



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV EKONOMIKY

INSTITUTE OF ECONOMICS

VLIV VYBRANÝCH ROZDÍLŮ MEZI ČESKÝM FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM A IFRS NA VÝŠKU POLOŽEK V POVINNÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZECH VYBRANÉ SOUKROMOPRÁVNÍ KORPORACE

IMPACT OF THE SELECTED DIFFERENCES BETWEEN THE CZECH FINANCIAL ACCOUNTING AND IFRS
ON THE SLECTED ITEMS IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF PRIVATE CORPORATIONS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Vlachová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Helena Hanušová, CSc.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav ekonomiky
Studentka:	Bc. Michaela Vlachová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Podnikové finance a obchod
Vedoucí práce:	Ing. Helena Hanušová, CSc.
Akademický rok:	2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Vliv vybraných rozdílů mezi českým finančním účetnictvím a IFRS na výšku položek v povinných účetních výkazech vybrané soukromoprávní korporace

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současného stavu

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Cíle, kterých má být dosaženo:

Zjistit významnější rozdíly mezi IFRS a současně platnou právní úpravou finančního účetnictví v ČR. Ze zjištěných odlišností vybrat některé a prokázat zda a jak ovlivní hospodaření vybrané soukromoprávní korporace (s přihlédnutím k jejím specifikům i specifikům oboru jejího podnikání) zda a jak se promítnou do povinných účetních výkazů.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2018: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2018. 18. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2018. ISBN: 978-80-7554-116-1.

SAXUNOVÁ, D. Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting. Prague: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.

ŠRÁMKOVÁ, A. a M. KŘIVÁNKOVÁ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. 6. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. ISBN 978-80-86716-99-2.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

ABSTRAKT

Tato diplomová práce je zaměřena na analýzu účtování leasingových závazků podle standardu IAS 17 a podle nového standardu IFRS 16 Leasingy ve společnosti Atlas Copco Services, s. r. o. Práce je rozdělena do tří částí. První část se zabývá teoretickými východisky obou standardů. V druhé části nalezneme praktické využití účtování leasingů ve sledované společnosti podle nového standardu IFRS 16 a jeho porovnání se standardem IAS 17. Třetí část obsahuje shrnutí obou standardů a doporučení výběru jednoho ze standardů.

ABSTRACT

This diploma thesis is focused on the analysis of leasing liabilities under standard IAS 17 and the new standard IFRS 16 Leases at Atlas Copco Services, s. r. o. The thesis is divided into three parts. The first part deals with the theoretical basis of both standards. In the second part we will find the practical application of the lease accounting in the monitored company under the new IFRS 16 and its comparison with IAS 17. The third part summarizes both standards and recommends the selection of one of the standards.

KLÍČOVÁ SLOVA

Stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, oprávkky k dlouhodobému hmotnému majetku, finanční leasing

KEYWORDS

Buildings, tangible long-term assets, depreciation of tangible long-term assets, corrections of tangible long-term assets, financial leasing

Bibliografická citace

VLACHOVÁ, Michaela. *Vliv vybraných rozdílů mezi českým finančním účetnictvím a IFRS na výšku položek v povinných účetních výkazech vybrané soukromoprávní korporace* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-09]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119495>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav ekonomiky. Vedoucí práce Helena Hanušová.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně 30. dubna 2019

.....

podpis studenta

Poděkování

V této části bych ráda poděkovala vedoucí své diplomové práce paní Ing. Heleně Hanušové, CSc. za odborné vedení práce, připomínky a rady. Dále bych ráda poděkovala paní Helze Hartl, finanční manažerce společnosti Atlas Copco GmbH, která mi poskytla podklady pro tuto práci.

OBSAH

1	Úvod.....	8
2	Cíle práce, metody a postupy zpracování	9
3	Teoretická východiska práce	11
3.1	Charakteristika obecných metod poznání	11
3.2	Popis současného stavu	12
3.3	IFRS 16 Leasing.....	13
3.3.1.	Určení, zda se jedná o leasing.....	14
3.3.2.	Rozdělení smlouvy na části, které souvisejí s leasingem, a části, které s ním nesouvisí.....	22
3.4	Ocenění a účtování leasingu.....	29
3.4.1.	Vykazování leasingu na straně nájemce	30
3.4.2.	Úroková míra	31
3.4.3.	Umořovací tabulka.....	32
3.4.4.	Leasingové platby	35
3.4.5.	Prvotní ocenění práva k užívání aktiva.....	35
3.5	Následné oceňování a účtování	36
3.5.1.	Právo k užívání aktiva.....	36
3.5.2.	Závazek z leasingu.....	36
3.5.3.	Variabilní (pohyblivé) leasingové platby	37
3.5.4.	„V podstatě fixní“ platby	38
3.5.5.	Zaručená zbytková hodnota (záruka zbytkové hodnoty).....	38
3.5.6.	Modifikace leasingu.....	39
3.6	Prezentace leasingů v účetních výkazech	42
3.6.1.	Prezentace leasingů v účetních výkazech nájemce.....	42
3.7	IFRS 16 leasingy versus IAS 17 leasingy	43
3.7.1.	Účtování podle IAS 17 Leasingy	43
3.7.2.	Účtování podle IFRS 16 Leasingy.....	45

3.7.3.	Účtování na počátku leasingu	46
3.7.4.	Následné účtování	46
3.7.5.	Příchod na nový standard.....	50
3.7.6.	Leasingy podle IAS 17 klasifikované jako operativní.....	50
3.7.7.	Možnosti přechodu na IFRS 16 Leasingy.....	52
3.7.8.	Účtování (úprava účetních výkazů) při přechodu na IFRS 16 Leasingy ..	54
4	Analýza problému a současného stavu	55
4.1	Charakteristika společnosti	55
4.2	Získávání dat pro IFRS 16 Leasingy.....	59
4.3	IFRS 16 reporting.....	63
4.3.1.	IFRS 16 Extra reporting - příklad	63
4.4	IFRS 16 Leasingy - 2019	67
	Příklad.....	75
4.5	SAP RE-FX v praxi.....	78
	Příklad.....	79
4.6	Reporting.....	80
4.6.1.	IFRS 16 Dlouhodobý majetek – leasing.....	81
4.6.2.	IFRS 16 Finanční nástroj – součástí rozvahy	82
4.7	Analýza poměrových ukazatelů	85
4.7.1.	Ukazatele rentability – Rentabilita celkový aktiv (ROA).....	85
4.7.2.	Ukazatele zadluženosti – Úrokové krytí.....	86
4.7.3.	Ukazatele zadluženosti – Koeficient samofinancování	86
5	Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení.....	88
6	Závěr	90
7	Seznam použitých zdrojů.....	91
7.1	Seznam použité literatury.....	91
7.2	Seznam použitých zkratk.....	92
7.3	Seznam tabulek	93

7.4	Seznam obrázků	94
7.5	Seznam vzorců	95

1 Úvod

Od ledna 2019 vstoupil v platnost jakožto výsledek desetiletého projektu nový standard IFRS 16 Leasingy. Tento standard nahrazuje původní znění standardu IAS 17 Leasingy. Podle nového standardu dochází k poměrně zásadním změnám v oblasti účtování a vykazování leasingů u společností, které při vedení svého účetnictví a účetních závěrkách dodržují metodiku IFRS. Největší změnou při aplikaci IFRS 16 je oddělení leasingů od servisních smluv a zajištění, že společnosti budou svá aktiva a závazky související s leasingem vykazovat v rozvaze. Standard IFRS 16 má za cíl sjednotit pravidla vykazování leasingů a zároveň odstranit určitou subjektivitu při posuzování, zda se jedná o finanční nebo operativní leasing. Z hlediska výkaznictví se rozdíl mezi finančním a operativním leasingem ruší.

Tato skutečnost se dotkne všech společností, které ve větší míře používají leasing. Mezi tyto společnosti patří i Atlas Copco Services, s. r. o., s jejíž problematikou jsem podrobně seznámena, jelikož v ní pracuji jako účetní. Jak se tyto rozdíly promítnou do účetnictví a do povinných účetních výkazů je pro takového firmy velmi potřebné zjistit.

2 Cíle práce, metody a postupy zpracování

Cílem předložené diplomové práce je zjistit významnější rozdíly mezi IFRS a současnou platnou právní úpravou finančního účetnictví v ČR. Ze zjištěných odlišností dále vybrat některé a prokázat zda a jak ovlivní hospodaření vybrané soukromoprávní korporace (s přihlédnutím k jejím specifikům a specifikům oboru jejího podnikání) zda a jak se promítnou do povinných účetních výkazů.

Při zpracování práce byly použity především obecné metody, a to analýza, syntéza, komparace a modelování. Dále byly použity specifické metody, a to účetní postupy podle standardů IAS 17 Leasingy a IFRS 16 Leasingy.

Nejdříve je nutné seznámit se s problematikou obou standardů, poté zpracovat teoretické poznatky získané studováním daných standardů. Dále je potřeba získat podklady pro zpracování dat, zpracovat tyto podklady a aplikovat je na oba standardy. Dalším krokem je ukázka IFRS 16 reportingu, porovnání obou standardů prostřednictvím vybraných ukazatelů a interpretace výsledků. Posledním krokem je vytvoření návrhu a odůvodnění výběru vhodnějšího standardu.

První část se soustředí na teoretická východiska nového standardu IFRS 16 a na jeho porovnání s původním standardem IAS 17, který byl platný do 31. 12. 2018, dále na prezentaci příkladů a ukázky teoretických účtování podle obou standardů.

Druhá, praktická část se soustředí na samotnou aplikaci reálných čísel na oba standardy. Na základě prozkoumání všech leasingových smluv, ale také smluv na pronájem budov budou částky analyzovány a rozděleny na čisté leasingové splátky, které jsou výchozí pro stanovení výše nákladů na leasing a zároveň pro finální určení dopadu obou standardů na rozvahu a výkaz zisku a ztráty podle obou standardů. Dále bude popsána metodika, jakou použila společnost pro zjišťování jednotlivých položek, které do nového standardu IFRS 16 spadají a jakou část společnost zpracovala pro lednový reporting. Budou prezentovány ukázky celého procesu od samotného zjištění leasingových položek přes tvorbu excelových podkladů, až po zaúčtování jednotlivých položek podle nového standardu IFRS 16. V dalším kroku bude naznačen výpočet pro vykazování a reportování těchto položek, stejně jako příklad reálného účtování. Následně bude vytvořena porovnávací tabulka, která ukáže, jestli a jak velkou částkou

nový standard IFRS 16 ovlivní rozvahu a výkaz zisku a ztráty v porovnání s původním standardem IAS 17. Pomocí ukazatelů rentability a zadluženosti budou porovnány oba standardy a výsledky těchto výpočtů budou součástí kompletní analýzy, díky které potom bude rozhodnuto, který ze zmíněných standardů je pro společnost výhodnější.

Třetí, návrhová část této práce se bude věnovat popisu, zda a jak ovlivní nový standard IFRS 16 rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Na základě prezentovaných výsledků bude vytvořen návrh a odůvodnění výběru pro společnost výhodnějšího standardu.

3 Teoretická východiska práce

V této kapitole budou popsána základní teoretická východiska práce, která jsou potřebná k analýze sledovaného podniku a k následné tvorbě doporučení výběru jednoho ze zkoumaných standardů.

3.1 Charakteristika obecných metod poznání

Mezi obecné metody poznání patří:

- analýza
- syntéza
- komparace
- modelování

„Analýza je rozbor, postup zkoumání, který rozkládá na prvky a hledá příčiny a souvislosti mezi nimi.

Syntéza je skládání a spojování částí do celku. Navazování a nacházení souvislostí. Jedná se opak analýzy. V Hegelově dialektice je to krok, překonávající konflikty (teze – antiteze) uvnitř starého, takže vzniká nové.“¹

„Komparace je v nejoblíbenějším smyslu způsob myšlení spočívající ve vzájemném přiřazování jevů k sobě a v uvažování o jejich podobnostech a rozdílnostech.“²

„Modelování je tvůrčí lidská činnost spočívající v idealizaci a zjednodušení dějů reálného světa. Většina autorů se shoduje v tom, že model musíme chápat jako určitou formu zobrazení skutečnosti. Rozdílů jsou pouze v tom, jaká je modelována skutečnost, jaké jsou modelovací prostředky a k jakému účelu model slouží.“³

¹ *Slovník filosofických pojmů* [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: http://www.jozefmiko.sk/03_integralna_akademia/08_integralna_akademia/02_filozofia/01_okcidentalna_filozofia/slovník_filosofických_pojmů/slovník_filosofických_pojmů.pdf

² *Sociologická encyklopedie* [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://encyklopedie.soc.cas.cz/w/Komparace>

³ *Modely a modelování* [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: https://homel.vsb.cz/~bri10/Teaching/Statistika%20II/skriptum/1_Modely_a_modelovani.PDF

3.2 Popis současného stavu

„Podle původního IAS 17 se leasingy dělily na finanční a operativní. Zda byl leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem, záleželo spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu, jsou:

- a) leasing, kdy se na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce;
- b) nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v době vzniku leasingu je dostatečně jisté, že tato opce bude využita;
- c) doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno;
- d) k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb se při nejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva a
- e) pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav.“⁴

⁴ European Commission [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/standards_en.htm#IAS_17

3.3 IFRS 16 Leasing

„V lednu 2016 vydala IASB nový standard IFRS16 Leasingy, který výrazným způsobem mění účtování a vykazování leasingů, konkrétně u nájemce. Důvodem k vydání nového standardu byla skutečnost, že podle původní úpravy leasingů (podle IAS 17 Leasingy) nebyly aktiva a závazky z operativních leasingů vykázány v rozvaze nájemce (informace o nich byly uvedeny pouze v příloze k účetní závěrce), čímž byla hrubě zkreslena vypovídací schopnost rozvahy, zejména pak ukazatele zadluženosti společností podnikajících v odvětví s vysokým procentem operativních leasingů (letecké společnosti, maloobchody a podobně).

Práce na projektu byly zahájeny v roce 2006 jako společný projekt IASB (tvůrce IFRS) a FASB (tvůrce US GAAP). V průběhu projektu byly vydány dva návrhy nového standardu (srpen 2010 a květen 2013), kde byly patrné zejména názorové střety v otázce vykazování leasingů u pronajímatele, kde se původně také uvažovalo o zásadních změnách v účtování a vykazování. Výsledné řešení uvedené v IFRS 16 Leasingy však nakonec ponechává účtování u pronajímatele v podstatě shodné s původním IAS 17 Leasingy a k výrazným změnám dochází pouze u nájemce. Současně je třeba zmínit, že nedošlo k úplné shodě v otázce účtování leasingů mezi IASB a FASB a americké řešení není zcela totožné s řešením uvedeným v IFRS 16 Leasingy.

IFRS16 Leasingy bude v účinnosti od 1. ledna 2019 a nahrazuje:

- IAS 17 Leasingy
- interpretaci IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing
- interpretaci SIC 15 Operativní leasingy – pobídky
- interpretaci SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu⁵

⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

„Požadavky IFRS 16 Leasingy:

Úvodní části IFRS 16 Leasingy se vztahují jak na nájemce, tak na pronajímatele. Jedná se o tyto oblasti:

- určení, zda se jedná o leasing⁶
- rozdělení smlouvy na části, které souvisejí s leasingem, a na části, které s leasingem nesouvisejí
- doba leasingu⁷

3.3.1. Určení, zda se jedná o leasing

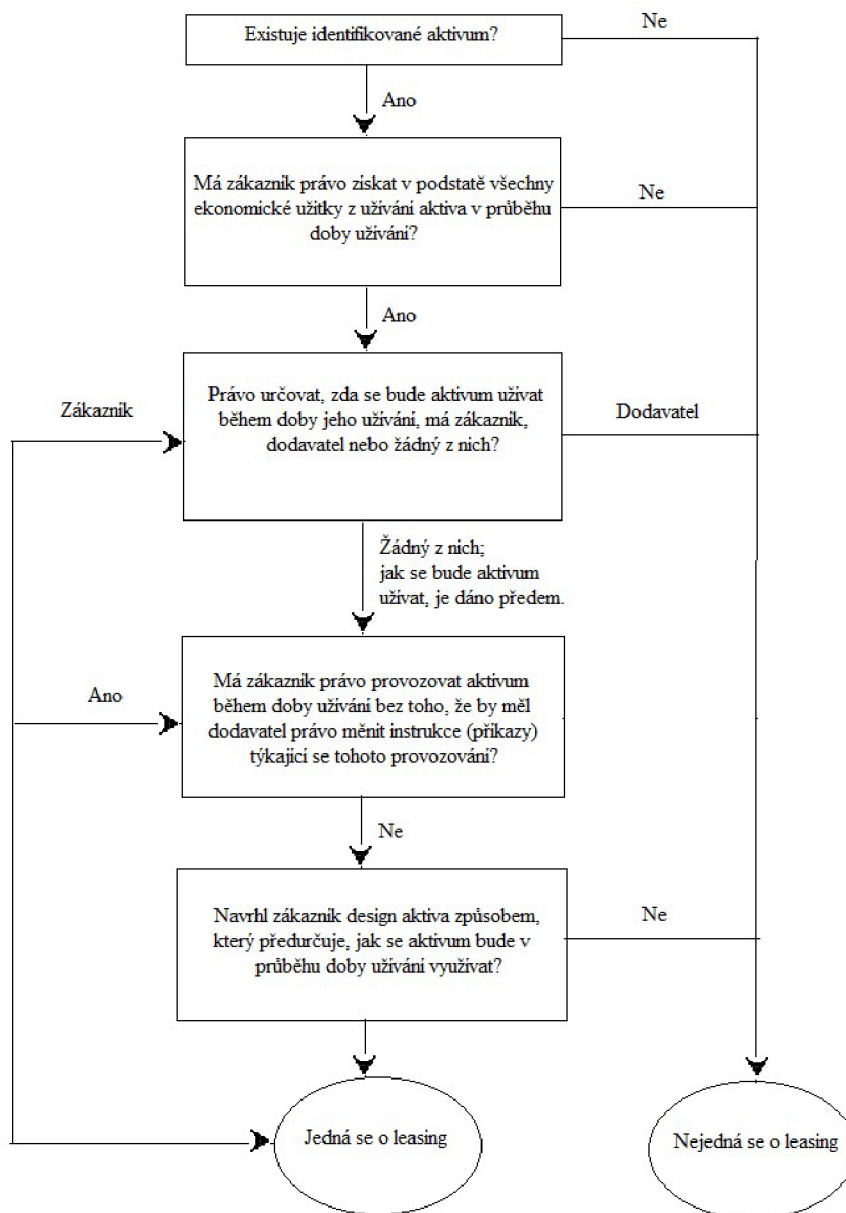
„Na začátku smlouvy je nutno posoudit, zda je příslušná smlouva leasingem, případně zda (kromě jiných částí) obsahuje také leasing. V rámci tohoto posouzení se nebere v úvahu, jak je příslušná smlouva formálně nazvaná; Posuzuje se výhradně její obsah.“

Smlouva je leasingem, případně obsahuje leasing, pokud převádí právo ovládat užívání identifikovaného aktiva pro nějakou dobu výměnou za protihodnotu.

Jako pomůcku pro rozhodování, zda se jedná o leasing, obsahuje standard přehledný vývojový diagram:“

⁶ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁷ Idem.



Obrázek 1 - Určení, zda se jedná o leasing⁸

„Zde je nutné zdůraznit, že u nájemce neexistuje žádné další členění leasingu (jak tomu bylo v původním IAS 17 Leasingy, který členil leasingy jak u nájemce, tak u pronajímatele na finanční a operativní). U nájemce je buď splněna definice leasingu, a pak se postupuje podle IFRS 16 Leasingy, nebo definice splněna není.“⁹

⁸ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, s. 8, ISBN 978-80-87480-54-0.

⁹ Idem.

„Pokud se nejedná o leasing, účtuje se o dané situaci jako o službě podle IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

U pronajímatele členění leasingu na finanční a operativní zůstalo v IFRS 16 Leasingy zachováno a bylo prakticky beze změny převzato z IAS 17 Leasingy.

