

## Příklad IASB ilustrující oceňování leasingu – strukturovaný překlad části plně verze textu z IFRS 16, který je nad rámec textace standardu přijatého EU

Následující příklad je uvedený jako součást IFRS 16 v knižním vydání IFRS (IASB 2018, Issued IFRS) v díle C, který vydalo IASB společně se standardem přijatým EU a který ilustruje jednak to, jak nájemce oceňuje aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu, a jednak to, jak účtuje změnu podmínek leasingu.

Poznámka: CU = „currency units“, např. CZK

Příklad 13— Oceňování na straně nájemce a účtování změny podmínek leasingu		Aplikace IFRS 16																					
Popis situace	Ocenění leasingu a další popis situace																						
<b>Část 1—Prvotní ocenění aktiva z práva k užívání a závazku z leasingu</b>																							
<p>Nájemce uzavře smlouvu na desetiletý leasing jednoho podlaží budovy s opcí na prodloužení na dalších pět let. V základní době činí leasingové platby 50 000 CU ročně, v případě prodloužení 55 000 CU ročně. Leasingové platby se platí vždy na začátku roku.</p> <p>Při sjednání leasingu nájemci vzniknou počáteční přímé náklady 20 000 CU. Tato částka zahrnuje 15 000 CU za odstupné vyplacené předchozímu nájemci, který měl toto podlaží pronajaté, a 5 000 CU za provizi realitnímu agentovi, který leasing sjednal.</p> <p>Za sjednání leasingu pronajímatel poskytne nájemci leasingovou pobídku: uhradí mu 5 000 CU, které dal nájemce za provizi realitnímu agentovi, a rovněž 7 000 CU za technické zhodnocení, které nájemce provedl.</p>	<p>Ke dni zahájení leasingu dojde nájemce k závěru, že uplatnění opce na prodloužení leasingu není dostatečně jisté, a že tudíž doba leasingu bude 10 let.</p> <p>Implicitní úrokovou míru leasingu nelze snadno určit. Přírůstková výpůjční úroková míra nájemce je 5 % p.a., což se rovná fixní úrokové sazbě, za kterou by si nájemce mohl půjčit částku podobné hodnoty, jako má aktivum z práva k užívání, v téže měně na dobu 10 let zajištěnou podobným kolaterálem.</p> <p>Ke dni zahájení leasingu nájemce uhradí leasingovou platbu za první rok, vzniknou mu počáteční přímé náklady, dostane leasingovou pobídku od pronajímatele a závazek z leasingu ocení současnou hodnotou zbývajících devíti leasingových plateb po 50 000 CU diskontovaných úrokovou sazbou 5 % p.a., což je 355 391 CU.</p>	<p><b>Aktiva a závazky týkající se leasingu nájemce prvotně zaúčtuje takto:</b></p> <p>Kompensaci za technické zhodnocení, kterou obdrží od pronajímatele, nájemce účtuje podle jiných příslušných standardů, nikoli jako leasingovou pobídku podle IFRS 16. <b>Důvodem je skutečnost, že náklady na toto technické zhodnocení nejsou součástí pořizovacích nákladů na aktivum z práva k užívání.</b></p> <table border="1"> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU405,391</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Závazek z leasingu</td> <td></td> <td>CU355,391</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)</td> <td></td> <td>CU50,000</td> </tr> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU20,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (počáteční přímé náklady)</td> <td></td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (leasingová pobídka)</td> <td>CU5,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td></td> <td>CU5,000</td> </tr> </table>	Aktivum z práva k užívání	CU405,391		Závazek z leasingu		CU355,391	Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)		CU50,000	Aktivum z práva k užívání	CU20,000		Peněžní prostředky (počáteční přímé náklady)		CU20,000	Peněžní prostředky (leasingová pobídka)	CU5,000		Aktivum z práva k užívání		CU5,000
Aktivum z práva k užívání	CU405,391																						
Závazek z leasingu		CU355,391																					
Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)		CU50,000																					
Aktivum z práva k užívání	CU20,000																						
Peněžní prostředky (počáteční přímé náklady)		CU20,000																					
Peněžní prostředky (leasingová pobídka)	CU5,000																						
Aktivum z práva k užívání		CU5,000																					

Část 2—Následné ocenění a účtování změny podmínek leasingu																																																																																																																																																																												
