spoulovládaných podniků,

ani na jejich případné přehodnocení k datu akvizice. Pořízení kontraktů s vloženými deriváty v podnikové kombinaci upravuje přímo IFRS 3.

Vzhledem k tomu, že tato novelizace je reakcí na změny provedené dříve v IFRS 3, je její účinnost nastavena obdobně jako účinnost IFRS 3, tj. prospektivně pro účetní období začínající 1. července 2009 a později.

IFRIC 16 Zajištění čistých investic do zahraniční jednotky

Novelizace svým způsobem rozšiřuje použití zajišťovacího účetnictví na více zajišťovacích vztahů, neboť eliminuje restrikcí obsaženou doposud v IFRIC 16.14. Novelizace maže text uvedený v závorce: „...the group (except the foreign operation that itself is being hedged), as...“. Nově tedy z pravidel IFRIC 16 vyplývá, že zajišťovací nástroje mohou být, při zajištění čisté investice do zahraniční jednotky, drženy jakýmkoliv podnikem nebo podniky ve skupině, včetně zahraniční jednotky, která je sama předmětem zajištění, pokud jsou požadavky IAS 39 týkající se vzniku zajištění čisté investice, jeho zdokumentování a účinnosti splněny.

Novelizace se aplikuje prospektivně a je účinná pro účetní období začínající 1. července 2009 a později.

2 Novely IFRS 1: Úpravy výjimek z aplikace IFRS 1

IASB v červenci 2009 novelizovala IFRS 1 – První přijetí IFRS. Novela se dotýká dvou specifických oblastí, v jejichž rámci zjednodušuje použití IFRS 1. Jedná se o problematiku ocenění aktiv souvisejících s těžbou nerostných zdrojů a problematiku určení toho, zda smlouva obsahuje leasing. Novela je účinná pro účetní období počínající 1. lednem 2010 a později. Dřívější použití je povoleno.

2.1 Aktiva související s těžbou nerostných zdrojů

Novela přidává do výjimek z aplikace IFRS 1 nové odstavce D8A a D21A. Než byla tato novela přijata, bylo možné stanovit účetní hodnotu aktiv souvisejících s těžbou nerostných zdrojů pouze v souladu s příslušnými IFRS (což znamenalo v praxi v podstatě neaplikovatelné retrospektivní použití IAS 16, IAS 38 a IFRS 6) nebo na základě výjimek vyjmenovaných v IFRS 1 v odstavci D1. Tyto výjimky umožňovaly účetní hodnotu stanovenou v souladu s příslušnými IFRS nahradit reálnou hodnotou stanovenou k datu přechodu na vykazování podle IFRS. V případě těžebních společností však praxe ukazovala, že povolení ocenění reálnou hodnotou, jejíž stanovení je v těchto případech mimořádně obtížné, přechod na IFRS nijak neusnadní, což je smyslem daných výjimek.

Proto pro aktiva z průzkumu a vyhodnocení nerostných zdrojů nově platí, že při přechodu na IFRS je možné jejich účetní hodnotu ponechat na výši stanovené dle

předchozích účetních pravidel. Pro aktiva v přípravné nebo produkční fázi těžby platí totéž s tím, že pokud dojde k vykázání více jednotlivých aktiv, které v původním účetnictví byly vykázány jako jedno souborné aktivum (např. jedna větší geografická oblast), což je dle IFRS neakceptovatelné, bude původní aktivum rozděleno dle poměru zásob nerostných surovin (zjištěno k datu přechodu na IFRS), které se váží k jednotlivým aktivům, ze kterých bylo souborné aktivum složeno.

Co se týče zahrnutí rezerv na rekultivace, ukončení těžby apod. (dle IAS 16 a IAS 37) do účetní hodnoty aktiv v přípravné a produkční fázi těžby, ocenění popsané v předchozím odstavci se o ně už nijak neupravuje. Při přechodu na IFRS se pouze posoudí, zda výše vykázaných rezerv je v souladu s IFRS a případná úprava se zaúčtuje proti nerozděleným ziskům minulých let.

2.2 Určení toho, zda smlouva obsahuje leasing

Tato úprava přináší zjednodušení v oblasti, která není relevantní pro případný přechod z českého účetnictví na IFRS. Jedná se o velmi úzký problém: pokud účetní jednotka přecházející na vykazování podle IFRS již u svých smluv prováděla posouzení, zda obsahují leasing, a činila tak dle svých původních účetních pravidel se zcela identickým závěrem, k jakému by dospěla za použití IFRIC 4, nemusí toto posouzení provádět znovu, tj. k (jinému) datu, které by vyžadoval IFRIC 4.

3 Nový IFRIC 19: Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji

Základní cíl interpretace

V listopadu 2009 nově vydaná interpretace s označením IFRIC 19 poskytuje pravidla, jak aplikovat ustanovení IAS 39 a IAS 32 v situacích, kdy podnik emituje své vlastní kapitálové nástroje s cílem jimi vypořádat finanční závazek nebo jeho část. Jde o transakce, které jsou označovány také jako „*debt for equity swap*“, přičemž interpretace se orientuje na zodpovězení otázky, jak by měl podnik zachytit v této transakci emitované kapitálové nástroje včetně jejich ocenění. Důvodem je zjištění, že v praxi podniky aplikovaly různé postupy.

Rozsah interpretace

Interpretace upravuje pravidla pouze pro podnik v postavení emitenta kapitálových nástrojů a dlužníka u vykazovaného finančního závazku. Interpretace se nijak netýká podniku, který kapitálové nástroje získává jako protihodnotu vypořádání své pohledávky, tj. netýká se věřitele, resp. investora.

Současně je třeba uvážit vztah mezi dlužníkem (emitentem) a věřitelem (investorem), neboť z rozsahu interpretace jsou vyloučeny transakce, u nichž:

- věřitel (investor) je také přímým nebo nepřímým akcionářem dlužníka (emitenta) a jedná z tohoto postavení;
- věřitel (investor) a dlužník (emitent) jsou ovládány stejným subjektem či subjekty před i po transakci a podstatou transakce je distribuce kapitálu, resp. příspěvek do kapitálu podniku;
- vyrovnání závazku emisí akcií je upraveno již v původních podmínkách finančního závazku.

