

Česká zemědělská univerzita v Praze

Fakulta agrobiologie, potravinových a přírodních zdrojů

Katedra agroekologie a rostlinné produkce



**Metodika vykazování pachtu a leasingu v zemědělství dle
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Diplomová práce

Autor práce: Bc. Ing. Běla Kroupová

**Obor studia: Rozvoj venkova a zemědělství
Rozvoj venkovského prostoru (N-AMV)**

Vedoucí práce: prof. Ing. Josef Pulkrábek, CSc.

© 2019 ČZU v Praze

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Metodika vykazování pachtu a leasingu v zemědělství dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.



V Praze dne 29. 3. 2019

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala těm, kteří se na vytvoření mé diplomové práce nějakým způsobem podíleli. Děkuji především vedoucímu práce, panu prof. Ing. Josefu Pulkrábkovi, CSc., který mně v průběhu zpracování poskytl cenné rady a podněty. Dále bych ráda jmenovitě poděkovala za ochotu, čas i pomoc zejména ing. Markétě Jindřiškové a Ing. Kláře Mádlové, které mi umožnily si ujasnit dopady teoretických východisek studované problematiky pro každodenní praxi. Děkuji také mnoha zástupcům koncernu AGROFERT, se kterými jsem mohla při neformálních příležitostech diskutovat řadu dílčích postřehů z praxe i konkrétní smluvní nastavení vztahující se k nájemním smlouvám a specifikům, která se jich týkají, a v dané problematice se tak lépe zorientovat.

Omezení odpovědnosti

Některé názory a metodické návrhy v diplomové práci směřují k praktickým řešením používajícím zjednodušení, která mohou poskytnout obdobné výsledky jako při plné aplikaci standardu IFRS 16 Leasingy dle aktuálně dostupných zdrojů informací. Zároveň ale tato metodická řešení někdy nevyhoví v plném rozsahu specifickým postupům ocenění a zveřejnění požadovaných tímto standardem a jsou pouze názorovou platformou, ke které lze přihlížet při konkrétní situaci v praxi. Jiná metodická řešení vycházejí z aktuálně dostupných výkladů a příkladů řešení, která se, s ohledem na výkladovou nejistotu obklopující implementaci nového standardu, mohou v budoucnu změnit. Metodické návrhy a závěry v diplomové práci proto v některých případech vyjadřují především aktuální názor autora práce. Nemohou tedy poskytnout a ani proto neposkytují záruku za správnost navržených řešení a autor také nepřijímá právní ani jinou odpovědnost za další použití v práci uvedených informací a metodik včetně jejich případného uplatnění v podnikové praxi.

Metodika vykazování pachtu a leasingu v zemědělství dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Souhrn

Na začátku roku 2016 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) účetní standard IFRS 16 Leasingy. Standard byl přijat právem EU v roce 2017 a je účinný od 1. ledna 2019 pro všechny účetní jednotky sestavující účetní závěrky dle IFRS. Standard představuje přelomovou změnu ve vykazování leasingu. Vyžaduje větší transparentnost u najatých aktiv a vykazování souvisejících závazků v rozvaze takovým způsobem, aby veškeré nájemy (tj. včetně operativních leasingů, nájmu kanceláří či pachtovních smluv) byly v rozvaze vykázány tak, jako kdyby s nimi související aktiva byla pořízena na úvěr. Jeho aplikace proto povede nejen u finančního leasingu, ale také u operativního leasingu k aktivaci podkladových aktiv v rozvaze a ovlivní základní finanční ukazatele společností, jako je likvidita nebo EBITDA.

Diplomová práce se zaměřuje, z pohledu nájemce, na vybrané metodické problémy spojené s implementací IFRS 16 v podnikové praxi. Shrnuje základní teoretická východiska aplikace nového standardu a uvádí příklady, kalkulace i možnosti přístupu k vybraným problémům se zřetelem na zemědělské podniky. V této souvislosti se více do hloubky zabývá problematikou zemědělských pachtů, které jsou v ČR specifické co do rozsahu i primárně komerčně nastavených vazeb mezi propachtovateli a pachtýři a z pohledu implementace IFRS 16 se jedná o nejsložitější nájemní vztahy.

Práce naznačuje řešení a metodická zjednodušení, která lze za určitých okolností zvážit, pokud přínos precizně zpracovaných informací v souladu s IFRS 16 neposkytuje žádnou, resp. poskytuje jen minimální přidanou hodnotu, která je pouze chabou kompenzací administrativně, procesně, technicky a mnohdy i finančně náročného řešení. Součástí navrhovaných zjednodušení ke zvážení managementem společností jsou například alternativy související s pachtovními smlouvami na dobu neurčitou nebo pro stanovení diskontních sazeb v případě velkého počtu obdobných smluv, které nelze agregovat.

Z analýzy problematiky implementace IFRS 16 v podmínkách české zemědělské společnosti je zjevné, že k již tak dost problematickému a pro zemědělství specifickému standardu IAS 41 Zemědělství (účinný od 1. ledna 2003) se přidává další relativně velký problém v oblasti výkaznictví. Je diskutabilní, do jaké míry požadavek aktivace nájmu v rozvaze a nové komplexní požadavky na zveřejňování informací budou přispívat ke kýžené srovnatelnosti účetních závěrek zemědělských společností či k lepší informovanosti investorů, zvláště v situaci, kdy standard, stejně jako IAS 41, v některých oblastech dosud obklopuje výkladová nejistota a nejsou k dispozici řešení ustálená praxí.

Klíčová slova: IFRS 16, IFRS, leasing, pacht, účetní metodika, nájem

Reporting Policies - Usufruct of Agricultural Land and Leases Applying International Financial Reporting Standards

Summary

The International Accounting Standards Board (IASB) issued IFRS 16 Leases in early 2016. The Standard was adopted by the EU in 2017 and is effective for annual periods beginning on or after 1 January 2019. The Standard applies to all entities that prepare financial statements in accordance with IFRS and represents a radical change in lease reporting, requiring greater transparency of leased assets and the presentation of related liabilities on the balance sheet in such a way that all leases (i.e. including operating leases, office leases, tenancy or usufruct) are recognized in the balance sheet as if the related assets have been acquired on credit. The consequence for both finance leases and operating leases will be their capitalization in the balance sheet. In addition, the Standard will affect key financial indicators such as liquidity or EBITDA.

The master's thesis focuses on some issues arising in connection with the implementation of IFRS 16 in business practice from the point of a lessee. The thesis summarizes the background of the Standard and provides illustrative examples, calculations and alternative approaches to certain issues specific to agricultural businesses. In particular, the thesis deals in more detail with agricultural usufruct. In the Czech Republic, usufruct has special characteristics in terms of both quantity and business relations between the owner/lessor and the usufructuary. As a result, usufruct relations are the most complex in terms of the implementation of IFRS 16.

The thesis suggests solutions and expedients that are worth considering in those cases when the time-consuming and detailed information prepared in accordance with IFRS 16 provides no or little added value, being a poor compensation for the administrative, technical and often also financial efforts. The expedients include options to be considered by management for usufruct agreements entered into for an indefinite period of time or for the determination of discount rates in those instances when there is a great number of similar agreements that cannot be aggregated.

The analysis of the implementation of IFRS 16 by Czech agricultural business reveals that in addition to IAS 41 Agriculture (effective for annual periods beginning on or after 1 January 2003), which is a problematic industry-specific standard, entities have to cope with yet another fairly big reporting issue. The question is to what extent the requirement to capitalize leases in the balance sheet as well as the new and complex disclosure requirements will improve the comparability of financial statements and provide better information desired by investors, particularly when some provisions of the Standard continue to be surrounded by interpretation uncertainty and no practice-proven solutions or best practices are available.

Keywords: IFRS 16, IFRS, leasing, usufruct, accounting policy, lease

Obsah

1	Úvod	1
2	Vědecká hypotéza a cíle práce	2
2.1	Proč diplomová práce?	2
2.2	Cíle práce a výchozí hypotézy	3
3	Přehled literatury	4
3.1	Vymezení rámce pro použití IFRS 16	4
3.2	Proč a jak vlastně vznikl IFRS 16 a jaké jsou praktické důsledky?	4
3.2.1	Praktické souvislosti použití IFRS 16	5
3.2.2	Proč a jak standard vznikl a co jeho vzniku předcházelo?	6
3.2.3	IFRS 16 v kontextu výkaznictví zemědělské společnosti v ČR	7
3.3	Úprava občanského práva ČR pro oblast leasingu	9
3.4	Úprava českého statutárního výkaznictví pro oblast leasingu	10
3.5	Výkaznictví IFRS pro leasing účinné do 31. prosince 2018	11
3.6	IFRS 16 Leasingu účinný od 1. ledna 2019	12
3.7	Stanovení diskontní míry a citlivost účetních zápisů na její změny	13
3.8	Vývoj pachtovného a rozsahu pronajaté půdy	15
3.8.1	Pacht a pachtovné v ČR	15
3.8.2	Pozemkové úpravy	17
4	Metodika a materiál	18
4.1	Podkladové údaje	18
4.1.1	Teoretické podklady	18
4.1.2	Statistická data a metody	19
4.1.3	Informace z praxe a další vědecká literatura	20
4.2	Formulace výsledků	20
5	Výsledky	22
5.1	Obecné shrnutí požadavků na výkaznictví – IAS 17	24
5.1.1	Klasifikace leasingu dle IAS 17	24
5.1.2	Kritéria pro klasifikaci leasingu dle IAS 17	25
5.2	Obecné shrnutí požadavků na výkaznictví – IFRS 16	27
5.2.1	Identifikace leasingu	28
5.2.2	Leasingové a neleasingové komponenty; kombinace smluv	30
5.2.3	Počátek leasingu a datum zahájení leasingu	30
5.2.4	Doba trvání leasingu, kupní opce a vypověditelný leasing	31
5.2.5	Leasingové platby	32
5.2.6	Diskontní míry	33
5.2.7	Počáteční přímé náklady	33
5.2.8	Výjimky pro vykazování na straně nájemce a jiná zjednodušení	33
5.2.9	Prvotní a následné oceňování aktiva z práva k užívání	35

5.2.10	Prvotní a následné oceňování závazku z leasingu.....	36
5.2.11	Vykazování nákladů.....	36
5.2.12	Variabilní leasingové platby	36
5.2.13	Přehodnocení a modifikace leasingu.....	36
5.2.14	Požadavky na zveřejnění u nájemce.....	38
5.2.15	Přechodová ustanovení IFRS 16	39
5.3	Procesní dopady, problémy a příklady použití IFRS 16 v zemědělství.....	40
5.3.1	Dopad implementace IFRS 16 na klíčové ukazatele hospodaření	41
5.3.2	Procesní opatření pro identifikaci smluv obsahujících leasing	41
5.3.3	Požadavky na zveřejnění.....	42
5.3.4	Co znamená IFRS 16 pro praxi zemědělských podniků?.....	44
5.3.5	Obvyklé typy nájemních smluv a dopady ve společnosti	47
5.3.6	Doba trvání leasingu	50
5.3.7	Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing.....	51
5.3.8	Příklad propočtu aplikace IFRS 16 k 1. 1. 2019 a dále.....	52
5.3.9	Stanovení diskontní míry a diskontování	53
5.3.10	Pacht zemědělských pozemků.....	56
6	Diskuse	62
6.1	Výkladová nejistota spojená s IFRS 16.....	63
6.2	Dopad na evidenci podniků a v účetních závěrkách	66
6.3	Účtování nájemce vs. pronajímatel	67
6.4	IFRS a zemědělství.....	67
6.5	Stanovisko k výzkumným hypotézám	69
7	Závěr	70
8	Seznam literatury	71
9	Seznam použitých zkratk a symbolů	74
10	Přílohy	76
10.1	Příloha 1	77
10.2	Příloha 2	81
10.3	Příloha 3.....	87
10.4	Příloha 4.....	89
10.5	Příloha 5.....	91
10.6	Příloha 6.....	93
10.7	Příloha 7.....	101
10.8	Příloha 8.....	107
10.9	Příloha 9.....	110

1 Úvod

Charakter, kvalita i spolehlivost manažerského výkaznictví účetní jednotky je dána požadavky jejího managementu a případně majitelů účastnících se na vedení, tj. požadavky na informace které považují za důležité pro své běžné rozhodování o společnosti a jejím dalším vývoji a rozvoji. Tyto požadavky se ale ne vždy setkávají s požadavky externích obchodních partnerů či investorů na finanční výkaznictví účetních jednotek. Tito partneři vyžadují nejen kvalitu a spolehlivost vykazovaných finančních údajů, ale také jejich relevanci a srovnatelnost mezi účetními jednotkami navzájem. Bez ohledu na to, zda společnost má své financování navázáno na bankovní úvěry anebo zajištěno například od omezeného počtu akcionářů nebo prostřednictvím emise cenných papírů, často se dostává do situace, kdy je právě investory nebo bankami vyžadována presentace výsledků v souladu s mezinárodními účetními standardy (dále jen „IFRS“). Nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů je tato presentace v souladu s IFRS vyžadována pouze od společností s veřejně obchodovanými cennými papíry řídicími se právem členského státu, ale řada bank či investorů často podmiňuje poskytnutí úvěrů a vyhodnocování smluvních finančních ukazatelů pro dodržování podmínek financování právě sestavením účetní závěrky v souladu s IFRS.

13. ledna 2016 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (dále jen „IASB“) mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy (dále také jen „IFRS 16“). Účinnost standardu byla stanovena na 1. ledna 2019. Cílem tohoto standardu je zlepšit účetní výkaznictví týkající se leasingových smluv při sestavování účetních závěrek v souladu s IFRS. Tímto nařízením se doplňuje výše zmíněná evropská legislativa ohledně použití mezinárodních účetních standardů a tato legislativa je relevantní také pro české podniky.

Implementace legislativy související s IFRS je v podmínkách české společnosti obecně problematická, neboť v České republice (dále jen „ČR“) se účetní koncepty obdobné s IFRS ne vždy uplatňují. Je tedy často třeba mít dvojí účetní evidenci a doplnit procesy i metody, které umožní vykazování v souladu s IFRS. Problematická pro IFRS 16 je ale především také proto, že tento zásadní a nový předpis obklopuje nejen značná výkladová nejistota, ale i významné náklady a dodatečná administrativa spojená s jeho implementací. V případě zemědělských společností v ČR se k těmto již dost složitým podmínkám přidává další komplikace spojená s tím, že většina zemědělské půdy, na které právnické osoby hospodaří a která je hlavním výrobním faktorem těchto společností, je zpravidla předmětem pachtu, tj. nájmu, tj. leasingu. Pachtovní smlouvy mají mnoho podob, často se mění a do jejich nastavení zasahují nejen smluvní strany, ale také třeba dědická řízení, komplexní pozemkové úpravy nebo digitalizace.

Tato diplomová práce se dále věnuje především konkrétním metodickým aspektům souvisejícím s implementací IFRS 16 v podnikové praxi zemědělských podniků a možnostem standardizace i zjednodušení. Nabízí také dílčí metodická a názorová východiska, která mohou být praxí dále rozvinuta a uplatněna v období, kdy dosud nelze využít zažitě praxe.

2 Vědecká hypotéza a cíle práce

2.1 Proč diplomová práce?

Mezinárodní účetní standard IFRS 16, účinný od 1. ledna 2019, přináší zásadní zlom ve vykazování leasingu, tj. různých forem komerčních vztahů týkajících se nájmu a pachtů. Pro společnosti, kterých se týká, jeho implementace představuje komplexní úkol, který požaduje nejen důslednou teoretickou a technickou přípravu, ale také kontinuální sledování implementačních a interpretačních postřehů a doporučení z praxe, která se na jeho použití již několik let připravuje. Standard je nový a ve své podstatě především koncepční. Není specificky upraven pro vybraná odvětví podnikání nebo typy smluv. I když zohledňuje některé předpokládané komplikace pro běžnou praxi (například výjimky pro nájem předmětů nižší hodnoty nebo krátkodobé nájmy), na specifika vybraných oborů již detailnější návody nebo zjednodušení neposkytuje.

Zemědělství v ČR, především s ohledem na rozsah najaté půdy i vysoce komerční prostředí, které se jí týká, je ve specifické situaci. Podniky implementující IFRS pro své výkaznictví mají v evidenci mnohdy doslova tisíce nájemních smluv. Tyto smlouvy jsou evidované a administrované způsobem, který podniky potřebují pro své interní výkaznictví a řízení a také pro české statutární účely. Statutární formální požadavky na finanční výkaznictví související s nájmem nebo evidenci nájemních smluv včetně třeba evidence pro účely provozních dotací jsou, ve srovnání s požadavky IFRS 16, prakticky banální.

Cílem této diplomové práce je tedy nejen popsat metodické aspekty a obecná nastavení standardu IFRS 16, ale především naznačit řešení, která mohou být využita v případech, kdy přínos informací precizně zpracovaných v souladu s tímto standardem poskytuje z pohledu managementu pouze minimální kompenzaci velice náročných administrativně - technických řešení a kdy je třeba hledat efektivní postupy přiměřeně použitelné pro praxi.

Diplomová práce se zaměřuje na vybrané metodické problémy spojené s aplikací IFRS 16 v podnikové praxi zemědělských společností z pohledu nájemce. Problematika aplikace standardu na straně pronajímatele není touto prací dále řešena ani analyzována. Z pohledu nájemce není také pro metodiku nijak dále uvažována metoda přechodu na IFRS 16 s využitím alternativy plného retrospektivního přístupu a všechny příklady a metodická upřesnění jsou postaveny na předpokladu použití alternativy modifikovaného retrospektivního přístupu (blíže viz 5.2.15)

2.2 Cíle práce a výchozí hypotézy

Cílem této diplomové práce je:

- Analyzovat obvyklé typy pachtovních a nájemních smluv středně velkých a velkých zemědělských podniků v České republice.
- Seznámit se s klíčovými požadavky mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 16 především pro oblast zemědělského pachtu a nájmu výrobních prostor a technologií zemědělských podniků.
- Provést analýzu obvyklých typů pachtovních a nájemních smluv středně velkých a velkých zemědělských podniků v České republice; především i s ohledem na variabilitu pachtovních smluv na výrobní zemědělské pozemky a související vývoj cen.
- Identifikovat nosné problémy spojené s praktickým použitím standardu IFRS 16 pro zemědělskou produkci na pronajatých pozemcích ve srovnání s českou regulační úpravou a ve srovnání s obvyklými nájemními smlouvami na jiné typy majetku.
- Zpracovat dílčí části účetní metodiky zaměřené především na:
 - identifikaci leasingových vztahů dle IFRS 16 a
 - příklady vykazování nájmu výrobních technologií, dopravních prostředků nebo budov a
 - vykazování pachtu pozemků a nájmu výrobních prostředků v souladu s IFRS 16 pro zemědělské podniky.

Výchozí hypotézy pro zpracování diplomové práce jsou založeny na předpokládaném rozsahu počtu nájemních smluv ve společnostech a potřebě určité dílčí standardizace, neboť individuální posuzování jednotlivých nájemních smluv, především v oblasti pachtů, je z časového hlediska pro společnosti často neproveditelné. Těmito hypotézami jsou následující předpoklady:

- Oblast pachtu zemědělské půdy je v České republice specifický nájemní vztah, kdy nové nařízení EU nedává pro uživatele dobrý návod pro praktickou aplikaci a je třeba upřesňující metodiky.
- Pro nastavení jednotného zpracování a srovnatelnost údajů mezi zemědělskými podniky je možno provést dílčí zjednodušení požadavků standardu na ocenění a pracovat s předpoklady, jejichž aplikace z dlouhodobého hlediska povede k obdobným výsledkům jako důsledná aplikace IFRS 16.

3 Přehled literatury

3.1 Vymezení rámce pro použití IFRS 16

Výkaznictví českých společností se pro statutární účely řídí požadavky Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích vyhlášek a souvisejících Českých účetních standardů (dále jen „ČUS“) 001-023. Leasing není českou účetní legislativou nijak specificky řešen s výjimkou jednoho konkrétního případu podchyceného v ČUS č. 011 - Operace s obchodním závodem, kdy je v bodě 4. tohoto ČUS popsán postup účtování při pachtu obchodního závodu nebo jeho části.

Použití IFRS je požadováno legislativou EU pro podniky které prošly emisí cenných papírů a jsou registrovány na regulovaném kapitálovém trhu v některém ze členských států EU a v ČR je také umožněno § 19a zákona o účetnictví - Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a § 23a - Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci.

IFRS 16 Leasingy byl vydaný 13. ledna 2016 a je účinný pro roční účtovací období začínající 1. ledna 2019 nebo později. Tento standard byl přijat nařízením EU v říjnu 2017 a účetní jednotky, které vykazují dle IFRS, finalizovaly na konci roku 2018 přípravné práce spojené s jeho implementací a stále ještě posuzují dopady tohoto nového standardu na svoji zpravidla konsolidovanou účetní závěrku. Z předběžných informací uvedených ve výročních zprávách za rok 2017 u velkých společností vykazujících dle IFRS (z českých společností např. ČEZ, a.s., O2 Czech Republic, a.s. nebo Kofola ČeskoSlovensko, a.s.) je zjevné, že předpokládají významný dopad ze zavedení tohoto standardu do svých účetních rozvah.

Nový standard IFRS 16 nahrazuje všechny stávající mezinárodní účetní předpisy, týkající se účtování pronájmů jak u nájemce, tak u pronajímatele. Tímto standardem se nahrazují standardy a výklady standardů: IAS 17 Leasingy; interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (dále jen „IFRIC“) a to interpretace IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing; interpretace Stálého interpretačního výboru (dále jen „SIC“) SIC-15 Operativní leasing – pobídky a SIC-27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu (Nařízení komise (EU) 2017/1986). Ve svém důsledku ale tento standard znamená i změny u mnoha dalších standardů nebo interpretací standardů, kterých se více či méně dotýká. (IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, mezinárodních účetních standardů (IAS) 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, interpretací IFRIC 1, IFRIC 12, SIC 29 a SIC 32).

3.2 Proč a jak vlastně vznikl IFRS 16 a jaké jsou praktické důsledky?

Vznik IFRS 16 je jakýmsi vyvrcholením dlouhodobého procesu a regulatorní úpravou reagující na poměrně konfliktní požadavky na finanční výkaznictví dvou skupin subjektů. Konfliktní požadavky a s nimi související vzájemné akce a reakce se týkají podnikatelských subjektů, které vykazují majetek a s ním spojené financování na rozvaze a těch kteří jim na

tento majetek poskytují zdroje, tj. subjektů financujících tento majetek (typicky banky nebo vlastníci a akcionáři). Ti kdo financují, se snaží správně porozumět rozsahu zadlužení a úvěrového zatížení společností a především mít možnost porovnat podniky mezi sebou a rozhodnout se pro správnou investiční strategii. Podniky se proto, poměrně logicky, snaží o to, aby jejich rozvahy vypadaly co nejlépe a, v případě příliš vysokého zadlužení, část financování a dlouhodobého majetku na rozvaze nevykazovat.

3.2.1 Praktické souvislosti použití IFRS 16

Vykazování a evidování nájmu a souvisejících nákladů a závazků se v manažerském a finančním výkaznictví mnohdy velmi liší a implementace platné legislativní úpravy často nemá nic společného s principy oceňování, evidencí smluv nebo hodnocením nájemních vztahů v ekonomické a administrativní praxi podniků. IFRS 16 je ale jen jedním z mnoha předpisů souvisejících s uplatněním IFRS v Evropě a, jak je patrné z evidence Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (dále jen „EFRAG“), je jen jedním z 11 nových IFRS předpisů přijatých právem EU během let 2017 a 2018 (EFRAG, 2019) formou nařízení komise EU. Z pohledu praktické implementace na úrovni společností používajících pro své výkaznictví IFRS se ale jedná o zcela zásadní úpravu. Ta již cca posledních 10 let nedává spát některým účetním, bankéřům ani akademikům a právě i paralelní přijetí obdobné úpravy (ASC 842) týkající se společností emitujících cenné papíry na amerických kapitálových trzích a připravujících své finanční výkaznictví dle amerických účetních předpisů (dále jen „US GAAP“) vydaných Radou pro americké účetní standardy (dále jen „FASB“) dělá z tohoto předpisu skutečnou globální změnu. Globální ale i proto, že se s ohledem na svůj rozsah a charakter dotkne prakticky každého, kdo s IFRS přichází do styku.

Jak je zjevné z rozboru standardu níže (viz 3.6 a 5.2), z pohledu IFRS se v případě leasingu jedná o natolik koncepční změnu výkaznictví, která zasáhne naprostou většinu společností vykazujících dle IFRS, že ji lze srovnat např. se zavedením nové metodiky na vykazování finančních nástrojů v devadesátých letech minulého století nebo metodiky na podnikové kombinace před 15 lety. První indikace záměrů IASB revidovat účetní předpisy související s leasingem se datují zpět do roku 1996, ale skutečný vývoj nového standardu započal před deseti lety, kdy si jej roku 2006 IASB zařadila na agendu a jeho vývoji se začala intenzivně věnovat. První draft standardu vydaný 2010 došel řady změn a v roce 2016 byl vydán nový standard IFRS 16, který s účinností 1. ledna 2019 nahrazuje již výše zmíněný standard IAS 17 Leasingy. Reakce odborné veřejnosti na změnu byla poměrně rozporuplná a zároveň se standardem bylo v lednu 2016 vydáno posouzení jeho dopadů na finanční výkaznictví nájemců a pronajímatelů (Effect Analysis) včetně hodnocení dopadů na náklady nebo podmínky financování u společností (IASB, 2016).

V podmínkách chápání obecné terminologie je v ČR za „leasing“ často považován pouze smluvní vztah, kdy nájemce na konci nájmu odkoupí předmět, na který byla uzavřena leasingová smlouva. Ti kdo s leasingem přicházejí více do styku, jsou si vědomi i kategorie „operativní leasing“, která v podstatě představuje nájemní či pachtovní smlouvu na nějakou věc po určité období, aniž by po ukončení leasingu docházelo ke změně vlastníka předmětu leasingu. Reálná situace, kdy veškeré nájemní a pachtovní smluvní vztahy anebo smlouvy na

poskytování služeb mající obdobnou podstatu je třeba považovat z pohledu IFRS terminologie za „leasing“, je zřejmá jen omezené skupině uživatelů účetních závěrek a účetních, kteří s IFRS rutinně pracují (Jindřišková; Mádlová, 2018, pers. comm.). Z pohledu účetnictví se leasing zpravidla dále dělí na leasing finanční (kdy, zjednodušeně řečeno, nájemce vykazuje možnost aktivum kontrolovat a řídit a při vykazování dle IFRS jej uvádí v rozvaze jako svůj majetek) a leasing operativní, kdy k přechodu kontroly nad aktivem nedochází (nájemce dle IFRS vykazuje pouze náklady na nájem a do přílohy k účetní závěrce uvádí doplňující informace o souvisejících budoucích závazcích). Dle českých účetních předpisů je možno vykazovat finanční i operativní leasing pouze jako operativní leasing dle IFRS, tj. prostřednictvím nákladů na nájem a požadavky na doplňující informace o souvisejících závazcích nejsou nijak blíže specifikovány. IFRS 16 do této už dost komplikované situace vnáší zcela jiný úhel pohledu, kdy prospektivně přestává u nájemce rozlišovat kategorii finančního a operativního leasingu a nově nahlíží na veškeré smluvní vztahy nájemců a pronajímatelů jako na nějaké aktivum z práva k užívání a s ním související závazek z leasingu. Za leasing, resp. vztah nájemce a pronajímatele, se dle IFRS 16 považují také veškeré specifické nájemní vztahy jako např. pachtovní vztah mezi pachtýřem a propachtovatelem nebo vztahy, kdy smlouva nebo její část dává zákazníkovi právo kontrolovat užití identifikovatelného aktiva po určité časové období výměnou za protihodnotu (IASB, 2016; Deloitte, 2016), bez ohledu na formální charakter smlouvy.

3.2.2 Proč a jak standard vznikl a co jeho vzniku předcházelo?

Za zřejmě nejsilnější motiv k zavedení nové metodiky pro leasing lze tedy považovat výše zmíněnou situaci, kdy odlišná metodika vykazování dle stávajícího IAS 17 umožňovala pro IFRS aktivaci finančního leasingu a souvisejících závazků do rozvahy obdobně s koupí daného aktiva a, naopak, strukturování nájemních vztahů tak, aby majetek a závazky v rozvaze nemusely být uváděny a vztah mohl být evidován jako operativní leasing (IASB, 2016; Morales-Díaz a Zamora-Ramirez, 2018). Vhodným nastavením vztahů a parametrů smlouvy bylo mnohdy i v případě minimální úpravy dosaženo kategorizace smlouvy tak či onak což následně vedlo k jejímu zcela odlišnému vykazování ve finančních výkazech. Obdobná situace nastávala v rámci US GAAP při aplikaci předpisu ASC 840 (dříve standard SFAS 13 - Accounting for Leases vydaný FASB), kde byla ve srovnání s IAS 17 méně teoretická a podstatou vztahu řízená východiska pro hodnocení vztahu jako finanční nebo operativní leasing a jednoznačná kritéria pro nastavení smluv požadovala při jejich překročení aktivaci do rozvahy. Výzkumy, které dle Effect Analysis prováděly IASB i FASB (IASB, 2016) i mnohé kritiky z řad akademiků, účetních i uživatelů účetních závěrek (Morales-Díaz a Zamora-Ramirez, 2018) došly k obdobným závěrům. Společným jmenovatelem těchto závěrů bylo, že společnosti neuváděly všechny odpovídající nájemní vztahy v rozvaze a existují důvodné pochybnosti o transparentnosti a srovnatelnosti vykazování nájemních vztahů a souvisejících závazků ve finančním výkaznictví společností. Podrozková evidence u finančních institucí, které předměty leasingu pronajímaly, dále znepřehledňovala situaci a vedla k významným rozdílům ve finančním výkaznictví u finančních institucí. Výzkumy také potvrdily, že někteří z uživatelů účetních závěrek, včetně ratingových agentur, měli ambice provádět propočty, kterými si pro své interní účely

již upravovali závěrky dle IFRS s cílem aktivovat podrozvahové leasingové závazky u společností, kterým poskytli zdroje nebo které hodnotí. Byly identifikovány příklady, kdy si úvěrové instituce, poskytující financování účetní jednotce, upravovaly hodnoty v její účetní závěrce v oblasti budov a zařízení a finanční závazky k nemovitostem o přibližnou hodnotu za použití leasingových závazků uvedených v příloze v účetní závěrce (viz také constructive a factor method zmíněná v 6.2). Tato praxe nejlépe ilustruje potřebu přehodnotit základy, na kterých bylo postaveno výkaznictví nájmu a pronájmu u společností.

Proces vniku standardu IFRS 16 byl relativně složitý a zpětná vazba z praxe byla plná zásadních připomínek především ve vazbě na účelnost či neúčelnost některých ustanovení a provozní složitost při uplatnění principů teoretických řešení v praxi. Navíc, obdržené připomínky naznačily, že model pronajímatele byl uspokojivý a nemusel být změněn (Dvořáková, 2016; IASB 2018). Za zmínku stojí i fakt, že i když byl projekt odstartován jako harmonizovaný proces mezi IASB a FASB, nakonec se finální úprava FASB odchýlila od IASB kdy textace nejsou shodné a, jak je třeba zřejmé z materiálu A Roadmap to Applying the New Leasing Standard (Deloitte, 2019), FASB nastavuje kategorizace s různými požadavky na účetnictví.

3.2.3 IFRS 16 v kontextu výkaznictví zemědělské společnosti v ČR

Zemědělství je komplexní obor podnikání. Zemědělská produkce, stejně jako její vstupy, je velmi rozmanitá a s řadou nevyhnutelných meziproductů a konečný výsledek ovlivňuje mnoho faktorů mimo kontrolu společností. Nájem, pronájem, pacht i podpacht k zemědělské produkci v ČR neodmyslitelně patří stejně jako to, že biologické zákonitosti v podstatě neumožňují zásadní změny v produktivitě či flexibilitu výrobního cyklu a rychlou reakci na změny tržních podmínek. Na přelomu století, v návaznosti na rozsáhlou privatizaci a restituce, kdy byl znovu nastolen princip privátního vlastnictví půdy a od roku 2006 probíhal prodej státní půdy v masívním rozsahu (Homoláč a Tomšík, 2016), byla v ČR vysoká variabilita vlastnických vztahů k půdě a, naopak, relativně nízký počet uživatelů této půdy ve srovnání s jinými státy EU. Fragmentace vlastnictví zemědělského půdního fondu a vysoký podíl pronajaté zemědělské půdy, která je přímým důsledkem socialistické velkoplošné produkce, pokračují i přes rozsáhlé právní změny po roce 1989 (Bartůšková a Homolka, 2009). Velká většina majitelů zemědělské půdy ji dále pronajímá, neboť nemají zájem na této půdě hospodařit a nabyli ji právě v rámci privatizace, restitucí nebo dědictví, případně jako investici. Často existují i komplexní spoluvlastnické vztahy nebo majitelé půdu neobhospodařují z důvodu nevhodné velikosti, nepřístupnosti či roztroušenosti pozemků. Jak je zřejmé z údajů Zemědělské účetní datové sítě (FADN, 2016) (dále jen „FADN“) i informací dostupných prostřednictvím Ústavu zemědělské ekonomiky a informací (dále jen „ÚZEI“), tato situace se ale v posledních letech velmi mění a klesá proporce pachtů v celkové obdělávané ploše ve prospěch těch, kdo na ní hospodaří. Stále ale ještě většina majitelů půdy nemá zájem se o tuto vlastní půdu starat, nemá za ni odpovědnost, chová se zcela komerčně, a na rozdíl od jiných evropských zemí, nájemní vztahy nejsou dlouhodobě nastaveny ani založeny na historických, mnohdy i rodinných vazbách, mezi zemědělci a majiteli půdy. Tuto absenci odpovědnosti podporuje i legislativa, neboť pro pacht zemědělské půdy, na rozdíl od řady jiných zemí EU, nezavádí žádná

zásadní specifická omezení například co do minimální doby trvání nájemního vztahu apod. (viz zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník, § 2345 a dále). Vývoj cen zemědělských pozemků i pachtovného potom představuje velice dynamickou a, jak je zřejmé například z bodu 3.8 níže či ze zprávy Zemědělství 2016 (kolektiv MZe, 2017), i ekonomicky důležitou složku podnikání v zemědělství. Ten kdo na půdě zodpovědně hospodaří, chce půdu vlastnit anebo smlouvy na co nejdelší dobu, protože může do půdy přiměřeně investovat, rozložit osevní postupy na více let apod. a nemusí se bát, že se mu vložené prostředky nevrátí a naopak, pro majitele je lepší kratší výpovědní lhůta, protože pak může lépe reagovat na měnící se poptávku, cenu půdy a pachtu nebo na změny územních plánů. Z pohledu využití půdy ale může být optika nájemců a pronajímatelů i zcela opačná - pronajímatele dobrá péče o půdu příliš nezajímá a je mnohdy vděčný za setrvalý stav příjmů z nájmu s přiměřenou indexací a nájemce naopak může být motivován ke krátkodobému maximálnímu výnosu z najaté půdy a do níž potom už nechce nic investovat. Z dostupných orientačních informací na specializovaných realitních serverech¹ či z diskusí se zástupci z praxe je pak zjevné, že pozemky, které nejsou zatížené dlouhodobou nájemní smlouvou, mají zpravidla také vyšší prodejní cenu.

České účetní předpisy se zemědělství specificky téměř nevěnují a nevymezují zemědělskou činnost jako celek. Implementace IFRS v české společnosti je, vzhledem k množství odchylek v koncepci i dílčích pravidlech, pro finanční výkaznictví značně komplexní úkol komplikovaný především oceňovacími principy uplatněnými v IFRS a výrazně širšími požadavky na rozsah uváděných informací. Ke zcela zásadně odlišným oceňovacím principům pro biologická aktiva uplatňovaným v IFRS (standard IAS 41 Zemědělství (dále jen IAS 41)) ve srovnání v českou legislativou (Stárová a Hinke, 2013), se nyní přidává i naprosto jinak pojatá oblast leasingu zasahující veškerý nájem zemědělské techniky a vybavení i pacht hlavního výrobního faktoru - půdy. Cena půdy je, především s ohledem na výše popsany rozsah pachtů zemědělské půdy v ČR a vysoce tržní prostředí i specifická nastavení, která se k nim vztahují, zcela zásadní pro vykazování aktiv i vstupů do oceňovacích modelů.

Z detailního přehledu požadavků přímo v IFRS 16 (viz také 5.2) i z informací v prováděcích příručkách a zdrojích velkých poradenských firem je víceméně zjevné, že standard IFRS 16 pracuje s teoretickým rámcem, který předpokládá analýzu jednotlivých smluv a jejich vyhodnocení pro účetní závěrku, případně umožňuje určité, relativně omezené, agregace smluv. Jak potvrzují odborníci z praxe, se kterými bylo diskutováno, i dostupné veřejnoprávní mediální i jiné zdroje informací, středně velký nebo velký zemědělský podnik v ČR běžně eviduje stovky i více pachtovních smluv, které mohou být velmi rozmanitě nastavené a tyto smlouvy se relativně dynamicky mění ve vazbě na komplexní pozemkové úpravy a jiné katastrální změny, změny majitelů pozemků nebo podmínek nájmu (Jindrišková 2018, pers. comm) a podmínkám standardu pro agregaci (viz

¹ dostupné např. z <http://farmy.cz/> nebo <https://www.agro21.cz/>, <http://www.prodejpujdy.cz/> apod.

5.2.13 a 5.2.8.3) obecně zpravidla nevyhoví. Důsledná aplikace níže popsaných postupů a požadavků IFRS 16 při detailním zpracování údajů o leasingu pro výkaznictví plně v souladu s IFRS (viz 5.2) může někdy u společnosti vést až ke zcela nesmyslné administrativní náročnosti, o jejíž přidané hodnotě pro uživatele účetní závěrky lze pochybovat. Tím, že se v podstatě musí jednat o paralelní účetní evidenci nad rámec české statutární evidence, se potom takové detailní řešení někdy stává téměř nemožné.

Do jaké míry může být tato situace také zjevná v plném rozsahu třeba středním a malým zemědělským společnostem, které v sektoru převládají, je obtížné odhadnout. Již například v případě dotazníkového šetření ohledně záměrů IASB a koncepce nového nastavení leasingového výkaznictví provedeného u 203 českých malých a středních společností, z nichž 19 bylo autorem cíleně vybráno z oblasti zemědělské prvovýroby (Svoboda, 2011), cca 75% společností jednoznačně reagovalo v tom smyslu, že si nemyslí, že by náklady vynaložené na tento způsob výkaznictví byly převáženy užitky, které z toho poplynou a již ve fázi záměru pro vznik standardu byly oslovenými společnostmi identifikovány potenciální výdaje typu nákladů na změny systémů, školení nebo vícenáklady v důsledku časové náročnosti takového výkaznictví. Je relativně zajímavé, že nájem nemovitého majetku nebyl identifikován jako nějaký izolovaný problém specificky k řešení, na rozdíl například od nájemních smluv na dobu neurčitou a smluv obsahujících podmíněné nájemné nebo kupní opce. 12 společností ale bez dalšího zdůvodnění navrhlo, že by součástí úpravy neměl být nájem nemovitého majetku. Pouze 27 společností z celého vzorku informovalo, že využívají operativní leasing u movitého majetku. 124 společností pak potvrdilo, že nepodporují koncept zveřejnění operativního leasingu formou aktiva z práva k užívání v rozvaze, i když 156 společností reagovalo v tom smyslu, že aktivace leasingu v rozvaze by vedla k více objektivní prezentaci výkaznictví.

3.3 Úprava občanského práva ČR pro oblast leasingu

Oblast leasingu, tj. nájmu a pachtu, je v českém občanském právu upravena §2201 až §2357 zákona č. 89/2012 Sb. (občanský zákoník, dále také jen „NOZ“). Ustanovení NOZ v této oblasti platí především v situacích, kdy si pronajímatel s nájemcem (nebo propachtovatel s pachtýřem) svá další práva a povinnosti ve smlouvě nějak výslovně neupravili, neboť práva i povinnosti, u kterých to zákon přímo nezakazuje, si mohou smluvní strany upravit libovolně za podmínky, že takové ujednání neodporuje dobrým mravům či veřejnému pořádku atd.

Smlouva o nájmu dle NOZ dává nájemci možnost užívat věc, která je ve vlastnictví pronajímatele a zároveň jej zavazuje za toto užívání platit vlastníku věci, tj. pronajímateli, vzájemně dohodnuté nájemné. Skutečnost, že nájemce užívá věc pronajímatele za úplatu, je základním znakem nájmu. Pokud by v nájemní smlouvě chybělo ujednání o úplatnosti, nejednalo by se již o nájem, ale o výpůjčku, případně o výprosu. Hlavní povinností pronajímatele dle NOZ je pak nejen věc nájemci předat, ale také zajistit mu její nerušené užívání a pronajímatel rovněž nemá právo během trvání nájmu pronajatou věc libovolně měnit apod. V praxi u zemědělských podniků se lze ale často setkat s nájemními smlouvami, které jsou výrazně specifičtější a mají řadu ujednání, která upravují práva a povinnosti

nájemců a pronajímatelů a obecná ustanovení NOZ nemají, i ve vazbě na obecné nastavení NOZ v této oblasti, až takovou relevanci. Proto se lze u zemědělských podniků setkat se smlouvami, kde jsou pronajaté pouze určité sdílené kapacity nebo pronajímatel může pronajaté věci (např. vysokozdvížné vozíky, vagony apod.) relativně libovolně měnit, nájmy jsou omezené časově vždy pouze na část roku (např. dočasné skladování), najaté věci jsou předmětem dalších případných dlouhodobých či krátkodobých podnájmů atd. (Jindrišková, Mádlová, 2018, pers. comm).

Pacht se liší od nájmu tím, že propachtovatel pachtýři přenechává věc dočasně nejen k užívání, ale i k požívání. Pachtýř platí za požívání věci propachtovateli pachtovné, případně i část výnosu z věci. Požíváním se myslí zisk určitého výnosu (plodu), který věc již ze své podstaty poskytuje. Zemědělský pacht je zvláštním druhem pachtu, kdy je propachtována zemědělská půda nebo lesní pozemek. Důvodem zvláštní úpravy je zohlednění specifických podmínek, za kterých je zemědělská půda využívána, přičemž většina ustanovení posiluje postavení pachtýře. Je ale opět třeba mít na zřeteli, že související zákonná ustanovení platí jako podpůrná za situace, kdy se smluvní strany nedohodly jiným způsobem. Tato zákonná ustanovení například stanoví, že a) pokud je zemědělský pacht ujednána na dobu neurčitou, lze jej vypovědět v dvanáctiměsíční výpovědní době, b) stane-li se pachtýř ze zdravotních důvodů nezpůsobilý na pozemku hospodařit, nebo zemře-li, je možné zemědělský pacht vypovědět v tříměsíční výpovědní době, i když byl pacht ujednána na dobu určitou nebo to, že c) pachtovné se s ohledem na specifické podmínky v zemědělství platí ročně pozadu, a to k 1. říjnu. V praxi se lze opět setkat se širokou škálou nastavení pachtovních smluv na zemědělské a lesní pozemky, kdy v rámci jednoho podniku může být i více než tisíc smluv a tyto smlouvy mohou být jak na dobu určitou, tak na dobu neurčitou, s výpovědní lhůtou v rádech měsíců i několika let, na dobu neurčitou bez výpovědní lhůty, s indexací i bez indexace, případně s dalšími omezeními, která jsou pro daný pozemek nebo region relevantní v důsledku komplexních pozemkových úprav apod. (Jindrišková 2018, pers. comm).

Je-li propachtován nejen pozemek (případně pozemky), ale celý zemědělský závod, použijí se spolu s ustanoveními o zemědělském pachtu také ustanovení o pachtu obchodního závodu.

Z výše uvedeného je zřejmé, že smlouvy mohou být poměrně různorodé a při případné analýze smluv nelze jen jednoznačně spoléhat na kategorizaci smlouvy jako „nájemní“, „pachtovní“, „leasingová“ nebo „o poskytování služeb“. Pro plné pochopení práv a povinností nájemců a pronajímatelů je tedy třeba se zabývat především konkrétními ustanoveními smlouvy.

3.4 Úprava českého statutárního výkaznictví pro oblast leasingu

Českou legislativní úpravou, tj. ani zákony, prováděcími vyhláškami či účetními standardy (dále jen také „CZ GAAP“) není nijak specificky podchyceno vykazování nájmu, pachtů ani leasingů. Nezabývají se jím ani interpretace Národní účetní rady (dále jen „NÚR“). Bez ohledu na to, zda se jedná v obecném terminologickém chápání o leasing finanční nebo operativní, jsou najatý majetek i související závazky vždy vedeny

v podrozvaze nájemce a je o nich účtováno prostřednictvím nákladů na nájemné s uplatněním principů časového rozlišení nákladů, pokud je relevantní. Majetek je vykázán v rozvaze pronajímatele a ten tento majetek také odpisuje. Pro pacht, jako podkategorii operativního leasingu, platí shodná nastavení.

Výjimkou z tohoto obecného konceptu je pouze pacht obchodního závodu dle § 2349 a dále zákona č. 89/2012 Sb. (Občanský zákoník), kdy ČUS č. 011 v sekci 4. detailně popisuje možnost, kdy pokud je ve smlouvě o pachtu obchodního závodu dohodnuto, že propachtovaný dlouhodobý majetek bude odpisovat pachtýř,

- majetek přenechaný k používání propachtovatel převede z příslušných účtů dlouhodobého majetku na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek.
- pachtýř vykáže tento majetek na příslušných majetkových účtech a související závazek ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 47 - Dlouhodobé závazky v ocenění majetku u propachtovatele, které je uvedené v pachtovní smlouvě.
- po ukončení pachtovního vztahu se majetek opět vrací do rozvahy propachtovatele.