Prvním krokem při rozhodování, zda se jedná o leasing, je zhodnocení, zda je předmět leasingu tzv. identifikovaným aktivem (Identified Asset). Typicky je aktivum identifikované, pokud je explicitně nebo implicitně určeno (specifikováno) ve smlouvě.

Může nastat situace, kdy i když je aktivum buď explicitně, nebo i implicitně specifikováno ve smlouvě, nemá zákazník (nájemce) právo k užívání identifikovaného aktiva. Jedná se o situaci, kdy má dodavatel (pronajímatel) tzv. podstatné právo na náhradní aktiva za jiné aktivum. Podle IFRS 16 Leasingy má dodavatel podstatné právo na náhradu aktiva za jiné, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- dodavatel je v průběhu doby užívání aktiva reálně schopen nahradit aktivum za jiné (např. když zákazník nemůže dodavateli v takové náhradě zabránit; alternativní aktiva jsou dodavateli okamžitě k dispozici nebo je dodavatel může v krátké době opatřit); a
- dodavatel má z uplatnění práva na náhradu aktiva za jiné aktivum ekonomický prospěch (tj. očekává se, že ekonomický prospěch z náhrady aktiva bude vyšší než náklady spojené s touto náhradou).

Pokud je však důvodem náhrady aktiva za jiné aktivum pouze právo nebo povinnost dodavatele poskytnout jiné aktivum po dobu oprav nebo údržby původního aktiva, o podstatné právo na náhradu aktiva za jiné aktivum se nejedná.

Zákazník má právo rozhodovat o tom, jak a za jakým účelem se bude v průběhu období identifikované aktivum užívat, pouze když:

- zákazník může měnit způsob, jak a k jakému účelu se aktivum užívá. Zákazník má právo:
 - o změnit typ produktu, který vzniká pomocí daného aktiva (např. může rozhodnout, zda využije přepravní kontejner k přepravě zboží, nebo jako sklad; může rozhodnout, jaké konkrétní zboží bude prodávat v maloobchodní prodejně),

- změnit dobu, kdy se bude produkt vytvářet (např. může rozhodnout, kdy se bude určitý stroj nebo zařízení používat),
 - změnit místo, kde se bude produkt vytvářet (např. může rozhodnout o tom, kam pojedou určitý kamion nebo loď),
 - změnit rozhodnutí o tom, zda se bude produkt vyrábět a rozhodnutí o tom, jaké množství produktu se bude vyrábět (např. může rozhodnout o tom, zda bude vyrábět energii v určité elektrárně a kolik energie z ní vyprodukuje).
- Rozhodnutí o tom, jak a za jakým účelem se bude aktivum užívat, jsou dána předem, a
- zákazník má v průběhu doby užívání právo aktivum provozovat (nebo určovat, jakým způsobem má aktivum provozovat někdo jiný) bez toho, aby dodavatel mohl příkazy týkající se provozování aktiv měnit, nebo
 - zákazník navrhl design aktiva (nebo jeho určité části) způsobem, který předurčuje, jak a za jakým účelem se bude aktivum po dobu jeho užívání využívat.

Pro určení, zda se jedná o leasing, existuje v IFRS 16 Leasingy deset příkladů. Níže jsou vybrány dva z nich.¹⁰

Příklad 1 – nákladní vagon:

„Smlouva mezi zákazníkem a přepravní společností (dodavatel) umožňuje zákazníkovi užívat 10 vagonů konkrétního typu po dobu pěti let. Smlouva vagonů přesně specifikuje. Vagonů jsou ve vlastnictví dodavatele. Zákazník určuje, kdy, kam a jaké zboží se bude pomocí vagonů převážet. Když se vagonů nepoužívají, jsou fyzicky u zákazníka. Zákazník může užívat vagonů také pro jiné účely, pokud se tak rozhodne (např. jako skladovací prostor). Smlouva však zakazuje převážet určité typy nákladu (např. výbušniny). Pokud některý z vagonů potřebuje údržbu nebo opravu, musí jej

¹⁰ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

dodavatel nahradit vagonem stejného typu. Během smluvního období (pět let) nemůže dodavatel požadovat vrácení vagonů (s výjimkou situace, kdy zákazník neplní podmínky smlouvy).

Podle smlouvy musí také dodavatel poskytnout lokomotivu a strojvůdce, pokud o to zákazník požádá. Lokomotivy jsou fyzicky u dodavatele. Dodavatel také dává instrukce strojvůdci o tom, jaké jsou požadavky zákazníka na přepravu. Dodavatel může pro splnění požadavku zákazníka použít jakoukoli lokomotivu z těch, které vlastní. Jedna lokomotiva může být použita zároveň k přepravě zboží tohoto zákazníka i ostatních zákazníků (tj. pokud ostatní zákazníci požadují ve stejné době přepravu zboží do oblasti, která je blízko místo požadovaného zákazníkem, dodavatel může připojit k lokomotivě až 100 vagonů).

Smlouva obsahuje leasing nákladních vagonů. Zákazník má právo k užívání 10 vagonů po dobu pěti let.

Jedná se o 10 vagonů, které jsou přesně specifikovány ve smlouvě. Po dodání zákazníkovi mohou být vagony nahrazeny za jiné pouze z důvodu údržby nebo opravy. Lokomotiva, za kterou se vagony zapřahají, není identifikovaným aktivem, protože není explicitně ani implicitně specifikována ve smlouvě.

Zákazník má právo ovládat užívání 10 vagonů po dobu pěti let, protože:

- zákazník má právo získat v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání vagonů v době jejich pětiletého užívání. Zákazník má výhradní právo k užívání vagonů během stanovené doby, včetně doby, kdy se nepoužívají k přepravě jeho zboží
- zákazník má právo rozhodovat o užívání vagonů, protože jsou splněny podmínky uvedené ve standardu. Omezení týkající se nákladu, který se nesmí pomocí vagonů přepravovat, jsou ochrannými opatřeními, která určují rozsah, v jakém smí zákazník vagony užívat. V rámci tohoto rozsahu provádí zákazník příslušná rozhodnutí o tom, jak a za jakým účelem se budou vagony užívat a jaké zboží se pomocí nich bude přepravovat. Zákazník také určuje, zda a jak budou vagony užívány, pokud nepřepravují zboží zákazníka (např. zda a kdy se využijí jako skladovací prostor). Zákazník má právo v průběhu pětiletého období užívání vagonů tato rozhodnutí změnit.

I když je existence lokomotivy a strojvůdce (které jsou ovládány dodavatelem) nezbytná pro to, aby se mohly vagony užívat, rozhodnutí dodavatele týkající se lokomotivy a strojvůdce nezakládá právo určovat, jak a k čemu se budou užívat vagony. Z toho vyplývá, že dodavatel v průběhu doby užívání vagony neovládá.¹¹

Příklad 2 – nákladní vagony

„Smlouva mezi zákazníkem a dodavatelem požaduje, aby dodavatel přepravoval konkrétní množství zboží pomocí konkrétního typu vagonů podle daného časového harmonogramu do pěti let. Časový harmonogram a množství zboží je shodné se situací, v níž by měl zákazník právo užívat 10 vagonů po dobu pěti let. V rámci smlouvy poskytuje dodavatel vagony, strojvůdce a lokomotivu. Ve smlouvě je specifikována povaha a množství převáženého zboží (a typ vagonů, které se k tomu budou užívat). Dodavatel vlastní velké množství vagonů podobných těm, které jsou požadovány k plnění požadavků smlouvy. Dodavatel může pro jednotlivá plnění smlouvy zvolit jakoukoli lokomotivu. Jedna lokomotiva může být užita nejen k přepravě zboží zákazníka, ale také k přepravě zboží jiných zákazníků. Pokud se lokomotivy a vagony nepoužívají k přepravě zboží, jsou fyzicky u dodavatele.

Smlouva neobsahuje ani leasing vagonů, ani leasing lokomotivy.

Vagony ani lokomotivy, které se budou užívat k přepravě zboží zákazníka, nejsou identifikovaná aktiva. Dodavatel má podstatné právo nahradit vagony a lokomotivu za jiné, protože:

- dodavatel je reálně schopen nahrazovat jednotlivé vagony a lokomotivu během období, kdy jsou užívány. Alternativní vagony a lokomotivy má dodavatel okamžitě k dispozici a může je zaměňovat bez svolení zákazníka
- dodavatel má ze zaměňování jednotlivých vagonů a lokomotiv ekonomický prospěch. Protože jsou vagony a lokomotivy fyzicky u dodavatele a dodavatel jich má velké množství, náklady na nahrazení jednoho vagonu nebo lokomotivy za jiné by byly minimální nebo žádné. Dodavatel má

¹¹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

přirozený prospěch z možnosti zaměňovat vagony a lokomotivy, protože mu záměna umožňuje např. k plnění úkolů využít místa, kde se vagony a lokomotivy v danou chvíli nacházejí (např. pokud je plnění blízko místa, odkud budou vagony a lokomotivy vyjíždět) nebo využít vagony nebo lokomotivu, které by jinak byly nečinné, protože je zákazník v danou chvíli neužívá.

Zákazník tedy neurčuje, jak se bude užívat identifikovaný vagon nebo lokomotiva, ani nemá právo získat v podstatě veškeré ekonomické užítky z jejich užívání. Naopak dodavatel určuje užívání vagonů a lokomotivy tím, že volí, které vagony a která lokomotiva se použijí pro konkrétní dodávku. Dodavatel také získává v podstatě veškeré ekonomické užítky z užívání vagonů a lokomotivy. Dodavatel poskytuje pouze přepravní kapacitu.¹²

Příklad 3 – Leasingy aktiv nízké hodnoty a aplikace standardu na soubory (portfolia) aktiv

„Nájemce, který podniká ve farmaceutickém průmyslu (výroba a distribuce), má tyto leasingy:

- leasingy budov (kancelářské budovy a obchody)
- leasingy výrobního zařízení
- leasingy osobních automobilů užívaných jednak oddělením odbytu, jednak vedením. Automobily jsou různé kvality, různých značek a cen.
- leasingy kamionů a dodávek užívaných k distribuci, které jsou různé velikosti a ceny.
- leasingy IT vybavení, které užívají jednotliví zaměstnanci (laptopy, stolní počítače, tablety, tiskárny a mobilní telefony).
- leasingy serverů včetně mnoha samostatných zařízení, která zvyšují kapacitu těchto serverů. Tato zařízení byla postupně přidávána k serverům, protože nájemce potřeboval zvýšit kapacitu serverů.

¹² KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

- Leasingy zařízení kanceláří:
 - nábytek (židle, stoly a přepážky v kancelářích)
 - automaty na vodu
 - vysoce kapacitní multifunkční kopírky

Následující leasingy jsou pro nájemce aktiva nízké hodnoty (na základě skutečnosti, že související aktiva, když jsou hotová, jsou jednotlivě nízké hodnoty):

- leasingy IT vybavení, které užívají jednotliví zaměstnanci; a
- kancelářský nábytek a automaty na vodu.

Nájemce se rozhodl, že pro tyto leasingy využije výjimku uvedenou ve standardu.

I když je zařízení, která zvyšují kapacitu serverů, mohou mít nízkou hodnotu, pokud by byla posuzována samostatně, nelze jejich leasing považovat za leasing aktiv nízké hodnoty. Důvodem je, že jsou tato zařízení úzce propojena s ostatními částmi serverů. Nájemce by si je samostatně (bez leasingu serverů) nepronajal.

Nájemce postupuje podle požadavků na vykazování a oceňování uvedených v IFRS 16 u leasingů budov, výrobního zařízení, osobních automobilů, kamionů a dodávek, serverů a vysoce kapacitních kopírek. Osobní automobily, kamiony a dodávky seskupil nájemce do souborů (portfolií) aktiv.

Osobní automobily jsou u nájemce předmětem leasingu v rámci mnoha leasingových smluv. Nájemce užívá osm různých typů osobních automobilů, které se liší cenou. Automobily se přidělují zaměstnancům podle toho, jak dlouho ve společnosti pracují a podle regionu. Pro každý typ osobních automobilů má nájemce vzorovou (typickou) leasingovou smlouvu. Jednotlivé leasingy, které patří pod jednotlivé vzorové (typické) leasingové smlouvy, jsou podobné (včetně data zahájení a ukončení). Podmínky každé vzorové (typické) leasingové smlouvy jsou však jiné. Protože jednotlivé leasingy, které patří pod jednotlivé (typické) leasingové smlouvy jsou podobné, nájemce předpokládá, že aplikace požadavků IFRS 16 na vzorové (typické) leasingové smlouvy jako na celek nepovede k významně odlišným výsledkům, než by byla aplikace požadavků IFRS 16 na jednotlivé leasingy samostatně. Nájemce proto došel k závěru, že může aplikovat požadavky IFRS 16 na vzorové (typické) leasingové smlouvy jako na soubor (portfolio)

aktiv. Nájemce také došel k závěru, že dvě z osmi vzorových (typických) leasingových smluv jsou podobné a týkají se v podstatě shodných typů osobních automobilů v podobných regionech. Nájemce předpokládá, že aplikace požadavků IFRS 16 na tyto dvě vzorové (typické) leasingové smlouvy jako na jeden celek nepovede k významně odlišným výsledkům oproti aplikaci IFRS 16 na každý leasing samostatně. Nájemce proto došel k závěru, že může považovat tyto dvě vzorové (typické) leasingové smlouvy za jeden celek (portofolio).

Kamiony a dodávky jsou najaty v rámci samostatných leasingových smluv. Leasingů je celkem 6 500. Všechny leasingy kamionů mají podobné podmínky, všechny leasingy dodávek také. Leasingy kamionů jsou na čtyři roky a jedná se o srovnatelné modely kamionů. Leasingy dodávek jsou na pět let a jedná se o srovnatelné modely dodávek. Nájemce předpokládá, že aplikace požadavků IFRS 16 na skupiny (portfolia) kamionů a dodávek vytvořených podle typu vozidla, regionu a čtvrtletí, ve kterém by leasing zahájen, nepovede k významně odlišným výsledkům oproti aplikaci požadavků IFRS 16 na leasing každého kamionu nebo dodávky samostatně. Nájemce nebude proto aplikovat požadavky IFRS 16 na 6 500 jednotlivých smluv, nýbrž na skupiny (portfolia) kamionů a dodávek.¹³

3.3.2. Rozdělení smlouvy na části, které souvisejí s leasingem, a části, které s ním nesouvisí

3.3.2.1 Nájemce

„Pokud je smlouva leasingem, nebo obsahuje leasing, musí nájemce oddělit části, které souvisejí s leasingem, od částí, které s leasingem nesouvisí. O každé části, která souvisí s leasingem, se musí účtovat samostatně. O samostatný leasing se jedná, pokud:

- nájemce může využívat předmět leasingu buď samostatně, nebo spolu s ostatními zdroji, která má k dispozici; a
- předmět leasingu není ani vysoce závislý, ani propojený s ostatními aktivy ve smlouvě.

¹³ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

Se smlouvou mohou souviset platby, které nepřevádějí na nájemce žádné zboží nebo služby. Jedná se např. o pojistné, daně z nemovitosti nebo platby za administrativní úkony. Tyto platby se nepovažují za samostatné součásti smlouvy, jsou však považovány za součást placené protihodnoty a je nutné je přidělit k jednotlivým částem smlouvy. To znamená, že při ocenění závazku z leasingu (a následně při ocenění práva k užívání aktiva) jsou tyto platby součástí tzv. fixních plateb a vstupují do ceny jak závazku, tak aktiva. Zde je na místě upozornit na odlišný přístup k těmto platbám oproti původnímu řešení obsaženému v IAS17 Leasingy. Původní standard pracoval s pojmem minimální leasingová platba (minimum lease payment), která tyto platby neobsahovala (a tudíž nebyly součástí ocenění aktiva a závazku u tzv. finančního leasingu podle IAS17).

Pokud smlouva obsahuje jak části, které souvisejí s leasingem, tak části, které nesouvisejí s leasingem, musí nájemce rozdělit celkovou protihodnotu mezi jednotlivé části související s leasingem a celkovou částkou, která s leasingem nesouvisí. Při tomto členění se typicky pracuje s odhady. Nájemce má nejprve určit, jaké částky by pronajímatel (nebo podobný subjekt) požadoval, kdyby pronajímal jednotlivé součásti smlouvy samostatně. Pokud tyto částky nejsou k dispozici, nájemce je odhadne, přičemž se snaží maximálně využít ověřitelné informace získané na trhu.

Části smlouvy, které nesouvisejí s leasingem, vykazuje nájemce podle standardů, které se na ně vztahují.¹⁴

3.3.2.2 Zjednodušený přístup u nájemce

„Nájemce se může rozhodnout, že nebude oddělovat části, které nesouvisejí s leasingem, od částí souvisejících s leasingem. V tomto případě bude účtovat o jednotlivých částech souvisejících s leasingem a k nim připadajícím částem nesouvisejících s leasingem jako o jednom celku. Tento celek se bude účtovat jako

¹⁴ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

leasing (tedy jako část související s leasingem, což bude pochopitelně znamenat vyšší vykázané aktivum a závazek, než kdyby nájemce tyto části oddělil).¹⁵

3.3.2.3 Pronajímatel

„Pronajímatel účtuje o částech, které nesouvisejí s leasingem podle IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. Možnost uplatnění zjednodušeného přístupu se na něj nevztahuje.

Problematika rozdělení protihodnoty mezi části smlouvy je obsažena v příkladu níže, který je součástí Ilustrativních příkladů k IFRS16 Leasingy. Zde uvádím doslovný překlad uvedeného příkladu.¹⁶

Příklad: Rozdělení protihodnoty na části související s leasingem a části nesouvisející s leasingem u nájemce

„Pronajímatel pronajal nájemci buldozer, kamion a bagr, které bude nájemce užívat při důlní činnosti po dobu čtyř let. Pronajímatel bude po dobu leasingu provádět údržbu těchto zařízení. Celková protihodnota je 600 000. Nájemce bude platit roční splátky ve výši 150 000 plus pohyblivou částku, která je odvozena od hodin strávených na údržbě bagru. Maximální pohyblivá částka je 2% z reprodukční ceny bagru. Tato protihodnota zahrnuje náklady na údržbu všech položek (tj. buldozeru, kamionu i bagru).

Nájemce účtuje o části, která nesouvisí s leasingem (údržba), odděleně od leasingu zařízení. Nájemce se nerozhodl pro užívání zjednodušeného přístupu. Nájemce posoudil požadavky uvedené v IFRS 16 a došel k závěru, že leasingy buldozeru, kamionu a bagru jsou tři samostatné leasingy, protože:

- nájemce může mít prospěch z užívání každého ze zařízení samostatně, nebo ve spojení s jinými zdroji, které jsou k dispozici (nájemce si např. může najmout nebo koupit jiný kamion nebo bagr a užívat je ke svému podnikání);
a
- i když si nájemce najal všechna tři zařízení k jednomu účelu (tj. užívat je při důlní činnosti), stroje nejsou na sobě ani závislé, ani vzájemně propojené.

¹⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

¹⁶ Idem.

Schopnost nájemce získávat užitky z leasingu jednotlivého zařízení není výrazně ovlivněna jeho rozhodnutím, zda si najme nebo nenajme od pronajímatele také ostatní zařízení.

Nájemce tedy došel k závěru, že smlouva obsahuje tři části, které souvisejí s leasingem, a tři části, které s leasingem nesouvisejí (údržba). Při rozdělování protihodnoty na tři části, které souvisejí s leasingem, a tři části, které nesouvisejí s leasingem, postupuje nájemce podle příslušných odstavců IFRS16.

