

IFRS 16 Leasingy

*Dana Dvořáková**

Abstrakt:

Příspěvek je věnován analýze nově vzniklého standardu IFRS 16 – Leasingy. Tento standard zásadně změnil účetní zachycení a vykázání leasingů u nájemce zrušením rozlišení leasingů na operativní a finanční a kategorickým požadavkem, aby nájemce vykázal veškeré závazky a aktiva (práva z nájmu) plynoucí z leasingových smluv. Cílem příspěvku je posoudit, zda nový standard přispěje ke zkvalitnění zobrazení finančně majetkové struktury účetní jednotky v účetních výkazech. Pro posouzení přínosů IFRS 16 jsou brány v úvahu následující faktory: celková konzistentnost nového standardu IFRS 16 s ostatními standardy a zejména s Koncepčním rámcem IFRS; přínosy, ale i rizika, která standard přináší z pohledu vypovídací schopnosti účetních výkazů. Příspěvek je založen na komparativní analýze IFRS 16 v porovnání s předchozí úpravou této oblasti v rámci IAS 17 Leasingy.

Klíčová slova: Leasing; Nájemce; Účetnictví; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; IFRS.

JEL klasifikace: M41.

1 Úvod

Počátkem tohoto roku vstoupil v platnost Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 16 Leasingy. Účetní jednotky, které vedou účetnictví a výkaznictví v souladu s IFRS budou tento standard povinně aplikovat od 1. 1. 2019, kdy tento standard nahradí současný standard IAS 17 Leasingy a související interpretace (IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing, SIC 15 Operativní nájmy pobídky, SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených formou leasingu).

Cílem příspěvku je posoudit, zda nový standard bude konzistentním příspěvkem k naplnění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytnutí věrného a pravdivého zobrazení finančně majetkové struktury účetní jednotky v účetních výkazech. V příspěvku bude využita zejména komparativní analýza rozdílů mezi IAS 17 a IFRS 16, budou zhodnoceny přínosy, ale i rizika a možné negativní dopady změn, které IFRS 16 přináší. Pro posouzení přínosů IFRS 16 je třeba vzít v úvahu následující faktory: celkovou konzistentnost nového standardu IFRS 16 s ostatními standardy a zejména s Koncepčním rámcem IFRS; přínosy a rizika, která IFRS 16 přináší svými požadavky na vykázání leasingů u nájemce a konzistentnost vykázání leasingových transakcí u nájemce a pronajímatele. Komparace bude doplněna

* Dana Dvořáková; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ddvorak@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

diskuzí předběžných odhadů ekonomických dopadů změněného přístupu k vykazování leasingů na straně nájemce.

2 Východiska IFRS 16 - Leasingy

Předmětem standardu je účetní zachycení a vykázání leasingů u nájemce i pronajímatele. IFRS 16 úzce navazuje na standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. Oba standardy pak vychází z definic aktiv a závazků v Koncepčním rámci, s výjimkou opčního nájemného viz dále.

Příprava standardu trvala řadu let a návrhy standardu byly několikrát přepracovány. V konečné verzi standardu se, oproti přípravným draftům, upustilo od změn v účetním zachycení leasingů u pronajímatele. Došlo tedy pouze k radikální změně v účetnictví nájemce.

V následujícím shrnutí východisek IFRS 16 bude věnována pozornost především kritickému zhodnocení novinek, které standard přináší, naopak oproti IAS 17 nezměněná pravidla nebudou uváděna.

2.1 Identifikace leasingu

Východiskem standardu je přesná specifikace podmínek, které určují, zda je smlouva leasingovou smlouvou, či zda leasing obsahuje. Problémem je odlišení leasingu od poskytnutí služby. Tato část standardu je velmi precizně formulována a lze ji jednoznačně považovat za přínosnou v porovnání se standardem IAS 17, který touto otázkou řešil zejména v rámci IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing.

Smlouva je leasingovou smlouvou, nebo obsahuje leasing, pokud přináší právo kontrolovat užítky z identifikovaného aktiva po určitou dobu za úhradu. Leasing se liší od služby tím, že zákazník získá na počátku leasingu kontrolu nad konkrétním aktivem – právo řídit užívání tohoto aktiva.

IFRS 16 definuje leasing jako smlouvu přinášející nájemci po dobu leasingu právo získat všechny podstatné ekonomické užítky z identifikovaného aktiva a zároveň právo řídit užívání identifikovaného aktiva. Pro identifikaci leasingového vztahu je tedy nutné zodpovědět následující otázky:

- Je smlouva sjednána na leasing konkrétního specifikovaného aktiva a pronajímatel nemá právo jej vyměnit a z výměny získat ekonomický prospěch?
- Má nájemce právo získat podstatné ekonomické užítky z aktiva po dobu jeho užívání?
- Má nájemce právo řídit užívání aktiva?