Výše popsany princip umožňuje v české statutární závěrce vykázání najatého majetku v rozvaze nájemce obdobně s IFRS 16, ale za zcela jiných podmínek pro jeho ocenění a vykazování následných složek nájemného, odpisů nebo financování. Jedná se o účetní metodiku v předpise nižší právní síly, která je relativně stručná a slouží především také daňové evidenci. Její plošná implementace na veškeré nájemní vztahy není v ČR relevantní.

Upřednostnění ekonomické podstaty nad právní formou, běžně aplikované v IFRS i jiných účetních systémech, je účetní praxe, která není v souladu s českými účetními předpisy CZ GAAP. Ty, až na obecné ustanovení v §7 odst. 2. zákona č. 563/1991 Sb o účetnictví („... *Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá...*“), ekonomickou podstatu nad právní formou neumožňují využít. Použití tohoto odstavce zákona o účetnictví je obecně velmi řídké a jeho aplikace představuje spíše formu „osobní statečnosti“ účetního či managementu v situaci, kdy selhala jiná řešení nebo nejsou k dispozici nějaké interpretace, zažitá praxe či jiné pokyny. Tento odstavec česká účetní (a ani daňová) praxe pro jakoukoli formu nájemního vztahu také obecně nepoužívá a ani v interpretacích NÚR nejsou k dispozici dokumenty, které by pro oblast nájmu v některých scénářích podporovaly jeho aktivaci do rozvahy v české účetní závěrce.

3.5 Výkaznictví IFRS pro leasing účinné do 31. prosince 2018

Do 31. 12. 2018 bylo v rámci IFRS výkaznictví relevantní používat již výše zmíněný standard IAS 17 Leasing. Na účetní zůstatky dle tohoto předcházejícího standardu musí ten, kdo aplikuje na své výkaznictví IFRS, provést v závěrce za rok 2019 odpovídající sesouhlasení a také v závěrce, kdy poprvé aplikuje IFRS 16, detailně zveřejnit dopady ze změny standardu pro vykazování leasingu (viz také 5.2.15).

Dle obecných nastavení ve standardu IAS 17, tak jak je uveden v IFRS Standards Required (IASB, 2018), je leasing smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb. Pro účely klasifikace leasingu IFRS v tomto standardu upřednostňuje ekonomickou podstatu nad právní formou.

Účetní klasifikace leasingů je založena na rozsahu, ve kterém rizika a užitky související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. Analýzou leasingové smlouvy je nutné určit, zdali se jedná o finanční nebo operativní leasing. Nastavení výkaznictví předepsané IAS 17 je v případě nájemce a finančního leasingu vykazování najatých aktiv v rozvaze a jejich odepisování po dobu použitelnosti aktiva, případně po kratší z dob použitelnosti a doby leasingové smlouvy, pokud není jisté, že vlastnictví aktiva přejde na nájemce po skončení smlouvy. V případě operativního leasingu nájemce vykazuje náklady vyplývající z operativního pronájmu rovnoměrně po dobu trvání leasingu (pokud neexistuje lepší báze pro rozvržení nákladů z pronájmu). Blíže viz také bod 5.1.

3.6 IFRS 16 Leasingy účinný od 1. ledna 2019

Dle zprávy Evropské komise ohledně činnosti nadace IFRS, EFRAG a IOB (Evropská komise, 2017), Rada IASB vydáním standardu IFRS 16 ukončila deset let trvající snahu přepracovat účtování leasingu a novým standardem zásadně mění způsob, jakým společnosti účtují leasingy s cílem „*lépe odrážet skutečné důsledky hospodářských transakcí a zajistit potřebnou transparentnost pronajatých aktiv a pasiv společností tak, aby leasingové financování začalo být vykazováno v rozvaze místo v podrozvaze*“. Shodně s jinými zdroji (IASB, 2016; PwC, 2016; Morales, Zamora 2018) tak uvádí očekávání, že se zlepší srovnatelnost mezi společnostmi, které využívají leasingu, a společnostmi, které si půjčují prostřednictvím finančních institucí nebo z jiných zdrojů na nákup technologií, výrobních a kancelářských prostor a jiného vybavení. Skupina EFRAG proto ve svém stanovisku z března 2017 doporučila schválit IFRS 16 v EU, neboť došla k závěru, že nový standard má požadované kvalitativní vlastnosti a odpovídá evropskému veřejnému zájmu a standard byl následně přijat právem EU v říjnu 2017.

Jak uvádí např. Dvořáková (2016), příprava standardu trvala mnoho let a v konečné verzi se, na rozdíl od přípravných draftů, upustilo od změn v účetním zachycení leasingů u pronajímatele a došlo tedy pouze k radikální změně v účetnictví nájemce. V souladu s IFRS 16 se pro účtování a reportování leasingu používá model založený na právu z užívání, který vychází z toho, že k datu zahájení leasingu má nájemce povinnost hradit pronajímateli po dobu trvání leasingu leasingové platby za právo k užívání podkladového aktiva. Standard, blíže rozepsaný v bodě 5.2, je velmi obsáhlý mnohdy velmi specifický. Velice zjednodušeně lze, na základě znění standardu včetně příloh a doplnění uvedených v IFRS Standards Issued (IASB, 2018), podstatu IFRS 16 shrnout tak, že po 1. lednu 2019:

- nájemce vykáže:
 - v rozvaze aktiva a závazky z titulu veškerých leasingů (včetně operativních) sjednaných na dobu delší než 12 měsíců, s výjimkou případů, kdy má podkladové aktivum nízkou hodnotu;
 - ve výkazu zisku a ztráty samostatně odpisy pronajatého majetku a úrok ze závazku z leasingu obdobně s tím, jak by postupoval v případě finančního leasingu dle předcházejícího standardu IAS 17;
 - do přílohy k účetní závěrce uvede doplňující informace o leasingových smlouvách a souvisejících aktivech, závazcích, peněžních tocích, odpisech atd.
- pro účtování a reportování leasingu se používá model založený na právu k užívání, který vychází z toho, že k datu zahájení leasingu má nájemce povinnost hradit pronajímateli po dobu trvání leasingu leasingové platby za právo k užívání podkladového aktiva
- pronajímatel bude nadále zařazovat leasingové smlouvy buď jako operativní leasing, nebo jako finanční leasing a vykazovat oba typy odlišně obdobně s požadavky předcházejícího standardu IAS 17.

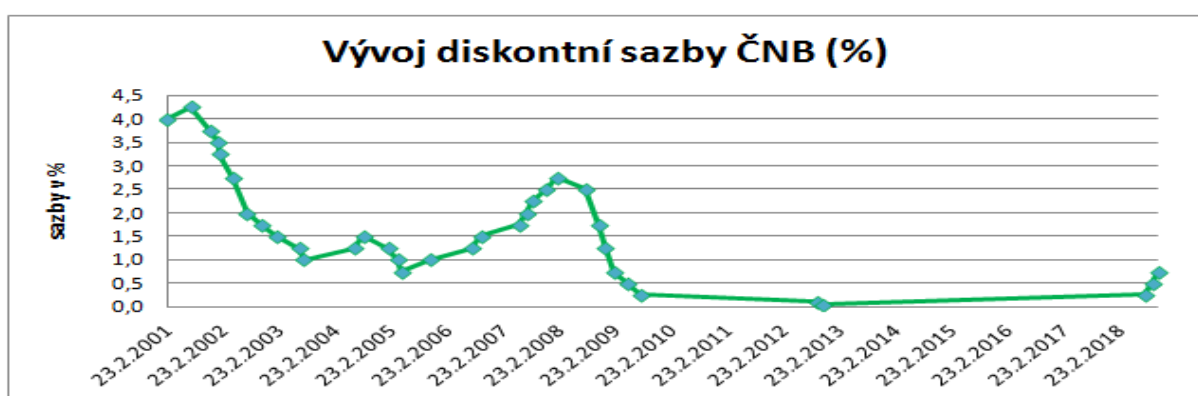
3.7 Stanovení diskontní míry a citlivost účetních zápisů na její změny

Pro oceňování závazků i prvotní ocenění aktiva z práva k užívání dle IFRS 16 je nevyhnutelné určit současnou hodnotu leasingových plateb, které budou hrazeny po dobu trvání leasingu. Pro určení současné hodnoty je třeba použít správných diskontních sazeb. Jak uvádí např. publikace *A guide to the incremental borrowing rate* (Deloitte, 2017), velká část společností nemá k dispozici odpovídající historická data, aby mohla určit implicitní úrokové míry obsažené v leasingu pro jednotlivé smlouvy k datu přechodu na IFRS 16 a předpokládá se, že i do budoucna bude větší motivace uplatnit spíše přírůstkové úrokové míry, tj. přírůstkové výpůjční úrokové sazby nájemce. Pro konstrukci diskontní míry postavené na přírůstkové úrokové míře používá publikace postup tří kroků - 1) určení referenční sazby (vycházející ze současného ekonomického prostředí, měny atd.), 2) určení finanční marže (návaznost na úroveň zadlužení společnosti, podnikatelský sektor apod.) a, pokud je relevantní, 3) určení leasingové marže (navázané na konkrétní aktivum). Cílem takového propočtu je dobrat se takové úrokové míry, „*kterou by nájemce zaplatil v případě, že by si na obdobně dlouhé období a s obdobným zajištěním vypůjčil finanční prostředky nezbytné pro získání aktiva obdobné hodnoty jako aktivum z práva k užívání v obdobném ekonomickém prostředí.*“ (viz definice standardu v glosáři v Příloze 8.).

Určení diskontní míry lze strukturovat s využitím řady informací a propočtů a teoreticky je třeba aplikovat tyto propočty na jednotlivé smlouvy. Při větším počtu smluv a jejich častějších změn se nejedná o úplně praktické řešení a asi není ani v kompetenci běžné účetny zemědělského podniku správnou diskontní míru určit. Obdobně lze pochybovat o shodném postupu pro stanovení diskontní míry u všech účetních jednotek, které se IFRS 16 zabývají. Za velmi praktické lze proto považovat především doporučení ve výše zmíněné

publikaci a vyhledat specialistu, který s určením diskontní míry pomůže. Jako další možná alternativa se jeví možnost sjednocení diskontních sazeb nejen pro povolený scénář u portfoliového přístupu (viz 5.2.8.3), ale i pro kvartální výkaznictví nebo jiné situace za více smluv, kdy je možné uplatnit např. v IFRS zakotvený princip významnosti. Dle níže uvedených statistik na Obrázcích 1-3 i dle vývoje např. referenční sazby PRIBOR v uplynulých 3 letech (viz Příloha 9) lze předpokládat, že pokud se nebude jednat o velmi dlouhodobé, zcela zásadní a pro společnost významné smlouvy, mohly by být případné odchylky způsobené nepřesností v sazbě během roku anebo i pro dlouhodobé a střednědobé financování spíše nevýznamné. Tento předpoklad ovšem nemusí platit v následujících obdobích, kdy může být např. velmi relevantní vyhodnocovat krátkodobé a dlouhodobé diskontní míry pro nové leasingové smlouvy či pro modifikace stávajících smluv.

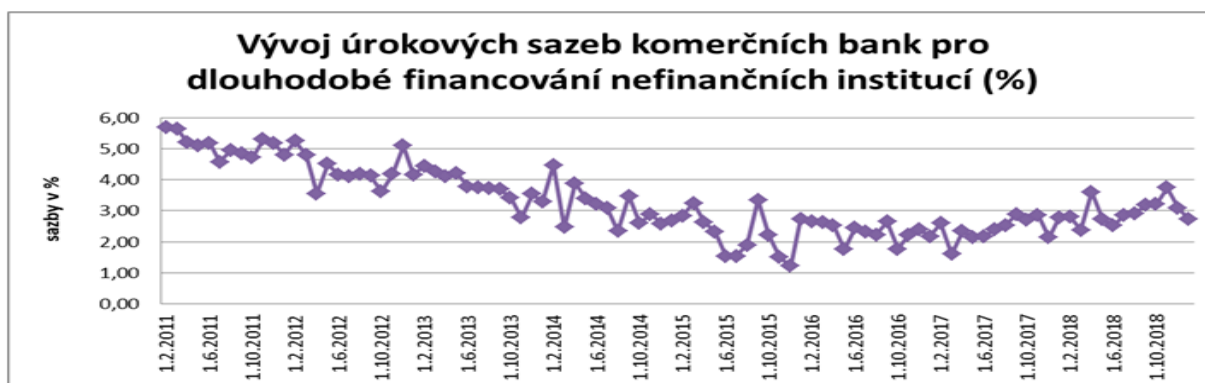
Obrázek: 1



Obrázek: 2



Obrázek: 3



Zdroj: ČNB

3.8 Vývoj pachtovného a rozsahu pronajaté půdy

3.8.1 Pacht a pachtovné v ČR

Oblast nájemného a především pachtu představuje pro zemědělské podniky významnou složku nákladů na výrobu. Jak vyplývá ze situační a výhledové zprávy Půda 2018 (MZe, 2018), zemědělský půdní fond (dále také jen „ZPF“) obnáší téměř 11 mil. pozemkových parcel s průměrnou výměrou 0,39 ha. Převážnou část vlastní fyzické osoby, cca 177 tis ha stát a cca 313 tis ha různé typy soukromých společností, sdružení a firem. Dle téhož zdroje a dle údajů zemědělského registru ČSÚ bylo ke konci roku 2017 celkem 46 055 subjektů, které obhospodařovaly půdu o celkové výměře 3 522 tis. ha, z toho 41 650 bylo fyzických osob. Z dlouhodobého pohledu platí, že ze ZPF v ČR právnické osoby obhospodařují rámcově 70 % a fyzické osoby 30 % ZPF (27 % fyzické osoby podnikající v zemědělství). Z těchto statistických údajů je zřejmé, že a) značná část zemědělských pozemků ve vlastnictví fyzických osob je propachtována právnickým osobám, které na půdě hospodaří ve velkém a b) s ohledem na průměrnou výměru i počet pozemkových parcel je zjevné, že právnické osoby najímají půdu od fyzických osob a státu mnohdy na základě stovek a v případě velkých podniků až jednotek tisíc pachtovních smluv. Nicméně, z výše uvedeného také vystupují další zřejmé související důsledky:

- fyzické osoby v převážné většině nemají zájem se starat o vlastní půdu, nemají za ni zodpovědnost a tuto odpovědnost postupují na nájemce;
- s ohledem na rozsah nájmu půdy se jedná o komerčně významné vztahy, kdy pro pronajímatele bývá primárním kritériem pro rozhodování o nájemci zpravidla cena, kterou za pacht zaplatí a
- pachtovní vztahy mohou i nemusí být dlouhodobé, což může, s ohledem na podnikatelské riziko, snižovat motivaci pachtýře se o půdu řádně starat a dlouhodobě do ní investovat.

Z různých veřejně dostupných zdrojů informací lze obecně předpokládat, že typickým rysem vlastnictví a užití půdy v ČR je ve srovnání s Evropou stále ještě relativně vysoký podíl propachtované půdy, který se od devadesátých let postupně snižuje. V současné době je již značná část výměry zemědělské půdy ve vlastnictví zemědělců, kteří na této půdě hospodaří, což jim umožňuje do půdy dlouhodoběji investovat a alespoň částečně snižovat podnikatelské riziko spojené s variabilitou pachtů i pachtovného. Nezanedbatelný je také vliv převodů státní půdy do soukromého vlastnictví a podpora nákupu nestátní zemědělské půdy ze strany PRGLF. Jak je zřejmé např. ze Zelené zprávy za rok 2016 (MZe, 2017), výměra státní půdy převedená úplatně zejména do soukromého vlastnictví v období od poloviny roku 1999 do konce roku 2016 představuje 571 tis. ha, což činí valnou většinu z celkové výměry zemědělské půdy vlastněné státem ke konci 90tých let o rozsahu přibližně 600 tis. ha, která byla určena k odstátnění a k úplatnému či bezúplatnému převodu. Nákup nestátní zemědělské půdy dále podporuje také PGRLF v rámci řady programů. Dle téže zprávy bylo od roku 2004 do roku 2016 v programech PGRLF zaměřených na nákup soukromé půdy schváleno 3 251 žádostí s celkovou výší úvěrů 6,15 mld. Kč a s podporou bylo nakoupeno téměř 88 tis. ha půdy za průměrnou cenu 7,8 Kč/m². Velký vliv měl

program Podpora nákupu půdy, jehož činnost byla zahájena 1. října 2013 (finanční podpora programu spočívá v poskytnutí prostředků pro krytí části úrokového zatížení úvěrů poskytovaných komerčními subjekty zemědělcům na nákup zemědělské půdy) a dále program Úvěry na nákup půdy, umožňující na nákup zemědělské půdy získat v rámci jednoho kola úvěry ve výši až 5 mil. Kč s dobou splatnosti 20 let (podpora poskytována formou úročeného úvěru přímo PGRLF, výše podpory omezena maximální průměrnou jednotkovou kupní cenou ve výši 25 Kč za m²). Cena půdy ale v minulých letech poměrně značně stoupala a tak pro mnoho zemědělců nájem zůstává finančně dostupnější alternativou, pokud se nechtějí významně zadlužit.

Na rozdíl ale od legislativy v řadě zemí EU, kde je poměr najaté půdy také významný (např. Belgie, Francie, Velká Británie nebo Nizozemí), nejsou zemědělské pachtvy v ČR legislativně detailně ošetřeny a zákony ani jiné předpisy neupravují minimální nájemní dobu (viz také 3.3). Ta se v řadě zemí EU běžně pohybuje více než 5 let anebo je dána dlouhodobými vztahy v obci, regionu apod., kdy je mnohdy obtížné ukončit nájemní vztah i po vypršení smluvené doby, pokud vlastník nechce sám na dané půdě hospodařit anebo neprokáže, že se na půdě hospodaří špatně. V ČR mohou propachtovatelé ukončit smlouvy s roční výpovědní lhůtou, což především v okolí větších měst může být výhodou. V takto komerčně nastavených podmínkách hospodaření je obtížné zemědělce motivovat k dlouhodobějším investicím do kvality půdy anebo postihovat za to, že o najaté pozemky náležitě nepečují. Ceny zemědělských pachtů v ČR jsou navíc ještě stále výrazně pod sazbami v okolních zemích jako je Rakousko anebo Německo, což je a může být při absenci jiné legislativy motivující pro zahraniční podnikatele a spekulanty a proto komplikovat odhady, jak se bude oblast pachtů nadále vyvíjet.

Níže uvedená Tabulka 1 demonstruje variabilitu pachtovného v ČR v období od roku 2010. Z tabulky níže je zřejmé, že průměrný pacht se za posledních 7 let s výjimkou řepařských oblastí zdvojnásobil nebo více než zdvojnásobil a v bramborářských oblastech se jednalo o nárůst v řádu 145 %, kdy meziroční změny v některých oblastech a letech dosahují i více než 20% navýšení. Z dostupné doplňkové evidence je také zřejmé, že mohou existovat poměrně velké rozdíly mezi částkami pachtovného placeného právníkům a fyzickým osobám a výjimkou již nejsou nájemní 5 i více tis. Kč za ha a rok, kdy značný vliv má nejen bonita, ale i rozloha a rozsah scelení pronajímaných pozemků. Ze zpráv Půda 2018 (MZe, 2018) a jiných periodicky zveřejňovaných zpráv MZe je pak zřejmé, že u podniků právnických osob, pro které je typický vysoký podíl propachtované půdy, byl zaznamenán rychlejší nárůst pachtovného v přepočtu na hektar pronajaté půdy a pomalejším tempem rostlo nájemné za pronajatou půdu u podniků fyzických osob.

Tabulka:1 – Vývoj pachtovného zemědělské půdy v ČR

Rok	Výrobní oblast					ČR
	kukuřičná	řepařská	bramborářská	bramborářsko- ovesná	horská	celkem
	pachtovné (Kč/ha)	pachtovné (Kč/ha)	pachtovné (Kč/ha)	pachtovné (Kč/ha)	pachtovné (Kč/ha)	pachtovné (Kč/ha)
2010	1 726	1 886	1 105	947	744	1 353
2011	1 834	1 985	1 157	1 057	783	1 428
2012	1 943	2 158	1 268	1 207	895	1 574
2013	2 073	2 387	1 453	1 366	994	1 776
2014	2 375	2 667	1 824	1 623	1 100	2 063
2015	2 879	2 915	2 268	1 886	1 274	2 401
2016	3 018	3 125	2 463	2 044	1 500	2 573
2017 ^{*)}	3 361	3 336	2 693	2 336	1 758	2 815

^{*)} Předběžné údaje

Zdroj: šetření FADN CZ 2010 – 2017, stav 30.8.2018

3.8.2 Pozemkové úpravy

Na nastavení pachtovních smluv a vztahů mezi pachtýřem a propachtovatelem mají vliv také prováděné pozemkové úpravy a případné důsledky digitalizace katastrálních map a pozemkových knih provedené v minulých letech. Jak uvádí Zelená zpráva za rok 2016 (MZe, 2017), „V rámci pozemkových úprav se mimo jiné vyjasňují vlastnické vztahy a na podkladě výsledků pozemkových úprav je pak prováděna obnova katastrálního operátu, při které se vyhotovuje nová digitální katastrální mapa a nový soubor popisných informací. Činnost v pozemkových úpravách se tak kromě vyřešení nové efektivní vlastnické držby s ohledem na potřeby zemědělské krajiny projevuje v pozitivním dopadu na možnosti privatizace půdy a rovněž rozvíjení trhu s půdou. Provedení pozemkových úprav je pro některá katastrální území (obce) přímo podmínkou jejich dalšího rozvoje.“. Tentýž zdroj také uvádí, že ke konci roku 2016 byly provedeny pozemkové úpravy na zhruba 31 % výměry ZPF a na dalších zhruba 7,1 % této půdy jsou pozemkové úpravy v řešení. Z toho je zřejmé, že např. pozemkové úpravy v řešení se týkají násobně většího procenta ZPF než kolik je roční objem zobchodované půdy (odhad MZe pro 2016 činil 2,6%). Proto lze předpokládat, že především komplexní pozemkové úpravy, pokud budou pro společnost relevantní, budou dalším stěžejním zdrojem problémů při vyhodnocování a zpracování pachtovních smluv. Jak v takovém scénáři potom přistoupit např. k požadavku na zveřejnění přírůstků aktiv z práva k užívání (viz 5.2.14) je potom velmi nejasné, protože IFRS 16 nijak dále nerozvádí, co je chápáno přírůstků aktiv ani jak např. postupovat v případě výměny pozemků z důvodu scelení. Obdobně problematické bude vyhodnocení situace modifikace leasingu, a zda se jedná o samostatný leasing nebo jen o změnu účtování o stávajícím leasingu (viz 5.2.13).

4 Metodika a materiál

Ke stanovení oblastí vhodných ke zkoumání a vyhodnocení v rámci diplomové práce bylo nutné nastudovat a analyzovat situaci v běžně využívaných systémech výkaznictví ve světě založených na harmonizaci komplexních systémů pro finanční výkaznictví IFRS a US GAAP i aktuální situaci v oblasti občanského práva a finančního výkaznictví v ČR. Pro oblast problematiky nájemních a pachtovních vztahů pak byly stanoveny cíle teoretických východisek práce a na jejich základě i cíle diplomové práce a související hypotézy se zaměřením na pro zemědělství relevantní specifika obvyklých nájemních vztahů.

4.1 Podkladové údaje

4.1.1 Teoretické podklady

Nutným předpokladem pro zpracování práce bylo prostudování řady teoretických podkladů včetně legislativních. K těmto podkladům především patřily:

- Současné účetní postupy používané společnostmi v ČR, které vycházejí z legislativních norem - Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „Zákon“), Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále také jen „Vyhláška“) i Českých účetních standardů č. 001 - 023. Souvisejícími podklady pro CZ GAAP by byly i Interpretace NÚR, které se v ČR zabývají specifickými tématy a regulatorními ustanoveními, pro něž mohou existovat různé výklady a postupy v praxi. Tyto interpretace se ale leasingu relevantním způsobem nevěnují, a proto byly také nerelevantní pro zpracování práce.
- Úprava občanského práva v ČR související s leasingem.
- Legislativní rámec pro přijetí mezinárodních účetních standardů v Evropě, stanoviska Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví EFRAG a nařízení přijatá Radou EU v souvislosti s IFRS.
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS v plném znění přijatém IASB a připomínky EFRAG i IFRIC. V této práci bylo pro shrnutí níže i související analýzy i závěry obecně čerpáno tedy nejen ze standardů v textu přijatém EU, ale pro plné porozumění souvislostem i se všemi dalšími výkladovými a doplňujícími informacemi – Koncepčním rámcem IFRS, ilustrativními přílohami standardů s příklady či tzv. „Basis for Conclusions“ a „Dissenting Opinions“ (IASB, 2018) nebo Effect Analysis (IASB, 2016), které s ním tvoří jeden celistvý systém pro finanční výkaznictví - IFRS. Pro práci byly relevantní jak standardy platné do 31. 12. 2018, tak standardy jejichž účinnost začíná 1. 1. 2019 nebo později. Standard pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs Standard) nebyl využit jako zdroj, vzhledem k tomu, že není součástí IFRS přijatého EU a tedy ani není relevantní pro případné využití v ČR pro zpracování konsolidace nebo pro vykazování výsledků na burzách cenných papírů v EU.

- Ostatní zdroje aktuálně dostupné uživatelům IFRS, které byly vyhodnoceny jako relevantní pro danou problematiku, jako jsou ucelené výklady a stanoviska významných nadnárodních poradenských firem a jejich implementačních příruček, majících charakter odborných vědeckých publikací, jichž odborná veřejnost v praxi hojně využívá a která mnohdy a přímo ovlivňují proces implementace IFRS v Evropě i ve světě. Mezi tyto poradenské společnosti především patří Deloitte, Ernst & Young (dále také jen „EY“), KPMG a PricewaterhouseCoopers (dále jen „PwC“). Za jeden z neucelenějších zdrojů pro problematiku IFRS v praxi lze v této souvislosti považovat každoročně EY vydávaný International GAAP, ale obdobné publikace jsou k dispozici i od ostatních firem.
- Studie a literatura zabývající se obecnými dopady aplikace nového standardu do praxe, tj. především praktických dopadů na výkaznictví společností a dopadů na zlepšení informovanosti uživatelů účetních závěrek a vědecké články a publikace primárně orientované na posouzení dopadu IFRS do praxe.
- Zákon č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Zdroje v odborné praxi rutinně využívané pro sdílení nejlepších řešení a implementaci IFRS jsou poměrně velmi komplexní a v některých situacích harmonizovaných úprav čerpají informace také z předpisů US GAAP. Pro běžné účetní oddělení v zemědělském podniku jsou některé výše uvedené informace ohledně IFRS obtížně dostupné – zpravidla jsou aspoň částečně zpoplatněné, nejsou k dispozici v češtině a pro jejich vyhodnocení a správné praktické použití je třeba znalost odborné angličtiny na relativně vysoké úrovni i obecně dobrá znalost základních pilířů celého systému IFRS. Zároveň je třeba u nově přijatých standardů neustále sledovat aktuální dění, které pomáhá při uvádění novinky do praxe, neboť řada dílčích závěrů pro implementaci v praxi z období bezprostředně poté, kdy byl standard vydán, mohla být již překonána anebo je dále diskutována.

4.1.2 Statistická data a metody

Předpokladem pro formulaci stanoviska k výzkumným hypotézám a zpracování práce v oblasti dílčích návrhů zjednodušení při aplikaci teoretických východisek standardu IFRS 16 byla také identifikace mnoha statistických a obdobných údajů a zhodnocení jejich relevance pro aplikaci standardu a citlivost případných návrhů na zjednodušení na tyto datové vstupy. K prostudovaným zdrojům především patřily statistické údaje ohledně oblasti pachtu zemědělské půdy a volatility a možností stanovení diskontních sazeb i jejich použití pro diskontování závazků. Proto bylo pro vyhodnocení dopadů standardu i pro zhodnocení možností případných zjednodušení pro implementaci provedeno:

- širší seznámení se s oblastí pachtů zemědělské půdy, typů pozemkových úprav, volatility a velikosti nájemních smluv a souvisejících cen včetně obvyklých smluvních opcí nebo se smlouvami souvisejících omezení pro nájemce a pronajímatele;
- zhodnocení možnosti určení diskontních sazeb pro leasing, tj. implicitních a zajištěných přírůstkových výpůjčních úrokových sazeb s ohledem na charakter smluv;

- zhodnocení statistických údajů ČNB o vývoji diskontních sazeb a odhadů depozitních sazeb na mezibankovním trhu (PRIBOR).

4.1.3 Informace z praxe a další vědecká literatura

V oblasti praktické implementace IFRS 16 v účetnictví českých zemědělských společností se nepodařilo najít odpovídající aktuální literaturu z praxe ani z akademických zdrojů. Z hlediska obecné implementace standardu IFRS 16 v ČR bylo diskutováno v průběhu odborných školení problematiky IFRS 16 poradenskými společnostmi Deloitte (12/2017) a Ernst & Young (1/2019). Pro další doplnění znalostí a seznámení se s danou problematikou praktického použití standardu IFRS 16 byli také konzultováni dva odborníci v oblasti účetně - zemědělské praxe. Zástupci z praxe, se kterými byly provedeny řízené rozhovory, mají odpovídající znalosti a zkušenosti s aplikací IFRS v podnikové praxi a jsou také detailně obeznámeni se specifiky zemědělství i IFRS 16. Těmito zástupci byl hlavní účetní metodik koncernu AGROFERT, Ing. Markéta Jindříšková a senior manažer poradenské společnosti Ernst & Young specializovaný na oblast implementace IFRS, Ing. Klára Mádllová.

Pro lepší porozumění problematice pachtů v kontextu změn vlastnictví půdy i lepší pochopení alternativ použití IFRS v praxi byly využity především vědecké články, které se zabývaly jak dopady IFRS, tak historickými i statistickými informacemi ohledně změn majitelů zemědělského půdního fondu.

4.2 Formulace výsledků

Kapitola Výsledky staví na sestudovaných zdrojích a jejich účelném provázání. Shrnuje jak přehledně zpracovaný souhrn jednotlivých teoretických aspektů a požadavků IFRS 16 na výkaznictví, tak předpokládané hlavní procesně manažerské dopady na reporting a evidenci ve společnosti i vybrané zjednodušující předpoklady a možná metodická nastavení vztahující se ke specifickým nájemních a pachtovních vztahů u zemědělských společností v ČR v kontextu aplikace tohoto standardu.

Kapitola výsledků je proto členěna do 3 základních bloků. V částech **Obecné shrnutí požadavků na výkaznictví – IAS 17** (viz 5.1) a **Obecné shrnutí požadavků na výkaznictví – IFRS 16** (viz 5.2) jsou stručně a přehledně uvedeny základní charakteristiky nastavení standardu IFRS 16 i standardu IAS 17, který mu předcházela a na který se k datu přechodu provádí sesouhlasení informací a částek vykázaných podnikem k 31.12.2018. Tato část výsledků je převážně postavena na originálním znění předpisů IFRS a na účetních rozborech daných témat, které připravují specializované odborné týmy velkých poradenských společností, jako jsou PwC, EY nebo Deloitte, prostřednictvím různých publikací, příruček nebo nástrojů pro oblast IFRS a US GAAP. V části **Procesní dopady, problémy a příklady použití IFRS 16 v zemědělství** (viz 5.3) jsou dále uvedena jak

- a) obecná vymezení pro některé vybrané oblasti a
- b) blíže formou příkladů vysvětleny základní dopady implementace standardu IFRS 16 ve srovnání s předcházejícím předpisem IAS 17 či českou statutární úpravou, tak

- c) konkrétní příklady a modelové scénáře zaměřené na lepší pochopení kontextu standardu a řešení jím uplatňovaných při formulaci předpisů souvisejících s nájemními vztahy a
- d) popsány identifikované předpokládané dopady na firemní výkaznictví, administrativní procesy a ukazatele.

Tato část podchycuje také

- e) specifika leasingu dle IFRS 16 v zemědělství a proto jsou zde blíže pak rozpracována témata, která se zemědělství v ČR a výkaznictví zemědělských společností ve značném rozsahu dotýkají a kde jsou
- f) navrženy i určité alternativy možných zjednodušení a přístupů k vybraným problémům.

Za nedílnou součást výsledkové části diplomové práce je třeba ale považovat především i přílohy, kde jsou uvedena další terminologická upřesnění, příklady a možné další metodické zdroje, ilustrující alternativy postupu ve vybraných případech a u vybraných vztahů.

Kvalifikované použití příloh ani velké části výsledků práce pro podnikovou praxi ale není možné bez znalosti celkového kontextu diplomové práce a bez seznámení se s vlastním standardem IFRS 16. Česká verze standardu je dostupná prostřednictvím EU v překladu původní anglické verze se základními přílohami², tak jak jsou uvedeny v Part A a B standardů knižně vydávaných IASB (IASB, 2018). Český dostupný verze jsou tedy bez dalších příkladů a doplnění jako třeba „Basis for Conclusions“ které jsou dostupné v díle C (IASB, 2018), který je nejobsáhlejší, či informací z webcastů IASB (např. Lease Term Q&A ze srpna 2017) nebo doplňku Effects Analysis pro IFRS 16 (IASB, 2016), který není součástí standardu, ale má charakter dílčí důvodové zprávy zabývající se dopady standardu a zhodnocením nákladů a přínosů spojených s vydáním standardu. I když se jedná o součást legislativy EU, jak je zřejmé již třeba z této diplomové práce, nastavení metodiky podniku na základě pouze tohoto EU zdroje v českém jazyce může být v některých souvislostech zavádějící a nepřesné, protože se vztahuje k poměrně komplexnímu tématu, které může obklopat u některých vztahů a termínů výkladová nejistota a využití doplňujících a aktuálních informací může vést k přesnějším závěrům stejně tak jako práce s originálním textem na místo českého překladu. Za základní doplňující zdroje nad rámec informací od IASB je třeba považovat především komplexní účetní rozbor vybraných témat, jako např. International GAAP 2017 (EY International Financial Reporting Group, 2016) nebo na leasing specificky zaměřené příručky velkých účetně poradenských společností jako Leases – a guide to IFRS 16 (Deloitte, 2016) a případně i jejich periodicky aktualizované vzorové účetní závěrky dle IFRS nebo dotazníky na kompletnost vykázaných informací.

² Dostupné např. z < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R1986&from=EN> >

5 Výsledky

Formulace IFRS 16 v kontextu jeho postupného vývoje

Jak je uvedeno již výše, zřejmě nejsilnějším motivem k zavedení nové metodiky pro leasing byla situace, kdy odlišná metodika vykazování dle stávajícího IAS 17 umožňovala pro IFRS vhodným strukturováním nájemních vztahů ovlivňovat nastavení aktivace položek majetku a závazků v rozvaze anebo v podrozvaze, což vedlo ke snížení srovnatelnosti základních ukazatelů společností pro investory, banky i jiné uživatele výkazů. Obdobný problém řešil také US GAAP.

Pro lepší pochopení kontextu vzniku standardu IFRS 16 a řešení jím uplatňovaných při formulaci předpisů souvisejících s nájemními vztahy, je možno důvody jeho postupné formulace, na základě prostudovaných zdrojů, zjednodušeně popsat jako logický důsledek jakési opakované sekvence vzájemných akcí a reakcí subjektů (pojmenujme je „AA“), které vykazují majetek a s ním spojené financování na rozvaze a tyto subjekty financujících skupin investorů (pojmenujme je „BB“). BB se snaží dosáhnout toho, aby se v rozvaze těch, kterým půjčili peníze, dobře vyznali a byli schopni vyhodnotit výkonnostní i dluhové ukazatele společností AA, měli možnost je vzájemně porovnat a optimálně pro tyto společnosti nastavit podmínky financování, zhodnotit míru svého rizika i stanovit sazby za které jsou ochotny tyto subjekty financovat formou dluhu nebo kapitálu. AA se proto, poměrně logicky, snaží o to, aby jejich rozvahy vypadaly co nejlépe.

Výše zmíněnou sekvenci lze demonstrovat na jednoduchém příkladu níže:

- 1) Společnost AA je provozovatel autodopravy. Koupí si do majetku nákladní automobil, který financuje úvěrem od instituce BB. Společnosti AA se daří, má dobrý úvěrový rating a náklady na financování jsou příznivé.
- 2) Společnost AA se rozhodne rozšířit svůj vozový park a nakoupí další automobily na úvěr. Rozvaha společnosti již nevypadá tak dobře jako předtím, což má za následek snížení ratingu a navýšení nákladů i sazeb na financování od BB.
- 3) AA se rozhodne použít leasing (případně v alternativě „zpětný leasing“) od CC. Najaté vozy i související financování z rozvahy zmizí a stanou se součástí podrozvahové evidence, která není součástí účetní závěrky, a proto ukazatele zadlužení počítané z rozvahy opět vypadají lépe a náklady na další financování od BB jsou opět příznivé. Leasing se projevuje pouze provozními náklady ve výsledku hospodaření, ale smluvní závazky z nájmu ani najatý majetek nejsou nikde ve výkazech AA vykázány.
- 4) Financující instituce BB spolupracují s IASB na předpisu, jehož cílem je zrealitnit prezentaci závazků z financování i aktiv v rozvaze společností. Proto od 1. ledna 1984 začíná platit standard IAS 17 Leasing (vydaný IASB a dále přepracovaný s účinností k 1. lednu 1999 a 2005), který požaduje aktivaci „finančního leasingu“ do rozvahy a vykazování doplňujících informací o „operativním leasingu“ a souvisejících závazcích v příloze účetní závěrky

- 5) AA je na základě IAS 17 nucena vrátit většinu najatého majetku a souvisejících závazků do rozvahy a její rozvaha opět jaksi „ztěžkne“. To vede management AA k revizi smluv, smlouvy na nájem vozů jsou nadále nastaveny jako operativní leasing a aktiva z rozvahy znovu mizí a nadále jsou opět vykazována v podrozvaze.
- 6) Instituce BB je nucena při vyhodnocování zadlužení u AA provádět v interní evidenci specifickou úpravu jí reportovaných informací od AA, kdy budoucí závazky z financování formou operativního leasingu u AA přidá do její rozvahy a proti nim doplní teoretické aktivum ve stejné výši a přepočítá si u AA ukazatele zadlužení, na jejichž základě pak ocení další financování pro AA. Ne ale každá instituce BB tuto úpravu provádí a ne každá AA reportuje závazky z financování operativním leasingem v plném rozsahu a tak se často ztrácí srovnatelnost informací.
- 7) BB osloví IASB s podnětem na úpravu reportovacího standardu IAS 17 tak, aby veškeré nájemny byly v rozvaze vykázány takovým způsobem, jako kdyby s nimi související aktiva byla pořízena na úvěr.
- 8) IASB vydává návrh standardu IFRS 16, kterým požaduje aktivaci veškerých najatých majetků jako práv z užívání do rozvahy a zároveň zahrnutí veškerých souvisejících závazků v diskontované hodnotě do pasiv.
- 9) AA a společně s nimi i vybrané organizace kritizují koncept jako dobrý úmysl, u něhož zároveň upozorňují na související zbytečnou administrativní náročnost především pro pronajímatele a jiná úskalí.
- 10) IASB zásadně omezí pravidla nového standardu pro pronajímatele a zároveň nastaví výjimky z aplikace pro nájemce pro nízkohodnotová aktiva a nájemny s dobou nájmu do roka. Opět ale trvá na doplňujících informacích o těchto výjimkách v příloze účetní závěrky. Nový standard nastupuje s účinností k 1. lednu 2019.
- 11) AA se s relativně velkou nelibostí novému standardu podřizuje, platí poměrně velké částky za implementační projekty a analýzy smluv a v té souvislosti společně s ostatními AA klade řadu doplňujících dotazů a upozorňuje, že byt' možná původní záměry byly zcela opodstatněné, nakonec v některých scénářích možná došlo k „vylití dítěte i s vaničkou“.
- 12) IASB trvá na obecných parametrech nastavení, ale poskytuje dodatečná vysvětlení, která komunikuje prostřednictvím webcastů, konferencí a jiných zdrojů. Jak postupují implementační projekty, AA nabývá dojmu, že výkladová nejistota příliš neklesá a existuje riziko, že pracně vybudovaná analýza a s ní související IT nastavení, administrativa smluv či rozpočtování výsledků jsou do značné míry zatím nejisté a nejlepší známé praxe a postupy budou ještě dlouho budovány s pomocí konzultantů i jiných odborníků na dané téma. BB se zároveň soustředí na to, jak ve své evidenci podchytit scénáře, kdy majetek, který je předmětem „operativního“ leasingu, bude nakonec vykazován v rozvaze nájemců i pronajímatelů.
- 13) AA podnikající v ČR se dostává do relativně nepříjemné situace - účetní legislativa v ČR odpovídá bodu 3) výše, ale banky, burzy a velcí investoři požadují prezentaci výsledků i rozvahy dle IFRS.

Výše uvedené nastavení pro AA se týká v ČR nejen společností v rámci skupin firem listovaných na burzách a finančních institucí jako jsou třeba ČEZ, Kofola nebo banky, ale také všech českých společností reportujících zahraničním mateřským podnikům IFRS pro účely konsolidace nebo těch společností, které zpracovávají IFRS v návaznosti na požadavky banky, pro presentační účely anebo jako alternativu povinné konsolidace dle CZ GAAP.

5.1 Obecné shrnutí požadavků na výkaznictví – IAS 17

Dle definičních nastavení ve standardu IAS 17 platném do 31.12.2018 (IASB, 2018), je leasing smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb. Pro účely klasifikace leasingu IFRS v tomto standardu upřednostňuje ekonomickou podstatu nad právní formou a účetní klasifikace leasingů je založena na rozsahu, ve kterém rizika a užitky související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. Analýzou leasingové smlouvy je nutné určit, zdali se jedná o finanční nebo operativní leasing. Obecné principy výkaznictví předepsané IAS 17 jsou následující:

Finanční leasing

- Pronajímatel účtuje o prodeji aktiva a související pohledávce.
- Nájemce aktivum odepisuje po dobu použitelnosti aktiva, případně po kratší z dob použitelnosti a doby leasingové smlouvy, pokud není jisté, že vlastnictví aktiva přejde na nájemce po skončení smlouvy.

Operativní leasing

- Pronajímatel zachycuje aktivum ve své rozvaze a účtuje o výnosech z operativního pronájmu rovnoměrně po dobu trvání leasingu (pokud neexistuje lepší báze pro rozvržení výnosů z pronájmu).
- Nájemce vykazuje náklady vyplývající z operativního pronájmu rovnoměrně po dobu trvání leasingu (pokud neexistuje lepší báze pro rozvržení nákladů z pronájmu).

5.1.1 Klasifikace leasingu dle IAS 17

5.1.1.1 Finanční leasing

Finanční leasing je dle IFRS leasing, který převádí v podstatě všechna rizika a užitky vyplývající z vlastnictví předmětu leasingu na nájemce. Na konci leasingu může, ale nemusí, být vlastnictví předmětu leasingu převedeno na nájemce.

Dopad na finanční výkazy nájemce u finančního leasingu

Finanční leasing obecně vytváří náklad, který v průběhu trvání leasingu klesá a je tvořen součtem nákladu na odpisy odepisovatelného aktiva (obvykle rovnoměrný operativní náklad) a klesajícím úrokem ze zbývajících leasingového závazku (rozeznaného ve finančních výkazech).

Dopad finančního leasingu v účetní závěrce dle IAS 17 je tedy podobný tomu, jako kdyby si nájemce půjčil peníze a přímo zakoupil aktivum namísto jeho pronajmutí. Finanční

leasing dle IAS 17 může být tedy v podstatě považován za finanční operaci vedoucí k užívání aktiva a tento koncept je odlišný od vykázání aktiv, pasiv a provozních i finančních nákladů pro obdobné smlouvy ve srovnání s požadavky CZ GAAP.

5.1.1.2 Operativní leasing

Operativní leasing je dle IFRS leasing, který nespĺňuje definici finančního leasingu.

Dopad na finanční výkazy nájemce

Operativní leasing nevede k vykazování aktiva nebo závazku v rozvaze nájemce. Operativní leasing obvykle vede k účtování časově rozlišeného nájemného do výkazu zisku a ztrát v průběhu doby trvání leasingu, která je stanovena v leasingové smlouvě.

Dopad na finanční výkazy pronajímatele

Aktivum je zachyceno v bilanční rozvaze pronajímatele, který účtuje o výnosech z operativního pronájmu rovnoměrně po dobu trvání leasingu (pokud neexistuje lepší báze pro rozvržení výnosů z pronájmu).

Dopad operativního leasingu v účetní závěrce je dle IAS 17 tedy podobný tomu, jak je leasing / nájem vykázán v aktivech, pasivech a provozních nákladech dle CZ GAAP.

5.1.2 Kritéria pro klasifikaci leasingu dle IAS 17

Klasifikace leasingu se provádí na počátku leasingu. Protože nájemci mohou být zavázání k leasingu ještě před tím, než jsou povinni zaplatit (např. pokud je domluvena bezplatná doba pronájmu), určuje se počátek leasingu jako dřívější z dat, kdy došlo k uzavření leasingové smlouvy a kdy došlo ke vzájemnému zavázání smluvních stran k podmínkám leasingu.

Nájemce je oprávněn vykonávat svá užívací práva k najatému majetku od počátku doby leasingu. Tím je datum, ke kterému je leasing prvotně uznán (tj. jsou uznána aktiva, závazky, výnosy nebo náklady vyplývající z leasingu).

