

## INTERPRETACE NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADY K NÁJEMNÍM POBÍDKÁM<sup>1</sup>

### Interpretation of the National Accounting Board for Lease Incentives

*Jana Skálová, Michaela Boukalová*

---

#### Národní účetní rada a její práce

Národní účetní rada (dále jen „NÚR“) vznikla dne 18. ledna 1999 jako zájmové sdružení právnických osob. Hlavním důvodem pro založení NÚR bylo tedy vytvořit odborně silného partnera pro komunikaci se státní správou pro tvorbu účetní legislativy, připomínkové řízení i jiných norem souvisejících s účetnictvím, daněmi a auditem (Mejzlík, 2008). V roce 2004 se rozhodli členové NÚR, že bude vhodné pomoci české účetní veřejnosti vydáváním interpretací českých účetních předpisů. NÚR při tvorbě Interpretací vychází ze zákona o účetnictví a vyhlášek, dále z ostatních zákonů a předpisů. V případě, kdy tyto předpisy neposkytují jednoznačné vodítko, přihlíží ke způsobu naplnění věrného a poctivého obrazu účetnictví, přičemž postupuje nezávisle, objektivně a respektuje veřejný zájem.

#### Prezentace výsledků práce veřejnosti

Členové NÚR se snaží výsledky své práce, tedy schválené interpretace, prezentovat veřejnosti. Činí tak jednak formou odborných článků, jednak formou seminářů. K problematice srovnatelnosti se věnoval nejvíce Pelák, (Pelák, 2007), (Pelák, 2012), interpretace věnující se majetku rozebíraly Pilátová – Šrámková (2012), interpretace k odložení dani komentují Liškařová – Jindřišková (2012).

Za doby fungování Národní účetní rady byly uspořádány tři velké semináře, jejichž cílem bylo prezentovat vytvořené interpretace odborné veřejnosti (Skálová, 2012). V prosinci 2012 byla vydána kniha všech dosud zveřejněných interpretací v nakladatelství Wolters Kluwer.

#### Využití interpretací v praxi

Zda a jak jsou interpretace používány v praxi, se řada členů přesvědčuje ve své každodenní práci auditora, daňového poradce či účetního. Některé z interpretací použilo také Ministerstvo financí při novelizaci účetních předpisů. Jako příklady je možno uvést změnu způsobu vykazování oprav zásadních chyb minulých období a změn účetních metod, úpravu okamžiku vykazování pohledávek a závazků z titulu dotací, kompenzace rezervy a zaplacených záloh na splatnou daň.

NÚR zaznamenala případy, kdy Interpretace byly používány jako podpůrná argumentace při práci účetních a auditorů, jsou citovány v odborných akademických dílech. Některé byly využity i pro rozhodování daňových sporů na Nejvyšším správním soudu. Lze tak říci, že Interpretace postupně vytváří to, čemu se čemu se v anglosaském prostředí říká „best practice“ (Mejzlík, 2011).

#### Používání konkrétní interpretace účetními jednotkami

Roky 2008 – 2009 přinesly v oblasti nájmu nebytových prostor v České republice nový fenomén označovaný jako „rent free“ neboli nájemní pobídky. Převládá nabídka nad poptávkou

---

<sup>1</sup> Článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2013 (VŠE IP100040).

donutil pronajímatele, aby začali bojovať o nájemce a lákat je různými marketingovými nástroji k uzavření smlouvy.

Účetní praxe byla nájemními pobídkami poněkud zaskočena. Ve své podstatě nájemní pobídka je nákladem či výnosem týkající se nájemního vztahu, je vhodné ji řešit pomocí časového rozlišení nákladů či výnosů. Pracovníci ekonomických útvarů, účetní i daňoví poradci zkoumali, jak se vypořádat s ustanoveními v nájemní smlouvě, které nájemci zajišťují prvních několik měsíců nájem „zdarma“ či za symbolickou 1 Kč, či se situací, kdy pronajímatel uhradí za nájemce náklady spojené s ukončením původního nájemního vztahu či náklady na stěhování.