Finanční nástroje, které jsou svými podmínkami konvertibilní, již od svého vzniku podléhají pravidlům IAS 32. Ta po podniku, který emituje finanční závazek, který již v původních podmínkách obsahuje ustanovení o (možném) vypořádání kapitálovými nástroji, požadují rozlišit při prvotním zachycení tzv. složeného finančního

nástroje jeho tzv. závazkovou a kapitálovou složkou odděleně.

Interpretace tak upravuje transakce směny finančního závazku ve vlastní kapitál, pokud je směna důsledkem nového jednání mezi věřitelem a dlužníkem a kdy věřitel není jednak vlastníkem dlužníka, ani není ovládnán před i po transakci stejnými subjekty jako dlužník.

Hlavní body interpretace

Předmět sporu

Interpretace postupně poskytuje odpovědi na následující otázky, které se staly impulzem k jejímu vytvoření:

- Lze kapitálové nástroje dlužníka (emitenta) emitované k vypořádání finančního závazku považovat za poskytnutou protihodnotu (*consideration paid*) v kontextu ustanovení IAS 39.41?
- Jak by měl dlužník (emitent) stanovit prvotní ocenění kapitálových nástrojů emitovaných za účelem vypořádání finančního závazku?
- Jak by měl dlužník (emitent) zachytit rozdíl mezi účetní hodnotou vypořádávaného finančního závazku a prvotním oceněním emitovaných kapitálových nástrojů?

Řešení

IFRIC 19 potvrzuje, že kapitálové nástroje emitované za účelem vypořádání finančního závazku představují poskytovanou protihodnotu, jak je uvažováno v ustanovení IAS 39.41, neboť lze takovou komplexní transakci pomyslně rozdělit na dvě související transakce:

- 1) emise kapitálových nástrojů za peníze;
- 2) uhrazení finančního závazku penězi získanými z emise.

K datu vypořádání finančního závazku se emitované kapitálové nástroje prvotně zachytí a ocení ve výši:

- jejich reálné hodnoty (*fair value*); nebo
- reálné hodnoty vypořádávaného finančního závazku, pokud nelze reálnou hodnotu spolehlivě stanovit.

Rozdíl (zisk (*gain*) nebo ztrátu (*loss*)) mezi takto stanoveným prvotním oceněním emitovaných kapitálových nástrojů a účetní hodnotou vypořádávaného finančního závazku se uzná ve výsledku hospodaření a současně jej podnik zveřejní:

- prostřednictvím samostatné řádkové položky výsledku hospodaření; nebo
- v komentářích k účetním výkazům (v příloze).

Ilustrativní příklad – vypořádání celého závazku

Podnik Alfa si v minulosti vypůjčil určitou částku peněžních prostředků, které zachytil jako úvěr – finanční závazek oceňovaný v zůstatkové hodnotě. Podmínky úvěru stanovují postupné splácení. V roce 2010 přistoupí podnik k dohodě s věřitelem, že zbývající částku úvěru ve výši 40 mil. Kč vypořádá emisí vlastních akcií, které poskytne věřiteli jako protihodnotu. Reálná

hodnota emitovaných akcií je stanovena na částku 46 mil. Kč.

Vlastní kapitál		46
Finanční závazek	40	
Výsledek hospodaření – ztráta (<i>loss</i>)	6	

Výsledkem transakce je ztráta, neboť podnik Alfa poskytuje věřiteli akcie, jejichž reálná hodnota je vyšší než aktuální účetní ocenění nesplaceného závazku.

Podnik – dlužník (emitent) – může také přistoupit k vypořádání části finančního závazku. V takovém případě musí dojít ke zhodnocení, zda poskytovaná protihodnota nesouvisí s modifikací nadále nevypořádané části závazku. Lze tak uvážit následující situace:

- K modifikaci podmínek nesplacené části závazku nedochází.
Účetní řešení je shodné jako při vypořádání celého závazku, jen dlužníkovi zůstává nadále určitá část účetního ocenění finančního závazku.
- K modifikaci podmínek nesplacené části závazku dochází.

Podnik musí rozvrhnout poskytovanou protihodnotu (emitované kapitálové nástroje v prvotním ocenění) mezi část závazku, která je vypořádávána, a část, která i nadále zůstává nesplacena, přičemž musí dále rozlišit v kontextu IAS 39.AG62, zda modifikace vede k:

- a) nepodstatné změně smluvních podmínek:
Část protihodnoty přiřazená nesplacené části závazku upraví jeho účetní hodnotu a v důsledku vede k úpravě efektivní úrokové míry uvažované při amortizaci závazku; nebo k
- b) podstatné změně smluvních podmínek:
Modifikace musí být zachycena jako vypořádání původního závazku (jeho zánik) a uznání nového závazku v kontextu IAS 39.40.

Ilustrativní příklad – vypořádání části závazku, nedochází k modifikaci podmínek nadále nesplacené části závazku

Podnik Alfa si v minulosti vypůjčil určitou částku peněžních prostředků, které zachytil jako úvěr – finanční závazek oceňovaný v zůstatkové hodnotě. Podmínky úvěru stanovují postupné splácení. V roce 2010 činí celková účetní hodnota závazku 64 mil. Kč a podnik přistoupí k dohodě s věřitelem, že část úvěru ve výši 45 mil. Kč vypořádá emisí vlastních akcií, které poskytne věřiteli jako protihodnotu. Reálná hodnota emitovaných akcií je stanovena ve výši 50 mil. Kč.

Vlastní kapitál		50
Finanční závazek	45	
Výsledek hospodaření – ztráta (<i>loss</i>)	5	

Podnik Alfa nadále vykazuje finanční závazek v nevypořádané výši 19 mil. Kč.

