

# PRÁVO UŽÍVÁNÍ MAJETKU A JEHO VYKAZOVÁNÍ V SOULADU S PRINCIPY MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

P. Svoboda

**Došlo: 30. srpna 2010**

## Abstract

SVOBODA, P.: *Reporting of right-to-use according to International Accounting standards Principles*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 523–532

The problem of whether and how to report in financial statements the right to use property and the obligation to pay rent or return the used property to the lessor after leasing is a fairly complex area in which it is difficult to find a generally acceptable accounting treatment. Especially for entities that are the subject of public interest, it is being demanded that in view of space comparability operative leasing should be reported on the side of lessee in the statement on financial position, both on the liabilities side, as well as on the assets side. Some possible approaches to reporting these facts are analyzed in this paper. At first the attention was paid to the simple operational lease contracts with a fixed term lease – there were compared the impacts of this way of reporting with the impact of existing accounting solutions. Moreover, the attention was also paid to the complicated lease contracts, such contracts with an option to extend contract or leasing contracts in which rents are divided into a fixed part and a part constructed variable. There were evaluated the effects of different views on the reporting of these contracts, in particular the views of the IASB and the FASB. Many preparers of accounts, however, justifiably concerned that this solution is quite complicated and the entity would be unduly burdensome due to the benefits achieved. This problem could be even more pronounced for smaller entities for potential adjustments to standards for SMEs. Such entities are often against mere change over to the principle based on the transfer of risk and commissions connected with leasing.

IAS/IFRS, US GAAP, SME, right-to-use koncept, leasing, catching-up-approach

Již od roku 2003 diskutují IASB, FASB, leasingové společnosti, uživatelé účetních výkazů a odborná veřejnost o vhodnosti metodických postupů vykazování smluv o operativním leasingu na straně nájemce. Již od tohoto data se začínaly objevovat názory, že pro uživatele účetních výkazů, především společností s kotovanými cennými papíry na veřejných trzích, je nezbytné, aby v samotném výkazu o finanční pozici byly k dispozici relevantní, spolehlivé a srovnatelné informace týkající se práva užívat

majetek, např. v souvislosti s využíváním majetku najatého formou operativního leasingu či smlouvami označovanými jako full-service<sup>1</sup>, a zároveň povinností, které jsou s příslušnou smlouvou spojeny. Je zřejmé, že případné zachycení tohoto práva a povinnosti platit splátky, případně vrátit majetek po skončení leasingu, ve výkazech ovlivní výpočet mnoha ukazatelů finanční analýzy, od ukazatelů aktivity, přes ukazatele rentability až po ukazatele zadluženosti a úrokového krytí. Na to, jakým

<sup>1</sup> Operativní leasing se službami, které jsou nezbytné k užívání najatého majetku, tedy celkový outsourcing v oblasti správy najatého majetku. V případě vozového parku jde např. o záruční a pozáruční servis, údržbu, správu daňových povinností a pojištění, asistenční služby, on-line monitoring pohybu vozidel, tzv. direct driver management apod.

způsobem má být toto právo užívat majetek zaúčtováno a vykázáno v příslušných účetních výkazech, však existují odlišné názory. Příspěvek se zaměřuje na srovnání metod, které, dle názoru autora, mohou co nejvěrněji zobrazit průběh nájemního vztahu na straně nájemce.

## MATERIÁL A METODY

Cílem příspěvku je analyzovat různé přístupy, které existují k vykazování na straně nájemce v průběhu pronájmu a jejich porovnání s principy uplatňovanými v současné době u těchto smluv dle plných IFRS, US GAAP a IFRS pro SME. Pro dosažení stanoveného cíle bylo použito několik metod. Nejprve bylo použito metod komparace stávajících metodických postupů uplatňovaných ve zmíněných mezinárodních účetních standardech u pronájmů (vycházejících z kritérií převodu práv a rizik spojených s pronájmem) v návaznosti na informační potřeby uživatelů předkládaných účetních závěrek. Dále byly analyzovány některé modely zachycení operativního leasingu prosazované IASB, FASB a odbornou veřejností, přičemž jsou vyvozeny důvody pro preferenci metod vycházející z principů práva užívání. Snaha o zachycení práva užívat majetek a závazek platit nájemné či předat předmět leasingu po skončení pronájmu byla konfrontována s požadavky koncepčního rámce či jiných částí standardů na požadované atributy aktiv a závazků. Následně je v příspěvku analyzován dopad vybraných způsobů zachycení operativního leasingu vycházejících z koncepce práva užívání do hodnot jednotlivých položek účetních výkazů (rozvahy, resp. výkazu o finanční pozici a výsledovky, resp. výkazu o komplexním výsledku). Tento dopad je srovnán s důsledky zachycení operativních leasingů dle v současnosti uplatňované metodiky. V příspěvku jsou uvedeny problémy, které mohou nastat při zachycení složitějších smluv o operativním leasingu, než je prostá smlouva na pevně stanovenou dobu s pevně definovanou výší nájemného. Příspěvek vyúsťuje v názor autora na vhodnost uplatnění těchto přístupů v „plných“ mezinárodních standardech a standardech pro SME. V těchto částech příspěvku je využito metody indukce a dedukce.