Identifikované aktivum je klíčovým pojmem pro rozpoznání leasingu a jeho odlišení od poskytnutí služby. Leasingová smlouva se musí týkat vždy konkrétního, obvykle ve smlouvě přesně vymezeného aktiva. Aktivum je určeno většinou explicitně ve smlouvě, může však být identifikováno implicitně, například výkonem, v tomto případě může nastat při jednoznačné identifikaci aktiva problém, který standard

ovšem nijak dále neřeší. Pronajímatel také nesmí mít právo aktivum vyměnit za jiné aktivum – ve standardu je tento problém označen jako podstatné substituční právo. Právo pronajímatele k substituci aktiva je podstatné, pokud může aktivum vyměnit v průběhu leasingu a nájemce tomu nemůže zabránit a zároveň pokud by měl z této výměny ekonomický prospěch. O „podstatnou substituci“ se tedy nejedná, pokud dodavatel vyměňuje aktivum v důsledku jeho poruchy, nutné opravy a podobně. Pokud nájemce není schopen určit, zda pronajímatelovo substituční právo je podstatné, předpokládá, že podstatné není.

Pro posouzení toho, zda má nájemce právo získat všechny podstatné ekonomické užítky z identifikovaného aktiva po dobu nájmu je důležitá exkluzivita tohoto práva pro nájemce. Leasingové smlouvy často limitují rozsah užití aktiva (například stanoví limit ujetých kilometrů, u stroje počet strojových hodin či maximální výkon, který může zákazník využít), pokud je omezení vzhledem k celkové kapacitě aktiva významné, nejedná se o leasing, ale o službu. Je zjevné, že posouzení práva získat podstatné užítky z aktiva nemusí být v řadě případů jednoduché a jednoznačné.

Právo řízení užívání aktiva má nájemce pouze, pokud má právo rozhodnout, k čemu a jak se bude aktivum po dobu nájmu používat. Je-li způsob použití aktiva předurčen (například ve smlouvě) identifikace tohoto práva se komplikuje. V tomto případě rozhoduje, zda má nájemce právo určovat operační instrukce a pronajímatel nemá právo je měnit, či zda nájemce přizpůsobil pronajaté aktivum způsobem, který předurčuje užití aktiva, v těchto případech se také dle standardu jedná o leasing. V těchto situacích může být identifikace leasingu sporná a nejednoznačná. Studie Studie PricewaterhouseCoopers (PwC, 2016c) uvádí, že pokud je rozhodnutí o užití aktiva učiněno před datem sjednání leasingové smlouvy, může být nový koncept předurčení, který IFRS 16 zavádí, velmi složitý a subjektivní. Požadavek standardu IFRS 16 na právo řízení identifikovaného aktiva nájemcem nebyl v IAS 17 obsažen a v některých případech může vést i k tomu, že smlouva o pronájmu, která byla dříve dle IAS 17 posuzována jako finanční leasing, nebude jako leasing identifikována podle IFRS 16, protože již nestačí splnění požadavku na to, aby nájemce po dobu leasingu měl právo využít v podstatě všechny užítky obsažené v aktivu.

2.2 Předmět účetního zobrazení

Určení předmětu účetního zobrazení, kterým nemusí být vždy jen jedna leasingová smlouva je konzistentní se standardem IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

Předmětem účetního zobrazení může být individuální leasingová smlouva, nebo může účetní jednotka sledovat portfolio smluv s podobnými charakteristikami, pokud se účetní výkazy nebudou v důsledku toho významně odlišovat od účetních výkazů sestavených při použití individuálního zachycení jednotlivých smluv.

Zároveň má účetní jednotka povinnost agregace smluv uzavřených ve stejném čase s tím samým partnerem (nebo jeho spřízněnou stranou), pokud je splněno alespoň

jedno z následujících kritérií: smlouvy byly sjednány jako součást celkové dohody a dopady kontraktu nelze posoudit samostatně; částky sjednané k úhradám v leasingové smlouvě jsou závislé na cenách a dodávkách v ostatních smlouvách; nebo práva na užívání aktiv sjednaná v různých smlouvách tvoří jednu samostatnou leasingovou komponentu (IASB, 2016, odst. B2). Z uvedených kritérií je zřejmé, že jejich splnění indikuje ekonomickou závislost smluv a z ní plynoucí potřebu sledovat závislé smlouvy jako celek, což je konzistentní s IFRS 15. Tento požadavek, který umožní zejména objektivnější ocenění leasingových smluv, nebyl v IAS 17 obsažen.

Účetní jednotka musí následně leasingovou smlouvu (či smlouvy), která leasing obsahuje, rozčlenit na jednotlivé leasingové komponenty a eventuálně komponenty, které nezakládají leasingový vztah.

Jako samostatnou komponentu v rámci smlouvy je třeba sledovat právo k užívání identifikovaného aktiva, pokud přináší účetní jednotce užitek samostatně a není vysoce závislé či propojené s jiným identifikovaným aktivem ve smlouvě, což lze doložit například tím, že nájemce se může rozhodnout nepronajmout si toto aktivum, aniž by to významně ohrozilo práva na užívání ostatních ve smlouvě uvedených aktiv.

