

Legal and Accounting Aspects of Sale of Business in the Slovak Republic

Martina Podmanická

University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: martina.podmanicka@euba.sk

Abstract: The aim of this paper is to present and analyze the legal and accounting aspects of the sale of a *business* in Slovak Republic according to the currently valid legislation of the issue. Understanding the relationship between the seller and the buyer of the business from a commercial point of view is extremely important for the correct accounting solution of the sale of the business. The purchase and sale of a business should be understood as a transaction with the business as an economic unit, which is sold and bought at the sale/purchase price. Therefore, the assets and liabilities that the buyer has purchased are measured at fair value. The sale of a business is a profit or loss transaction, while the purchase of a business is a balance sheet transaction.

Keywords: *assets, liabilities, business, seller, buyer*

JEL codes: M40, M41

1 Úvod / Introduction

Súčasný stav riešenej problematiky predaja podniku z právneho a účtovného hľadiska je výsledkom neustáleho zdokonaľovania a spresňovania obchodnej a účtovnej legislatívy v príslušnej oblasti s úmyslom dosiahnuť verné a pravdivé zobrazenie podstaty transakcie predaja podniku, resp. jeho časti. Význam riešenej problematiky priamoúmerne narastá s počtom realizovaných kombinácií podnikov tohto typu vo svete i v Slovenskej republike. (Juhászová, Z., Užík, J., 2014) Predmetom predaja môže byť tak zdravý prosperujúci podnik, ktorému sa dlhodobo darí, je schopný generovať príjmy a jeho predajom vlastník späť získava vložený a v ideálnom prípade aj zhodnotený kapitál, ako i podnik, ktorý stagnuje, či prechádza zložitým obdobím a jeho predajom vlastník eliminuje straty, ktoré vyrobil alebo získa aspoň časť zdrojov vložených do podnikania. Dôvody pre predaj podniku sú taktiež početné, ako napr.: nadmerné pracovné vyťaženie, zodpovednosť plynúca zo samotného kolobehu podnikateľskej činnosti, zefektívnenie štruktúry skupiny podnikov, či zjednodušenie riadenia podnikov. Na druhej strane investor kúpou podniku napr. výhodne investuje nadbytočný kapitál, expanduje do určitého geografického regiónu, posilňuje svoju pozíciu v danom ekonomickom odvetví alebo získa zabehnutý fungujúci a prosperujúci podnik napriek svojim minimálnym skúsenostiam v danom odvetví.

Cieľom predkladaného príspevku je prezentovať a analyzovať právne a účtovné aspekty predaja podniku v Slovenskej republike podľa v súčasnosti platnej právnej úpravy danej problematiky.

Príspevok sa venuje danej problematike z právneho a účtovného hľadiska. Pre správne účtovné zobrazenie predaja podniku je mimoriadne dôležité pochopenie vzťahov medzi predávajúcim a kupujúcim daného podniku z obchodného hľadiska. Nakoľko účtovníctvo má verne a pravdivo zobrazovať danú transakciu, ak nechápeme podstatu transakcie a jej právnym dôsledkom, je takmer vylúčené, aby sme verne a pravdivo zobrazili danú transakciu v účtovníctve podnikateľa.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Príspevok prezentuje a analyzuje problematiku predaja podniku v Slovenskej republike z právneho a účtovného hľadiska tak, ako je riešená v platnej právnej úprave tejto problematiky v súčasnosti, predovšetkým v súlade so zákonom č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) a opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania pre podvojné účtovníctvo“). Preto sme pri písaní príspevku analyzovali najmä ustanovenia daných právnych predpisov. Inšpiráciou pre zostavenie príspevku nám boli i knižné publikácie a príspevky v odborných časopisoch uvádzané v časti Literárne zdroje a iné odkazy.

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

3. 1 Právny aspekt predaja podniku v Slovenskej republike

Obchodný zákonník podnikom rozumie súbor hmotných, osobných a nehmotných zložiek podnikania, pričom k podniku patria veci, práva a iné majetkové hodnoty, ktoré patria podnikateľovi a slúžia na prevádzkovanie podniku alebo vzhľadom na svoju povahu majú tomuto účelu slúžiť. Z tejto definície je zrejmé, že podnik je objektom právnych vzťahov, nie jeho subjektom. Preto je správne uvádzať, že „spoločnosť predáva svoj podnik alebo kupuje podnik od iného subjektu“, nie že „podnik niečo predáva alebo kupuje“. Z pohľadu obchodného práva ide teda o všetky aktíva spoločnosti.