## Teoretická východiska

### Současný přístup IAS/IFRS a US GAAP

Pro účetní jednotky, které vykazují v souladu s plnými standardy, jsou důležitá ustanovení standardu IAS 17 – Leasingy. Tento standard odlišuje na jedné straně finanční (kapitálový)<sup>2</sup> leasing, který v podstatě

představuje určitý způsob financování pořízení zejména hmotných dlouhodobých aktiv, od ostatních forem pronájmu, které jsou označovány ve standardu jako leasing operativní, a představují v podstatě přijetí služby spočívající v možnosti využívat aktivum. Finanční leasing je prakticky považován za analogii pořízení věci a jejího financování z úvěru. Subjekt musí tedy kromě používaného aktiva vykázat závazky týkající se financování z cizích zdrojů, které je nutno uhradit bance nebo leasingové společnosti. IAS 17, a stejně tak příslušný US GAAP nevyžadují, aby pro klasifikaci leasingu jako finančního bylo nutné, aby po skončení pronájmu přešlo vlastnické právo na nájemce. Toto vychází z aplikace principu přednosti obsahu transakce před formou – podstatné je, že subjekt má právo užívat a přivlastnit si užítky s tím spojené. Musí být splněno pouze to, aby všechna rizika a užítky spojené s užíváním aktiva byly přeneseny na nájemce. To je také spojeno s tím, že nájemce nemá možnost leasing ukončit, aniž by nesl ztráty a rizika tím způsobené. V této souvislosti standard definuje nevypověditelný leasing, který je možno vypovědět pouze se souhlasem pronajímatele, nebo pokud je splněna nějaká málo pravděpodobná podmínka či pokud nájemce uzavře s tímto pronajímatelem ohledně tohoto nebo obdobného aktiva novou smlouvu, eventuálně pokud je nájemce zavázán v případě ukončení leasingu uhradit dostatečně velkou dodatečnou částku (pro nájemce nevýhodnou). Standard IAS 17 dále uvádí některé skutečnosti, které obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního. Tyto skutečnosti je však nutno brát jako možné varianty, nikoliv úplný seznam. K těmto skutečnostem patří například:

- převedení aktiva na nájemce po skončení nájmu,
- právo koupit aktivum za cenu podstatně nižší než bude fair value k datu možného odkupu, je-li dostatečně jisté, že toto právo bude využito,
- doba leasingu je sjednána na podstatnou dobu použitelnosti aktiva,
- na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb<sup>3</sup> vyšší než fair value najímaného aktiva nebo se této hodnotě alespoň rovná,
- pronajímaná aktiva jsou tak zvláštní povahy, že bez větších úprav nejsou pro jiného nájemce použitelná.

Ve standardu lze rovněž nalézt některé doplňkové indikátory, které mohou vést ke klasifikaci leasingu jako finančního, ty je však nutno brát pouze jako určitý soubor příkladů, nikoliv kompletní výčet situací.

<sup>2</sup> Pojem „kapitálový leasing“ je využíván spíše ve standardech US GAAP (Mládek, 2005).

<sup>3</sup> Platby, které má během doby trvání leasingu nájemce uhradit, nebo na něm mohou být požadovány. Pro jejich diskontování je využívána implicitní míra leasingu (úroková míra, kterou pro financování používá leasingová společnost), je-li nájemci známa, případně přírůstková výpůjční úroková míra – úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za obdobný leasing nebo úroková míra, za kterou by subjekt získal úvěr na financování tohoto aktiva.

Smlouvy o finančním leasingu tak jsou v souladu s ekonomickou podstatou transakce vykazovány rozvahově, tedy zachycením závazku vyplývajícího ze smlouvy a aktiva ekonomicky využívaného nájemcem. Závazek z leasingu je oceněn nižší z hodnot fair value najatého majetku a současné hodnoty minimálních leasingových plateb. To jsou takové platby, které má nájemce po dobu leasingu pronajímateli uhradit, nebo po něm mohou být požadovány (nezahrnují pojištění, náklady na opravy apod.), ať už jsou tyto platby v leasingové smlouvě nazývány jakkoliv. Na rozdíl od pronajímatele však nezahrnují tzv. zaručenou zbytkovou hodnotu, což je hodnota určená ve smlouvě v případě, kdy po skončení leasingu je věc vrácena pronajímateli. Ocenění aktiva u nájemce vychází z ocenění závazku, je však zvýšeno o vedlejší náklady spojené s uzavřením leasingové smlouvy a případné další náklady vynakládané na uvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání. Najaté aktivum je pak odpisováno analogicky s metodami odpisování jiných hmotných nebo nehmotných aktiv, tedy v souladu s pravidly z IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva či dalšími standardy. Pokud není zaručeno, že po skončení leasingu dojde k převodu vlastnického práva na nájemce, je nutno aktivum odepsat v průběhu doby trvání leasingové smlouvy.

Při úhradě plateb nájemcem jsou tyto výdaje členěny na splátku dlouhodobého závazku z nájmu aktiva, příslušný úrok (je vypočten pomocí úrokové míry, která byla použita pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek, tedy buď implicitní nebo přírůstkové výpůjční míry), případně podmíněné nájemné, úhradu služeb a odpčet DPH či jiné nepřímé daně.