<p>V roce 6 si nájemce koupí společnost A. Ta si pronajímá jedno poschodí v jiné budově. Její leasingová smlouva obsahuje opci na předčasné ukončení leasingu, kterou společnost A může uplatnit. Po akvizici nájemce potřebuje dvě patra v budově, kde má již jedno patro pronajaté, aby tam mohl umístit všechny zaměstnance.</p> <p>Aby nájemce minimalizoval náklady:</p> <p>(a) uzavře samostatnou smlouvu na osmiletý leasing jiného poschodí v budově, kde má již jedno patro pronajaté, toto jiné poschodí bude k dispozici na konci roku 7;</p> <p>(b) předčasně ukončí leasing sjednaný společností A, a to od počátku roku 8.</p> <p>Přestěhování zaměstnanců společnosti A do téže budovy, kde má již jedno patro pronajaté, je pro nájemce ekonomickým důvodem, aby na konci základní, 10leté doby leasingu prodloužil. Akvizice společnosti A a přesun jejích zaměstnanců představuje významnou událost, kterou má nájemce pod svou kontrolou a která ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce opci na prodloužení leasingu využije. Poschodí, které v současnosti užívá, pro něj má totiž větší užitnou hodnotu (přináší mu větší užitek) než jiné nemovitosti, které by si mohl pronajmout za podobnou částku, jako jsou leasingové platby, které bude hradit v prodloužené době leasingu. Kdyby si pronajal podobné poschodí v jiné budově, vznikly by mu další náklady, protože by měl zaměstnance ve dvou budovách.</p> <p>Na konci roku 6 nájemce proto dojde k závěru, že v souvislosti s akvizicí společnosti A a přestěhování jejích zaměstnanců je dostatečně jisté, že opci na prodloužení původního leasingu uplatní.</p>	<p>Přírůstková výpůjční úroková míra nájemce na konci roku 6 činí 6 % p.a., což se rovná fixní úrokové sazbě, za kterou by si nájemce mohl půjčit částku podobné hodnoty, jako má aktivum z práva k užívání, v téže měně na dobu 9 let zajištěnou podobným kolaterálem. Nájemce očekává, že budoucí ekonomické užítky plynoucí z aktiva z práva k užívání bude spotřebovávat rovnoměrně po dobu trvání leasingu, a proto toto aktivum odpisuje rovnoměrně.</p> <p><b>Aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu od roku 1 do roku 6:</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="3">Rok</th> <th colspan="4">Závazek z leasingu</th> <th colspan="3">Aktivum z práva k užívání</th> </tr> <tr> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Leasingová platba</th> <th>5% úrokový náklad</th> <th>Konečný zůstatek</th> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Odpis</th> <th>Konečný zůstatek</th> </tr> <tr> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>355,391</td> <td>-</td> <td>17,770</td> <td>373,161</td> <td>420,391</td> <td>-42,039</td> <td>378,352</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>373,161</td> <td>-50,000</td> <td>16,158</td> <td>339,319</td> <td>378,352</td> <td>-42,039</td> <td>336,313</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>339,319</td> <td>-50,000</td> <td>14,466</td> <td>303,785</td> <td>336,313</td> <td>-42,039</td> <td>294,274</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>303,785</td> <td>-50,000</td> <td>12,689</td> <td>266,474</td> <td>294,274</td> <td>-42,039</td> <td>252,235</td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>266,474</td> <td>-50,000</td> <td>10,823</td> <td>227,297</td> <td>252,235</td> <td>-42,039</td> <td>210,196</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>227,297</td> <td>-50,000</td> <td>8,865</td> <td>186,162</td> <td>210,196</td> <td>-42,039</td> <td>168,157</td> </tr> </tbody> </table> <p>Na konci roku 6, tj. před účtováním o změně doby leasingu, činí závazek z leasingu 186 162 CU (současná hodnota zbývajících leasingových plateb po 50 000 CU diskontovaných úrokovou sazbou 5 % p.a.). V roce 6 se zaúčtuje úrokový náklad 8 865 CU. Aktivum z práva k užívání činí 168 157 CU.