Nadobudnutie vlastníckeho práva k veciam, právam a iným majetkovým hodnotám, ktoré slúžia na prevádzku spoločnosti a súčasné prevzatie záväzkov spoločnosti sa uskutočňuje na základe zmluvy o predaji podniku, ktorá je upravená v ustanoveniach § 476 až § 488 Obchodného zákonníka. Ustanovenia § 477 až § 486 platia aj pre zmluvy, ktorými sa predáva časť podniku tvoriaca samostatnú organizačnú zložku.

V tejto súvislosti treba uviesť, že z porovnania ustanovenia definujúceho podnik (§ 5) a základného ustanovenia definujúceho zmluvu o predaji podniku (§ 476) vyplýva, že Obchodný zákonník v základnom ustanovení definujúcom zmluvu o predaji podniku (§ 476) sa odkláňa od definície podniku (§ 5). Súčasťou predaja podniku podľa základného ustanovenia sú aj záväzky predávajúceho súvisiace s podnikom. Podľa definície podniku záväzky podnikateľa súvisiace s podnikom nie sú súčasťou podniku.

Na kupujúceho prechádzajú všetky práva a záväzky, na ktoré sa predaj vzťahuje. Prechádzajú práva aj záväzky z existujúcich právnych vzťahov, napr. práva a záväzky z nájomných, poisťných i úverových zmlúv. (Tumpach, M., Užík, J., Juhászová, Z., 2014) Prevod práv znamená zmenu v osobe veriteľa. (Tumpach, M., Manová, E., Meluchová, J., 2014) Namiesto predávajúceho sa veriteľom stane kupujúci. Z predávajúceho na kupujúceho prechádza vlastnícke právo k veciam, ktoré sú zahrnuté do predaja účinnosťou zmluvy. Vlastnícke právo k nehnuteľnostiam prechádza vkladom do katastra nehnuteľností. Na kupujúceho prechádzajú práva a povinnosti z pracovnoprávných vzťahov k zamestnancom podniku. Účinnosťou zmluvy sa zamestnanci stávajú zamestnancami kupujúceho, pričom na kupujúceho prechádzajú všetky povinnosti z pôvodného zamestnávateľa bez ohľadu na to, či vznikli z pracovného pomeru na základe pracovnej zmluvy alebo dohody o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru. Kupujúci je povinný uspokojiť všetky pracovnoprávne nároky zamestnancov, ktoré neboli ku dňu prevodu uspokojené, aj keď na ne vzniklo právo pred uzatvorením zmluvy o predaji podniku. Na kupujúceho prechádzajú i všetky práva vyplývajúce z priemyselného (patenty, vynálezy, zlepšovacie návrhy, ochranné známky, úžitkové vzory a pod.) alebo iného duševného (najmä autorské práva a práva príbuzné autorskému právu) vlastníctva, ktoré sa týkajú podnikateľskej činnosti predávaného podniku s výnimkou prípadov, ak by to odporovalo zmluve o poskytnutí výkonu práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva alebo povahe týchto práv. (Pakšiová, R., Kubaščíková, Z., 2015) Zmluvou o poskytnutí výkonu