Klasifikace leasingu je založena na rozsahu, ve kterém rizika a užitky související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí všechna podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví.

- **Rizika** zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity, technické zastarávání či fluktuace výnosů způsobená změnami ekonomických podmínek.
- **Užitky** mohou zahrnovat výnosy z výhodného provozování po dobu životnosti aktiva nebo zisky ze zhodnocení aktiva.

IAS 17 uvádí příklady situací, které by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu:

- na konci nájemní doby se převádí vlastnictví aktiva na nájemce;

- 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;
- doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno;
- k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb při nejmenším rovná podstatné části reálné hodnoty pronajatého aktiva a
- pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav.

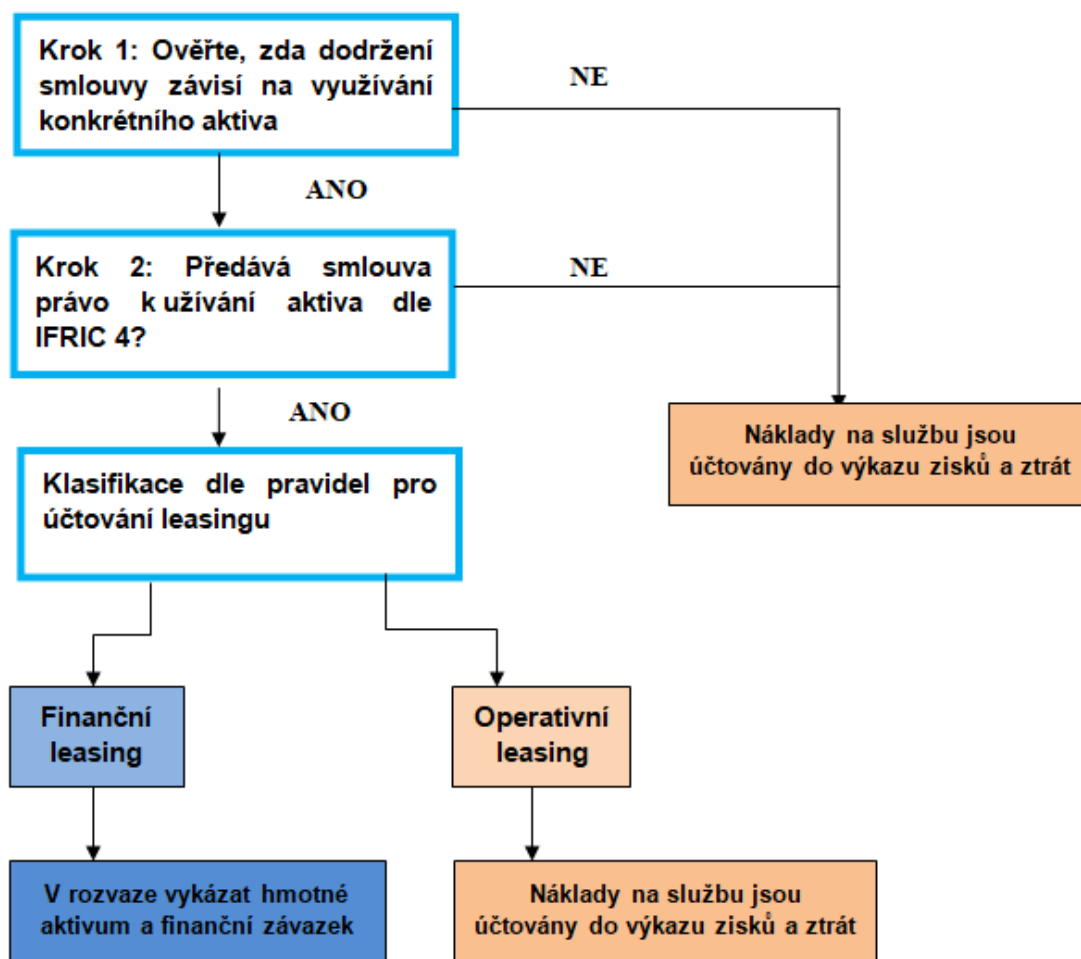
V případě, že je přítomna jedna z výše uvedených podmínek, měl by být v praxi leasing dle IFRS klasifikován jako finanční leasing. IAS 17 dále uvádí indikátory situací, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu:

- pokud nájemce zruší leasing, pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu jdou na vrub nájemce;
- zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy na nájemném rovnající se větší části výtěžku z prodeje aktiva na konci leasingu) a
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

Související interpretace IFRIC 4, také platná do 31.12.2018, dále pomáhá společnostem určit, zda se u specifických typů smluv jedná o leasingové smlouvy a definuje následující dvě klíčová kritéria, která musí být splněna k určení toho, zda dohoda je leasingem nebo obsahuje leasing: a) plnění smlouvy závisí na jednom nebo více specifikovaných aktivech a b) smlouva převádí uživatelské právo k aktivu.

Obecně, postup dle IAS 17 pro veškeré nájemní smlouvy a i v případech, kdy smlouva neměla právní formu leasingové smlouvy, je možno shrnout níže uvedeným diagramem na Obrázku 4. Po uzavření smlouvy bylo především třeba provádět analýzu za účelem stanovení, zda dohoda předávala práva k užívání aktiva a mohla tedy být klasifikována jako leasing:

Obrázek: 4 - Postup vykazování leasingu dle IAS 17



5.2 Obecné shrnutí požadavků na výkaznictví – IFRS 16

Dle IFRS 16 se pro účtování a vykazování leasingu používá s účinností od 1.1.2019 model založený na právu z užívání, který vychází z toho, že k datu zahájení leasingu má nájemce povinnost hradit pronajímateli po dobu trvání leasingu leasingové platby za právo k užívání podkladového aktiva. Účetní jednotka je povinna aplikovat tuto účetní politiku na všechny leasingy, včetně aktiv z práva k užívání v rámci subleasingu, s výjimkou, zjednodušeně řečeno, leasingů k průzkumu nebo využití ložisek neobnovitelných zdrojů, leasingů biologických aktiv držených nájemcem (tj. aktiv v rozsahu IAS 41) a ujednání o poskytování licencovaných služeb. Pro nehmotná aktiva je použití IFRS 16 také možné, ale není vyžadováno.

Pro shrnutí základních metodických východisek níže i související analýzy vybraných ustanovení i závěry bylo čerpáno nejen ze standardu v textu přijatém EU, ale i z ostatních zdrojů aktuálně dostupných uživatelům IFRS, které byly vyhodnoceny jako relevantní pro danou problematiku (především z plné verze textu standardu (IASB, 2018), z Effect analysis (IASB, 2016) a metodických příruček a účetních rozborů EY, PwC a Deloitte)). Takové zdroje jsou IFRS účetními specialisty rutinně využívány právě pro omezení výkladové nejistoty a sdílení nejlepších řešení.

5.2.1 Identifikace leasingu

Podle definice v IFRS 16 je leasing „smlouva nebo část smlouvy, která poskytuje právo k užívání identifikovaného aktiva po určitou dobu výměnou za protihodnotu“.

Na počátku smlouvy účetní jednotka posoudí, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje. „Určitou dobu“ lze rovněž vyjádřit na základě rozsahu využívání identifikovaného aktiva (například počtem výrobních jednotek, pro jejichž výrobu bude příslušné zařízení používáno). Účetní jednotka přehodnocuje, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje, pouze v případě, že dojde ke změně smluvních podmínek.

Posouzení toho, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje, obvykle nebude komplikované. V některých případech je ale vyžadován úsudek. To, zda smlouva převádí právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva po určitou dobu, je posuzováno na základě toho, zda má zákazník v průběhu doby užívání obě následující práva:

- a) právo získat v podstatě veškerý ekonomický prospěch z využívání identifikovaného aktiva;
- b) právo řídit využívání identifikovaného aktiva.

Účetní jednotka posuzuje, zda smlouva obsahuje leasing, zvláště pro každou potenciální samostatnou leasingovou komponentu.

Aktivum je zpravidla identifikováno tak, že je explicitně specifikováno ve smlouvě (např. SPZ, výrobní nebo parcelní číslo, adresa apod.). I když je aktivum specifikováno, zákazník nemá právo k užívání identifikovaného aktiva, jestliže dodavatel má po celou dobu užívání podstatné právo toto aktivum nahradit. Právo dodavatele nahradit aktivum se považuje za podstatné pouze v případě, že jsou splněny obě následující podmínky:

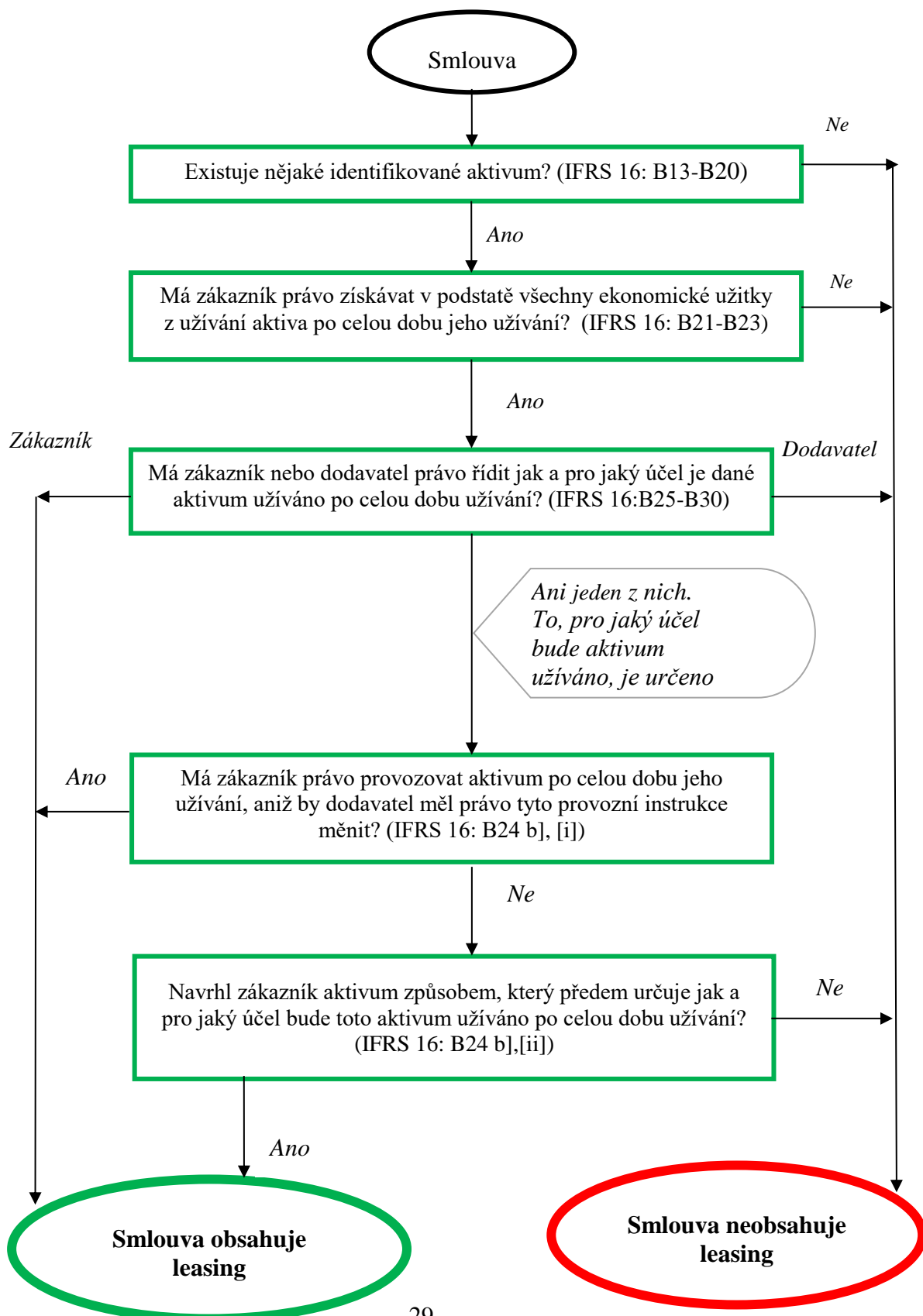
- a) dodavatel je fakticky schopen po celou dobu užívání aktivum nahradit aktivem alternativním (zákazník například nemůže zabránit dodavateli, aby aktivum nahradil, a alternativní aktiva jsou dodavateli snadno dostupná nebo by je dodavatel mohl v přiměřené době získat);
- b) dodavatel by měl z uplatnění svého práva na nahrazení daného aktiva ekonomický prospěch (tj. ekonomický prospěch spojený s nahrazením daného aktiva dle předpokladu překročí náklady spojené s nahrazením daného aktiva).

Aby zákazník kontroloval užívání identifikovaného aktiva, musí mít právo získávat v podstatě všechny ekonomické užítky z užívání daného aktiva po celé období. Zákazník má právo řídit užívání identifikovaného aktiva po celou dobu jeho užívání pouze tehdy, pokud platí alespoň jedna z následujících podmínek:

- a) zákazník má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum po celou dobu užívání užíváno;
- b) příslušná rozhodnutí, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, jsou stanovena předem a i) zákazník má právo provozovat toto aktivum po celou dobu jeho užívání, aniž by dodavatel měl právo tyto provozní instrukce měnit; nebo ii) zákazník aktivum navrhl způsobem, který předem určuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum po celou dobu užívání užíváno.

Aplikační příručka „B“ v IFRS 16 (IASB, 2018) obsahuje následující vývojový diagram popisující rozhodovací proces pro posouzení, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing:

Obrázek: 5 – Rozhodovací proces pro identifikaci leasingu ve smlouvě dle IFRS 16



5.2.2 Leasingové a neleasingové komponenty; kombinace smluv

IFRS 16 vyžaduje, aby účetní jednotka kombinovala smlouvy uzavřené najednou nebo téměř ve stejnou dobu se stejnou protistranou (včetně propojených osob) ještě před posouzením toho, zda obsahují leasing, a účtovala o nich jako o jediné smlouvě pokud a) byly sjednány jako balíček s celkovým obchodním cílem nebo b) protihodnota plnění jedné smlouvy závisí na druhé smlouvě a nebo c) zahrnutá aktiva složí jedinou složku leasingu.

Předmětem řady smluv je kromě leasingu rovněž nákup či prodej zboží nebo služeb (tj. smlouvy obsahují neleasingové komponenty) a je třeba alokovat protihodnotu na leasingové a neleasingové komponenty, neboť neleasingové komponenty se účtují odděleně od leasingové komponenty a podle jiných standardů. Alokace protihodnoty na leasingové a neleasingové komponenty se je prováděna v poměru jejich samostatných cen. Samostatnou prodejní cenou za komponentu je „*cena, za kterou by pronajímatel, nebo podobný dodavatel, prodal zákazníkovi slíbené zboží nebo službu samostatně*“. Často se v těchto případech jedná o obchodně citlivé informace a tak pokud není zjistitelná samostatná cena pohotově k dispozici, měl by nájemce provést odhad s maximálním využitím zjistitelných informací. Dle Leases – a guide to IFRS 16 (Deloitte, 2016), metody odhadu zahrnují např. metodu upraveného posouzení trhu, metodu očekávaných nákladů a přírážky a metodu zbytkové hodnoty. Zjistitelnými informacemi mohou být tržní podmínky, informace o zákazníkovi / zákaznicích či jiné informace specifické pro účetní jednotku.

Pokud tedy pronajímatel poskytuje nájemci také služby (např. údržbu, dodávky energií) nebo přímo provozuje podkladové aktivum (např. kombajn s obsluhou), smlouva bude obvykle obsahovat neleasingové komponenty. IFRS 16 obsahuje ale i praktické zjednodušení, které nájemcům umožňuje zvolit si podle třídy podkladového aktiva zjednodušený způsob účtování, tj. účtovat každou leasingovou komponentu smlouvy a všechny související neleasingové komponenty jako jedinou leasingovou komponentu. Zjednodušení bylo motivováno zmírněním situací, kdy přínos z přesnějšího vykazování aktiva a závazku nevyváží související administrativní náročnost spojenou s alokací protihodnoty samostatně zvlášť na leasingovou a neleasingovou komponentu. Očekává se, že toto praktické zjednodušení bude využíváno především v těch případech, kdy je neleasingová komponenta smlouvy ve srovnání s leasingovou komponentou nevýznamná.

5.2.3 Počátek leasingu a datum zahájení leasingu

Datum počátku leasingu a datum zahájení leasingu nejsou v pojetí IFRS 16 stejná data. Dle IFRS 16 musí zákazníci i dodavatelé na počátku leasingu posoudit, zda smlouva má charakter leasingu nebo zda obsahuje leasing. Datum počátku leasingu je buď datum uzavření smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními podmínkami leasingu, nastane-li dříve. Datum zahájení leasingu je okamžik, kdy pronajímatel dá nájemci podkladové aktivum (tj. aktivum, které je předmětem leasingu) k dispozici pro používání.

Termín zahájení leasingových plateb podle smlouvy nemá na datum zahájení leasingu žádný vliv.

5.2.4 Doba trvání leasingu, kupní opce a vypověditelný leasing

Doba trvání leasingu začíná od data zahájení leasingu a zahrnuje veškerá období osvobozená od placení nájemného, které pronajímatel nájemci poskytne. Stanoví se k tomuto datu dle nevypověditelné doby leasingu souběžně se zohledněním obou následujících aspektů:

- období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní;
- období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci neuplatní.

Nevypověditelná doba leasingu se změní například tehdy, pokud:

- a) nájemce využije opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určení doby trvání leasingu;
- b) nájemce nevyužije opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určení doby trvání leasingu;
- c) nastane událost, která smluvně zavazuje nájemce, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určování doby trvání leasingu; nebo
- d) nastane událost, která smluvně zakazuje nájemci, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určování doby trvání leasingu.

Kupní opce se posuzují stejně jako opce na prodloužení leasingu nebo opce na ukončení leasingu. Opce na nákup podkladového aktiva je z ekonomického hlediska obdobná jako opce na prodloužení leasingu po zbývající dobu ekonomické životnosti podkladového aktiva. Spojení „dostatečně jisté“, které se vyskytovalo již v předchozím standardu IAS 17 a obecně se interpretuje jako vysoká míra pravděpodobnosti; záleží na úsudku. Při posuzování toho, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu či opci na nákup podkladového aktiva, případně že opci nevyužije, jak nájemci, tak pronajímatelé musí zohlednit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, které vytvářejí ekonomickou pobídku pro nájemce, aby využil opci na prodloužení či ukončení leasingu nebo kupní opci (tj. faktory týkající se dané smlouvy, aktiva, účetní jednotky a trhu). Čím delší je doba mezi zahájením leasingu a datem uplatnění opce, tím obtížnější bude v některých případech určit, zda je uplatnění opce dostatečně jisté.

Na smlouvy vypověditelné nebo smlouvy s automatickým obnovováním se IFRS 16 použije pouze v případě, že zakládají vymahatelná práva a povinnosti. Leasing není vymahatelný, pokud jak nájemce, tak pronajímatel mají právo jej ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s nevýznamnou sankcí. Pokud má právo na ukončení leasingu pouze nájemce, je toto právo považováno za opci na ukončení leasingu, která je dostupná nájemci a kterou účetní jednotka zohledňuje při určování doby trvání leasingu. Pokud má právo na ukončení leasingu pouze pronajímatel, zahrnuje nevypověditelná doba leasingu období, na které se vztahuje opce na ukončení leasingu. Opce na prodloužení nebo ukončení leasingu může být

spojena s jednou nebo více smluvními podmínkami (například se zárukou zbytkové hodnoty) tak, že nájemce zaručí pronajímateli minimální nebo fixní peněžní návratnost, která je v podstatě stejná bez ohledu na to, zda došlo k využití této opce. V takových případech účetní jednotka předpokládá, že nájemce si je dostatečně jist, že využije opci na prodloužení leasingu, případně že nevyužije opci na ukončení leasingu

Nájemce musí přehodnotit dobu trvání leasingu, pokud dojde k významné události nebo k významné změně okolností, která je pod kontrolou nájemce a ovlivňuje to, zda je dostatečně jisté, že nájemce využije opci, která původně nebyla zahrnuta do určení doby trvání leasingu, nebo že nevyužije opci, která původně byla zahrnuta do určení doby trvání leasingu. Změny tržních faktorů (např. změny tržních cen relevantních pro leasing nebo koupi obdobného aktiva) nejsou pod kontrolou nájemce, a nezakládají proto důvod k přehodnocení leasingu.

Ohledně doby leasingu se vedou již od data vydání IFRS 16 mezi odbornou veřejností velké debaty. Zejména pokud jde o interpretaci termínů „vymahatelná práva a povinnosti“ či „nevýznamná sankce“. Konkrétně byla tato problematika diskutována například na webcastech IASB. Z dosavadního vývoje diskusí a prostudovaných zdrojů informací je zjevné, že „sankce“ není definována pouze peněžním vyjádřením a je třeba ji interpretovat nejen v tom smyslu, že zahrnuje smluvní částku, kterou bude jedna smluvní strana muset uhradit druhé v případě, že uplatní opci na ukončení leasingu. Za sankci je třeba považovat i jiný odtok ekonomických prostředků pronajímatele či nájemce v důsledku ukončení leasingu (např. náklady na přemístění nebo na nalezení náhradního nájemníka). Čím specifitější je dané podkladové aktivum, tím obtížnější je leasing ukončit a náklady na přemístění mohou být významné. Sankce tedy může existovat i v případě, že ve smlouvě není stanovena sankční částka. Z dosavadního vývoje je také zřejmé, že určení doby leasingu bude v řadě konkrétních případů vyžadovat použití významného úsudku. Mezi tyto případy zcela jistě spadá i problematika smluv na dobu neurčitou u zemědělských pachtů.

5.2.5 Leasingové platby

Leasingové platby jsou platby, které během doby trvání leasingu hradí nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva. Leasingové platby zahrnují:

- pevné platby, tj. platby poskytnuté nájemcem pronajímateli za právo k užívání aktiva během doby trvání leasingu s výjimkou variabilních leasingových plateb, snížené o případné leasingové pobídky poskytované pronajímatelem (např. finanční částka předem vyplacená nájemci jako úhrada jeho nákladů na stěhování);
- variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě (tj. ta část plateb, která se v průběhu trvání smlouvy mění v důsledku změn skutečností nebo jiných okolností po dni zahájení leasingu s výjimkou změn, které jsou v důsledku plynutí času (např. očekávaná změna inflace));
- realizační cenu opce na nákup v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní (tj. odkoupí předmět leasingu na konci);
- platby sankcí za ukončení leasingu v případě, že doba trvání leasingu odpovídá tomu, že nájemce uplatní opci na ukončení leasingu (např. auto na konci smlouvy);

- částky, u nichž se očekává, že budou splatné nájemcem v rámci záruk zbytkové hodnoty (tj. např. garance od nájemce ohledně toho, že hodnota aktiva k datu vrácení na konci leasingu bude v nějaké minimální výši nebo vyšší);
- penalizace při využití opce (tj. náklad týkající se ukončení leasingu při využití opce (např. penalizace za předčasné ukončení).

Leasingové platby nezahrnují částky alokované na neleasingové komponenty smlouvy. Výjimku představují případy, kdy nájemce zvolil účetní postup, podle něhož se leasingová komponenta účtuje společně s neleasingovými komponentami jako jedna leasingová komponenta. Variabilní leasingové platby, které nezávisí na koeficientu či určité sazbě (např. platby na základě výkonu či využití (počet najetých km apod.)), jsou z leasingových splátek vyčleněny.

Existuje rozdíl mezi leasingovými platbami a leasingovými závazky. Leasingové závazky jsou, tak jak je relevantní, ve své podstatě diskontované leasingové platby.

5.2.6 Diskontní míry

Diskontní míry se používají pro stanovení současné hodnoty leasingových plateb, které jsou východiskem pro klasifikaci leasingu a pro ocenění čisté investice pronajímatele do leasingu a závazku nájemce z leasingu. Nájemce používá jako diskontní míru implicitní úrokovou míru leasingu. Pokud tuto míru nelze snadno určit, použije nájemce přírůstkovou výpůjční úrokovou míru (viz také 3.7). Pronajímatel používá jako diskontní míru implicitní úrokovou míru leasingu.

Diskontní míra použitá k ocenění závazku se použije pouze jednou při počátečním výpočtu hodnoty závazku nájemcem (tj. závazek se ocení diskontní mírou stanovenou na počátku), pokud nedošlo k události, která by vyvolala nové posouzení leasingu a vyžadovala změnu diskontní sazby. Proto lze diskontní sazbu měnit následně pouze ve vybraných situacích, jako je třeba změna doby trvání leasingu (viz také 5.3.9).

5.2.7 Počáteční přímé náklady

Počáteční přímé náklady jsou přírůstkové náklady, které by nevznikly, pokud by leasing nebyl získán (např. provize, částky vyplacené stávajícímu nájemci, aby leasing ukončil apod.)

5.2.8 Výjimky pro vykazování na straně nájemce a jiná zjednodušení

V souladu s IFRS 16 nájemce u všech leasingových vztahů po dobu trvání leasingu vykazuje závazek hradit leasingové platby a aktivum z práva na užívání podkladového aktiva. Výjimku standard umožňuje pouze u krátkodobých leasingů a u leasingů, jejichž podkladové aktivum má nízkou hodnotu. Tj. při uplatnění těchto výjimek jsou smluvní nastavení obsahující leasing vykazovány jako služba, tj. jako operativní leasing dle IAS 17. Standard IFRS 16 ale přináší dodatečné požadavky na zveřejnění týkající se uplatnění těchto výjimek.

5.2.8.1 Krátkodobý leasing

Krátkodobý leasing je definován jako leasing, jehož doba trvání k datu zahájení leasingu je maximálně 12 měsíců a který neobsahuje opci na nákup podkladového aktiva. Výjimka pro krátkodobý leasing se volí pro třídu podkladového aktiva, k němuž se právo k užívání vztahuje. Třída podkladových aktiv je seskupením podkladových aktiv s podobným charakterem a využitím ve společnosti. Nájemce, který výjimku uplatní, nebude v rozvaze vykazovat závazek z leasingu ani aktivum z práva k užívání. Příslušné leasingové platby bude účtovat do nákladů, a to buď rovnoměrně po dobu trvání leasingu, nebo na jiné systematické bázi. Pro vyhodnocení krátkodobých leasingů tak lze považovat za problematické především scénáře ročních smluv s opcí na prodloužení.

5.2.8.2 Leasing aktiv s nízkou hodnotou

Nájemce má rovněž možnost zvolit obdobný účetní postup pro leasingy, u nichž má podkladové aktivum nízkou hodnotu. Volba se provádí pro každý leasing zvlášť. Nájemce, který se rozhodne uplatnit tento postup, nebude v rozvaze vykazovat závazek z leasingu ani aktivum z práva k užívání. Příslušné leasingové platby bude účtovat do nákladů, a to buď rovnoměrně po dobu trvání leasingu, nebo na jiné systematické bázi.

Při stanovení hodnoty podkladového aktiva nájemce vychází z hodnoty, kterou toto aktivum mělo jako nové, bez ohledu na jeho stáří. Posouzení, zda má podkladové aktivum nízkou hodnotu, se provádí na absolutním základě. Leasingy aktiv s nízkou hodnotou splňují podmínky pro výjimku bez ohledu na to, zda jsou tyto leasingy pro nájemce významné. Na toto posouzení nemá vliv velikost ani povaha nájemce ani jeho situace. Tudiž se předpokládá, že různí nájemci dospějí ke stejným závěrům ohledně toho, zda má konkrétní podkladové aktivum nízkou hodnotu. Podkladové aktivum může mít nízkou hodnotu pouze v případě, že: a) nájemce může mít užitek z využívání podkladového aktiva samostatně nebo společně s jinými zdroji, které jsou nájemci snadno dostupné; a b) podkladové aktivum není vysoce závislé na jiných aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno. Leasing podkladového aktiva nesplňuje podmínky pro leasing aktiva s nízkou hodnotou, pokud je povaha aktiva taková, že toto aktivum v novém stavu obvykle nemá nízkou hodnotu. Podmínky pro leasing aktiv s nízkou hodnotou nesplňují tedy například leasingy automobilů, protože nový automobil by obvykle neměl nízkou hodnotu. Obdobně tuto výjimku nesplňují leasingy kanceláří nebo pozemků (vysoké hodnoty aktiv), ale ani třeba leasingy náhradních pneumatik pro nákladní automobil (vysoce závislé aktivum na jiných aktivech). IFRS 16 v aplikační příručce uvádí, že podkladovými aktivy s nízkou hodnotou mohou být například tablety a osobní počítače, drobný kancelářský nábytek a telefony. Cenovou hranici pro aktiva s nízkou hodnotou nijak dále nespecifikuje. Výjimka je založena na individuální hodnotě aktiv, tj. hodnota leasingových plateb není pro rozhodnutí týkající se použití výjimky relevantní. Například, pokud je smlouva o nájmu v celkové hodnotě významná a jedná se o 50 nepříliš sofistikovaných notebooků v obdobné ceně, je uplatnění výjimky vyhodnoceno na úrovni jednotlivého notebooku a je pravděpodobné, že může být uplatněna.

5.2.8.3 Praktické zjednodušení - portfoliový přístup

IFRS 16 obecně specifikuje vykazování individuálních leasingových vztahů. Účetní jednotka však může jako praktické zjednodušení použít IFRS 16 na portfolio leasingů s podobnými charakteristikami, pokud reálně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, podstatně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na samostatné leasingy v rámci tohoto portfolia. Při účtování o portfoliu musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolia.

5.2.9 Prvotní a následné oceňování aktiva z práva k užívání

K datu zahájení leasingu nájemce ocení aktivum z práva k užívání pořizovacími náklady. Tyto náklady zahrnují:

- částku prvotního ocenění závazku z leasingu;
- veškeré leasingové platby uhrazené pronajímateli k datu zahájení leasingu nebo před tímto datem snížené o veškeré leasingové pobídky obdržené od pronajímatele;
- veškeré počáteční přímé náklady vynaložené nájemcem (viz 5.2.7);
- odhadované náklady, které nájemce vynaloží na demontáž a odstranění podkladového aktiva a na uvedení místa, kde se nalézá, do původního stavu, nebo uvedení podkladového aktiva do stavu vyžadovaného podmínkami leasingu, pokud tyto náklady nejsou vynaloženy na výrobu zásob. Tyto náklady mu vzniknou buď k datu zahájení leasingu, nebo jako důsledek používání podkladového aktiva (alternativa konceptu rezervy na uvedení do původního stavu dle IAS 37 Rezervy).

Nájemce aktivum z práva k užívání následně oceňuje s použitím modelu oceňování pořizovacími náklady (pokud nepoužije některý z jiných možných modelů oceňování, což je v podmínkách ČR spíše nepravděpodobné). Při použití modelu oceňování pořizovacími náklady nájemce aktivum z práva k užívání následně ocení pořizovacími náklady sníženými o oprávký a opravné položky (ztráty ze snížení hodnoty).

Nastavení ocenění aktiva s použitím modelu pořizovacích nákladů je tedy následující:

Aktivum z práva k užívání oceněné pořizovacími náklady =

$$\begin{aligned} &+ \textit{leasingový závazek} \\ &+ \textit{zaplacené zálohy} \\ &- \textit{přijaté leasingové pobídky} \\ &+ \textit{prvotní přímé náklady} \\ &+ \textit{náklady na ukončení / uvedení do původního stavu} \end{aligned}$$

A jeho hodnota je následně upravována o

$$\begin{aligned} &- \textit{oprávký} \\ &- \textit{opravné položky} \\ &+/- \textit{přecenění leasingového závazku} \end{aligned}$$

5.2.10 Prvotní a následné oceňování závazku z leasingu

K datu zahájení leasingu ocení nájemce závazek z leasingu současnou hodnotou leasingových plateb, které budou uhrazeny po dobu trvání leasingu. Závazky z leasingu jsou tedy diskontované leasingové platby. Při diskontování plateb musí společnost využívat správnou diskontní sazbu, tj. zpravidla přírůstkovou úrokovou míru, která odpovídá době trvání leasingové smlouvy (= doba trvání leasingu). Závazek z leasingu se vykazuje podobně jako jiné finanční závazky. Určuje se částkou, která zajistí konstantní úrokovou míru u zbývajících zůstatku závazku z leasingu (tj. diskontní mírou stanovenou k datu zahájení leasingu, pokud nenastaly důvody pro její přehodnocení). Uhrazené leasingové platby snižují hodnotu závazku z leasingu.

5.2.11 Vykazování nákladů

Po datu zahájení leasingu nájemce účtuje odpisy aktiva z práva k užívání a zvlášť účtuje úroky ze závazku z leasingu. Do nákladů na leasing nájemce tedy zahrne:

- odpisy aktiva z práva k užívání;
- úroky ze závazku z leasingu;
- variabilní platby, které nepatří do závazku z leasingu (např. variabilní leasingové platby, které nejsou vázány na index ani sazbu);
- snížení hodnoty aktiva z práva k užívání.

Obdobně jako tomu bylo u finančního leasingu dle IAS 17, pokud nájemce odpisuje aktivum z práva k užívání rovnoměrně, jeho celkové náklady za účetní období (tj. úroky plus náklady na odpisy) jsou obvykle vyšší v počátečních obdobích a nižší v pozdějších obdobích. Protože úroková míra je u závazku z leasingu konstantní, úrokové náklady v důsledku hrazených plateb a snižujícího se závazku klesají.

5.2.12 Variabilní leasingové platby

Variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě (tj. ta část plateb, která se v průběhu trvání smlouvy mění v důsledku změn skutečností nebo jiných okolností po dni zahájení leasingu s výjimkou změn, které jsou v důsledku plynutí času) je zahrnuta do leasingových plateb; variabilní leasingové platby, které nezávisí na koeficientu či určité sazbě (např. platby na základě výkonu či využití) jsou z leasingových plateb vyčleněny.

Variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do ocenění závazku z leasingu, vykazuje nájemce po datu zahájení leasingu v období, ve kterém nastane událost nebo podmínka, jež tyto platby vyvolává, a účtuje o nich do výsledku hospodaření. V případě inflace je pro budoucí platby uvažována inflace dle aktuálního stavu jako by se již neměla měnit do konce trvání leasingu, dokud nedojde ke změně sazby, která vyvolá změny v závazku.

5.2.13 Přehodnocení a modifikace leasingu

V souladu s IFRS 16 účetní jednotka přehodnotí, zda smlouva má charakter leasingu nebo obsahuje leasing, pouze v případě, že dojde ke změně smluvních podmínek. Změnou

smluvních podmínek není uplatnění opce (např. opce na prodloužení) ani neuplatnění opce, která je zakotvena v leasingové smlouvě. Modifikace není totéž co přehodnocení leasingu. Je rozdíl, jestli k přecenění aktiva a závazku z leasingu dojde kvůli:

- přehodnocení odhadů použitých pro účtování o leasingu a nebo
- modifikaci leasingu

K přehodnocení leasingu po datu jeho zahájení dochází například kvůli změně leasingových plateb (peněžních toků) vyplývajících z ustanovení původní smlouvy (např. změny sazeb inflace), přehodnocení doby trvání leasingu (musí být provedeno v případě, že dojde ke změně nevypověditelné doby leasingu), přehodnocení pravděpodobnosti uplatnění kupní opce, změny částky, která bude podle očekávání splatná v rámci záruky zbytkové hodnoty, změny leasingových plateb důsledkem změny pohyblivých úrokových měr apod. Nevypověditelná doba leasingu se změní například tehdy, pokud:

- e) nájemce využije opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určení doby trvání leasingu;
- f) nájemce nevyužije opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určení doby trvání leasingu;
- g) nastane událost, která smluvně zavazuje nájemce, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně nezahrnula do určování doby trvání leasingu; nebo
- h) nastane událost, která smluvně zakazuje nájemci, aby využil opci, kterou účetní jednotka původně zahrnula do určování doby trvání leasingu.

V případě **modifikace leasingu** (tj. dojde-li ke změně rozsahu leasingu nebo protihodnoty za leasing, které nebyly součástí původních podmínek leasingu) je nutné posoudit modifikovanou smlouvu, zda obsahuje leasing. Změny v důsledku sjednání nových smluvních podmínek nebo změny původních podmínek jsou modifikací leasingu. Jestliže modifikovaná smlouva obsahuje leasing, nájemce modifikaci zaúčtuje jako samostatný leasing nebo jako změnu účtování o stávajícím leasingu (tj. nikoli jako samostatný leasing). Nájemce účtuje modifikaci leasingu (tj. změnu rozsahu leasingu nebo protihodnoty za leasing, které nebyly součástí původních podmínek leasingu) jako samostatný leasing odděleně od původního leasingu, pokud jsou splněny obě následující podmínky:

- modifikace zvyšuje rozsah leasingu tím, že k němu přidává právo k užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv;
- protihodnota za leasing se zvyšuje o částku souměřitelnou se samostatnou cenou za zvýšení rozsahu a o případné vhodné úpravy této samostatné ceny tak, aby odrážela okolnosti konkrétní smlouvy.

Jsou-li obě podmínky splněny, důsledkem modifikace jsou dva samostatné leasingy, tj. nemodifikovaný původní leasing a nový samostatný leasing. O samostatné smlouvě obsahující leasing nájemce účtuje stejně, jako by účtoval o novém leasingu.

U modifikace leasingu, která není účtována jako samostatný leasing, nájemce alokuje protihodnotu v modifikované smlouvě a podle doby trvání modifikovaného leasingu přecení

závazek z leasingu diskontováním revidovaných leasingových plateb pomocí revidované diskontní sazby. Příklady modifikací zahrnují:

- Zvýšení rozsahu leasingu doplněním práva na užívání jednoho nebo několika dalších podkladových aktiv
- Snížení rozsahu leasingu odebráním práva na užívání jednoho nebo několika podkladových aktiv nebo zkrácením smluvní doby trvání leasingu
- Zvýšení rozsahu leasingu prodloužením smluvní doby trvání leasingu
- Změnu protihodnoty za leasing zvýšením nebo snížením leasingových plateb

Modifikací není uplatnění kupní opce či opce na prodloužení ani změna posouzení pravděpodobnosti, zda je uplatnění takové opce dostatečně jisté. Tyto faktory však mohou vést k přehodnocení závazku z leasingu a aktiva z práva k užívání.

Jak potvrzují i odborníci z praxe, výše uvedené koncepty jsou dosti teoretické a jejich praktické uplatnění např. na pachtu zemědělských pozemků na dobu neurčitou nebo při pozemkové úpravě může být velmi nejasné.

5.2.14 Požadavky na zveřejnění u nájemce

Nájemce vykazuje buď v rozvaze nebo v příloze k účetní závěrce aktiva z práva k užívání odděleně od jiných aktiv. Pokud nevykazuje závazky z leasingu v rozvaze samostatně, musí také zveřejnit, ve kterém řádku rozvahy jsou tyto závazky zahrnuty.

Ve výkazu zisků a ztrát a ve výkazu ostatního úplného výsledku vykazuje nájemce úrokové náklady na závazek z leasingu odděleně od odpisů aktiva z práva k užívání. Úrokové náklady na závazek z leasingu představují komponentu finančních nákladů, u které standard IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (IASB, 2018) vyžaduje, aby byla ve výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku prezentována samostatně.

Ve výkazu cash flow nájemce zařadí: a) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje jistinu, pod financování; b) peněžní platby za tu část závazku z leasingu, která představuje úrok, do příslušné kategorie podle požadavků na zaplacený úrok a c) krátkodobé leasingové platby, platby za leasingy aktiv s nízkou hodnotou a variabilní leasingové platby, které nebyly zahrnuty do ocenění závazku z leasingu, pod provozní činnosti.

Nájemce musí také zveřejnit následující částky za účetní období:

- a) výši odpisů aktiv z práva k užívání podle třídy podkladového aktiva;
- b) úrokové náklady na závazky z leasingu;
- c) náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům (tyto náklady nemusí zahrnovat náklady na leasingy s dobou trvání leasingu jeden měsíc nebo kratší);
- d) náklady vztahující se k leasingům aktiv s nízkou hodnotou (tyto náklady nezahrnují náklady vztahující se ke krátkodobým leasingům aktiv s nízkou hodnotou zahrnutým výše);

- e) náklady vztahující se k variabilním leasingovým platbám, které nebyly zahrnuty do oceňování závazků z leasingu;
- f) výnos ze subleasingu aktiv z práva k užívání;
- g) celkový peněžní odtok na leasingy;
- h) přírůstky aktiv z práva k užívání;
- i) zisky nebo ztráty vznikající z operací prodeje a zpětného leasingu a
- j) účetní hodnotu aktiv z práva k užívání na konci účetního období podle třídy podkladového aktiva.

Kromě výše uvedeného zveřejní nájemce další kvalitativní a kvantitativní informace o svých leasingových činnostech. Tyto další informace mohou zahrnovat mimo jiné informace, které pomáhají uživatelům účetní závěrky posoudit:

- a) povahu leasingových činností nájemce;
- b) budoucí peněžní odtoky, kterým je nájemce potenciálně vystaven a které nejsou zahrnuty v ocenění závazků z leasingu. To zahrnuje riziko vznikající z: i) variabilních leasingových plateb; ii) opcí na prodloužení a opcí na ukončení; iii) záruk zbytkové hodnoty a iv) dosud nezahájených leasingů, ke kterým se nájemce zavázal;
- c) omezení nebo podmínky vyplývající z leasingů a
- d) operace prodeje a zpětného leasingu.

Nájemce, který vykáže krátkodobý leasing nebo leasing aktiv s nízkou hodnotou v souladu s možnými výjimkami, tuto skutečnost zveřejní stejně tak jako částku svých závazků z leasingu u krátkodobých leasingů účtovaných s uplatněním výjimek, pokud se portfolio jeho krátkodobých leasingů, z něhož mu vyplývají závazky na konci účetního období, liší od portfolia krátkodobých leasingů, k němuž se vztahují zveřejněné náklady na krátkodobý leasing.

V roce přechodu na IFRS 16 jsou požadovány další informace ke zveřejnění. Mezi ty nejdůležitější patří především sesouhlasení částek budoucích plateb zveřejňovaných dle standardu IAS 17 a částek zveřejněných dle IFRS 16 a odpovídající komentáře.

5.2.15 Přechodová ustanovení IFRS 16

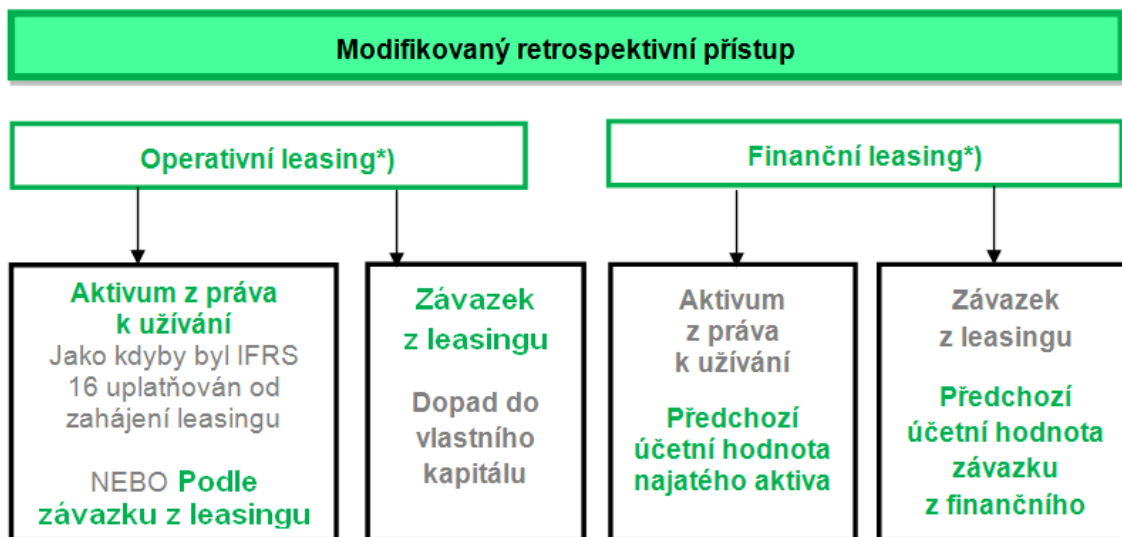
Nájemce použije nový standard na své leasingy buď plně retrospektivně (tj. retrospektivně na každé předchozí účetní období prezentované v souladu s IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby) nebo může použít tzv. modifikovaný retrospektivní přístup, kdy dopady přechodu na nový standard vykáže kumulativně k datu přechodu (určí hodnotu aktiva z práva k užívání a závazku z leasingu k 1. 1. 2019; údaje za předchozí rok (tj. vztahující se k roku 2018) nebude upravovat; připraví doplňkové informace do přílohy související s přechodem na nový standard a, pokud je to relevantní, k 1. 1. 2019, (tj. jako operaci 2019), vykáže případnou úpravu vlastního kapitálu).

Modifikovaný retrospektivní přístup nájemcům umožňuje využít celou řadu alternativních přístupů a praktických zjednodušení a jeho použití s oceněním aktiva podle

závazku z leasingu je asi logickou volbou. Tyto modifikované postupy však mohou mít významný dopad na zůstatky, které účetní jednotka vykáže při přechodu na nový standard, i na finanční informace, které bude vykazovat následně.