Údržbu podobných buldozerů a podobných kamionů nabízí několik dodavatelů. Proto jsou pro tyto dvě položky ceny údržby k dispozici. Nájemce je schopen určit cenu údržbu buldozeru (32 000) a kamionu (16 000); při tomto však musí vzít v úvahu podmínky, které jsou srovnatelné s podmínkami uvedenými ve smlouvě s pronajímatelem. Bagr je vysoce specializovaný, a proto ostatní dodavatelé nepronajímají nebo neposkytují údržbu podobných bagrů. Pronajímatel však uzavírá čtyřleté smlouvy na údržbu se zákazníky, kteří si od něj podobný bagr koupili. Za tuto čtyřletou údržbu požaduje pronajímatel fixní částku 56 000, která je splatná v průběhu čtyř let, plus pohyblivou částku, která je odvozena od hodin strávených na údržbě bagru. Maximální pohyblivá částka je 2% z reprodukční ceny bagru. Nájemce proto odhaduje, že cena za údržbu bagru je 56 000 plus pohyblivá část. Nájemce je schopen určit cenu leasingu buldozeru (170 000), leasingu kamionu (102 000) a leasingu bagru (224 000).

Nájemce rozdělí protihodnotu uvedenou ve smlouvě na část, která souvisí s leasingem, a na část, která nesouvisí s leasingem, takto:

Tabulka 1: Rozlišení souvislosti s leasingem¹⁷

	Buldozer	Kamion	Bagr	Celkem
Souvisí s leasingem	170 000	102 000	224 000	496 000
Nesouvisí s leasingem				104 000
Protihodnota celkem				600 000

¹⁷ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, s. 29, ISBN 978-80-87480-54-0

Nájemce přidělí všechnu pohyblivou protihodnotu k údržbě bagru, tedy k části, která nesouvisí s leasingem. Nájemce následně účtuje o každé části leasingu samostatně a považuje rozdělené části protihodnoty za leasingové platby, které se vztahují k jednotlivým částem leasingu.¹⁸

3.3.2.4 Doba leasingu

„Doba leasingu je nevypověditelné období, v jehož průběhu má nájemce právo k užívání předmětu leasingu, spolu s:

- obdobími, na která se vztahuje možnost (opce) prodloužit leasing, pokud má nájemce přiměřenou jistotu, že této možnosti využije; a
- obdobími, na která se vztahuje možnost (opce) ukončit leasing, pokud má nájemce přiměřenou jistotu, že této možnosti nevyužije.

Při rozhodování o tom, zda má nájemce přiměřenou jistotu, zda využije možnosti prodloužit leasing, nebo nevyužije možnosti jeho ukončení, bere nájemce v úvahu zejména ekonomické faktory (a posuzuje jejich výhodnost), jako např.:

- srovnání podmínek příslušné smlouvy s tržními podmínkami (tj. zda jsou pro něj platby leasingu v období prodloužení smlouvy výhodné).
- zda byl předmět leasingu v průběhu původní doby leasingu nějak zhodnocen a nájemce by mohl mít výrazný prospěch z tohoto zhodnocení, pokud by využil možnosti prodloužení leasingu.
- náklady spojené s ukončením leasingu.
- jak je předmět leasingu důležitý pro podnikatelskou činnost nájemce (zda se jedná o speciální aktivum, jaké jsou možnosti jej nahradit jiným aktivem).
- podmínky, které se váží k možnosti prodloužení nebo ukončení leasingu.

Při tomto posuzování je vhodné vzít v úvahu také minulé zkušenosti nájemce, např. typické období, po které nájemce užíval určitý typ aktiv (ať najatá, nebo vlastněná

¹⁸ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

aktiva), nebo skutečnost, že nájemce v minulosti často využíval možnost prodloužit leasing.“¹⁹

3.3.2.5 Smlouvy na dobu neurčitou

„Je otázkou, jak postupovat u smluv na dobu neurčitou. O tomto typu smluv se totiž standard vůbec nezmiňuje. V souvislosti s leasingem, jak je definován v IFRS16 Leasingy, by se u společností mohlo jednat nejčastěji o nájem prostor sloužících k podnikání (např. skladů, prodejních ploch nebo kanceláří). Leasingy na dobu neurčitou může vypovědět jak nájemce, tak pronajímatel a v podstatě kdykoliv, výpovědní doba se řídí příslušnou smlouvou nebo zákonem, kde je výpovědní doba typicky několik měsíců (tj. méně než jeden rok).

Pro určení nevypověditelné doby leasingu (viz. definice doby leasingu) musí podle IFRS16 Leasingy společnost určit období, během něhož je plnění smlouvy vymahatelné. Standard uvádí, že leasing není vymahatelný, pokud jak nájemce, tak pronajímatel mají právo ukončit leasing bez svolení druhé strany a případná sankce za toto ukončení není významná.

Lze tedy dojít k závěru, že v případě nájmu na dobu neurčitou by doba leasingu byla dána výpovědní dobou. Pokud je výpovědní doba kratší než jeden rok, může nájemce využít výjimku ze standardu pro krátkodobé leasingy a tudíž nevykazovat ani aktivum, ani závazek z leasingu. O leasingu by pak nájemce účtoval jako o službě. Pokud by však byla výpovědní doba podle smlouvy delší než jeden rok, mělo by se právo k užívání aktiva a související závazek vykázat (v rozsahu výpovědní doby). Pak se však nabízí otázka, jak postupovat následně, protože pokud k datu rozvahy nedošlo k výpovědi, mělo by být v rozvaze vykázáno stále stejné aktivum a závazek. Nemá tedy logiku účtovat o odpisech práva k užívání aktiva, ani o snižování závazku.

Lze však namítnout, že podobné nájemny mohou v praxi trvat i několik desítek let a že pravděpodobně nebylo záměrem tvůrců standardu tyto situace vůbec nevykazovat v rozvaze nájemce. Pak by bylo možné pro určení doby leasingu uvažovat několik variant, např.:

¹⁹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

- odhadnout dobu leasingu na základě minulých zkušeností nájemce s podobným typem nájmu.
- odhadnout dobu leasingu podle doby životnosti aktiva, které je předmětem leasingu.
- ocenit aktivum a závazek z leasingu jako perpetuitu vypočtenou z leasingových plateb.

Při řešení podobných problémů je v praxi určitým faktorem, který se bere v úvahu při rozhodování tzv. běžná praxe, tj. postupuje se tak, jak typicky postupují společnosti ve srovnatelných situacích.

Vzhledem k tomu, že se jedná o oblast, která se týká velkého množství společností, lze očekávat, že IASB bude na tento problém reagovat, např. vydáním Interpretace k IFRS 16 Leasingy.²⁰

3.3.2.6 Přehodnocení využití možnosti prodloužit nebo neukončit leasing

„Následně (po zahájení leasingu) může nájemce přehodnotit dobu leasingu, pouze pokud došlo k významné události nebo výrazné změně okolností na straně nájemce, které mají vliv na to, zda má nájemce přiměřenou jistotu, že využije možnosti prodloužení leasingu nebo nevyužije možnosti ukončení leasingu. Příkladem takové události nebo změny okolností je:

- výrazné zhodnocení předmětu leasingu, které se k datu zahájení leasingu neočekávalo a z něhož by měl nájemce výrazný prospěch v době, kdy je možnost prodloužení nebo ukončení smlouvy uplatnitelná.
- výrazná modifikace nebo přizpůsobení předmětu leasingu, které se k datu zahájení leasingu nepředpokládalo.
- podnájem (subleasing) předmětu leasingu na dobu, která překračuje původně určenou dobu leasingu.
- podnikatelské rozhodnutí nájemce, které má přímý dopad na jeho rozhodnutí o využití opce (např. rozhodnutí o prodloužení nájmu jiného aktiva, které

²⁰ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

s předmětem leasingu souvisí nebo je na něm závislé, nebo prodej části podnikání, v němž se předmět leasingu nachází).“²¹

3.3.2.7 Úprava doby leasingu

„Nájemce a pronajímatel upraví dobu leasingu, pokud došlo ke změně nevyhovujícího období leasingu. Nevyhovující období leasingu se změní, pokud:

- nájemce uplatní možnost (opci), která dříve nebyla brána v úvahu při určování doby leasingu.
- nájemce neuplatní možnost (opci), která dříve byla brána v úvahu při určování doby leasingu.
- dojde k události, která smluvně zavazuje nájemce k tomu, aby uplatnil možnost (opci), která dříve nebyla brána v úvahu při určování doby leasingu.
- dojde k události, která smluvně zakazuje nájemci, aby uplatnil možnost (opci), která dříve byla brána v úvahu při určování doby leasingu.“²²

3.4 Ocenění a účtování leasingu

„Původní model založený na IAS 17 Leasingy členil leasingy u nájemce na finanční a operativní. Finanční leasingy se vykazovaly v rozvaze nájemce jako aktivum a související závazek, zatímco operativní leasingy se v rozvaze nájemce nevykazovaly; byly uvedeny a popsány pouze v příloze k účetní závěrce. Tento model byl dlouhou dobu kritizován, jednak proto, že podmínky pro členění leasingů na finanční a operativní, které byly uvedeny v IAS 17 Leasingy, byly poměrně vážné a mohly v určitých situacích dovolovat manipulaci se vstupními údaji pro posouzení leasingů (tzv. kreativní účetnictví); dále z důvodu, že účtování a (ne)vykazování operativního leasingu podle IAS 17 Leasingy hrubě zkreslovalo vypovídací schopnost účetních výkazů na straně nájemce.

Hlavním požadavkem IFRS 16 je proto vykazování všech leasingů v rozvaze nájemce, s výjimkou krátkodobých leasingů (do 12 měsíců) a položek nízké hodnoty. Uvedená

²¹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

²² Idem.

výjimka je dobrovolná; u krátkodobých leasingů a předmětů nízké hodnoty má tedy nájemce možnost volby, zda je bude, nebo nebude vykazovat jako leasingy. Původní členění leasingů na finanční a operativní bylo novým standardem na straně nájemce zcela zrušeno. Veškeré leasingy se podle IFRS 16 Leasingy zahrnou do rozvahy jako právo k užívání aktiva (na straně aktiv) a závazek z leasingu (na straně závazků). Ve Výsledovce bude nájemce vykazovat odpis práva k užívání aktiva (v provozní oblasti) a úrok (ve finanční části).²³

3.4.1. Vykazování leasingu na straně nájemce

Tabulka 2: Vykazování leasingu na straně nájemce²⁴

Rozvaha	Výsledek (zisk nebo ztráta)
Aktivum	Náklady na leasing =
= právo k užívání aktiva	Odpisy (provozní oblast)
Závazek	+
= povinnost platit leasingové platby	Úroky ze závazku (finanční část)

3.4.1.1 Prvotní vykazování leasingu u nájemce

„Jak již bylo uvedeno, na počátku nájemce:

- zhodnotí, zda smlouva obsahuje leasing.
- rozhodne, zda využije výjimku týkající se krátkodobých leasingů a leasingů aktiv nízké hodnoty.
- oddělí jednotlivé části související s leasingem od částí nesouvisejících s leasingem a rozhodne, zda využije možnost zjednodušeného přístupu (tj. že bude účtovat o částech souvisejících s leasingem a částech nesouvisejících s leasingem jako o jednom celku.
- určí dobu leasingu.

²³ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

²⁴ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, s. 32, ISBN 978-80-87480-54-0

- ocení právo k užívání aktiva a závazek z leasingu. Prvním krokem je ocenění závazku z leasingu.
- sestaví umořovací tabulky poro závazek z leasingu.

Závazek z leasingu se prvotně ocení v současné hodnotě leasingových plateb, které k datu vstupu do leasingu nejsou zaplacený. Výpočet současné hodnoty se typicky provádí pomocí funkce v tabulkovém kalkulátoru podle vzorce:

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C}{(1+i)^t}$$

Vzorec 1: Současná hodnota plateb²⁵

kde PV je současná hodnota plateb

C jsou leasingové platby,

i je úroková míra, a

t je čas²⁶

3.4.2. Úroková míra

„Leasingové platby se diskontují buď implicitní úrokovou mírou daného leasingu (pokud je určitelná), nebo inkrementální (mezní, přírůstkovou) úrokovou mírou nájemce.

Implicitní úroková míra je diskontní sazba, při které se na počátku leasingu souasná hodnota leasingových plateb rovná součtu fair value pronajatého aktiva a všech počátečních přímých nákladů pronajímatele. Jednoduše řečeno, implicitní úroková míra je sazba, za kterou financující subjekt (pronajímatel) poskytl nájemci úvěr na získání aktiva na trhu. Jak vyplývá z názvu, implicitní sazba není typicky explicitně uvedena ve smlouvě, teoreticky ji však lze dopočítat pomocí tabulkového kalkulátoru. To by bylo možné u leasingů, kde dochází na konci k převodu vlastnictví na nájemce, pokud by

²⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, s. 33, ISBN 978-80-87480-54-0

²⁶ Idem.

nájemce přesně znal fair value předmětu leasingu a počáteční přímé náklady pronajímatele, a zároveň pokud by smlouva neobsahovala platby, které nepřevádějí na nájemce zboží nebo služby (např. pojistné). Protože k popsané situaci dochází v praxi velmi zřídka, nedoporučuje se pracovat u nájemce s implicitní úrokovou sazbou v podstatě vůbec a diskontovat leasingové platby inkrementální (mezní, přírůstkovou) úrokovou sazbou.²⁷

3.4.2.1 Inkrementální úroková sazba

„Tato úroková sazba je předmětem odhadu ze strany nájemce. Při odhadování inkrementální úrokové sazby však musí nájemce vycházet z její definice:

*Úroková sazba, kterou by nájemce musel platit, kdyby si na podobnou dobu a s podobným zajištěním půjčil prostředky nutné k získání aktiva podobné hodnoty, jakou má právo k užívání aktiva v podobném ekonomickém prostředí.*²⁸

3.4.3. Umořovací tabulka

„Následně nájemce sestaví umořovací tabulku pro závazek z leasingu. Při jejím sestavování hraje roli, zda jsou platby na počátku, nebo na konci příslušného období.

²⁷ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

²⁸ Idem.

Pokud jsou platby na počátku období, budou mít vztahy v tabulce tuto podobu:

Tabulka 3: Umořovací tabulka 1²⁹

Období	Počáteční stav závazku	Platba	Úrok	Konečný stav závazku
	A	B	C	D
			$C = (A - B) \times$ úroková míra	$D = A - B + C$
1	Závazek z leasingu při zahájení leasingu	0	Úrok za období 1	Konečný stav v období 1
2	= Konečný stav předchozího období	Platba na počátku období 2	Úrok za období 2	Konečný stav v období 2
:				
n	= Konečný stav předchozího období	Platba na počátku období n	0	0

²⁹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017, str. 34 ISBN 978-80-87480-54-0

Pokud jsou platby na konci období, budou mít vztahy v tabulce tuto podobu:

Tabulka 4: Umořovací tabulka 2³⁰

Období	Platba	Počáteční stav závazku	Úrok	Snížení závazku	Konečný stav závazku
	A	B	C	D	E
			$C = B \times$ úroková míra	$D = C - A$	$E = B - D$
1	Platba na konci období 1	Závazek z leasingu při zahájení leasingu	Úrok za období 1	Snížení závazku v období 1	Konečný stav v období 1
2	Platba na konci období 2	= Konečný stav předchozího období	Úrok za období 2	Snížení závazku v období 2	Konečný stav v období 2
:					
n	Platba na konci období n	= Konečný stav předchozího období	Úrok za období n	Snížení závazku v období n	0

Alternativně

Tabulka 5: Umořovací tabulka 3³¹

Období	Počáteční stav závazku	Úrok	Platba	Konečný stav závazku
	A	B	C	D
		$B = A \times$ úroková míra		$D = A + B - C$
1	Závazek z leasingu při zahájení leasingu	Úrok za období 1	Platba na konci období 1	Konečný stav v období 1
2	= Konečný stav předchozího období	Úrok za období 2	Platba na konci období 2	Konečný stav v období 2
:				
n	= Konečný stav předchozího období	Úrok za období n	Platba na konci období n	0

³⁰ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, str. 34, ISBN 978-80-87480-54-0

³¹ Idem ibidem.

3.4.4. Leasingové platby

Do leasingových plateb se započítávají tyto platby:

- fixní platby (včetně tzv. v podstatě fixních plateb) snížené o leasingové pobídky
- variabilní platby, které jsou závislé na indexu nebo sazbě (např. platby závislé na indexu spotřebitelských cen, bankovních sazbách, nebo platby, které se mění v závislosti na změnách tržních sazeb nájemného). Na počátku leasingu se uvažuje index nebo sazba existující na počátku leasingu.
- částky, které musí nájemce platit v rámci tzv. zaručené zbytkové hodnoty.
- hodnota kupní opce za předpokladu, že nájemce předpokládá, že tuto opci využije
- platby sankcí na ukončení leasingu.³²

3.4.5. Prvotní ocenění práva k užívání aktiva

„Právo k užívání aktiva se prvotně ocení pořizovací cenou, která obsahuje:

- počáteční ocenění závazku z leasingu
- platby provedené na počátku leasingu nebo před tímto datem snížené o získané leasingové pobídky
- počáteční přímé náklady vzniklé nájemci
- odhadované náklady, které nájemci vzniknou v souvislosti s vyřazením a odstraněním aktiva a uvedením místa, kde je aktivum umístěno, nebo samotného aktiva do stavu uvedeného v leasingové smlouvě.³³

³² KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

³³ Idem.

3.5 Následné oceňování a účtování

3.5.1. Právo k užívání aktiva

„Právo k užívání aktiva se následně oceňuje modelem pořizovací ceny. Pokud je však předmětem leasingu investice do nemovitosti a nájemce oceňuje investice do nemovitostí fair value modelem IAS 40 Investice do nemovitostí, musí právo k užívání investice do nemovitosti následně oceňovat ve fair value. Pokud se leasing vztahuje ke třídě pozemků, budov nebo zařízení, které nájemce oceňuje modelem přecenění (revaluation model) podle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, může se nájemce rozhodnout, že bude oceňovat všechna práva k užívání aktiv, která se k této třídě vztahují, modelem přecenění.

Pokud nájemce následně oceňuje právo k užívání aktiva modelem pořizovací ceny, oceňuje toto právo v pořizovací ceně snížené o související oprávky a ztráty ze snížení hodnoty, a upravené o změny v ocenění závazků z leasingu (které odrážejí modifikace leasingu a revize – změny leasingových plateb).

Právo k užívání aktiva je předmětem odepisování. Pokud je předmětem leasingové smlouvy i převod vlastnického práva k aktivu, odepisuje se právo k užívání aktiva po dobu životnosti aktiva, které je obsahem leasingu. V ostatních případech se pro dobu odepisování určí buď doba životnosti práva k užívání aktiva, nebo doba leasingu, podle toho, která je kratší.³⁴

3.5.2. Závazek z leasingu

„Závazek z leasingu se následně oceňuje v účetní hodnotě zvýšené o související úrok a snížené o provedené leasingové platby. Může však také dojít ke změně účetní hodnoty závazku z leasingu v důsledku přehodnocení leasingu, modifikace leasingu nebo revize leasingových plateb. Pokud se změní účetní hodnota závazku z leasingu, promítne se tato změna jako úprava práva na užívání aktiva. Pokud by došlo ke snížení hodnoty závazku z leasingu, účtuje se toto snížení nejprve proti právu k užívání aktiva až do jeho

³⁴ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

vynulování a zbývající částka se pak vykáže ve výsledku. Při přepočtu závazku z leasingu se v některých případech užívá nová (revidovaná) úroková sazba, jindy se pracuje s původní úrokovou sazbou.

Závazek z leasingu se musí přecenit diskontováním revidovaných leasingových plateb revidovanou úrokovou sazbou, pokud:

- došlo ke změně v době leasingu, nebo
- došlo ke změně při posuzování kupní opce na aktivum, které je předmětem leasingu.³⁵

3.5.3. Variabilní (pohyblivé) leasingové platby

„Variabilní leasingové platby jsou platby, které platí nájemce pronajímateli za právo k užívání aktiva během doby leasingu, které se mění v závislosti na okolnostech, k nimž dojde po datu zahájení leasingu.

