

## REVIDOVANÝ NÁVRH NOVELIZACE IFRS PRO LEASINGY – ZAMĚŘENO NA NÁJEMCE<sup>1</sup>

### Re-Exposure Draft of the Amendments on IFRS for the Leases – Focused on Lessees

*Libor Vašek*

Konvergenční projekt Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) a amerického Výboru pro standardy účetního výkaznictví (FASB) patří mezi ostře sledované aktivity v oblasti mezinárodního účetního výkaznictví již několik let. V květnu tohoto roku tento projekt přitom vygradoval do své další části, neboť byl vydán revidovaný návrh principů a pravidel upravující budoucí zachycení, ocenění a prezentaci leasingových smluv v účetních závěrkách podniků, které je sestavují dle IFRS, případně U.S. GAAP. Co této revizi předcházelo a na co se mají podniky v postavení nájemce případně připravit?

Současný přístup k vykazování leasingových smluv uplatňovaný v IFRS i U.S. GAAP a související rozlišování leasingu na finanční (resp. kapitálový v U.S. GAAP) a operativní v režimu základního principu převodu podstatné části všech rizik a odměn souvisejících s vlastnictvím předmětu leasingu<sup>2</sup> z pronajímatele na nájemce byl zakotven již kdysi dávno ve vyhlášce U.S. GAAP, která byla vydána v roce 1976. Konkrétně se jednalo o vyhlášku s označením FAS 13 *Accounting for Leases*, z níž později vyšla tvorba standardu IAS s označením IAS 17 *Accounting for Leases* (vydaný v září 1982) a taktéž tvorba standardu U.K. GAAP s označením SSAP 21 *Accounting for Leases and Hire Purchase Contracts* (vydaný v roce 1984).<sup>3</sup> Z pohledu do historie lze vnímat, že současná aplikace je postavena na ekonomickém prostředí starém 30 až 35 let, a to i přes několik novelizací, které původní verze průběžně upravovaly. Nikdy se však nejednalo o koncepční změnu, o novelizaci, která kompletně mění vykazování leasingových smluv. Šlo spíše o aktualizaci stávajícího stavu v reakci na vývoj a změny v ostatních zdrojích účetních pravidel. A právě v tomto bodě je současný konvergenční projekt jiný, a proto také patří mezi aktivity, které doprovází řada komentářů a souhlasných i odmítavých reakcí.

Myšlenka nového přístupu přitom není nijak nová a například zmínka o použití principu *right-of-use* k vykazování aktiv, která jsou předmětem leasingu, v účetní závěre nájemce se objevila již v únoru 2000<sup>4</sup>. Do období na přelomu roku 2000 lze směřovat prvopočátky úvah o přepracování existujících principů a pravidel pro leasingy. V té době šlo spíše o výzkumné aktivity, které však patří do celkového pohledu na tzv. *due process*, tj. proces přípravy a schvalování pravidel IFRS a U.S. GAAP, přičemž hlavní výstupy z výzkumné fáze by měly být běžně zapracovány do tzv. Diskusních materiálů (*Discussion Papers*)<sup>5</sup>. V případě leasingu byla tato výzkumná fáze poměrně dlouhá a do agendy činností IASB byl projekt přepracování pravidel pro leasingy zahrnut až v červenci 2006. Až tímto aktem IASB dala najevo, že se s určitým cílem hodlá věnovat rozsáhlé novelizaci existujících

<sup>1</sup> Tento příspěvek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory dlouhodobého koncepčního rozvoje výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2013

<sup>2</sup> IAS 17.4 definuje finanční leasing jako leasing, který „transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an asset.“

<sup>3</sup> [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/0606s08b.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/0606s08b.pdf)

<sup>4</sup> [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/FASBSR-2000-Leases-Implementation-Of-New-Approach.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/FASBSR-2000-Leases-Implementation-Of-New-Approach.pdf)