práv z priemyselného vlastníctva je licenčná zmluva na predmety priemyselného vlastníctva. K prechodu práv, na výkon ktorých je nadobúdateľ licenčnou zmluvou oprávnený, nedôjde, pokiaľ s prechodom poskytovateľ licencie nesúhlasí. Ak zo zmluvy nevyplýva niečo iné, prechádza na kupujúceho aj oprávnenie používať obchodné meno spojené s predávaným podnikom, ibaže by to bolo v rozpore so zákonom alebo s právom tretej osoby. Pokiaľ na kupujúceho prechádzajú i pohľadávky, tak prechod pohľadávok sa spravuje ustanoveniami o postúpení pohľadávok. (Pakšiová, R., Kubaščíková, Z., 2014) S pohľadávkou prechádza na kupujúceho aj jej príslušenstvo (úroky, úroky z omeškania, náklady spojené s uplatnením pohľadávky) a všetky práva s ňou spojené (záložné právo, ručenie). Predávajúci je povinný bez zbytočného odkladu oznámiť dlžníkom prechod pohľadávok na kupujúceho. Ak splnenie pohľadávky je zabezpečené záložným právom, ručením alebo iným spôsobom, predávajúci je povinný o prechode pohľadávky bez zbytočného odkladu podať správu osobe, ktorá zabezpečenie záväzku poskytla. Predávajúci je rovnako povinný odovzdať kupujúcemu všetky doklady a poskytnúť všetky potrebné informácie, ktoré sa týkajú prevedenej pohľadávky.

Prevzatie peňažných záväzkov kupujúcim znamená pre predávajúceho skutočnosť, že sa zbaví povinnosti zaplatiť dlh, pričom túto povinnosť na seba preberá kupujúci, ktorý sa stáva novým dlžníkom. Na prechod záväzku sa nevyžaduje súhlas veriteľa. Kupujúcemu vzniká oznamovacia povinnosť oznámiť veriteľom prevzatie záväzkov. Povinnou náležitosťou zmluvy o predaji podniku je záväzok kupujúceho prevziať všetky záväzky predávajúceho súvisiace s podnikom ako i zaplatiť kúpnu cenu. Aby bolo možné zmluvu o predaji podniku skutočne považovať za zmluvu o predaji podniku podľa § 476 až § 488 Obchodného zákonníka, je dôležité, aby sa kupujúci zaviazal prevziať všetky záväzky predávajúceho. Toto je základná nevýhoda predaja podniku. Na kupujúceho totiž spolu s právami prechádzajú aj záväzky predávajúceho, ktorých rozsah nemusí byť v momente predaja preukázateľne zistiteľný, pričom predávajúci len ručí za splnenie prevedených záväzkov.

Zákonný prechod práv a záväzkov súvisiacich s predávaným podnikom z predávajúceho na kupujúceho sa však týka len práv a záväzkov súkromnoprávnej povahy, ktoré vznikli na základe noriem súkromného práva, nie práv a záväzkov, ktoré vznikli na základe noriem verejného práva. To znamená, že na základe zmluvy o predaji podniku dochádza len k prevodu povinností súkromnoprávnej povahy a nie je možné previesť povinnosti, ktoré vznikli na základe predpisov verejného práva. Na kupujúceho teda neprechádzajú daňové povinnosti, záväzky voči štátnemu rozpočtu, povinnosť platiť clo, záväzky z titulu sociálneho či zdravotného poistenia, pokuty uložené orgánmi verejnej správy a iné záväzky verejnoprávnej povahy.

Na kupujúceho neprechádza ani živnostenské oprávnenie, či iné oprávnenie alebo povolenie udelené predávajúcemu na podnikateľskú činnosť.

Predpokladá sa, že kúpna cena/predajná cena je určená na základe údajov o súhrne vecí, práv a záväzkov vyplývajúcich z účtovníctva predávaného podniku ku dňu uzavretia zmluvy a tiež na základe ďalších hodnôt uvedených v zmluve, pokiaľ nie sú zahrnuté v účtovníctve predávaného podniku. Uvedené ustanovenie má len dispozitívny charakter, zmluvné strany ho teda môžu uplatniť v prípade, že sa nedohodnú inak.

Vzhľadom na zložitosť predmetu predaja podniku, samotnému uzatvoreniu zmluvy predchádzajú dlhodobé rokovania zmluvných strán. (Bombor, T. 2019). Konštrukcia samotnej zmluvy je zložitá, nakoľko sa odporúča v zmluve o predaji podniku špecifikovať jednotlivé prevádzané zložky podniku – veci, práva a záväzky tvoriace predmet predaja, aby sa predišlo možným sporom v budúcnosti. Obchodný zákonník vyžaduje písomnú formu zmluvy o predaji podniku a notársky osvedčené podpisy predávajúceho a kupujúceho. Zvyčajne sa zmluvou o predaji podniku prevádza i vlastnícke právo k nehnuteľnostiam, ktoré sú súčasťou podniku, zmluva o predaji podniku sa tak stáva podkladom pre zápis zmien v katastri nehnuteľností. Ku dňu účinnosti zmluvy je predávajúci povinný odovzdať a kupujúci prevziať veci zahrnuté do predaja. O prevzatí sa spíše zápisnica a podpíše sa oboma stranami. Prevzatím vecí prechádza nebezpečenstvo