Schéma znázorňující uplatňování modifikovaného retrospektivního přístupu:

Obrázek:6 – Modifikovaný retrospektivní přístup



*) Stávající klasifikace podle IAS 17

V případě leasingu, který byl doposud klasifikován jako operativní, nájemce ocení při modifikované retrospektivní metodě závazek z leasingu k datu první aplikace nového standardu současnou hodnotou zbývajících leasingových plateb. Při oceňování aktiva z práva k užívání u leasingu, který byl doposud klasifikován jako operativní, si nájemce může pro každou jednotlivou smlouvu zvolit mezi oceněním aktiva, jako kdyby byl IFRS 16 uplatňován již od zahájení leasingu a oceněním aktiva částkou rovnající se závazku z leasingu (s určitými úpravami). Jako diskontní míra se použije přírůstková výpůjční úroková míra nájemce k datu přechodu. Finanční leasing je převzat v hodnotách dle IAS 17.

5.3 Procesní dopady, problémy a příklady použití IFRS 16 v zemědělství

Níže uvedené detailní body poukazují nejen na procesně-manažerská specifika spojená s IFRS 16, ale také na oblasti, jejichž podchycení může být v souvislosti s implementací IFRS 16 nejednoznačné, hůře srozumitelné anebo obtížně uchopitelné v praxi. Metodická doporučení, návrhy ani vysvětlení nejsou ale zaměřeny na konkrétní technická řešení spojená s implementací IFRS ve společnosti, tj. řeší pouze jak se dopracovat k odpovídajícím hodnotám dle IFRS 16, ale dále se nezabývají vykazováním případné úpravy ve společnosti a způsobem, jak bude vše potřebné evidováno, aby mohlo být o nájemních vztazích správně účtováno a vše zohledněno jak v české statutární závěrce, tak v IFRS závěrce nebo reportingu dle relevantních požadavků. Jedním z nevyhnutelných dopadů je pak zavedení nových vhodných analytických účtů, jejichž prostřednictvím budou sledována aktiva z práva k užívání, leasingové závazky, odpisy a náklady na financování; případně další požadavky pro přílohu (viz 5.2.14). Dosavadní praxe spojená s aktivací finančního

leasingu dle standardu IAS 17 potvrzuje, že je vhodné pro obdobné úpravy zakládat samostatné účty nebo třídy majetku a evidovat související položky odděleně od jiných aktiv a závazků.

5.3.1 Dopad implementace IFRS 16 na klíčové ukazatele hospodaření

Z prostudovaných zdrojů i přiložených příkladů v bodech dále vyplývá, že implementace IFRS 16 se dotkne prakticky každé společnosti vykazující dle IFRS, která má nějaké náklady na nájemné a že změny ve výkaznictví mohou mít mnohdy i zásadní vliv na klíčové ukazatele. Mezi tyto dopady patří především následující:

Tabulka: 2 – Dopady implementace IFRS 16 na klíčové ukazatele

Ukazatel	Výpočet ukazatele	Pravděpodobný dopad implementace IFRS 16	Pravděpodobný vliv na ukazatel
Zadluženost	<i>Závazky / vlastní kapitál</i>	<i>Nárůst závazků, možný pokles vlastního kapitálu</i>	Zvýšení
EBIT	<i>Zisk před zdaněním a úroky</i>	<i>Dle IAS 17 operativní nájem součástí provozního výsledku, dle IFRS 16 nájem „rozdělen“ na odpis a úroky</i>	Zvýšení
EBITDA	<i>Zisk před zdaněním, úroky a odpisy</i>	<i>Dle IAS 17 operativní nájem součástí provozního výsledku, dle IFRS 16 nájem „rozdělen“ na odpis a úroky</i>	Zvýšení
Likvidita	<i>Krátkodobá aktiva / krátkodobé závazky</i>	<i>Nárůst závazků</i>	Snížení
ROCE	<i>EBIT/závazky + vlastní kapitál</i>	<i>Záleží na složení leasingového portfolia – jak EBIT tak závazky vzrostou</i>	???

5.3.2 Procesní opatření pro identifikaci smluv obsahujících leasing

Před implementací IFRS 16 je velmi vhodné a řadou dostupných manuálů a příruček doporučené provést analýzu stavu připravenosti k implementaci IFRS16. Tuto analýzu by měl provádět management a zodpovědět především následující otázky:

- 1) Víme, které smlouvy ve společnosti obsahují leasing?
- 2) Jsou naše systémy, procesy a komunikační pravidla nastaveny tak, aby evidovaly a zpracovaly všechny potřebné informace a ty byly k dispozici konečnému zpracovateli účetní závěrky?

- 3) Jsou naše systémy a procesy dostatečně vybaveny ke dlouhodobé evidenci smluv v souladu s IFRS 16 v kontextu sledování změn, přehodnocení či modifikací?
- 4) Byly provedeny analýzy s cílem identifikovat leasingové vztahy, u nichž je možno uplatnit výjimky a budou tyto výjimky uplatněny?
- 5) Máme představu, co obnáší přechod na IFRS 16 k 1. 1. 2019 a jaká případná zjednodušení a postupy budou uplatněny?
- 6) Víme, jaké budeme používat diskontní sazby a jak budou stanoveny?
- 7) Odhadli jsme dopady implementace IFRS 16 na základní ukazatele společnosti a, pokud je relevantní, prodiskutovali s klíčovými uživateli jako např. banky jak se odrazí změny metodiky na těchto ukazatelích a v závěrce společnosti?
- 8) Budou nějaké daňové dopady v souvislosti s úpravami a jak a kým budou případné úpravy odložené daně vyhodnocovány?
- 9) Zabývali jsme se tím, zda naše strategie ohledně uplatnění leasingu v podnikání společnosti vyžaduje nějakou revizi?
- 10) Vyhodnotili jsme dopady standardu v oblasti pachtu zemědělských pozemků a, pokud jsou významné a administrativně náročné, vydefinovali předpoklady a postupy, kterými lze tuto oblast dlouhodobě podchytit a spravovat pro výkaznictví dle IFRS 16?

V Příloze 4 je dále uveden příklad dotazníku pro analýzu organizačního zajištění uzavírání nájemních a servisních smluv, který může být vhodnou pomůckou pro analýzu části procesů a výchozím bodem pro vyhodnocení odpovídajícího nastavení pro potřeby společnosti.

V Příloze 3 je dále uveden příklad podkladového dotazníku pro strukturovanou obecnou analýzu nájemních a servisních smluv ve společnosti.

5.3.3 Požadavky na zveřejnění

IFRS 16 ve srovnání s předcházející úpravou platnou do 31. 12. 2018 vyžaduje u nájemce výrazně více informací k uvádění do přílohy k účetní závěrce anebo přímo do výkazů (viz 5.2.14). To obnáší řadu opatření a rozhodnutí, mnohdy s významným dopadem na prezentaci finančních výsledků. Mezi otázky, které by si měl management účetní jednotky v souvislosti s přechodem na tento nový standard a zveřejňováním informací položit, především zřejmě patří:

- 1) Ovlivní požadavky na zveřejnění nastavení některých smluv do budoucna anebo politiku využití leasingu ve společnosti? Budou mít tato zveřejnění vliv na další možnosti financování společnosti?
- 2) Jsou tyto informace požadované k uvedení do přílohy pro společnost citlivé? Existují nějaké možnosti agregace? Jak budeme přistupovat ke zveřejnění údajů, které mohou být uvedeny alternativně ve výkazech anebo v příloze?
- 3) Uvádí se více informací než dříve. Jsou naše procesy a systémy dostatečně uzpůsobeny, aby tyto informace mohly zpracovávat a aby bylo možno je včas

vyhodnotit a zkontrolovat? Jak budeme kontrolovat kompletnost a konzistenci zpracovaných a poskytovaných informací?

- 4) Kdo bude tyto informace zpracovávat, jaká bude součinnost účetního oddělení s ostatními odděleními a kdo bude kontrolovat kompletnost, správnost a přiměřenost zveřejněných informací o jednotlivých smlouvách?
- 5) Jaké budou třeba zásahy do účtové osnovy, číselníků, registrů a komunikačních protokolů pro opakované získání těchto informací v odpovídající kvalitě a v termínu?
- 6) Jaké jsou nejasnosti ohledně zveřejnění některých položek v příloze, kdy standard přesně nedefinuje požadavek? Jak budou tyto situace řešeny?
- 7) Jaké budou základní předpoklady uplatněné u specifických nájemních vztahů, jako jsou např. pachty nebo smlouvy s opcemi, a jak budou tyto informace o případných předpokladech presentovány v účetní závěrce?
- 8) Jak budeme evidovat leasingové smlouvy, u nichž byly uplatněny výjimky na krátkodobý leasing a aktiva s nízkou hodnotou? Kde bude nastavena hranice pro detailní sledování a jak bude odděleno např. od ostatních nákladů na služby?
- 9) Jak bude presentováno sesouhlasení přechodu na IFRS 16 s údaji uváděnými v závěrce k 31. 12. 2018? Jsou ze změny metodiky nějaké dopady do vlastního kapitálu? Co je jejich příčinou?
- 10) Je možné, že přechod na IFRS16 identifikuje nějaké smlouvy, které byly nesprávně kategorizovány jako operativní leasing dle předchozího standardu anebo měly ztrátový charakter, aniž by na ně byla tvořena rezerva? Jak bude v takové situaci postupováno a jak bude zohledněno v závěrce?

Každá společnost je jiná a disponuje jinými zdroji informací a procesy. Bez ohledu na společnost je ale třeba vždy vyhodnotit, zda aktiva z práva k užívání budou vykazována samostatně již přímo v rozvaze anebo v rozvaze agregovaná s ostatními dlouhodobými aktivy s doplňujícím detailem v příloze. Obdobně v případě závazků. Při aplikaci modifikované retrospektivní metody pro přechod na IFRS 16 (viz 5.2.15) dochází v souvislosti s leasingem k navýšení zůstatků dlouhodobých aktiv a na straně pasiv dlouhodobých i krátkodobých závazků. V případě významných leasingů tak budou informace v roce prvotní aplikace nesrovnatelné s minulým účetním obdobím. To, zda tyto údaje oddělit přímo v rozvaze je na zvážení managementu. Z důvodu presentace výsledků přímo na základě rozvahy, sesouhlasení IFRS s CZ GAAP reportingem či z jiných důvodů může být vhodné poukázat na dopady nového standardu přímo v rozvaze. V tomto případě je třeba zohlednit jinou presentaci najatých investic do nemovitostí (není předmětem této diplomové práce).

Za často opomíjenou oblast finančního výkaznictví lze považovat výkaz cash flow, který bývá až posledním sestavovaným výkazem a mnohdy jsou do něj informace doplňovány na méně systematické bázi nežli pro rozvahu a výsledovku. Jak je zřejmé z 5.2.14, klasifikace peněžních toků dle IFRS 16 není konzistentní s vykazováním těchto toků dle CZ GAAP a v případě významnějších leasingů může být třeba dosti obsáhlá doplňková

evidence. Ta může být u některých smluv opodstatněná i v souvislosti s požadavkem na uvádění informací ohledně budoucích peněžních odtoků, které nebyly zahrnuty v ocenění závazků z leasingu (variabilní leasingové platby, opce, záruky zbytkové hodnoty).

Pro zemědělskou společnost, která hospodaří na propachtované půdě, může být opravdovým oříškem k řešení informace dle 5.2.14 h) výše – zveřejnění přírůstků aktiv z práva k užívání. IASB v IFRS 16 ani jinde nikde blíže nespecifikuje, co je vlastně „přírůstkem“. Pokud se sjedná o nový operativní leasing nákladního automobilu s novou SPZ a pod novou smlouvou, asi lze učinit závěr, že toto nové aktivum z práva k užívání bude přírůstkem. Jak ale postupovat např. u dodatků pachtovních smluv vyvolaných úpravou výměry pozemku, scelením pozemků, dědickým řízením apod. není až tak jednoznačné. V těchto případech je na vedení účetní jednotky aby vyhodnotilo, co je pro společnost vlastně skutečným přírůstkem (např. nové smlouvy na nová parcelní čísla a bloky v LPIS, noví pronajímatelé, nové najaté hektary, netto apod.) a rozhodlo, jakým způsobem budou takové přírůstky v příloze účetní závěrky presentovány, a zároveň do přílohy uvedlo, jaké byly použity předpoklady.

Níže zmiňovaný příklad přírůstků aktiv z práva k užívání je jen jedním bodem, u kterého může nastat relativně velká výkladová nejistota. V případě uplatnění nového standardu je vždy ale důležité sledovat, jak postupuje praxe a rozsah informací uváděných do přílohy v dalších obdobích případně upravit na to, co lze označit za běžný oborový standard či nejlepší řešení uplatňovaná praxí apod. Pro zemědělské společnosti nebudou vzorová řešení až tak snadno dostupná, ale přesto lze v budoucích obdobích čerpat inspiraci ze závěrek jiných společností nebo odborné literatury.

5.3.4 Co znamená IFRS 16 pro praxi zemědělských podniků?

Z prostudované literatury, zpětné vazby z praxe (Jindřišková a Mádlová, 2018, pers. com) i z praktických problémů a dotazů, které se hromadí při snaze o uchopení standardu IFRS 16 pro jeho implementaci v podnikové praxi je zřejmé, že se jedná o velice teoretickou záležitost, u níž:

- a) existují mezi CZ GAAP a IFRS významné rozdíly, které mají dopad jak na rozvahu (včetně nerozděleného zisku), tak na výkaz zisku a ztráty;
- b) není dostatek zkušeností s praktickými dopady do podnikové evidence a systémového i účetního podchycení vztahů;
- c) lze oprávněně předpokládat, že bude mít dopad na finanční ukazatele společnosti a zprostředkovaně tedy i na možnosti externího financování;
- d) je nepochybné, že bude klást zvýšené nároky na související zdroje – čas a znalosti zaměstnanců, metodiku, kontroly uváděných údajů, zakomponování do controllingových reportů ve společnosti atd.;
- e) lze předpokládat, že se dotkne prakticky každé společnosti, které se týká výkaznictví dle IFRS ať již pro reportingové účely nebo pro externí výkaznictví;

- f) evidence smluv a jejich vyhodnocování pro účely zohlednění smlouvy ve výkaznictví jde mnohdy nad rámec kompetencí a informací dostupných pro účetní nebo finanční oddělení a bude třeba zapojení jiných oddělení jako logistika, nákup apod. a zaměstnanců, kteří nájmní smlouvy uzavírají nebo mění a
- g) pro zemědělské společnosti bude relevantní především oblast nájmu hospodářských strojů, zařízení a budov včetně různých dopravních prostředků a dále také specifické otázky související s nájmem zemědělských pozemků.

Účetní jednotky se tudíž musí zaměřit na to, zda smlouva obsahuje leasing, nebo zda se jedná o servisní smlouvu, protože v účtování jsou velké rozdíly, které je nutné včas zachytit a zohlednit ve výkaznictví dle IFRS a zároveň vyhodnotit možné odchylky od CZ GAAP výkaznictví.

Dopad zavedení IFRS 16 na rozvahu a výsledky hospodaření podniku lze prakticky demonstrovat na níže uvedeném jednoduchém příkladu operativního nájmu automobilu.

Předpokládejme, že si společnost AA od 1. 1. 2019 najala osobní automobil. Nájmní smlouva je uzavřena na 4 roky, celková hodnota investice je 960 000 Kč. Nájmní smlouva vyžaduje platby 20 000 Kč měsíčně po celou dobu trvání leasingu, tj. 240 000 Kč ročně. Z toho je leasingová složka 180 000 Kč a služby související s provozem automobilu 60 000 Kč ročně. Nájmné je splatné vždy ke konci měsíce. Nájmné končí ke dni vrácení automobilu pronajímateli, ale ne dříve než je datum ukončení smlouvy. Předpokládaná zbytková (zůstatková) hodnota automobilu k datu ukončení nájmu je 150 000 Kč. Tato hodnota není garantována a leasingová smlouva ani neobsahuje žádná další specifika jako opční ujednání na prodloužení doby leasingu nebo odkup najatého automobilu po dobu trvání nebo při ukončení smlouvy. Přírůstková výpůjční roční úroková míra společnosti činí 2,5% (tj. 0,208% měsíčně) a byla stanovena jako úroková míra, která by byla vynaložena v případě, že by si společnost vypůjčila prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s obdobným jištěním.

Při diskontování investice implicitní úrokovou mírou (případně přírůstkovou výpůjční úrokovou mírou nájemce) činí čistá současná hodnota leasingových plateb, tj. celkových smluvních plateb po odečtení servisní složky 60 000 Kč ročně, s 2,5% diskontní mírou celkem 684 493 Kč.

Pokud provedeme srovnání toho, jaký bude mít dopad aplikace IFRS 16 ve srovnání s tím, jak by společnost vykazovala, pokud by postupovala podle standardu IAS 17 anebo českých účetních předpisů CZ GAAP (v tomto případě není rozdíl v dopadu na hlavní účetní výkazy při uplatnění metodiky IAS 17 a CZ GAAP s výjimkou požadavků na dodatečné informace do přílohy k účetní závěrce), lze učinit následující závěr:

Celkový dopad na čistý zisk je stejný v souladu s IFRS 16 i IAS 17 / CZ GAAP, avšak s použitím modelu dle IFRS 16 s aktivem z práva k užívání se změní prezentace leasingových plateb ve výkazu o úplném výsledku. Náklady na operativní leasing podle standardu IAS 17 a CZ GAAP jsou prezentovány v provozních nákladech, zatímco v modelu s právem užívání dle IFRS 16 se odpisy a úrokové náklady vykazují samostatně a

mají pozitivní dopad na EBITDA. Zároveň jsou v účetní závěrce nájemce vykázány také aktiva z práva k užívání a leasingový závazek.

Porovnání dopadů použití IAS 17 a IFRS 16 v jednotlivých obdobích pro výše uvedený příklad uvádí Tabulka 3 níže:

Tabulka: 3 – Porovnání dopadů IAS 17, CZ GAAP a IFRS 16

Dle IAS 17 a CZ GAAP							
Rozvaha k (v Kč):	Právo z užívání	Závazek z leasingu	Výsledovka (v Kč) za:	Odpisy	Úrok	Náklady na služby	Nájemné
1.1.2019	0	0	3 měsíce	0	0	0	-60 000
31.3.2019	0	0	6 měsíců	0	0	0	-120 000
30.6.2019	0	0	9 měsíců	0	0	0	-180 000
30.9.2019	0	0	12 měsíců	0	0	0	-240 000
31.12.2019	0	0	12 měsíců	0	0	0	-240 000
31.12.2020	0	0	12 měsíců	0	0	0	-240 000
31.12.2021	0	0	12 měsíců	0	0	0	-240 000
31.12.2022	0	0	Celkem	0	0	0	-960 000

Dle IFRS 16								
Rozvaha k (v Kč):	Právo z užívání	Závazek z leasingu	Výsledovka (v Kč) za:	Odpisy	Úrok	Náklady na služby	Nájemné IFRS16	Nájemné bez služeb (kontrola)
1.1.2019	684 493	-684 493	3 měsíce	42 781	4 193	-15 000	0	-45 000
31.3.2019	641 712	-643 686	6 měsíců	85 562	8 131	-30 000	0	-90 000
30.6.2019	598 931	-602 624	9 měsíců	128 342	11 811	-45 000	0	-135 000
30.9.2019	556 150	-561 304	12 měsíců	171 123	15 233	-60 000	0	-180 000
31.12.2019	513 370	-519 726	12 měsíců	171 123	11 066	-60 000	0	-180 000
31.12.2020	342 246	-519 726	12 měsíců	171 123	6 794	-60 000	0	-180 000
31.12.2021	171 123	-177 586	12 měsíců	171 123	2 414	-60 000	0	-180 000
31.12.2022	0	0	Celkem	684 493	35 507	-240 000	0	-720 000

Detailní kalkulace pro výše uvedený příklad jsou uvedeny v Příloze 1.

Z výše uvedeného zcela jednoduchého základního příkladu propočtu v Tabulce 3 lze již tedy, bez ohledu na dlouhý seznam požadavků ke zveřejnění informací v příloze, odvodit očekávání, že:

- implementace IFRS 16 do výkaznictví společností způsobí poměrně zásadní změny v rozvaze i výsledovce společnosti jak ve srovnání s výkaznictvím dle předešlého standardu IAS 17, tak ve srovnání s výkaznictvím dle českých účetních předpisů;
- obnáší mnohem širší administrativní i početní vyhodnocení smlouvy i škálu účetních zápisů a s nimi souvisejících kontrol, administrativní evidence atd. a
- může klást zvýšené nároky na IT podporu účetní evidence včetně případných registrů dlouhodobého majetku především v případech, kdy je třeba evidence dle CZ GAAP i IFRS.

Tyto změny se s vysokou pravděpodobností také promítnou dopady na hlavní finanční ukazatele, jako jsou ukazatele zadluženosti, rentability a likvidity, které jsou zpravidla

sledovány managementem, financujícími organizacemi nebo investory (viz také 5.3.1). Kontinuita výsledků a ukazatelů je pro vedení společností velmi důležitá, stejně jako možnost rozpočtování vlivu případných účetních úprav souvisejících s leasingem a aplikací IFRS 16. Z výše uvedených důvodů případná výkladová nejistota ohledně implementace standardu u některých smluv může způsobit následné změny, jejichž dopad může být pro společnost významný nejen presentačně, ale i administrativně a procesně anebo vyžadovat velmi specifickou podporu IT a následné úpravy nastavení.

Jak je zřejmé například z problematiky opcí nebo pachtovních smluv na dobu neurčitou (pokud tyto smlouvy představují větší portfolio a nelze je administrativně řešit jednotlivě), existují oblasti, které jsou do velké míry závislé na kompetencích a odhadech managementu a jejich následné dostupnosti pro účetní, které výkaznictví tvoří. Za příklad výkladové nejistoty s nutností uplatnění odhadu lze obecně považovat situace smluv na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou na straně nájemce i pronajímatele anebo smlouvy na dobu určitou, u nichž lze oprávněně předpokládat, že s nějakou pravděpodobností dojde k jejich prodloužení na základě opce. Zde je pak pro praxi může být zcela zásadní rozhodnutí, jak zahrnout smlouvy mající relativně krátkou výpovědní lhůtu na základě vlastní smlouvy, ale u kterých se z různých důvodů předpokládá, že nájemce nebo pronajímatel nebo oba tuto krátkou výpovědní lhůtu neuplatní a smlouva má ve své podstatě dlouhodobý charakter. Pro obdobné případy je pro nájemce a jejich účtování je ve standardu k dispozici pouze metodika pro stanovení doby trvání leasingu popsána v odstavcích 18 – 20 standardu IFRS 16, resp. odstavcích B34-B41 (IASB, 2018) - viz také 5.2.4. Dalším příkladem výkladové nejistoty mohou být termíny jako „v podstatě“ či „vymahatelná práva a povinnosti“, u kterých nejsou uvedeny jednoznačné definice nebo parametry pro vyhodnocení.

Existují ale také nejasné oblasti, které manažerské odhady nevyřeší. Příkladem je například požadavek na zveřejnění „přírůstků“ k uvedení do přílohy účetní závěrky (viz 5.2.14), u kterých teprve dlouhodobější praxe zřejmě potvrdí správná řešení.

5.3.5 Obvyklé typy nájemních smluv a dopady ve společnosti

Na základě prostudovaných materiálů i na základě rozhovorů se zástupci praxe (Jindřišková, Mádlová, 2018, pers. comm) lze předpokládat, že praktické dopady implementace IFRS 16 v zemědělských společnostech budou mít především následující charakter:

Úpravy budou prováděny pro:

- a) především externí leasingové / nájemní smlouvy (smlouvy s konsolidovanými společnostmi, které jsou součástí stejného konsolidačního celku není nutno řešit, pokud budou v konsolidaci eliminovány a pokud bude ve skupině nastavena jednotná metodika jak postupovat v takových případech)
- b) smlouvy na majetky nízké hodnoty, u kterých je předpoklad, že pořizovací cena nového najatého jednotlivého majetku překračuje nějaký předem stanovený peněžní ekvivalent (např. 100 tis. Kč)
- c) smlouvy, které nemají charakter krátkodobých nebo jednorázových pronájmů

- d) smlouvy, které budou k 31. 12. 2018 vykázány jako finanční leasing – pouze reklasifikace k 1. 1. 2019, jinak se nic zásadního nezmění

V návaznosti na b) a c) bude nutno ale evidovat související nájemné pro uvádění doplňujících informací do přílohy k účetní závěrce (viz 5.2.14). Společnosti budou muset zpracovat odpovídající účetní metodiky a nastavit pro evidenci a vykazování vhodné možnosti v účetním systému. S ohledem na určitou výkladovou nejistotu i komplexní požadavky na evidenci smluv, diskontování, zohledňování opcí, indexací, variabilních plateb atd. se možná jako praktické jeví prvotní zpracování detailních úprav pro IFRS 16 manuálně mimo účetní systém a provedení případného systémového zpracování až v následujících obdobích, kdy opadne výkladová nejistota související s přijetím zcela nové IFRS koncepce vykazování smluvních vztahů majících charakter leasingu; případně až bude vykazování leasingu ověřeno auditem a detailně zkontrolováno managementem.

Zásadním krokem v přípravě na výkaznictví dle IFRS 16 je nutnost identifikovat leasingové vztahy, které budou předmětem úpravy. Pro identifikaci leasingového vztahu je vhodné aplikovat vývojový diagram uvedený v bodě 5.2.1 a zodpovědět související otázky. Pro méně jednoznačné smlouvy je vhodné dohledat dostupné příklady anebo prokonzultovat konkrétní nastavení s odborníky / auditory / na školení apod. Některé z takových příkladů, napomáhajících ke správné identifikaci leasingu, jsou uvedeny v Příloze 2.

S ohledem na charakter podnikání v zemědělství lze předběžně předpokládat následující dopady související s implementací IFRS 16:

- Veškeré pachty zemědělské půdy, lesních pozemků, rybníků apod. splňují charakteristiku leasingu, který bude předmětem úpravy pro IFRS 16.
- Veškeré ostatní pachty a nájmy nemovitého majetku včetně skladů, výrobních prostor, kanceláří nebo prodejen s vysokou pravděpodobností do úpravy na leasing také spadají, s výjimkou např. krátkodobého záboru půdy pro stánky na jednorázové akci, pronájmu salonku v hotelu apod.
- Veškeré nájmy související s logistikou, vybavením skladů a výroby, osobními automobily, sklízecí technikou apod. je třeba specificky vyhodnotit smlouvu po smlouvě, zda vyhoví podmínkám aktivace stanoveným v IFRS 16 – společnosti by měly za tímto účelem smlouvy včas analyzovat a použít dostupné příklady a konzultace. Především zhodnocení existence identifikovaného aktiva a práva řídit jeho užívání může být v některých případech poměrně komplikované.
- Nájmy vratných obalů s nízkou hodnotou (bedny, palety apod.) s velkou pravděpodobností předmětem leasingové úpravy nebudou, ale u jiných obalů (např. speciálních tlakových lahví, zásobníků apod.) bude nutno vyhodnotit, zda se jedná o leasing v souladu s IFRS 16.
- U nájmu drobného IT hardware (např. notebook, telefon apod.) lze předpokládat, že spadnou pod výjimku b) výše. Nicméně, i když o nich nebude účtováno v rozvaze, bude třeba je evidovat a zpracovat pro účely informací do přílohy k účetní závěrce. Hodnotný hardware (např. servery) pravděpodobně podmínku b) výše nesplní a,

pokud budou smlouvy vyhodnoceny v tom smyslu, že se jedná o smlouvy obsahující leasing, budou předmětem úpravy.

- Smlouvy, které se vztahují k infrastruktuře včetně IT, produktovodům, sdílené výrobě, smluvní dopravě, reklamním plochám apod. mohou být komplexní a je třeba je vyhodnotit co nejdříve.
- Je nutno včas podchytit smlouvy, u nichž je významná anebo specifická složka financování, indexace, valorizace nebo provázání nájemného na podmínky, které nesouvisí s tržními sazbami (např. výkonově stanovený nájem apod.)
- S ohledem na předpoklad špatné dostupnosti implicitních úrokových sazeb pro jiné než finanční leasingy a relativně nízkých přírůstkových úrokových sazeb je relevantní a pravděpodobně i efektivní zvážit maximální možná zjednodušení ohledně stanovení diskontních sazeb pro operativní leasingy ve společnosti a sazby sjednotit v maximální možné míře.
- Je třeba vyhodnotit, jaké budou uváděny informace do přílohy a jak budou sledovány i prezentovány.

U všech smluv je pak třeba posuzovat nejen existenci identifikovaného aktiva, ale také ostatní aspekty smlouvy, které určují, zda se jedná o smlouvu obsahující leasing (tj. i právo získat v podstatě veškerý ekonomický prospěch z využívání identifikovaného aktiva a právo řídit využívání identifikovaného aktiva). Nutnost identifikovat neleasingové komponenty povede u některých společností v pozici nájemce patrně ke změně postupů. Doposud nemusely tyto společnosti identifikaci leasingových a neleasingových komponent řešit, protože se často účtovaly stejně (např. operativní leasing a servisní smlouva). Avšak vzhledem k tomu, že většina leasingů je nyní vykazována v rozvaze nájemce, bude v některých případech vhodné posílit procesy v oblasti identifikace leasingových a neleasingových komponent smlouvy.

Za velice problematickou oblast lze považovat vyhodnocení opcí obsažených ve smlouvách. Význam podkladového aktiva pro provozní činnost společnosti bude pak mít rovněž zásadní vliv na posouzení, zda je dostatečně jisté, že dojde k uplatnění kupní opce nebo opce na prodloužení leasingu. Na smlouvy vypověditelné nebo smlouvy s automatickým obnovováním se IFRS 16 použije pouze v případě, že zakládají vymahatelná práva a povinnosti. Leasing není vymahatelný, pokud jak nájemce, tak pronajímatel mají právo jej ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s nevýznamnou „sankcí“ (viz také 5.2.4 a 6.1). Například společnost, která si pronajímá nějaký areál (např. výrobní závod, distribuční areál nebo firemní centrálu) a neuplatní kupní opci či opci na prodloužení leasingu, se vystaví významným ekonomickým potížím, pokud není k dispozici odpovídající náhrada. Během hledání náhradní nemovitosti se bude potýkat s významnými negativními dopady, které lze považovat za „významnou sankci“. Jestliže je sankce významná, vymahatelnost smlouvy může být fakticky delší, než je v ní uvedeno (doba trvání leasingu může být potom předmětem úsudku vedení). Pokud má právo na ukončení leasingu výhradně pronajímatel, období, na které se vztahuje opce na ukončení leasingu, je součástí nevypověditelné doby leasingu. To znamená, že opce pronajímatele na ukončení smlouvy

není brána v potaz a doba leasingu je maximální doba sjednaná ve smlouvě. Pokud má právo na ukončení leasingu výhradně nájemce, je toto právo považováno za opci na ukončení leasingu, která je dostupná nájemci a kterou účetní jednotka zohledňuje při určování doby trvání leasingu (existuje-li opce na ukončení leasingu, přihlédne se k míře pravděpodobnosti ohledně uplatnění / neuplatnění opce).

5.3.6 Doba trvání leasingu

Doba trvání leasingu je klíčovým parametrem pro výpočet závazku z leasingu, ocenění aktiva z práva k užívání či rozložení odpisů. Při určování doby trvání leasingu a posuzování délky nevypověditelné doby leasingu je účetní jednotka povinna použít definici smlouvy a určit období, po které je tato smlouva vymahatelná. Leasing již není vymahatelný v případě, že jak nájemce, tak pronajímatel mají právo leasing ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s „nevýznamnou sankcí“. Jak je zřejmé z vymezení v bodě 5.2.4 či bodě 5.3.4 výše, v případech, kdy leasingové smlouvy budou obsahovat opce na prodloužení nebo budou nastaveny jako smlouvy na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou, bude určení doby trvání leasingu mnohdy komplikované a velmi nejasné a bude zahrnovat významné manažerské odhady. Identifikace takových smluv, jejich včasné procesní podchycení i správnost použitých odhadů budou klíčové nejen pro správné vykázání leasingu, ale u významných smluv také pro přiměřenou kontinuitu ukazatelů v rozvaze.

Pokud bude např. existovat nájemní smlouva výrobní krmných směsí, která má při přiměřené údržbě reálnou zbytkovou dobu životnosti cca 15 let, nastavena jako smlouva na dobu neurčitou s roční výpovědí pro nájemce i pronajímatele, může být diskutabilní, jak k takové smlouvě přistoupit. Pokud jak nájemce, tak pronajímatel předpokládá automatické prodloužování smlouvy a oba jsou si vědomi problému najít nového obchodního partnera a cena nájmu je přiměřená hodnotě výrobní, je při stanovení doby leasingu asi přiměřené stanovit dobu trvání leasingu na delší období. Pokud je situace odlišná a nájemce platí cenu, kterou považuje za příliš vysokou, a zároveň má možnost i motivaci nájem v dohledné době vypovědět a výrobu provozovat jinde, bude doba trvání leasingu asi stanovena jako kratší. Z pohledu nastavení standardu i z obecného principu jak mají fungovat manažerské odhady je ale nežádoucí provádět příliš často přehodnocení doby trvání leasingu. Doba trvání leasingu by tedy měla být nastavena s přiměřenou pečlivostí, na reálném základě a opodstatněných předpokladech. Příliš krátké stanovení doby leasingu může vést k podhodnocení aktiv a závazků v rozvaze a příliš častému revidování doby trvání leasingu. Příliš dlouhé pak k jednorázovým úpravám rozvahy, které budou důsledkem špatných manažerských odhadů či neefektivní komunikace ve společnosti. Pokud by např. roční nájemné činilo 1 mil. Kč., volba doby trvání leasingu na 1 rok by odpovídala závazku a aktivu 1 mil Kč. V případě volby doby trvání leasingu na 5 let by při diskontní míře 3% již byl k datu prvotního vykázání leasingu v rozvaze závazek 4,6 mil. Kč atd. a při volbě doby trvání leasingu po celou dobu životnosti výrobní by došlo k dalšímu přiměřenému navýšení závazku.

Rozhodování o době trvání leasingu může mít ale u některých komplexnějších smluv i jiné na první pohled ne zcela zřejmé souvislosti. V obdobně nastavených smlouvách jako v příkladu výše se potom lze někdy setkat se situací „ztrátového kontraktu“ (onerous

contract dle IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (EY International Financial Reporting Group, 2016)) a požadavkem na jednorázové snížení hodnoty aktiva z práva k užívání a vykázaní ztrát ze snížení hodnoty (viz také 5.2.9) v souladu s IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. V případě, kdy účetní jednotka takovou rezervu nevykazovala a neprováděla posouzení toho, zda jsou leasingy nevýhodné podle IAS 37, anebo její propočet byl postaven na jiném manažerském odhadu než propočet doby trvání leasingu, může se jednat o relativně nepříjemnou situaci ve výkaznictví s potenciálním dopadem do výsledku hospodaření / vlastního kapitálu. Vzhledem k tomu, že v prosinci 2018 vydala IASB návrh novelizace standardu IAS 37 v této oblasti a snaží se o upřesnění toho, co je vlastně třeba zahrnovat do nákladů na plnění ztrátové smlouvy, lze výhledově očekávat další komplikace a i proto správné stanovení doby trvání leasingu může pomoci se vyvarovat možných překvapení do budoucna.

5.3.7 Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing

Posouzení toho, zda smlouva má charakter leasingu nebo leasing obsahuje, obvykle není komplikované. V některých případech však bude vyhodnocení definic a aplikace pokynů, zda smlouva obsahuje leasing, vyžadovat úsudek. Osoby, které mají na starosti vyhodnocování smluv podle nového standardu, musí mít příslušné leasingové, resp. servisní smlouvy k dispozici.

Smlouva obsahuje leasing pouze v případě, že existuje identifikované aktivum. Aktivum je zpravidla identifikováno tak, že je explicitně specifikováno ve smlouvě (např. tři osobní automobily s uvedením SPZ a dalších informací z technického průkazu, 450 m² kanceláří na uvedené adrese apod.). Aktivum však může být identifikováno i v případě, že je v době, kdy je zpřístupněno zákazníkovi k užívání, specifikováno jen implicitně (např. na dobu 3 roky). Identifikovaným aktivem může být také část kapacity aktiva.

Zákazník má právo řídit užívání identifikovaného aktiva, jestliže má právo řídit, jak a pro jaký účel je aktivum po celou dobu užívání užíváno (tj. může v průběhu doby užívání změnit, jak a pro jaký účel je aktivum užíváno), případně provozovat aktivum po celou dobu jeho užívání, aniž by dodavatel měl právo tyto provozní instrukce měnit nebo když zákazník navrhl aktivum způsobem, který předem určuje, pro jaký účel bude aktivum užíváno po celou dobu jeho užívání. Forma (jak je aktivum užíváno) a účel užívání představují jednotný koncept (tj. forma se neposuzuje odděleně od účelu).

Posouzení toho, zda má zákazník právo řídit užívání identifikovaného aktiva, bude složitější v těch případech, kdy jsou předmětem ujednání rovněž významné servisní služby. Při posuzování toho, zda má zákazník během doby užívání právo změnit formu a účel používání aktiva, je nutné zohlednit rozhodovací práva, která budou mít největší vliv na ekonomické užítky plynoucí z užívání aktiva. Nejdůležitější rozhodovací práva budou pravděpodobně záviset na povaze aktiv a na smluvních podmínkách. Rozhodnutí týkající se formy a používání aktiva lze připodobnit rozhodnutím statutárních orgánů. Jejich rozhodnutí týkající se provozních činností účetní jednotky a jejího financování jsou obvykle ta nejdůležitější, na rozdíl od jednání pracovníků, kteří rozhodnutí vykonávají. Zákazník tedy nemusí mít právo provozovat podkladové aktivum, aby měl právo řídit jeho užívání, tj.

zákazník může mít právo řídit užívání aktiva, ačkoliv ho provozují zaměstnanci dodavatele. Nicméně jsou-li příslušná rozhodnutí, jak a pro jaký účel je dané aktivum užíváno, stanovena předem, bude s právem provozovat aktivum často spojeno rovněž právo zákazníka řídit užívání aktiva.

Při posuzování, zda smlouva obsahuje leasing, je nutno postupovat v souladu s vývojovým diagramem uvedeným v bodě 5.2.1. Identifikaci aktiva i toho, zda smlouva obsahuje leasing, ilustrují také další praktické příklady uvedené v Příloze 2.

5.3.8 Příklad propočtu aplikace IFRS 16 k 1. 1. 2019 a dále

Příklad propočtu pro prvotní zachycení smlouvy v souladu s IFRS 16 k 1.1.2019 demonstruje Tabulka 4 níže. Předpokládejme, že společnost nově aplikující IFRS 16 uplatní k datu přechodu k 1.1.2019 na stávající operativní leasing zemědělského stroje modifikovanou retrospektivní metodu a hodnotu aktiva z práva k užívání stanoví na základě závazku z leasingu (viz 5.2.15).

Tabulka: 4 - Příklad nájmu zemědělské techniky

Příklad - nájem zemědělské techniky - zadání a propočet								
Pronajímatel:	ABCD							
Nájemce:	Společnost Alfa							
Předmět leasingu:	Stroj najat od 1.1.2017 na 6 let, nájemné 1mil Kč ročně							
čtvrtletní nájemné bez DPH:	250 000							
Měna:	Kč							
Počátek pronájmu:	1.1.2017							
Konec pronájmu:	31.12.2022							
Zbývající doba nájmu - počet kvartálů od data implementace IFRS 16	16							
Splatnost nájemného:	Nájemné je splatné vždy ke konci čtvrtletí							
Roční přírůstková úroková míra	5%							
Kvartální přírůstková úroková míra:	1,25%							
Výpočet současné hodnoty budoucích leasingových splátek (na základě budoucích nákladů)								
Datum	3 měsíční nájemné na 1 předmět leasingu	Měna	Počet předmětů leasingu	Celkové kvartální nájemné	Kvartální přírůstková úroková míra	Počet kvartálů k začátku leasingu	Diskontní faktor	Současná hodnota kvartálního nájemného
1.1.2019								
31.3.2019	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	1	0,988	246 914
30.6.2019	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	2	0,975	243 865
30.9.2019	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	3	0,963	240 855
31.12.2019	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	4	0,952	237 881
31.3.2020	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	5	0,940	234 944
30.6.2020	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	6	0,928	232 044
30.9.2020	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	7	0,917	229 179
31.12.2020	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	8	0,905	226 350
31.3.2021	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	9	0,894	223 555
30.6.2021	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	10	0,883	220 795
30.9.2021	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	11	0,872	218 069
31.12.2021	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	12	0,862	215 377
31.3.2022	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	13	0,851	212 718
30.6.2022	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	14	0,840	210 092
30.9.2022	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	15	0,830	207 498
31.12.2022	250 000	Kč	1	250 000	1,25%	16	0,820	204 937
31.3.2023	0	Kč	1	0	1,25%	17	0,810	0
Celkem	4 000 000			4 000 000				3 605 073

Výpočet úroku a úmoru					Dopad na finanční výkazy nájemce dle IFRS 16					5%
Datum	Annuita	Úrok	Úmor	Dlužná částka	Datum	Aktivum z práva k užívání	Závazek z leasingu	Odpisový náklad	Úrokový náklad	Dopad do čistého zisku
1.1.2019				3 605 073	1.1.2019	3 605 073	-3 605 073			
31.3.2019	250 000	45 063	204 937	3 400 136	31.3.2019	3 379 756	-3 400 136	225 317	45 063	270 380
30.6.2019	250 000	42 502	207 498	3 192 638	30.6.2019	3 154 439	-3 192 638	225 317	42 502	267 819
30.9.2019	250 000	39 908	210 092	2 982 546	30.9.2019	2 929 122	-2 982 546	225 317	39 908	265 225
31.12.2019	250 000	37 282	212 718	2 769 828	31.12.2019	2 703 805	-2 769 828	225 317	37 282	262 599
31.3.2020	250 000	34 623	215 377	2 554 451	31.3.2020	2 478 488	-2 554 451	225 317	34 623	259 940
30.6.2020	250 000	31 931	218 069	2 336 381	30.6.2020	2 253 171	-2 336 381	225 317	31 931	257 248
30.9.2020	250 000	29 205	220 795	2 115 586	30.9.2020	2 027 854	-2 115 586	225 317	29 205	254 522
31.12.2020	250 000	26 445	223 555	1 892 031	31.12.2020	1 802 537	-1 892 031	225 317	26 445	251 762
31.3.2021	250 000	23 650	226 350	1 665 681	31.3.2021	1 577 219	-1 665 681	225 317	23 650	248 967
30.6.2021	250 000	20 821	229 179	1 436 502	30.6.2021	1 351 902	-1 436 502	225 317	20 821	246 138
30.9.2021	250 000	17 956	232 044	1 204 459	30.9.2021	1 126 585	-1 204 459	225 317	17 956	243 273
31.12.2021	250 000	15 056	234 944	969 514	31.12.2021	901 268	-969 514	225 317	15 056	240 373
31.3.2022	250 000	12 119	237 881	731 633	31.3.2022	675 951	-731 633	225 317	12 119	237 436
30.6.2022	250 000	9 145	240 855	490 779	30.6.2022	450 634	-490 779	225 317	9 145	234 462
30.9.2022	250 000	6 135	243 865	246 914	30.9.2022	225 317	-246 914	225 317	6 135	231 452
31.12.2022	250 000	3 086	246 914	0	31.12.2022	0	0	225 317	3 086	228 403
Celkem	4 000 000	394 927	3 605 073		Celkem			3 605 073	394 927	4 000 000

K datu přechodu k 1. 1. 2019 při použití modifikované retrospektivní metody společnost Alfa tedy vykáže ve své rozvaze aktivum z práva k užívání 3 605 073 Kč a závazek z leasingu celkem ve stejné hodnotě v rozdělení na dlouhodobý závazek z leasingu 2 635 559 Kč a krátkodobý závazek z leasingu 969 514 Kč. Údaje za srovnatelné období nebudou upraveny.

V případě, že nájemce zvolí modifikovaný retrospektivní přístup, může využít také několik praktických zjednodušení, která standard umožňuje. Tato zjednodušení se týkají:

- diskontních měř;
- snížení hodnoty aktiv a nevýhodných leasingů;
- leasingů s krátkou zbývajícím dobou trvání;
- počátečních přímých nákladů;
- využití tzv. zpětného pohledu.

Tato praktická zjednodušení se používají nezávisle na sobě a volí se pro každý leasingový vztah zvlášť.

5.3.9 Stanovení diskontní míry a diskontování

5.3.9.1 Stanovení diskontní míry a její změny

Určení diskontní míry se primárně řídí implicitní úrokovou mírou, tj. úrokovou sazbou implicitně obsaženou v leasingu (taková sazba, která způsobuje, že je současná hodnota splátek leasingu a nezaručená zbytková hodnota aktiva rovna součtu reálné hodnoty podkladového aktiva a veškerých počátečních přímých nákladů pronajímatele). Taková sazba ale často není nájemci dostupná a pokud si její stanovení nevyžádá přímo v leasingové

smlouvě a nebo neosloví pronajímatele, dostává se do situace kdy nemůže určit implicitní úrokovou míru a proto v souladu s IFRS 16 použije přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbu. Stanovení této sazby bývá zpravidla snazší, a pokud se nejedná o nějaký velmi specifický leasing, je možno předpokládat určitá zjednodušení a snažit se z praktických důvodů snížit variabilitu použitých diskontních sazeb pro jednotlivé smlouvy (více viz také 3.7). Určení správné diskontní sazby je úkolem spíše pro specialitu z oblasti treasury než pro průměrné účetní oddělení a proto je potřeba ke stanovení sazby přistoupit s tímto faktem na paměti a vyvarovat se možných nesmyslných či významných dopadů do účetní závěrky.