Ilustrativní příklad – vypořádání části závazku, dochází k modifikaci podmínek nadále nesplacené části závazku

Podnik Alfa si v minulosti vypůjčil určitou částku peněžních prostředků, které zachytil jako úvěr – finanční závazek oceňovaný v zůstatkové hodnotě. Podmínky úvěru stanovují postupné splácení. V roce 2010 činí celková účetní hodnota závazku 88 mil. Kč a podnik přistoupí k dohodě s věřitelem, že část úvěru ve výši 50 mil. Kč vypořádá emisí vlastních akcií, které poskytne věřiteli jako protihodnotu. Reálná hodnota emitovaných akcií je stanovena ve výši 56 mil. Kč.

U části závazku, která zůstává nadále nesplacená, se podnik Alfa dohodl na změně smluvních peněžních toků, která však nebyla podstatnou změnou podmínek a smluvních ujednání závazku (vazba na IAS 39.AG62) – došlo například k prodloužení splatnosti jednotlivých plateb. V této souvislosti bylo podnikem stanoveno, že emise akcií ve výši 2 mil. Kč je svojí podstatou poplatkem podniku Alfa věřiteli za změnu smluvních podmínek vztahujících se ke zbývajícím nevypořádané části.

Zachycení transakce tak lze rozdělit na dvě části:

- Odúčtování části závazku, která emisí akcií zaniká (je uhrazena)

Vlastní kapitál		54
Finanční závazek	50	
Výsledek hospodaření – ztráta (loss)	4	

- Zachycení poplatku za změnu podmínek nesplacené části závazku – operací podnik sníží účetní hodnotu nevypořádaného závazku, což ve svém důsledku změní efektivní úrokovou sazbu uvažovanou při amortizaci tohoto závazku, která je stanovena jako úroková míra diskontující budoucí peněžní toky nové účetní hodnotě závazku. Toto zachycení tak ovlivní

výši úrokových nákladů kalkulovaných po dobu zbývajících splatnosti závazku.

Vlastní kapitál		2
Finanční závazek	2	

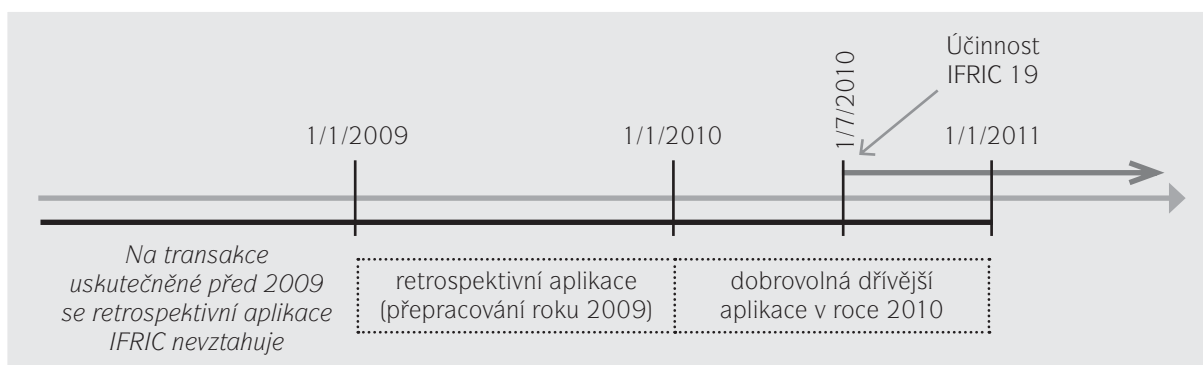
Účinnost a srovnatelné informace

IFRIC 19 je účinná pro účetní období začínající 1. července 2010 a později. Pokud tedy uvažíme podnik, jehož účetní období je shodné s kalendářním rokem, musí povinně přijmout pravidla interpretace od 1. ledna 2011. Vzhledem k tomu, že však interpretace požaduje retrospektivní aplikaci v souladu s IAS 8 omezenou na počátek vykazovaného srovnatelného období, musí podnik uvážit aplikaci nových pravidel i na rok 2010 (za předpokladu, že podnik prezentuje ve své účetní závěrce jedno srovnatelné období). S pravidly IFRIC 19 se proto vyplatí seznámit již nyní.

IFRIC 19 současně povoluje dřívější přijetí. Lze tak uvážit přijetí již k 1. lednu 2010, s čímž by však bylo spojeno zpětné přijetí i pro rok 2009. Pokud podnik aplikuje IFRIC 19, musí tak zveřejnit tuto skutečnost v komentářích k účetním výkazům. Schválení IFRIC 19 Evropskou unií se očekává ve druhém čtvrtletí 2010.

Příklad ilustrující první použití IFRIC 19

Podnik se rozhodne přijmout IFRIC 19 od účetního období s počátkem 1. ledna 2010, tj. před datem účinnosti (tuto skutečnost zveřejní v komentářích k účetním výkazům). Vzhledem k požadavku na retrospektivní aplikaci, musí podnik nová pravidla přijmout zpětně i pro rok 2009. Pokud v něm podnik realizoval vypořádání finančního závazku emisí kapitálových nástrojů, jak je definováno v rozsahu interpretace, a tuto transakci zachytil jinak, než požadují pravidla interpretace, musí zachycení transakce přepracovat a v účetní závěrce za rok 2010 vykázat srovnatelné údaje roku 2009 s uvážením nových pravidel. Grafické znázornění dole na stránce.



4 Novela IFRS 2: Skupinové zaměstnanecké akciové a opční programy

Novela se týká dvou oblastí:

- 1) jak vykazovat zaměstnanecké akciové a opční programy, které se vypořádávají penězi (nikoliv akcemi), v situaci, kdy povinnost uhradit odměnu zaměstnanci nese účetní jednotka sama, ale některý jiný člen skupiny, například její mateřská společnost; jde zde o zachycení transakce ve výkazech za dceřinou společnost, nikoliv o konsolidované výkazy skupiny;
- 2) zapracování interpretací IFRIC 8 *Rozsah působnosti IFRS 2* a IFRIC 11 *Skupinové transakce s vlastními akciemi* do textu IFRS 2. S novelou IFRS 2 byly obě interpretace zrušeny.