Při uplatňování současného standardu je v případě pronájmů posouzených jako operativní hmotné či nehmotné aktivum evidováno po celou dobu leasingu v aktivech pronajímatele, který je v souladu se standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, případně IAS 38 – Nehmotná aktiva jiná než goodwill za využití zvolené metody odpisování odpisuje. Nájemce aktivum využívá, ale nemá je zachyceno ve své rozvaze (výkazu o finanční pozici). Platby nájemného ukazovatel zachycuje do nákladů rovnoměrně po celou dobu nájemního vztahu, pokud nenalezne jiný model systematického rozvržení nákladů, který by lépe vyjadřoval průběh využívání užitek z najatého aktiva.

Pokud porovnáváme plné standardy a standard pro SME, je zřejmé, že při tvorbě Standardu pro SME bylo záměrem tvůrců zachovat stejné principy vykazování jako u společností, které mají kotovány cenné papíry na veřejných trzích, ale zároveň je patrná snaha, aby navrhované metodické postupy účetní jednotku příliš nezatěžovaly. V „Expo-

sure Draftu“ části standardu věnující se leasingům bylo navrhováno, aby nájemce vykazoval leasing vždy v reálné hodnotě najatého aktiva, to však bylo v rámci diskuse k tomuto materiálu často kritizováno. Toto řešení by k proklamovaným úlevám pro vykazovatele nevedlo, naopak by vedlo spíše ke zbytečně vynakládaným nákladům na straně nájemce. Proto došlo IASB k úpravě navrhovaného standardu pro SME ve stejném smyslu jako u plných IFRS, tedy majetek i závazek jsou zachycovány v nižší z částek fair value a současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Rozdíly tak lze shledat pouze v podrobnosti materiálů – zatímco část 20 – Leasingy se věnuje pronájmům asi na osmi stranách, minimálně čtyřikrát rozsáhlejší je standard IAS 17 – Leasingy a ještě obsáhlejší SFAS 13, který řeší leasingy v rámci US GAAP.

## VÝSLEDKY A DISKUSE

### Nové přístupy k vykazování právo užívat majetek

Je zřejmé, že ekonomická rozhodování uživatele účetních výkazů může negativně ovlivnit odlišný způsob vykazování operativního a finančního pronájmu u nájemce. To potvrzují také Loja, Vojáčková (2005). Ekonomicky a obsahově velmi obdobné transakce mohou být odlišně vyhodnoceny vykazujícím subjektem, například i se záměrem zkreslit situaci v návaznosti na to, zda chce aktiva a závazky subjekt nadhodnotit či podhodnotit či ovlivnit výsledek hospodaření požadovaným směrem. Dlouhodobá diskuse je však vedena i k otázce, zda by se operativní pronájem (snad kromě velmi krátkodobých pronájmů a některých specifických pronájmů) obecně neměl nějakým způsobem objevit v rozvaze nájemce, neboť je obvykle známa povinnost nájemce platit nájemné (případně majetek vrátit po skončení pronájmu) na straně jedné a právo užívat majetek po stanovenou dobu na straně druhé. Je otázkou, zda to stačí pro zachycení v aktivech a závazcích. Vyjdeme-li z požadavků Konceptního rámce definovaného IASB jako tvůrce standardů IAS/IFRS a CON6 (Concepts statement), který vydal FASB jako tvůrce US GAAP, jsou aktiva a závazky definovány (pouze jinými slovy) obdobně<sup>4</sup>. V uvedených předpisech jsou vymezena aktiva jako položka, která je výsledkem minulých událostí a od které je očekáváno, že v budoucnu přinese podniku ekonomický prospěch. Musí však být dostatečná jistota toku tohoto ekonomického prospěchu do vykazujícího subjektu a spolehlivá ocenitelnost tohoto aktiva. V každém případě je právo užívat majetek výsledkem minulé události – vzniklo podpisem leasingové smlouvy. Jednou z podmínek pravděpodobnosti budoucího ekonomického pro-

4 IASB a FASB v současné době pracují na společném projektu týkajícím se harmonizace výkaznictví; tento projekt je však dlouhodobý a nebyl ukončen, vycházím proto z platných znění obou standardů.