Za normálních okolností je diskontní míra leasingové smlouvy určena na počátku leasingu a použita v průběhu celé doby trvání smlouvy a IFRS 16 v zásadě nepodporuje změnu diskontní míry. V IFRS 16 jsou ale specifické požadavky na situace, které vedou k přehodnocení (aktualizaci) diskontní míry a kdy naopak míru měnit nelze. Diskontní míra je revidována v důsledku přecenění závazku z leasingu, pokud dojde a) ke změně doby trvání leasingu a nebo b) ke změně posouzení opce na nákup podkladového aktiva. Z pohledu IFRS je argumentace opřena o náhled, že došlo ke změně ekonomických souvislostí vztahujících se ke smlouvě a proto je správné přehodnotit diskontní míry v situaci, kdy dochází k přehodnocení leasingového vztahu. Na druhé straně, v případě přehodnocení vyplývajícího ze změny odhadovaného plnění v souvislosti se zárukou zbytkové hodnoty, se diskontní míra nereviduje, pokud ke změně zbytkové hodnoty nedochází v důsledku změny floatových úrokových sazeb (tj. variabilních sazeb vázaných na sjednanou referenční sazbu). V případech modifikace leasingu je třeba postupovat podle konkrétního scénáře, který modifikaci vyvolal a podle toho jak je zohledněn (viz 5.2.13).

Pokud je k dispozici implicitní úroková míra spojená s konkrétním leasingem, není asi pochyb o tom, že je vhodné tuto diskontní míru použít. Pokud ale tato sazba není přiměřeně snadno dostupná, společnosti budou muset přistoupit ke stanovení přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemce. Určení diskontní míry v souladu s 5.2.6 při použití informací o možných metodách (viz 3.7) lze nastavit např. s využitím tržních informací o struktuře běžných úrokových sazeb, pomocí kupónových a bezkupónových dluhopisů či s pomocí swapových sazeb na obdobné období při zohlednění odpovídající rizikové prémie. Takový propočet pro každou jednotlivou smlouvu zcela jistě není praktické řešení a ani nelze očekávat, že by se s ním mohla vyrovnat běžná účtárna zemědělského podniku. Za velmi praktické lze proto považovat nejen již výše zmíněné doporučení a vyhledat specialistu, který s určením diskontní míry pomůže, ale především maximální možné zjednodušení rozsahu používaných diskontních sazeb a vhodný proces pro sledování jejich změn a citlivosti používaných předpokladů. Praktickou alternativou je tedy možnost sjednocení diskontních sazeb nejen pro portfoliový přístup (viz 5.2.8.3) za více smluv, u kterých není předpoklad nějaké zásadní leasingové marže a, případně, i sjednocení sazeb po dlouhodobé, střednědobé a krátkodobé leasingy. Takové „sjednocení“ sice nevyhoví přesné dikci standardu, ale dle vývoje sazeb v minulých cca 10 ti letech lze předpokládat, že pokud se nebude jednat o velmi dlouhodobé, zcela zásadní a pro společnost významné smlouvy, budou případné odchylky způsobené nepřesností v sazbě spíše nevýznamné a mohlo by být možné sjednotit sazbu dle aktuálního vývoje vždy k datu rozvahy téměř pro všechny smlouvy (tj. nové nebo ty, u kterých dochází k přehodnocení nebo modifikaci včetně změny

diskontní míry). Takový předpoklad ale může být velmi zavádějící pro specifické smlouvy a nebo pro budoucí období, kdy např. v případě změny podnikatelského sektoru, rozsahu zadlužení nebo i při zásadnějším vývoji swapových sazeb či sazeb dluhopisů, může být, i s ohledem na významnost, relevantní rozdělit sazby na krátkodobé a dlouhodobé, změnit metodiku výpočtu anebo vyhledat již zmíněnou asistenci specialisty v oblasti treasury a závěry a zjednodušení s ním potvrdit.

5.3.9.2 Citlivost diskontní míry a související dopady v účetní závěrce

Ve výše uvedeném příkladu nájmu stroje za 1 mil Kč ročně v Tabulce 4, kdy je nájem splatný 1x za kvartál, je úrok je kalkulován jako jednoduchý, tj. není počítán složený úrok se zahrnutím úroků z úroku. V případě pravidelných plateb a relativně nízkých diskontních sazeb bude úrok z úroku pro kalkulaci současné výše závazku zanedbatelný. V případě, kdy je ale např. nájemné placeno s výrazným zpožděním (jako třeba jednorázově při ukončení smlouvy) a implicitní úroková míra je vysoká, je vhodné kalkulovat současnou hodnotu závazku s použitím složeného úroku a při diskontování uvažovat úrok z úroku.

Jak je uvedeno výše, při stanovení diskontní míry a případných zjednodušení je třeba přihlížet k řadě aspektů včetně citlivosti propočtu a významnosti dopadů vykazovaných částek. Pro výše uvedený příklad propočtu závazků z leasingu a aktiv z práva na užívání lze provést např. srovnání citlivosti jednotlivých výpočtů na hodnotu diskontní míry a na základě tohoto srovnání dále posoudit, zda dopady na společnost mohou být významné. Pokud by byla pro stejný příklad aplikována diskontní míra nikoliv 5%, ale menší (3% a 4%), je srovnání propočtů následující:

Tabulka: 5 – Srovnání hodnoty při použití různých diskontních sazeb

Diskontní sazba	A	B	C	B-A	C-A	B-A/A (%)	C-A/A v (%)	B-A jako % výchozí hodnoty závazku A	C-A jako % výchozí hodnoty závazku A
	5%	4%	3%						
IFRS 16									
Výchozí hodnota závazku z leasingu / aktiva z práva k užívání	3 605 073	3 679 468	3 756 078	74 395	151 005	2%	4%	2,1%	4,2%
Roční odpisový náklad	901 268	919 867	939 020	18 599	37 751	2%	4%	0,5%	1,0%
Úrokový náklad v 1. roce	164 755	134 301	102 650	-30 454	-62 105	-18%	-38%	-0,8%	-1,7%
Úrokový náklad ve 4. roce	30 486	24 509	18 472	-5 977	-12 013	-20%	-39%	-0,2%	-0,3%
Náklad celkem v 1. roce	1 066 023	1 054 168	1 041 670	-11 855	-24 354	-1%	-2%	-0,3%	-0,7%
Náklad celkem ve 4. roce	931 754	944 376	957 492	12 622	25 738	1%	3%	0,4%	0,7%
Roční náklad na nájem dle IAS 17/CZ GAAP	1 000 000	1 000 000	1 000 000	0	0	0%	0%		

Za období, která budou vždy nejvíce citlivá na stanovení diskontní míry, lze tedy považovat období zahájení a ukončení leasingu. Z výše uvedeného je zřejmé, že citlivost na použitou diskontní míru nemusí být vysoká, pokud se jedná o relativně nevýznamné aktivum a závazek z pohledu rozvahy anebo o nevýznamné dopady do výkazu zisků a ztrát. Čím ale bude hodnota smlouvy ve srovnání se zbytkem rozvahy větší a doba jejího trvání delší, tím lze předpokládat významnější dopad do výkaznictví a ukazatelů zadlužení a EBITDA a může být nevyhnutelné se vyvarovat zjednodušení a diskontní míru správně vyhodnotit.

5.3.10 Pacht zemědělských pozemků

5.3.10.1 Specifika pachtovních smluv

Dle prostudovaných zdrojů Ministerstva zemědělství a s ním spolupracujících organizací je nepochybné, že funkční trh s půdou je zásadním faktorem podnikatelského prostředí v zemědělství v ČR. Podíl propachtované zemědělské půdy na celkové obhospodařované ploše je v českém zemědělství ve srovnání s jinými státy dosti vysoký. Jak je zřejmé z údajů v Tabulce 1v bodě 3.8, průměrná výše pachtovného prochází v posledních letech velmi zásadním vývojem a tak se jedná i o velice komerční prostředí, kdy pachtovné a způsob nastavení smlouvy závisí především na charakteristikách pronajímaného pozemku a době uzavření pachtovní (nájemní) smlouvy.

V kontextu IFRS 16 je třeba na zemědělské pozemky nahlížet tak, že mají obvykle neomezenou ekonomickou dobu životnosti, takže je nepravděpodobné, že by doba trvání leasingu odpovídala větší části jejich ekonomické doby životnosti. Navíc se jedná o cenná aktiva, takže je nepravděpodobné využití výjimky pro aktiva s nízkou hodnotou. Proto pacht zemědělských pozemků spadají do leasingových vztahů dle IFRS 16, kdy je třeba vykázat aktivum z práva z užívání a leasingový závazek. Leasingy jsou často sjednány na dobu neurčitou, kdy kterákoli ze smluvních stran může ukončit vztah výpovědí. Sankce za neprodlení smlouvy bude v tomto případě pravděpodobně relativně malá jak pro pronajímatele, tak pro nájemce (pro oba je relativně jednoduché pozemek opustit/pronajmout někomu jinému a náklady spojené s takovou změnou bývají minimální pro obě smluvní strany).

Z diskusí se zástupci z praxe i další prostudovaných zdrojů informací lze předpokládat, že pachtovní smlouvy typicky obsahují především následující možné prvky:

Ujednání ohledně doby pachtu

- smlouvy na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou 1 rok až řádově desetiletí
- smlouvy na dobu určitou na 1 rok až řádově desetiletí
- smlouvy na dobu neurčitou bez výpovědní lhůty (již spíše výjimkou)
- smlouvy „nedořešené“ u pozemků, na kterých se hospodaří - zpravidla smlouva jen v návrhu a propachtovatel dosud nepodepsal (např. v situaci dědictví či nekomunikujících vlastníků) a pachtovné je hrazeno na základě návrhu smlouvy
- dodatky při změně výměry pozemků (i z důvodů digitalizace nebo pozemkových úprav) nebo ceny pachtu, změny majitele pozemku atd.

Cenová ujednání

- cena stanovena jako roční pevná v Kč / ha plus náhrada za daň z nemovitých věcí
- cena stanovena dle průměrné ceny v katastru a kultury plus náhrada za daň z nemovitých věcí
- cena stanovena jako pevná v Kč / ha dle kultury plus náhrada za daň z nemovitostí
- cena stanovena jako pevná dle průměrné ceny katastru

První alternativa stanovení ceny je zcela převládající pro valnou většinu pozemků. Ceny vázané na katastr někdy mohou mít ujednání o navyšování nájemného dle výše deklarované ČSÚ, ve vazbě na inflaci apod.

Obecná nastavení smluv

- u smluv na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou je zpravidla požadováno podání výpovědi do konce třetího čtvrtletí daného roku
- v důsledku častých změn majitelů či pozemků se často mění i smlouvy a změny mají charakter jak dodatků ke stávajícím smlouvám a tak nových smluv.
- významnými dlouhodobými propachtovateli bývají obce v regionu, kde zemědělské společnosti hospodaří
- velikosti najatých pozemků se liší od zlomku hektaru po desítky až stovky hektarů
- není výjimkou, že společnosti s najatou půdou 1000 a více ha mají stovky nájemních smluv a tyto smlouvy jsou, z důvodu historického vývoje anebo tlaku nájemců, poměrně různorodé
- není výjimkou situace, kdy je smlouva na dobu neurčitou nájemcem vypovězena již v okamžiku podpisu

Ohledně smluv na dobu určitou uzavřených na desetiletí anebo smluv na dobu neurčitou bez výpovědní lhůty bude problematické vyhodnotit smysluplnou dobu trvání leasingu a za jaké období vykazovat leasingové splátky, protože lze na základě obvyklého vývoje předpokládat, že v budoucnu jistě dojde k nějakým okolnostem, které vyústí v modifikaci smlouvy. Příliš dlouhé nastavení doby leasingu u takových leasingových smluv, i když jsou poměrně ojedinělé, může mít za následek významné dopady či zkresení rozvahy a proto je nutné případné parametry smluv a použité předpoklady uvádět v příloze účetní závěrky. V řadě případů se jedná o smlouvy na dobu určitou, které byly záměrně uzavřeny např. s předchozími nebo stávajícími společníky a tyto smlouvy mohou být ve své délce opodstatněné. V jiných případech se může jednat o smlouvy nesprávně uzavřené nebo i tzv. „nemorální“. Za jedno z možných vodítek jak se k problému stanovení doby trvání leasingu u těchto extrémně dlouhých pachtů postavit by mohl být § 2000 NOZ, který říká, že *„Byla-li smlouva bez vážného důvodu uzavřena na dobu určitou tak, že zavazuje člověka na dobu jeho života, anebo že zavazuje kohokoli na dobu delší než deset let, lze se po uplynutí deseti let od vzniku závazku domáhat jeho zrušení. Soud závazek zruší i tehdy, pokud se okolnosti, z nichž strany zřejmě vycházely při vzniku závazku, změnily do té míry, že na*

zavázané straně nelze rozumně požadovat, aby byla smlouvou dále vázána...“ Při aplikaci tohoto paragrafu by bylo možné postupovat například tak, že v rámci analýzy budou tyto extrémně dlouho platné smlouvy rozděleny

- a) na smlouvy na dobu určitou, u nichž je výrazně delší doba platnosti než je obvyklé záměrná i opodstatněná a propachtovatel a pachtýř jsou s takovou smlouvou srozuměni a respektují ji, a
- b) na smlouvy, u nichž by bylo zřejmě správnější z různých důvodů použít předpoklad trvání do deseti let.

5.3.10.2 Praktické alternativy řešení pro implementaci IFRS 16

Z dostupných statistických zdrojů, běžně mediálně dostupných informací i z literárního přehledu problematiky je zřejmé, že u zemědělských společností v ČR implementujících IFRS 16 bude v popředí zájmu právě oblast pachtu pozemků, sloužících k zemědělské výrobě. I když v posledních letech dochází k navýšení podílu vlastnictví pozemků ve prospěch hospodařících zemědělců, v ČR je stále ještě velice vysoké procento komerčně pronajímané půdy ve srovnání s jinými Evropskými státy, které mají delší a nepřerušenu historii vlastnických vztahů k půdě. K této půdě se vztahuje ryze komerční prostředí podnikatelských nastavení mezi nájemci a pronajímateli a částky nájemného za zemědělskou půdu, stejně jako tržní cena zemědělské půdy, prodělaly v několika minulých letech poměrně dramatický vývoj. Společnosti běžně evidují stovky až tisíce nájemních smluv a nájemní vztahy se často mění právě ve vazbě na změnu majitelů nebo tlak na změnu nájmu či podmínek smlouvy.

Výše uvedené koncepty pro modifikace leasingu (viz 5.2.13) jsou velmi teoretické a jejich praktické uplatnění např. na 300 pachtovních smluv na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou při uzavření 60 nových dodatků ke stávajícím smlouvám v situaci probíhajících komplexních pozemkových úprav působí jako nereálný úkol. A to i v případě, kdy společnost vede paralelní registry majetku a účetnictví pro IFRS a lze jednoznačně výkladově stanovit požadavky standardu ve smyslu kdy se jedná o modifikaci a kdy o přehodnocení, zda měnit diskontní sazby či ne apod. Pokud situaci dále komplikují nejasnosti ve smyslu, jakou změnu obhospodařované plochy lze již považovat za důvod k modifikaci leasingu a kolik metrů nebo směn pozemků je ještě zanedbatelných, jak postupovat v případě jednotlivých opcí u smluv na dobu neurčitou a kdy případně přehodnocovat dobu trvání leasingu apod. jedná se již pouze o akademický problém, který praxe nebude schopna reálně řešit a bude muset aplikovat nějaká zjednodušení.

Pokud má společnost jednotlivé významné pachtovní smlouvy, musí tyto smlouvy vyhodnotit detailně v souladu s požadavky standardu. Pokud má ale společnost více pachtovních smluv a tyto smlouvy nejsou jednotlivě významné, nicméně z pohledu IFRS 16 jako celek představují významnou složku závazků společnosti, je nutno použít úsudek a zvážit nějaká zjednodušení, aby se omezila paralelní evidence IFRS a CZ GAAP a účtování úprav a, zároveň, aby odpovídající hodnota současné hodnoty leasingových plateb (tj. diskontovaných závazků) byla přiměřeně zahrnuta v rozvaze.

Mezi zjednodušení, která lze zvážit (i s ohledem na případné kvartální vykazování dle IFRS) ohledně nevypověditelné doby leasingu a doby trvání leasingu především asi patří:

- Předpoklad, že u smluv na dobu neurčitou bez výpovědní lhůty bude uplatněna doba trvání smlouvy 10 let (viz 5.3.10.1 a podpůrná argumentace dostupná v NOZ).
- Předpoklad, že u smluv na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou na straně nájemce i pronajímatele dojde pronajímatelem k vypovězení smlouvy při nejbližším možném termínu. Tento předpoklad může být opodstatněný s ohledem na vysoce komerční prostředí, které pachtý zemědělské půdy obklopuje, vývoj cen pachtů i fakt, že změny smluvního partnera zřejmě vyústí pouze v „nevýznamnou sankci“ – na poli bude obratem hospodařit někdo jiný, s předáním není spojena složitá montáž a demontáž a najít nového smluvního partnera zpravila není složité.
- Předpoklad omezení doby leasingu v případech extrémně dlouhé doby trvání leasingu u smluv na dobu určitou, pokud se nejedná o specifické a opodstatněné nastavení sjednané u zásadních smluv z důvodu přístupu na pozemek, zachování minimálního rozsahu obdělávané plochy v nějaké oblasti, smluv se společníky apod. Omezení takové doby lze potom uvažovat na min 10 let a maximálně několik desítek let, případně se řídit podstatou konkrétního stavu.
- Předpoklad doby pachtu u pozemků s neznámými vlastníky nebo nekompletními smlouvami v trvání maximálně 10 let (obdobně jako u smluv na dobu neurčitou bez výpovědní lhůty).
- Předpoklad, že dodatek smlouvy je vždy modifikací leasingu, neboť zahrnuje zpravidla změnu smluvních podmínek nebo i pronajaté plochy.
- Předpoklad, že výše uvedené předpoklady a jejich výsledky lze vždy aktualizovat k datu sestavení rozvahy, tj. závěry „posunovat v čase“ a vždy pracovat s aktuálním scénářem.

Výše uvedené předpoklady v praxi vyústí v periodické přehodnocování leasingu v každém jednotlivém období u smluv, které vypovězeny nebyly. U těchto smluv tedy bude relevantní změna doby trvání leasingu a s tím související revize diskontní sazby. Pokud je tento scénář ve společnosti převažující a případný dopad by byl nevýznamný, lze asi aplikovat revidované diskontní míry periodicky na celé portfolio smluv. Leasingové platby a závazky z leasingu budou v takovém případě tedy přehodnocovány k datu rozvahy v plném rozsahu a hodnota závazku, tj. současné hodnoty leasingových splátek, bude v těchto scénářích přepočtena nově pro všechny smlouvy. Nejedná se sice o postup zcela v souladu se standardem, ale individuální vyhodnocování jednotlivě nevýznamných smluv nelze považovat za administrativně zvládnutelné a výše popsany postup ke zvážení může také z dlouhodobého pohledu zajistit přiměřenou kontinuitu ve vykazování závazků z leasingu a omezit nečekané výkyvy.

Samostatné podchycení aktiv a jejich odpisování nezávisle na hodnotě závazků z leasingu a paralelní sledování budoucích splátek v situaci, kdy je nájemné zpravidla hrazeno 1x ročně zpětně a ne pro všechny smlouvy stejně může být pro některé společnosti

nepřekonatelným administrativním problémem. Jako nevyhnutelná se jeví detailní evidence ve třech rovinách - 1) smlouvy, 2) závazky / platby a 3) aktiva / odpisy. Toho nelze u většího rozsahu smluv zřejmě dosáhnout bez zavedení nového samostatného registru majetku. Pokud má společnost vysoký počet pachtovních smluv a tyto smlouvy jsou individuálně nevýznamné, ale relativně srovnatelné a uzavírané v různých obdobích, lze uvažovat o poměrně zásadním zjednodušení ohledně ocenění aktiv z práva k užívání a vykazování nákladů na financování a odpisů aktiv, které by mohlo na výkaznictví mít jen nevýznamný chybový dopad, ale dramaticky ušetřit agendu a evidenci. Mezi zjednodušení, která lze v této souvislosti zvážit potom patří:

- Předpoklad a) budoucích leasingových splátek shodných s budoucími náklady na nájemné z titulu pachtů v období od data rozvahy do konce doby trvání leasingové smlouvy jako by neexistovaly neuhrazené závazky, b) diskontování těchto budoucích splátek diskontní mírou na současnou hodnotu a stanovení souvisejícího leasingového závazku z titulu budoucích nákladů na pacht a c) navýšení závazku o případné neuhrazené splátky nájemného za minulá období. Vzhledem k tomu, že pachtovné je placeno prakticky vždy zpětně za rok (podpořeno i legislativní úpravou v NOZ), nemělo by docházet k případům předplacení nájemného. Pokud by takový scénář byl relevantní, bylo by nutno leasingový závazek o takové částky ponížít.
- Předpoklad, kdy u vyššího počtu smluv s nerovnoměrným ukončením bude docházet k určité kompenzaci dopadů diskontování do výsledku hospodaření a celkový roční dopad na výsledek hospodaření bude shodný s dopadem, kdy by pachtovné bylo vykazováno jako náklad na službu. Tj. předpoklad, že v dlouhodobějším horizontu jsou roční odpisy z aktiva z práva k užívání plus náklady na financování (úrok) celkem ve stejné hodnotě jako kdyby byl vykazován náklad na službu. Tento předpoklad je problematický v prvních letech po implementaci IFRS 16, kdy bude vždy nájemné v menší hodnotě, ale v následujících letech bude v návaznosti na změny a přehodnocování smluv docházet k výše popsané dílčí kompenzaci.
- Pokud bude uplatněn předcházející předpoklad, lze aktivum z práva k užívání stanovit dopočtem prostřednictvím závazku z leasingu (pouze ve vazbě na budoucí náklady na nájem, bez zohlednění časového rozlišení), odpisy z aktiva za předcházející období propočtem a náklady na financování jako rozdíl mezi ročním nájemným a odpisem.

Výše uvedené předpoklady a alternativy praktického přístupu mají charakter poměrně zásadních porušení požadavků standardu IFRS 16, ale při odpovídajícím otestování na citlivost vykazovaných výsledků ve společnosti, které jejich případnému použití musí předcházet, lze s poměrně vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že povedou k relativně srovnatelným výsledkům jako výsledky dle specifických požadavků standardu. Pokud tato situace nastane a je možno hodnoty pro společnost stanovit pouze s nevýznamnou chybou, lze zjednodušení aplikovat a dosáhnou stanovení úpravy dle IFRS 16 s výrazně menším administrativním úsilím. Princip postupu požadovaného ve standardu je založen na sledování vývoje jednotlivých smluv a vykazování pohybů jednotlivých veličin během období. To je prakticky nemožné, pokud je primární účetní systém odlišný od IFRS a není k dispozici komplexní systémová podpora, která by sledovala a vyhodnocovala

nezávisle nejen aktiva a závazky, ale především jednotlivé parametry smluv a jejich změn. Výše uvedené zjednodušení umožní vykazovat zůstatky dle IFRS 16 na základě přepočtu stavu k datu rozvahy a vykazání stavové úpravy obdobně s jinými IFRS úpravami vykazovanými ve společnosti (např. aktivace náhradních dílů a oprav do majetku nebo oceňování biologických aktiv reálnými hodnotami).

Demonstrace výše uvedených předpokladů na číslech a návrhy možné evidence jsou dostupné v detailu v Příloze 6 a v Příloze 7. Veškeré použité zásadní předpoklady a případná zjednodušení aplikovaná společností v souvislosti s řešením pachtů zemědělské půdy je třeba, stejně jako jiné předpoklady a odhady, popsat v příloze účetní závěrky.

6 Diskuse

Ve vykazování leasingových vztahů existují již historicky mezi CZ GAAP a IFRS významné rozdíly, které mají dopad jak na rozvahu (včetně nerozděleného zisku), tak na výkaz zisku a ztráty. Jak uvádí Svoboda (2011), obdobné rozdíly jsou i v případě řady jiných národních legislativ upřednostňujících právní podstatu těchto vztahů ve výkaznictví. Tyto rozdíly se, jak je zřejmé z výsledků této práce, implementací nového standardu IFRS 16 s účinností od 1. 1. 2019 nadále zásadně prohlubují a do problematiky leasingu jsou vneseny mnohé nové nejasnosti. Mimo zcela nové prvky v identifikaci i oceňování leasingu se také objevují nové požadavky na výkaznictví a zveřejňování informací, se kterými dosud nejsou žádné praktické zkušenosti a které budou klást zvýšené nároky na účetní evidenci. Požadavky na zveřejňování jsou navíc natolik obsáhlé a, jak demonstrují například výsledky uvedené v Tabulkách 2 a 3, zasahují tolik kategorií výkaznictví, že lze zřejmě u společností očekávat určitou resistenci a snahu o agregaci tak, aby se zamezilo zveřejňování informací, které mohou být komerčně i jinak citlivé. To potvrzují i stanoviska oslovených firem v rámci dotazníkového šetření před přijetím standardu (viz 3.2.3). Z příkladů poskytnutých společně se standardem ze strany IASB či FASB lze usuzovat, že účetní jednotky se tudíž musí zaměřit především na to, zda smlouva obsahuje leasing, nebo zda se jedná o servisní smlouvu, protože v účtování jsou velké rozdíly, které je nutné včas zachytit a zohlednit ve výkaznictví. Je ale také zjevné, že pro analýzu a pro účetní zachycení musí mít společnost reportující dle IFRS dostatečné personální a technické zdroje a systémovou podporu, která umožní oddělenou evidenci aktiv z užívání a závazků z leasingu včetně případných indexací, sledování komponent, změn diskontních sazeb při změnách smlouvy nebo při přeceňování aktiv a závazků na základě revidovaných vstupů. Úpravy, které bude nutné provádět pro účely IFRS výkaznictví u české společnosti budou patrně složité a je vysoce pravděpodobné, že se dotknou prakticky všech zemědělských společností, které tento reporting aplikují. Proto bude třeba, dle mého názoru, prioritně řešit nejen na první pohled zřejmou účetně - metodickou, ale především i procesní stránku věci a nepodcenit i případnou finanční náročnost potřebných opatření. Za zcela zásadní problém, i jak potvrdily výstupy této práce, pak lze jistě považovat pro ČR relativně specifickou oblast zemědělských pachtů, kdy se bezpochyby bude jednat o smlouvy obsahující leasing dle IFRS 16 a zároveň o smlouvy, které mohou být ve velkém počtu, navzájem nekonzistentní nebo s mnoha alternativami smluvních nastavení splňující definici opcí, variabilních plateb apod.

Jako logická opatření ve společnosti v souvislosti s implementací IFRS 16 bychom pak měli očekávat především:

- nastavení procesu pro identifikaci a vykazování leasingů dle IFRS 16 včetně administrativních opatření pro uzavírání a změny smluv i komunikaci těchto smluv ve společnosti a odhady dopadů smluv na finanční ukazatele;
- nastavení nějakých kritérií významnosti pro evidenci a smluv a jejich změn, pro změny diskontních sazeb, pro nízkohodnotová podkladová aktiva apod.;
- nastavení předpokladů a rozhodovacích kritérií a parametrů, které budou aplikovány pro obdobné typy smluv, u kterých je třeba použití manažerského úsudku;

- vytvoření technické platformy pro evidenci a vykazování leasingu dle IFRS 16 při zachování odpovídající evidence pro CZ GAAP včetně výkaznictví pro daně a státní správu a
- odpovídající úpravy účetních metodik nejen v oblasti leasingu, ale také v souvisejících oblastech (finanční nástroje, investice do nemovitostí, dlouhodobý majetek, výnosy a mnoho dalších dle konkrétní situace).

Z výše uvedeného je zřejmé, že společnosti mohou a zřejmě i budou k těmto oblastem přistupovat různě a tím může dojít ke snížení požadované srovnatelnosti informací. Pokud je společnost součástí konsolidačního celku, nabízí se také jako vhodné omezení administrativní zátěže umožnit neprovádění leasingových úprav na intercompany smlouvách (tj. u nájemních smluv mezi podniky ve skupině konsolidovanými plnou metodou po vzájemné dohodě umožnit, s ohledem na eliminaci prováděnou v konsolidaci, pouze zjednodušenou evidenci leasingů). Taková nastavení jsou již ale jen v kompetenci managementu konkrétní skupiny a nelze předjímat scénáře, které ovlivní jeho rozhodování.

6.1 Výkladová nejistota spojená s IFRS 16

Jak uvádí již Dvořáková (2016) v první reakci na nový standard, IFRS 16 je úzce spjatý se standardem IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky což z výstupů této práce je také velmi patrné. Jak zmiňuje, oba standardy rovněž korespondují se základními definicemi v Koncepčním rámci IFRS a vnáší tak vyšší míru konzistence IFRS jako celku oproti standardům, které byly jimi nahrazeny. Na druhé straně také ale zmiňuje zahrnutí opcí na prodloužení či zkrácení doby leasingu do výpočtu hodnoty závazku z leasingu, které může být vnímáno v souvislosti s definicí závazku v Koncepčním rámci IFRS minimálně jako problematické. Pokud k těmto uvedeným postřehům přidáme fakt, že Koncepční rámec IFRS v podstatě nikdy nebyl legislativou EU přijat, situace se dále komplikuje. To, že právě zahrnování či nezahrnování opcí do doby nájmu se promítá poměrně značnými dopady i do ocenění leasingových závazků (viz např. 5.3.6) je stejně komplikovaný koncept jako jinde standardem již popsané skutečnosti ohledně vypověditelných leasingů, kdy na smlouvy vypověditelné nebo smlouvy s automatickým obnovováním se IFRS 16 použije pouze v případě, že zakládají vymahatelná práva a povinnosti.

Pokud použijeme právě tento příklad vypověditelných leasingů pro přiblížení dalších potenciálních problémů pro správné použití a porozumění standardu: dle nastavení IFRS 16 „leasing není vymahatelný, pokud jak nájemce, tak pronajímatel mají právo jej ukončit bez souhlasu druhé strany pouze s nevýznamnou sankcí“ a dle odstavce B39 aplikační příručky standardu IFRS 16 (IASB, 2018) „*Čím kratší je nevypověditelná doba leasingu, tím pravděpodobnější je, že nájemce využije opci na prodloužení leasingu nebo že nevyužije opci na ukončení leasingu. Je tomu tak proto, že je pravděpodobné, že náklady spojené se získáním náhradního aktiva budou tím vyšší, čím kratší bude nevypověditelná doba*“. Termíny jako „nevýznamná sankce“ vyvolávají, dle mého názoru, ale značnou výkladovou nejistotu a proto jsem přesvědčena, že nestačí číst standard izolovaně v základním textu, který byl přijat právem EU a je k dispozici i v českém jazyce včetně čtyř dodatků tvořících nedílnou součást standardu (A – *Definice pojmů*, B – *Aplikační příručka*, C- *Datum účinnosti*

a přechodná ustanovení a D - Změny jiných standardů). Pro plné porozumění souvislostem je třeba standard studovat společně i se všemi dalšími výkladovými a doplňujícími informacemi – Konceptním rámcem IFRS, ilustrativními přílohami standardu s příklady či tzv. „Basis for Conclusions“ a „Dissenting Opinions“ (IASB, 2018) i jinými standardy, které s ním tvoří jeden celistvý systém pro finanční výkaznictví - IFRS. Tyto zdroje celkem v řádu mnoha tisíců stran textu jsou ale v kompletním znění obecně dostupné pouze prostřednictvím IASB a jím autorizovaných publikací. Nedílnou součástí těchto doplňujících informací jsou potom i webcasty IASB, kdy až tam je například upřesněno, že výše uvedená „sankce“ není vymezena peněžním vyjádřením a je třeba ji interpretovat i jako významné negativní ekonomické dopady na smluvní strany (IASB, webcast září 2017). V jakém rozsahu bude průměrná účtárna připravena procházet obdobným procesem v případě možných nejasností a do jaké míry kvalifikace jejích zaměstnanců vůbec umožní potenciální nejasnost identifikovat, dle mého názoru závisí pouze na konkrétním nastavení ve společnosti a, po zhodnocení případné přidané hodnoty takových řešení, její připravenosti investovat zdroje právě do obdobných procesů a kvalifikací.

Pokud půjdeme ve výše uvedeném příkladu ještě do větší hloubky, pak zmiňované upřesnění pro opční ujednání ale stále ještě neřeší situaci, kdy se např. jedná o krátkodobou smlouvu na dobu určitou, která je již po mnoho let každý rok obnovována ve stejném rozsahu a u které lze jednoznačně identifikovat ekonomickou podstatu dlouhodobé smlouvy. Zde je pak na místě otázka, zda v takovém případě účetní jednotka neobchází cíl standardu tím, že opakovaně uzavírá krátkodobou smlouvu, kterou se účelově vyhýbá aktivaci leasingu a jak je správné v takovém případě postupovat a zda má přednost forma smlouvy před možnou podstatou.

Další oblastí výkladové nejistoty mohou být, dle mého názoru, termíny používané standardem, které nejsou definovány a jejich použití se řídí pouze příklady aplikace, která ne vždy musí odpovídat konkrétní situaci v podniku. Hezkým příkladem je použití termínu „v podstatě“ (v originálním znění „substantially all“). Standard uvádí, že aby účetní jednotka mohla posoudit, zda smlouva převádí právo kontrolovat užívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B13–B20 Aplikační příručky standardu IFRS 16 (IASB, 2018)) po určitou dobu, musí zhodnotit, zda má zákazník v průběhu doby užívání obě následující práva: a) právo získat v podstatě veškerý ekonomický prospěch z využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B21–B23) a b) právo řídit využívání identifikovaného aktiva (viz odstavce B24–B30). Aplikační příručka dále upřesňuje, že aby zákazník kontroloval užívání identifikovaného aktiva, musí mít právo získat v podstatě všechny ekonomické užitky z užívání daného aktiva po celé období jeho užívání (například tím, že má právo na výhradní užívání tohoto aktiva v průběhu celého tohoto období) a uvádí příklady. Příklady již ale neuvádějí jednoznačná rozhodovací kritéria, jak postupovat například v situaci, kdy účetní jednotky mají najatou určitou část kapacity dopravce, kabelů, produktovodu apod., což mohou být v zemědělství relativně časté případy. Materiál Applying IFRS - A closer look at the new leases standard (Ernst & Young, 2016) pak operuje příkladem, kdy právo používat 95% kapacity produktovodu v analýze uzavírá jako právo získat v podstatě veškerou kapacitu najatého aktiva zatímco 60% již považuje za méně než „v podstatě všechny ekonomické užitky“. Jak pak nakládat se situací 80% kapacity potrubí může být

tedy už diskutabilní, ale účetní jednotky se k takovému problému musí nějak postavit. Obdobným problémem pak může být i posouzení ohledně toho, zda je právo dodavatele na nahrazení aktiva podstatné, které je opět vymezováno příklady a ne jednoznačnou definicí a řada dalších terminologických problémů. V obdobných případech se, dle mého názoru, nabízí jako nejvhodnější opatření ve společnosti nějaké organizačně procesní řešení formou stanovení metodik či norem, které určí rozhodovací parametry (např. kapacita 95% a více je leasingem, 80-95% je nutno individuálně vyhodnotit smlouvu, pod 80% nemůže být leasingem apod.).

Velké účetně konzultační firmy ve svých materiálech (Ernst & Young, 2016; PwC, 2016; Deloitte, 2017) ve vybraných scénářích obecně konstatují, že když se IASB a FASB vyjádřily v tom smyslu, že našly shodu v definování toho co je leasing, je možno čerpat i z nového standardu na leasing, který vydal FASB pro US GAAP a z příkladů, které tento standard uvádí nad rámec příkladů uvedených v IFRS 16. Z tohoto zdroje pak vycházejí výklady např. v tom smyslu, že pokud je součástí nějakého systému potrubí roura, která je vyhrazena konkrétnímu zákazníkovi, jedná se o identifikované aktivum. Obdobně lze v materiálech těchto firem nalézt odvolávku na hodnotu nízkonákladového podkladového aktiva s tím, že IASB mělo v okamžiku, kdy přijímalo rozhodnutí ohledně standardu, na mysli aktiva, která když jsou nová tak mají hodnotou 5 tis. USD nebo menší. O této hodnotové hranici ale standard nikde nehovoří a spíše opět definuje tato aktiva v Aplikační příručce v odstavci B8 (IASB, 2018) výčtem tak, že „*Podkladovými aktivy s nízkou hodnotou mohou být například tablety a osobní počítače, drobný kancelářský nábytek a telefony.*“ Taková definice ale již bohužel neodpoví na otázku, jak posuzovat hodnotu podkladového aktiva v méně obvyklých případech jako jsou třeba reklamní plochy. V případě nájmu billboardu se asi jedná o identifikovatelné aktivum s vyšší nežli nízkou hodnotou a jedná se o aktivum, které jednoznačně slouží pro jeden konkrétní účel. Ze standardu a jiných zdrojů ale podle mne již nelze vyčíst, jak postupovat v jiných příkladech umístění reklamy. Pokud bude reklama umístěna na železničním vagonu, dálničním mostě nebo fasádě budovy, vycházet pro podkladové aktivum z hodnoty vagonu, mostu (nebo jeho zábradlí), případně celé budovy nebo hodnoty části její fasády působí jako účetně nesmyslný postup. Jak ale v tomto případě posoudit, zda se jedná o službu anebo o leasing (v principu se situace nijak zásadně neliší od billboardu) a jak stanovit hodnotu podkladového aktiva a vyhodnotit, zda se kvalifikuje pro výjimku nízkonákladového aktiva zůstává nejasné. Domnívám se, že teprve praxe zřejmě ukáže, zda se k těmto scénářům bude přistupovat jako k situaci, kdy je hodnota podkladového aktiva dána hodnotou inzerce v daném místě a rozsahu po dobu životnosti aktiva, na kterém je reklama umístěna (což bych považovala za relativně opodstatněný rozhodovací mechanismus) anebo zda tyto případy budou považovány pouze za reklamní služby a nebude v těchto situacích leasing vůbec uvažován. Je možné, že praxe nalezne a ustálí i jiná řešení. Z dostupných zdrojů informací lze podle mne usuzovat, že tyto scénáře nebyly prioritou toho, co chtěl tvůrce standardu řešit, ale díky jeho koncepční čistotě a určité universalitě do něj jaksi mimochodem také spadají.

6.2 Dopad na evidenci podniků a v účetních závěrkách

Konkrétní dopad IFRS 16 na účetní výkazy společností zatím není znám, protože standard bude povinně aplikován počínaje 2019. Z prostudovaných zdrojů se jeví, že očekávání významných dopadů z aplikace směřují především k maloobchodním firmám a do oblasti výroby spotřebního zboží, kde se také očekává poměrně náročná aplikace. Dalšími běžně zmiňovanými odvětvími jsou letectví, zdravotnictví, telekomunikace (PwC, 2016) nebo bankovníctví, případně těžební ropný a plynárenský průmysl (Dvořáková, 2016). Nicméně, analýza dopadů na vzorku 626 listovaných společností na evropských burzách provedená po vydání nového standardu (Morales-Díaz a Zamora-Ramirez, 2018) vyhodnotila, že dopady na ukazatele a rozvahy budou zřejmě větší, než se dosud předpokládalo a mimo maloobchod a výše zmíněné budou zasaženy také především sektory poskytování ubytovacích služeb a dopravy. Tato analýza vycházela z dosud známých metod historicky používaných pro odhad dopadů aktivace operativního leasingu do rozvahy a výsledovky – „constructive method“ a „factor method“ – a použila constructive method s výraznou modifikací tak, aby výsledky více odpovídaly nastavení požadavků IFRS 16. O obecné úspěšnosti těchto metod pro spolehlivé odhady dopadů ze zavedení nového standardu je možno, s ohledem na v této práci identifikované nejasnosti např. v oblasti zemědělských pachtů či doby trvání leasingu a hodnocení opcí, relativně pochybovat. Constructive method vychází z informací uváděných společnostmi v účetních závěrkách ohledně budoucích splátek leasingu (v intervalu do roka, do 5ti let a nad 5 let) a mnohdy je různými autory používána různě, nicméně v odborné literatuře je preferovaná. Factor method je běžně používána ratingovými agenturami a pracuje na principu, kdy náklady na nájemné jsou pronásobeny určitým násobkem, který je stanoven oborově. V účetní literatuře je méně využívána, ale často slouží jako srovnávací metoda pro constructive method. Na základě dostupných analýz z výše zmiňovaných studií se navýšení dluhů v rozvaze společností očekává v řádu desítek %, zvýšení EBITDA v menším rozsahu, ale také v řádech desítek procent. Nicméně, nastavení standardu pro oblast opcí a požadavek zahrnovat veškeré platby přes celou dobu trvání leasingu může mít větší nebo jiný dopad, než se očekává a obrovskou roli může hrát individuální přístup každé jednotlivé účetní jednotky (viz např. dopady popsané u příkladu výroby krmných směsí v bodě 5.3.6). Z obdobných důvodů lze veškeré dosavadní studie, dle mého názoru, považovat spíše za hrubé odhady a realita po několika letech účinnosti standardu může být zcela jiná.

Zemědělství na předních příčkách nefiguruje, ale v podmínkách ČR lze předpokládat, že bude zasaženo stejně jako výrobní podniky a zároveň se bude muset vyrovnat s problematikou komerčního pachtu zemědělské půdy. Nájmy půdy, skladů, kanceláří, zemědělské techniky anebo výrobních prostor budou mít významný vliv na účetní závěrky zemědělských společností dle IFRS a předpoklady použité především pro problematické scénáře pachtovních smluv (smlouvy na dobu neurčitou s anebo bez výpovědní lhůty apod.) budou pak zásadním způsobem ovlivňovat vykázané závazky z leasingu a aktiva z práva k užívání, která se skokově v závěrkách těchto firem objeví. Pokud jsou IFRS závěrky reportovány financující bance a na IFRS údajích jsou postaveny ukazatele zadlužení ve smlouvách, EBITDA apod., je zřejmě nevyhnutelné bance danou problematiku včas

vysvětlit a dopady na ukazatele vyhodnotit. Banky „vstřícnost“ k nastalé situaci pak, dle mého názoru, může do určité míry i ovlivnit manažerské odhady a přístup k nejednoznačným smlouvám, jako mohou být smlouvy na dobu neurčitou apod. Obdobně, pokud je společnost součástí většího konsolidačního celku a reportuje mateřské společnosti, měla by se ubezpečit, že je včas detailně seznámena s účetními metodikami skupiny pro aplikaci IFRS 16 a upřesnit si nejasné scénáře. Očekávala bych, že především prvních letech po implementaci nového standardu, pak bude pro banky a investory nelehkým úkolem posoudit konzistenci jim poskytnutých informací mezi společnostmi a vyhodnotit případné problémy anebo přidanou hodnotu spojenou s aplikací IFRS 16. Do jaké míry může administrativní náročnost nového konceptu převýšit zjevné přínosy pro uživatele účetních závěrek je potom určitě relevantní otázkou v situaci, kdy, jak uvádí pro standard zveřejněná Effect Analysis, je zjevně třeba zlepšit vypovídající schopnost účetních výkazů ohledně zadlužení firem (IASB, 2016) a zároveň, jak je zřejmé i z výsledků této práce, nové účetní řešení této oblasti přináší mnoho problémů, nejasností a diskusních témat a žádnou jednoznačně identifikovatelnou zásadní přidanou hodnotu pro společnosti, kterých se změna výkaznictví týká.

6.3 Účtování nájemce vs. pronajímatel

IFRS 16, pokud abstrahujeme od případných výkladových nejistot a řešení, která je třeba ustálit praxí, přináší, dle názorů presentovaných ve stanoviscích EFRAG nebo IASB, lepší informovanost investorů a finančníků o zadlužení firem a financující instituce i ratingové agentury na obdobné zakotvení práv a závazků z nájemních vztahů zřejmě již dlouho čekaly. Zároveň ale to, že zůstává zachováno vykazování pronajímatele dle IAS 17 (viz 3.6) vede, dle mého názoru, k duplicitnímu vykazování některých aktiv, což může mít kontraproduktivní účinek a snižovat transparentnost výkaznictví pro investory. Finanční leasing není v závěrci pronajímatele vykazován jako aktivum a toto aktivum je vykazováno v závěrci nájemce. Aktiva, která jsou předmětem operativního nájmu, jsou v závěrci pronajímatele vykazována v plné hodnotě (tj. pořizovací ceně snížené o odpisy) a zároveň vykazována v rozvaze nájemce jako aktiva z práva k užívání. Pohledávky pronajímatele jsou tedy vykazovány u operativního leasingu na akruální bázi a závazky u nájemce v současné hodnotě budoucích leasingových splátek. Taková presentace tedy vůbec potom neodpovídá situaci, kdy je aktivum pořízeno na úvěr a vykázáno pouze jedenkrát. Do jaké míry může tato duplicita způsobit investorům problémy při interpretaci ukazatelů a účetních závěrek ukáže až budoucnost. Pokud se investoři zaměří pouze na stranu pasiv v rozvaze a zadlužení firem, nemusí se jednat o zásadní problém. Pokud ale bude cílem srovnatelnost závěrek a ukazatelů nebo například nějaká proforma analýza pro případné kombinované údaje nespřízněných firem zvažujících fúzi, může se, dle mého názoru, jednat o praktický problém k řešení, který v případě uplatnění předcházejícího standardu IAS 17 nevznikal.