Připomeňme, že těžištěm úpravy IFRS 2 jsou situace, kdy zaměstnanci jsou odměňováni akciemi, akciovými opcemi či peněžně vypořádanými instrumenty, které se váží na ceny akcií podniku nebo skupiny. Často se stává, že tyto programy se realizují na skupinové bázi; například zaměstnanci české Komerční banky jsou odměňováni akciemi své mateřské společnosti Sociétés Générale. Novela se především zabývá situací, jak vykazovat na úrovni dceřiné společnosti akciové programy, které iniciuje a vypořádává skupina. Novela změnila definici kapitálově vypořádaných transakcí (*equity-settled share-based payment transactions*) do následující podoby:

Kapitálově vypořádaná transakce je úhrada vázaná na akcie, při níž účetní jednotka obdrží zboží nebo služby jako protihodnotu za své vlastní kapitálové nástroje (čítaje v to také akcie a akciové opce), nebo **nemá povinnost tuto transakci vypořádat**.

Text na konci definice vyznačený tučnou kurzivou vystihuje podstatu celé novely; ilustrujme ji na příkladě. Uvažme, že mateřská společnost *M* zaměstnanci své dceřiné společnosti *D* udělí nárok na peněžní odměnu vázanou na růst cen akcií *M*. Z hlediska skupiny je věc jasná; jedná se o peněžně vypořádanou transakci, a tedy v konsolidaci skupiny *M* se vykáže

MD	D
Náklad na odměny zaměstnancům	Závazek vůči zaměstnancům

Je ovšem otázkou, zda se tato transakce má vůbec objevit ve výkazech firmy *D* – firma *D* totiž nese povinnost zaměstnanci nic platit, tuto povinnost má matka *M*. Chtělo by se říci, že společnost *D* může ve svých výkazech tuto transakci ignorovat, ježto náklad na odměnu nese někdo jiný. Ovšem z hlediska *D* je splněna definice kapitálově vypořádané transakce; je tomu tak díky textu, jenž je v definici vyznačen.

Ve svých výkazech firma *D* tuto transakci promítne, jako by mateřská společnost *M* navýšila kapitál *D* a tento příspěvek byl vyplacen zaměstnanci jako odměna:

MD	D
Náklad na odměny zaměstnancům	Emise kapitálu

Společnost *D* tedy transakci zachytí i přesto, že sama nese povinnost jejího vypořádání; odměna se objeví jak v mzdových nákladech celé skupiny, tak i v mzdových nákladech samotné firmy *D*.

Tato úprava je v souladu s již dříve platným ustanovením interpretace IFRIC 11, která se (mimo jiné) zabývala vykazováním skupinových programů vypořádaných nikoliv penězi, nýbrž kapitálovými instrumenty. Jak jsme již předeslali, s novelou IFRS 2 byla tato úprava včleněna do IFRS 2. Ilustrujme tuto situaci na jednoduchém příkladu, který se v praxi často vyskytuje: je jím odměňování zaměstnanců formou slev na akcie. Řekněme, že skupina vyhlásí akciový program, kterého se mohou účastnit všichni zaměstnanci skupiny; spočívá v tom, že zaměstnanec (v jistém omezeném objemu) smí nakupovat akcie skupiny (mateřské společnosti *M*) za 90 % tržní hodnoty akcie. Zaměstnanec dceřiné společnosti *D* se do programu zapojil a uhradil společnosti *D* částku 90 za akcii *M*, jež má reálnou hodnotu 100. Peněžní částka 90 zůstává v *D*; akcii zaměstnanci udělí matka *M*.

Z hlediska skupiny se jedná o kapitálově vypořádanou transakci. V konsolidaci se objeví

MD	D
Náklad na odměny zaměstnancům	Emise akcie
Peníze přijaté od zaměstnance	100 (reálná hodnota)
10	90

Ve výkazech společnosti *D* se rovněž jedná o kapitálově vypořádanou transakci (díky podtržené větě v definici kapitálově vypořádané transakce), která se zachytí, jako by mateřská společnost *M* svoji akcii vložila do *D* a *D* jí vyplatila zaměstnanci jako odměnu:

MD	D
Náklad na odměny zaměstnancům	Vklad akcie společnosti <i>M</i> do společnosti <i>D</i>
10	100 (reálná hodnota)
Peníze přijaté od zaměstnance	90

V praxi se častěji užívá modelu, kdy peníze přijaté od zaměstnance náleží mateřské společnosti *M*. Pak dcera *D* vystupuje v transakci jen coby vypořádací agent. V takovém případě *D* ve své závěrce zachytí operaci

MD		D	
Náklad na odměny zaměstnancům	10	Vklad akcie společnosti <i>M</i> do společnosti <i>D</i>	10
Peníze přijaté od zaměstnance	90	Závazky vůči mateřské společnosti <i>M</i>	90

Opět je patrné, že *D* ani v tomto případě nemůže odměnu, kterou obdržel její zaměstnanec, ignorovat.

S novelou IFRS 2 byla do textu standardu rovněž včleněna podstata interpretace IFRIC 8. Interpretace

uvádí, že úhrady vázané na akcie se oceňují reálnou hodnotou vydaných kapitálových nástrojů *i v případě, není-li zcela jasné, jaké služby jako protihodnotu emitent kapitálových nástrojů získá*. Jako příklad uveďme situaci, kdy firma udělí své kapitálové nástroje dobročinné nadaci; neobdrží za to žádné zboží ani službu od zaměstnanců, jako je tomu v případě zaměstnaneckých akciových programů. Firma ovšem obdrží jistý, těžko identifikovatelný prospěch (zlepšení své pověsti, nové potenciální klienty apod.). I v tomto případě se emitovaný kapitálový nástroj zachytí ve vlastním kapitálu (strana dal) proti nákladu ve výsledovce (strana má dáti); oceňovací základnou je *reálná hodnota vydaného kapitálového nástroje*.