spěchu je ekonomická kontrola prospěchu, tedy jistota, že si podnik bude moci prospěch z aktiva přisvojit, což je rovněž splněno. Sporná je však někdy možnost posouzení časového horizontu tohoto omezení přístupu k užitkům jiným subjektům, zejména v případě takových smluv, které nejsou sjednány na konkrétní dobu, ale na dobu neurčitou či jsou sjednány na konkrétní dobu s možností prodlužování smlouvy. Závazek je v koncepčním rámci a CON6 (US GAAP) chápán jako současná povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se s velkou pravděpodobností očekává odtok ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku. Opět je nutno spolehlivě určit částku, za kterou bude závazek vypořádán. Podstatné je i to, že závazek nemusí vzniknout nejen v důsledku smlouvy, ale i jako důsledek běžných úkonů v hospodářské praxi. Musí však vést k současné povinnosti nebo odpovědnosti účetní jednotky. V případě operativního pronájmu lze z širšího pohledu obvykle vyvodit dva druhy závazků, a to závazek platit nájemné a závazek navrátit majetek po skončení leasingové smlouvy. Závazek platit nájemné lze jednoznačně považovat za identifikovatelný závazek, neboť vede k odtoku ekonomického prospěchu a rovněž vznikl jako následek minulé události (podpisu leasingové smlouvy). Povinnost vrátit předmět leasingu není však vhodné vykazovat v rozvaze, neboť nájemce nemá právo k ekonomickým přínosům z aktiva a nebude provádět platby (odtok prospěchu) po skončení doby leasingu. Je proto ekonomicky správné, aby zejména dlouhodobé pronájmy byly zachycovány v rozvaze nájemce a do budoucna bude nejspíše nutné, zejména u velkých společností, opustit model členění leasingu na principu převodu rizik a odměn a začít využívat jiný model. Veškeré diskutované modely vykazování pronájmů lze v podstatě rozdělit do tří hlavních skupin. **Koncept celkových aktiv** („whole asset“) zachycuje u nájemce v aktivech hodnotu nájmaného aktiva v jeho celkové hodnotě (hmotného nebo nehmotného pronájemného aktiva dle své povahy) a na druhé straně zachycuje závazky z titulu leasingových plateb a také případný závazek z důvodu navrácení aktiva po skončení pronájmu. V případě operativního pronájmu tento přístup bezesporu nadhodnocuje aktiva nájemce, u něhož nedojde k odkoupení majetku po skončení pronájmu. Majetek vykázaný nájemcem (v plné hodnotě fyzického aktiva) obsahuje i část zisků, které nepřísluší nájemci, neboť poplynou k uživateli až po ukončení leasingu. Přístup také na druhé straně nadhodnocuje závazky nájemce, neboť závazek je u těchto modelů obvykle rozpoznán ve výši nájemcovy povinnosti navrátit fyzické aktivum po skončení leasingu. Jelikož nájemce nemá žádné právo k majetku po skončení leasingu, neplyne subjektu žádný odtok ekonomického prospěchu v okamžiku, kdy je pronajaté aktivum vráceno a tato povinnost tak nevyhovuje definicím závazků uplatňovaným ve standardech. Tento model celkových aktiv lze nějakým způsobem aplikovat u finančních pronájmů, ne-

hodí se však k zachycování operativních pronájmů, zejména krátkodobých. Pro aplikaci modelu by zřejmě muselo být stanoveno hledisko, na které leasingy tento model uplatňovat a na které ne, a model by tak neodstranil podstatný problém, tj. subjektivní posouzení leasingové smlouvy posuzovatelem. **Koncept prováděcí smlouvy** („executory contract“) nakládá se všemi leasingovými smlouvami stejně, neboť vychází z faktu, že nájemcovu právo užívat předmět leasingu je podmíněno povinností hradit leasingové platby. Stejně tak je nájemcova povinnost platit závazky závislá na povolení pronajímatele užívat předmět leasingu po dobu leasingové smlouvy. Nájemce dle tohoto přístupu neúčtuje o majetku ani o závazcích po dobu kontraktu, tyto údaje, včetně informací o již zaplacených platbách, jsou dostupné pouze v příloze k účetním výkazům. Tento přístup je v současné době používán v mezinárodních standardech pro vykazování operativního leasingu. K hlavním důvodům pro odmítnutí modelů těchto skupin patří zejména to, že tento přístup přímo nezobrazuje identifikovatelná aktiva a závazky nájemce, tj. jeho právo využívat předmět pronájmu a jeho povinnost platit nájemné a nehodí se tedy v žádném případě pro vykazování finančního pronájmu. Za neakceptovatelnější pro většinu smluv o operativním leasingu lze považovat modely vykazování vycházející z **práva užívání** („right to use“). Nájemce dle nich vyazuje v aktivech právo užívat majetek a zároveň vykáže závazek z titulu leasingových plateb. Tento koncept tedy nejlépe naplňuje požadavky vykazovat u nájemce v aktivech a pasivech jakoukoliv leasingovou smlouvu – v aktivech je vyjádřeno právo nájemce užívat majetek a v pasivech závazek platit splátky nájmaného. Nejdůležitějšími otázkami pak zůstávají:

- jak uvedené položky ocenit, což představuje často velký problém. Složitost oceňování smluv o operativním pronájmu potvrzuje studie Copelanda a Westona (1982), zejména smluv, které mohou být zrušeny,
- v jakých položkách (částech) příslušných výkazů se mají uvedené skutečnosti vykazovat,
- zda o položkách účtovat v jedné souhrnné částce, či položky zachycovat postupně, tedy každé právo a povinnost vyplývající z leasingové smlouvy účtovat samostatně,
- jak nakládat s aktivem a závazkem dále během leasingové smlouvy (odpisování, přeceňování apod.).

Pokud jde o prvotní ocenění **tohoto závazku**, jsou diskutovány dva hlavní přístupy:

- Ocenění v reálné hodnotě. Tento přístup má tu hlavní výhodu, že odráží současné podmínky na trzích a tím přináší uživatelům relevantnější informace než jiné techniky; tato metoda je také prostorově lépe srovnatelná, neboť abstrahuje od faktorů specifických pro daný subjekt. Přístup je také konzistentní s přístupy k oceňování jiných finančních instrumentů.
- Ocenění s využitím technik cash-flow. Tato metoda vychází z faktu, že ne vždy je přímo možné



určit reálnou hodnotu povinnosti platit závazky, proto je vhodnější vyjít z peněžních toků. Pro diskontování plateb jsou nejčastěji diskutovány úrokové míry známé ze současné praxe vykazování finančního leasingu, a to implicitní úroková míra leasingu a přírůstková výpůjční míra.