</p>	Rok	Závazek z leasingu				Aktivum z práva k užívání			Počáteční zůstatek	Leasingová platba	5% úrokový náklad	Konečný zůstatek	Počáteční zůstatek	Odpis	Konečný zůstatek	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU	1	355,391	-	17,770	373,161	420,391	-42,039	378,352	2	373,161	-50,000	16,158	339,319	378,352	-42,039	336,313	3	339,319	-50,000	14,466	303,785	336,313	-42,039	294,274	4	303,785	-50,000	12,689	266,474	294,274	-42,039	252,235	5	266,474	-50,000	10,823	227,297	252,235	-42,039	210,196	6	227,297	-50,000	8,865	186,162	210,196	-42,039	168,157	<p><b>Závazek z leasingu nájemce následně ocení</b> současnou hodnotou čtyř leasingových plateb po 50 000 CU a pěti leasingových plateb po 55 000 CU diskontovaných revidovanou diskontní sazbou 6 % p.a., což je 378 174 CU. Dále závazek z leasingu navýší o 192 012 CU, tj. o rozdíl mezi přeceněným závazkem v částce 378 174 CU a jeho původní účetní hodnotou, která byla 186 162 CU. O stejnou částku se upraví také aktivum z práva k užívání, aby jeho hodnota odrážela pořizovací náklady na další užití právo:</p> <table border="1"> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU192,012</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Závazek z leasingu</td> <td></td> <td>CU192,012</td> </tr> </table> <p>Po přecenění činí účetní hodnota aktiva z práva k užívání 360 169 CU (tj. 168 157 CU + 192 012 CU). Od počátku roku 7 nájemce počítá úrokový náklad na závazek z leasingu revidovanou diskontní sazbou 6 % p.a.</p> <p><b>Aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu od roku 7 do roku 15:</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="3">Rok</th> <th colspan="4">Závazek z leasingu</th> <th colspan="3">Aktivum z práva k užívání</th> </tr> <tr> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Leasingová platba</th> <th>6% úrokový náklad</th> <th>Konečný zůstatek</th> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Odpis</th> <th>Konečný zůstatek</th> </tr> <tr> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> <th>CU</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>7</td> <td>378,174</td> <td>-50,000</td> <td>19,690</td> <td>347,864</td> <td>360,169</td> <td>-40,019</td> <td>320,150</td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>347,864</td> <td>-50,000</td> <td>17,872</td> <td>315,736</td> <td>320,150</td> <td>-40,019</td> <td>280,131</td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>315,736</td> <td>-50,000</td> <td>15,944</td> <td>281,68</td> <td>280,131</td> <td>-40,019</td> <td>240,112</td> </tr> <tr> <td>10</td> <td>281,68</td> <td>-50,000</td> <td>13,901</td> <td>245,581</td> <td>240,112</td> <td>-40,019</td> <td>200,093</td> </tr> <tr> <td>11</td> <td>245,581</td> <td>-55,000</td> <td>11,435</td> <td>202,016</td> <td>200,093</td> <td>-40,019</td> <td>160,074</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>202,016</td> <td>-55,000</td> <td>8,821</td> <td>155,837</td> <td>160,074</td> <td>-40,019</td> <td>120,055</td> </tr> <tr> <td>13</td> <td>155,837</td> <td>-55,000</td> <td>6,050</td> <td>106,887</td> <td>120,055</td> <td>-40,019</td> <td>80,036</td> </tr> <tr> <td>14</td> <td>106,887</td> <td>-55,000</td> <td>3,113</td> <td>55,000</td> <td>80,036</td> <td>-40,018</td> <td>40,018</td> </tr> <tr> <td>15</td> <td>55,000</td> <td>-55,000</td> <td>-</td> <td>-</td> <td>40,018</td> <td>-40,018</td> <td>-</td> </tr> </tbody> </table>	Aktivum z práva k užívání	CU192,012		Závazek z leasingu		CU192,012	Rok	Závazek z leasingu				Aktivum z práva k užívání			Počáteční zůstatek	Leasingová platba	6% úrokový náklad	Konečný zůstatek	Počáteční zůstatek	Odpis	Konečný zůstatek	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU	7	378,174	-50,000	19,690	347,864	360,169	-40,019	320,150	8	347,864	-50,000	17,872	315,736	320,150	-40,019	280,131	9	315,736	-50,000	15,944	281,68	280,131	-40,019	240,112	10	281,68	-50,000	13,901	245,581	240,112	-40,019	200,093	11	245,581	-55,000	11,435	202,016	200,093	-40,019	160,074	12	202,016	-55,000	8,821	155,837	160,074	-40,019	120,055	13	155,837	-55,000	6,050	106,887	120,055	-40,019	80,036	14	106,887	-55,000	3,113	55,000	80,036	-40,018	40,018	15	55,000	-55,000	-	-	40,018	-40,018	-
Rok	Závazek z leasingu				Aktivum z práva k užívání																																																																																																																																																																							
	Počáteční zůstatek		Leasingová platba	5% úrokový náklad	Konečný zůstatek	Počáteční zůstatek	Odpis	Konečný zůstatek																																																																																																																																																																				
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU																																																																																																																																																																					