Novela je účinná pro účetní období počínající 1. lednem 2010 a později. Dřívější použití je povoleno.

5 Novela IFRIC 9 a IAS 39: Oddělování vložených derivátů při reklasifikaci hybridních instrumentů z kategorie finančních nástrojů účtovaných reálnou hodnotou s dopadem do výsledku do jiné kategorie

Vložené deriváty často doprovázejí hostitelské instrumenty. Může jít například o opce na předčasné splacení hypotéky za naběhlou, tj. nikoliv reálnou hodnotu (úroková opce vložená do hypotéky), strop na výši floating kupónu dluhopisu (úroková opce vložená do dluhopisu), ustanovení o zvýšení fixního kupónu u dluhopisu při snížení ratingu (kreditní derivát vložený do dluhopisu), konverzní opce (akciová opce vložená do dluhopisu), navázání výše kupónu z dluhopisu na některý odvětvový akciový index (opce na akciový index vložený do dluhopisu) a podobně. IAS 39 řeší otázku, kdy je třeba deriváty, které jsou součástí hostitelských instrumentů, oddělovat a účtovat o nich samostatně; zhruba lze říci, že se tak činí v situaci, kdy hostitelský instrument sám není zachycen v reálné hodnotě s dopadem do výsledku (např. o dluhopisu se účtuje metodou efektivní úrokové míry) a vložený derivát nemá s hostitelským instrumentem těsnou vazbu. Rozhodnutí o oddělení či neoddělení derivátu se činí v okamžiku vzniku nástroje; posléze je již neměnné, leda by došlo k podstatným změnám ekonomických parametrů nástroje.

Novela upravuje situaci, kdy celý hybridní instrument (hostitelská smlouva plus derivát) byl nejprve klasifikován jako instrument v reálné hodnotě s přečeňováním do výsledku, a posléze dochází k reklasifikaci do jiné kategorie; nemění se přitom ovšem ekonomické parametry nástroje. Když byl instrument v portfoliu nástrojů v reálné hodnotě s přečeňováním do výsledku, vložený derivát se neodděloval, neboť jeho reálná hodnota byla součástí celkové reálné hodnoty hybridního nástroje. Dochází-li ovšem k reklasifikaci nástroje z portfolia aktiv v reálné hodnotě s přečeňováním do výsledku *do jiné kategorie*, novela zavádí pravidlo, že:

- v této chvíli se posoudí, zda se má derivát oddělit, či nikoliv;
- není-li možné účtovat o derivátu odděleně, je reklasifikace zakázána.

Novela je účinná pro účetní období končící 30. června 2009 a později. Dřívější použití je povoleno.

6 Novela IAS 32: Klasifikace emisí práv na nákup akcií (warrantů) stávajícím akcionářům, které jsou denominovány v cizích měnách

Novela je jedním z řady výstupů již dlouho trvajícího zkoumání, kde na pasivní straně rozvahy vede „správná“ hranice mezi finančními závazky a kapitálovými nástroji. Účetní jednotky v různých situacích mohou či musejí udělovat nebo nabízet svým stávajícím akcionářům různé typy práv na nákup dalších akcií. Děje se tak například v situacích, kdy se navyšuje kapitál; stávající akcionáři obdrží či mohou nakoupit práva na budoucí získání nových akcií (často s podstatnou slevou proti reálné hodnotě), aby nedošlo ke zředění jejich akcionářského podílu. Někdy tak vyžadují stanovy společnosti, jindy je tato povinnost zakotvena legislativně. Stává se, že společnosti jsou kotovány v různých zemích a vzniká jim tak povinnost emitovat práva na nákup akcií *denominovaná v různých měnách*. Z hlediska emitenta je emise práv (opcí, warrantů) prodanou opcí na vlastní akcie, tedy kapitálovým derivátem; otvírá se otázka, zda má být tento derivát zachycen jako finanční závazek nebo jako vlastní kapitál.

IAS 32 užívá pravidla *fixed-for-fixed*: emise opce se zachytí jako kapitálový nástroj, má-li držitel opce právo získat pevný počet akcií za pevnou peněžní částku; jinak jde o finanční závazek. Toto pravidlo je bezproblémové, je-li realizační cena opce denominována ve funkční měně emitenta. Je-li ovšem denominována v cizí měně, je pravidlo *fixed-for-fixed* porušeno, neboť počet měnových jednotek za jednu akcii *vyjádřený ve funkční měně* není pevný jsa zatížen měnovým rizikem mezi funkční měnou a denominací realizační ceny opce. Striktní výklad pravidla *fixed-for-fixed* tedy vede k tomu, že emitované opce denominované ve funkční měně jsou zachyceny jako vlastní kapitál (a tedy jdou mimo výsledek), zatímco opce v cizí měně jsou zachyceny jako finanční závazky (a tedy se vykazují v reálné hodnotě a přeceňují se do výsledku). Tvůrce

standardů zmínil tento výklad pravidla *fixed-for-fixed* a přijal nové pravidlo, že *v případě, kdy práva získávají všichni stávající akcionáři*, se na opci nahlíží jako na kapitálový nástroj, a to i v případě, má-li cizoměnovou denominaci. Výsledkem je následující, trochu šroubovaná redefinice finančního závazku (novelizovaný text je vyznačen kurzivou):

Finanční závazek je závazek, který je

- a) smluvní povinností
 - dodat peníze nebo jiné finanční aktivum druhé straně nebo
 - směnit s druhou stranou finanční aktiva nebo závazky za podmínek, které jsou pro účetní jednotku potenciálně nevýhodné;
- b) smlouva, která bude či může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji společnosti a je:
 - nederivátového typu, přičemž účetní jednotka může nebo musí dodat proměnlivý počet vlastních kapitálových nástrojů; nebo
 - derivátového typu, přičemž bude nebo může být vypořádána jinak než dodávkou pevné částky peněz či jiného finančního aktiva proti pevnému počtu kapitálových nástrojů účetní jednotky. *Pro tyto účely se práva, opce a warranty na nákup pevného počtu vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky za pevný počet jednotek **libovolné měny** považují za kapitálové nástroje, nabízí-li účetní jednotka práva, opce či warranty **pro rata všem svým stávajícím akcionářům držícím stejnou třídu jejich nederivátových kapitálových nástrojů**. (...).*

Novela je účinná pro účetní období počínající 1. únorem 2010 a později. Dřívější použití je povoleno.