Nájemce následně alokuje celkovou platbu sjednanou ve smlouvě na každou leasingovou komponentu na základě odhadu částek, které by vynaložil, pokud by jednotlivé leasingové komponenty pořizoval samostatně. Tyto částky by měly být určeny na základě cenové nabídky pro samostatné pořízení jednotlivých komponent od pronajímatele, nebo na základě cen podobných dodávek. Pokud tyto ceny nejsou zjištěitelné, nájemce je odhadne na základě maximálního využití relevantních informací z trhu. Požadavek rozložení leasingové smlouvy je rovněž oproti standardu IAS 17 nový. Dekompozice smlouvy na jednotlivé komponenty přináší možnost sledovat a oceňovat jednotlivé komponenty v souladu s jejich ekonomickou rolí v rámci účetní jednotky. Smlouva například může obsahovat práva na užívání aktiva, které odpovídá investici do nemovitostí a zároveň právo k užívání aktiv, které odpovídají aktivům upraveným v IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Dekompozice smlouvy (respektive agregovaných leasingových smluv) umožní pro jednotlivé leasingové komponenty využívat odpovídající metody ocenění k bilančnímu dni, které budou konzistentní s metodami ocenění, které využívá účetní jednotka pro aktiva, jež vlastní a mají obdobný účel. Standard také upravuje přístup ke službám, které mohou být součástí leasingové smlouvy a umožňuje buď jejich oddělené zobrazení, nebo jejich sledování společně s leasingovými složkami. Studie PwC (2016c) k tomu uvádí, že se účetní jednotka díky tomu může rozhodnout pro to řešení, které bude z praktického pohledu vhodnější.

2.3 Nevypověditelná doba leasingu

Nevypověditelná doba leasingu je doba, po kterou ani nájemce, ani pronajímatel nemají právo jednostranně (bez souhlasu druhé strany) ukončit nájem, respektive jednostranné ukončení nájmu je možné, ale výpověď nájmu přinese nikoliv nevýznamné penále pro toho, kdo leasingovou smlouvu vypoví. V pojetí IFRS 16 zahrnuje ovšem nevypověditelná doba leasingu, na rozdíl od IAS 17, i opce na pokračování či předčasné ukončení leasingu, pokud je pravděpodobné, že budou tyto opce nájemcem využity. Odpůrci tohoto požadavku argumentují tím, že dokud není opce využita, nájemce nemá povinnost platit budoucí nájemné. Vykazování takového závazku není tedy v souladu s Koncepčním rámcem. Dále argumentují, že určení nejvíce pravděpodobné varianty je značně subjektivní a může snížit porovnatelnost finančních výkazů (Janasová, 2013). Autoři studie PwC (2016c) kritizují navíc i to, že v IFRS 16 není uveden postup, jak zvážit individuální faktory při určení toho, zda je jisté, že účetní jednotka opci využije.

2.4 Výjimky z aplikace standardu

Nájemce nemusí aplikovat standard na krátkodobé leasingy a leasingy aktiv s nevýznamnou hodnotou. Významnost se posuzuje na absolutní bázi, vždy se vychází z ceny aktiva nového, i když pronajaté aktivum již nové není. Nesmí se také jednat o aktivum, které nájemce hodlá dále pronajmout a aktivum musí přinášet výnosy samostatně, nezávisle na ostatních aktivech.

Leasingové platby bude v těchto případech nájemce účtovat do nákladů časově rozlišení podle očekávaného vývoje výnosů z těchto leasingů či lineárně.

Otázkou je, zda účetní jednotky nebudou obcházet cíl standardu tím, že budou opakovaně uzavírat krátkodobé smlouvy o leasingu identifikovaných aktiv a vyhybat se tak účelově kapitalizaci leasingů.

3 Leasing u nájemce

Zásadní změnou účetního zachycení leasingu oproti IAS 17 je, že nájemce rozpozná ke dni zahájení leasingu právo užití aktiva a závazek z leasingu a to u jakéhokoliv leasingu až na standardem stanovené výjimky, viz výše.

3.1 Oceňování při zahájení leasingu

Ke dni zahájení leasingu nájemce ocení závazek z leasingu ve výši současné hodnoty budoucích leasingových plateb, které nebyly ke dni zahájení leasingu zaplacený. Leasingové platby diskontuje nájemce implicitní úrokovou mírou leasingu, pokud není nájemci známa, užije přírůstovou úrokovou míru.

Implicitní úroková míra je taková úroková míra, při které se součet diskontovaných leasingových plateb a diskontované nezaručené zbytkové hodnoty aktiva rovnají součtu fair value pronajatého aktiva a počátečních přímých nákladů na leasing u pronajímatele. Je zřejmé, že zjištění implicitní úrokové míry vychází primárně