**Právo využívat majetek** na druhé straně představuje nefinanční aktivum. Většina těchto nefinančních aktiv je dle mezinárodních standardů oceněna prvotně v historické pořizovací ceně. V leasingové smlouvě náklady práva využívat aktivum obvykle odpovídají reálné hodnotě povinnosti platit nájemné. Ve většině situací současná hodnota leasingových plateb diskontovaná za použití nájemcovy přírůstkové výpůjční míry přibližně odpovídá reálné hodnotě závazku platit nájemné. Za hlavní výhodu použití této metody je považováno to, že je méně nákladná a snadnější pro aplikace než využití reálné hodnoty.

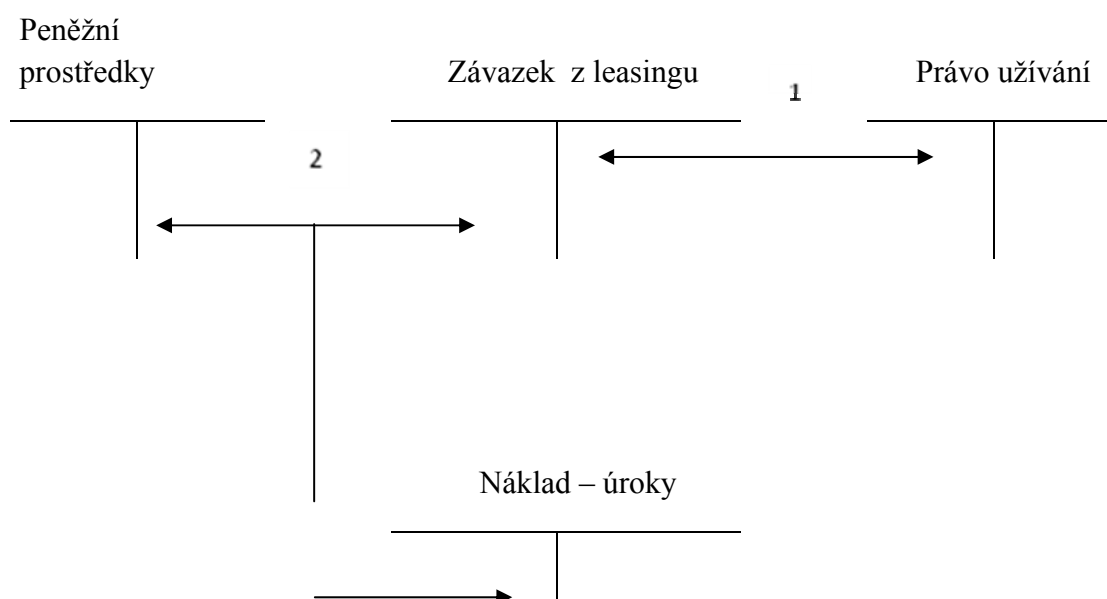
V současné době se odborná veřejnost nejvíce přiklání k takovému modelu zachycení leasingových smluv, kdy na začátku pronájmu nájemce zachytí ve svých **aktivech** užívací právo k předmětu pronájmu a oproti tomu v **pasivech** vykáže závazek, obě položky ve výši současné hodnoty minimálních leasingových splátek, přičemž pro diskontování obou položek je použita přírůstková výpůjční míra nájemce. Aktivum je pak následně odpisováno, a to buď po kratší dobu z doby leasingové smlouvy a ekonomické životnosti nebo – v případě očekávaného odkoupení aktiva po skončení leasingu – po dobu celkové ekonomické životnosti. Závazek, prvotně vykázaný v současné hodnotě leasingových plateb, je následně snižován současně

s prováděnými platbami, přičemž je do nákladů nájemce zahrnován příslušný úrok, za využití přírůstkové výpůjční míry nájemce. Proti použití implicitní úrokové míry pronajímatele hovoří obtížnost zjištění této sazby pro nájemce, kromě toho její užití rozhodně snižuje prostorovou srovnatelnost účetních závěrek. Názory IASB a FASB se však liší v tom, zda přírůstková výpůjční míra má být přehodnocována, což FASB nepřipouští. Za vhodnější považují přístup IASB, který umožňuje měnit tuto sazbu v návaznosti na změny tržních podmínek. Otázkou zůstává, zda je nutno sazbu měnit vždy k rozvahovému dni nebo pouze v případě, kdy je očekávána změna v peněžních tocích. Je vhodné uvést, že toto povolené přehodnocení míry je plně v souladu s filozofií standardů, např. se standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Pokud ale k rozvahovému dni nastane změna v očekávaných peněžních tocích (platbách) v souvislosti s leasingovou smlouvou, je vhodné upravit účetní hodnotu závazku vždy, a to na současnou hodnotu očekávaných peněžních toků (v případě návrhu FASB původní přírůstkovou mírou, dle IASB aktualizovanou přírůstkovou výpůjční mírou nájemce). Možné účetní zachycení pronájmů dle navržené metodiky uvádí obr. 1.

1. Vyjádření práva užívání v aktivech a závazku z leasingu (jediného) výši diskontovaných plateb přírůstkovou výpůjční mírou.
2. Úhrada části závazku a zahrnutí úroku do finančních nákladů (použití přírůstkové výpůjční míry). Následně by byl aplikován níže popsany „catch-up“ přístup.