6.4 IFRS a zemědělství

Činnost zemědělských podniků není téma na pár stránek, stejně jako související účetnictví a výkaznictví. Harmonizace účetnictví v Evropě a rozhodnutí pro použití

standardů IFRS přineslo podnikatelským subjektům členských států další potenciální komplikace. Vyčlenění zemědělství s účinností k 1. 1. 2003 jako samostatné oblasti se specifickými účetními metodami do standardu IAS 41 Zemědělství (IASB, 2018) a inovativní postupy v kategorizaci zemědělského majetku či jeho oceňování reálnou hodnotou, které již zmiňují Stárová a Hinke (2013) právě v souvislosti s dopady této harmonizace, patří k úkolům, které, jak potvrzují i odborníci z praxe, zemědělské společnosti velmi provozně trápí již řadu let. Zároveň tato problematika stojí relativně stranou pozornosti regulátorů i uživatelů účetních závěrek a nepatří ani k IFRS tématům, která by byla široce a často diskutována, interpretována apod. Implementace IFRS v zemědělské společnosti se tak po vydání a účinnosti standardu IAS 41 Zemědělství stala, dle mého názoru podpořeného i diskusí se zástupci z praxe, spíše akademickým tématem než dobrovolnou volbou společností a další snížení motivace implementovat IFRS lze zřejmě očekávat i po vydání standardu IFRS 16 pro leasing.

Není také pochyb o tom, že zemědělská praxe má pro IFRS příliš mnoho specifík a relativně málo možností sdílení informací, neboť existuje málo společností, kterých se standard IAS 41 nebo problematika pachtů zemědělské půdy zásadně týká. Proto, i jak zmiňují zástupci z praxe (Jindrišková 2018, pers. comm), lze předpokládat, že stejně jako pro IAS 41 nebudou pro specificky „zemědělské problémy“ spojené s implementací IFRS 16 k dispozici konzistentní postupy a vzorová řešení ustálená praxí pro oceňování ani pro rozsah zveřejňovaných informací o leasingu. Administrativní náročnost zavedení standardu IAS 41 musela snížit atraktivitu zavedení IFRS pro malé a střední podniky v ČR, což jsou právě ty podniky, které se zemědělstvím zabývají a které zároveň nemohou uplatnit standard IFRS pro SMEs. Administrativní náročnost zavedení IFRS 16 se, dle výsledků této práce, v tomto ohledu zavedení standardu IAS 41 zcela jistě v průměrném zemědělském podniku vyrovná a navíc je komplikována situací, kdy bude třeba uplatnit komplexní technická řešení v situaci, kdy bude použit veliký objem předpokladů, které mohou následné výklady zpochybnit. IFRS 16 tak přináší mnoho nových komplikací a pokud česká společnost není okolnostmi nucena IFRS použít a využívá financování formou nájmu na místo vlastnictví aktiv, zřejmě nebude, dle mého názoru, mít příliš velkou potřebu rozšířit administrativní aparát tak, aby se pro ni IFRS reporting mohl stát rutinní záležitostí.

Především zemědělský pacht byl v této práci identifikován jako smluvní vztah, který je třeba řešit dle IFRS 16. Standard je zjednodušeně nastaven v tom smyslu, že

„máme nájemní smlouvu, kterou detailně sledujeme a analyzujeme, při sebemenší změně případně různě upravujeme její vykazání podle charakteru změny a o všech změnách případně účtujeme a také informujeme v závěrce“

Z tohoto nastavení je podle mne zjevné, že tvůrci standardu IFRS 16 nemysleli na ČR co do rozsahu pronajaté půdy a specifík smluv i trhu. U společností s 200 a více ha najaté půdy lze očekávat 40 a více pachtovních smluv, tj. velké administrativní trápení. U společností s 2 tis. ha a více je již nutno uplatnit nějaká zjednodušení, aby vůbec dávaly smysl náklady vynaložené na účetní evidenci. Uplatněné předpoklady a zjednodušení se pak nevyhnutelně mohou lišit mezi podniky a zároveň nelze, na základě výše uvedeného

obecného zhodnocení rozsahu pachtovních smluv ve vazbě na požadavky standardu, využití synergií s jinou evidencí (např. s evidencí LPIS, dotacemi apod.).

Z výše uvedených důvodů podle mne nelze předpokládat, že by nový koncept byl u zemědělských společností vítanou změnou. Jsem toho názoru, že rozsáhlé požadavky na zveřejnění informací dle obou zmiňovaných standardů i opravdu vysoká administrativní náročnost jejich implementace zcela kompenzují případnou motivaci zemědělských společností pro použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví a konkrétní situace v podniku si musí použití IFRS v podstatě vynutit. Potom lze předpokládat, že IFRS výkaznictví můžeme očekávat pouze u takových podniků, kde se jedná o požadavek financující banky, zahraničního majitele, konsolidačních metodik apod. a dobrovolná aplikace IFRS v českých podmínkách (např. pro účely presentace konsolidované účetní závěrky) zůstává u zemědělské společnosti zatím asi spíše jen teoretickou možností.

6.5 Stanovisko k výzkumným hypotézám

Obě výše uvedené hypotézy v bodě 2 se při zpracování práce potvrdily. Výsledky práce jednoznačně ukázaly, že zemědělský pacht představuje v ČR specifický nájemní vztah, který v souvislosti s implementací IFRS 16 může obklopovat řada nejasností a z provozního hlediska se může jednat o rozsáhlý administrativní problém. Výsledky práce včetně příloh také demonstrují na příkladech a v návrzích, jak je možné nahlížet na alternativy zjednodušení požadavků standardu na ocenění aktiv a závazků pro praxi a jak případně vyhodnocovat dopady takových zjednodušení i jak je prezentovat v účetní závěrce. Je ale nutné zdůraznit, že některé metodické návrhy i případná použitá zjednodušení v diplomové práci směřují k řešením, která za určitých platných předpokladů poskytnout velmi obdobné výsledky jako při aplikaci standardu IFRS 16 dle aktuálně dostupných zdrojů informací. Zároveň ale nevyhoví v plném rozsahu specifickým postupům ocenění a zveřejnění požadovaných tímto standardem, kdy i poměrně malá změna nebo upřesnění výchozích předpokladů může vést k odlišným závěrům. Nemohou tedy poskytnout a ani proto neposkytují záruku za správnost navržených řešení nebo již připravenou vzorovou metodiku k přímé implementaci v daném zemědělském podniku, ale pouze názorovou platformu, ke které lze přihlídnout při řešení problematiky implementace IFRS 16 v konkrétních podmínkách praxe.

7 Závěr

Zavedení IFRS v české společnosti je obecně náročný úkol, kdy velká část obsáhlé literatury související s IFRS je pouze cizojazyčná a IFRS se implementuje v podmínkách, kdy CZ GAAP a daňová evidence používají řadu odlišných metodik a konceptů.

Nový standard IFRS 16 přináší inovativní pohled na oblast nájmu (leasingu). Vyžaduje větší transparentnost u najatých aktiv a vykazování souvisejících závazků v rozvaze tak, aby veškeré nájmy (tj. včetně operativních leasingů, nájmu kanceláří či pachtů) byly v rozvaze vykázány tak, jako kdyby s nimi související aktiva byla pořízena na úvěr. Tohoto účelu standard dosahuje koncepčním a pro společnosti a jejich evidenci mnohdy složitým způsobem. V rámci výsledků práce byly přijaty a následně potvrzeny obě navržené hypotézy, neboť některá ustanovení tohoto předpisu obklopuje výkladová nejistota, která především z oblasti pachtů dělá těžko uchopitelný problém a při implementaci standardu je zjevně třeba aplikovat nějaká dílčí zjednodušení a předpoklady. Tyto předpoklady mohou být budoucími výklady zpochybněny, což zvyšuje riziko následných významných oprav a změn procesů. Podrobnosti jsou uvedeny v kapitole Diskuse.

Diplomová práce nabízí dílčí metodická východiska a alternativy pro zjednodušení evidence či diskontování a pro stanovení zůstatků aktiv a závazků dle IFRS 16, především v oblasti pachtů. Součástí výsledků práce je nejen a) přehledně zpracovaná teoretická základna tohoto standardu ve srovnání s předcházejícím předpisem IAS 17, ale b) také řada příkladů ilustrující oceňování, c) pomůcek pro administrativně - procesní vyhodnocení problematiky implementace ve společnosti nebo d) příkladů pro identifikaci leasingových vazeb.

Z provedených analýz vyplývá velká administrativní náročnost na straně nájemců, pro kterou nebyly identifikovány jednoznačné pobídky ve formě přidané hodnoty ve společnostech aplikujících IFRS. Implementace standardu spojená se zveřejněním velkého rozsahu informací by tak v konečném důsledku mohla i nepřímo ovlivnit rozhodování zemědělce ohledně toho, co vlastnit a co a jak najímat, což není žádoucí důsledek výkaznictví. Pokud budou společnosti standard IFRS 16 implementovat, měly by, na základě zjištění v této práci, vyhodnotit především následující souvislosti:

- aplikace IFRS 16 musí navazovat na informace uváděné dle IAS 17 za minulé období;
- existuje minimum vzorových řešení ustálených praxí, a proto bude nutno uplatnit předpoklady, především pro oblast pachtů zemědělské půdy, a sledovat další vývoj;
- jsou nevyhnutelné dodatečné administrativní náklady i personální zdroje s diskutabilní přidanou hodnotou pro fungování společnosti; rozsah evidence bude značný a bude nutno evidovat smlouvy a závazky i majetek s různými pořizovacími cenami, v nových registrech odděleně od CZ GAAP evidence;
- nejedná se jen o účetní problém, a proto bude třeba zapojení jiných útvarů společnosti;
- koncepční čistota standardu a obsáhlé požadavky na zveřejnění v účetní závěrce mohou vést ke zveřejnění citlivých informací;
- aktivace závazků a aktiv se dotkne finančních ukazatelů jako likvidita, EBITDA apod.

8 Seznam literatury

1. Bartůšková J. a J. Homolka J. Analysis of land-law relations development in the Czech Republic after 1989 in the legal and economic kontext. *Agric. Econ. – Czech*, 55, 2009. s. 250-256.
2. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
3. Deloitte. *A guide to the incremental borrowing rate / Assessing the impact of IFRS 16 „Leases“*. London: The Creative Studio at Deloitte, 2017, J12978. Dostupné také z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nz/Documents/audit/IFRS-16-discount-rates.pdf>
4. Deloitte. *Leases – a guide to IFRS 16*. London: The Creative Studio at Deloitte, 2016, J7287. Dostupné také z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/audit/sea-audit-IFRS-16-guide.pdf>
5. Deloitte. *A Roadmap to Applying the New Leasing Standard*. [on line]. Deloitte Development LLC, © 2019 [cit. 2019-03-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/Roadmap/us-aers-a-roadmap-to-applying-the-new-leasing-standard.pdf>
6. Dvořáková, D. IFRS 16 Leasingy. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. 2016/4. s. 83–97. ISSN 1802-2200. Dostupné také z: <https://www.vse.cz/cfuc/487>
7. EFRAG. *14/3/2019 - EFRAG ENDORSEMENT STATUS REPORT – UPDATE*. [on line]. EFRAG, 2019. [cit. 2019-03-23]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/Endorsement>
8. Ernst & Young. *Applying IFRS - A closer look at the new leases standard*. [on line]. EYGM Limited., 2016, © EYG no. 02173-163Gbl [cit. 2018-08-22]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-ifs-a-closer-look-at-the-new-leases-standard-2016/\\$FILE/ey-applying-ifs-a-closer-look-at-the-new-leases-standard-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-ifs-a-closer-look-at-the-new-leases-standard-2016/$FILE/ey-applying-ifs-a-closer-look-at-the-new-leases-standard-2016.pdf)
9. Evropská komise. *NARÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1986 ze dne 31. října 2017, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví 16*
10. Evropská komise. 2017. *ZPRÁVA KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ o činnostech nadace IFRS, EFRAG a PIOB v roce 2016*.

11. EY International Financial Reporting Group. *International GAAP 2017: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. London: Wiley, 2016, ISBN 978-1-119-34448-3
12. Hinke, J. a Stárová, M. Application Possibilities and Consequences of Biological Assets and Agricultural Produce Reporting in Accordance with IFRS Principles in the Czech Republic. *AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics*, 2013, roč. V, č. 4, s. 77-89. ISSN: 1804-1930. Dostupné z: https://online.agris.cz/files/2013/agris_on-line_2013_4_hinke_starova.pdf
13. Homoláč, L. a K. Tomšík. Historical development of land ownership in the Czech Republic since the foundation of the Czechoslovakia until present. *Agric.Econ. – Czech*, 62, 2016 (11). s. 528-536. Dostupné z: <https://doi.org/10.17221/250/2015-AGRICECON>
14. IASB, International Accounting Standards Board. *IFRS® Standards Required 1 January 2018 [Blue Book Set - Part A (Issued Standards and the Conceptual Framework for Financial Reporting), Part B (Accompanying Guidance and IFRS Practice Statements), Part C (Bases for Conclusions)]*. London: IFRS Foundation, 2018. Set. ISBN 978-1-911040-67-5
15. IASB, International Accounting Standards Board. *IFRS® Standards Issued at 1 January 2018 [Red Book Set – Part A (Issued Standards and the Conceptual Framework for Financial Reporting), Part B (Accompanying Guidance) a Part C (Bases for Conclusions)]*. London: IFRS Foundation, 2018. Set. ISBN 978-1-911040-75-0
16. IASB, International Accounting Standards Board. *Effects Analysis: IFRS 16 Leases, January 2016* [on line]. IFRS Foundation, ©2016. [cit. 2018-03-05] Dostupné z: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>
17. IASB, International Accounting Standards Board. *Lease Term Q&A* [on line]. IFRS Foundation, ©2017 webcast Sep 29, 2017 8:31. [cit. 2017-12-12]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/webcast/?webcastid=1163617>
18. Jindřišková M, 17. 7. 2018 a 11. 10. 2018. pers.comm.
19. Kolektiv MZe, PRGLF, SZIF a ÚZEI. *Zemědělství 2016*. Praha: Ministerstvo zemědělství, 2017. ISBN 978-80-7434-365-0. Dostupné také z: <http://eagri.cz/public/web/mze/ministerstvo-zemedelstvi/vyrocní-a-hodnotící-zpravy/publikace-zemedelstvi/zemedelstvi-2016.html>
20. Mádlová K, 9. 9. 2018 a 18.11.2018, pers. comm.

21. Morales-Díaz, J., Zamora-Ramirez, C. Effects of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A New Methodological Approach. *Accounting in Europe*. 2018. Volume 15, 2018 – Issue 1.s. 105 -133.
22. PwC. *IFRS 16: The leases standard is changing Are you ready?* [on line]. PwC © 2016. [cit. 2018-08-22]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-16-new-leases.pdf>
23. Odbor rostlinných komodit MZe. *Půda 2018, Situační a výhledová zpráva*. Praha: Ministerstvo zemědělství, 2018. ISBN 978-80-7434-476-3. Dostupné také z: http://eagri.cz/public/web/file/611976/SVZ_Puda_11_2018.pdf
24. Svoboda P. Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic. *Agric. Econ. – Czech*, 57, 2011 (7). s. 340-349. Dostupné z: <https://doi.org/10.17221/87/2011-AGRICECON>
25. Ústav zemědělské ekonomiky a informací (ÚZEI). *ZPRÁVA O STAVU ZEMĚDĚLSTVÍ ČR ZA ROK 2016 „ZELENÁ ZPRÁVA“* [on line]. Ministerstvo zemědělství, 2017 [cit. 2018-08-22]. Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/file/569334/ZZ16_V3.pdf
26. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
27. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
28. Zákon č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů.
29. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
30. Zemědělská účetní datová síť FADN CZ. *Výběrové šetření hospodářských výsledků zemědělských podniků v síti FADN CZ za rok 2015: Samostatná příloha ke Zprávě o stavu zemědělství ČR za rok 2015*. Praha: Ústav zemědělské ekonomiky a informací (ÚZEI), 2016. ISBN 978-80-7271-223-6

9 Seznam použitých zkratek a symbolů

ASC	Accounting Standard Codification
CU	Currency unit, měnová jednotka
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
ČUS	Český účetní standard
CZ GAAP	České účetní předpisy (zákon, vyhláška, standardy)
EBIT	Earnings before Interest and Taxes (zisk před zdaněním a úroky)
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (zisk před zdaněním, úroky a odpisy)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group, Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví
EU	European Union, Evropská unie
EY	Ernst&Young
FADN	Zemědělská účetní datová síť
FASB	Financial Accounting Standards Board in the US
GAAP	Generally accepted accounting practice / principles
ha	Hektar
IASB	International Accounting Standards Board
IAS xx	International Accounting Standard č. xx (součást IFRS)
IFRIC	The IFRS Interpretations Committee of the IASB
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS xx	International Financial Reporting Standard č. xx (součást IFRS)
IFRS 16	International Financial Reporting Standard č. 16 - Leasingy
Kč, CZK	česká koruna
LPIS	Registr půdy, Land parcel Identification System

MZe	Ministerstvo zemědělství
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
NÚR	Národní účetní rada
PIOB	Public Interest Oversight Board
PRIBOR	PRague InterBank Offered Rate
P/L	Výkaz zisku a ztrát
PRGLF	Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond
PwC	PricewaterhouseCoopers
ROCE	Return on Capital Employed (rentabilita investovaného kapitálu)
SIC	Standing Interpretations Committee of the IASC (nahrazeno IFRIC)
SFAS	Statement of Financial Accounting Standard
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
USD	americký dolar
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
ÚZEI	Ústav zemědělské ekonomiky a informací
ZPF	Zemědělský půdní fond

10 Přílohy

Seznam příloh

Příloha 1:

Příklad základního principu vykazování smluv na operativní leasing v rozvaze a výsledku hospodaření – srovnání IAS 17, IFRS 16 a CZ GAAP a detail propočtu dle IFRS 16 (detailní podklad pro zadání v bodě 5.3.2)

Příloha 2:

Příklady aplikace rozhodovacích kritérií pro obecnou identifikaci leasingových vztahů dle IFRS 16

Příloha 3:

Příklad dotazníku pro strukturovanou analýzu nájemních a servisních smluv ve společnosti

Příloha 4:

Příklad dotazníku pro analýzu organizačního zajištění uzavírání nájemních a servisních smluv a jejich evidence včetně změn

Příloha 5:

Příklady detailního výpočtu a vykázání práva z užívání a závazku z leasingu - jak nájemce oceňuje aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu a jak účtuje změnu podmínek leasingu.

Příloha 6:

Demonstrace rozdílů při použití „správné“ a „přibližné“ varianty postupu kvantifikace práva z užívání a leasingového závazku v případě velkého množství pachtovních smluv ve společnosti

Příloha 7:

Příklad možné souhrnné dokumentace pachtovních smluv pro stanovení aktiva z práva k užívání zemědělských pozemků a souvisejícího závazku z leasingu k 1. 1. 2019 a v následujícím období při využití „přibližné“ varianty postupu kvantifikace

Příloha 8:

Glosář pojmů IFRS 16

Příloha 9:

Vývoj PRIBOR 2016 - 2018

10.1 Příloha 1

Příklad základního principu vykazování smluv na operativní leasing v rozvaze a výsledku hospodaření – srovnání IAS 17, IFRS 16 a CZ GAAP a detail propočtu dle IFRS 16 (detailní podklad pro zadání v bodě 5.3.2)

Dle IAS 17 a CZ GAAP					Dle IFRS 16				
Rozvaha k (v Kč):	Právo z užívání	Závazek z leasingu	Výsledovka (v Kč) za:	Úrok	Náklady na služby	Nájemné	Rozvaha k (v Kč):	Právo z užívání	Závazek z leasingu
1.1.2019	0	0	3 měsíce	0	0	-60 000	1.1.2019	684 493	-684 493
31.3.2019	0	0	6 měsíců	0	0	-120 000	31.3.2019	641 712	-643 686
30.6.2019	0	0	9 měsíců	0	0	-180 000	30.6.2019	598 931	-602 624
30.9.2019	0	0	12 měsíců	0	0	-240 000	30.9.2019	556 150	-561 304
31.12.2019	0	0	12 měsíců	0	0	-240 000	31.12.2019	513 370	-519 726
31.12.2020	0	0	12 měsíců	0	0	-240 000	31.12.2020	342 246	-519 726
31.12.2021	0	0	12 měsíců	0	0	-240 000	31.12.2021	171 123	-177 586
31.12.2022	0	0	12 měsíců	0	0	-240 000	31.12.2022	0	0
Celkem	0	0	Celkem	0	0	-960 000	Celkem	684 493	0

Dle IFRS 16				
Výsledovka (v Kč) za:	Úrok	Náklady na služby	Nájemné IFRS16	Nájemné bez služeb (kontrola)
3 měsíce	4 193	-15 000	0	-45 000
6 měsíců	8 131	-30 000	0	-90 000
9 měsíců	11 811	-45 000	0	-135 000
12 měsíců	15 233	-60 000	0	-180 000
12 měsíců	11 066	-60 000	0	-180 000
12 měsíců	6 794	-60 000	0	-180 000
12 měsíců	2 414	-60 000	0	-180 000
Celkem	35 507	-240 000	0	-720 000

Výpočet současné hodnoty leasingových splátek

Datum	Měsíční nájemné na 1 předmět leasingu	Měna	Počet předmětů leasingu	Celkové měsíční nájemné	Měsíční přirážková úroková míra	Počet měsíců k začátku leasingu	Diskontní faktor	Současná hodnota měsíčního nájemného
1.1.2019								
31.1.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	1	0,998	14 969
28.2.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	2	0,996	14 938
31.3.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	3	0,994	14 907
30.4.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	4	0,992	14 876
31.5.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	5	0,990	14 845
30.6.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	6	0,988	14 814
31.7.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	7	0,986	14 783
31.8.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	8	0,983	14 752
30.9.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	9	0,981	14 722
31.10.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	10	0,979	14 691
30.11.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	11	0,977	14 661
31.12.2019	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	12	0,975	14 630
31.1.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	13	0,973	14 600
28.2.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	14	0,971	14 569
31.3.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	15	0,969	14 539
30.4.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	16	0,967	14 509
31.5.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	17	0,965	14 479
30.6.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	18	0,963	14 448
31.7.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	19	0,961	14 418
31.8.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	20	0,959	14 388
30.9.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	21	0,957	14 359
31.10.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	22	0,955	14 329
30.11.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	23	0,953	14 299
31.12.2020	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	24	0,951	14 269
31.1.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	25	0,949	14 240
28.2.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	26	0,947	14 210
31.3.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	27	0,945	14 180
30.4.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	28	0,943	14 151
31.5.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	29	0,941	14 121
30.6.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	30	0,939	14 092
31.7.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	31	0,938	14 063
31.8.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	32	0,936	14 034
30.9.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	33	0,934	14 004
31.10.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	34	0,932	13 975
30.11.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	35	0,930	13 946
31.12.2021	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	36	0,928	13 917
31.1.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	37	0,926	13 888
28.2.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	38	0,924	13 859
31.3.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	39	0,922	13 831
30.4.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	40	0,920	13 802
31.5.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	41	0,918	13 773
30.6.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	42	0,916	13 745
31.7.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	43	0,914	13 716
31.8.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	44	0,912	13 687
30.9.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	45	0,911	13 659
31.10.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	46	0,909	13 631
30.11.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	47	0,907	13 602
31.12.2022	15 000	CZK	1	15 000	0,21%	48	0,905	13 574
31.1.2023	0	CZK	1	0	0,21%	49	0,903	0
Celkem	720 000			720 000				684 493

Výpočet úroku a úmoru

Datum	Annuita	Úrok	Úmor	Dlužná částka
1.1.2019				684 493
31.1.2019	15 000	1 426	13 574	670 919
28.2.2019	15 000	1 398	13 602	657 317
31.3.2019	15 000	1 369	13 631	643 686
30.4.2019	15 000	1 341	13 659	630 027
31.5.2019	15 000	1 313	13 687	616 340
30.6.2019	15 000	1 284	13 716	602 624
31.7.2019	15 000	1 255	13 745	588 879
31.8.2019	15 000	1 227	13 773	575 106
30.9.2019	15 000	1 198	13 802	561 304
31.10.2019	15 000	1 169	13 831	547 473
30.11.2019	15 000	1 141	13 859	533 614
31.12.2019	15 000	1 112	13 888	519 726
31.1.2020	15 000	1 083	13 917	505 809
28.2.2020	15 000	1 054	13 946	491 862
31.3.2020	15 000	1 025	13 975	477 887
30.4.2020	15 000	996	14 004	463 883
31.5.2020	15 000	966	14 034	449 849
30.6.2020	15 000	937	14 063	435 786
31.7.2020	15 000	908	14 092	421 694
31.8.2020	15 000	879	14 121	407 573
30.9.2020	15 000	849	14 151	393 422
31.10.2020	15 000	820	14 180	379 241
30.11.2020	15 000	790	14 210	365 031
31.12.2020	15 000	760	14 240	350 792
31.1.2021	15 000	731	14 269	336 523
28.2.2021	15 000	701	14 299	322 224
31.3.2021	15 000	671	14 329	307 895
30.4.2021	15 000	641	14 359	293 537
31.5.2021	15 000	612	14 388	279 148
30.6.2021	15 000	582	14 418	264 730
31.7.2021	15 000	552	14 448	250 281
31.8.2021	15 000	521	14 479	235 803
30.9.2021	15 000	491	14 509	221 294
31.10.2021	15 000	461	14 539	206 755
30.11.2021	15 000	431	14 569	192 186
31.12.2021	15 000	400	14 600	177 586
31.1.2022	15 000	370	14 630	162 956
28.2.2022	15 000	339	14 661	148 295
31.3.2022	15 000	309	14 691	133 604
30.4.2022	15 000	278	14 722	118 883
31.5.2022	15 000	248	14 752	104 130
30.6.2022	15 000	217	14 783	89 347
31.7.2022	15 000	186	14 814	74 534
31.8.2022	15 000	155	14 845	59 689
30.9.2022	15 000	124	14 876	44 813
31.10.2022	15 000	93	14 907	29 907
30.11.2022	15 000	62	14 938	14 969
31.12.2022	15 000	31	14 969	0
31.1.2023	0	0	0	0
Celkem	720 000	35 507	684 493	

Dopad na finanční výkazy nájemce dle IFRS 16

Datum	Aktivum z práva k užívání	Závazek z leasingu	Odpisový náklad	Úrokový náklad
1.1.2019	684 493	-684 493		
31.1.2019	670 233	-670 919	14 260	1 426
28.2.2019	655 972	-657 317	14 260	1 398
31.3.2019	641 712	-643 686	14 260	1 369
30.4.2019	627 452	-630 027	14 260	1 341
31.5.2019	613 192	-616 340	14 260	1 313
30.6.2019	598 931	-602 624	14 260	1 284
31.7.2019	584 671	-588 879	14 260	1 255
31.8.2019	570 411	-575 106	14 260	1 227
30.9.2019	556 150	-561 304	14 260	1 198
31.10.2019	541 890	-547 473	14 260	1 169
30.11.2019	527 630	-533 614	14 260	1 141
31.12.2019	513 370	-519 726	14 260	1 112
31.1.2020	499 109	-505 809	14 260	1 083
28.2.2020	484 849	-491 862	14 260	1 054
31.3.2020	470 589	-477 887	14 260	1 025
30.4.2020	456 329	-463 883	14 260	996
31.5.2020	442 068	-449 849	14 260	966
30.6.2020	427 808	-435 786	14 260	937
31.7.2020	413 548	-421 694	14 260	908
31.8.2020	399 288	-407 573	14 260	879
30.9.2020	385 027	-393 422	14 260	849
31.10.2020	370 767	-379 241	14 260	820
30.11.2020	356 507	-365 031	14 260	790
31.12.2020	342 246	-350 792	14 260	760
31.1.2021	327 986	-336 523	14 260	731
28.2.2021	313 726	-322 224	14 260	701
31.3.2021	299 466	-307 895	14 260	671
30.4.2021	285 205	-293 537	14 260	641
31.5.2021	270 945	-279 148	14 260	612
30.6.2021	256 685	-264 730	14 260	582
31.7.2021	242 425	-250 281	14 260	552
31.8.2021	228 164	-235 803	14 260	521
30.9.2021	213 904	-221 294	14 260	491
31.10.2021	199 644	-206 755	14 260	461
30.11.2021	185 383	-192 186	14 260	431
31.12.2021	171 123	-177 586	14 260	400
31.1.2022	156 863	-162 956	14 260	370
28.2.2022	142 603	-148 295	14 260	339
31.3.2022	128 342	-133 604	14 260	309
30.4.2022	114 082	-118 883	14 260	278
31.5.2022	99 822	-104 130	14 260	248
30.6.2022	85 562	-89 347	14 260	217
31.7.2022	71 301	-74 534	14 260	186
31.8.2022	57 041	-59 689	14 260	155
30.9.2022	42 781	-44 813	14 260	124
31.10.2022	28 521	-29 907	14 260	93
30.11.2022	14 260	-14 969	14 260	62
31.12.2022	0	0	14 260	31
Celkem			684 493	35 507

10.2 Příloha 2

*Příklady aplikace rozhodovacích kritérií pro obecnou identifikaci leasingových vztahů
dle IFRS 16*

Praktické příklady IFRS 16 Leasingy – aplikace kriterií pro identifikaci leasingových vztahů – NÁJEMCE

Příklady ilustrující posouzení toho, zda má smlouva charakter leasingu nebo zda obsahuje leasing.

Následující příklady vycházejí z příkladů uvedených jako součást IFRS 16 v knižním vydání IFRS (IASB 2018, Issue IFRS). Příklady byly upraveny pro scénáře, které se běžně vyskytují v zemědělství. Lze je využít jako vodítko při analýze smluv a jejich vyhodnocení, zda se jedná o smlouvu obsahující leasing dle IFRS 16 anebo nikoliv. Popisují pouze teoretické situace ilustrující (na velmi omezené nastíněných faktech), jak lze požadavky IFRS 16 v praxi uplatňovat na konkrétní aspekty smluv. Analýza jednotlivých typových situací a příkladů nemusí představovat jediný možný způsob uplatňování požadavků standardu a při aplikaci IFRS 16 je třeba vyhodnotit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti daného konkrétního případu. Proto je nutno používat i další vhodné zdroje i originální znění příkladů vydaných IASB, které podchycují více typových situací a příkladů vykázaní.

Příklad	Existuje identifikované aktivum?	Má zákazník právo získat v zásadě všechny ekonomické úžitky z aktiva během celé doby užívání?	Má i) zákazník, ii) dodavatel nebo iii) ani jeden z nich právo řídit, jak a pro jaký účel se aktivum během celé doby užívání používá?	Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní podmínky?	Návrhí zákazník aktivum způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?	Smlouva obsahuje leasing?
<p>Příklad A-1 Zákazník uzavřel s nákladním dopravcem (dodavatel) smlouvu, která mu umožňuje využívat po dobu pěti let deset nákladních aut určitého typu k přepravě zboží. Auta jsou ve smlouvě konkrétně specifikována, zůstávají ve vlastnictví dodavatele. Zákazník určuje, jaké zboží a kdy a kde bude auty přepravováno. Pokud se auta nepoužívají, jsou v areálu zákazníka a ten je může použít i pro jiný účel (například skládování). Smlouva zákazníkovi zakazuje přepravovat určité druhy nákladů (například jedovaté látky).</p> <p>V případě, že některé z aut potřebuje údržbu nebo je nutné ho opravit, je dodavatel povinen poskytnout zákazníkovi místo daného vozu jiný stejného typu. Odebrat vozy zákazníkovi během pětiletého smluvního období nemůže, jediné v případě, že by zákazník nesplnil smluvní povinnosti.</p> <p>Dále je dodavatel podle smlouvy povinen poskytnout zákazníkovi na jeho žádost autobus s kapacitou minimálně 40 míst pro přepravu zaměstnanců zákazníka. Dodavatel má autobusy ve svém depu a řídí je dle svých podmínek. Podle požadavků zákazníka ohledně přepravy zaměstnanců. Dodavatel má celou řadu autobusů a pro splnění požadavků zákazníka může použít kterýkoliv z nich a různé je střídá. Navíc může do autobusu přibrat i jiné cestující, než jen zaměstnance zákazníka, pokud je to efektivní a tyto cestující stejnou nebo obdobnou trasou.</p> <p>Příklad A-2 Zákazník uzavřel s dodavatelem smlouvu o přepravě stanoveného množství zboží. Zboží bude přepravováno po dobu pěti let určitým typem nákladních aut podle sjednaného časového harmonogramu. Harmonogram a stanovené množství jsou stejné, jako kdyby zákazník používal 10 aut po dobu pěti let. Smlouva stanoví charakter a vozový přepravovaného zboží (je typ nákladních aut, která budou použita k přepravě zboží).</p> <p>Dodavatel má velký vozový park obdobných nákladních aut, která lze použít pro plnění dané smlouvy. V některých situacích může dodavatel přistoupit ke společné přepravě zboží zákazníka dohromady se zbožím jiných zákazníků. Když auta neslouží k přepravě zboží, jsou zaparkována v depu dodavatele.</p>	<p>Existuje deset identifikovaných aktiv – nákladních aut. Auta jsou výslovně specifikována ve smlouvě. Dodavatel je může vyměnit pouze v případě údržby nebo opravy.</p> <p>Autobus používá k přepravě zaměstnanců není identifikovaným aktivem, protože není ve smlouvě výslovně ani implicitně specifikován.</p>	<p>Zákazník má právo v podstatě na všechny ekonomické úžitky plynoucí z užívání nákladních aut během pětileté doby užívání. Má rovněž právo na jejich výhradní užívání po tuto dobu, včetně času, kdy auta neslouží k přepravě zboží.</p>	<p>Zákazník má právo během celé doby užívání řídit používání nákladních aut, protože smlouva omezuje typy aut, které lze použít (resp. nelze) v autech přepravovat, jsou i hlediska dodavatele práva ochranného charakteru a vymezují rozsah zákaznickova práva na užívání aut. V rámci svého smlouvou vymezeného práva na užívání může zákazník rozhodovat o tom, jakým způsobem a pro jaký účel bude auta používána, protože v jeho kompetenci jsou rozhodnutí o tom, kde budou auta použita a jaké zboží v nich bude přepravováno. Zákazník také určuje, zda a jak budou auta využívána, když neslouží k přepravě zboží (např. jestli a kdy budou použita jako přechodné sklady). Během sjednaného pětiletého období má zákazník navíc právo tato rozhodnutí měnit.</p>	<p>Zákazník má právo v podstatě na všechny ekonomické úžitky plynoucí z užívání nákladních aut, protože smlouva omezuje typy aut, které lze použít (resp. nelze) v autech přepravovat, jsou i hlediska dodavatele práva ochranného charakteru a vymezují rozsah zákaznickova práva na užívání aut. V rámci svého smlouvou vymezeného práva na užívání může zákazník rozhodovat o tom, jakým způsobem a pro jaký účel bude auta používána, protože v jeho kompetenci jsou rozhodnutí o tom, kde budou auta použita a jaké zboží v nich bude přepravováno. Zákazník také určuje, zda a jak budou auta využívána, když neslouží k přepravě zboží (např. jestli a kdy budou použita jako přechodné sklady). Během sjednaného pětiletého období má zákazník navíc právo tato rozhodnutí měnit.</p>	<p>Zákazník navrhuje aktivum způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?</p>	<p>Smlouva obsahuje leasing nákladních aut. Zákazník má právo na užívání 10 aut po dobu pěti let. Smlouva neobsahuje leasing autobusu.</p>
<p>Příklad A-3 Zákazník uzavřel s dodavatelem smlouvu o přepravě stanoveného množství zboží. Zboží bude přepravováno po dobu pěti let určitým typem nákladních aut podle sjednaného časového harmonogramu. Harmonogram a stanovené množství jsou stejné, jako kdyby zákazník používal 10 aut po dobu pěti let. Smlouva stanoví charakter a vozový přepravovaného zboží (je typ nákladních aut, která budou použita k přepravě zboží).</p> <p>Dodavatel má velký vozový park obdobných nákladních aut, která lze použít pro plnění dané smlouvy. V některých situacích může dodavatel přistoupit ke společné přepravě zboží zákazníka dohromady se zbožím jiných zákazníků. Když auta neslouží k přepravě zboží, jsou zaparkována v depu dodavatele.</p>	<p>Nákladní auta, používaná k přepravě zboží zákazníka, nejsou identifikovaným aktivem.</p> <p>Dodavatel má hmotné právo nahradit smlouvaná vozidla autem během doby užívání nahradit. Má omezené právo nahradit autem, které je fakticky odvozené od vozidla k přepravě zboží.</p>	<p>Dodavatel by měl ekonomický prospěch z užívání aut za jiných okolností než v rámci smlouvy. Byl by mohl nahradit auta se nacházející v depu dodavatele, který má velký vozový park podobných aktiv.</p> <p>Zákazník neřídit užívání žádného právo v podstatě na všechny ekonomické úžitky plynoucí z jeho užívání.</p>	<p>Provozování nákladních aut řídí dodavatel, protože rozhoduje o tom, která auta budou nasazena na konkrétní místa a plynoucí mu v podstatě všechny ekonomické úžitky z těchto aut. Dodavatel auta poskytuje zákazníkovi přepravní kapacitu, tj. službu.</p> <p>Dodavatel má prospěch z toho, že u smluv tohoto charakteru může auta zaměňovat za jiná, protože díky tomu může (např. i) využít pro splnění úkolů ta auta, která pro to mají nejlepší zaparkovaná pobit východní bodu přepravy), nebo (ii) využít auta, která by jinak stála, protože je nevyužívá jiný zákazník a nebo (iii) kapacitu aut doplnit zbožím jiného zákazníka.</p>	<p>Smlouva neobsahuje leasing.</p>		

Příklad	Existuje identifikované aktivum?	Má zákazník právo získat v zásadě všechny ekonomické užítky z aktiva během celé doby užívání?	Má i) zákazník, ii) dodavatel nebo iii) jaký úhel se aktivum během celé doby užívání používá?	Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní pokyny?	Navrhl zákazník aktivum způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?	Smlouva obsahující leasing
<p>Příklad A – 3: Zákazník uzavře s dodavatelem smlouvu na jednorázové použití nákladního auta pro přepravu nákladu z Brna do Moskvy. Dodavatel není oprávněn dodat jiné auto než to, které je specifikováno ve smlouvě. V autě lze během trvání smlouvy přepravovat pouze náklad určený ve smlouvě. Smlouva stanoví maximální ucelěnost, kterou může vozidlo ujet. Nicméně zákazník si může v rámci podmínek smlouvy zvolit konkrétní aspekty cesty (rychlost, trasu, zastávky na odpocínek atd.). Po skončení cesty zákazník nemá právo dále nákladní auto používat a v Moskvě jej předá do depa dodavatele.</p> <p>Smlouva specifikuje, jaký náklad bude přepravován, a čas a místo nakládky v Brně a termín vrácení auta v Moskvě.</p> <p>Řídit nákladní vozidlo z Brna do Moskvy bude řídit zákazník.</p>	<p>Existuje identifikované aktivum. Nákladní automobil je výslovně specifikován ve smlouvě. Dodavatel jej nemůže vyměnit za jiný.</p>	<p>Zákazník má právo v podstatě na všechny ekonomické užítky plynoucí z užívání nákladního auta během doby užívání. Má rovněž právo na jeho výhradní užívání po tuto dobu.</p>	<p>Zákazník má právo řídit užívání nákladního auta, protože je oprávněn ho během doby užívání provozovat (např. řídit, rychlost, trasa, zastávky na odpocínek). V jeho kompetenci jsou veškerá rozhodnutí týkající se užívání auta, která lze během doby užívání dělat z titulu toho, že kontroluje provoz nákladního automobilu.</p>	<p>Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní pokyny?</p>	<p>Navrhl zákazník aktivum způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?</p>	<p>Smlouva obsahuje leasing nákladního automobilu. Zákazník má právo na užívání automobilu po dobu cesty uvedené ve smlouvě.</p> <p>Protože smlouva byla sjednána na dobu jednoho týdne, leasing zároveň vyhovuje definici krátkodobého leasingu.</p>
<p>Příklad B – 1: Kavárna (zákazník) uzavře třetíroční smlouvu s provozovatelem nádraží (dodavatel) na využití místa v nádražní hale. Smlouva specifikuje velikost vyčleněného místa, přičemž toto místo se může nacházet kdekoliv v nádražní hale.</p> <p>Dodavatel může místo, které zákazníkovi vyhradil, kdykoli během doby užívání změnit. Náklad, který bude muset v této souvislosti vynaložit, budou minimální. Zákazník totiž provozuje kavárnu ve svém vlastním kiosku a ten lze snadno přemístit. Nádražních prostor, kam lze kiosky umístit a které budou splňovat podmínky smlouvy, je celá řada.</p>	<p>I když je velikost místa používaného zákazníkem specifikována ve smlouvě, neexistuje žádné identifikované aktivum. Zákazník kontroluje pouze kiosky, který vlastní. Ale předmětem smlouvy je místo v nádražní hale, které dodavatel může podle svého uvážení nahradit jiným.</p> <p>Dodavatel má podstatné právo nahradit místo, které zákazník používá, jiným, protože je fakticky schopán používané místo během doby užívání nahradit. V nádražní hale je řada míst, která vyhovují specifikaci uvedené ve smlouvě, a dodavatel má právo kdykoli bez souhlasu zákazníka přemístit kiosky na jiné místo, které odpovídá specifikaci.</p>	<p>Dodavatel by měl ekonomicky prospět z výměny místa užívaného zákazníkem. Náklady na výměnu by byly minimální, protože kiosky lze snadno přestěhovat.</p> <p>Výměna umístění kiosku přináší dodavateli prospěch, protože mu to umožňuje reagovat na změnu podmínek a maximálně efektivně využívat prostor v nádražní hale.</p>	<p>Dodavatel by měl ekonomicky prospět z výměny místa užívaného zákazníkem. Náklady na výměnu by byly minimální, protože kiosky lze snadno přestěhovat.</p> <p>Výměna umístění kiosku přináší dodavateli prospěch, protože mu to umožňuje reagovat na změnu podmínek a maximálně efektivně využívat prostor v nádražní hale.</p>	<p>Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní pokyny?</p>	<p>Navrhl zákazník aktivum způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?</p>	<p>Smlouva neobsahuje leasing.</p>