z podmínek pronajímatele. Přírůstková úroková míra je pro nájemce taková úroková míra, kterou by nájemce dostal, pokud by si vzal půjčku za podobných ekonomických podmínek a rizik na financování pořízení aktiva podobné hodnoty, jakou má právo k užívání aktiva. Definice implicitní i přírůstkové úrokové míry jsou shodné s definicemi v IAS 17. Rozdíl oproti IAS 17 je při výpočtu výše leasingového závazku v tom, že nájemce nemusí při užití přírůstkové úrokové míry porovnávat vypočtenou současnou hodnotu leasingových plateb s fair value práva nájmu. Dle IAS 17 musel nájemce v zájmu co nejobjektivnějšího stanovení přírůstkové úrokové míry porovnat současnou hodnotu minimálních leasingových plateb s fair value pronajatého aktiva. Test vyžadovaný pro ocenění v nižší ze dvou hodnot není v IFRS 16 vyžadován zjevně proto, že by nájemce obtížně zjišťoval fair value konkrétního práva nájmu. Draft standardu však předpokládal pravidelné, každoroční testování práva k nájmu na snížení hodnoty dle IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. Toto ustanovení však není v IFRS 16 uvedeno, pouze se vyžaduje testovat právo k nájmu v souladu s IAS 36, který však požaduje obecně testování aktiv na snížení hodnoty, pouze pokud existují indikace snížení užitečnosti aktiv (s výjimkou goodwillu a nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou životnosti). Původní přístup draftu je opatrnější, avšak zároveň pochopitelně náročnější a dražší.

Leasingové platby zahrnují fixní platby, snížené o pohledávky vůči pronajímateli na základě leasingových pobídek a odhadnutou platbu zaručené zbytkové hodnoty či platbu za nákup aktiva, pokud je pravděpodobné, že k odkoupení aktiva po ukončení leasingu dojde. Na rozdíl od IAS 17 však zahrnují rovněž platby, které jsou formálně ve smlouvě formulovány jako variabilní, ale v podstatě jsou nevyhnutelné (in-substance fixed lease payments), i variabilní platby závislé na indexech či mírách apod. a rovněž eventuální platbu penále za realizaci opce na ukončení leasingu, pokud je pravděpodobné, že k využití této opce dojde. Tyto změny umožní ocenit leasingový závazek na základě odhadů, i když leasingová smlouva neobsahuje žádné fixní platby. Na základě uvedeného postupu lze kapitalizovat, na rozdíl od podmínek IAS 17, i smlouvy, které jsou založené pouze na podmíněných nájemech, tento nesporný přínos IFRS 16 je na druhé straně vykoupěn zvýšenou mírou odhadů, které je třeba pro ocenění závazku z leasingu využít.

Právo užívání aktiva ocení nájemce ke dni zahájení leasingu na bázi pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady vycházejí z hodnoty závazku z leasingu a jsou zvyšovány o leasingové platby, které nájemce uhradil před dnem zahájení leasingu (snížené o leasingové pobídky – slevy) a o počáteční přímé náklady leasingu uhrazené nájemcem. Dále se ocenění závazku zvyšuje o nájemcem vynaložené náklady, které jsou nutné k uvedení aktiva do používání (například montáž, odzkoušení, doprava provedená dodavatelem či ve vlastní režii) a o odhadnuté náklady na demontáž a odstranění identifikovaného aktiva či rekultivaci místa, na kterém bylo aktivum instalováno. Pořizovací cena se zvyšuje o náklady na úpravy

a obnovu aktiva, které jsou vyžadovány leasingovou smlouvou prostřednictvím vytvoření rezervy v souladu s IAS 37 Rezervy, tyto náklady mohou být vynaloženy typicky na konci leasingu či v jeho průběhu. Z uvedeného výčtu je zřejmé, že ocenění pořizovaného aktiva vychází, stejně jako dle IAS 17, z hodnoty leasingového závazku, který je zvyšován o vedlejší pořizovací náklady, tyto náklady jsou nově v IFRS 16 specifikovány. V IAS 17 podrobná specifikace těchto vedlejších pořizovacích nákladů nebyla uvedena, ale s přihlédnutím k úpravě pořizovacích nákladů v IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, měly účetní jednotky tyto náklady zahrnovat do ocenění i před vznikem IFRS 16.

3.2 Následné ocenění

IFRS 16 řeší důsledněji než IAS 17 následné ocenění práva k nájmu. Vychází z toho, že účetní jednotka v návaznosti na charakter jednotlivých komponent leasingu může oceňovat následně právo k nájmu shodně jako aktiva, která používá a spadají do působnosti IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, nebo jako investice do nemovitostí v souladu s IAS 40 Investice do nemovitostí.

Pokud účetní jednotka pronajaté aktivum využívá při své činnosti, přichází v úvahu model historických cen, kdy se aktivum nepřeceňuje na fair value. Tento přístup, byl v podstatě jako jediný zmiňovaný rovněž v IAS 17. Právo k užívání je odpisováno stejně, jako dlouhodobá aktiva patřící do působnosti standardu IAS 16 a to buď po dobu leasingu, pokud se navrácí po skončení leasingu pronajímateli, nebo po dobu životnosti, pokud po skončení leasingu zůstane nájemci, či jej nájemce odkoupí (musí být pravděpodobné, že opci na odkup aktiva nájemce využije). Zároveň je právo k nájmu testováno na snížení hodnoty podle IAS 36 Snížení hodnoty, pokud existují indikace, že došlo ke snížení užitečnosti najatého aktiva.

Nově IFRS 16 explicitně uvádí, že pokud nájemce užívá pro dlouhodobá aktiva sledovaná v rámci IAS 16 ocenění ve fair value, smí užít fair value model i pro ocenění práva k užívání aktiva, která splňují definici aktiv, které jsou předmětem IAS 16. Dopad přecenění je v tomto případě také zachycen v souladu s IAS 16.