<sup>5</sup> IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook z února 2013, odst. 4.12

principů a pravidel pro leasingy. Rozhodnutí přitom vycházelo z dohody s FASB z února 2006 o zahrnutí leasingu do konvergenční spolupráce s cílem do roku 2008 společně zvážit a rozhodnout o rozsahu a načasování projektu novelizace.<sup>6</sup> Následně v březnu 2009 byl zveřejněn k veřejné diskusi jako výsledek předchozích několikaletých zkoumání *Discussion Paper: Leases: Preliminary Views*. K diskusnímu materiálu obdržely Rady po čtyřech měsících celkem 290 komentářů.<sup>7</sup>

Přibližně rok a půl po zveřejnění diskusního materiálu byl vydán prvotní návrh nových principů a pravidel pro leasingy. Stalo se tak v srpnu 2010 a odborné veřejnosti byl poskytnut prostor do prosince 2010 k zaslání souhlasných či odmítavých komentářů, protinávrhů. Těch bylo obrženo celkem 760, což je výrazně vyšší číslo, než bylo doposud u dřívějších projektů zaznamenáno<sup>8</sup> a i to svědčí o velké citlivosti projektu a navrhovaných změn vůči uživatelům.<sup>9</sup> IASB s FASB byly touto obrovskou reakcí donuceni k další diskusi a k přepracování svých záměrů, které vyústilo ve zveřejnění revidovaného návrhu v květnu 2013. Do 13. září 2013 je odborná veřejnost vyzvána k zaslání svých komentářů a pohledů na předloženou upravenou verzi<sup>10</sup>. Co tedy revidovaný návrh obsahuje a jaké zásadní změny v účetní závěrce nájemce by nastaly, pokud by byl následně přijat?

Z formálního hlediska si novelizace klade za cíl v rámci IFRS nahradit IAS 17 *Leases* a současně také IFRIC 4 *Determining whether an Arrangement contains a Lease* vytvořením a vydáním nového standardu, který ponese označení IFRS. Z hlediska obsahu má přinést nový IFRS tak zásadní změny ve vykazování leasingu, které se dotknou každého podniku bez ohledu na jeho velikost či odvětví, ve kterém působí. Návrh přitom představuje změny jak pro nájemce, tak pro pronajímatele, ale následující text je věnován primárně nájemci.

Před vlastním pohledem na nový účetní režim je třeba si povšimnout úpravy samotné definice leasingu. V její souvislosti si musí každý podnik ujasnit, zdali má před sebou k řešení leasingovou smlouvu nebo pouze servisní smlouvu (tj. smlouvu o poskytování služeb). A jak platí napříč IFRS, podstatný je obsahový aspekt uzavřených smluv, nikoliv jejich formální či právní podoba a název. Identifikace leasingu je v návrhu postavena na dvou podmínkách: (i) užití identifikovaného aktiva a s tím spojená (ii) kontrola (ovládání) takového aktiva. Naplnění první podmínky bude většinou spojeno s explicitní identifikací aktiva ve smlouvě. Současně musí platit, že dodavatel, resp. pronajímatel nesmí mít podstatné právo libovolně nahrazovat a vyměňovat během trvání kontraktu poskytnuté aktivum. Ovládání aktiva je naplněno tehdy, může-li nájemce podmínkami smlouvy řídit využití aktiva a současně mít z takového využití pro sebe prospěch.<sup>11</sup>

Je-li uzavřená smlouva identifikována jako leasing, je třeba přistoupit k jejímu zachycení v účetní závěrce nájemce. V další fázi je pro vysvětlení aplikace nového přístupu

<sup>6</sup> Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB z února 2006

<sup>7</sup> Nejvíce respondentů (44 %) bylo z Evropy, následováno 30 % ze severní Ameriky (viz Comment Letter Summary).