7 Novela IFRS 7: Třístupňová hierarchie tržních dat a modelů pro oceňování finančních instrumentů reálnou hodnotou

Tato novela (druhá část této novely viz kap. 8) přejímá některé principy amerického standardu SFAS 157 *Oceňování reálnou hodnotou*. Očekává se, že bude přijat samostatný standard IFRS na podobné téma, protože se principy SFAS 157 zatím promítají toliko do standardu, který upravuje zveřejňování informací o finančních nástrojích, a nikoliv do standardů upravujících oceňování finančních instrumentů samotné. To znamená, že se nemění pravidla IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* o oceňování reálnou hodnotou; jen se zpřesňuje, co je o metodách užívaných při oceňování reálnou hodnotou třeba uvést v příloze.

Pro účely zveřejnění informací o oceňování reálnou hodnotou se zavádí *třístupňová hierarchie* založená na významných vstupech použitých pro stanovení reálné hodnoty daného nástroje. Hierarchie je převzata z SFAS 157 (nicméně připomeňme, že dosti podobné principy už IAS 39 obsahuje v odstavcích 48 – 49 a AG69 – AG82).

- **První úroveň** tvoří *ceny ekvivalentních aktiv/závazků kotované na aktivních trzích, a to bez jakýchkoliv úprav.*
- **Druhou úroveň** tvoří *vstupy jiné, než jsou kotované ceny z úrovně první, jež jsou pozorovány na aktivních trzích, a to buďto přímo (např. ceny) či nepřímo (např. odvozené z kotovaných cen).*
- **Třetí úroveň** tvoří *vstupy, které nejsou odvozeny z pozorovatelných tržních dat.*

Do druhé úrovně lze zařadit instrumenty oceněné reálnou hodnotou pomocí oceňovacích modelů, které užívají data odvozená z aktivních trhů (například výnosové křivky, volatility, kreditní spready odvozené z kotací dluhopisů apod.).

Dá se předpokládat, že silnou motivací k přijetí této novely IFRS 7 byla nedávná finanční krize. Svoji roli patrně sehrál i fakt, že portfolia řady finančních institucí obsahovala jen velmi těžko ocenitelné cenné papíry, např. produkty vzniklé sekuritizací, jejichž reálná hodnota – není-li generována dostatečně likvidními trhy – se odhaduje jen velmi problematicky (závisí na těžko ocenitelných faktorech, jakými jsou ceny nemovitostí v jisté lokalitě, schopnost splácet hypotéku jisté sociálně a teritoriálně vymezené skupiny obyvatel apod.).

Standard uvádí příklad, jak by zveřejnění informací mělo vypadat; doporučuje se následující formát. Analogická tabulka by se uvedla i pro závazky, které se oceňují reálnou hodnotou. (Kromě toho je třeba uvádět i srovnávací údaje za minulá období.) Viz tabulka 1.

Tabulka 2 uvádí stav aktiv oceňovaných reálnou hodnotou k datu rozvahy. O úrovni 3, jež obsahuje instrumenty s nejnižší spolehlivostí ocenění, je třeba uvádět i údaje o pohybu během období, například v následujícím formátu:

Novela je účinná pro účetní období počínající 1. lednem 2009 a později. Dřívější použití je povoleno.

Tab. 1: Aktiva oceňovaná v rozvaze reálnou hodnotou (Stav k 31. 12.)

	celkem	úroveň 1	úroveň 2	úroveň 3
Aktiva v reálné hodnotě s přeceňováním do výsledku:				
<i>cenné papíry k obchodování</i>	100	40	55	5
<i>deriváty k obchodování</i>	39	17	20	2
Realizovatelné cenné papíry:				
<i>kapitálové nástroje</i>	75	30	40	5
Celkem	214	87	115	12

Tab. 2: Aktiva oceňovaná reálnou hodnotou zařazená do úrovně č. 3

	Aktiva oceňovaná reálnou hodnotou s výsledkovým přečtením		Realizovatelné cenné papíry	Celkem
	<i>Cenné papíry k obchodování</i>	<i>Deriváty k obchodování</i>	<i>Kapitálové nástroje</i>	
Počáteční stav	6	5	4	15
Celkové zisky (ztráty) ve výsledovce	(2)	(2)	—	(4)
v ost. úplném výsledku	—	—	(1)	(1)
Nákupy	1	2	2	5
Vypořádání	—	(1)	—	(1)
Transfer z úrovně 3 do úrovní 1 nebo 2	—	(2)	—	(2)
Konečný stav	5	2	5	12
<i>V tom: celkové zisky (ztráty) generované aktivy, která banka ke konci účetního období stále drží</i>	(1)	(1)	—	(2)

8 Novela IFRS 7: Zveřejňování informací o likviditním riziku

Novela IFRS 7 (její první část viz kap. 7) obsahuje zpřesnění některých ustanovení o zveřejňování informací o likviditním riziku. Většinou se jedná o vyjasnění principů, které již byly v IFRS 7 obsaženy. Shrňme alespoň nejdůležitější body.