Příkladem variabilních leasingových plateb mohou být:

- platby závislé na tržních indexech nebo externích tržních proměnných (např. na indexu spotřebitelských cen nebo bankovních sazbách typu PRIBOR nebo LIBOR)
- platby závislé na výkonu nájemce nebo najatého aktiva (např. platby za nájem prodejny mohou být odvozeny od tržeb dosažených v dané prodejně)
- platby závislé na intenzitě využívání najatého aktiva (např. smlouvy na leasingy automobilů mohou vyžadovat dodatečné platby, pokud nájemce překročí určitý počet najetých kilometrů)

Podle IFRS 16 leasingy není zacházení s jednotlivými typy variabilních plateb vždy stejné. Pokud variabilní platby závisí na tržních indexech nebo na externích tržních proměnných, zahrnují se do ocenění závazku z leasingu. Pokud tedy dojde ke změně plateb v důsledku změny indexu nebo tržní proměnné, je třeba přepočítat závazek z leasingu a rozdíl oproti původnímu ocenění závazku vykázat jako úpravu práva

³⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

k užívání aktiva. Při tomto přepočtu se diskontují nové (revidované) platby původní úrokovou sazbou, tj. sazbou, která existovala na počátku leasingu.

Pokud variabilní platby nejsou závislé na tržních indexech nebo proměnných, nejsou součástí ocenění závazku z leasingu a účtují se výsledkově.³⁶

3.5.4. „V podstatě fixní“ platby

„Jak již bylo uvedeno, mezi leasingové platby se zařazují také „v podstatě fixní“ leasingové platby (a jsou tedy součástí ocenění závazku z leasingu na straně nájemce). Jedná se o platby, které mohou formálně obsahovat prvek variability, ale ve své podstatě jsou nevyhnutelné. Příkladem mohou být leasingové smlouvy obsahující ujednání, které nemá ekonomickou povahu, např. o tom, že platby leasingu musejí být provedeny pouze v případě, že je aktivum provozuschopné. Jiným příkladem jsou situace, kdy jsou platby na počátku leasingu variabilní, avšak v určitém okamžiku po zahájení leasingu se stanou fixními (např. na počátku leasingu jsou platby závislé na výši tržeb, avšak po dosažení konkrétní výše tržeb se stanou fixními). V tomto případě se platby považují za „v podstatě fixní“ v okamžiku, kdy jejich variabilita skončí. Leasingové smlouvy mohou také obsahovat více možností plateb, z nichž pouze jedna je realistická. Uvažme např. leasingovou smlouvu na deset let, v níž má dojít od roku 6 ke zvýšení nájemného, které činí pětinasobek průměrné míry inflace v Eurozóně za předcházejících pět let, přičemž maximální možné zvýšení nájemného jsou 3%. V této situaci je realistické předpokládat, že se nájemné od roku 6 zvýší o 3%.

Někdy může existovat více než jedna realistická možnost plateb. V tomto případě se podle požadavků IFRS 16 Leasingy bere v úvahu ta možnost, která vede k nejnižším výsledkům.³⁷

3.5.5. Zaručená zbytková hodnota (záruka zbytkové hodnoty)

„Jedná se o záruku ve prospěch pronajímatele o tom, že aktivum, které je předmětem leasingu, bude mít na konci leasingu minimálně určitou hodnotu. Tato záruka dává

³⁶ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

³⁷ Idem.

pronajímateli jistotu, že na konci leasingu obdrží konkrétní částku, buď ve formě vráceného předmětu leasingu, ve formě peněz, nebo kombinací obojího. Příkladem je leasingová smlouva na výrobní zařízení na dobu deseti let, v níž je uvedeno, že na konci leasingu bude cena pořízení 100. Předpokládejme, že na konci leasingu byla tržní cena výrobního zařízení 80. Nájemce tedy vrátí pronajímateli zařízení a doplatí mu částku 20.

Protože se jedná o nevyhnutelnou platbu, je zaručená zbytková hodnota součástí leasingových plateb a musí se zahrnout do ocenění závazku z leasingu.³⁸

3.5.6. Modifikace leasingu

„Modifikace leasingu jsou změny v rozsahu leasingu, nebo v protihodnotě placené za leasing, které nebyly součástí původní smlouvy. Příkladem může být rozšíření smlouvy o nové aktivum nebo prodloužení či zkrácení doby leasingu. Pokud dojde k modifikaci leasingu, účtuje o ní nájemce buď jako o novém – samostatném leasingu, nebo jako o úpravě původního leasingu, v závislosti na podmínkách modifikované smlouvy.

Nájemce musí účtovat o modifikaci leasingu jako o novém – samostatném leasingu, pokud:

- modifikace zvyšuje rozsah leasingu tím, že přidává právo k užívání jednoho nebo více aktiv, a zároveň
- zvýšení leasingových plateb je srovnatelné s tržní cenou tohoto dalšího práva k užívání aktiva upravenou tak, aby odrážela podmínky dané smlouvy (např. při leasingu nového patra ve stejné budově původnímu nájemci může být nové nájemné o určitou částku nižší, než by bylo tržní nájemné, protože pronajímateli odpadají náklady, které by mu vznikly, pokud by uzavíral smlouvu s novým nájemcem – může se jednat o náklady na marketing nebo právní poplatky).

Pokud uvedené podmínky nejsou splněny, účtuje se o modifikaci jako o úpravě původního leasingu. V tomto případě nájemce k datu účinnosti modifikace:

³⁸ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

- rozdělí platby na část související s leasingem a na část nesouvisející s leasingem,
- určí dobu modifikovaného leasingu, a
- přecení závazek z leasingu tak, že diskontuje nové leasingové platby novou úrokovou sazbou (implicitní pro zbývající dobu leasingu nebo inkrementální k datu účinnosti modifikace).

Pokud modifikace leasingu vede k částečnému nebo úplnému ukončení leasingu, účtuje nájemce o změně (snížení) závazku z leasingu nejprve proti právu k užívání souvisejícího aktiva. Rozdíl mezi snížením závazku a snížením aktiva (zisk nebo ztráta z částečného nebo úplného ukončení) se vykáže výsledkově.

Všechny ostatní modifikace leasingu se vykazují jako úprava práva k užívání aktiva.

Následující tabulka uvádí účetní dopady leasingových modifikací a postupy výpočtu.³⁹

Tabulka 6: Modifikace leasingu⁴⁰

<p>Modifikace zvyšuje rozsah leasingu přidáním jednoho nebo více aktiv a zároveň zvyšuje platby tak, že jsou srovnatelné s tržními cenami (po úpravě odrážející podmínky smlouvy).</p>	<p>Účtuje se o samostatném leasingu.</p>
<p>Modifikace je částečným nebo úplným ukončením leasingu.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1) Poměrně se sníží účetní hodnota aktiva 2) Sníží se účetní hodnota závazku bezprostředně před modifikací, tj. vypočte se současná hodnota zbývajících plateb s použitím původní úrokové sazby 3) Rozdíl mezi částkami (1) a (2) se zaúčtuje výsledkově. 4) Zbývajících leasingových plateb se diskontují novou úrokovou sazbou (tj. sazbou k datu modifikace). 5) Rozdíl částky vypočtené v bodě (4) a částky vypočtené v bodě (2) se vykáže jako úprava práva k užívání aktiva
<p>Ostatní modifikace</p>	<p>Přepočte se hodnota závazku z leasingu (tj. vypočte se současná hodnota modifikovaných leasingových plateb diskontovaných úrokovou sazbou k datu modifikace). Rozdíl oproti původní hodnotě závazku z leasingu se vykáže jako úprava práva k užívání aktiva.</p>

³⁹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁴⁰ Idem.

3.6 Prezentace leasingů v účetních výkazech

3.6.1. Prezentace leasingů v účetních výkazech nájemce

„Následující tabulka uvádí požadavky IFRS 16 Leasingy na vykazování leasingů u nájemce.“⁴¹

Tabulka 7: Leasingy v účetních výkazech nájemce⁴²

Rozvaha	<p>Samostatné vykázání práv k užívání aktiva v rozvaze nebo samostatné uvedení v příloze k účetní závěrce. Pokud nejsou práva k užívání aktiv uvedena samostatně v rozvaze, vykázá se spolu s aktivy, k nimž logicky náleží předmět příslušného leasingu a zveřejní se, která řádka rozvahy tato práva k užívání aktiv obsahuje. Pokud je předměten leasingu investice do nemovitosti, musí se vykázat v rozvaze jako investice do nemovitosti.</p> <p>Samostatné vykázání závazků z leasingu v rozvaze nebo samostatné uvedení v příloze k účetní závěrce. Pokud nejsou závazky z leasingu uvedeny samostatně v rozvaze, zveřejní se, která řádka rozvahy tyto závazky obsahuje.</p>
Výkaz o výsledku a ostatní úplném výsledku	<p>Oddělené vykázání odpisů práv k užívání aktiv a úroků. Úroky jsou součástí finanční oblasti výkazů.</p>
Výkaz o peněžních tocích	<p>Platby jistiny ze závazků z leasingu se vykáží jako součást financování. Úroky se vykáží podle IAS 7 Výkaz o peněžních tocích, tj. buď v provozní oblasti, nebo ve financování (podle rozhodnutí společnosti).</p> <p>Platby krátkodobých leasingů, leasingů nízké hodnoty a variabilní platby, které nejsou zahrnuty do ocenění závazku z leasingu (tj. variabilní platby, které nezávisí na tržním indexu nebo tržní sazbě), se vykazují v provozní oblasti.</p>

⁴¹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁴² Idem.

3.7 IFRS 16 leasingy versus IAS 17 leasingy

„Jak vyplývá z celého předcházejícího textu, IFRS 16 Leasingy přinesl zásadní změny v oblasti vykazování leasingů u nájemce. Nájemce nyní nečlení leasingy na finanční a operativní; příslušná transakce se vyazuje buď jako leasing (pokud je splněna definice leasingu), nebo jako služba (pokud není splněna definice leasingu). Následující příklad srovnává původní řešení leasingu u nájemce (obsažené v IAS 17 Leasingy) s řešením shodné transakce podle IFRS 16 Leasingy.“⁴³

Příklad – srovnání účtování leasingu podle IAS 17 Leasingy a IFRS 16 Leasingy

„Předmětem leasingu je pronájem celého patra obchodního domu. Smlouva byla uzavřena na dobu tří let. Nájemce bude platit podle následujícího splátkového kalendáře.

Tabulka 8: Srovnání účtování IAS 17 a IFRS 16⁴⁴

Datum	Platba
1. ledna roku 1	300
31. prosince roku 1	100
31. prosince roku 2	100
31. prosince roku 3	100

Implicitní úroková míra leasingu není nájemci k dispozici, přírůstková (inkrementální) úroková míra nájemce činí 5%.“⁴⁵

3.7.1. Účtování podle IAS 17 Leasingy

„Původní IAS 17 Leasingy členil leasingy jak u nájemce, tak u pronajímatele na dvě skupiny: finanční a operativní leasing. Pro finanční leasing obsahoval standard určitá

⁴³ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ Idem.

kritéria. V tomto příkladu nebylo splněno žádné z kritérií pro finanční leasing, proto jej nájemce vykazoval jako operativní leasing.

Vzhledem k tomu, že podle IAS 17 náklady související s leasingem musely být vykázány po dobu leasingu rovnoměrně, byl výsledkový dopad v jednotlivých letech $600/3 = 200$.

Nájemce účtoval v jednotlivých letech takto:

Rok 1

- 1) Platba 1. ledna roku 1
- 2) Platba 31. prosince roku 1
- 3) Náklady související s leasingem v roce 1

Rok 2

- 4) Platba 31. prosince roku 2
- 5) Náklady související s leasingem v roce 2

Rok 3

- 6) Platba 31. prosince roku 3
- 7) Náklady související s leasingem v roce 3

	Peníze		Náklady příštích období		Náklady - služby	
Rok 1	(1)	300	(1)	300	(3)	200
	(2)	100	(2)	100		
Rok 2	(4)	100	(4)	100	(5)	200
Rok 3	(6)	100	(6)	100	(7)	200

Obrázek 2: Účtování podle IAS 17⁴⁶

⁴⁶ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, str. 81, ISBN 978-80-87480-54-0

Podle IAS 17 leasingy nájemce při operativním leasingu nevykazoval aktivum, které bylo předmětem leasingu, ani objektivně existující závazek z leasingu.⁴⁷

3.7.2. Účtování podle IFRS 16 Leasingy

„Podle IFRS 16 nájemce na počátku smlouvy zhodnotil, zda je splněna definice leasingu. Protože v tomto případě definice splněna je, musí nájemce účtovat o smlouvě jako o leasingu, tj. vykázat právo k užívání aktiva jako aktivum a zároveň závazek z leasingu.

Závazek z leasingu se ocení v současné hodnotě splátek, které nejsou k datu vstupu do leasingu zaplacený. Předpokládejme, že nájemce pracuje s inkrementální úrokovou mírou 5% ročně. Současná hodnota plateb je tedy 272.

Na počátku leasingu (1. ledna roku 1) nájemce sestaví umořovací tabulku.

Tabulka 9: Umořovací tabulka⁴⁸

Datum	Platba	Počáteční stav závazku	Úrok	Snížení závazku	Konečný stav závazku
31.12. roku 1	100	272	14	86	186
31.12. roku 2	100	186	9	91	95
31.12. roku 3	100	95	5	95	0

V našem příkladu bude Právo k užívání aktiva oceněno v rozvaze jako součet počátečního ocenění závazku z leasingu (272) a platby provedené na počátku leasingu (200); celkem tedy 472.⁴⁹

⁴⁷ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, ISBN 978-80-87480-54-0.

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ Idem.

3.7.3. Účtování na počátku leasingu

- 1) „Počáteční ocenění závazku z leasingu
- 2) Platba první splátky“⁵⁰

Právo k užívání aktiva		Závazek z leasingu		Peníze	
(1)	272	(1)	272	PZ	(2) 200
(2)	200				

Obrázek 3: Účtování na počátku leasingu⁵¹

3.7.4. Následné účtování

„Následně nájemce odpisuje právo k užívání aktiva (v tomto případě) po dobu leasingové smlouvy. Předpokládejme, že nájemce zvolil lineární odpisovou metodu; roční odpis pak činí $472/3 = 157$.

⁵⁰ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, str. 82, ISBN 978-80-87480-54-0.

⁵¹ Idem.

Účtování v letech rok 1 až rok 3

Tabulka 10: Účtování rok 1 až 3⁵²

	MD	D
Rok 1		
Platba		
Finanční náklad – úrok	14	
Závazek z leasingu	86	
Peníze		100
Odpis práva k užívání aktiva		
Provozní náklad - odpis	157	
Oprávkky k právu na užívání aktiva		157
Rok 2		
Platba		
Finanční náklad – úrok	9	
Závazek z leasingu	91	
Peníze		100
Odpis práva k užívání aktiva		
Provozní náklad – odpis	157	
Oprávkky k právu na užívání aktiva		157
Rok 3		
Platba		
Finanční náklad – úrok	5	
Závazek z leasingu	95	
Peníze		100
Odpis práva k užívání aktiva		
Provozní náklad – odpis	158	
Oprávkky k právu na užívání aktiva		158

⁵² KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017, str. 83, ISBN 978-80-87480-54-0.

Podle IFRS 16 Leasingy nájemce vykazuje v rozvaze právo k užívání aktiva a zároveň závazek z leasingu. Právo k užívání aktiva nájemce odepisuje; o závazku se účtuje podle umořovací tabulky pro závazek z leasingu.

Srovnání dopadů do rozvahy a výsledovky podle IAS 17 Leasingy a IFRS 16 Leasingy na konci jednotlivých let leasingu.

Rok 1

Tabulka 11: Účtování leasingu IAS 17 a IFRS 16, rok 1⁵³

IAS 17 Leasingy			IFRS 16 Leasingy		
	Rozvaha	Výsledovka		Rozvaha	Výsledovka
Aktiva			Aktiva		
Náklady příštích období	200		Právo na užívání aktiva	315	
Závazky	0		Závazky	186	
Náklady			Náklady		
Služby		200	Úrok		14
			Odpis		157

⁵³ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017, str. 84, ISBN 978-80-87480-54-0.

Rok 2

Tabulka 12: Účtování leasingu IAS 17 a IFRS 16, rok 2⁵⁴

IAS 17 Leasingy			IFRS 16 Leasingy		
	Rozvaha	Výsledovka		Rozvaha	Výsledovka
Aktiva			Aktiva		
Náklady příštích období	100		Právo na užívání aktiva	158	
Závazky	0		Závazky	95	
Náklady			Náklady		
Služby		200	Úrok		9
			Odpis		157

⁵⁴ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017, str. 84, ISBN 978-80-87480-54-0.

Rok 3⁵⁵

Tabulka 13: Účtování leasingu IAS 17 a IFRS 16, rok 3⁵⁶

IAS 17 Leasingy			IFRS 16 Leasingy		
	Rozvaha	Výsledovka		Rozvaha	Výsledovka
Aktiva			Aktiva		
Náklady příštích období	0		Právo na užívání aktiva	0	
Závazky	0		Závazky	0	
Náklady			Náklady		
Služby		200	Úrok		5
			Odpis		158

3.7.5. Přejít na nový standard

„Jak již bylo uvedeno, IFRS 16 Leasingy bude v účinnosti od 1. ledna 2019. Dřívější aplikace je možná, avšak pouze pokud společnost v době přijetí IFRS 16 Leasingy přijala také IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky (tento standard je v účinnosti od 1. ledna 2018).“⁵⁷

3.7.6. Leasingy podle IAS 17 klasifikované jako operativní

„Pro nájemce standard přináší zásadní změny v tom, že aktiva a závazky z leasingů, které byly podle IAS 17 Leasingy vykazovány jako operativní, musejí být nově vykázány v rozvaze. Leasingy, které byly podle IAS 17 Leasingy vykázány jako finanční, již v rozvaze sestavené podle IFRS vykázány jsou. Je však potřeba uvést, že nový IFRS 16 Leasingy přinesl dílčí změny i u těchto leasingů, zejména v oblasti plateb, které se započítávají do ocenění aktiva a závazků. Při přechodu na IFRS 16 Leasingy má společnost možnost volby, zda uplatní:

⁵⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Idem.

- 1) Plný retrospektivní přístup, nebo
- 2) Modifikovaný retrospektivní přístup.

Na všechny leasingy musí společnost uplatnit stejný přístup.

Plný retrospektivní přístup znamená, že v rámci srovnávacích výkazů upraví všechna období, která jsou zahrnuta do těchto srovnávacích výkazů. Tento přístup je v souladu s požadavky IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. Leasingy se vykáží tak, jako kdyby byly od počátku vykazovány podle IFRS 16 Leasingy. Tento přístup pravděpodobně nebude v praxi příliš využíván, protože by s ním byly spojeny značné náklady.

Modifikovaný retrospektivní přístup znamená, že se k datu první aplikace IFRS 16 Leasingy ponechají aktiva a závazky z leasingů, které byly dříve finanční, v nezměněné výši. U leasingů, které byly původně operativní, se zahrnou nová aktiva a závazky z leasingu do rozvahy nájemce k datu přechodu na IFRS 16 Leasingy a vzniklý rozdíl se vykáže proti proti nerozděleným ziskům minulých let. Srovnávací období se neupravují. Závazky z leasingu se ocení současnou hodnotou nesplacených leasingových splátek diskontovaných přírůstkovou (inkrementální) úrokovou sazbou nájemce, která existuje k datu přechodu na IFRS 16 Leasingy. V souvislosti s oceněním práv k užívání aktiv má nájemce možnost volby (tato možnost se vztahuje na jednotlivé leasingy) mezi jejich oceněním:

- 1) v účetní hodnotě vypočtené tak, jako kdyby IFRS 16 Leasingy byl aplikován od počátku leasingu; k diskontování se však použije přírůstková (inkrementální) úroková míra nájemce, která existuje k datu přechodu na IFRS 16 Leasingy, nebo
- 2) v částce, která se rovná závazku z leasingu, upravené o náklady (případně výdaje) příštích období, které byly v souvislosti s tímto leasingem vykážány v rozvaze bezprostředně před přechodem na IFRS 16 Leasingy.⁵⁸

⁵⁸ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

3.7.7. Možnosti přechodu na IFRS 16 Leasingy

„Plný retrospektivní přístup nebo modifikovaný retrospektivní přístup (na všechny leasingy se musí uplatnit stejný přístup).