<sup>8</sup> Např. v případě konvergenční projektu novelizace pravidel pro zachycení podnikových kombinací obdržela IASB a FASB k návrhu z roku 2005 reakce od celkem 287 respondentů. [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Documents/Business\\_Combinations\\_JN2008.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Documents/Business_Combinations_JN2008.pdf)

<sup>9</sup> Polovina respondentů byla přitom geograficky směřována ze Severní Ameriky a přibližně čtvrtina z Evropy. [www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Leases/Leases%20ED%20Comment%20letter%20Summary%20%28Jan%2012%20-%20Final%29.pdf](http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Leases/Leases%20ED%20Comment%20letter%20Summary%20%28Jan%2012%20-%20Final%29.pdf)

<sup>10</sup> Do 15. července 2013 přišly reakce od 12 respondentů, z čehož však zatím nelze vyvozovat žádné velké závěry o konečném čísle, protože je běžné, že reakce jsou zaslány v posledních dnech vyhlášeného období a respondenti využívají celou jeho délku pro důkladnou analýzu předloženého návrhu. [www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=2013-270](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=2013-270)

<sup>11</sup> Podmínkám identifikace leasingu je věnováno několik odstavců (odst. 7 až 19) v navrhovaném IFRS.

vhodné rozlíšiť, zdali predmetom leasingu je nemovitost či movité aktívum a zdali je alebo není naplnen krátkodobý leasing, u něhož může být maximální délka doby trvání leasingu (vč. možného prodloužení) 12 měsíců. Zveřejněný návrh rozlišuje totiž dva typy leasingů – tzv. Typ A předurčený pro většinu leasingů, jejichž předmětem je movité aktívum a Typ B, který je naopak nastaven primárně pro nemovitosti. V případě krátkodobých leasingů je možné využít výjimky, která je přiblížena dále v textu.

Uzavře-li nájemce smlouvu, která je vyhodnocena jako leasing, musí bez ohledu na typ leasingu (A nebo B) uznat k počátku doby trvání leasingu v rozvaze aktívum a závazek z leasingu a to na bázi současné hodnoty budoucích leasingových plateb. Toto je přístup, který zásadně mění současnost a ovlivní výkaznictví většiny podniků<sup>12</sup>. Výpočet současné hodnoty je s ohledem na použití diskontní míry obdobný jako v IAS 17. Rozdíl je však v uchopení tzv. variabilních leasingových plateb (obdoba tzv. podmíněného nájemného, které v IAS 17 stojí mimo kalkulaci současné hodnoty), které musí být zahrnuty do celkových leasingových plateb použitých pro kalkulaci. Současně musí být uváženy i leasingové platby po dobu všech ekonomicky možných prodloužení, ke kterým má nájemce právo. Ocenění aktiva je upraveno ještě o vedlejší pořizovací náklady obdobně, jako je tomu u finančních leasingů dle současných pravidel.

Po dobu trvání leasingu je závazek z leasingu průběžně úročen a splácen a průběh jeho ocenění nezávisí na typu leasingu, což je podstatné, neboť na typu leasingu naopak závisí amortizace aktiva. Přístup k vykazování závazku v rozvaze je tak obdobný současnosti. Amortizace aktiva v případě Typu A má být postavena na rovnoměrném rozložení pořizovací ceny aktiva po dobu trvání leasingu do (provozních) nákladů snižujících výsledky hospodaření. Odpisování aktiva je nezávislé na vývoji a úročení závazku a součet nákladu na odpis aktiva a úrokového nákladu je v jednotlivých letech trvání leasingu postupně klesající. Toto však neplatí pro leasingy Typu B, u nichž je amortizace aktiva závislá na vývoji závazku a výše odpisu je dána rozdílem mezi rovnoměrným rozložením zbývajících leasingových plateb do jednotlivých let a úročením závazku, aniž by však docházelo k oddělenému vykazování jednotlivých nákladových položek. K lepšímu pochopení nového přístupu lze použít následující ilustraci<sup>13</sup>:

	Zařízení (Leasing Typu A)			Nemovitost (Leasing Typ B)			
Období	0	1	2	3	1	2	3
<b>Výkaz finanční situace (rozvaha) (v tis. Kč)</b>							
Aktívum	600	400	200	-	414	215	-
Závazek	-600	-414	-215	-	-414	-215	-
<b>Výsledovka (v tis. Kč)</b>							
Odpis		200	200	200	-	-	-
Úrok		45	32	16	-	-	-
Nájemné		-	-	-	231	231	231
Celkem		245	232	216	231	231	231
				693			693

Ilustrativní příklad má stejné výchozí zadání, co se týče časového období a peněžních hodnot jednotlivých leasingů. Předmět leasingu se však liší, což vede k uznání jednoho leasingu jako Typu A a druhého jako Typu B. Z ilustrace je vidět, že počáteční ocenění je

<sup>12</sup> V roce 2011 dosahovaly nově uzavřené leasingy celkové částky přibližně 800 bilionů amerických dolarů (viz informace obsažená v dokumentu IASB „Snapshot: Leases“)

<sup>13</sup> Ilustrace je ve svém základu převzata z dokumentu IASB „Snapshot: Leases“, který byl zveřejněn v květnu 2013 spolu s vydáním revidovaného návrhu.

shodné (období 0) a je založeno na súčasnej hodnote očakávaných budúcich peňažných toků, ktoré v nominále dohromady čítajú 693 tis. Kč. Jejich súčasná hodnota je 600 tis. Kč. V prípade Typu A je aktívum amortizované rozložením pořizovacie ceny rovnomerne po dobu 3let, tj. 200 tis. Kč ročne (600 tis. Kč / 3 roky). Úročení záväzku vede v jednotlivých letech k uznaniu postupne klesajúcich úrokových nákladů (v kontextu toho, jak je záväzok snižovaný leasingovými platbami). Výsledkom je nerovnomerné rozloženie celkových nákladů z uzavretého leasingu do jednotlivých let. Naproti tomu v prípade leasingu Typu B je rozloženie celkových nákladů do jednotlivých let rovnomerné, pretože vychádza z konceptu prostého rozlišenia celkových leasingových platieb, tj. 693 tis. Kč po dobu 3 let predstavuje 231 tis. Kč ročne. Vývoj záväzku u jednotlivých typů leasingů je stejný, neboť se aplikuje shodný princip úročení založený na metodě efektivní úrokové sazby. Je tak třeba dopočítat výši amortizace aktiva, aby byl zajištěn stále rovnomerný dopad do výsledovky v jednotlivých letech. Je-li tedy rovnomerný dopad 231 tis. Kč a za první rok vychází úročení záväzku 45 tis. Kč, činí amortizace aktiva 186 tis. Kč, tj. rozdíl těchto dvou položek. V druhém roce trvání leasingu je amortizace aktiva vyšší a činí 199 tis. Kč, neboť výše úročení poklesla na 32 tis. Kč, tj. mění se disproporce jednotlivých komponent uvnitř stále stabilního leasingového nákladu. Z příkladu by také měl vyplynout rozdíl v prezentaci nákladových položek ve výsledovce, kdy u Typu A jsou prezentovány položky dvě, zatímco u Typu B jedna. Tato skutečnost může mít zásadní vliv na případné rozlišování provozního a neprovozního výsledku hospodaření. V případě Typu B by měl být celkový leasingový náklad uvažován jako součást provozních výsledků. Obdobný režim by měl být uplatňován ve výkazu peňažných toků – u Typu A musí být splátka jistiny záväzku z leasingu prezentována v rámci kategorie financování a placené úroky dle obecných pravidel nastavených v IAS 7<sup>14</sup>, zatímco u Typu B bude celá leasingová platba součástí peňažního toku z provozních činností.