1: Možné zachycení leasingových smluv u nájemce využívající koncept „right to use“

1: Possible accounting treatment of leasing contracts using „right to use“ koncept on the side of lessees



Zdroj: vlastní zpracování

V tab. I je uveden dopad odlišného zachycení (ve srovnání s konvenčními přístupy) jednoduché smlouvy o operativním pronájmu s pevně stanovenou dobou pronájmu a výší nájemného u nájemce. Předpokládejme nájem aktiva na dobu pěti let (nemovitosti) s životností 80 let, přičemž koncem každého roku platí nájemce roční nájemné 120 000 peněžních jednotek (p.j.). Nájemní smlouva je nevypověditelná, po skončení pronájmu není možnost nemovitost odkoupit. Je abstrahováno od nepřímých daní. Z tab. II je zřejmé, že navrhovanou metodikou účtování je ovlivněna bilanční suma (aktiva i závazky), celkový průběh výsledku hospodaření je však stejný při obou modelech vykazování, pouze se náklady zobrazují v jiné skupině nákladů (provozní, resp. finanční náklady).

V praxi však mohou být sjednány rovněž smlouvy, kdy se nájemné odvíjí z pevně stanovené části

a částky variabilní, sjednané např. v návaznosti na dosažených tržbách či hodnotě jiného ukazatele (tržní úrokové míry apod.). Jde o tzv. podmíněné nájemné. Zatímco podle stávajícího principu účtování leasingu jsou tyto položky zcela vyjmuty z hodnoty minimálních leasingových plateb, nejsou tedy účtovány do aktiv a závazků a jsou zachyceny jako provozní náklady do období, ve kterém jsou vynaloženy, IASB a FASB prosazují, aby tyto položky byly zahrnuty do ocenění závazku platit nájemné, ve způsobu zachycení se však liší. Zatímco dle názoru IASB by mělo jít o částku váženého průměru odhadovaných podmíněných plateb na základě očekávaných pravděpodobností těchto výdajů, FASB prosazuje použití nejpravděpodobnější varianty. To lze odůvodnit menší náročností pro sestavovatele závěrky a také vyšší srozumitelností pro uživatele účetních výkazů. Rozdílný pohled je i na to,

I: Model práva užívání u jednoduché smlouvy v jednotlivých letech pronájmu

I: Right to use model – simple contract

Rok (poslední den účetního období)	Závazek k úhradě	Placené nájemné v roce	Z toho snížení závazku	Úrok v daném roce
0	479 125,20			
1	397 455,20	120 000	81 669,98	38 330,02
2	309 251,60	120 000	88 203,58	31 796,42
3	213 991,80	120 000	95 259,87	24 740,13
4	111 111,10	120 000	102 880,70	17 119,34
5	0	120 000	111 111,10	8 888,89

Zdroj: vlastní výpočty

II: Srovnání dopadu stávajícího způsobu zachycení a modelu práva užívání u smlouvy s pevně stanovenými parametry

II: Comparison of common accounting solution and using of right to use model – contract with fixed parameter

Vliv na rozvahu (výkaz o finanční pozici)										
	Rok 1		Rok 2		Rok 3		Rok 4		Rok 5	
	Navrhovaný model	Stávající způsob	Navrhovaný model	Stávající způsob	Navrhovaný model	Stávající způsob	Navrhovaný model	Stávající způsob	Navrhovaný model	Stávající způsob
Aktivum (právo užívat majetek)	397 455,20	0	309 251,60		213 991,80		111 111,10		0	
Závazek (platit nájemné)	397 455,20	0	309 251,60		213 991,80		111 111,10		0	
Vliv na výsledovku (výkaz o komplexním výsledku)										
	Rok 1		Rok 2		Rok 3		Rok 4		Rok 5	
Odpisy práva užívání	81 669,98	0	88 203,58	0	95 259,87	0	102 880,7		111 111,1	
Úrok	38 330,02	0	31 796,42	0	24 740,13	0	17 119,34		8 888,89	
Náklady na službu	0	120 000	0	120 000	0	120 000	0	120 000	0	120 000
Celkem náklady	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000

Zdroj: vlastní výpočty

jak se změnami odhadu těchto položek účetně naložit. IASB prosazuje názor, že jde o položku, která by se měla projevit jako úprava účetní hodnoty práva užívat majetek. Lze říci, že tento přístup je kompatibilní s přístupy používanými v IAS, například v IFRIC1. Oproti tomu FASB tuto změnu vyžaduje zachytit výsledkově, neboť se domnívá, že tyto změny nemají ovlivňovat výši ocenění majetku – toto však nemusí být považováno za systémové řešení.

Rozdílný dopad obou přístupů na ocenění majetku a závazků je možno demonstrovat na příkladu smlouvy o operativním pronájmu provozovny (malobchodní jednotky) na dobu pěti let. Pronajímatelem jsou vyžadovány fixní platby nájemného 120 000 p.j. ročně a dále variabilní platba 3 % z dosažených tržeb z prodeje. Platby jsou realizovány vždy koncem roku, přírůstková výpůjční míra nájemce činí 8 %. Výsledky srovnání přehledně uvádí tab. III.