škody na týchto veciach z predávajúceho na kupujúceho. Deň účinnosti zmluvy o predaji podniku nie je v právnej úprave explicitne upravený, preto by mal byť uvedený v samotnej zmluve. V prípade, že zmluva výslovne neuvádza deň svojej účinnosti, účinná bude dňom jej uzavretia, t. j. dňom podpisu oboma zmluvnými stranami.

Predaj podniku alebo jeho časti sa zapisuje do obchodného registra v prípade, že predávajúci je osoba zapísaná o obchodnom registri. Deň zápisu predaja podniku v obchodnom registri nie je dňom účinnosti zmluvy o predaji podniku. Právnická osoba, ktorá predala podnik tvoriaci jej imanie, môže ukončiť svoju likvidáciu a byť vymazaná z obchodného registra až po uplynutí jedného roka po tomto predaji.

3. 2 Účtovný aspekt predaja podniku v Slovenskej republike

Účtovanie predaja podniku účtovnou jednotkou, ktorá účtuje v sústave podvojného účtovníctva je v Slovenskej republike upravené v § 27 postupov účtovania pre podvojnú účtovníctvo.

Pri predaji podniku alebo jeho časti sa v účtovníctve predávajúceho účtuje predávaný majetok alebo jeho časti na ťarchu nákladového účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť a záväzky v prospech výnosového účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti. Predajná cena sa účtuje na ťarchu účtu 371 – Pohľadávky z predaja podniku a v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti. Rozdiel súm zaúčtovaných na príslušných účtoch nákladov a výnosov viažucich sa k danej transakcii predaja vyjadruje zisk alebo stratu z predaja podniku, pre predávajúceho je predaj podniku teda výsledkovou transakciou.

V účtovníctve kupujúceho sa kupovaný majetok podniku alebo jeho časti účtuje na ťarchu príslušných účtov majetku a prevzaté záväzky sa účtujú v prospech príslušných účtov záväzkov. Kúpna cena podniku alebo jeho časti sa účtuje v prospech účtu 372 – Záväzky z kúpy podniku. Kúpa podniku je teda pre kupujúceho súvahová transakcia. Podľa § 25 ods. 1 písm. e) bodu 1. zákona o účtovníctve kupujúci majetok a záväzky nadobudnuté kúpou podniku alebo jeho časti ocení reálnou hodnotou podľa § 27 ods. 2 zákona o účtovníctve. Špecifikom kúpy podniku je skutočnosť, že sa reálnou hodnotou neoceňuje len majetok a záväzky, ktoré boli vykázané v súvahe predávajúceho, ale aj tie, ktoré vykázané neboli z dôvodu, že nespĺňali kritériá pre ich vykázanie. Typickým príkladom je napr. nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou.

Podkladom pre zaúčtovanie uvedených účtovných prípadov je zmluva o predaji podniku a zápisnica, ktorá sa povinne vyhotovuje pri prevode a prevzatí vecí, práv, iných majetkových hodnôt a záväzkov, ako aj vystavené interné doklady. (Petrovická, I. 2019).

V prípade, ak je kúpna cena podniku alebo jeho časti vyššia ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho podnik alebo jeho časť, v účtovníctve kupujúceho vzniká goodwill, ktorý sa účtuje na ťarchu účtu 015 - Goodwill. Ak je kúpna cena podniku alebo jeho časti nižšia ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho, v účtovníctve kupujúceho vzniká záporný goodwill, ktorý sa účtuje v prospech účtu 015 – Goodwill. Pri účtovaní goodwillu sa zisťuje, v akej výške sa v budúcnosti v súvislosti s goodwillom zvýšia ekonomické úžitky a v súvislosti so záporným goodwillom znížia ekonomické úžitky. Ak budúce zvýšenie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie ako je výška goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť goodwillu sa odpíše pri kúpe podniku alebo jeho časti. Vzniknutý záporný goodwill sa jednorazovo odpíše v prospech účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku so súvzťažným zápisom na ťarchu účtu 075 – Oprávky ku goodwillu. Podľa zákona o účtovníctve, ak sa nedá životnosť goodwillu spoľahlivo odhadnúť, musí ho účtovná jednotka odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. (Farkaš, R., 2008). Na prvotné zaúčtovanie goodwillu alebo záporného goodwillu sa nevzťahuje požiadavka účtovania o odloženej dani.