Zveřejňované číselné údaje o likviditním riziku mají být konsistentní s údaji, které banka (účetní jednotka) užívá pro ekonomické řízení tohoto rizika;

- zveřejňování údajů o likviditním riziku se netýká finančních závazků, které se budou vypořádávat vlastními kapitálovými nástroji (akciemi) nebo nefinančními aktivy;
- byla zachována povinnost rozepisovat pásma smluvních splatností pro budoucí peněžní toky z finančních závazků. Byla ovšem uvolněna pravidla

pro některé závazky z finančních derivátů, protože v případě některých derivátů smluvní splatnosti nevypovídají o tom, jak banka likviditní riziko těchto derivátů řídí. V novelizovaném textu se doslova říká, že se rozepisují závazky z derivátů do pásem splatností, *je-li to nezbytné pro porozumění jejím peněžním tokům*. Toto pravidlo se precizuje jen formou příkladů; jedním příkladem je klasický úrokový swap užívaný k zajištění úrokového rizika cash flow na floatovém dluhopisu, druhým příkladem jsou pevné úvěrové přísliby.

Novela je účinná pro účetní období počínající 1. lednem 2009 a později. Dřívější použití je povoleno.

9 Stručně ke změnám v IFRS s povoleným použitím v roce 2010

9.1 Novela IAS 24 – Spřízněné strany

Tato novela zjednodušuje vykazování informací o spřízněných stranách u účetních jednotek, které jsou vlastněné nebo spoluvlastněné státem. Tyto podniky do budoucna budou požívat výjimky z plné aplikace IAS 24, protože považování všech podniků s účastí státu za spřízněné strany se ukázalo jako nepraktické.

Dále došlo ke zpřesnění definice spřízněných stran a odstranění známých nekonzistencí. Nekonzistence ve většině případů spočívala v nerespektování definice spřízněnosti, tj. existovaly případy, kdy jedna účetní jednotka musela uvádět informace o druhé účetní jednotce jako o spřízněné straně, ale naopak to neplatilo. K odstranění nekonzistencí došlo zejména v následujících případech:

- přidružené podniky, v nichž podstatný vliv vykonává jedna osoba, *nejsou* navzájem spřízněnými stranami (to doposud neplatilo např. v případech, kdy 2 členové rodiny měli každý podstatný vliv v jednom z těchto přidružených podniků),
- přidružený a dceřiný podnik, v nichž významný vliv a kontrolu vykonává jedna osoba, *jsou* navzájem spřízněnými stranami (doposud dceřiný podnik ve své individuální závěrce nevykazoval spřízněnost ke zmíněnému přidruženému podniku),
- podnik, v němž vykonává kontrolu nebo podstatný vliv osoba, která je klíčovým členem managementu jiného podniku, a tento druhý podnik *jsou* navzájem spřízněnými stranami (doposud byl tento vztah pouze jednostranný – povinnost vykazovat spřízněnost měl jen podnik, u kterého taková osoba byla klíčovým členem managementu).

Standard je účinný až od 1. ledna 2011, jeho dřívější použití je možné. Dřívější použití části týkající se účetních jednotek s účastí státu je povoleno oddělit od okamžiku dobrovolného použití zbytku novely.

9.2 Novela IFRIC 14

V tomto případě se jedná o drobnou a velice úzce zaměřenou novelu v účtování o zaměstnaneckých požitcích, a to konkrétně u penzijních plánů definovaných požitků, které se u nás zatím objevují poměrně zřídka. Novela umožňuje, aby účetní jednotka vykázala užítky z předčasného příspěvku do fondu, jehož poskytnutí je důsledkem požadavků na minimální financování, jako aktivum.

Novela je účinná pro účetní období počínající 1. lednem 2011 a později. Dřívější použití je povoleno.

9.3 Nový standard IFRS 9 Finanční nástroje

V roce 2008 vydala rada IASB důležitý materiál *Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments (Jak snížit složitost vykazování finančních nástrojů)*, kde vytyčila základní cíle programu nahrazení stávajícího standardu IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Jedním z hlavních poselství dokumentu bylo celou problematiku finančních instrumentů zjednodušit, a to především v oblasti derivátů a zajišťovacího účetnictví. Standard IFRS 9 vydaný v listopadu 2009 je prvním, i když toliko dílčím výstupem tohoto programu. Účinnost IFRS 9 začíná k 1. lednu 2013. Zatím zůstává v účinnosti stávající IAS 39.

IFRS 9 je budován po etapách:

- *etapa 1* – klasifikace finančních aktiv a jejich oceňování;
- *etapa 2* – metodika tvorby opravných položek k finančním aktivům (*impairment*),
- *etapa 3* – zajišťovací účetnictví.

Stávající verze IFRS 9, publikovaná v listopadu 2009, je výsledkem první etapy; další dvě etapy mají být podle plánu dokončeny během roku 2010. V první etapě IFRS 9 zcela odboural původní klasifikaci finančních aktiv do kategorií; hovoří jen o dvou oceňovacích základnách, a to o *reálné hodnotě* a *zůstatkové hodnotě* (historické oceňovací základně, metodě efektivního úročení). Užití jedné či druhé oceňovací základny se řídí jednak ekonomickými kritérii (obchodním modelem podniku pro daný instrument, zda z něj hodlá inkasovat v podstatě všechny smluvní peněžní toky či nikoliv) a ekonomickými charakteristikami nástroje (zda je derivátem nebo obsahuje deriváty či zda podmínky nástroje představují právo na peněžní toky, které představují úhradu jistiny a úroků). Zůstává zachována možnost klasifikovat při prvotním zaúčtování finanční aktiva jako oceňovaná reálnou hodnotou prostřednictvím výsledku hospodaření, tzv. opce na reálnou hodnotu (*fair value option*) a rovněž možnost chovat se ke kapitálovým nástrojům „metodou realizovatelných cenných papírů“ – to jest přeceňovat je do ostatního úplného výsledku. IFRS 9 ovšem zatím nehovoří o finančních závazcích; je totiž stále otevřen projekt *Credit Risk in Liability Measurement (kreditní riziko při oceňování závazků)*, který s oceňováním vlastních závazků reálnou hodnotou úzce souvisí.