U operativního nájmu, někdy i nájmu finančního, se musí vykazující subjekt vypořádávat s určitou nejistotou – není jisté, zda dojde k prodloužení leasingu; existuje riziko vypovězení leasingu, není jisté, zda dojde k uplatnění prodejní opce apod. Nájemce tak musí na počátku zachytit povinnost platit nájemné (chce-li o závazcích účtovat v jedné částce) po stanovenou odhadnutou dobu trvání leasingu, přičemž k preferovanějším postupům patří odhad nejpravděpodobnější varianty doby trvání leasingu. Diskutována může však být i metodika, kdy by byla použita průměrná doba za použití předpokládaných pravděpodobností jednotlivých stavů (např. dle pravděpodobností prodloužení smlouvy na dalších x let), proti však hovoří její pracnost. Pro navržení této nejpravděpodobnější varianty by neměl vykazující subjekt zohledňovat záměry a skutečnost u předcházejících smluv apod. Aby zachycení v účetních výkazech věrně zobrazovalo skutečnost, měl by vykazující subjekt k datu vykázání vždy

III: Pronájem se sjednaným podmíněným nájmem

III: Leasing with contingent rentals

Rozpětí dosažených tržeb (předpoklad)	1,4–1,8 mil p.j.	1,8–2,2 mil p.j.	2,2–2,6 mil p.j.
Pravděpodobnost dosažení rozpětí tržeb v roce 1 (%)	80	10	10
Pravděpodobnost dosažení rozpětí tržeb v roce 2 (%)	50	30	20
Pravděpodobnost dosažení rozpětí tržeb v roce 3 (%)	20	60	20
Pravděpodobnost dosažení rozpětí tržeb v roce 4 (%)	10	50	40
Pravděpodobnost dosažení rozpětí tržeb v roce 5 (%)	5	25	70
Fixní částka nájemného v p.j. placená každoročně v letech 1–5 pronájmu (nediskontováno)		120 000	
Fixní částka nájemné za 5 let (nediskontováno)		600 000	
Variabilní část nájemného spočítaná dle návrhu IASB	$((1\,600\,000 \times 0,8 + 2\,000\,000 \times 0,1 + 2\,400\,000 \times 0,1) \times 0,03) / 1,08 +$ $((1\,600\,000 \times 0,5 + 2\,000\,000 \times 0,3 + 2\,400\,000 \times 0,2) \times 0,03) / 1,08^2 +$ $((1\,600\,000 \times 0,2 + 2\,000\,000 \times 0,6 + 2\,400\,000 \times 0,2) \times 0,03) / 1,08^3 +$ $((1\,600\,000 \times 0,1 + 2\,000\,000 \times 0,5 + 2\,400\,000 \times 0,4) \times 0,03) / 1,08^4 +$ $((1\,600\,000 \times 0,05 + 2\,000\,000 \times 0,25 + 2\,400\,000 \times 0,7) \times 0,03) / 1,08^5 = 236\,653$		
Variabilní část nájemného dle návrhu FASB	$(1\,600\,000 \times 0,03) / 1,08 +$ $(1\,600\,000 \times 0,03) / 1,08^2 +$ $(2\,000\,000 \times 0,03) / 1,08^3 +$ $(2\,000\,000 \times 0,03) / 1,08^4 +$ $(2\,400\,000 \times 0,03) / 1,08^5 = 226\,330$		
Celkové prvotní ocenění aktiva a závazku dle návrhu IASB	$120\,000 / 1,08 +$ $120\,000 / 1,08^2 +$ $120\,000 / 1,08^3 +$ $120\,000 / 1,08^4 +$ $120\,000 / 1,08^5 + 236\,653 = 715\,778$		
Celkové prvotní ocenění aktiva a závazku dle návrhu FASB	$120\,000 / 1,08 +$ $120\,000 / 1,08^2 +$ $120\,000 / 1,08^3 +$ $120\,000 / 1,08^4 +$ $120\,000 / 1,08^5 + 226\,330 = 705\,456$		

Zdroj: vlastní výpočty

vyhodnotit všechny okolnosti vedoucí ke změně doby pronájmu a upravit případně o uvedenou dobu vykázaný závazek platit nájemné i účetní hodnotu vykazovaného práva. K rozvahovému dni je tedy nutno postupovat metodou následných úprav („catch-up approach“), což by u leasingu odstavovalo zcela nový prvek ve vykazování. Pokud dojde ke změně odhadovaných peněžních toků v souvislosti s leasingem, je nutno upravit účetní hodnotu závazku; ta je upravována na současnou hodnotu aktualizovaných odhadovaných peněžních toků diskontovaných příslušnou úrokovou mírou. K datu účetní závěrky musí nájemce nejen posoudit pravděpodobnost, zda bude leasing prodloužen, zda bude využito nákupní opce, ale musí rovněž posoudit také případné podmíněné složky nájemného a záruky poskytnuté za zbytkovou hodnotu, které by mohly vést ke změně v odhadovaných peněžních tocích.

## ZÁVĚR

Je zřejmé, že v důsledku použití těchto nových metod vykazování by v případě operativního pronájmu vedlo k vyšším stavům aktiv a pasiv v porov-

nání se způsobem zachycení dle současné používané metodiky, kdy nejsou aktiva a pasiva operativním leasingem vůbec ovlivněna. Výše výsledku hospodaření (průběh v jednotlivých letech pronájmu) se metody obvykle příliš neliší, liší se pouze jeho struktura. Je zřejmé, že bude velmi obtížné nalézt všeobecně akceptovatelné řešení. Navrhované metody vedou nesporně k věrnějšímu obrazu aktiv a pasiv vykazujícího subjektu, na druhé straně, zejména u složitějších smluv s předem nejistými platbami představuje neustálé přehodnocování poměrně časově náročné řešení. Proto lze tyto modely doporučit zejména u subjektů veřejného zájmu pro věrnější vykázaní práva majetek užívat a povinnosti realizovat platby a také pro dosažení prostorové srovnatelnosti. Zejména u malých a středních firem (SME) by mohly tyto metodické postupy jednotku příliš zatěžovat. Při zachování současných metod vykazování pronájmů u SME a uplatnění nových principů v plných standardech by však byla ohrožena možnost snadného přechodu na plné SME.