Zároveň IFRS 16 nově uvádí, že pokud nájemce užívá ocenění ve fair value pro své investice do nemovitostí v souladu s IAS 40 Investice do nemovitostí, má rovněž aplikovat fair value model pro práva k užívání aktiva, která splňují definici investic dle IAS 40.

Oproti IAS 17 tady IFRS 16 důsledněji ošetřuje oceňování jednotlivých práv k leasingu ve vazbě na očekávaný způsob užitku, který pronajaté aktivum účetní jednotce přinese a zvyšuje tím kompatibilitu účetního zobrazení a ocenění aktiv v rozvaze.

Závazek z leasingu je při následném ocenění zvyšován o časově příslušný nevyplacený úrok, vypočtený na základě implicitní úrokové míry leasingu, případně přírůstkové úrokové míry a snižován o provedené leasingové platby. Úroková míra

se v průběhu leasingu nemění, pokud nedošlo k revizi úrokové míry v souvislosti se změnou leasingové smlouvy, viz dále.

Variabilní platby, které jsou hrazeny nájemcem v souvislosti s leasingem a nebyly zahrnuty při výpočtu závazku z leasingu do leasingových plateb, pokud nejsou zahrnuty do hodnoty jiného aktiva v souvislosti s příslušným standardem, jsou zahrnuty do nákladů. Rovněž úroky ze závazku z leasingu jsou nákladem nájemce. Uvedená východiska IFRS 16 pro ocenění závazků z leasingu jsou v podstatě shodná s IAS 17. Nově standard upravuje povinnost přecenění závazku z leasingu, pokud došlo k významné změně, která není pod kontrolou nájemce a určuje, ve kterých případech bude pro diskontování užita původní úroková míra leasingu a kdy má být použita úroková míra revidovaná. Janasová (2013) ve svém výzkumu uvádí, že jak auditorské společnosti, tak nájemci nesouhlasili s povinností revize úrokové míry vyžadované v draftu standardu, důvodem bylo neúměrné zvýšení náročnosti i nákladů spojených s takovýmto vykazováním a na druhé straně snížení porovnatelnosti.

Nově je také ve standardu upraveno zobrazení modifikace leasingové smlouvy, z těchto ustanovení je patrná silná vazba na standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

3.3 Prezentace a zveřejnění

Nájemce zveřejnění práva k užívání identifikovaných aktiv v rozvaze buď ve zvláštní položce, nebo v položkách těch aktiv, ve kterých by bylo pronajaté aktivum zařazeno, kdyby bylo vlastněno, informaci o jejich hodnotě pak uvede účetní jednotka v komentáři ke každé této položce. Pokud však splňují práva k užívání identifikovaných aktiv definici investice do nemovitostí, musí být v rozvaze zahrnuty mezi investice do nemovitostí a vykazují se dle požadavků IAS 40. Závazek z leasingu se zveřejní buď odděleně od ostatních závazků v rozvaze, nebo účetní jednotka uvede v komentáři každou položku závazků uvedených v rozvaze, která obsahuje závazek z leasingu.

Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření zveřejní nájemce úroky z leasingů (finanční náklad) odděleně od odpisů práv k užívání identifikovaných aktiv.

Ve výkazu o peněžních tocích nájemce zveřejní splátky leasingových závazků v rámci peněžních toků z financování, úroky v souladu s požadavky IAS 7 pro úrokové platby a platby za leasingy, které nejsou předmětem IFRS 16 (krátkodobé leasingy a leasingy aktiv s nízkou hodnotou) v rámci peněžních toků z provozní činnosti.

V komentáři nájemce zveřejní standardem požadované informace o leasingu v jedné samostatné poznámce, v této poznámce není třeba opakovat informace, které nájemce poskytuje v jiných částech komentáře či v rozvaze, tyto lze doplnit pouze odkazem na relevantní části účetní závěrky. Pokud účetní jednotka přeceňuje práva k užívání identifikovaných aktiv na fair value, musí poskytnout informace týkající

se přecenění dle IAS 16: datum přecenění, informaci, zda přecenění stanovil nezávislý znalec, pro každou skupinu přeceněných aktiv hodnotu, kterou by měly, pokud by byly oceňovány historickými cenami a výši přecenění. Účetní jednotka rovněž zveřejní, zda užívá právo nevykazovat informace o krátkodobých nájmech a o nájmech aktiv s nízkou hodnotou.

4 Očekávané ekonomické dopady IFRS 16

Původním, dlouho diskutovaným cílem novelizace standardu upravujícího leasingy byl především požadavek na rozeznání všech závazků a práv z leasingu u nájemce a tedy zrušení klasifikace leasingů na finanční a operativní leasing, kterou využívá IAS 17. Ke zrušení klasifikace leasingů na finanční a operativní mělo původně dojít jak u nájemce, tak u pronajímatele.