Příklad	Existuje identifikované aktivum?	Má zákazník právo získat v zásadě všechny ekonomické užítky z aktiva během celé doby užívání?	Má i) zákazník, ii) dodavatel nebo iii) jaký účel se aktivum během celé doby užívání používá?	Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní podmínky?	Havrní zákazník aktivum způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?	Smlouva obsahuje leasing?
<p>Příklad B – 2:</p> <p>Zákazník uzavře smlouvu s vlastníkem nemovitosti (dodavatel) na užívání maloobchodní jednotky - restauračního kiosku XY po dobu pěti let. Kiosk XY je součástí většího prostoru tržišť vlastněného dodavatelem, které zahrnuje řadu maloobchodních jednotek a součástí smlouvy je i konkrétní umístění kiosku v rámci tržišť. Kiosk má pevné základní a jeho součástí je i betonová předzahrádka pro 25 osob.</p> <p>Zákazník má právo užívat kiosk XY. Dodavatel může po zákazníkovi požadovat, aby se přestěhoval do jiného kiosku. V takovém případě mu ale musí poskytnout kiosk v obdobné kvalitě a s obdobnými parametry, jako má kiosk XY, včetně restaurační předzahrádky, a uhradit zákazníkovi náklady na přestěhování. Přestěhování zákazníka do jiného kiosku bude tudíž pro dodavatele ekonomicky výhodné pouze v případě, že by se nějaký jiný velký nájemce rozhodl pronajmout si velké prodejní prostory, a to za finančních podmínek, které by byly natolik výhodné, že by pokrývaly i náklady na přestěhování zákazníka (a případně dalších najemců) do jiných prostor (stánků, kiosku, hal). Je sice možné, že taková okolnost nastane, nicméně při uzavření smlouvy to pravděpodobně není.</p> <p>V souladu se smlouvou je zákazník povinen používat kiosk XY k provozování restauračních služeb a prodeje svých renomovaných značkových potravin, a to ve stejné otevírací době, jako má celý maloobchodní komplex tržišť. Veškeré rozhodnutí týkající se využití kiosku XY během sjednaného pětiletého období jsou v kompetenci zákazníka. Ten například rozhoduje o tom, jaký rozsah restauračních služeb poskytne, co se bude prodávat, určuje ceny prodávaného zboží i množství zásob, které bude mít na skladě. Rovněž během tohoto pětiletého období kontroluje fyzický přístup do kiosku XY.</p> <p>Podle smlouvy zákazník platí dodavateli jednorázovou částku a jednak variabilní částky, jejichž výše je stanovena procentuální částkou tržeb kiosku XY.</p> <p>Dodavatel zajišťuje v rámci smlouvy úklid prostoru před kioskem i ostrahu a rovněž reklamní služby.</p>	<p>Kiosk XY je identifikovaným aktivem. Je výslovně specifikován ve smlouvě. Dodavatel je fakticky schopen nahradit tuto jednotku jinou jednotkou, ale výměna by pro něj byla ekonomicky přínosná pouze za určitých okolností.</p> <p>Právo dodavatele vyměnit kiosk není podstatným právem, protože při uzavření smlouvy není pravděpodobné, že tyto okolnosti nastanou.</p>	<p>Zákazník sice bude část tržeb plynoucí z provozování kiosku XY převádět dodavateli, ale tyto částky představují protohodnotu, kterou hraje za právo užívat maloobchodní jednotku. Tyto platby nebrání zákazníkovi, aby měl právo v podstatě na všechny ekonomické užítky plynoucí z kiosku XY.</p>	<p>Zákazník má právo řídit používání kiosku XY, protože smluvní omezení týkající se zboží a služeb, které lze v kiosku XY prodávat a poskytovat, a jeho otevírací doby, vymezují rozsah zákaznickova práva na užívání kiosku. V rámci smlouvy vymezeného práva na užívání může zákazník rozhodovat o tom, jakým způsobem a pro jaký účel bude kiosk užíván, protože v jeho kompetenci jsou např. rozhodnutí o sortimentu služeb a prodáváných výrobků a o jejich prodejní ceně. Během sjednaného pětiletého období má zákazník právo tato rozhodnutí měnit.</p> <p>I když jsou úklid, ostraha a reklama pro efektivní využití kiosku XY důležité, rozhodnutí dodavatele týkající se těchto záležitostí nezakládají žádné jeho právo řídit, jakým způsobem a pro jaký účel bude maloobchodní jednotka využívána.</p> <p>Dodavatel tudíž během sjednaného období nekontroluje užívání kiosku XY a jeho rozhodnutí nemají vliv na kontrolu, kterou má nad jeho užíváním zákazník.</p>	<p>Zákazník nemá právo řídit užívání výroby, protože nemá právo řídit, jakým způsobem a pro jaký účel je během tříletého období využívána.</p> <p>Zákazník má právo specifikovat ve smlouvě s dodavatelem určitý objem výroby, který odkoupi. Na užívání výroby má tedy stejná práva jako ostatní odběratelé, kteří nakupují krmné směsi zde vyrobené. Naproti tomu dodavatel má právo řídit užívání výroby, protože rozhoduje o tom, jak a pro jaký účel se výrobní zařízení používá (tj. v jeho kompetenci jsou rozhodnutí o objemu výroby, který bude výroba produkovat, i o tom, které smlouvy budou vyrobenými krmnými směsmi splněny).</p>	<p>Smlouva obsahuje leasing maloobchodního prostoru. Zákazník má právo používat kiosk XY po dobu pěti let.</p>	<p>Smlouva neobsahuje leasing. Jak skutečnost, že zákazník nemá právo v podstatě na všechny ekonomické užítky plynoucí z užívání výroby, tak skutečnost, že nemá právo řídit její užívání, by samy o sobě stačily k závěru, že zákazník užívání výroby nekontroluje.</p>
<p>Příklad C – 1:</p> <p>Zákazník uzavře s výrobcem (dodavatel) vřítovou smlouvu na koupi určitého typu krmných směsí pro skot ve stanovené kvalitě a množství. Smlouva stanoví typ, kvalitu a množství dodávaných krmných směsí.</p> <p>Dodavatel má pouze jednu výrobu, která může potřeby zákazníka uspokojit. Nemá schopen dodávat krmné směsi z jiné výroby ani zajistit dodávky od nepříznivějšího dodavatele. Výrobna dodavatele má větší kapacitu produkce, než jaká je namířována se zákazníkem (tj. zákazník nemá smluvně zarezervovanou v podstatě celou kapacitu továrny).</p> <p>Veškerá rozhodnutí o provozu výroby, včetně objemu výroby, který bude výroba produkovat, a výběru ostatních odběratelů, jímž bude prodána zbývající produkce (nad rámec produkce podle smlouvy se zákazníkem), jsou v kompetenci dodavatele.</p>	<p>Výrobna je identifikovaným aktivem. Je implicitně specifikována ve smlouvě, protože dodavatel může smlouvou splnit pouze s využitím tohoto aktiva.</p>	<p>Zákazník nemá právo v podstatě na všechny ekonomické užítky plynoucí z užívání výroby, protože dodavatel může používat během doby užívání i k produkci pro jiné odběratelé.</p>	<p>Zákazník nemá právo řídit užívání výroby, protože nemá právo řídit, jakým způsobem a pro jaký účel je během tříletého období využívána.</p> <p>Zákazník má právo specifikovat ve smlouvě s dodavatelem určitý objem výroby, který odkoupi. Na užívání výroby má tedy stejná práva jako ostatní odběratelé, kteří nakupují krmné směsi zde vyrobené. Naproti tomu dodavatel má právo řídit užívání výroby, protože rozhoduje o tom, jak a pro jaký účel se výrobní zařízení používá (tj. v jeho kompetenci jsou rozhodnutí o objemu výroby, který bude výroba produkovat, i o tom, které smlouvy budou vyrobenými krmnými směsmi splněny).</p>	<p>Zákazník nemá právo řídit užívání výroby, protože nemá právo řídit, jakým způsobem a pro jaký účel je během tříletého období využívána.</p> <p>Zákazník má právo specifikovat ve smlouvě s dodavatelem určitý objem výroby, který odkoupi. Na užívání výroby má tedy stejná práva jako ostatní odběratelé, kteří nakupují krmné směsi zde vyrobené. Naproti tomu dodavatel má právo řídit užívání výroby, protože rozhoduje o tom, jak a pro jaký účel se výrobní zařízení používá (tj. v jeho kompetenci jsou rozhodnutí o objemu výroby, který bude výroba produkovat, i o tom, které smlouvy budou vyrobenými krmnými směsmi splněny).</p>	<p>Smlouva neobsahuje leasing. Jak skutečnost, že zákazník nemá právo v podstatě na všechny ekonomické užítky plynoucí z užívání výroby, tak skutečnost, že nemá právo řídit její užívání, by samy o sobě stačily k závěru, že zákazník užívání výroby nekontroluje.</p>	<p>Smlouva neobsahuje leasing. Jak skutečnost, že zákazník nemá právo v podstatě na všechny ekonomické užítky plynoucí z užívání výroby, tak skutečnost, že nemá právo řídit její užívání, by samy o sobě stačily k závěru, že zákazník užívání výroby nekontroluje.</p>

<p>Příklad</p> <p>Příklad C – 2:</p> <p>Zemědělská společnost (zákazník) uzavře s výrobcem krmných směsí (dodavatel) smlouvu na dobu 15 let na nákup veškerých specifických krmných směsí, které po tuto dobu vyprodukuje nová výroba ve vlastnictví dodavatele. Výrobna vyrábí pouze tyto specifické směsi, jejichž součástí je komponenta X, pestrovaná jako speciální komodita zákazníkem. Zákazník dodává, dle úrody, veškerou jinou výrobu této speciální komodity X, pouze na výrobu těchto krmných směsí a po dobu trvání smlouvy garantuje rozsah osivu této komodity v rozmezí 100 – 110 ha. Výrobna je ve smlouvě výslovně specifikována a dodavatel nemá právo ji nahradit jinou výrobou. Zákazníkovi nelze dodávat tyto specifické krmné směsi z jiného zdroje.</p> <p>Výrobna byla navržena přímo zákazníkem. Ten najal odborníky, aby vycipovali vhodné umístění, kapacitu odpovídající ploše osivu a vybrali odpovídající technické zařízení. Dodavatel má na starosti výstavbu podle specifikací zákazníka a poté provoz a údržbu.</p> <p>Není možné rozhodovat o tom, kolik bude výroba vyrábět krmných směsí - to se řídí množstvím úrody komodity X u zákazníka. Tyto faktory jsou předem dány.</p> <p>Dodavatel může uplatnit ve vztahu k výrobní investiční pobídce formou slevy na dani po dobu 5 ti let. Rozhodnutí o konečné realizační ceně krmných směsí na trhu je v kompetenci zákazníka.</p>	<p>Existuje identifikované aktivum, protože výroba je výslovně specifikována ve smlouvě a dodavatel ji nemá právo nahradit.</p>	<p>Má z zákazník právo získat v zásadě všechny ekonomické užtky během celé doby užívání?</p> <p>Zákazník má právo v podstatě na všechny ekonomické užtky plynoucí z užívání výroby během patnáctileté doby užívání. Má rovněž právo na její výhradní užívání. Odebere totiž veškerou výrobu, kterou výrobna za patnáctiletou dobu užívání vyrobí a rozhoduje o konečné realizační ceně krmných směsí na trhu. Dodavatel sice bude mít z výroby ekonomické užtky v podobě daňových odpočtů, ale ty mu plynou z titulu jejího vlastnictví, nikoli užívání, a nejsou tudíž pro toto posouzení relevantní.</p>	<p>Má i) zákazník, ii) dodavatel nebo iii) ani jeden z nich právo řídit, jak a pro jaký účel se aktivum během celé doby užívání používá?</p> <p>Zákazník ani dodavatel během doby užívání nerozhodují o tom, jak a pro jaký účel bude výroba během doby užívání používána. Tato rozhodnutí jsou totiž předem dána tím, jak je dané aktivum vyprojektováno a nastaveno provozně.</p>	<p>Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní pokyny?</p> <p>Zákazník výrobu krmných směsí neprovozuje. Rozhodnutí týkající se jejího provozu jsou v kompetenci dodavatele.</p>	<p>Navrhí zákazník způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?</p> <p>Zákazník výrobu krmných směsí navrhl, a má tudíž právo řídit její užívání. Projekt výroby předurčí, jakým způsobem a pro jaký účel bude toto aktivum během doby užívání používáno. Kontrola, kterou má zákazník nad návrhem, se tudíž podstatným způsobem nelší od situace, kdy zákazník kontroluje tato rozhodnutí.</p>	<p>Smlouva obsahuje leasing. Zákazník má právo na užívání výroby po dobu patnácti let.</p>
<p>Příklad C – 3:</p> <p>Zákazník uzavře s dodavatelem smlouvu na nákup konkrétních typů krmných směsí vyrobených v dodavatelském vlastnění a specificky vymezené výrobně za období 5 let. Podle smlouvy má zákazník nárok na veškeré krmné směsi, které výroba výroby (tj. dodavatel nemůže dodat krmné směsi z výroby jinému odberateli). Jejich maximální objem je omezen pouze kapacitou výroby a ani zákazník ani dodavatel nepředpokládají rozšíření výroby po dobu trvání smlouvy.</p> <p>Zákazník vydá pokyny ohledně toho, kolik a jakých krmných směsí a kdy má dodavatel dodat. Výrobna může být přechodně i uzavřena pro provádění nutné plánované údržby nebo na přání zákazníka.</p> <p>Dodavatel provozuje a udržuje výrobu v souladu s provozní praxí schválenou pro dané odvětví.</p>	<p>Existuje identifikované aktivum, protože výroba je výslovně specifikována ve smlouvě a dodavatel ji nemá právo nahradit.</p>	<p>Zákazník má právo v podstatě na všechny ekonomické užtky plynoucí z užívání výroby krmných směsí během patnáctileté doby užívání. Má rovněž právo na její výhradní užívání, protože má nárok na veškerou produkci této výroby za těchto pět let.</p>	<p>Má i) zákazník, ii) dodavatel nebo iii) ani jeden z nich právo řídit, jak a pro jaký účel se aktivum během celé doby užívání používá?</p> <p>Zákazník má právo řídit užívání výroby, protože v jeho kompetenci jsou důležité rozhodnutí týkající se toho, jak a pro jaký účel bude výroba používána, tj. má právo během doby užívání určovat, zda bude vyrábět krmné směsi, kdy je bude vyrábět a kolik jich vyrobí (tj. kontroluje načasování a vyrobené množství a je omezen pouze kapacitou výroby).</p> <p>Vzhledem k tomu, že dodavatel nemůže výrobu uvést k jinému účelu, rozhodnutí zákazníka týkající se načasování a množství vyrobených krmných směsí fakticky určují, kdy, resp. zda bude výroba vyrábět.</p> <p>I když jsou provozní aspekty a údržba výroby důležité pro její efektivní využívání, rozhodnutí dodavatele týkající se těchto aspektů nezakládají žádné jeho právo řídit, jakým způsobem a pro jaký účel bude výroba využívána. Dodavatel jí tudíž během sjednaného období užívání výroby nekontroluje. Naopak, rozhodnutí dodavatele jsou závislá na rozhodnutích zákazníka ohledně způsobu, objemu a struktury výroby.</p>	<p>Má zákazník právo provozovat aktivum během celé doby užívání, aniž by dodavatel mohl změnit provozní pokyny?</p> <p>Zákazník výrobu krmných směsí neprovozuje. Rozhodnutí týkající se jejího provozu jsou v kompetenci dodavatele.</p>	<p>Navrhí zákazník způsobem, jenž předurčuje, jak a pro jaký účel bude toto aktivum užíváno po celou dobu užívání?</p> <p>Zákazník výrobu krmných směsí navrhl, a má tudíž právo řídit její užívání. Projekt výroby předurčí, jakým způsobem a pro jaký účel bude toto aktivum během doby užívání používáno. Kontrola, kterou má zákazník nad návrhem, se tudíž podstatným způsobem nelší od situace, kdy zákazník kontroluje tato rozhodnutí.</p>	<p>Smlouva obsahuje leasing. Zákazník má právo na užívání výroby po dobu pět let.</p>

10.3 Příloha 3

Příklad dotazníku pro strukturovanou analýzu nájemních a servisních smluv ve společnosti

Cílem tohoto dotazníku je identifikovat ve společnosti:

- a) smlouvy, které je nutno řešit v souvislosti s implementací IFRS 16, tj. smlouvy, které obsahují leasing anebo u kterých je třeba provést další analýzy;*
- b) smlouvy, které mají specifické parametry jako opce apod., které bude nutno dále posoudit nebo sledovat a*
- c) zhodnotit množství, rozsah a obecný charakter smluv, které bude nutno zohlednit pro implementaci IFRS 16 v jednotlivých oblastech*

10.4 Příloha 4

Příklad dotazníku pro analýzu organizačního zajištění uzavírání nájemních a servisních smluv a jejich evidence včetně změn

Dotazník - Specifikace a evidence nájemních a servisních smluv s prvky nájmu ve společnosti

Cílem tohoto dotazníku je identifikovat potenciální administrativní problémy spojené s implementací IFRS 16 na straně nájemce a pomoci s nastavením priorit. Cílem dotazníku je popis kvalitativních parametrů procesu a proto není nutno uvádět detaily ohledně smluv.

Evidence nájemních smluv a jejich podmínek		Zemědělské pozemky	Nemovitý majetek bez zemědělských pozemků	Movitý majetek	Podnik nebo soubor movitého a nemovitého majetku	komentář
		Ano / Ne / Nerelevantní	Ano / Ne / Nerelevantní	Ano / Ne / Nerelevantní	Ano / Ne / Nerelevantní	Více scénářů - uveďte detaily v komentáři
Evidence smluv a jejich změn	Smlouvy jsou k dispozici ve společnosti v papírové verzi, existuje přehledný archiv Předem definované parametry smluv jsou ve společnosti evidovány samostatně elektronicky, v informačním systému (např. SAP REM apod.) Předem definované parametry smluv jsou ve společnosti evidovány samostatně (elektronicky), mimo informační systém - např. excel Smlouvy na pacht zemědělských pozemků jsou evidovány v samostatném dokumentačním systému / databázi/elektronickém nástroji Evidence jednotlivých nájemních smluv a jejich podmínek je propojena on-line, přes interface apod. s pronajímatelem Změny smluv jsou evidovány stejným způsobem jako hlavní smlouvy					
vazba na finanční úsek	Standardizovaná elektronická evidence nájemních smluv, pokud existuje, je k dispozici finančnímu úseku Standardizovaná elektronická evidence nájemních smluv, pokud existuje, je v zodpovědnosti finančního úseku Smlouva je od data uzavření k dispozici pro zaúčtování ve finančním úseku do X dní Proces schvalování smluv umožňuje konzultovat parametry smlouvy před schválením s finančním úsekem Proces autorizace smluv umožňuje vyhodnotit, zda servisní smlouva může vykazovat znaky leasingu a, pokud je relevantní, finanční úsek může být začleněn do procesu schvalování / přípravy významných smluv na poskytování služeb V případě potřeby je pronajímatelem, pokud je relevantní, schopen poskytnout data ohledně parametrů smluv v jiném formátu než doposud (např. upravit evidenční list pro zaúčtování záloh na služby) Ve společnosti existuje smlouva, kdy je diskontovaný nájem (součet splátek) pravděpodobně vyšší než reálná hodnota najatého aktiva Existuje najatý majetek, ke kterému není k dispozici nájemní smlouva (a nebo je velmi stará a nájem se platí jen na základě faktury, trvalé objednávky v systému apod.) Existují smlouvy, pro které jsou uzavřeny podnájemní smlouvy / podpachty Existují smlouvy, kdy se může jednat o zpětný leasing Existují smlouvy, kdy se u doby leasingu zásadně liší podstata a forma smlouvy (např. nájem kancel. budovy s výpovědí 6 měsíců, když obě strany předpokládají nájem cca 5 -10 let) Existuje pronájem / nájem nějakých specifických hodnotných aktiv (bioplynová stanice, solární či malá vodní elektrárna apod.)					

Předem definované, pravidelně sledované a vyhodnocované parametry smluv	V evidenci smluv jsou strukturovaně (formálně) podchyceny následující, předem definované parametry, které se pravidelně sledují jako součást nějakého procesu	Zemědělské pozemky	Nemovitý majetek bez zemědělských pozemků	Movitý majetek	Podnik nebo soubor movitého a nemovitého majetku	komentář
	<ul style="list-style-type: none"> - najatý majetek (m2 u nemovitého majetku, SPZ, výrobní číslo, detailní popis) - majetek lze jednoznačně určit, u souborů majetku existuje rozpis - detailní info o pronajímateli/pronajimatelích - zda se jedná o jedinečný majetek či majetek, který může pronajímatelem zaměnit dle vlastního uvážení, dle potřeby (např. kus za kus) - v případě leasingu více položek majetku v rámci jedné smlouvy jsou evidovány i ceny jednotlivých majetků - zda se jedná o smlouvy na dobu určitou nebo neurčitou a související výpovědní lhůty - jednotlivé leasingové splátky a jejich pravidelnost / nepravdivost - leasingové splátky za celou dobu leasingu - info, zda se jedná o nájemní smlouvu v cizí měně - akontace související s nájmy - variabilní složky ceny leasingu a jejich propočet (podíl na výnosu z provozu najatého majetku apod.) - neleasingové komponenty smluv (servis, operátor, řidič, mechnizátor...), určení co souvisí a nesouvisí s leasingem - diskontní sazba - aktualizace diskontní sazby při změně smlouvy - prvotní přímé náklady spojené s leasingem (provize za sjednání, právní poplatky,...) o ostatní náklady spojené s aktivem (instalace, tech. zhodnocení nájemcem,...), tj. lze v evidenci bez další analýzy jednoznačně naprovozt např. najatý majetek a jeho technické zhodnocení nebo provizi - doba leasingu bez opcí na prodloužení - jednostranné podmínky smlouvy na straně pronajímatele nebo nájemce (např. jednostranná opce) - podmínky výpovědi smlouvy na straně nájemce a pronajímatele; termíny, kdy lze výpovědět - možnost změny smlouvy nájemcem - předmět leasingu, doba trvání - možnost změny smlouvy pronajímatelem - předmět leasingu, doba trvání - příslušnost najatého majetku k souboru / portfoliu majetku s obdobnou charakteristikou (např. osobní vozy) - příslušnost najatého majetku k souboru / portfoliu majetku se společným využitím (sklad + rampa) - indexace nájmu, změny ceny leasingu - kontrolní propočet indexace nájmu - možnost odkoupení předmětu leasingu po datu uplynutí nájemní smlouvy - detaily o subleasingu (evidence parametrů podnájmu je v obdobném rozsahu jako pro hlavní smlouvu) - detaily o sdíleném leasingu / předmětu leasingu s jinými nájemci (např. pronájem části kapacity jednoznačně určeného aktiva) 					

Lokální účetní systém a dopady implementace IFRS 16 ve společnosti		Zemědělské pozemky	Nemovitý majetek bez zemědělských pozemků	Movitý majetek	Podnik nebo soubor movitého a nemovitého majetku	komentář
		Ano / Ne	Ano / Ne	Ano / Ne	Ano / Ne	Více scénářů - uveďte detaily v komentáři
	Lokální / statutární výkaznictví společnosti je primárně na základě IFRS Lokální / statutární výkaznictví umožňuje vykazování leasingu u nájemce v souladu s IFRS nebo obdobným způsobem Je k dispozici a nebo se používá systémové účetní nastavení kapitalizace finančního leasingu (např. přímo v informačním systému, externí propočet na základě "udělátka" v excel a následné proučtování v účetním systému apod.) Společnost používá IFRS úpravu na finanční leasing (program/ algoritmus, customizace v SAP, excel apod.) včetně indexace, kterou může snadno rozšířit a vykazovat kapitalizaci více nájemních smluv / aktiv. Aktivace nájemních smluv změny hodnoty ukazatelů/podmínek pro bankovní financování Existují nájemní smlouvy s nájemním v cizí měně a s tím související problém přečehování závazku z leasingu k datu rozvahy					
	Ukončení smluv a změny	Zemědělské pozemky	Nemovitý majetek bez zemědělských pozemků	Movitý majetek	Podnik nebo soubor movitého a nemovitého majetku	komentář
		Ano / Ne / Nerelevantní	Ano / Ne / Nerelevantní	Ano / Ne / Nerelevantní	Ano / Ne / Nerelevantní	Více scénářů - uveďte detaily v komentáři
	Existuje plán pro zásadní modifikace stávajících smluv / nové nájemní smlouvy, které budou v základních parametrech odlišné od stávajících?					
	Pokud tyto smlouvy s významnými změnami nebo nové smlouvy již existují / jsou v jednání, je možné jejich nastavení a podmínky ještě měnit?					
	Existuje plán ukončení významných nájemních smluv?					

10.5 Příloha 5

Příklady detailního výpočtu a vykázání práva z užívání a závazku z leasingu - jak nájemce oceňuje aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu a jak účtuje změnu podmínek leasingu.

Příklad IASB ilustrující oceňování leasingu – strukturovaný překlad plné 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 současně se standardem 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 IASB ilustrující oceňování leasingu – strukturovaný přehled 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																									
Popis situace	Oceňování leasingu a další popis situace																								
<p>Nájemce uzavře smlouvu na desetiletý leasing jednoho podlaží budovy z opcí na prodloužení na dalších pět let. V základní době číni 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 odstupně vyplácené 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>Aktivum z práva k užívání</p> <table border="1"> <tr> <td>Závazek z leasingu</td> <td>CU355,391</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)</td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (počáteční přímé náklady)</td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (leasingová pobídka)</td> <td>CU5,000</td> </tr> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU5,000</td> </tr> </table> <p>Aktivum z práva k užívání</p> <table border="1"> <tr> <td>Závazek z leasingu</td> <td>CU405,391</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)</td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (počáteční přímé náklady)</td> <td>CU20,000</td> </tr> <tr> <td>Peněžní prostředky (leasingová pobídka)</td> <td>CU5,000</td> </tr> <tr> <td>Aktivum z práva k užívání</td> <td>CU5,000</td> </tr> </table>	Závazek z leasingu	CU355,391	Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)	CU20,000	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	Závazek z leasingu	CU405,391	Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)	CU20,000	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
Závazek z leasingu	CU355,391																								
Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)	CU20,000																								
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																								
Závazek z leasingu	CU405,391																								
Peněžní prostředky (leasingová platba za první rok)	CU20,000																								
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																								
<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 netež snadno určit. Přířůstková 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 době 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 leasingové pobídky od pronajímatel a závazek z leasingu oceňuje současnou hodnotou zbývajících devíti leasingových plateb po 50 000 CU diskontovaných úrokovou sazbou 5 % p.a., což je 355 391 CU.</p>	<p>Aktivum z práva k užívání se leasingu nájemce prvotně zúčtuje takto:</p> <p>Kompensaci za technické zhodnocení, kterou obdržel od pronajímatel, nájemce účtuje podle jiných příslušných standardů, nikoli jako leasingovou pobídku podle IFRS 16. Důvodem je skutečnost, že náklady na toto technické zhodnocení nejsou součástí pořizovacích nákladů na aktivum z práva k užívání.</p>																								

Příklad 14— Následné oceňování a účtování změny podmínek leasingu																																																																																																													
Popis situace	Oceňování leasingu a další popis situace																																																																																																												
<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 aktivaci nájemce potřebuje dvě patra v budově, kde má již jedno patro pronajaté, aby tam mohl umístit všechny zaměstnance.</p> <p>Abý 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) předčasné ukončí leasing sjednaný společností A, a to od počátku roku 6.</p> <p>Přestěhování zaměstnanců společnosti A do této budovy, kde má již jedno patro pronajaté, je pro nájemce ekonomickým důvodem, aby na konci základní, 10leté doby leasing prodloužil. Aktivace společnosti A a přesum jejich 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 užitočnou 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. Když 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 aktivací společnosti A a přestěhováním jejich zaměstnanců je dostatečně jisté, že opci na prodloužení původního leasingu uplatní.</p>	<p>Průřůstková 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 době na dobu 9 let zajištěnou podobným kolaterálem. Nájemce očekává, že budoucí ekonomické užtky plynoucí z aktiva z práva k užívání bude spotřebovávat rovnoměrně po dobu trvání leasingu, a proto toto aktivum odpisuje rovnoměrně.</p> <p>Aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu od roku 1 do roku 6:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Rok</th> <th colspan="2">Závazek z leasingu</th> <th colspan="2">Aktivum z práva k užívání</th> </tr> <tr> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Leasingová platba</th> <th>Konečný zůstatek</th> <th>Odpis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>355,391</td> <td>-</td> <td>373,161</td> <td>42,039</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>373,161</td> <td>-50,000</td> <td>339,319</td> <td>378,352</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>339,319</td> <td>-50,000</td> <td>303,785</td> <td>336,313</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>303,785</td> <td>-50,000</td> <td>266,474</td> <td>294,274</td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>266,474</td> <td>-50,000</td> <td>227,297</td> <td>252,235</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>227,297</td> <td>-50,000</td> <td>186,162</td> <td>210,196</td> </tr> </tbody> </table> <p>Na konci roku 6, tj. před účtováním o změně doby leasingu, číni 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 zúčtuje 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	Konečný zůstatek	Odpis	1	355,391	-	373,161	42,039	2	373,161	-50,000	339,319	378,352	3	339,319	-50,000	303,785	336,313	4	303,785	-50,000	266,474	294,274	5	266,474	-50,000	227,297	252,235	6	227,297	-50,000	186,162	210,196																																																																					
Rok	Závazek z leasingu		Aktivum z práva k užívání																																																																																																										
	Počáteční zůstatek	Leasingová platba	Konečný zůstatek	Odpis																																																																																																									
1	355,391	-	373,161	42,039																																																																																																									
2	373,161	-50,000	339,319	378,352																																																																																																									
3	339,319	-50,000	303,785	336,313																																																																																																									
4	303,785	-50,000	266,474	294,274																																																																																																									
5	266,474	-50,000	227,297	252,235																																																																																																									
6	227,297	-50,000	186,162	210,196																																																																																																									
<p>Po přecenění číni 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>Aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu od roku 7 do roku 15:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Rok</th> <th colspan="2">Závazek z leasingu</th> <th colspan="2">Aktivum z práva k užívání</th> </tr> <tr> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Leasingová platba</th> <th>Konečný zůstatek</th> <th>Odpis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>7</td> <td>378,174</td> <td>-50,000</td> <td>347,864</td> <td>360,169</td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>347,864</td> <td>-50,000</td> <td>315,736</td> <td>320,130</td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>315,736</td> <td>-50,000</td> <td>281,680</td> <td>280,131</td> </tr> <tr> <td>10</td> <td>281,680</td> <td>-50,000</td> <td>245,581</td> <td>240,112</td> </tr> <tr> <td>11</td> <td>245,581</td> <td>-55,000</td> <td>202,016</td> <td>200,093</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>202,016</td> <td>-55,000</td> <td>155,837</td> <td>160,074</td> </tr> <tr> <td>13</td> <td>155,837</td> <td>-55,000</td> <td>106,867</td> <td>120,055</td> </tr> <tr> <td>14</td> <td>106,867</td> <td>-55,000</td> <td>55,000</td> <td>80,036</td> </tr> <tr> <td>15</td> <td>55,000</td> <td>-55,000</td> <td>-</td> <td>40,018</td> </tr> </tbody> </table>	Rok	Závazek z leasingu		Aktivum z práva k užívání		Počáteční zůstatek	Leasingová platba	Konečný zůstatek	Odpis	7	378,174	-50,000	347,864	360,169	8	347,864	-50,000	315,736	320,130	9	315,736	-50,000	281,680	280,131	10	281,680	-50,000	245,581	240,112	11	245,581	-55,000	202,016	200,093	12	202,016	-55,000	155,837	160,074	13	155,837	-55,000	106,867	120,055	14	106,867	-55,000	55,000	80,036	15	55,000	-55,000	-	40,018	<p>Po přecenění číni 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>Aktivum z práva k užívání a závazek z leasingu od roku 7 do roku 15:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Rok</th> <th colspan="2">Závazek z leasingu</th> <th colspan="2">Aktivum z práva k užívání</th> </tr> <tr> <th>Počáteční zůstatek</th> <th>Leasingová platba</th> <th>Konečný zůstatek</th> <th>Odpis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>7</td> <td>378,174</td> <td>-50,000</td> <td>347,864</td> <td>360,169</td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>347,864</td> <td>-50,000</td> <td>315,736</td> <td>320,130</td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>315,736</td> <td>-50,000</td> <td>281,680</td> <td>280,131</td> </tr> <tr> <td>10</td> <td>281,680</td> <td>-50,000</td> <td>245,581</td> <td>240,112</td> </tr> <tr> <td>11</td> <td>245,581</td> <td>-55,000</td> <td>202,016</td> <td>200,093</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>202,016</td> <td>-55,000</td> <td>155,837</td> <td>160,074</td> </tr> <tr> <td>13</td> <td>155,837</td> <td>-55,000</td> <td>106,867</td> <td>120,055</td> </tr> <tr> <td>14</td> <td>106,867</td> <td>-55,000</td> <td>55,000</td> <td>80,036</td> </tr> <tr> <td>15</td> <td>55,000</td> <td>-55,000</td> <td>-</td> <td>40,018</td> </tr> </tbody> </table>	Rok	Závazek z leasingu		Aktivum z práva k užívání		Počáteční zůstatek	Leasingová platba	Konečný zůstatek	Odpis	7	378,174	-50,000	347,864	360,169	8	347,864	-50,000	315,736	320,130	9	315,736	-50,000	281,680	280,131	10	281,680	-50,000	245,581	240,112	11	245,581	-55,000	202,016	200,093	12	202,016	-55,000	155,837	160,074	13	155,837	-55,000	106,867	120,055	14	106,867	-55,000	55,000	80,036	15	55,000	-55,000	-	40,018
Rok		Závazek z leasingu		Aktivum z práva k užívání																																																																																																									
	Počáteční zůstatek	Leasingová platba	Konečný zůstatek	Odpis																																																																																																									
7	378,174	-50,000	347,864	360,169																																																																																																									
8	347,864	-50,000	315,736	320,130																																																																																																									
9	315,736	-50,000	281,680	280,131																																																																																																									
10	281,680	-50,000	245,581	240,112																																																																																																									
11	245,581	-55,000	202,016	200,093																																																																																																									
12	202,016	-55,000	155,837	160,074																																																																																																									
13	155,837	-55,000	106,867	120,055																																																																																																									
14	106,867	-55,000	55,000	80,036																																																																																																									
15	55,000	-55,000	-	40,018																																																																																																									
Rok	Závazek z leasingu		Aktivum z práva k užívání																																																																																																										
	Počáteční zůstatek	Leasingová platba	Konečný zůstatek	Odpis																																																																																																									
7	378,174	-50,000	347,864	360,169																																																																																																									
8	347,864	-50,000	315,736	320,130																																																																																																									
9	315,736	-50,000	281,680	280,131																																																																																																									
10	281,680	-50,000	245,581	240,112																																																																																																									
11	245,581	-55,000	202,016	200,093																																																																																																									
12	202,016	-55,000	155,837	160,074																																																																																																									
13	155,837	-55,000	106,867	120,055																																																																																																									
14	106,867	-55,000	55,000	80,036																																																																																																									
15	55,000	-55,000	-	40,018																																																																																																									

10.6 Příloha 6

Demonstrace rozdílů při použití „správné“ a „přibližné“ varianty postupu kvantifikace práva z užívání a leasingového závazku v případě velkého množství pachtovních smluv ve společnosti

Standard IFRS 16 klade specifické požadavky na přehodnocování leasingových aktiv a závazků a, jak je blíže uvedeno v bodech 5.2.13 nebo 5.3.9.1 **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**, umožňuje jen ve vybraných případech přistoupit k přepočtení leasingové smlouvy včetně změny diskontní míry. Také, v důsledku financování, dochází k nerovnoměrnému rozložení nákladů na financování do výsledku hospodaření v jednotlivých letech ve srovnání s účtováním o operativním leasingu jako o službě, kdy jsou náklady rozvrhovány rovnoměrně po dobu trvání smlouvy (viz např. příklad v Příloze 1). Níže uvedený příklad demonstruje odchylky v důsledku použití alternativ propočtu pachtů diskutovaných v bodě 5.3.10 výše. První alternativou je použití metodiky požadované IFRS 16 a na druhé alternativě je demonstrován výpočet zjednodušené hodnoty aktiva z užívání v následujících letech, kdy je uplatněn předpoklad, že pro velké množství smluv, které se průběžně mění, jsou náklady na nájemné v daném období prakticky rovny součtu odpisů aktiv z užívání a úrokových nákladů. I když není druhá alternativa v souladu se standardem ze 2 důvodů (neopodstatněná změna diskontní sazby k datu rozvahy a stanovení aktiva z užívání pouze dopočtem stavu), je zjevné že při přiměřeně velkém portfoliu pravidelně se měnících obdobných smluv a při nepříliš zásadních změnách diskontních sazeb povede tento způsob kalkulace k chybě ve vykázání nákladů i aktiv především v několika prvních letech po implementaci IFRS 16, ale v následujících letech by se odchylka měla postupně snižovat, neboť dopady jednotlivých smluv se budou navzájem kompenzovat. Společnost by vždy měla vyhodnotit smlouvy veliké, významné a specifické a také zvážit výši diskontního faktoru, který se může v jednotlivých letech vyvíjet. Obecně lze předpokládat, že odchylky v propočtech a dopady na hodnotu aktiv budou v dlouhodobějším pohledu relativně nevýznamné - i s ohledem na řadu manažerských a jiných předpokladů, které je třeba v souvislosti s pachtovními smlouvami činit co do jejich trvání, opcí na prodloužení, nejasných dob trvání či dopadů komplexních pozemkových úprav a digitalizací, které mohou a nemusí vést k modifikacím smluv.

V příkladu je pro lepší demonstraci rozdílů použita diskontní míra 5%. Při použití zajištěných přírůstkových střednědobých diskontních sazeb před daní, které se v současné době u společností v ČR mohou pohybovat i do 3% nebo mírně vyšší, dle typu společnosti, budou odchylky méně významné.

Praktický přístup ke stanovení závazků a aktiv z užívání u pachtů a související předpoklady

Obecné výchozí předpoklady praktických situací ve středně velkých a velkých společnostech v ČR v souvislosti s pachtem zemědělských pozemků

- K 1.1.2019 lze ze stávající dokumentace nastavit výchozí stav úprav dle IFRS 16 spojených s aktivací - z evidence smluv a na základě propočtu budoucích nákladů na nájemné, které ze smluv do budoucna vyplývá. K 1.1. 2019 nejsou žádné významné nebo specifické dohadné položky nebo časová rozlišení související s pachtu.

- Pro sadu pachtovních smluv k 1.1. 2019 lze stanovit relativně přesný propočtení závazku a jeho diskontu a tedy i výchozí hodnoty aktiva z užívání. Problém je v dalších obdobích se stanovením odpisu a hodnoty aktiva (evidenčně bude pro společnosti dlouhodobě neúnosné udržovat bez existence nějakého specifického registru, pokud se jedná např. o stovky smluv).
- Pro správné účtování je nutno sledovat hodnotu aktiva nezávisle na závazku a odepisovat jej a zároveň evidovat závazky pro úpravu jednotlivě po smlouvách. To je nutné pro zásadní smlouvy (např. smlouvy na 100 a více ha od jednoho pronajímatele). Tento postup naznačuje alternativa 1 níže.
- V prvních letech implementace IFRS 16 bude zřejmě problematické vybudovat nový registr veškerého majetku najatého formou pachtu (tj. aktiv z práva k užívání zemědělských pozemků) a sledovat všechny změny aktiv z užívání (odpisy, přírůstky a úbytky, přecenění, vyřazení, podpachty, postoupení práv, změny daně z nemovitostí, změny v indexaci vázané na inflaci, bonitu či průměrné ceny, atd.). Ve výsledovce se pak bude jednat především o reklasifikaci mezi nájemným, odpisy a finančními náklady. Pokud se bude jednat o Alternativu 2 níže, která není zcela v souladu s IFRS 16, nemělo by docházet k dopadům do vlastního kapitálu a do odložené daně. V případě Alternativy 1 bude docházet i k dopadům, které se projeví úpravami vlastního kapitálu CZ GAAP a odloženou daní z těchto úprav.
- Úprava IFRS se bude muset ve společnosti nastavit jako účetní úprava vycházející ze stavu k datu rozvahy formou přepočtu zůstatků k datu rozvahy (tj. starou účetní úpravu eliminovat a vykázat novou na základě přepočtu zůstatků a případně vykázat pouze obrat na jednotlivých účtech (v praxi často řešeno technickými účty v systému apod.). Jak je uvedeno v rozboru, použití Alternativy 2 by mělo vést pouze k nevýznamnému nesouladu s předepsaným řešením dle IFRS 16, jehož významnost by měla dále klesat při větším portfoliu smluv a v delším období, za které se vykazují náklady na nájemné. Alternativa 2 by pak měla být mnohem snazší na evidenci i kontrolu v případech, kdy není k dispozici registr pachtovních smluv, který lze zároveň použít i jako standardní registr majetku pro evidenci aktiv z užívání.
- Pro nastavení úpravy pro méně významné smlouvy (např. do 100 ha /pronajímatele) je možné vycházet ze zjednodušujícího předpokladu, který lze uplatnit pro velké portfolio srovnatelných pachtovních smluv různě rozložených v čase a nízkou diskontní míru a který demonstruje Alternativa 2. Tato alternativa zahrnuje zjednodušení postavené na předpokladu, že náklad na nájemné odpovídá odpisu aktiva z užívání plus úrok. Závazek z titulu budoucích NAKLADŮ na nájemné lze stanovit z evidence smluv zpravidla relativně přesně a změny diskontování, i když nejsou při správné aplikaci IFRS 16 vždy relevantní (pro smlouvy u kterých není vyžadováno přehodnocení, neboť nedošlo k modifikaci smlouvy apod. je změna diskontu neopodstatněná), zpravidla meziročně nevykazují velký rozdíl a tak tento závazek z leasingu i s diskontováním, je zpravidla relativně přesně propočten k datu rozvahy. Závazek / pohledávka/dohad/ časové rozlišení v rozvaze k datu rozvahy jsou u pachtu vždy krátkodobé a diskont se neuvažuje. Aktivum i jeho odpis za období se u Alternativy 2 stanoví dopočtem.
- Při použití hodnoty diskontovaného závazku z nájmu jako přibližné hodnoty aktiva z užívání (Alternativa 2) jsou jen minimální rozdíly od standardně nastaveného scénáře Alternativou 1, pokud platí výše uvedené předpoklady. Pro více smluv s různými začátky a konci se při průběžné evidenci dle Alternativy 2 odchylky postupně potkávají a částečně kompenzují a pro společnost s mnoha obdobně koncipovanými smlouvami by měly být zanedbatelné v kontextu ostatních použitých předpokladů a odhadů (smlouvy na dobu neurčitou, diskontní míra apod.)

Výše popsané alternativy jsou shrnuty níže a detailní dopočet ukázán v příložené kalkulaci

Alternativa 1 – standardní řešení v souladu s IFRS 16

Alternativa 2 – zjednodušení postavené primárně na nevýznamné změně diskontní sazby a stanovení aktiva z práva k užívání dopočtem formou odhadu z nákladů na nájemné.

Zásadní výchozí předpoklady pro Alternativu 2:

- Jedná se o portfolio smluv se srovnatelnými podmínkami na jednotlivě nevýznamné pachtě s dobou trvání do 10 ti let, smlouvy jsou průběžně obnovované.
- Diskont dohadných závazků je vždy zanedbatelný, jedná se o krátkodobé závazky.
- Změny diskontu mezi jednotlivými obdobími jsou minimální a jejich dopad na přecenění závazku je nevýznamný. Použitý diskont 5% je pouze pro dobrou demonstraci vzniku odchylek, reálný diskont k 1.1. 2019 se v zemědělském podniku v ČR může pohybovat okolo i méně.
- K datu rozvahy lze přepočíst otevřené smlouvy, tj. lze relativně přesně stanovit diskontovaný závazek z titulu budoucích nákladů na nájem (při zanedbání dopadu změn diskontů, které neměly být zohledněny).
- Lze ošetřit časový nesoulad plateb, nájem je placený pozadu a je vždy krátkodobý závazek.
- K datu rozvahy lze přehodnotit budoucí náklady z otevřených smluv, ale aktiva nelze postavit na odpisu aktiva z počáteční rozvahy a historii smluv po aktivech a tedy souvisejících odpisů, zůstatkových hodnot atd. nelze evidovat.
- K datu rozvahy lze zjednodušeně nastavit odpisy za období jako roční nájmy ošetřené pro dopad diskontu a odchylky od standardní Alternativy 1 jsou z dlouhodobého hlediska nevýznamné.
- Přímé náklady nejsou anebo jsou naprosto zanedbatelné.