## SOUHRN

Problém, zda a jakým způsobem zachytit právo využívat majetek a povinnost hradit nájemné či využívaný předmět následně vrátit představuje poměrně složitou oblast, ve které je obtížné najít všeobecně akceptovatelné účetní řešení. Zejména u účetních jednotek, které jsou předmětem veřejného zájmu, začíná převládat názor, že kvůli prostorové srovnatelnosti závěrek by některé z těchto skutečností měly být zobrazeny i v případě operativního pronájmu ve výkazu o finanční pozici, a to jak na straně pasiv, tak i aktiv. Některé z možných přístupů k vykazování těchto skutečností jsou analyzovány v příspěvku. Předmětem zájmu jsou nejprve jednoduché smlouvy o operativním pronájmu s pevně stanovenou dobou pronájmu, u nichž je srovnáván dopad tohoto způsobu vykazování s dopady stávajícího účetního řešení. Kromě toho se příspěvek věnuje složitějším leasingovým smlouvám, např. smlouvám s opcí na prodloužení nebo smluv, kde je nájemné členěno na fixní složku a část konstruovanou variabilně. Vyhodnoceny jsou dopady odlišných názorů na vykazování těchto smluv, zejména názorů IASB a FASB. Řada sestavovatelů závěrek se však může oprávněně obávat, že řešení s neustálým přehodnocováním hodnot majetku a závazků je poměrně komplikované a pro jejich účetní jednotku by představovalo nepřiměřenou zátěž vzhledem k dosaženým přínosům. Tento problém by byl ještě výraznější u menších účetních jednotek v případě potenciálních úprav standardů pro SME. U těchto jednotek existuje často i odpor k pouhému přechodu na princip založený na převodu rizik a odměn spojených s pronájmem.

IAS/IFRS, US GAAP, SME, koncept práva užívání, leasing, catching-up přístup

## SUMMARY

International Accounting Standards Board (IASB) and American Financial Accounting Standards Board (FASB) published a joint discussion material in which they presented their preliminary opinions on leasing accounting and thus started public discussion on this topic. The discussion material called „Leasing – Preliminary Views“ is more or less a reaction to doubts of investors and other users of financial statements regarding accounting of leasing contracts according to International Financial Reporting Standards (IFRS) and U.S. Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). This large discussion led to the opinion that any and all leasing should be recorded in the lessee's statement on financial position, because (with certain limitations) it always fulfils the definition of assets (it is the result of past events which is able to produce economic benefits and the accounting entity is able to control it). Similarly, the lessee's obligation expressing the duty to pay rent installments (as outflow of economic resources) should be recorded in the balance sheet. As far as the lessee's re-



cording of leasing is concerned, three model groups should be discussed. Author of the contribution argues, that the concept of right-to-use of assets leads best to the true and fair view of the financial situation. The lessee's right to use assets is charged in assets and on the other hand the obligation to pay leasing payments is charged in liabilities. We may say that the concept right-to-use meets the requirements as stated above best – i.e. to record any leasing contract in the lessee's assets and liabilities. According to the concept, both financial and operative leasing should be recorded in the report on the lessee's financial situation - the right to use assets would be caught up in assets and the obligation to pay rent installments in liabilities. It remains a question for discussion to determine how to value the said items, under what items of the statements the said facts should appear, and whether the items should be recorded as one aggregate sum or gradually, i.e. to record every right and obligation under the leasing contract separately. As regards the primary valuation of the liability, two main approaches were discussed - valuation in the fair value and valuation using cash-flow techniques. There were presented advantages and disadvantages of individual techniques of evaluation and methods of charging of leasing contracts in the paper. There were also presented consequences of the current approach to reporting of operational leasing and the new approaches based on using the right-to-use assets. There were analyzed single contract for a fixed term at first, then contracts, where rents are partly determined variable. The biggest problem is reporting of contracts when the duration of the lease has to be estimated. Great emphasis is placed on the catch-up approaches in this case.

### LITERATURA

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005: včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005. [Praha]: Svaz účetních, 2005. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X.
- IASB and FASB agenda – draft discussion paper. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/agenda/leases.htm#1008ed>. Cit. 20100821.
- IFRS for SME. Dostupné z <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSME.pdf>. Cit. 20100817.
- Some key differences between IFRSs and US GAAP. Dostupné z <http://www.cs.trinity.edu/rjensen/Calgary/CD/JensenPowerPoint/IAS%20Plus%20-%20Comparison%20of%20IFRSs%20and%20US%20GAAP.htm>. cit. 20100815.
- COPELAND, T. E., WESTON, F. J., 1982: A note on the evaluation of cancellable operating leases. Vol. 39, No. 2. Washington. P. 60–72. ISSN 1755-053X.
- MLÁDEK, R., 2005: Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 3. vyd. Praha. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H., 2005: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. 1. vyd. Praha: Bilance. 325 s. ISBN 80-86371-48-4.

Adresa

Ing. Patrik Svoboda, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: [patrik.svoboda@mendelu.cz](mailto:patrik.svoboda@mendelu.cz)