Národní účetní rada v roce 2010 zveřejnila Interpretaci I-17 Pobídky v nájemních vztazích, která doporučuje nájemní pobídky časově rozlišovat.

V Interpretaci je uvedeno: Nájemce i pronajímatel při stanovení účetního řešení zvaží charakter posuzované výhody. Pokud podle všech relevantních okolností lze soudit, že smyslem poskytované výhody je výlučně získání nového nájemce nebo prodloužení smluvního vztahu se stávajícím nájemcem (taková výhoda se dále označuje jako „pobídka“), v účetnictví se tato pobídka časově rozliší po dobu trvání smlouvy, ke které se vztahuje, a to u obou smluvních stran. Účetní jednotky ve svých vnitřních směrnících stanoví kritéria pro posuzování pobídek a postupy jejich účtování.

Pokud pronajímatel poskytuje výhodu z jiného důvodu než je získání nového nájemce nebo prodloužení smlouvy se stávajícím nájemcem (např. sleva na nájemném je způsobena omezením v užívání pronajímaných prostor), taková výhoda není pobídkou a tato interpretace se na její účtování nevztahuje. To, zda je poskytovaná výhoda pobídkou, záleží na odborném úsudku účetní jednotky. Při formování odborného úsudku lze vzít v úvahu odborný úsudek druhé smluvní strany.

### **Průzkum mezi účetními jednotkami**

Účtování nájemních pobídek označovaných mezi developerskými společnostmi jako „rent free“ bylo zkoumáno na třech velkých developerských společnostech a to letech 2008 až 2011. Všechny tyto společnosti v pozici pronajímatelů časově rozlišovaly na dobu nájemní smlouvy pobídky poskytnuté svým nájemcům.

Pro projednávání a schvalování interpretace I-17 Pobídky v nájemních vztazích od některých členů Národní účetní rady zazníval názor, že většina pronajímatelů tyto pobídky časově rozlišuje a že pomocnou ruku tato interpretace podá právě nájemcům, což mohou být menší společnosti, často bez povinného auditu.

Proto se výzkum zaměřil na nájemce, kteří tvořili druhou smluvní stranu ke zkoumaným pronajímatelům. V průběhu let počet nájemců přibýval, což bylo způsobeno tím, že původní nájemci větších celků byli nahrazováni menšími subjekty. Zkoumaní nájemci prokazatelně o nájemních pobídkách účtovat měli, tato povinnost vyplývala za uzavřených nájemních smluv, které byly vyhodnoceny všemi pronajímateli, jako smlouvy s nájemní pobídkou. Ke zjištění všech potřebných údajů byly k dispozici všechny dostupné dokumenty pronajímatelů (na základě toho, že výzkum byl proveden na klientech renomované poradenské společnosti, která vedla účetnictví těmto pronajímatelům).

Data o účetnictví zkoumaných nájemců pak byla získána z veřejně dostupných zdrojů, tedy ze zveřejněných účetních závěrek uložených do sbírky listin rejstříkového soudu.

**Tabulka č. 1 - Počty nájemců s nájemní pobídkou**

Rok	2008	2009	2010	2011
Ano účtovaly o časovém rozlišení	0	0	2	2
Ne, neúčtovaly o časovém rozlišení	4	7	5	8
Celkem	4	7	7	10

Zdroj: Boukalová, 2013

Z tabulky vyplývá, že v roce 2010, tedy v roce, kdy byla zveřejněna interpretace Národní účetní rady, o nájemních pobídkách došlo k nárůstu počtu subjektů časově rozlišujících tyto pobídky na straně nájemců.

Pokud bychom ze zkoumaných společností vybrali jen ty s povinným auditem (nájemce i pronajímatele), pak by počty společností účtujících o nájemních pobídkách vypadaly tak, jak ukazuje tabulka č.

**Tabulka č. 2 - Auditované společnosti a nájemní pobídky**

Rok	2008	2009	2010	2011
Ano účtovaly o časovém rozlišení	3	3	5	5
Ne, neúčtovaly o časovém rozlišení	4	7	5	5
Celkem	7	10	10	10

Zdroj: Boukalová, 2013

Přestože v roce 2010 a 2011 pět nájemců patří mezi auditované společnosti, tak časové rozlišení nájemních pobídek neprovedly. Je tedy zcela legitimní otázka na auditora těchto společností, zda částka časového rozlišení pobídky je tak nevýznamná, že nedoporučil časové rozlišení.