Horngren a Harrison (1989, s. 627) charakterizují operativní leasing jako obvykle buď krátkodobý, nebo vypověditelný (pozn.: vypověditelný leasing lze jednou ze stran smluvního vztahu vypovědět bez souhlasu strany druhé). Tento leasing dává nájemci právo užívat aktivum a pronajímateli zůstávají obvyklá rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Nájemce neúčtuje o pronajatém aktivu ani o závazku z leasingu. Finanční leasing je obvykle dlouhodobý a nevypověditelný. Účetní zachycení finančního leasingu je více podobné zaúčtování nákupu.

V odborné literatuře se komentáře podporující zrušení klasifikace leasingů na operativní a finanční a kapitalizaci všech leasingů objevují řadu let. Needles, Powers a Crosson (2008, s. 524) uvádí, že účetní jednotka může získat aktiva třemi způsoby: vypůjčením peněz a nákupem aktiva, nájmem aktiva na krátkodobý leasing, získáním aktiva na dlouhodobý leasing. Účetní zobrazení by mělo být konzistentní pro všechny uvedené způsoby. Leasing by tedy měl být vnímán důsledně jako způsob financování aktiv účetní jednotky.

Leasing bez ohledu na to, zda se jedná o leasing operativní či finanční, obsahuje nevyhnutelnou právní povinnost přesunu ekonomického prospěchu pronajímateli, a tedy obsahuje závazek (viz EY, 2011, s. 1312). V rozporu s touto skutečností je operativní leasing dle IAS 17 zachycován jako služba a závazky plynoucí z leasingu (ani pronajatá aktiva) nejsou nájemcem vykazovány. Horngren a Harrison (1989, s. 629) k tomu uvádí, že operativní leasing vede k mimobilančnímu financování pořízení aktiva nebo služby dluhem, který není vykázan v rozvaze.

Pokud byl leasing dle IAS 17 klasifikován jako operativní, docházelo ke zkreslování výše závazků u nájemce, nejzávažněji pak v případě dlouhodobých leasingů uzavíraných na základě smluv s nevypověditelným charakterem, které však nemohly být z různých důvodů klasifikovány jako finanční leasingy (například v případě nájmu pozemků pokud po skončení nájmu nebyl sjednán přechod vlastnictví pozemku na nájemce). Účetní jednotky se rovněž mohly různými cestami, kreativně (v negativním slova smyslu) snažit nastavit účelově podmínky

leasingových smluv tak, aby se jednalo o operativní leasing a zlepšovat tak touto cestou vykázanou finanční situaci snižováním výše dluhů vykázaných v rozvaze. Ani veškeré ve standardu uváděné indikátory k rozlišení finančního a operativního leasingu nepřinášely jistotu, že bude rozlišení operativního a finančního leasingu učiněno správně, v souladu s věcnou podstatou práv, která smlouva přinášela.

V rámci odborných časopisů byly publikovány analýzy, jejichž cílem bylo kvantifikovat důsledky mimobilančního financování, které vzniká nevykázáním závazku z operativních leasingů u nájemce. Například se jedná článek analyzující vliv kapitalizace operativního leasingu na klíčové finanční ukazatele v podnikatelském prostředí Velké Británie (Beattie, Edwards a Goodacre, 1998). Autoři článku pracovali s náhodně vybraným vzorkem 300 kótovaných společností, mimobilanční dlouhodobé závazky činily 39 % z vykazovaných dlouhodobých závazků, zatímco nevykazovaná aktiva činila 6 % z celkové hodnoty vykazovaných aktiv. Kapitalizace operativních leasingů by ovlivnila šest ze zvolených devíti ukazatelů finanční analýzy. Výzkum Fitó, Moya a Orgaz (2013) provedený ve Španělsku u 52 společností dospěl rovněž k závěru, že vliv kapitalizace operativních leasingů na ukazatele finanční analýzy je signifikantní.

Konkrétní dopad nového standardu IFRS 16 na účetní výkazy společností zatím není přesně znám, protože standard bude povinně aplikován až od roku 2019. Po vydání standardu IFRS 16 v lednu 2016 však byly provedeny další odhady vlivu tohoto standardu na účetní závěrky společností. Společnost Ernst & Young (EY, 2016) publikovala výzkum, který hodnotí očekávaný dopad IFRS 16 na společnosti podle odvětví. Byl hodnocen stupeň, ve kterém budou jednotlivá odvětví standardem ovlivněna, a zároveň byly zvažovány nároky na splnění požadavků standardu. Největší vliv budou mít podle tohoto výzkumu požadavky IFRS 16 na účetní výkazy společností věnujících se maloobchodu a výrobě spotřebního zboží. U těchto společností je rovněž předpokládána náročná aplikace IFRS 16. Další odvětví, které bude změnou významně zasaženo, jsou telekomunikace. V této oblasti bude třeba změnit přístup ke klasifikaci leasingových smluv se zákazníky v důsledku změny definice leasingu, respektovat bude nutno novou povinnost desagregace leasingových smluv na jednotlivé komponenty, viz dále. Dalším odvětvím, kde je očekávána náročná aplikace standardu, bude bankovníctví. Banky a jiné subjekty poskytující finanční služby mají velké množství poboček, rozsáhlé sítě bankomatů, stejně jako velká správní a call centra a budou muset pečlivě zvážit všechny leasingové smlouvy. Vysoký vliv IFRS 16 na účetní výkazy, ale o něco nižší náročnost na jeho aplikaci přinese standard podle uvedeného výzkumu v odvětvích těžebního průmyslu, dále v ropném a plynárenském průmyslu a ve strojírenství. Smlouvy k používání těžebních zařízení, pozemků a budov, které častěji než v jiných typech podnikání obsahovaly leasing vyňatý z působnosti IAS 17 na základě IFRIC 4, nyní budou spadat do působnosti nového standardu.