- Plný retrospektivní přístup – úprava srovnávacích výkazů tak, jako kdyby byly leasingy od počátku vykazovány podle IFRS 16. Závazek z leasingu se diskontuje úrokovou sazbou existující k datu zahájení leasingu.
- Modifikovaný retrospektivní přístup:
 - srovnávací výkazy se nemění a zůstávají tak, jak byly před přechodem na IFRS 16.
 - leasingy, které byly podle IAS 17 finanční, zůstávají beze změny.
 - rozdíly mezi oceněním nově vykázaných aktiv a závazků z leasingu se vykáží v nerozdělených ziscích minulých let.
 - pro leasingy, které byly podle IAS 17 operativní, se ocení závazek z leasingu diskontováním nesplacených plateb úrokovou sazbou existující k datu přechodu na IFRS 16.
 - pro ocenění práva k užívání aktiva existuje možnost volby podle jednotlivých leasingů:
 - aktivum se ocení tak, jako kdyby bylo od počátku vykazováno podle IFRS 16 (použije se však diskontní sazba k datu přechodu na nový standard).
 - aktivum se ocení v částce závazku z leasingu plus náklady příštích období (případně minus výdaje příštích období).⁵⁹

Příklad

„Vyjdeme z předchozího příkladu, který byl použit pro vysvětlení rozdílů ve vykazování leasingu mezi IAS 17 Leasingy a IFRS 16 Leasingy. Splátkový kalendář byl v našem případě následující:

⁵⁹ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: I. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

Tabulka 14: Příklad - Splátkový kalendář⁶⁰

Datum	Platba
1. ledna roku 1	300
31. prosince roku 1	100
31. prosince roku 2	100
31. prosince roku 3	100

Dne 1. ledna roku 2 přechází nájemce na IFRS 16 Leasingy. V souvislosti s tímto leasingem má dosud vykázánu částku 200 jako náklady příštích období (viz. předchozí příklad v tomto textu). K datu přechodu na IFRS 16 Leasingy je přírůstková úroková sazba nájemce 4% ročně.

V modifikovaném retrospektivním přístupu nájemce ocení závazek z leasingu současnou hodnotou nesplacených leasingových splátek diskontovaných úrokovou sazbou 4%, což je (po zaokrouhlení) 189.

Právo k užívání aktiva (Varianta (a)) ocení nájemce tak, jako kdyby byl IFRS 16 Leasingy aplikován od počátku leasingu; k diskontování se však použije úroková sazba 4%:

Tabulka 15: Úroková sazba pro diskontování⁶¹

Datum	Platba	Úroková míra	Současná hodnota platby
31. prosince roku 1	100	4%	96
31. prosince roku 2	100	4%	92
31. prosince roku 3	100	4%	89
Celkem	300		277

V tomto případě je tedy pořizovací cena práva k užívání aktiva k datu vstupu do leasingu $277 + 200$ (platba provedená na počátku leasingu) = 477. Vzhledem k tomu, že

⁶⁰ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017, str. 87, ISBN 978-80-87480-54-0.

⁶¹ Idem.

společnost přechází na IFRS 16 Leasingy na počátku roku 2, je nutno zohlednit odpis za rok 1. V případě lineárních odpisů ($477 / 3 = 159$) bude právo k užívání aktiva k datu přechodu na IFRS 16 Leasingy oceněno účetní hodnotou $477 - 159 = 318$.⁶²

3.7.8. Účtování (úprava účetních výkazů) při přechodu na IFRS 16 Leasingy

Tabulka 16: Účtování při přechodu na IFRS 16⁶³

	MD	D
Právo k užívání aktiva	318	
Závazek z leasingu		189
Náklady příštích období		200
Nerozdělené zisky	71	

„V modifikovaném retrospektivním přístupu provede nájemce tento účetní zápis na počátku roku 2, kdy přechází na IFRS 16 Leasingy. Účetní výkazy roku 1 se nemění.

Ve variantě (b) se právo k užívání aktiva rovná závazku z leasingu, který se upraví o náklady příštích období, tj. $189 + 200 = 389$.

Účtování (úprava účetních výkazů) při přechodu na IFRS 16 Leasingy.

Tabulka 17: Účtování při přechodu na IFRS 16, modifikovaný retrospektivní přístup⁶⁴

	MD	D
Právo k užívání aktiva	389	
Závazek z leasingu		189
Náklady příštích období		200

V modifikovaném retrospektivním přístupu podle nájeme tento účetní zápis na počátku roku 2, kdy přechází na IFRS 16 Leasingy. Účetní výkazy roku 1 se nemění.⁶⁵

⁶² KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁶³ Idem.

⁶⁴ Idem.

4 Analýza problému a současného stavu

4.1 Charakteristika společnosti

Praktická část práce se věnuje společnosti Atlas Copco Services, s. r. o., která se zabývá mimo jiné hlavně vedením účetnictví pro ostatní společnosti koncernu Atlas Copco v rámci světa. Společnost sídlí v Brně, mateřská společnost má však sídlo ve Švédsku. Právní formou společnosti je společnost s ručením omezeným. Společnost Atlas Copco je předním výrobcem kompresorů a vakuové techniky. „První zastoupení Atlas Copco v České republice vzniklo v roce 1969 a již v té době disponovalo celým sortimentem Atlas Copco (stavební a důlní stroje, kompresory a průmyslové nářadí) a vlastním konsignačním skladem (od roku 1969 do roku 1986 v Modřanech a v letech 1987 – 1991 ve Velké Chuchli, kde bylo detašované pracoviště Ústavu pro výzkum rud). U zrodu zastoupení byli pouze 3 zaměstnanci z Ústavu pro výzkum rud Mníšek pod Brdy, oboru Vrtací technika. Už o rok později, v roce 1970, se výrobky Atlas Copco podílely na stavbě nejstarší a nejdělsí české dálnice D1 na trase Praha - Brno - Ostrava.“⁶⁶

Společnost celé své účetnictví a základní analytickou evidenci uzpůsobila reportingu, který probíhá na základě tzv. dimenzí. Každému účtu, který společnost používá, je přiřazena určitá povinnost využívat některou z dimenzí. Pouze nákladové účty, až na určité výjimky, mají povinnost využívat nákladová střediska. Neexistuje možnost, že by se jakýkoliv účet dal použít, aniž by se vyplnila některá z dimenzí nebo nákladové středisko.

Dimenze se dělí na několik částí, a to:

- **Segment**

Segmenty jsou odvozeny od divize, které se daná položka týká. Ty se dělí na CTS, AII, AIF, HCO, ACBS, CTV. Níže je bližší vysvětlení:

- CTS – Kompresorová technika
- AII – průmyslová vzduchotechnika

⁶⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

⁶⁶ Naše historie - Atlas Copco [online]. [cit. 2019-05-09]. Dostupné z: <https://www.atlascopco.com/cs-cz/Atlas-Copco-v-CR/atlas-copco-v-cr-historie>.

- AIF – bezolejnatá vzduchotechnika
- HCO – Holding
- ACBS – IT podpora

- **Store Branch**

Store Branch se vybírá podle lokality, pro kterou společnost účtuje. V rakouské pobočce se jedná pouze o AT1AT001. Používá se v případě všech účtů, kromě účtování na nákladové účty.

- **Business Catalogue**

Určuje se podle něj, do které skupiny daný výrobek nebo služba spadá, jedná se však také např. o kompresory určité třídy. Může se jednat také o pronájem nebo servis. Používá se v případě účtování na výnosové účty a také na účty nákladů na prodané zboží.

- **Installed Base**

Určuje přímé označení výrobku nebo služby, může jít o bližší specifikaci kompresoru určité třídy, ale např. podle výkonu. Používá se v případě účtování na výnosové účty a také na účty nákladů na prodané zboží.

- **Brand Product**

Určuje, zda se jedná o Atlas Copco produkt nebo produkt konkurenční značky. Používá se v případě účtování na výnosové účty a také na účty nákladů na prodané zboží.

- **Brand Sold**

Určuje, zda se jedná o Atlas Copco produkt nebo produkt konkurenční značky. Taktéž se používá pouze pro účtování na výnosové účty a na účty nákladů na prodané zboží.

- **Accounting Indicator**

Dělí se na dvě skupiny, a to na 1E a 9S. Používá se pouze pro specifikaci, zda se účtuje na výnosové účty nebo na účty nákladů na prodané zboží.

1E – položky týkající se účtů nákladů na prodané zboží

9S – položky týkající se výnosových účtů

- **Country ship to**

Country ship to, neboli země dodání je zkratka země, vůči které se daná položka účtuje. Tato dimenze se používá pouze, pokud se jedná o účtování o výnosech.

- **Payer**

Payer neboli plátce je specifikace zákazníka podle jeho čísla konta v účetním systému SAP. Tato položka se používá pouze pokud se jedná o účtování o výnosech.

- **Nákladová střediska**

Společnost Atlas Copco GmbH pracuje s několika desítkami nákladových středisek. Je proto nutné mít všechny nákladové položky rozdělené podle toho, pod jaké nákladové středisko spadají. Střediska jsou mimo jiné rozdělena také podle toho, pod který segment, tedy divizi, spadají.

Rakouská společnost Atlas Copco GmbH, dceřinná společnost koncernu Atlas Copco, eviduje podle standardu IFRS 16 Leasingy několik desítek leasingových smluv, jejichž předmětem jsou automobily a budovy.

Veškeré podklady pro automobilové leasingové smlouvy pro společnost zpracovává externí společnost Fleet Logistics. Figuruje zde jako zprostředkovatel mezi společností samotnou a leasingovými společnostmi ALD Automotive, Alphabet, Porsche Bank a Mercedes Benz.

Co se týče budov, společnost si smlouvy sjednává sama. Jedná se o kancelářské prostory, ale také sklady nebo kanceláře.

Společnost má svoji účtovou osnovu rozdělenou do těchto skupin:

Tabulka 18: Účty používané sledovanou společností⁶⁷

Účet začínající číslem:	Obsahuje tyto účty:
1	Rozvahové účty + sklad
2	Rozvahové účty
3	Výnosové účty
4	Náklady na prodané zboží
5	Nákladové účty
6	Nákladové účty
7	Nákladové účty
8	Nákladové účty
9	Nákladové účty

Každý účet spadá pod takzvanou FAM, která slouží jako rozlišení účtů stejné skupiny. Jedná se např. o Pohledávky – externí, Pohledávky – v rámci společnosti apod. Některé účty – hlavně nákladové – jsou podle interních alokací rozdělení přiřazeny pod více FAM. Každá pobočka může mít v tomto ohledu jiné nastavení, které záleží na interních faktorech a na přání lokální společnosti, pod kterou FAM a pod který segment má určitý účet spadat a jaké bude procentuální rozdělení daného účtu.

Téměř všechny účty, které společnost používá a mají na třetím místě od konce číslici 9 jsou tzv. automatické účty a nelze na ně přímo manuálně účtovat. Tyto účty se využívají pouze k automatickému účtování, které účetní jako taková neovlivní. Může se jednat o výdejky, příjemky apod. Pro manuální účtování existuje varianta tzv. manuálních účtů, které typicky mají na třetím místě od konce číslici 0. Manuální účty zpravidla patří pod stejnou FAM jako jejich automatická verze.

Pro účtování na základě standardu IAS 17 Leasingy společnost používala sedmimístné účty hlavní knihy, které používá také pro analytickou evidenci.

⁶⁷ Vlastní zpracování.

Pro účtování leasingů na automobily společnost využívala tyto nákladové účty:

- 5611001 – automobily - náklady na pohonné hmoty
- 5619001 – automobily – další náklady
- 5612002 – pojištění firemních automobilů
- 5613001 – údržby firemních automobilů
- 5615001 – leasingové splátky firemních automobilů
- 5613001 – zimní obutí automobilů
- 5613002 – letní obutí automobilů

Pro účtování nájemného budov společnost využívala tyto nákladové účty:

- 5010001 - nájemné
- 5011001 – nájemné za kancelářské prostory
- 5013001 – nájemné za skladovací prostory

4.2 Získávání dat pro IFRS 16 Leasingy

Mateřská společnost Atlas Copco rozhodla, že pro nový standard IFRS 16 Leasingy využije jednotné excelové tabulky (Data collection template), do kterých budou všechny světové pobočky vyplňovat detailní informace o všech svých evidovaných leasingových smlouvách. Do tabulky se nezahrnovaly smlouvy, které byly ze standardu vyjmuty. Jedná se např. o:

- Pronájmy nízké hodnoty:
 - počítače
 - mobilní telefony
 - kopírky/tiskárny
 - kancelářské potřeby
 - květiny
 - kola

- Krátkodobé pronájmy:
 - o ubytování placené pro vysoce postavené manažery
 - o krátkodobé pronájmy automobilů (např. od Hertz, Europcar nebo Avis)
 - o parkovací stání

Pronájmy nízké hodnoty a krátkodobé pronájmy nejsou součástí IFRS 16 a pokud se objeví, měly by být zaúčtovány přímo do nákladů dle původního standardu IAS 17. Náklady, které se těchto výjimek týkají, budou nakonec přiloženy k výroční zprávě a zároveň budou součástí reportingového balíčku pro tuto výroční zprávu.

Z nového standardu IFRS 16 Leasingy je vyjmut dlouhodobý nehmotný majetek, jako jsou např. softwarové licence.

Tento proces začal ve sledované společnosti v září 2018, kdy mateřská společnost uspořádala hromadnou telekonferenci a představila zmiňovanou tabulku (Data collection template) a také stručně vysvětlila, co je kde nutné vyplnit.

Následně dostaly všechny pobočky za úkol zrevidovat své leasingové smlouvy a vyplnit tabulku pro všechny smlouvy zároveň.

V excelové tabulce bylo nejdůležitější vyplnit tyto údaje – a to nejen kvůli účtování, ale také kvůli reportingu:

- segment, pod který daný automobil nebo budova spadá – tedy jaká divize předmět leasingu používá
- číslo smlouvy, popřípadě referenci, podle které bude v budoucnu možné leasingovou smlouvu rozeznat a zároveň jméno dodavatele a číslo dodavatelského konta v informačním systému SAP
- datum podpisu leasingové smlouvy, datum převzetí do užívání, případně datum převzetí klíčů a také datum konce leasingové smlouvy
- částku leasingové splátky bez jakýchkoliv vedlejších nákladů a také bez DPH
- částku vedlejších nákladů, jako jsou např. dodávky energií, vodné a stočné apod.
- nákladové středisko, pod které předmět leasingové smlouvy spadá

- modifikace, pokud v dosavadním průběhu leasingu nějaké byly
- inkrementální úrokovou sazbu, kterou stanovila mateřská společnost
 - o Inkrementální úroková sazba je pro každou zemi stanovena jinak, podle doby, za kterou jednotlivé kontrakty skončí:

Country	AUSTRIA
Currency	EUR
Contract duration	
<Y3	0,00
4Y-5Y	0,08
6Y-7Y	0,18
8Y-10Y	0,61
>10Y	0,98

Obrázek 4: Inkrementální úroková sazba⁶⁸

Po vyplnění těchto údajů obdrželi všichni zaměstnanci, kterých se nový standard IFRS 16 Leasingy nějakým způsobem dotýká, soubor s několika nástroji:

- makro, které bylo vytvořeno pro automatickou konverzi na přehlednější tabulku, která pak byla používána dál
- takzvaný „Lease Enabler“, do kterého se vložila tabulka z makra
- Microsoft Access, do kterého se „Lease Enabler“ nahrál a nástroj poskytl konečná data, která se použila k prvotnímu účtování a také k následnému reportingu.

Výsledek z Microsoft Access se musel dál zpracovat, aby každá společnost ze svých smluv získala určitá čísla, která by následně mohla použít pro účtování a pro reporting. Výsledkem se v našem případě myslí rozsáhlá kontingenční tabulka, která v sobě má již vypočítané hodnoty a ve které se dá filtrovat podle různých kritérií, jako např. podle druhu majetku (automobil nebo budova), podle segmentu, pod který předmět leasingu spadá, podle nákladového střediska a podle periody, kterou potřebujeme zkoumat (např. jen jeden rok nebo celou životnost aktiva).

⁶⁸ Atlas Copco, Nový standard IFRS 16 [prezentace příkladu], Holandská 10, 639 00 Brno, 18. 9. 2018

Cost_Center	Lessee	Leased_Asset	Sum of Asset_Current_Period_Depreciation	Sum of Asset_CarryingValue	F001 - IFRS changes Sum of Liability_Begin	Sum of tbl_Payment_Schedule
- 31.01.2019			39 978,64	1 179 842,46	1 219 821,10	
Steyrermühl_CTS Supporting Pc			1 257,97	104 411,92	105 669,89	
Judendorf_CTS Supporting Poin			1 316,96	109 307,40	110 624,36	
Lager Vorderweißenbach, Gree			64,65	5 365,93	5 430,58	
Storage Angelmayer & Csenar			95,95	8 059,91	8 155,86	
Storage Angelmayer & Angelm			86,27	7 246,76	7 333,03	
Storage Documents			260,23	21 859,02	22 119,25	
5136602 4			418,36	9 203,92	9 622,28	
5136602 7			409,02	11 861,48	12 270,50	
5136602 6			391,31	11 348,13	11 739,44	
5136602 3			386,90	7 738,00	8 124,90	
5136602 2			427,46	17 953,34	18 380,80	
Branch Kohler Vorerlberg			5 326,00	143 802,00	149 128,00	
Service checkpoint			447,21	37 118,23	37 565,43	
20209			631,83	25 273,17	25 905,00	
1706621150			328,89	5 919,99	6 248,88	
1706621151			6 884,27	6 540,06	6 884,27	
1706621148			8 342,01	457,89	7 784,12	8 242,01
1706621149			7 897,86	438,77	7 459,09	7 897,86
1706621138			8 497,10	265,53	8 231,57	8 497,10

Obrázek 5: Kontingenční tabulka z Microsoft Access⁶⁹

Pro účtování leasingů podle IFRS 16 Leasingy byly nově vytvořeny tyto účty:

Tabulka 19: Účty vytvoření pro IFRS 16 účtování⁷⁰

Majetková třída /popis	Pořízení majetku	Odpis (rozhava)	Odpis (výkaz zisku a ztráty)	Nájemné
1111RX01 AC – leased buildings	1111901	1117901	7820901	6521001
1131RX01 AC – leased lands	1131901	1136901	7723901	5621002
1151RX01 AC Leased land improvements	1151901	1157901	7825901	5621002
1260RX01 AC – Machinery and Technical Asset Leased	1260901	1267901	7830901	5621004
1261RX01 AC – Leased Equipment	1261901	1269901	7836901	5621005
1272RX01 AC – Rental Fleet Leased	1272901	1269901	4311902	4313001
1261RX01 – AC – Leased Vehicles	1261902	1269902	7836902	5612006

Dále byly založeny tyto účty:

- technický čistící účet: 1399902
- leasingový účet pro krátkodobé závazky: 2888002 + 2888902 (Leasing Debt liabilities IFRS 16 ST)

⁶⁹ Vlastní zpracování.

⁷⁰ Vlastní zpracování.

- leasingový účet pro dlouhodobé závazky: 2380002 + 2380902 (Leasing Debt liabilities IFRS 16 LT)
- nákladový úrokový účet: 8416002 + 8416902 (Interest expense Lease Dept Liab IFRS 16)

Společnost se rozhodla využít stávající informační systém SAP, ve kterém si nechala vytvořit vlastní nástroj speciálně pro položky spadající do IFRS 16. Jedná se o nástroj nazvaný SAP RE-FX, čili „SAP Real Estate Management Module“. Tento nástroj je kompletně spravován zaměstnanci z brněnské pobočky Atlas Copco Services, s. r. o., která poskytuje finanční služby téměř všem světovým pobočkám. V této souvislosti byl v Brně založen speciální tým pro IFRS 16, který se v současné době stále formuje a rozšiřuje.