Z údajů účetních závěrek nájemců, kteří o časovém rozlišení neúčtovali, bylo vypočteno zkreslení hospodářského výsledku před zdaněním roku 2011, bylo průměrné výši 3,47 % (nejvyšší 6,87 % a nejnižší 0,62 %).

## Závěr

Z výše uvedených dat je možno vyvodit několik obecných závěrů. Od roku 2008 výrazně vzrostlo využívání pobídek v nájemních vztazích. Počet nájemců u developerských projektů postupně narůstá pronajímáním menších částí. Řada nájemců, kteří získali nájemní pobídku, účtuje o časovém rozlišení v souladu s Interpretací Národní účetní rady, přesto však zůstává více než polovina těch, kteří pobídky časově nerozlišují. Je tedy možno říci, že členové NÚR by měli pokračovat ve své práci, snažit se o šíření znalostí a osvěty v oblasti Interpretací. Tomu může napomoci kniha, která byla vydána v roce 2012 v nakladatelství Wolters Kluwer.

## Abstrakt

Příspěvek rozebírá vliv Interpretací Národní účetní rady na české účetnictví. Kromě vlivu na českou účetní legislativu v podobě novelizace vyhlášky pro podnikatele, je v příspěvku analyzován dopad interpretace č. I-17 – Pobídky v nájemních vztazích na vybraném vzorku účetních závěrek nájemců a pronajímatelů, kteří využívali nájemní pobídku rent free.

**Klíčové slová:** Národní účetní rada. Časové rozlišování. Nájem.

## Summary

Contribution discusses the impact Interpretations of National Accounting Board on Czech accounting. In addition to the impact on Czech accounting legislation in the form of an amendment to Decree for entrepreneurs the paper analyzes the impact of Interpretation No. I-17 - Incentives in lease agreement. The main section deals with the accounting for lease incentives focusing on the rent free and analyzes its use in accounting.

**Key words:** National Accounting Board. Accounting of incentives. Lease.

**JEL klasifikácia:** M40

## Použitá literatura

- [1] BOUKALOVÁ, M.: Specifika účtování dlouhodobých nájemních smluv – pobídky. VŠE v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Diplomová práce. 2013.
- [2] LIŠKAŘOVÁ, I. – JINDŘIŠKOVÁ, M.: Odložená daň v interpretacích NÚR. Auditor, 2012, roč. XIX, č. 2, s. 11–14. ISSN 1210-9096.
- [3] NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA: Interpretace. Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. ISBN 978-80- 357- 968-5.
- [4] MEJZLÍK, L.: Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů. E-Bulletin Komory daňových poradců. 2008. č. 2, str. 29 – 35. ISSN 1211-9946.
- [5] MEJZLÍK, L. Předmluva – Interpretace Národní účetní rady jako „best practice” v ČR? Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 2, s. 4–6. ISSN 1802-2200.
- [6] PELÁK, J.: Jak správně opravovat chyby v účetnictví. Bulletin Komory daňových poradců České republiky, 2007, č. 7–8, s. 46–53. ISSN 1211-9946.
- [7] PELÁK, J.: Nový způsob oprav chyb od roku 2013. Auditor, 2012, roč. XIX, č. 2, s. 17–19. ISSN 1210-9096.
- [8] PILÁTOVÁ, J. – ŠRÁMKOVÁ, A.: Majetek v interpretacích NÚR. Auditor, 2012, roč. XIX, č. 2, s. 15–16. ISSN 1210-9096.
- [9] SKÁLOVÁ, J.: Semináře Národní účetní rady. Auditor, 2012, roč. XIX, č. 2, s. 20–22. ISSN 1210-9096.

## Kontakt

Jana Skálová, Ing., PhD., Katedra účetnictví a audítování, FFÚ, VŠE v Praze, [skaj@vse.cz](mailto:skaj@vse.cz).