Studie PwC (2016a) odhaduje vliv kapitalizace operativních leasingů v rámci jednotlivých odvětví. Byly zkoumány tři tisíce kotovaných společností vykazujících podle IFRS, podnikajících v různých zemích a odvětvích. Výzkum identifikoval minimální dopad kapitalizace existujícího mimobilančního financování zveřejněného v účetních výkazech společností za rok 2014, viz následující tabulku.

Tab. 1: Očekávané změny zadlužení a EBITDA plynoucí z kapitalizace operativních leasingů

Odvětví	Medián zvýšení dluhů	Medián zvýšení EBITDA
Maloobchod	98 %	41 %
Aerolinie	47 %	33 %
Služby	42 %	15 %
Zdravotnictví	36 %	24 %
Velkoobchod	28 %	17 %
Doprava	24 %	20 %
Zábavní průmysl	23 %	15 %
Telekomunikace	21 %	8 %
Všechny společnosti	22 %	13 %

Zdroj: Globální studie kapitalizace leasingu (PwC, 2016b).

Z výše uvedených výsledků lze rovněž potvrdit významný vliv, který bude zřejmě přijetí IFRS 16 na výkazy společností mít.

Janasová (2013) provedla v České republice dotazníkové šetření mezi společnostmi, které byly v postavení nájemců. Z odpovědí společností vyplývá, že administrativní náročnost nového konceptu může převýšit přínosy pro uživatele účetních informací plynoucí z jednotného pojetí operativního a finančního leasingu.

Z těchto uvedených výsledků výzkumů je zřejmé, že potřeba zkvalitnění vypovídací schopnosti výkazů je na jedné straně zjevná, na druhé straně však nové řešení této problematiky přinese řadu dalších, nových problémů a otázek k diskusi.

Problémem v IAS 17 byl přístup k zachycení podmíněného nájemného. Podmíněné nájemné je definováno ve standardu jako část leasingových plateb, u kterých není stanovena pevná částka, ale která je založena na jiných faktorech, než je pouze uplynutí určité doby nájmu – například procento z tržeb, rozsah používání, cenové indexy, tržní úrokové míry (viz EY, 2011, s. 1267). Tyto platby se nezahrnovaly dle IAS17 do výpočtu leasingového závazku u nájemce. Pokud byl nájem (například u nemovitostí) sjednán pouze za podmíněné nájemné, tak bez ohledu na to, že smlouva měla nevypověditelný charakter a bylo vysoce pravděpodobné, že určitá část podmíněného nájmu (kvantifikovaného například procentem z tržeb) byla vždy

dosahována, neměl leasing, který postrádal minimální (jisté) leasingové platby, charakter leasingu finančního a tento dlouhodobý nájem nebyl vykazován v rozvaze nájemce, což opět vedlo opět k mimobilančnímu financování.

Z nedostatků standardu IAS 17 byl odvozen cíl navrhovaných změn účetního zachycení leasingu, kterým je poskytnout informace o budoucích finančních tocích, které se váží k leasingovým platbám a to bez ohledu na to, zda souvisí s finančním či operativním leasingem, tedy ze všech nájemních smluv konzistentně. Alexander, Britton a Jorissen (2005, s. 170) k tomu uvádějí: Základní a evidentně velmi radikální návrh je, že by mělo být zrušeno arbitrární rozlišení mezi operativním a finančním leasingem, které je neuspokojivé a mělo by být nahrazeno přístupem, který bude aplikovat tu samou úpravu pro všechny leasingy. Lewis a Pendrill (2004, s. 205) zároveň uvádějí, že by účetní přístup k leasingům u pronajímatele měl zrcadlit účetní přístup u nájemce.

5 Závěr

Nově vzniklý standard IFRS 16 Leasingy vznikl za spolupráce IASB (výbor pro tvorbu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví) a FASB (výbor pro tvorbu US GAAP). IFRS 16 je úzce spjatý se standardem IFRS 15 Výnosy za smluv se zákazníky, vzájemná konzistence obou standardů je jasně patrná, oba standardy rovněž korespondují se základními definicemi v Koncepčním rámci IFRS, až na dále uvedenou výjimku opcí na prodloužení doby nájmu, vnáší tak vyšší míru konzistence IFRS jako celku oproti standardům, které byly jimi nahrazeny.

Zrušení operativních leasingů a naplnění požadavku vykazání všech leasingů v účetnictví nájemce (až na standardem stanovené výjimky), eliminuje mimobilanční financování, které bylo existencí operativních leasingů umožňováno, což má zásadní význam pro zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky u nájemce.