Shrnutí výsledků jednotlivých alternativ

(Pozn: P/L označuje výkaz zisku a ztrát)

V praxi bude		Scénář 1 naprosto převládající Scénář 2 s možným výskytem Scénář 3 nepravděpodobný pro zemědělské pozemky, platí se pozadu		IDEÁLNÍ VZOROVÁ ALTERNATIVA POSTUPU					MOŽNÉ ALTERNATIVY PRO PRAXI S DOPOČETEM AKTIVA A ODPISU.				
			zůstatek v daném období	Alternativa 1 - reálné aktivum i závazek					Alternativa 2 - dopočet aktiva z odpisu a závazku				
				Rozvaha aktivum z práva užívání	Rozvaha závazek z leasingu	Rozvaha - obch. závazek / pohledávka ostatní	diskont závazku do P/L	Odpis P/L	Rozvaha aktivum z práva užívání	Rozvaha závazek z leasingu	Rozvaha - obch. závazek / pohledávka ostatní	diskont závazku do P/L	Odpis P/L
Scénář 1	1.1.2019	pozemek na 4 roky Roční nájem 200, tj celkem budoucí náklad diskontovane na současnou hodnotu 4 roky, 5% K 31.12. 2018 V rozvaze nic souvisejícího není	800 721	721	-721	0		0	Identické s alternativou 1				
				721	-721	0	0	0					
Scénář 2	1.1.2019	pozemek na 4 roky Roční nájem 200, tj celkem budoucí náklad diskontovane na současnou hodnotu 4 roky, 5% K 31.12. 2018 V rozvaze dohadný závazek, nestihlo se doplatit za minulé období, doplatí se s další splátkou	800 721 50	721	-721	0	0	0	Identické s alternativou 1				
				721	-771	0	0	0					
Scénář 3	1.1.2019	pozemek na 4 roky Roční nájem 200, tj celkem budoucí náklad diskontovane na současnou hodnotu 4 roky, 5% K 31.12. 2018 V rozvaze akontace (pohledávka) tj. jeden předplacený kvartál	800 721 50	721	-721	0	0	0	Identické s alternativou 1				
				721	-671	0	0	0					
Scénář 1	ve Q2	pozemek na 3.5 roku Roční nájem 200, tj celkem budoucí náklad zbývá diskontovane na současnou hodnotu 3.5 roku, 5% K 30.6. 2018 V rozvaze dohadný závazek Q1 + Q2 na nájemné placené pozadu	700 639 100	631	-639	0	18	90	639	-639	0	18	82
		nájem výsledek CZ GAAP	100	631	-739	0	18	90	639	-739	0	18	82
Scénář 2	ve Q2	pozemek na 3.5 roku Roční nájem 200, tj celkem budoucí náklad zbývá diskontovane na současnou hodnotu 3.5 roku, 5% K 30.6. 2019 V rozvaze dohadný závazek (starý plus tvorba za Q1 +Q2)	700 639 150	631	-639	0	18	90	639	-639	0	18	82
		nájem výsledek CZ GAAP	100	631	-789	0	18	90	639	-789	0	18	82
Scénář 3	ve Q2	pozemek na 3.5 roku Roční nájem 20, tj celkem budoucí náklad zbývá diskontovane na současnou hodnotu 3.5 roku, 5% K K 30.6. 2019 V rozvaze dohadný závazek (50 akontace, 100 dohad za Q1 + Q2)	700 639 50	631	-639	0	18	90	639	-639	0	18	82
		nájem výsledek CZ GAAP	100	631	-689	0	18	90	639	-689	0	18	82

Detail příkladové studie pro výše uvedené alternativy 1 a 2

Příklad zemědělský pacht - zadání a propočet

Evidence nájemní smlouvy je založena na evidenci budoucích "nákladů". Platby jsou společností sledovány samostatně, resp. odděleně v účetním systému a nejsou součástí základní evidence smlouvy popsané níže

Pronajímatel:	ABCD
Nájemce:	Společnost Alfa
Předmět leasingu:	pozemek pronajat od r. 2016, k 31.12.2018 zbývají ještě 4 roky, nájemné 200 tis. Kč ročně
Čtvrtletní nájemné bez DPH:	50 000
Měna:	Kč
Počátek pronájmu:	1.1.2016
Konec pronájmu:	31.12.2022
Doba zbývajících pronájmu - počet kvartálů	16
Splatnost nájemného:	Nájemné je měsíčně vykazováno jako náklad proti dohadné položce, splatné zpravidla zpětně ke konci roku za celý rok, obsahuje i kompenzaci daně z nemovitých věcí
Roční přírůstková úroková míra:	5%
Kvartální přírůstková úroková míra:	1,25%

Scénář 1:	V rozvaze nejsou žádné související závazky, dohady ani předplatby / akontace
Scénář 2:	K 31. 12 .2018 je v rozvaze dohadný závazek 50 000 Kč, nestihlo se doplatit, doplatí se s další splátkou
Scénář 3:	K 31.12. 2018 je v rozvaze akontace (pohledávka), jeden předplacený kvartál

Výpočet současné hodnoty budoucích leasingových splátek (na základě budoucích nákladů)

Datum	3 měsíční nájemné na 1 předmět leasingu	Měna	Počet předm. leasingu	Celkové kvartální nájemné	Kvartální přírůstková úroková míra	Počet kvartálů k začátku leasingu	Diskontní faktor	Současná hodnota kvartálního nájemného
1.1.2019								
31.3.2019	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	1	0,988	49 383
30.6.2019	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	2	0,975	48 773
30.9.2019	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	3	0,963	48 171
31.12.2019	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	4	0,952	47 576
31.3.2020	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	5	0,940	46 989
30.6.2020	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	6	0,928	46 409
30.9.2020	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	7	0,917	45 836
31.12.2020	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	8	0,905	45 270
31.3.2021	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	9	0,894	44 711
30.6.2021	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	10	0,883	44 159
30.9.2021	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	11	0,872	43 614
31.12.2021	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	12	0,862	43 075
31.3.2022	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	13	0,851	42 544
30.6.2022	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	14	0,840	42 018
30.9.2022	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	15	0,830	41 500
31.12.2022	50 000	Kč	1	50 000	1,25%	16	0,820	40 987
31.3.2023	0	Kč	1	0	1,25%	17	0,810	0
Celkem	800 000			800 000				721 015

Výpočet úroku a úmoru				
Annuita	Datum	Úrok	Úmor	Dlužná částka
	1.1.2019			721 015
50 000	31.3.2019	9 013	40 987	680 027
50 000	30.6.2019	8 500	41 500	638 528
50 000	30.9.2019	7 982	42 018	596 509
50 000	31.12.2019	7 456	42 544	553 966
50 000	31.3.2020	6 925	43 075	510 890
50 000	30.6.2020	6 386	43 614	467 276
50 000	30.9.2020	5 841	44 159	423 117
50 000	31.12.2020	5 289	44 711	378 406
50 000	31.3.2021	4 730	45 270	333 136
50 000	30.6.2021	4 164	45 836	287 300
50 000	30.9.2021	3 591	46 409	240 892
50 000	31.12.2021	3 011	46 989	193 903
50 000	31.3.2022	2 424	47 576	146 327
50 000	30.6.2022	1 829	48 171	98 156
50 000	30.9.2022	1 227	48 773	49 383
50 000	31.12.2022	617	49 383	0
	31.3.2023	0	0	0
800 000	Celkem	78 985	721 015	

Dopad na finanční výkazy nájemce dle IFRS 16					Dopad na finanční výkazy nájemce - zjednodušený propočet					
Datum	Aktivum z leasingu	Závazek z leasingu	Odpisový náklad	Úrokový náklad	Dopočet odpisu z nájmu a při zjednodušení nájmu ze smlouvy =odpis+úrok	dopočet aktiva, které není sledováno v detailu, aktivum = závazek	Odchylka od správné výše odpisu v Kč	v %	Odchylka od správné výše aktiva	v %
1.1.2019	721 015	-721 015								
31.3.2019	675 951	-680 027	45 063	9 013	40 987	680 027	-4 076	-10%	4 076	1%
30.6.2019	630 888	-638 528	45 063	8 500	41 500	638 528	-3 564	-9%	7 640	1%
30.9.2019	585 824	-596 509	45 063	7 982	42 018	596 509	-3 045	-7%	10 685	2%
31.12.2019	540 761	-553 966	45 063	7 456	42 544	553 966	-2 520	-6%	13 205	2%
31.3.2020	495 698	-510 890	45 063	6 925	43 075	510 890	-1 988	-5%	15 193	3%
30.6.2020	450 634	-467 276	45 063	6 386	43 614	467 276	-1 450	-3%	16 642	4%
30.9.2020	405 571	-423 117	45 063	5 841	44 159	423 117	-904	-2%	17 547	4%
31.12.2020	360 507	-378 406	45 063	5 289	44 711	378 406	-352	-1%	17 899	5%
31.3.2021	315 444	-333 136	45 063	4 730	45 270	333 136	207	0%	17 692	5%
30.6.2021	270 380	-287 300	45 063	4 164	45 836	287 300	772	2%	16 920	6%
30.9.2021	225 317	-240 892	45 063	3 591	46 409	240 892	1 345	3%	15 575	6%
31.12.2021	180 254	-193 903	45 063	3 011	46 989	193 903	1 925	4%	13 649	7%
31.3.2022	135 190	-146 327	45 063	2 424	47 576	146 327	2 513	5%	11 136	8%
30.6.2022	90 127	-98 156	45 063	1 829	48 171	98 156	3 108	6%	8 029	8%
30.9.2022	45 063	-49 383	45 063	1 227	48 773	49 383	3 710	8%	4 319	9%
31.12.2022	0	0	45 063	617	49 383	0	4 319	9%	0	
31.3.2023	0	0	0	0	0	0	0		0	
Celkem			721 015	78 985	721 015		0			

10.7 Příloha 7

Příklad možné souhrnné dokumentace pachtovních smluv pro stanovení aktiva z práva k užívání zemědělských pozemků a souvisejícího závazku z leasingu k 1.1.2019 a v následujícím období při využití „přibližné“ varianty postupu kvantifikace

Níže uvedená tabulka uvádí příklad evidence smluv a dokumentace pro propočet závazku (a aktiva z užívání) k 1.1. 2019 a dále pro Alternativu 2 uvedenou v Příloze 6 výše.

Předpoklady propočtu tabulky a obecný přístup k výpočtu úpravy na pacht

- Stav níže je namodelován pro teoretické smlouvy, (jako by se přistoupilo k přijetí IFRS 16 s účinností od 1. 1. 2019). Reálně se poprvé vyhodnocuje k 31. 12. 2018
- Společnost počítá hodnotu budoucího nediskontovaného závazku pouze z dostupné informace o budoucích nákladech na nájem. Tj. nezabývá se tím co bylo / nebylo zapláceno na úrovni společnosti. Časové rozlišení nájmu vychází z účetnictví společnosti a tabulka je neřeší, jedná se o lokální závazek, který se případně vykáže v lokální závěrce společně se závazkem z leasingu propočteným z budoucích nájmu.
- Prostřednictvím tabulky lze vždy k datu rozvahy uskutečnit propočet výše závazku jako "nediskontované závazky" v členění na dlouhodobé a krátkodobé (tj. k 1.1.2019 po zdiskontování se bude jednat i o pořizovací náklad aktiva z užívání - viz zjednodušení a Alternativa 2 v Příloze 6)
- Náklady na pacht v daném roce aproximují odpisy práva z užívání plus diskont a budou vykázány ve stejné výši, tj. odpis bude dopočtený z nákladu po tom, co bude z nákladu odečten úrokový náklad (diskont), který lze k datu rozvahy vždy relativně přesně stanovit na základě hodnoty závazku za minulé období. Náklady na pacht budou stanoveny ze seznamu smluv, porovnány s reálnými zaúčtovanými náklady a odchylky vysvětleny.
- Je uplatněn předpoklad, že odchylky navrženého řešení, v důsledku nerovnoměrného rozložení úroků během smlouvy, tj. i nesprávně stanovených odpisů, jsou s ohledem na úrokové sazby malé. Chyby snižuje v dlouhodobém hledisku i to, že se stále smlouvy mění a uzavírají nové, tj. podhodnocení odpisů v počátku smlouvy je kompenzováno nadhodnocením odpisů v konci jiné smlouvy.
- Na základě výše uvedeného zjednodušení lze potom vykázat aktiva z užívání ve stejné výši jako závazek z leasingu. Vzhledem k tomu, že níže popsaná evidence smluv umožňuje vytvářet stavové reporty po jednotlivých obdobích, nelze sledovat pohyby na aktivu a související odpisy detailně - s ohledem na počet smluv a časté změny je zpravidla nereálné je detailně vyčíslit a dále evidovat bez specifického software. Musí být proto i nějak dořešena evidence přírůstků aktiv z práva k užívání (tj. je nutno na základě dostupné evidence vydefinovat, co budou přírůstky a jak budou sledovány a vykazovány).
- Diskont u pachtovních smluv musí vycházet z přírůstkové úrokové míry, neboť implicitní úrokovou míru by bylo třeba stanovit primárně z podmínek pronajímatele. Velice tržní prostředí, které pacht zemědělské půdy obklopuje, vede k řadě dodatků a aktualizací smluv i častým výpovědím od pronajímatelů ve výpovědní lhůtě. Proto lze stanovit diskont jako jednotný pro celou společnost / všechny smlouvy, s platbami za nájemné pracovat jako s fixní částkou bez variabilních složek a zároveň zjednodušeně předpokládat, že vždy bude docházet k výpovědi

smlouvy dle výpovědní lhůty a související postihy pro nájemce i pronajímatele jsou nevýznamné. Základním předpokladem pro smlouvy na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou pro nájemce i pronajímatele tedy bude předpoklad, že pronajímatel (a často i nájemce) mají zájem smlouvu vypovědět, aby bylo možno vyjednat nové podmínky, neboť oblast pachtů se velice intenzivně vyvíjí a, i když nájemce a pronajímatel pokračují ve smluvním vztahu, dochází k přenastavení podmínek smlouvy významným způsobem. Na tato obnovení smluv ale společnost ne nutně nahlíží jako na nové smlouvy, neboť má zájem pronajatou půdu i nadále obdělávat a i když se sazby nájemného velmi mění, pachtovní smlouvy dědí na nové pronajímatele atd.

- Není obvyklé mít ve smlouvách zakomponovanu indexaci.
- Počítá se nájemné ze smlouvy vždy dle aktuálního stavu ke konci čtvrtletí, kdy musí být promítnuty i aktualizace s účinností k prvnímu dni čtvrtletí následujícího
- Za aktuální stav je považován stav po aktualizaci smluv o případné výpovědi a nové smlouvy ke konci čtvrtletí (dříve než jsou ukončeny změny v údajích nelze sestavu provést)
- Data na přelomu čtvrtletí jsou vyhodnocována dle situace posledního dne čtvrtletí a následujícího dne společně, tj. 30.9. a 1.10. se bere jako stav k 30.9. na základě aktuálního stavu k 1.10. atd.
- Uplatňuje se předpoklad, kdy v evidenci je datum zahájení a ukončení smlouvy je také začátek a konec období, za které se platí nájem. Tedy pokud smlouva končí k 30. 9. daného roku, za tento rok se předpokládá úhrada nájmu pouze za 3/4 roku bez ohledu na to, jaká je realita a kdy je výplatní termín nájemného za dané období.
- U smluv na dobu neurčitou s výpovědní lhůtou se uplatňuje předpoklad, že se jedná o tržní prostředí a pronajímatel smlouvu vypoví k nejdřívejšímu možnému termínu, kdy toto může provést. U smluv s možností uplatnění výpovědi ke konci čtvrtletí, za které se chystá souhrnná tabulka, se vždy zohlední reálný stav ke konci čtvrtletí (včetně stavu k prvnímu dni následujícího čtvrtletí - smlouva byla vypovězena (mění se na smlouvu na dobu určitou), smlouva vypovězena nebyla (lze vypovědět nejdříve v následujícím termínu výpovědi (zpravidla za rok). U smluv na dobu neurčitou bez omezení se předpokládá trvání smlouvy na max. 10 let včetně běžného roku.
- Smlouvy, které jsou daným subjektem uzavřeny s jedním pronajímatelem v kumulaci na 100 a více ha (např. smlouvy s obcí), jsou vyhodnocovány společně jako vztah ke specifickému pronajímateli a je specificky ke konci období vždy vyhodnoceno, zda předpoklad tržního chování pronajímatele je relevantní, zda jsou správně propočteny budoucí splátky, je třeba upravit údaj o odpise a aktiva z užívání manuálně nebo podchytit jiná specifika.

Výpočet nákladů na pachtovné po dobu platnosti smluv
k datu: 1.1.2019

Předpoklad, že datum zahájení (tj. od kdy je smlouva účinná) a ukončení smlouvy je také začátek a konec období, ke kterému se platí nájem, tj. pokud smlouva končí k 30.9. daného roku, za tento rok se platí nájem pouze za 3/4 roku bez ohledu na to, kdy je výplatní termín. Výplatní termín spíše určuje účetnictví ve společnosti ohledně splátek pachtů - předplatné nebo dohad, které ve finále budou snižovat / zvyšovat závazek z práva k užívání

Smlouva číslo	Role ve smlouvě	Příjmení	Jméno	Účinná od	Účinná do	Stav	Celková pronajatá výměra	Roční pachtovné v Kč	Náhrada za daň v Kč	Celkové roční pachtovné	Nejbližší možný termín vypovědi	Výplatní termín	Výpověď lhůta	datum ukončení smlouvy	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027	31.12.2028	31.12.2029	31.12.2030+	Nájem = náklad 1.1.-31.12.2018	Krátkodobý závazek	Dlouhodobý závazek	Závazek celkem											
															nájemné do 1 roku	splátky 2. rok	splátky 3. rok	splátky 4. rok	splátky 5. rok	splátky 6. rok	splátky 7. rok	splátky 8. rok	splátky 9. rok	splátky 10. rok	splátky 11. rok	splátky 12. rok a více															
101	propachtovatel	Borec	Jiří	1.1.2013	na neurčito	Platná	20 820	4251	911	5162	30.9.2019	31.12.	5 let	31.12.2024	5 162	5 162	5 162	5 162	5 162	5 162	0	0	0	0	0	0	0	0	5 162	5 162	25 810	30 972									
102	propachtovatel	Hravá	Jaroslava	1.1.2013	na neurčito	Platná	21 779	4687	953	5640	30.9.2019	31.12.	5 let	31.12.2024	5 640	5 640	5 640	5 640	5 640	5 640	0	0	0	0	0	0	0	0	5 640	5 640	28 200	33 840									
103	propachtovatel	Kaprál	Josef	1.1.2013	na neurčito	Platná	21 779	4687	952	5639	30.9.2019	31.12.	5 let	30.9.2024	5 639	5 639	5 639	5 639	5 639	4 229	0	0	0	0	0	0	0	5 639	5 639	26 785	32 424										
104	propachtovatel	Kolabová	Miluše	1.1.2013	30.9.2021	Platná, vypovězená	29 166	7034	1306	8340	30.9.2019	31.12.	6 let	30.9.2014	8 340	8 340	6 255	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8 340	8 340	14 595	22 935										
105	propachtovatel	Kandová	Miroslava	1.1.2013	31.12.2021	Platná, vypovězená	29 166	7034	1306	8340	30.9.2019	31.12.	6 let	31.12.2014	8 340	8 340	8 340	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8 340	8 340	16 680	25 020										
106	propachtovatel	Laskavý	Jiří	1.1.2013	na neurčito	Platná	36 723	6440	1360	7800	30.9.2019	31.12.	5 let	30.9.2024	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	5 850	0	0	0	0	0	0	7 800	7 800	37 050	44 850										
107	propachtovatel	Laskavý	Jan	1.1.2013	na neurčito	Platná	36 723	6440	1360	7800	30.9.2019	31.12.	5 let	30.9.2024	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	5 850	0	0	0	0	0	0	7 800	7 800	37 050	44 850										
108	propachtovatel	Specifický	Karel	1.10.2015	na neurčito	Platná	10 000	3 200	640	3 840	1.10.2019	1.10.	4 roky	1.10.2023	3 840	3 840	3 840	3 840	3 840	3 840	0	0	0	0	0	0	0	3 840	3 840	15 360	19 200										
109	propachtovatel	Specifická	Ánežka	31.12.2015	31.10.2021	Platná	20 000	7 400	1 480	8 880	x	31.12.		31.10.2021	8 880	8 880	7 400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8 880	8 880	16 280	25 160										
110	propachtovatel	Pokusný	Josef	1.1.2018	30.9.2019	Platná	25 000	5 000	1 000	6 000	x	1.10.		30.9.2019	4 500	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6 000	4 500	0	4 500										
111	propachtovatel	Pokusná	Ester	30.9.2014	31.12.2019	Platná	35 000	9 000	1 800	10 800	x	31.12.		31.12.2019	10 800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10 800	10 800	0	10 800										
112	propachtovatel	Zoufalý	Bořivoj	1.1.2014	na neurčito	Platná do změny dodatkem	12 000	2 200	440	2 640	31.12.2019	1.1.	7 let	31.12.2026	2 640	2 640	2 640	2 640	2 640	2 640	2 640	2 640	0	0	0	0	0	2 640	2 640	18 480	21 120										
112 aktualizace*)	propachtovatel	Zoufalý	Bořivoj	15.3.2019	na neurčito	Platná	8 000	2 000	400	2 400	31.12.2019	30.9.	7 let	31.12.2026	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0										
113	propachtovatel	Zoufalá	Bára	30.6.2014	na neurčito	Platná do změny dodatkem	30 000	5 800	1 160	6 960	30.6.2019	31.12.	5 let	30.6.2024	6 960	6 960	6 960	6 960	6 960	3 480	0	0	0	0	0	0	0	6 960	6 960	31 320	38 280										
113 aktualizace**)	propachtovatel	Zoufalá	Bára	30.9.2019	30.9.2025	Platná, hned vypovězena 1.10.2019	30 000	12 000	1 160	13 160	1.10.2019	31.12.	6 let	30.9.2025	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0										
114	propachtovatel	Ranař	Josef	1.9.2010	31.12.2028	Platná	9 298	1 327	430	1 757	x	31.12.	0 let	31.12.2028	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	15 813	17 570										
celkem pachtovné v Kč							375 454								88 098	72 798	69 233	47 238	47 238	34 608	4 397	4 397	1 757	1 757	0	0	89 598	88 098	283 423	371 521											
*) snížení výměry															podíl na celku												0,2371278	0,1959457	0,18635	0,1271475	0,1271475	0,0931528	0,0118351	0,0118351	0,0047292	0,0047292	0	0			

Výpočet nákladů na pachtovné po dobu platnosti smluv																						k datu: 30.6.2019																										
Smlouva číslo	Role ve smlouvě	Příjmení	Jméno	Účinná od	Účinná do	Stav	Celková pronajatá výměra	Roční pachtovné v Kč	Náhrada za daň v Kč	Celkové roční pachtovné	Nejbližší možný termín výpovědi	Výplatní termín	Výpověd. lhůta	datum ukončení smlouvy	30.6.2020	30.6.2021	30.6.2022	30.6.2023	30.6.2024	30.6.2025	30.6.2026	30.6.2027	30.6.2028	30.6.2029	30.6.2030	30.6.2031+	Nájem = náklad 1.1. 30.6.2019	Nediskontovaný závazek z nákladu pacht																				
															nájemné do 1 roku	splátky 2. rok	splátky 3. rok	splátky 4. rok	splátky 5. rok	splátky 6. rok	splátky 7. rok	splátky 8. rok	splátky 9. rok	splátky 10. rok	splátky 11. rok	splátky 12. rok a více		Krátkodobý závazek	Dlouhodobý závazek	Závazek celkem																		
101	propachtovatel	Borec	Jiří	1.1.2013	na neurčito	Platná	20 820	4251	911	5162	30.9.2019	31.12.	5 let	31.12.2024	5 162	5 162	5 162	5 162	5 162	2 581	0	0	0	0	0	0	0	0	2 581	5 162	23 229	28 391																
102	propachtovatel	Hravá	Jaroslava	1.1.2013	na neurčito	Platná	21 779	4687	953	5640	30.9.2019	31.12.	5 let	31.12.2024	5 640	5 640	5 640	5 640	5 640	2 820	0	0	0	0	0	0	0	2 820	5 640	25 380	31 020																	
103	propachtovatel	Kaprál	Josef	1.1.2013	na neurčito	Platná	21 779	4687	952	5639	30.9.2019	31.12.	5 let	30.9.2024	5 639	5 639	5 639	5 639	5 639	1 410	0	0	0	0	0	0	0	2 820	5 639	23 966	29 605																	
104	propachtovatel	Kolabová	Miluše	1.1.2013	30.9.2021	Platná, vypovězená	29 166	7034	1306	8340	x	31.12.	6 let	30.9.2021	8 340	8 340	2 085	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4 170	8 340	10 425	18 765																
105	propachtovatel	Kandová	Miroslava	1.1.2013	31.12.2021	Platná, vypovězená	29 166	7034	1306	8340	x	31.12.	6 let	31.12.2021	8 340	8 340	4 170	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4 170	8 340	12 510	20 850																
106	propachtovatel	Laskavý	Jiří	1.1.2013	na neurčito	Platná	36 723	6440	1360	7800	30.9.2019	31.12.	5 let	31.12.2024	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	3 900	0	0	0	0	0	0	0	0	3 900	7 800	35 100	42 900																
107	propachtovatel	Laskavý	Jan	1.1.2013	na neurčito	Platná	36 723	6440	1360	7800	30.9.2019	31.12.	5 let	30.9.2024	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	1 950	0	0	0	0	0	0	0	0	3 900	7 800	33 150	40 950																
108	propachtovatel	Specifický	Karel	1.10.2015	na neurčito	Platná	10 000	3 200	640	3 840	1.10.2019	1.10.	6 let	1.10.2023	3 840	3 840	3 840	3 840	960	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1 920	3 840	12 480	16 320																
109	propachtovatel	Specifická	Anežka	31.12.2015	31.10.2021	Platná	20 000	7 400	1 480	8 880	x	31.12.	31.10.2021	8 880	8 880	2 960	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4 440	8 880	11 840	20 720																
110	propachtovatel	Pokusný	Josef	1.1.2016	30.9.2019	Platná	25 000	5 000	1 000	6 000	x	1.10.	30.9.2019	1 500	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3 000	1 500	0	1 500																
111	propachtovatel	Pokusná	Ěster	30.9.2014	31.12.2019	Platná	35 000	9 000	1 800	10 800	x	31.12.	31.12.2019	5 400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5 400	5 400	0	5 400																
112	propachtovatel	Zoufalý	Bořivoj	1.1.2014	na neurčito	Platná do změny dodatkem	12 000	2 200	440	2 640	x	1.1.	7 let	15.3.2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	660	0	0	0																
112 aktualizace*)	propachtovatel	Zoufalý	Bořivoj	15.3.2019	na neurčito	Platná	8 000	2 000	400	2 400	31.12.2019	30.9.	7 let	31.12.2026	2 460	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	1 200	0	0	0	0	0	600	2 460	15 600	18 060																
113	propachtovatel	Zoufalá	Ěára	30.6.2014	na neurčito	Platná do změny dodatkem	30 000	5 800	1 160	6 960	30.6.2020	31.12.	5 let	30.6.2025	6 960	6 960	6 960	6 960	6 960	6 960	0	0	0	0	0	0	0	0	3 480	6 960	34 800	41 760																
113 aktualizace**)	propachtovatel	Zoufalá	Ěára	30.9.2019	30.9.2025	Platná, hned vypovězena 1.10.2019	30 000	12 000	1 160	13 160	1.10.2019	31.12.	6 let	30.9.2025	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0																
114	propachtovatel	Ranař	Josef	01.09.2010	30.6.2029	Platná	9 298	1327	430	1757	x	31.12.	0 let	30.6.2029	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	0	0	879	1 757	15 813	17 570																
celkem pachtovné v Kč															79 518	72 558	56 213	46 998	44 118	23 778	4 157	2 957	1 757	1 757	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	44 739	79 518	254 293	333 811

podíl na celku 0,2382128 0,2173627 0,1683978 0,1407924 0,1321647 0,0712312 0,0124532 0,0088583 0,0052635 0,0052635 0 0

Výpočet nákladů na pachtovné po dobu platnosti smluv

k datu: 30.9.2019

																											0		0							
																											0		0							
Smlouva	Role ve smlouvě	Příjmení	Jméno	Účinná od	Účinná do	Stav	Celková pronajatá výměra	Roční pachtovné	Náhrada za daň	Celkové roční pachtovné	Nejbližší možný termín výpovědi	Výplatní termín	Výpovědní lhůta	datum ukončení smlouvy	nájemné do 1 roku	splátky 2. rok	splátky 3. rok	splátky 4. rok	splátky 5. rok	splátky 6. rok	splátky 7. rok	splátky 8. rok	splátky 9. rok	splátky 10. rok	splátky 11. rok	splátky 12. rok a více	Nájem = náklad 1.1.30.9.2019	Krátkodobý závazek	Dlouhodobý závazek	Závazek celkem						
101	propachovatel	Borec	Jiří	1.1.2013	na neurčito	Platná	20 820	4251	911	5162	30.9.2020	31.12.	5 let	31.12.2025	5 162	5 162	5 162	5 162	5 162	5 162	1 291	0	0	0	0	0	0	0	3 872	5 162	27 101	32 263				
102	propachovatel	Hravá	Jaroslava	1.1.2013	na neurčito	Platná	21 779	4687	953	5640	30.9.2020	31.12.	5 let	31.12.2025	5 640	5 640	5 640	5 640	5 640	5 640	1 410	0	0	0	0	0	0	4 230	5 640	29 610	35 250					
103	propachovatel	Kaprál	Josef	1.1.2013	30.9.2024	Platná, vypovězena 30.9.2019	21 779	4687	952	5639		31.12.	6 let	30.9.2024	5 639	5 639	5 639	5 639	5 639	0	0	0	0	0	0	0	0	4 229	5 639	22 556	28 195					
104	propachovatel	Kolabová	Miluše	1.1.2013	30.9.2021	Platná, vypovězená	29 166	7034	1306	8340		31.12.	6 let	30.9.2021	8 340	8 340	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6 255	8 340	8 340	16 680					
105	propachovatel	Kandová	Miroslava	1.1.2013	31.12.2021	Platná, vypovězená	29 166	7034	1306	8340		31.12.	6 let	31.12.2021	8 340	8 340	2 085	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6 255	8 340	10 425	18 765					
106	propachovatel	Laskavý	Jiří	1.1.2013	na neurčito	Platná	36 723	6440	1360	7800	30.9.2020	31.12.	5 let	30.9.2025	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	0	0	0	0	0	0	0	5 850	7 800	39 000	46 800					
107	propachovatel	Laskavý	Jan	1.1.2013	na neurčito	Platná	36 723	6440	1360	7800	30.9.2020	31.12.	5 let	31.12.2025	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	7 800	1 950	0	0	0	0	0	0	5 850	7 800	40 950	48 750					
108	propachovatel	Specifický	Karel	1.10.2015	na neurčito	Platná	10 000	3 200	640	3 840	1.10.2020	1.10.	6 let	1.10.2023	3 840	3 840	3 840	3 840	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2 880	3 840	11 520	15 360					
109	propachovatel	Specifická	Anežka	31.12.2015	31.10.2019	Platná	20 000	7 400	1 480	8 880	x	31.12.		31.10.2021	8 880	8 880	740	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6 660	8 880	9 620	18 500					
110	propachovatel	Pokusný	Josef	4.4.2016	30.9.2019	Platná	25 000	5 000	1 000	6 000	x	4.4.		30.9.2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4 500	0	0	0					
111	propachovatel	Pokusná	Ester	30.9.2014	31.12.2019	Platná	35 000	9 000	1 800	10 800	x	31.12.		31.12.2019	2 700	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8 100	2 700	0	2 700					
112	propachovatel	Zoufalý	Bořivoj	4.4.2014	na neurčito	Platná do- měny- dotakem	12 000	2 200	440	2 640	31.12.2019	4.4.	7 let	4.6.3.2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	660	0	0	0					
112	aktualizace*)	Zoufalý	Bořivoj	15.3.2019	na neurčito	Platná	8 000	2 000	400	2 400	31.12.2019	30.9.	7 let	31.12.2026	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	600	0	0	0	0	0	1 200	2 400	15 000	17 460					
113	propachovatel	Zoufalá	Bára	30.6.2014	na neurčito	Platná do- měny- dotakem	30 000	5 800	1 160	6 960	30.6.2020	31.12.	5 let	30.6.2025	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5 220	0	0	0					
113	aktualizace**)	Zoufalá	Bára	30.9.2019	30.9.2025	Platná, hned vypovězena 1.10.2019	30 000	12 000	1 160	13 160	x	31.12.	6 let	30.9.2025	13 160	13 160	13 160	13 160	13 160	13 160	0	0	0	0	0	0	0	0	13 160	65 800	78 960					
115	propachovatel	Adámek	Jaroslava	30.9.2019	na neurčito	Platná	18 200	3 200	400	3 600	30.9.2020	31.12.	4 roky	30.9.2024	3 600	3 600	3 600	3 600	3 600	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3 600	14 400	18 000					
116	propachovatel	Adámková	Eva	30.9.2019	na neurčito	Platná	9 100	1 400	200	1 600	30.9.2020	31.12.	7 let	30.9.2027	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600	1 600	0	0	0	0	0	0	0	1 600	9 600	11 200					
114	propachovatel	Ranař	Josef	01.09.2010	30.9.2029	Platná	9 298	1327	430	1757		31.12.	0 let	30.9.2029	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	1 757	0	1 318	1 757	15 813	17 570						
celkem pachtovné v Kč															402 754																					
															podíl na celku 0,2133533 0,2065629 0,1506277 0,1436773 0,1342297 0,1114989 0,0256057 0,005799 0,0043228 0,0043228 0 0 0 67 079 86 718 319 735 406 453																					

Příklad zemědělský pacht - diskontování budoucích nákladů, tj. závazků z pachtu

Evidence nájemní smlouvy je založena na evidenci budoucích "nákladů". Platby jsou společností sledovány samostatně, resp.

Pronajímatel:	všichni pronajímatelé
Předmět leasingu:	pozemky
roční nájemné bez DPH:	dle rozpisu
Měna:	Kč
Datum přechodu:	1.1.2019
Konec pronájmu:	dle rozpisu
Doba zbývajících pronájmu - počet kvartálů	dle rozpisu
Splatnost nájemného:	Nájemné je měsíčně vykazováno jako náklad proti dohadné položce, splatné zpravidla zpětně ke konci roku za celý rok
Roční přírůstková úroková míra:	3%
Kvartální přírůstková úroková míra:	0,75%

Výpočet současné hodnoty budoucích leasingových splátek (na základě budoucích nákladů)

Datum	roční nájemné na pacht půdy	Měna	Počet předmětů leasingu	Celkové roční nájemné	Roční přírůstková míra	Počet let k začátku leasingu	Diskontní faktor	Současná hodnota ročního nájemného
1.1.2017								
31.12.2017	88 098	Kč	1	88 098	3,00%	1	0,971	85 532
31.12.2018	72 798	Kč	1	72 798	3,00%	2	0,943	68 619
31.12.2019	69 233	Kč	1	69 233	3,00%	3	0,915	63 358
31.12.2020	47 238	Kč	1	47 238	3,00%	4	0,888	41 970
31.12.2021	47 238	Kč	1	47 238	3,00%	5	0,863	40 748
31.12.2022	34 608	Kč	1	34 608	3,00%	6	0,837	28 984
31.12.2023	4 397	Kč	1	4 397	3,00%	7	0,813	3 575
31.12.2024	4 397	Kč	1	4 397	3,00%	8	0,789	3 471
31.12.2025	1 757	Kč	1	1 757	3,00%	9	0,766	1 347
31.12.2026	1 757	Kč	1	1 757	3,00%	10	0,744	1 307
31.12.2027	0	Kč	1	0	3,00%	11	0,722	0
31.12.2028 a dále	0	Kč	1	0	3,00%	12+	0,701	0
		Kč	1	0	3,00%			0
		Kč	1	0	3,00%			0
		Kč	1	0	3,00%			0
		Kč	1	0	3,00%			0
		Kč	1	0	3,00%			0
Celkem	371 521			371 521				338 911

Výpočet úroku a úmoru

Datum	Annuita	Úrok	Úmor	Dlužná částka
1.1.2017				338 911
31.12.2017	88 098	10 167	77 931	260 981
31.12.2018	72 798	7 829	64 969	196 012
31.12.2019	69 233	5 880	63 353	132 660
31.12.2020	47 238	3 980	43 258	89 401
31.12.2021	47 238	2 682	44 556	44 845
31.12.2022	34 608	1 345	33 263	11 583
31.12.2023	4 397	347	4 050	7 533
31.12.2024	4 397	226	4 171	3 362
31.12.2025	1 757	101	1 656	1 706
31.12.2026	1 757	51	1 706	0
31.12.2027	0	0	0	0
31.12.2028 a dále	0	0	0	0
	0	0	0	0
	0	0	0	0
	0	0	0	0
	0	0	0	0
Celkem - kontrola	371 521	32 610	338 911	

Dopad na finanční výkazy nájemce dle IFRS 16 k 1.1.2017

Datum	Aktivum z leasingu	Závazek z leasingu	Odpisový náklad	Úrokový náklad	Náklad nájem	Dopad na finanční výkazy nájemce - zjednodušený propočet
						Dopočet odpisu z nájmu a při zjednodušení nájmu ze smlouvy = odpis + úrok
						dopočet aktiva, které není sledováno v detailu, aktivum = závazek
						Odchylka od správné výše odpisu v Kč
						Odchylka od správné výše aktiva v %
1.1.2017	338 911	-338 911	0	0	0	338 911

10.8 Příloha 8

Glosář pojmů IFRS 16

Zdroj: Dodatek A IFRS 16, úřední věstník EU 9. 11. 2017.

Dodatek s definicemi pojmů je nedílnou součástí standardu.

Definice pojmů v IFRS 16

den zahájení leasingu (den zahájení)

Den, kdy pronajímatel dá nájemci podkladové aktivum k dispozici pro používání.

ekonomická životnost

Buď období, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli, nebo očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které je možno z daného aktiva jedním nebo více uživateli získat.

datum účinnosti modifikace

Den, kdy obě smluvní strany odsouhlasí modifikaci leasingu.

reálná hodnota

Pro účely uplatňování účetních požadavků pronajímatele v tomto standardu se reálnou hodnotou rozumí částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

finanční leasing

Leasing, který převádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva.

pevné platby

Platby poskytnuté nájemcem pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu s výjimkou variabilních leasingových plateb.

hrubá investice do leasingu

Souhrn:

- a) leasingových plateb, které obdrží pronajímatel z finančního leasingu; a
- b) jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.

den počátku leasingu (den počátku)

Buď datum uzavření leasingové smlouvy, nebo datum vázanosti smluvních stran základními podmínkami leasingu, nastane-li dříve.

počáteční přímé náklady

Přírůstkové náklady na nabytí leasingu, které by nevznikly, pokud by leasing nebyl získán, s výjimkou takových nákladů, které jsou v souvislosti s finančním leasingem vynaloženy pronajímateli, který je výrobcem nebo obchodníkem.

implicitní úroková míra leasingu

Úroková míra, při které se současná hodnota

- a) leasingových plateb a
- b) nezaručené zbytkové hodnoty rovná souhrnu i) reálné hodnoty podkladového aktiva a ii) počátečních přímých nákladů pronajímatele.

leasing

Smlouva nebo část smlouvy, která poskytuje právo k užívání aktiva (podkladového aktiva) po určitou dobu výměnou za protihodnotu.

leasingové pobídky

Platby pronajímatele nájemci spojené s leasingem, nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem.

modifikace leasingu

Změna rozsahu leasingu nebo protihodnoty za leasing, které nebyly součástí původních podmínek leasingu (například přidání nebo ukončení práva k užívání jednoho nebo více podkladových aktiv nebo prodloužení či zkrácení smluvní doby trvání leasingu).

leasingové platby

Platby nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, které zahrnují:

- a) pevné platby (včetně v podstatě pevných plateb) snížené o případné leasingové pobídky;
- b) variabilní leasingové platby, které jsou závislé na indexu nebo na sazbě;
- c) realizační cenu opce na nákup v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní; a
- d) platby sankcí za ukončení leasingu v případě, že doba trvání leasingu odpovídá tomu, že nájemce uplatní opci na ukončení leasingu.

V případě nájemce zahrnují leasingové platby rovněž částky, které bude nájemce dle očekávání povinen uhradit na základě záruk zbytkové hodnoty. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám smlouvy, pokud se nájemce nerozhodne spojit neleasingové složky se složkou leasingovou a zaúčtovat je jako jedinou leasingovou složku. V případě pronajímatele zahrnují leasingové platby také veškeré záruky zbytkové hodnoty, které pronajímateli poskytne nájemce, strana spřízněná s nájemcem nebo třetí strana, která není spřízněná s pronajímatelem a je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky. Leasingové platby nezahrnují platby přiřazené neleasingovým složkám.

doba trvání leasingu

Nevypověditelná doba, po kterou má nájemce právo k užívání podkladového aktiva, společně s oběma následujícími obdobími: a) období, na která se vztahuje opce na prodloužení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci uplatní, a b) období, na která se vztahuje opce na ukončení leasingu, pokud je dostatečně jisté, že nájemce tuto opci neuplatní.

nájemce

Účetní jednotka, která získá právo k užívání podkladového aktiva po určitou dobu výměnou za protihodnotu.

přírůstková výpůjční úroková míra nájemce

Taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil v případě, že by si na obdobně dlouhé období a s obdobným zajištěním vypůjčil finanční prostředky nezbytné pro získání aktiva obdobné hodnoty jako aktivum z práva k užívání v obdobném ekonomickém prostředí.

pronajímatel

Účetní jednotka, která poskytuje právo k užívání podkladového aktiva po určitou dobu výměnou za protihodnotu.

čistá investice do leasingu

Hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou v leasingu.

operativní leasing

Leasing, který nepřevádí v podstatě všechna rizika a užítky vyplývající z vlastnictví podkladového aktiva.

nepovinné leasingové platby

Platby, které má uhradit nájemce pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během období, na která se vztahuje opce na prodloužení či ukončení leasingu, která nejsou zahrnuta do doby trvání leasingu.

doba užívání

Celková doba, kdy je aktivum využíváno k plnění smlouvy se zákazníkem (včetně všech období, která nenásledují bezprostředně po sobě).

záruka zbytkové hodnoty

Záruka poskytnutá pronajímateli stranou nespřízněnou s pronajímatelem, že hodnota (nebo část hodnoty) podkladového aktiva na konci leasingu bude minimálně ve výši určité částky.

aktivum z práva k užívání

Aktivum, které představuje právo nájemce k užívání podkladového aktiva po dobu trvání leasingu.

krátkodobý leasing

Leasing, u něhož doba trvání leasingu ke dni zahájení činí 12 měsíců nebo méně. Leasing, který obsahuje opci na nákup, není krátkodobým leasingem.

subleasing

Transakce, při které nájemce („zprostředkující pronajímatel“) dále pronajme podkladové aktivum třetí straně, přičemž leasing („hlavní leasing“) mezi hlavním pronajímatelem a nájemcem zůstává i nadále v platnosti.

podkladové aktivum

Aktivum, které je předmětem leasingu a pro něž pronajímatel poskytl nájemci právo k užívání.

nerealizovaný finanční výnos

Rozdíl mezi: a) hrubou investicí do leasingu a b) čistou investicí do leasingu.

nezaručená zbytková hodnota

Ta část zbytkové hodnoty podkladového aktiva, jejíž realizace není zaručena pronajímatelem nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.

variabilní leasingové platby

Část plateb poskytnutých nájemcem pronajímateli za právo k užívání podkladového aktiva během doby trvání leasingu, která se mění v důsledku změn skutečností nebo okolností nastalých po dni zahájení, s výjimkou změn, které jsou důsledkem plynutí času.

Termíny definované v jiných standardech a používané v IFRS 16 ve stejném významu:**smlouva**

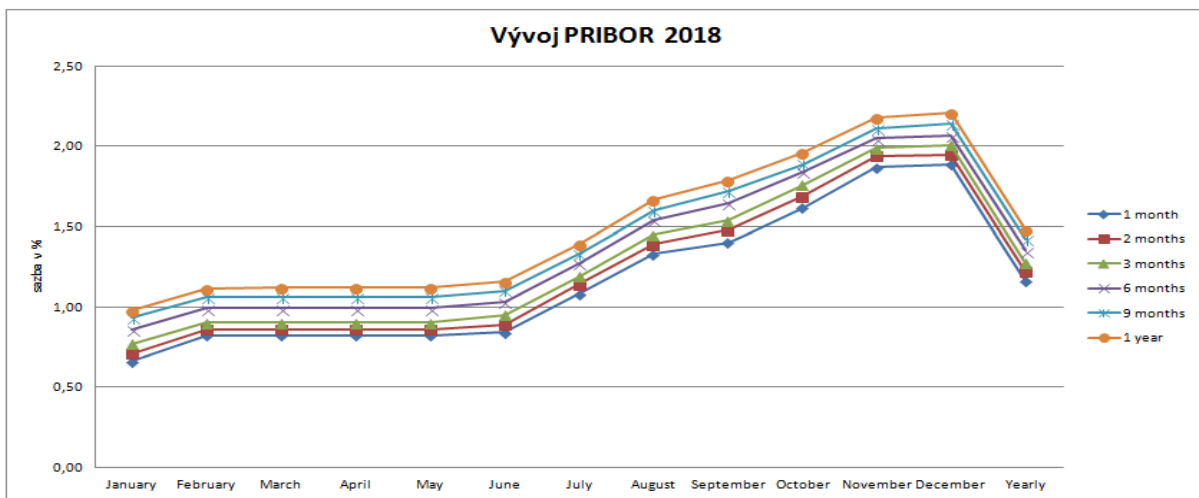
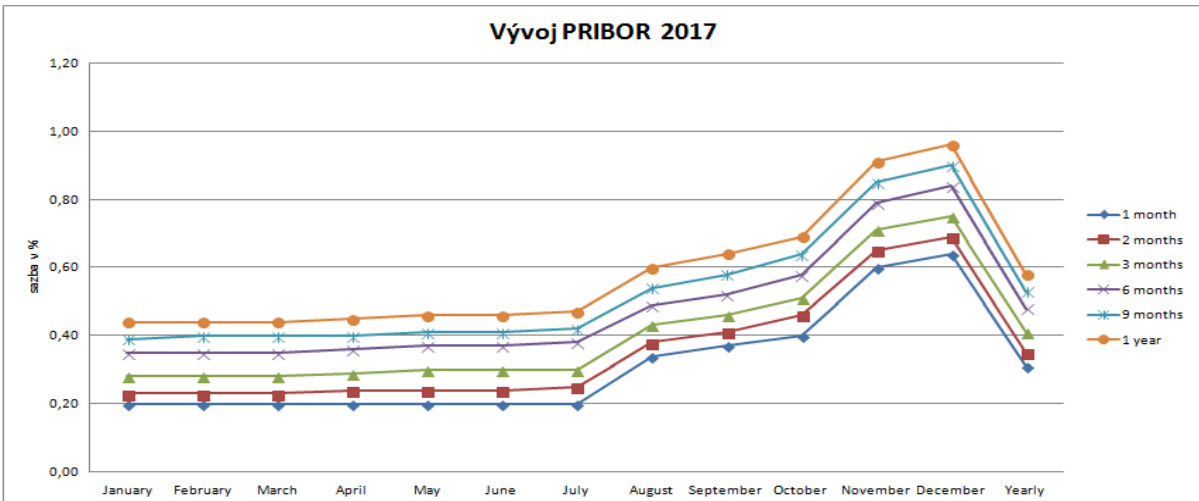
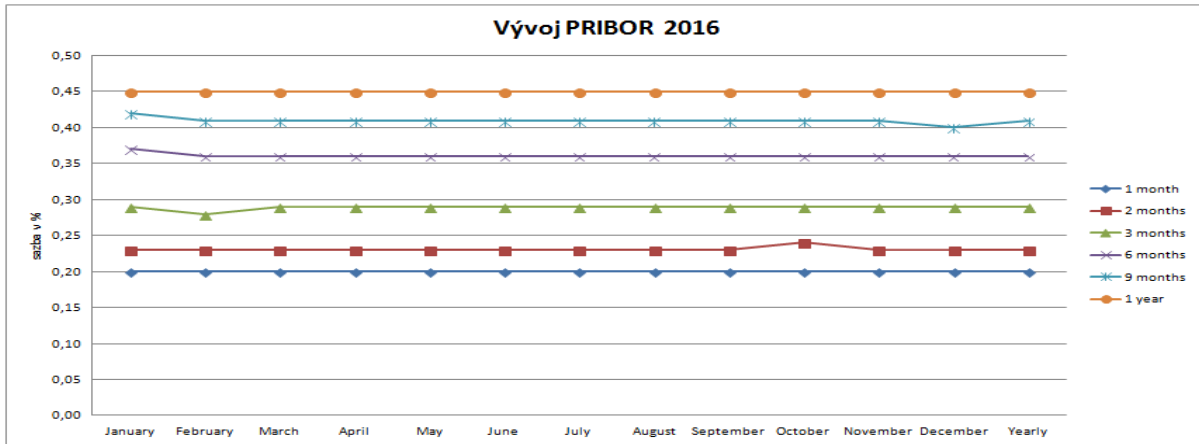
Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.

doba použitelnosti

Období, během kterého se očekává, že aktivum bude účetní jednotce k dispozici pro používání, nebo množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává.

10.9 Příloha 9

Vývoj PRIBOR 2016 - 2018



Zdroj: ČNB