Nástroj SAP RE-FX se bohužel nestihl zcela aplikovat hned od 1. ledna 2019, proto se prvotní účtování muselo zaúčtovat manuálně. Proto mateřská společnost uspořádala další hromadnou telekonferenci, kde představila manuál, který následně poslala všem zaměstnancům, kterých se IFRS 16 Leasingy týká.

Mateřská společnost poskytla v říjnu 2018 níže uvedený příklad, podle kterého pak mohla každá lokální společnost zpracovat svoje data.

4.3 IFRS 16 reporting

Společnost Atlas Copco pro reportování svých měsíčních výsledků používá nástroj nazvaný GPS New Generation. Tento nástroj umožňuje společnosti nahrávat jednotlivé reporty podle toho, jaký je jejich časový harmonogram. Uzávěrka a zároveň reportování začíná první pracovní den v měsíci a trvá většinou tři dny (čtyři dny, pokud se jedná o čtvrtletní uzávěrku).

Hodnoty v tomto reportovacím nástroji se reportují v tisících eur.

Reportování IFRS 16 Leasing se ve společnosti Atlas Copco týká až třetího reportovacího dne.

4.3.1. IFRS 16 Extra reporting - příklad

Pobočka XYZ je v Atlas Copco operativní entita v Řecku. Má následující leasingové kontrakty jako nájemce:

- 1 kancelářský prostor
- 2 zaměstnanecké automobily (A a B)
- 10 počítačů
- 12 kopírek

Všechny platby jsou placeny dopředu. Níže jsou rozepsány detaily jednotlivých položek:

- kancelářský prostor je pronajímán na 6 let od července 2016 do června 2022. Leasingová splátka je €8 500 za měsíc. Vedlejší náklady jsou €500 za elektřinu a topení. XYZ má možnost nájemní smlouvu prodloužit a management předpokládá, že smlouvu prodlouží o dalších 6 let, tedy do června 2028.
- leasingová smlouva na automobil A je tříletý kontrakt od ledna 2017 do prosince 2019 s fixní měsíční splátkou ve výši €800. XYZ má zaplatit eventuelní poplatek €0,5 za ujetý kilometr v případě, že řidič automobilu A překročí 30 000 najetých kilometrů. XYZ nehodlá prodloužit tento kontrakt.
- leasingová smlouva na automobil B je taktéž tříletý kontrakt od dubna 2018 do března 2021 s fixní měsíční splátkou ve výši €600. XYZ nehodlá prodloužit ani tento kontrakt.
- smlouva o pronájmu počítačů je platná od ledna 2018 do prosince 2020 a obsahuje fixní leasingovou splátku ve výši €95 za měsíc pro každý z 10 počítačů.
- smlouvy o pronájmu kopírek jsou platné od října 2018 do září 2023 a fixní splátka je za každou ve výši €150 za měsíc.

1) Krok 1 – IFRS 16 rozvahový reporting – diskontované právo na užití majetku a leasingový závazek:

- pobočka XYZ zkompletuje Atlas Copco Data collection template s detaily pro pronájem kanceláře a automobilu B, aby získala diskontované právo k užívání a leasingový závazek z rozvahové položky IFRS 16 Leasingy.

- pronájem kanceláře bude diskontován inkrementální úrokovou sazbou ve výši 1,88%, která byla zjištěna z příložené tabulky s úrokovými mírami.
- automobil bude diskontován inkrementální úrokovou sazbou ve výši 1,13%.

1 Incremental Borrowing rates Q3 2018	
2 Country	GREECE
3 Currency	EUR
4 Contract duration	
5 <Y3	1,13
6 4Y-5Y	1,34
7 6Y-7Y	1,45
8 8Y-10Y	1,88
9 >10Y	2,24

Obrázek 6: Inkrementální úroková sazba⁷¹

- automobil A bude vyjmut z rozvahy IFRS 16, protože patří mezi krátkodobé, tedy kontrakt končí v roce 2019 a neplánuje se jeho prodloužení.
- kancelářské počítače (10 kusů) budou vyjmuty z diskontované rozvahy IFRS 16 jakožto položky nízké hodnoty.
- kancelářské kopírky (12 kusů) budou vyjmuty z diskontované rozvahy IFRS 16 jakožto položky nízké hodnoty.

2) Krok 2 – XYZ IFRS 16 rozvaha

- XYZ bude reportovat diskontované právo na užívání aktiva pro kancelářský prostor a automobil B v IFRS 16 rozvaze.
- Výsledná tabulka z Data collection template, tedy Microsoft Access, poskytne diskontované hodnoty pro každou kategorii majetku, která byla použita v kontingenční tabulce.
 - a)** Jelikož IFRS 16 Leasingy vyžaduje reporting počátečních stavů k 1. 1. 2019, pak se pro Extra zkušební reporting za září 2018 použijí hodnoty, které vzejdou z filtrů zadaných od 1. 10. 2018 až 31. 10. 2018 ve sloupci A, abychom byli schopni reportovat správný počáteční stav.

⁷¹ Atlas Copco, Nový standard IFRS 16 [prezentace příkladu], Holandská 10, 639 00 Brno, 22. 10. 2018

INPUT Schedule: Balance Sheet IFRS16

Select the Entity (base level only): XYZ

Select the Organization: Multi Select

Select the Time (base level only): 2018.09

Current User: acpenm

Last Refresh: 10/18/2018 4:20:52 PM

note that GPS reporting is per 300

Cost_Center	Description	Amount to report	Balance sheet account
1 Lessee (All)	RoU opening balance for office building	877 850,74	F11121
3 Leased_Asset Property			
4 leaseRef (All)			

Row Labels	XYZ CarryingValue_Begin	XYZ Current_Period_Depreciation	XYZ Asset_CarryingValue	XYZ Liability_Begin
2018-10-31	877 850,74	7 503,00	870 347,74	877 850,74
2018-11-30	870 347,74	7 503,00	862 844,74	869 882,97
2018-12-31	862 844,74	7 503,00	855 341,74	862 873,53
2019-01-31	855 341,74	7 503,00	847 838,75	855 824,39
2019-02-28	847 838,75	7 503,00	840 335,75	848 798,95

Cost_Center	Description	Amount to report	Balance sheet account
1 Lessee (All)	RoU opening balance for vehicle B	17 755,69	F11521
3 Leased_Asset Equipment and installations			
4 leaseRef (All)			

Row Labels	XYZ CarryingValue_Begin	XYZ Current_Period_Depreciation	XYZ Asset_CarryingValue	XYZ Liability_Begin	XYZ Hbl_Payment
2018-10-31	17 755,69	591,86	17 163,83	17 755,69	17 172,18
2018-11-30	17 163,83	591,86	16 571,97	17 156,94	16 387,99
2018-12-31	16 571,97	591,86	15 980,12	16 572,71	16 002,96
2019-01-31	15 980,12	591,86	15 388,26	15 988,11	15 417,77

PREGRPADJORG	APE	TRE
Pre Group Adjustments Org	Air and Tools Division	Treasury & Cash Pools
	(895,6)	895,6

PIBAS - BALANCE SHEET		
13 FI11821 - Leased hire fleet - cost value	0,0	
14 FI11121 - Leased buildings - cost value	877,9	877,9
15 FI11221 - Leased land - cost value	0,0	
16 FI11321 - Leased land improvements - cost value	0,0	
17 FI11421 - Leased machinery and technical assets - cost value	0,0	
18 FI11521 - Leased equipment and installations - cost value	17,8	17,8
19 FI1391 - Deferred tax assets	0,0	
20 FI1979 - Prepaid expenses, other	0,0	
21 FI2011 - Surplus previous years	0,0	
22 FI2131 - Finance lease liabilities, lt	802,9	802,9
23 FI2491 - Deferred tax liabilities	0,0	
24 FI2514 - Finance lease liability, s-t	92,7	92,7

Obrázek 7: Příklad - Kontingenční tabulka a reporting⁷²

- b) Diskontované závazky z leasingu entity XYZ budou součtem položek starších dvanácti měsíců ve sloupci „XYZ Liability_Paydown“, tedy umoření dluhu – dlouhodobé závazky, které budou reportované na FAM 2131 – Finanční závazky z leasingu dlouhodobé. Součet jednotlivých dlouhodobých splátek bude tedy 802 856,45.
- c) Diskontované závazky z leasingu entity XYZ budou součtem prvních dvanácti měsíců sloupce „XYZ Liability_Paydown“, tedy krátkodobé položky reportované na FAM 2514 – Finanční závazky z leasingu krátkodobé. Součet jednotlivých krátkodobých splátek bude tedy 92 749,97.

Celkovým diskontovaným závazkem je součet obou výše zmíněných položek (krátkodobých a dlouhodobých), tedy společnost má závazky z leasingu v celkové výši 895 606,42, což je i počáteční stav viditelný ve sloupci B „XYZ CarryingValue_Begin“ a také ve sloupci E „XYZ Liability_Begin“

⁷² Atlas Copco, Nový standard IFRS 16 [prezentace příkladu], Holandská 10, 639 00 Brno, 22. 10. 2018

A		B		C		D		E		F		G		H		I		J	
1	Cost_Center	(All)	Description							Description						Amount to report	Balance sheet account		
2	Lessee	(All)	RoU opening balance for both				895 606,42			ST lease liability (sum of 12 months lease paydown)						92 749,97	F12514		
3	Leased_Asset	(Multiple Items)	Premise and Vehicle B							LT lease liability (sum of remaining lease paydown)						802 856,45	F12131		
4	leaseRef	(All)								Total lease liability discounted						895 606,42			
5										Check						0,00			
6	Row Labels	XYZ CarryingValue_Begin	XYZ Current_Period_Depreciation	XYZ Asset_CarryingValue	XYZ Liability_Begin	XYZ tbl_Payment_Schedule	XYZ Lease_Payments	XYZ Interest_Expense	XYZ Liability_Paydown	XYZ Interest_Payment									
7	2018-10-31	895 606,42	8 094,85	887 511,57	895 606,42	888 013,72	8 600,00	1 007,31	8 567,22	32,78									
8	2018-11-30	887 511,57	8 094,85	879 416,71	887 095,20	880 380,28	8 600,00	966,54	7 592,96	1 007,04									
9	2018-12-31	879 416,71	8 094,85	871 321,86	879 446,24	872 770,46	8 600,00	990,18	6 633,73	966,27									
10	2019-01-31	871 321,86	8 094,85	863 227,01	871 812,50	865 152,08	8 600,00	981,62	7 610,10	889,90									
11	2019-02-28	863 227,01	8 094,85	855 132,15	864 202,41	857 430,94	8 600,00	878,86	7 618,66	881,34									
12	2019-03-31	855 132,15	8 094,85	847 037,30	856 583,75	849 795,30	8 600,00	964,36	7 721,42	878,58									
13	2019-04-30	847 037,30	8 094,85	838 942,44	848 862,33	842 120,23	8 600,00	924,93	7 635,92	964,08									
14	2019-05-31	838 942,44	8 094,85	830 847,59	841 226,42	834 467,37	8 600,00	947,14	7 675,35	924,65									
15	2019-06-30	830 847,59	8 094,85	822 752,74	833 551,07	826 775,61	8 600,00	908,24	7 653,14	946,86									
16	2019-07-31	822 752,74	8 094,85	814 657,88	825 897,93	819 105,49	8 600,00	929,87	7 692,03	907,97									
17	2019-08-31	814 657,88	8 094,85	806 563,03	818 205,90	811 426,73	8 600,00	921,24	7 670,41	929,59									
18	2019-09-30	806 563,03	8 094,85	798 468,18	810 535,49	803 709,89	8 600,00	883,16	7 678,04	920,96									
19	2019-10-31	798 468,18	8 094,85	790 373,32	802 856,45	796 013,51	8 600,00	903,92	7 717,12	832,83									
20	2019-11-30	790 373,32	8 094,85	782 278,47	795 139,33	788 280,19	8 600,00	866,38	7 696,36	903,64									
21	2019-12-31	782 278,47	8 094,85	774 183,61	787 442,98	780 566,75	8 600,00	886,56	7 733,90	856,10									
22	2020-01-31	774 183,61	8 094,85	766 088,76	779 709,08	772 844,64	8 600,00	877,89	7 713,72	886,28									
23	2020-02-29	766 088,76	8 094,85	757 993,91	771 955,36	765 057,75	8 600,00	813,11	7 722,39	877,51									
24	2020-03-31	757 993,91	8 094,85	749 899,05	764 272,96	757 318,19	8 600,00	860,44	7 787,17	812,83									
25	2020-04-30	749 899,05	8 094,85	741 804,20	756 485,79	749 542,43	8 600,00	824,25	7 739,84	860,16									
26	2020-05-31	741 804,20	8 094,85	733 709,34	748 745,95	741 785,42	8 600,00	842,98	7 776,03	823,97									
27	2020-06-30	733 709,34	8 094,85	725 614,49	740 969,91	733 992,73	8 600,00	807,34	7 757,30	842,70									
28	2020-07-31	725 614,49	8 094,85	717 519,64	733 212,61	726 218,24	8 600,00	825,49	7 792,95	807,05									
29	2020-08-31	717 519,64	8 094,85	709 424,78	725 419,67	718 434,98	8 600,00	816,74	7 774,80	825,20									
30	2020-09-30	709 424,78	8 094,85	701 329,93	717 644,87	710 616,89	8 600,00	781,91	7 783,54	816,46									
31	2020-10-31	701 329,93	8 094,85	693 235,07	709 951,33	702 816,08	8 600,00	799,19	7 818,37	781,63									
32	2020-11-30	693 235,07	8 094,85	685 140,22	702 042,96	694 980,99	8 600,00	764,91	7 801,10	798,90									
33	2020-12-31	685 140,22	8 094,85	677 045,37	694 241,86	687 162,58	8 600,00	781,59	7 835,38	764,62									
34	2021-01-31	677 045,37	8 094,85	668 950,51	686 406,49	679 335,38	8 600,00	772,80	7 818,69	781,31									
35	2021-02-28	668 950,51	8 094,85	660 855,66	678 587,80	671 425,43	8 600,00	690,05	7 827,49	772,51									
36	2021-03-31	660 855,66	8 094,85	652 760,80	670 760,31	663 580,52	8 600,00	755,09	7 910,24	689,76									
37	2021-04-30	652 760,80	7 503,00	645 257,81	662 850,08	656 303,25	8 000,00	722,73	7 245,19	754,81									
38	2021-05-31	645 257,81	7 503,00	637 754,81	655 604,88	649 041,79	8 000,00	738,54	7 277,54	722,46									

Obrázek 8: Příklad - Kontingenční tabulka⁷³

4.4 IFRS 16 Leasingy - 2019

Od 1. 1. 2019 společnost uvažuje o přechodu na nový standard IFRS 16 Leasingy. Společnost zároveň vytvořila tabulku na sdílené webové stránce (sharepoint), kterou využívá každá pobočka po celém světě. Tato webová stránka byla potřeba pro zaúčtování každé leasingové smlouvy. Bylo nutné rozlišit čistou částku leasingové splátky bez jakýchkoliv vedlejších nákladů, jako je např. platba za energie nebo vratná kauce. Zároveň se do této částky nezahrnuje DPH. Nový standard IFRS 16 Leasingy o DPH sice nemluví, ale mateřská společnost rozhodla, že se celá společnost bude řídit pravidlem, že DPH, která je uznatelná, bude zaúčtována na speciální účet pro DPH a v případě, kdy uznatelná není, bude zaúčtována do vedlejších nákladů.

Rakouská společnost je v otázce DPH specifická tím, že v případě osobních automobilů není DPH nárokovatelnou složkou. Proto je součástí pořizovací ceny. V případě všech ostatních automobilů je možné DPH nárokovat zpět.

Webová stránka obsahuje tabulku, do které musí každá společnost po jednom zadat všechny svoje leasingové smlouvy. Tyto smlouvy jsou potom odeslány v podobě

⁷³ Atlas Copco, Nový standard IFRS 16 [prezentace příkladu], Holandská 10, 639 00 Brno, 22. 10. 2018

požadavku o zadání osobám, které jsou stanovené pro jejich správu. Je nutné vyplnit tyto údaje:

- company code – každá společnost má v informačním systému SAP přiřazenou zkratku, pod kterou eviduje všechna svoje data. V případě rakouské pobočky je tato zkratka „AT1“
- contract type – v tomto bodě si společnost vybírá, o jakou položku jedná, zda o automobil, budovu nebo např. počítač
- contract name – zde společnost zadává název smlouvy včetně čísla kontraktu
- partner with a vendor – číslo dodavatelského konta v informačním systému SAP
- contract start – datum podpisu smlouvy
- contract to – datum konce smlouvy
- interest rate – inkrementální úroková míra, kterou globálně stanovila mateřská společnost pro jednotlivé země na základě délky kontraktu
- frequency period – frekvence plateb podle přijatých faktur od dodavatele předmětu leasingu – v tomto případě jednorázově, měsíčně, kvartálně nebo ročně
- payment form – společnost určuje, zda se splátka leasingu platí za následující (in advance) nebo předchozí (in arrears) období
- valid from – datum předání předmětu leasingu, v tomto případě předání automobilu do užívání nebo předání klíčů od kanceláří
- valid to – datum předání předmětu leasingu zpět leasingové společnosti
- lease payment – jedná se o částku leasingové splátky bez DPH a vedlejších nákladů
- lease payment currency – jedná se o měnu, ve které bude společnost účtovat. V případě rakouské společnosti se jedná o euro.
- contracting object – společnost si zde může doplnit poznámky k jednotlivým leasingovým smlouvám, které jim pak jednoduše pomohou jednotlivé položky dobře rozeznat
- account assignment type – cost center/internal order – společnost zde vždy vybírá cost center, tedy nákladové středisko

- account assignment – zde se vyplňuje přímo nákladové středisko, pod které určitá položka spadá

Obrázek 9: IFRS 16 webový portál pro nové požadavky⁷⁴

Na závěr může společnost přidat jakoukoliv přílohu.

⁷⁴ CT IFRS 16 – Requests sharepoint [online]. Atlas Copco [cit. 2019-04-30]. Dostupné z: https://thehub.group.atlascopco.com/teams/CZN_BrnoHub/IFRS16/_layouts/15/start.aspx#/Reports%20from%20SAP/Forms/AllItems.aspx

V brněnské kanceláři, jak bylo mateřskou společností rozhodnuto, se zpracovávají všechny položky, které celosvětové pobočky zadají na tento portál. Brněnská kancelář vytvořila speciální tým, který se soustředí na IFRS 16 Leasingy a tyto požadavky zpracovává skrze nový nástroj SAP RE-FX. Tento tým se postupně rozrůstá, v současné době čítá 6 členů.

Prvotní účtování leasingů podle IFRS 16 muselo na začátku roku proběhnout formou manuálního zaúčtování, protože účtovací nástroj ještě nebyl zcela připravený k finálnímu použití.

Bylo potřeba zaúčtovat prvotní počáteční stavy práva na užití aktiva, závazek z leasingu, odpis jednotlivých leasingových položek, úrokové náklady na základě inkrementální úrokové sazby a v poslední řadě také zaúčtovat všechny náklady spojené s leasingovými splátkami od ledna 2019 na správné účty hlavní knihy.