V případě krátkodobých leasingů mohou podniky-nájemci využít výjimku, která nepožaduje předmět leasingu uznávat v rozvaze a současně nepožaduje uznat ani vyplývající záväzok z budúcich platieb. Nájemce může vyjít z pravidel obdobných těm, která platí nyní pro operativní leasing, tj. rovnomerné rozliší leasingové platby jako náklady do výsledku hospodaření po celou dobu trvání nájmu. Pokud nájemce tuto výjimku nevyužije, postupuje i u krátkodobých leasingů dle obecných pravidel popsaných výše s rozlišením leasingu na Typ A, resp. Typ B. Peňažní platby uskutečněné u krátkodobých leasingů, je-li využita výjimka, jsou ve výkazu peňažných toků součástí kategorie provozních činností.

## Abstrakt

V květnu 2013 byl zveřejněn upravený návrh novelizace pravidel IFRS a U.S. GAAP pro leasingy, který přináší zásadní změny jak pro nájemce, tak pronajímatele do budoucna. Smlouvy identifikované jako leasing musí být nově rozlišeny na Typ A a Typ B s ohledem na předmět leasingu, zdali jde o nemovitost nebo movité aktivum. Každý leasing přitom musí nájemce uznat v aktivech a záväzcích na bázi současné hodnoty s výjimkou krátkodobých leasingů s dobou trvání do 12ti měsíců. Dopad do výsledovky je odvislý od klasifikace leasingu a je jiný u Typu A a Typu B.

**Klíčové slová:** IFRS, leasing, účetní závěrka, nájemce, zveřejněný návrh

## Summary

In May 2013 re-exposure draft of amendments on leases under IFRSs and U.S. GAAP was released and it introduces fundamental changes that will affect a reporting of leases by both lessee and lessors. Contracts identified as leases shall be classified as Type A or Type B based

<sup>14</sup> Viz odst. 33, IAS 7, dle něhož mohou být placené úroky prezentovány v rámci peňažního toku z provozních činností nebo financování.

on a subject of lease (whether property or non-property asset). All leases shall be newly recognised in the lessee's balance sheets except for short-term leases with the lease term till 12 months. A recognition in profit or loss depends on the classification of a lease.

**Key words:** IFRS, leases, financial statements, lessee, re-exposure draft

**JEL klasifikace:** M41

### **Použitá literatura**

- [1] NAILOR, H.- LENNARD, A.: Leases: Implementation of a New Approach. Financial Accounting Series. Norwalk. FASB, February 2000, [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/FASBSR-2000-Leases-Implementation-Of-New-Approach.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/FASBSR-2000-Leases-Implementation-Of-New-Approach.pdf)
- [2] IASB: A Guide through IFRS. IASCF, London, červenec 2012. ISBN 978-1-907877-63-6.
- [3] IASB: Leases. Exposure Draft ED/2013/6. IASCF, London, May 2013. ISBN 978-1-907877-92-6.
- [4] IASB: Snapshot: Leases. IASCF, London, May 2013. [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- [5] IASB: IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook. IASCF, London, February 2013. [www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due-Process-Handbook-February-2013.pdf](http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due-Process-Handbook-February-2013.pdf)
- [6] IASB: Business Combinations Phase II – Project Summary and Feedback Statement. IASCF, London, January 2008. [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Documents/Business\\_Combinations\\_JN2008.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Documents/Business_Combinations_JN2008.pdf)
- [7] IASB: Leases. IASCF, London, June 2006. [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/0606s08b.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/0606s08b.pdf)
- [8] IASB: Leases: Comment Letter Summary. IASCF, London, September 2009. [www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/Leases0909b06Aobs.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/Leases0909b06Aobs.pdf)
- [9] A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP 2006-2008. Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB. Norwalk, February 2006. [www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/MoU.pdf](http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/MoU.pdf)

### **Kontakt**

Libor Vašek, Ing., Ph.D., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 311, [vasek@vse.cz](mailto:vasek@vse.cz)