1	355,391	-	17,770	373,161	420,391	-42,039	378,352																																																																																																																																																																					
2	373,161	-50,000	16,158	339,319	378,352	-42,039	336,313																																																																																																																																																																					
3	339,319	-50,000	14,466	303,785	336,313	-42,039	294,274																																																																																																																																																																					
4	303,785	-50,000	12,689	266,474	294,274	-42,039	252,235																																																																																																																																																																					
5	266,474	-50,000	10,823	227,297	252,235	-42,039	210,196																																																																																																																																																																					
6	227,297	-50,000	8,865	186,162	210,196	-42,039	168,157																																																																																																																																																																					
Aktivum z práva k užívání	CU192,012																																																																																																																																																																											
Závazek z leasingu		CU192,012																																																																																																																																																																										
Rok	Závazek z leasingu				Aktivum z práva k užívání																																																																																																																																																																							
	Počáteční zůstatek	Leasingová platba	6% úrokový náklad	Konečný zůstatek	Počáteční zůstatek	Odpis	Konečný zůstatek																																																																																																																																																																					
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU																																																																																																																																																																					
7	378,174	-50,000	19,690	347,864	360,169	-40,019	320,150																																																																																																																																																																					
8	347,864	-50,000	17,872	315,736	320,150	-40,019	280,131																																																																																																																																																																					
9	315,736	-50,000	15,944	281,68	280,131	-40,019	240,112																																																																																																																																																																					
10	281,68	-50,000	13,901	245,581	240,112	-40,019	200,093																																																																																																																																																																					
11	245,581	-55,000	11,435	202,016	200,093	-40,019	160,074																																																																																																																																																																					
12	202,016	-55,000	8,821	155,837	160,074	-40,019	120,055																																																																																																																																																																					
13	155,837	-55,000	6,050	106,887	120,055	-40,019	80,036																																																																																																																																																																					
14	106,887	-55,000	3,113	55,000	80,036	-40,018	40,018																																																																																																																																																																					
15	55,000	-55,000	-	-	40,018	-40,018	-																																																																																																																																																																					