Mateřská společnost poskytla všem uživatelům prezentaci, ve které vysvětlovala na příkladu, jakým způsobem je potřeba zaúčtovat jednotlivé položky:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Právo na užití aktiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(1) 45.291,65</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">943,58 (5)</td> </tr> </tbody> </table>	Právo na užití aktiva		(1) 45.291,65	943,58 (5)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Závazek z leasingu</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(3) 1.000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">45.291,65 (2) 110,73 (4)</td> </tr> </tbody> </table>	Závazek z leasingu		(3) 1.000	45.291,65 (2) 110,73 (4)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Čistící účet</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(2) 45.291,65</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">45.291,65 (1)</td> </tr> </tbody> </table>	Čistící účet		(2) 45.291,65	45.291,65 (1)									
Právo na užití aktiva																							
(1) 45.291,65	943,58 (5)																						
Závazek z leasingu																							
(3) 1.000	45.291,65 (2) 110,73 (4)																						
Čistící účet																							
(2) 45.291,65	45.291,65 (1)																						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Odpis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">943,58 (5)</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	Odpis		943,58 (5)		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Nákladový účet dle třídy majetku</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(6) 1.000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">1.000 (3)</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(7) 300</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	Nákladový účet dle třídy majetku		(6) 1.000	1.000 (3)	(7) 300		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Úrok</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4) 110,73</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	Úrok		(4) 110,73		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">Dodavatelé</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">1.000 (6)</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">300 (7)</td> </tr> </tbody> </table>	Dodavatelé			1.000 (6)		300 (7)
Odpis																							
943,58 (5)																							
Nákladový účet dle třídy majetku																							
(6) 1.000	1.000 (3)																						
(7) 300																							
Úrok																							
(4) 110,73																							
Dodavatelé																							
	1.000 (6)																						
	300 (7)																						

Obrázek 10: Účtování IFRS 16 položek⁷⁵

Společnost Atlas Copco GmbH má leasingy v podobě aut i budov v celkové částce €1 219 821,10. Jedná se o pouze o dlouhodobé položky, tedy položky, jejichž smluvní kontrakt končí až po roce 2019. Jedná se o aktuální stav k 31. 1. 2019.

Společnost rozdělila všechny leasingové splátky na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobými položkami se rozumí pouze suma částek, které budou zaplacené do konce roku 2019, ale kontrakt na ně stále pokračuje.

⁷⁵ Atlas Copco, Nový standard IFRS 16 [prezentace příkladu], Holandská 10, 639 00 Brno, 22. 10. 2018

- Krátkodobé – všechny, které se zaplatí v roce 2019: €493 612,63
- Dlouhodobé – všechny, které se zaplatí od 1. 1. 2020 a dále: €726 208,47

Automobily			Budovy		
Financial instrumens BS	Amount	Weight	Financial instrumens BS	Amount	Weight
Short term FI2514	214408,39	0,41	Short term FI2514	279204,24	0,40
Long Term FI2131	314210,78	0,59	Long Term FI2131	411997,69	0,60
Total	528619,17	1,00	Total	691201,93	

Obrázek 11: Rozdělení krátkodobých a dlouhodobých IFRS 16 položek⁷⁶

⁷⁶ Vlastní zpracování.

Rozúčtování počátečních stavů k 1. 1. 2019 muselo být zaúčtováno manuálně, bez použití nového nástroje SAP RE-FX, který ještě nebyl plně vyvinutý.

Tabulka 20: Manuální zaúčtování IFRS 16 počátečních stavů⁷⁷

Položka	Počáteční stav/částka	Má dáti	Dal
1) Počáteční balance – automobily	€214 408,39	1261002 (automobily – leasing)	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)
	€314 210,78	1261002 (automobily – leasing)	2380002 (závazky z leasingu- dlouhodobé)
2) Odpisy - automobily	€17 502,55	1269002 (oprávky automobilů na leasing)	7836002 (odpis automobilů)
3) Úroky (inkrementální úroková sazba)	€7,37	8416002 (úroky)	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)
	€10,60	8416002 (úroky)	2380002 (závazky z leasingu- dlouhodobé)
4) Snížení závazku z leasingu (o krátkodobé)	€17 882,17	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)	5621006 (náklady na leasing automobilů)
5) Reklasifikace leasingového závazku (krátkodobý/dlouhodobý)	€17 869,20	2380002 (závazky z leasingu- dlouhodobé)	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)
6) Počáteční balance – budovy	€279 204,20	1111001 (budovy – leasing)	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)
	€411 997,70	1111001 (budovy – leasing)	2380002 (závazky z leasingu- dlouhodobé)
7) Odpisy – budovy	€22 476,10	1117001 (oprávky budov na leasing)	7820001 (odpis budov)
8) Úroky (inkrementální úroková sazba)	€17,92	8416002 (úroky)	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)
	€26,89	8416002 (úroky)	2380002 (závazky z leasingu- dlouhodobé)
9) Snížení závazku z leasingu (o krátkodobé)	€24 019,66	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)	5621001 (náklady na leasing budov)
10) Reklasifikace leasingového závazku (krátkodobý/dlouhodobý)	€23 973,06	2380002 (závazky z leasingu- dlouhodobé)	2888002 (závazky z leasingu – krátkodobé)

⁷⁷ Vlastní zpracování.

Tímto počátečním účtováním společnost nahradila tyto kroky nástroje SAP RE-FX:

- 1) Zaúčtování počátečních stavů automobilů – zařazení automobilů do majetku společnosti
- 2) Odpisy automobilů – odpisy automobilů za období leden 2019
- 3) Úrok z leasingu automobilů vypočítaný na základě inkrementální úrokové sazby
- 4) Snížení závazku z leasingu automobilů – o krátkodobé
- 5) Reklasifikace leasingových závazků z krátkodobých na dlouhodobé – mezi krátkodobé položky se každý měsíc počítají ty, které končí za 12 měsíců – čili pokud se účtují leasingy za březen 2019, krátkodobé jsou tedy brány až do konce února 2020
- 6) Zaúčtování počátečních stavů budov – zařazení budov do majetku společnosti
- 7) Odpisy budov – odpisy budov za období leden 2019
- 8) Úrok z leasingu budov vypočítaný na základě inkrementální úrokové sazby
- 9) Snížení závazku z leasingu budov – o krátkodobé
- 10) Reklasifikace leasingových závazků z krátkodobých na dlouhodobé

Od února 2019 začal toto účtování dělat nástroj SAP RE-FX. Jednalo se o veškerá účtování, kromě počátečních stavů.

Nástroj SAP RE-FX zaúčtoval leasingovou splátku v případě budov na účet hlavní knihy 5621001, v případě automobilů na konto 5621006. Na tato nákladová konta nástroj účtoval položky na stranu Dal, čili snížil náklad. Na stranu Má dáti by na zmíněné účty měly být zaúčtovány přijaté faktury za tyto leasingy. Nákladový účet se tímto krokem vyrovná.

Přímo do nákladů se potom leasingová splátka dostává v podobě odpisů.

Bylo potřeba vysvětlit, jakým způsobem se budou účtovat přijaté faktury od dodavatelů.

Tabulka 21: Účtování přijatých faktur podle IFRS 16⁷⁸

	Leasingový nákladový účet	Dodavatel	Bankovní účet	
	(1) 1.000	1.000 (1)	1.000 (2)	Příklad účtování faktur bez vedlejších nákladů
1	Leasingový nákladový účet (1) 1.000	"Neleasingové" náklady (1) 300	Dodavatel 1.300 (1) (2) 1.300	Bankovní účet 1.300 (2)
2	Leasingový nákladový účet (1) 1.000 (1) 300	Dodavatel 1.300 (1) (2) 1.300	Bankovní účet 1.000 (2)	Příklad účtování faktur s vedlejšími náklady

V tomto případě bylo potřeba sejít se s ostatními týmy, které spolupracují na účtování rakouské společnosti. Jednalo se o tým, který účtuje závazky vůči leasingovým společnostem, které společnosti poskytují automobily a o tým, který platí veškeré nájemné budov. Bylo potřeba oběma týmům prezentovat, které účty hlavní knihy je potřeba používat, aby vše bylo procesně správně nastaveno.

- **Automobily**

Všechny leasingové splátky za automobily, jejichž kontrakty končí do konce roku 2019, musí být i nadále účtovány na původní účty, protože díky své délce trvání jsou vyjmuty ze standardu IFRS 16. Ovšem leasingové splátky za automobily, jejichž doba kontraktu trvá déle, než do roku 2019, musí být zaúčtovány na nově vytvořené účty hlavní knihy. V tomto případě bylo třeba použít účet 5621006. V případě vedlejších nákladů musí být použit původní účet hlavní knihy, kterou daný účetní používal k účtování leasingu podle standardu IAS17. Jedná se o tyto účty:

- 5611001 – automobily - náklady na pohonné hmoty
- 5619001 – automobily – další náklady
- 5612002 – pojištění firemních automobilů
- 5613001 – údržby firemních automobilů
- 5615001 – leasingové splátky firemních automobilů

⁷⁸ Atlas Copco, Nový standard IFRS 16 [prezentace příkladu], Holandská 10, 639 00 Brno, 22. 10. 2018

- 5613001 – zimní obutí automobilů
- 5613002 – letní obutí automobilů

V rakouském účetnictví je určitou zajímavostí i to, že u některých automobilů není uznatelná DPH, a to tím způsobem, že pokud se jedná o jakýkoliv osobní automobil, DPH se stává součástí ceny nájmu, aniž by pak byla zpětně nárokovatelná.

Pokud se jedná o dodávku nebo jakýkoliv jiný druh automobilu, kromě osobního, DPH se může v plné výši nárokovat.

Mateřská společnost rozhodla, že DPH se nebude do nového standardu IFRS 16 Leasingy vůbec zahrnovat a tuto problematiku vyřeší tím, že částku DPH zaúčtuje na účet vedlejších nákladů.

Příklad

Představme si, že si společnost pronajímá osobní automobil, jehož nájemné ji stojí €1 000,00 za měsíc. Vedlejší náklady spojené s provozem automobilu činí €50,00. Dále si společnost pronajímá dodávku, jejíž nájemné činí €2 000,00 za měsíc. Vedlejší náklady spojené s provozem dovávky činí €150,00. DPH je 20%. Obě položky mají kontrakty podepsané do roku 2025.

Účtování tedy proběhne následovně:

Tabulka 22: Příklad - účtování přijatých faktur podle IAS 17 a IFRS 16⁷⁹

Položka	IAS 17				IFRS 16			
	Má dáti			Dal	Má dáti			Dal
	Nájemné	Vedlejší náklady	DPH	Závazek pronajímateli	Nájemné	Vedlejší náklady	DPH	Závazek pronajímateli
Osobní automobil - nájemné	1 000,00	50,00	210,00	1 260,00	1 000,00	260,00	0,00	1 260,00
Dodávka - nájemné	2 000,00	150,00	430,00	2 580,00	2 000,00	150,00	430,00	2 580,00

⁷⁹ Vlastní zpracování.

- **Budovy**

V případě účtování nájemného se musí postupovat obdobným způsobem, avšak DPH je nárokovatelná v plné výši a není zde žádná výjimka. U budov je problematičtější, že ne každé nájemné se účtuje na základě faktur, nýbrž některé pouze na základě smlouvy. Zde si musela společnost všechny smlouvy řádně zrevidovat a být si jistá, že částka leasingové splátky je opravdu očištěna od všech vedlejších nákladů a DPH. Z tohoto důvodu se účetní z brněnské kanceláře dohodla s lokální společností v Rakousku a vydala se tam na služební cestu, aby dohromady s finančním manažerem řádně zrevidovali nájemní smlouvy. Na základě poznatků ze služební cesty potom bylo možné předat informace i týmům, které tyto leasingové splátky platí.

Výborným příkladem na ukázkou účtování nájemného byla faktura za nájemné za kancelář ve Vídni od společnosti Regus. Faktura sice byla z roku 2018, ale fakturované částky v roce 2019 jsou totožné. Na faktuře jsou vyčísleny tyto služby:

Tabulka 23: Rozlišení položek podle IFRS 16⁸⁰

Položka na faktuře	Částka bez DPH	DPH 20 %	Částka včetně DPH
Nájemné	€14 422,09	€2 884,42	€17 306,51
Parkovací stání	€2 198,80	€439,76	€2 638,56
internet	€6 260,00	€1 252,00	€7 512,00
Celkem	€22 880,89	€4 576,18	€27 457,07

⁸⁰ Vlastní zpracování.



Atlas Copco Gesmbh
Z.H.: Herr Martin Mödlhammer
Office Park 1, Top B02
1300 Flughafen Wien
Austria

Rechnungsdatum: 31 Oktober 2018
Kontonummer: 7236031
Rechnungsnummer: 0637-2018-976INV
Fällige Zahlung: Sofort fällig
Ihre MwSt-IdNr.: ATU37209800

Rechnung

Name des Centers: WIEN, Office Park Airport

Beschreibung der Kosten	Ab Datum	Bis Datum	Anzahl	Preis (ohne MwSt.)	Mehrwert- steuerbetrag	Total (inkl. MwSt.)
Grundgebühren insgesamt						
Büro	1 Dez 2018	31 Dez 2018	21.0000	€ 14.422,09	€ 2.884,42	€ 17.306,51
Parkplatz	1 Dez 2018	31 Dez 2018	5.0000	€ 2.198,80	€ 439,76	€ 2.638,56
Internet-Services	1 Dez 2018	31 Dez 2018	1.0000	€ 6.260,00	€ 1.252,00	€ 7.512,00
Grundgebühren insgesamt						€ 27.457,07
Kosten insgesamt						€ 27.457,07
Insgesamt (zzgl. MwSt.)						€ 22.880,89
MwSt 20%						€ 4.576,14
Insgesamt (inkl. MwSt.)						€ 27.457,07

Obrázek 12: Přijatá faktura za nájemné⁸¹

Z faktury lze vyčíst jednotlivé rozdělení položek a jejich částky. Částka čistého nájmu bez DPH je €14 442,09. Další položky jsou parkovací stání ve výši €2 198,80 a připojení k internetu za €6 260,00. Obě tyto položky budou zařazeny do ostatních nákladů, které nebudou započteny do hodnoty leasingu. DPH bude v tomto případě zaúčtována na speciální účet určený pro tyto účely.

V tomto případě zaúčtování této faktury bude vypadat následovně:

⁸¹ Přijatá faktura od společnosti Regus za nájemné kanceláře

Tabulka 24: Účtování přijaté faktury za nájemné⁸²

Položka	Částka	Má dáti	Dal
Nájemné	14 442,09	Nájemné (nový účet hlavní knihy 5621001)	Závazek vůči dodavateli
DPH 20%	2 884,42	DPH	Závazek vůči dodavateli
Parkovací stání	2 198,80	Vedlejší náklady	Závazek vůči dodavateli
DPH 20%	439,76	DPH	Závazek vůči dodavateli
Internet	6 260,00	Vedlejší náklady	Závazek vůči dodavateli
DPH 20%	1 252,00	DPH	Závazek vůči dodavateli
Celkem	27 457,07		

4.5 SAP RE-FX v praxi

Společnost Atlas Copco GmbH poskytla svůj Data collection template mateřské společnosti, která v únoru 2019 jednotlivé podklady nahrávala do nástroje SAP RE-FX. Jednalo se o zaúčtování na všechny účty, které byly zmíněny výše při popisu manuálního zaúčtování počátečních stavů, odpisů jednotlivých položek, úroků, snížení závazku z leasingů a reklasifikaci leasingových závazků z krátkodobých na dlouhodobé. Nahráním podkladů do SAP RE-FX získala každá leasingová položka své jedinečné sedmimístné číslo kontraktu vygenerované tímto nástrojem. Číslo bylo přiřazeno na základě pořadí, ve kterém byly informace o kontraktu vyplněny v Data collection template – první kontrakt získal číslo 1000000, další 1000001 atd.

Ve chvíli zaúčtování snížení závazku z leasingu nástroj zaúčtoval částku leasingové splátky na stranu Dal účet 5621001 pro budovy a 5621006 pro automobily.

Na tyto dva zmíněné účty musí účetní zaúčtovat přijatou fakturu za jednotlivé automobily, popřípadě budovy, pokud existuje faktura. Pokud neexistuje, účtuje se na účet 5621001 rovnou odchozí platba.

Účetní musí na konci každého měsíce před účetní uzávěrkou manuálně projít oba účty a zkontrolovat, jestli se v daný měsíc opravdu zaúčtovalo snížení závazku z leasingu a zároveň přijatá faktura nebo odchozí platba.

⁸² Vlastní zpracování.

Pokud účetní zjistí, že se tyto dvě položky proti sobě nepotkaly, musí prověřit, zda nebyla přijatá faktura nebo odchozí platba omylem zaúčtována na původní účet hlavní knihy. V praxi by se to již nemělo stávat, občas nicméně dojde k tomu, že některý účetní závazků zaúčtuje položku chybně. Proto musí účetní manuálně přeúčtovat dané položky na účty 5621001 a 5621006 tak, aby se dané měsíce proti sobě rovnaly nule.

CoCd	Account	Assignment	Segment	Text	Doc..Date	Pstng Date	LC Amount	
<input type="checkbox"/>	AT1	5621001	0000001000064	CTS	rent - ECO Park Wernersdorf	21.03.2019	21.03.2019	368,00
<input type="checkbox"/>	AT1	5621001	0000001000064	CTS	*01.01.2019-31.01.2019-Lease Payment	07.03.2019	07.03.2019	368,00-
+			0000001000064					0,00
**								0,00

Obrázek 13: Ukázka ze systému SAP⁸³

Příklad

Vezměme si např. kontrakt za automobil, jehož nájemné činí €350,00 za měsíc. Částka na faktuře je rozdělena na několik částí (nájemné, vedlejší náklady, DPH).

Dále máme kontrakt na pronájem kanceláře, jejíž nájemné činí €1 000,00 za měsíc. Tato částka je také rozdělena na několik částí (nájemné, vedlejší náklady, DPH).

Nájemné bez DPH (automobil i budova) se musí rovnat částce, kterou určuje kontrakt.

Tabulka 25: Ukázka účtování nájemného budov⁸⁴

Položka	5621001 budovy	5621006 automobily
Snížení závazku z leasingu	-€1 000,00	-€350,00
Přijatá faktura/odchozí platba	€1 000,00	€350,00
Celkem	€0,00	€0,00

V ideálním případě by se všechny položky za jednotlivé leasingy měly potkat na zmiňovaných účtech. V praxi je však problém v časovém pojetí kontraktů. Pokud je kontrakt na leasing automobilu podepsán 1. 1. 2018, ale předán do užívání společnosti až 15. 1. 2018, je klíčovým datem předání do užívání. Ovšem nástroj SAP RE-FX

⁸³ Ukázka z informačního systému SAP, účet 5621001 náklady na splátky leasingu budov

⁸⁴ Vlastní zpracování.

účtuje jednotlivé měsíce, jako by všechny kontrakty byly předány do užívání k prvnímu dni v měsíci. Takových položek je jen pár, ale způsobují, že se položky na účtech 5621001 a 5621006 nerovnají a celkový výsledek tedy není nula, ale poměrná část leasingové splátky k danému měsíci.

Mateřská společnost s tímto souhlasí, rozhodla se však zůstatek každý měsíc účtovat na dohadný účet, na kterém se jednotlivé měsíce kumulují a na konci roku se hromadně zaúčtují. Hlubší řešení této problematiky mateřská společnost zatím řeší a nevydala zatím žádné pokyny k jejímu řešení.

4.6 Reporting

Společnost Atlas Copco k reportingu využívá již zmiňovaný systém zvaný GPS New Generation.

Reporting probíhá každý měsíc v době uzávěrky. Jedná se zejména o první tři pracovní dny v následujícím měsíci, kdy každý den se reportuje určitá část výsledku hospodaření k danému měsíci.

Reporty jsou z velké části strukturovány na základě segmentů, tedy divizí, a na základě dimenzí. Reportují se částky ke konci daného měsíce, a to v tisících eur. Pokud se reportuje např. za srpen (začátkem září), jedná se o výsledky za období leden až srpen daného roku.