Pro úplnost ještě připomeňme, že je stále otevřen projekt *Derecognition*. Ten má, pravděpodobně formou samostatného standardu, upravit problematiku vyřazování finančních nástrojů z rozvahy (především při sekuritizacích a podobných operacích), která je dnes součástí IAS 39.

10 IFRS pro malé a střední podniky

IFRS pro SME se mají stát alternativou k *plným IFRS* pro neobchodované společnosti, které sestavují účetní závěrku podle IFRS dobrovolně, resp. z požadavků jiných než regulátorů finančních trhů. Současně mají být

uváženy jako možná náhrada národních účetních předpisů, což však bude záviset na přístupu jednotlivých států k případné implementaci do národních legislativ a jejím rozsahu.

Přehled sekcí obsažených ve standardu IFRS pro SME

Sekce	Anglický název	Český překlad
1	Small and medium-sized entities	Malé a střední podniky
2	Concepts and pervasive principles	Koncepce a principy
3	Financial statements presentation	Prezentace účetních závěrek
4	Statement of financial position	Výkaz finanční situace
5	Statement of comprehensive income and income statement	Výkaz úplného výsledku a výsledovka
6	Statement of changes in equity and statement of income and retained earnings	Výkaz změn ve vlastním kapitálu a výkaz výsledku a nerozdělených výsledků
7	Statement of cash flows	Výkaz peněžních toků
8	Notes to the financial statements	Komentáře k účetním výkazům
9	Consolidated and separate financial statements	Konsolidovaná a separátní účetní závěrka
10	Accounting policies, estimates and errors	Účetní pravidla, odhady a chyby
11	Basic financial instruments	Základní finanční nástroje
12	Other financial instruments issues	Ostatní finanční nástroje
13	Inventories	Zásoby
14	Investments in associates	Investice v přidružených podnicích
15	Investments in joint ventures	Investice ve spoluovládaných podnicích
16	Investment property	Investice do nemovitostí
17	Property, plant and equipment	Pozemky, budovy a zařízení
18	Intangible assets other than goodwill	Nehmotná aktiva jiná než goodwill
19	Business combinations and goodwill	Podnikové kombinace a goodwill
20	Leases	Leasingy
21	Provisions and contingencies	Rezervy a podmíněné události
22	Liabilities and equity	Závazky a vlastní kapitál
23	Revenue	Výnosy
24	Government grants	Státní dotace
25	Borrowing costs	Výpůjční náklady
26	Share-based payment	Úhrady vázané na akcie
27	Impairment of assets	Snížení hodnoty aktiv
28	Employee benefits	Zaměstnanecké požitky
29	Income tax	Daň ze zisku
30	Foreign currency translation	Přepočty cizí měny
31	Hyperinflation	Hyperinflace
32	Events after the end of the reporting period	Události po konci vykazovaného období
33	Related party disclosures	Zveřejnění spřízněných stran
34	Specialised activities	Speciální aktivity
35	Transition to the IFRS for SMEs	Přechod na IFRS pro SME

Malý a střední podnik pro účely IFRS pro SME

Vymezení „malého a středního podniku“, které de facto určuje rozsah použití pravidel *IFRS pro SME*, bylo diskutováno intenzivně a poměrně dlouhou dobu během práce na tomto projektu. Důsledkem také byly úpravy názvu projektu, kdy se původní označení *IFRS for SME* v průběhu projektu přeměnilo na *IFRS for Private Entities / IFRS pro privátní jednotky*, aby v závěru zase došlo k navrácení a k vydání standardu pod původním názvem. Jaký podnik tedy IASB považuje za malý a střední podnik?

Vymezení je obsaženo v sekci 1 standardu *IFRS pro SME* a definuje **malý a střední podnik** jako podnik, který:

- 1) **nemá veřejnou zodpovědnost** (*public accountability*), tzn.:
 - dluhové a kapitálové nástroje podniku nejsou obchodovány na veřejných trzích (tj. domácí i zahraniční burzovní i mimoburzovní trhy), případně podnik není ani v procesu emitování takových nástrojů;
 - podnik nespravuje cizí aktiva jako svoji hlavní podnikatelskou činnost, tj. není bankou, družstevní záložnou, pojišťovnou, obchodníkem s cennými papíry, podílovým fondem, ani investiční bankou. Podnik však může držet cizí aktiva v rámci své jiné hlavní činnosti, např. situace vybírání záloh před dodáním služby či zboží.

- 2) **zveřejňuje běžnou účetní závěrku externím uživatelům** (*general purpose financial statements*). Těmito externími uživateli jsou vlastníci, kteří sami neřídí podnik, současní a budoucí věřitelé, ratingové agentury. Pokud je účetní závěrka sestavována jen pro účely vlastníků-manažerů nebo pro daňové úřady, není naplněn tento bod definice.

S vymezením malých a středních podniků mohou vznikat otázky, jak je tomu **v konsolidovaných skupinách**, jejichž konsolidovaná účetní závěrka je sestavována v souladu s *plnými IFRS*, případně mateřský podnik skupiny sestavuje i svoji individuální účetní závěrku dle *plných IFRS*, protože jeho akcie jsou obchodovány na veřejném trhu. Dceřiný podnik zahrnutý do takové skupiny a v rámci ní konsolidovaný má následující možnosti:

- 1) aplikovat *plné IFRS* ve své individuální účetní závěrce a zajistit tím shodu s pravidly využívanými pro sestavení konsolidované účetní závěrky;
- 2) aplikovat, pokud naplňuje vymezení SME, *IFRS pro SME* ve své individuální účetní závěrce a současně uvažovat *plné IFRS* pro účely konsolidace.

Tím ovšem není v České Republice dotčena aktuální povinnost všech společností, které nemají akcie nebo dluhopisy obchodovány na veřejném trhu, sestavovat individuální účetní závěrku podle českých účetních předpisů.