Záver / Conclusions

Príspevok prezentuje a analyzuje problematiku predaja podniku v Slovenskej republike z právneho a účtovného hľadiska. Pre správne účtovné zobrazenie predaja podniku je mimoriadne dôležité pochopenie vzťahov medzi predávajúcim a kupujúcim daného podniku z obchodného hľadiska. Nakoľko účtovníctvo má verne a pravdivo zobrazovať danú transakciu, ak nechápeme podstatu transakcie a jej právnym dôsledkom, je takmer vylúčené, aby sme verne a pravdivo zobrazili danú transakciu v účtovníctve podnikateľa. Kľúčovým pre účtovné riešenie problematiky predaja, resp. kúpy podniku alebo jeho časti je pochopenie skutočnosti, že predaj a nákup podniku musíme vnímať ako transakciu s podnikom ako ekonomickým celkom, ktorý je predávaný resp. kupovaný za predajnú/kúpnu cenu stanovenú ako výsledok ponuky a dopytu po danom podniku. Racionálnym dôsledkom tejto skutočnosti je fakt, že v účtovníctve kupujúceho podnik sú jednotlivé položky majetku a záväzkov ocenené v reálnej hodnote, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu pre jednotlivé položky, ktoré sú v účtovníctve samostatne sledované. Vo svojej podstate sa však daná transakcia významne nelíši od transakcie predaja, resp. kúpy jednotlivého majetku. Predaj podniku je výsledkovou transakciou, pričom kúpa podniku je súvahovou transakciou.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

Bombor, T. (2019). Zmluva o predaji podniku z právneho hľadiska. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 19(1), s. 16-21.

Farkaš, R. (2008). *Kombinácie podnikov (účtovné aspekty)*, prvé vydanie. Bratislava: Iura Edition.

Juhászová, Z., Užík, J. (2014). Základná úprava účtovníctva na Slovensku. In Marketing manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania. In: Zborník recenzovaných príspevkov z 2. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie : Košice, 23. - 24. október 2014 [elektronický zdroj]. Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, s. 181-185 CD-ROM.

Pakšiová, R., Kubaščíková, Z. (2014). Risks of company's non-realised profits distribution. In Managing and Modelling of Financial Risks. International scientific conference. Managing and Modelling of Financial Risks: 7th International Scientific Conference: 8th-9th September 2014 Ostrava, Czech Republic : proceedings. Ostrava : VŠB - Technical University of Ostrava, p. 598-605. Dostupné na internete: <http://www.ekf.vsb.cz/export/sites/ekf/rmfr/cs/sbornik/Sbornik_parts/Sbornik_II.dil.pdf>.

Pakšiová, R., Kubaščíková, Z. (2015). Business property of company and investments. In Annual conference on finance and accounting. Procedia economics and finance : 16th Annual conference on finance and Accounting, ACFA, Prague 2015, 29th May 2015 [elektronický zdroj]. - Holandsko : Elsevier B.V., 2015. p. 70-78 online. Dostupné na : <<ftp://193.87.31.84/0210592/1-s2.0-S2212567115007145-main.pdf>>.

Petrovická, I. (2019). Predaj podniku a základ dane u daňovníkov účtujúcich v podvojnom účtovníctve. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 19(1), s. 22-38.

Tumpach, M., Manová, E., Meluchová, J. (2014). Relevantnosť národného podnikového finančného výkazníctva v Slovenskej republike z pohľadu veriteľov ako nepriviligovaných používateľov. In: Ekonomický časopis : časopis pre ekonomickú teóriu, hospodársku politiku, spoločensko-ekonomické prognózovanie. Bratislava : Ekonomický ústav SAV : Prognostický ústav SAV, s. 495-507.