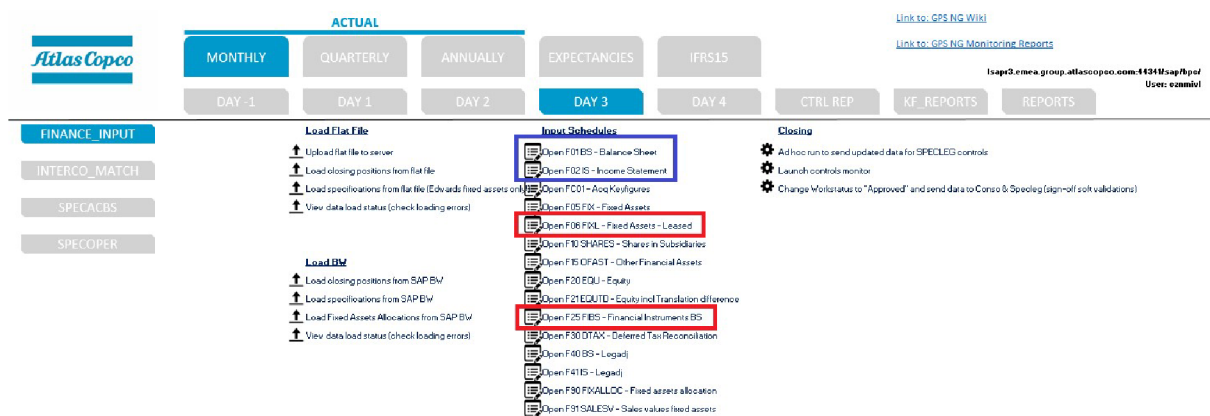
- Den 1
 - Výnosy k danému měsíci
 - People management, tedy detailní rozdělení zaměstnanců – podle pozic, platových skupin, úvazku atd.
- Den 2
 - Pronájmy dlouhodobého majetku
 - Náklady za prodané zboží
 - Stavy skladů

- Den 3
 - Interní závazky a pohledávky v rámci celé společnosti
 - Rozvaha
 - Výkaz zisku a ztráty

Pro reportování nového standardu IFRS 16 Leasingy mimo Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty společnost vytvořila i reporty, které jsou určeny přímo pro tento standard. Všechny se reportují v Den 3, stejně jako rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

Jedná se o tyto reporty:

- IFRS 16 Dlouhodobý majetek
- IFRS 16 Finanční nástroj – součástí rozvahy



Obrázek 14: Ukázka reportingu GPS New Generation⁸⁵

4.6.1. IFRS 16 Dlouhodobý majetek – leasing

Tento report společnost využívá k reportování těchto položek:

- nákladová hodnota pronajatých aktiv
- odpisy pronajatých aktiv
- snížení hodnoty majetku – tato položka se bere v potaz pouze v případě, že se snižuje hodnota majetku jako takového, nezapočítávají se leasingové splátky

⁸⁵ Ukázka reportingu podle standardu IFRS 16 v reportovacím nástroji GPS New Generation

- čistá hodnota dlouhodobého hmotného majetku – bere v potaz vše výše zmíněné, tedy počáteční stavy dlouhodobého hmotného majetku, odpis a případné změny (např. pořízení nového majetku v rámci standardu IFRS 16 Leasingy apod.)

The screenshot displays a complex financial reporting interface for IFRS 16. It features a top navigation bar with options like 'Show Acquired' and 'Show Divested'. Below this, there are several sections of data tables. The first section is 'Cost Value - Leased Assets', followed by 'Depreciation - Leased Assets', 'Impairment - Leased Assets', and 'Net Value - Tangibles'. Each section contains a table with multiple columns representing different financial metrics and rows for various asset categories. The tables are color-coded with blue and grey headers. The bottom of the screenshot shows a 'Grand Total' row for each section, summarizing the overall financial position.

Obrázek 15: Ukázka IFRS 16 reportingu⁸⁶

4.6.2. IFRS 16 Finanční nástroj – součástí rozvahy

Tento report je o něco detailnější, než předchozí. Zde se bere v potaz nejen hodnota leasingů podle nového standardu, ale také se zde rozlišuje následující:

- rozdělení majetku na dlouhodobý a krátkodobý
- reklasifikace leasingových závazků z krátkodobých na dlouhodobé
- úrok vypočtený na základě inkrementální úrokové sazby
- modifikace, pokud nějaká je (např. změna nájemného určitého auta)
- amortizace – součet leasingových splátek zaplacených za automobily i budovy

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty v porovnání mezi IAS 17 a IFRS 16 pro automobily a budovy vypadá následovně (položky jsou brány bez DPH):

⁸⁶ Ukázka reportingu podle standardu IFRS 16 v reportovacím nástroji GPS New Generation

- **IAS 17**

- aktiva – v rámci standardu IAS 17 Leasing nebyl reportován jako majetek podniku
- pasiva – závazek vůči leasingové společnosti
- náklady – splátky leasingovým společností, včetně vedlejších nákladů
- výnosy – žádné, společnost automobily ani budovy nepronajímá dál
- výsledek hospodaření – vliv na celkový výsledek hospodaření společnosti

- **IFRS 16**

- aktiva – v rámci standardu IFRS 16 Leasing se veškeré leasingy musí zařadit do majetku společnosti a musí se tak i reportovat
- pasiva – závazek vůči leasingovým společnostem
- náklady – splátky leasingovým společnostem, bez vedlejších nákladů
- výnosy – žádné, společnost automobily ani budovy nepronajímá dál
- výsledek hospodaření – vliv na celkový výsledek hospodaření společnosti

Leasingové splátky se účtují měsíčně, proto i následující tabulka obsahuje měsíční data, a to za leden 2019. V případě, že by se žádná z položek nějakým způsobem nezměnila, teoreticky by se měsíční hodnoty rok pouze zaúčtovaly dvanáctkrát. V praxi se však může kdykoliv změnit cena leasingové splátky za jeden měsíc nebo se může automobil vyřadit z dopravní důvodu nehody a podobně.

V případě účtování podle původního standardu IAS 17 se braly v úvahu všechny položky, které souvisely s leasingem jako takovým. Společnost nerozlišovala jakékoli vedlejší náklady, které by měly být účtovány na jiné, speciální účty.

V případě účtování podle nového standardu IFRS 16 však společnost musela rozlišit, zda se jedná o leasingovou splátku jako takovou, popřípadě kolik činí vedlejší náklady, v jaké výši je DPH apod. Náklady jsou rozděleny na několik částí – odpisy jsou vedeny zvlášť, všechny související náklady jsou vedeny na zvláštní analytické evidenci. V rámci reportingu se berou v potaz pouze částky leasingových splátek, proto se

v tabulce níže objevují pouze tyto částky. V rámci výpočtu výsledku hospodaření se však berou v potaz i ostatní náklady. Prakticky to znamená, že společnost má naprosto stejné náklady jak při účtování pod původním standardem IAS 17, tak i pod novým standardem IFRS 16.

Pokud bychom se soustředili detailněji na účet 551 – Odpis dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pak náklady na leasing účtované pod původním standardem IAS 17 nejsou zaúčtovány vůbec, potom zůstatková cena pod novým standardem IFRS 16 je vyšší.

Položka		Automobily	Budovy
IAS 17	Aktiva	0,00	0,00
	Pasiva	49 653,90	65 186,30
	Náklady	49 653,90	65 186,30
	Výnosy	0,00	0,00
	Výsledek hospodaření	-49 653,90	-65 186,30
IFRS 16	Aktiva	528 619,17	691 201,93
	Pasiva	528 619,17	691 201,93
	Náklady	35 402,70	46 540,58
	Výnosy	0,00	0,00
	Výsledek hospodaření	-35 402,70	-46 540,58

Obrázek 16: Lednové účtování podle standardu IFRS 16⁸⁷

Podíl dlouhodobých a oběžných aktiv – Co se týče nového standardu IFRS 16, dlouhodobá aktiva zkoumané společnosti jsou vyšší.

⁸⁷ Vlastní zpracování.

4.7 Analýza poměrových ukazatelů

Mezi poměrové ukazatele patří ukazatele rentability, aktivity, zadluženosti a likvidity. V následující kapitole je věnována pozornost těmto ukazatelům.

- Rentabilita celkových aktiv
- Úrokové krytí
- Koeficient samofinancování

4.7.1. Ukazatele rentability – Rentabilita celkový aktiv (ROA)

$$ROA = \frac{EBIT}{\text{celková aktiva}} \times 100 [\%]$$

Vzorec 2: ROA - Rentabilita celkových aktiv⁸⁸

- ROA pro IAS 17

$$ROA = \frac{391\,559}{1\,001\,109} \times 100 [\%] = \mathbf{39,11\%}$$

- ROA pro IFRS 16

$$ROA = \frac{391\,559}{2\,220\,929} \times 100 [\%] = \mathbf{10,33\%}$$

Ukazatel rentability celkových aktiv u sledované společnosti ukazuje, že při účtování pod původním standardem IAS 17 je možné do větší míry generovat zisk z dostupných aktiv. Růstem aktiv klesá rentabilita ROA. Aktiva pod novým standardem IFRS 16 stoupla o €1 219 820.

⁸⁸ Vlastní zpracování

4.7.2. Ukazatele zadluženosti – Úrokové krytí

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{EBIT}{\text{nákladové úroky}}$$

Vzorec 3: Úrokové krytí⁸⁹

- Úrokové krytí pro IAS 17

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{391\,559}{1\,211} = 323,34$$

- Úrokové krytí pro IFRS 16

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{391\,559}{5\,938} = 65,94$$

Ukazatel úrokového krytí u sledované společnosti ukazuje, kolikrát vytvořený zisk před zdaněním a odečtením úroků převyšuje úrokové platby. Čím vyšší hodnoty výsledek nabývá, tím větší je schopnost společnosti tyto náklady platit.

4.7.3. Ukazatele zadluženosti – Koeficient samofinancování

$$\text{Koeficient samofinancování} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}}$$

Vzorec 4: Koeficient samofinancování⁹⁰

⁸⁹ Vlastní zpracování.

⁹⁰ Vlastní zpracování.

- Koefficient samofinancování pro IAS 17

$$\textit{Koefficient samofinancování} = \frac{673\,770}{1\,001\,109} = \mathbf{0,67}$$

- Koefficient samofinancování pro IFRS 16

$$\textit{Koefficient samofinancování} = \frac{1\,893\,590}{2\,220\,929} = \mathbf{0,85}$$

Koefficient samofinancování, nebo také koefficient zadluženosti vyjadřuje podíl vlastních zdrojů vůči celkovému majetku podniku. Doporučuje se, aby ukazatel byl vyšší, než 0,3. Pod tuto hodnotu by koefficient neměl klesnout. V případě zkoumané společnosti je podíl vlastních zdrojů nad minimální hranicí 0,3 jak u původního standardu IAS 17, tak i u nového standardu IFRS 16. V případě standardu IFRS 16 je hodnota podílu vlastních zdrojů vyšší díky tomu, že se zvýšila i hodnota vlastního kapitálu o položky leasingů IFRS 16.

5 Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Po pečlivé analýze všech dat sledované společnosti lze říci, že v případě nového standardu IFRS 16 jsou aktiva společnosti vyšší. Náklady společnosti se nemění, i tržby zůstávají stejné.

Pro sledovanou společnost je důležité, že nový standard IFRS 16 nemá vliv na výši zisku a tím pádem nemá negativní vliv ani na ukazatele, které zohledňují tržby, zisk a náklady. Rostou dlouhodobá aktiva, mění se tedy i všechny ukazatele, ve kterých figurují celková nebo dlouhodobá aktiva. Nárůst aktiv je krytý závazky.

Dle metodiky účtování podle standardu IAS 17 se leasingové splátky účtují přímo proti fakturám, strana dlouhodobého majetku proto zůstává nedotčena. Opačně je tomu u metodiky podle nového standardu IFRS 16, kdy se mimo leasingovou splátku účtuje také o pořizovací ceně dlouhodobého majetku, odpisech a zůstatkové ceně.

Do nákladů vstupuje pouze hodnota odpisů (odpisy mohou být účetní, výkonové nebo časové a nebo může být využito metodiky shody účetních a daňových odpisů). S ohledem na to, že leasing je poskytován na 3, maximálně 4 roky (vyjímaje budov, kde má společnost leasing na 10 let).

Vzhledem k tomu, že většinu majetku ve skupině 022 tvoří osobní automobily, společnost využívá možnosti shody délky leasingu s hodnotou účetních odpisů a tedy náklad se jí promítá jen jednou jako odpis dlouhodobého majetku.

U budov ve skupině 021, které jsou také předmětem leasingu, je leasing na 10 let, očekávaná doba životnosti je tedy delší a je zřejmé, že použití výkonového odpisu je věcně nevhodné a výhodnější je tedy časově orientovaný odpis a společnost pravděpodobně bude používat časové odepisování. V případě, že doba leasingu je kratší, než doba životnosti příslušného aktiva, což je typické především pro budovy a stavby společnosti, pak může být časově orientovaný odpis stejný po celou dobu stanovené životnosti.

V případě standardu IFRS 16 je poměr mezi vlastním a cizím kapitálem jiný. Zvyšuje se vlastní kapitál, zvyšují se tedy i vlastní zdroje krytí a také disponibilní aktiva. Snižuje se zadluženost a roste kapitálová těžkost.

Přejítím na nový standard IFRS 16 se společnost stává stabilnější, to znamená, že má lepší pozici při získávání úvěrů, protože má ve své evidenci majetek, který může použít jako případnou zástavu.

Přejítím na nový standard IFRS 16 nemá dopad na daňovou zátěž. S přihlédnutím ke specifickým společnostem jednoznačně doporučuji společnostem metodiku, která umožní zvýšit hodnotu dlouhodobých aktiv a zvýšit hodnotu vlastního kapitálu, tedy přejít na standard IFRS 16, který je nákladově neutrální a náklady jsou pouze rozděleny logicky podle druhu. Tyto náklady se tedy dají lépe řídit – je na první pohled patrné, jaká je míra opotřebení, která část nákladů patří mezi služby, související s leasingem (pojištění, parkovné, povinné ručení a podobně). Dříve byly tyto náklady anonymní v podobě sumy leasingové splátky, nyní je společnost může snižovat tím, že bude vyjednávat výhodnější podmínky.

Kromě toho přejítím na nový standard se společnost zpevní a učiní se tak důvěryhodnější vůči investorům i bankám. Na tom budou profitovat zejména velké firmy, korporáty, kde mateřská společnost přijímá leasingy u vysoce specializovaných strojů a zařízení, např. ve stavebnictví. U standardu IAS 17 společnost sice měla stejný výsledek hospodaření, ale neměla záruky pro banku v podobě dlouhodobého majetku.

6 Závěr

Tématem předkládané diplomové práce byl „Vliv vybraných rozdílů mezi českým finančním účetnictvím a IFRS na výšku položek v povinných účetních výkazech vybrané soukromoprávní korporace“. Cílem bylo zjistit významnější rozdíly mezi IFRS a současně platnou právní úpravou finančního účetnictví v ČR, ze zjištěných odlišností vybrat některé a prokázat zda a jak ovlivní hospodaření vybrané soukromoprávní korporace (s přihlédnutím k jejím specifikům i specifikům oboru jejího podnikání), zda a jak se promítnou do povinných účetních výkazů.

Teoretická východiska obsahují podrobné poznatky z vyjadřování leasingu podle metodiky IFRS 16.

V analytické části práce je představena stručná charakteristika společnosti s poukázáním na její specifika. Další analýza je věnována nalezení podstatných rozdílů mezi standardy IAS 17 a IFRS 16, kde největší rozdíl spočívá v účtování leasingových splátek na speciální účty a zároveň ve způsobu zacházení s předměty leasingových smluv, kdy podle nového standardu IFRS 16 Leasingy vzniká společnosti povinnost předmět leasingové smlouvy zahrnout do svého majetku a tak ho také vykazovat. Tyto rozdíly jsou vysvětleny na praktickém příkladu z konkrétní účetní evidence firmy. Poslední část práce je zaměřena na vyjádření dopadu těchto rozdílů do nákladů, výnosů, aktiv a pasiv a do výsledku hospodaření.

Závěrem je shrnuto, jak používání IFRS 16 ovlivní používání účetnictví společnosti a jeho vliv a dopad na vykazování hospodaření a je formulován návrh, který ze zmiňovaných standardů je pro společnost výhodnější.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Seznam použité literatury

KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady*. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.

European Comission [online]. [cit. 2019-03-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/standards_en.htm#IAS_17

Náše historie - Atlas Copco [online]. [cit. 2019-05-09]. Dostupné z: <https://www.atlascopco.com/cs-cz/Atlas-Copco-v-CR/atlas-copco-v-cr-historie>

Slovník filosofických pojmů [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: http://www.jozefmiko.sk/03_integralna_akademia/08_integralna_akademia/02_filozofia/01_okcidentalna_filozofia/slovník_filosofických_pojmu/slovník_filosofických_pojmu.pdf

Sociologická encyklopedie [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://encyklopedie.soc.cas.cz/w/Komparace>

Modely a modelování [online]. [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: https://homel.vsb.cz/~bri10/Teaching/Statistika%20II/skriptum/1_Modely_a_modelovani.PDF

7.2 Seznam použitých zkratek

EBIT (Earnings Before Interest and Tax) – zisk před úroky a zdaněním

GmbH - Gesellschaft mit beschränkter Haftung - německá obdoba české společnosti s ručením omezeným

ROA (Return On Assets) – rentabilita aktiv

s. r. o. – společnost s ručením omezeným

7.3 Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozlišení souvislosti s leasingem	25
Tabulka 2: Vykazování leasingu na straně nájemce	30
Tabulka 3: Umořovací tabulka 1	33
Tabulka 4: Umořovací tabulka 2	34
Tabulka 5: Umořovací tabulka 3	34
Tabulka 6: Modifikace leasingu	41
Tabulka 7: Leasingy v účetních výkazech nájemce.....	42
Tabulka 8: Srovnání účtování IAS 17 a IFRS 16	43
Tabulka 9: Umořovací tabulka	45
Tabulka 10: Účtování rok 1 až 3	47
Tabulka 11: Účtování leasingu IAS 17 a IFRS 16, rok 1	48
Tabulka 12: Účtování leasingu IAS 17 a IFRS 16, rok 2	49
Tabulka 13: Účtování leasingu IAS 17 a IFRS 16, rok 3	50
Tabulka 14: Příklad - Splátkový kalendář	53
Tabulka 15: Úroková sazba pro diskontování	53
Tabulka 16: Účtování při přechodu na IFRS 16	54
Tabulka 17: Účtování při přechodu na IFRS 16, modifikovaný retrospektivní přístup ..	54
Tabulka 18: Účty používané sledovanou společností	58
Tabulka 19: Účty vytvoření pro IFRS 16 účtování.....	62
Tabulka 20: Manuální zaúčtování IFRS 16 počátečních stavů.....	72
Tabulka 21: Účtování přijatých faktur podle IFRS 16	74
Tabulka 22: Příklad - účtování přijatých faktur podle IAS 17 a IFRS 16	75
Tabulka 23: Rozlišení položek podle IFRS 16	76
Tabulka 24: Účtování přijaté faktury za nájemné.....	78
Tabulka 25: Ukázka účtování nájemného budov.....	79

7.4 Seznam obrázků

Obrázek 1 - Určení, zda se jedná o leasing	15
Obrázek 3: Účtování podle IAS 17	44
Obrázek 4: Účtování na počátku leasingu	46
Obrázek 5: Inkrementální úroková sazba	61
Obrázek 6: Kontingenční tabulka z Microsoft Access	62
Obrázek 7: Inkrementální úroková sazba	65
Obrázek 8: Příklad - Kontingenční tabulka a reporting	66
Obrázek 9: Příklad - Kontingenční tabulka	67
Obrázek 10: IFRS 16 webový portál pro nové požadavky	69
Obrázek 11: Účtování IFRS 16 položek	70
Obrázek 12: Rozdělení krátkodobých a dlouhodobých IFRS 16 položek	71
Obrázek 13: Přijatá faktura za nájemné	77
Obrázek 14: Ukázka ze systému SAP	79
Obrázek 15: Ukázka reportingu GPS New Generation	81
Obrázek 16: Ukázka IFRS 16 reportingu	82
Obrázek 17: Lednové účtování podle standardu IFRS 16	84

7.5 Seznam vzorců

Vzorec 1: Současná hodnota plateb	31
Vzorec 2: ROA - Rentabilita celkových aktiv	85
Vzorec 3: Úrokové krytí	86
Vzorec 4: Koeficient samofinancování.....	86