Mezi důležité přínosy standardu IFRS 16 patří stanovení jasných pravidel pro určení, zda smlouva obsahuje leasing. Problémy však mohou nastat i zde například při určení toho, zda má nájemce právo získat podstatnou výši ekonomických užitků za najatého aktiva (například vzhledem k omezením rozsahu nájmu), či v některých případech při určení zda má nájemce právo řídit užívání najatého aktiva.

Nový a přínosný je požadavek na agregaci ekonomicky propojených, závislých leasingových smluv a na něj navazující alokace celkové leasingové platby na jednotlivé samostatné leasingové komponenty. Tyto jednotlivé komponenty – specifická práva k užívání identifikovaných aktiv – mohou potom být oceňovány a vykazovány v souladu se svým ekonomickým určením, konzistentně s ostatními aktivy účetní jednotky.

Zahrnutí podmíněných plateb do výpočtu celkového závazku z leasingu přináší větší míru odhadů a rizik, ale na druhé straně je nutnou podmínkou dosažení cíle

IFRS 16 standardu, kterým je zejména zamezit mimobilančnímu financování. Na druhé straně zahrnutí opcí na prodloužení či zkrácení doby leasingu do výpočtu hodnoty závazku z leasingu může být vnímáno v souvislosti s definicí závazku v Koncepčním rámci IFRS minimálně jako problematické. Pozitivně je třeba hodnotit promyšlený postup zapracování změn v leasingových smlouvách.

Otevřeným problémem standardu je odtržení účetního zobrazení u nájemce a pronajímatele, toto řešení je kompromisem, který ovšem lze považovat za odůvodněný vzhledem k problémům, které by nastaly v účetnictví pronajímatele, pokud by i zde byla zrušena klasifikace leasingů na operativní a finanční a v důsledku toho by muselo docházet k částečnému odúčtování pronajatých aktiv.

Z uvedené analýzy vyplývá, že přes dílčí problémy je nový standard krokem vpřed a povede ke zvýšení kvality účetních výkazů.

Literatura

ALEXANDER, D., BRITTON, A., JORISSEN, A., 2015. *International Financial Reporting and Analysis*. London: Thomson.

BEATTIE, V., EDWARDS, K., GOODACRE, A., 1998. The impact of constructive operating lease capitalization on key accounting ratios. *Accounting and Business Research*, roč. 28, č. 4, s. 233–254. doi: 10.1080/00014788.1998.9728913.

EY [Ernst & Young], 2011. *International GAAP 2011: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

EY [Ernst & Young], 2016. *Leases a summary of IFRS 16 and its effects* [online]. [cit. 4. 12. 2016]. Dostupné z: <<http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016/%24FILE/ey-leases-a-summary-of-ifs-16-and-its-effects-may-2016.pdf>>.

FITÓ, A. M., MOYA, S., ORGAZ, N., 2013. Considering the Effects of Operating Lease Capitalization on Key Financial Ratios. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, roč. 42, č. 159, s. 341–369. doi: 10.1080/02102412.2013.10779750.

HORNGREN, CH. T., HARRISON, W. T., 1989. *Accounting*. Engelwood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.

IASB [International Accounting Standards Board], 2016. *International Financial Reporting Standards*. London: IFRS Foundation.

JANASOVÁ, B., 2013. Vyhodnocení přístupu k nové standardizaci leasingu podle IASB. *Český finanční a účetní časopis*, roč. 8, č. 4, s. 110–127. doi: 10.18267/j.cfuc.359.

Dvořáková, D.: *IFRS 16 Leasingy*.

LEWIS, R., PENDRILL, D., 2004. *Advanced Financial Accounting*. Glasgow: Prentice Hall.

NEEDLES, B. E., POWERS, M., CROSSON, S. V., 2008. *Financial and Managerial Accounting*. Boston: Houghton Mifflin.

PWC [PricewaterhouseCoopers], 2016a. *IFRS 13: The leases standard is changing* [online]. [cit. 4. 12. 2016]. Dostupné z: <http://www.pwccn.com/webmedia/doc/635965684392818662_leases_standard_changing_jan2016.pdf>.

PWC [PricewaterhouseCoopers], 2016b. *IFRS 13: A study on the impact of lease capitalization IFRS 16: The new leases standard* [online]. [cit. 4. 12. 2016]. Dostupné z: <<https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-a-study-on-the-impact-of-lease-capitalisation.pdf>>.

PWC [PricewaterhouseCoopers], 2016c. *IFRS 13: In depth IFRS 16: a new era of lease accounting*. [online]. [cit. 4. 12. 2016]. Dostupné z: <http://www.pwccn.com/webmedia/doc/635930315658389102_indepth_ifrs16_new_mar2016.pdf>.

IFRS 16 Leases

Dana Dvořáková

Abstract:

This article is aimed at the analysis of the newly created standard IFRS 16 Leases. This standard has radically changed the accounting and reporting of leases by the lessee. The standard has abandoned the classification of operating and financial lease and categorically requires that the lessee report all liabilities and assets resulting from leasing contracts. It deals with the benefits as well as with the risks which the standard brings from the point of view of the declarative value of financial statements in comparison with the previous standard IAS 17 Leases.

Keywords: Lessee; Accounting; Leases; International Financial Reporting Standards.

JEL Classification: M41.