Tumpach, M., Užík, J., Juhászová, Z. (2014). Irregularities in accounting for provision in Slovakia. In: Managing and modelling of financial risks. International scientific conference. Managing and modelling of financial risks : proceedings : 7th international scientific conference : 8th - 9th september 2014, Ostrava, Czech Republic [elektronický zdroj]. Ostrava : VŠB - Technical University of Ostrava, p. 824-831.

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.

Amendments to IFRS 16 and conceptual underpinnings of financial reporting

David Procházka

University of Economics, Prague
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing
Nam. W. Churchilla 4, Praha 130 67, Czech Republic
E-mail: prochazd@vse.cz

Abstract: As a reaction to COVID-19 pandemics, the IASB issued Amendments to IFRS 16, containing a practical relief in lessee accounting for rent concessions. Even though the Amendments considerably reduce the administrative costs incurred in preparing financial statements, it has several drawbacks. The most significant ones relate to the issue of comparability and principle-based nature of IFRS. Furthermore, the users express concerns that long-term credibility and high-quality of IFRS can be endangered by one-off prompt changes. The paper discusses these views, referring to the findings of research related to the lobbying of accounting standard-setting and conceptual underpinning of financial reporting.

Keywords: IFRS 16; rent concessions; lessee accounting; lobbying

JEL codes: M41

1 Úvod

Ekonomické důsledky pandemie COVID-19 mají a budou mít dopady na účetní závěrky podniků. Tento článek si klade za cíl posoudit reakci institucí, které regulují účetní výkaznictví veřejně obchodovaných společností na evropských burzách, na aktuální vývoj ve vztahu k dlouhodobě udržitelné vysoké kvalitě účetního výkaznictví. Konkrétně bude předmětem analýzy činnost IASB, a to na příkladu standardu IFRS 16. Článek je organizován následovně. Po úvodní kapitole je ve stručnosti představen obsah Dodatku k IFRS 16, který řeší účetní řešení nájemních koncesí na straně nájemce. Třetí kapitola diskutuje vhodnost této úpravy, která poskytuje nájemcům praktickou úlevu po přechodnou dobu, v kontextu cílů účetního výkaznictví. Poslední kapitola shrnuje poznatky.

2 Metodologie a data

Dne 28. května 2020 vydala IASB Dodatek k IFRS 16 (v originále *Covid-19-Related Rent Concessions: Amendments to IFRS 16*), který poskytuje nájemcům praktickou úlevu při účetním řešení nájemních koncesí (angl. „rent concessions“), mezi které patří např. odpuštění nájemného či odklad plateb v čase. Sleva na nájemném či odklad platby nájemného obecně představuje událost, s kterou původní text IFRS 16 počítal a která zakládá povinnost účetní jednotce posoudit, zda nedošlo ke změně leasingové smlouvy (angl. lease modification – viz IFRS16.44–46). Jestliže se jedná o změnu smlouvy, účetní jednotka musí přepočítat současnou hodnotu leasingového závazku (na základě aktualizovaného splátkového kalendáře a nově zjištěné diskontní sazby) a provést úpravu ocenění aktiva práva užití (Right-of-Use).

IASB vydáním Dodatku doplnila odstavce 46A a 46B, které umožňují nájemci rozhodnout, že nebude posuzovat, zda nájemní koncese představuje změnu leasingové smlouvy. Využije-li tuto praktickou úlevu, zachytí změny v leasingových platbách stejným způsobem, jako kdyby se jednalo o změnu, která nekonstituuje modifikaci leasingové smlouvy. V případě odpuštění nájemného se použije analogický postup jako u negativních variabilních leasingových plateb podle IFRS16.38, tj. odúčtování části leasingového závazku do zisku za období (postup v souladu s IFR9.3.3.1). V případě odložených plateb nájemného se aplikuje IFRS16.36, tj. standardní navyšování leasingového závazku o naběhlý úrokový náklad a snižování leasingového závazku při úhradě splátky. IFRS16.46B stanovuje tři podmínky pro využití praktické úlevy: