VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2020 Jana Bočková

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Aplikace IFRS 16 v Siemens, s.r.o.

Autor bakalářské práce: Jana Bočková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Libor Vašek Ph.D.

Rok obhajoby: 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Aplikace IFRS 16 v Siemens, s.r.o.“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 01.06.2020

.....

Jana Bočková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Liboru Vaškovi, Ph.D. za poskytnuté rady a doporučení. Dále mé poděkování patří pracovnímu kolektivu v Siemens, s.r.o., který poskytl návrhy na zlepšení práce a mé rodině za podporu.

Abstrakt

Název práce: Aplikace IFRS 16 v Siemens, s.r.o.
Autor: Jana Bočková
Vedoucí práce: Ing. Libor Vašek, Ph.D.
Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu
Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IFRS, leasingy, nájemce, nájemní smlouva, právo k užívání

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou nového IFRS 16, jeho implementace a užití v praxi. První část se zabývá představením standardu v teoretické rovině, jeho pravidly a podmínkami využití. Druhou část tvoří využití tohoto standardu na praktickém příkladu. Jedná se o rozbor (pozměněné) smlouvy mezi Siemens, s.r.o. a nejmenovaným pronajímatelem. Na tomto příkladě je ukázáno, jaké kroky je potřeba provést při počátečním zachycení smlouvy – určení komponent smlouvy, doby trvání, výše aktiva Práva k užívání a následně sestavení odpisového a umořovacího plánu. Výsledkem práce jsou data, která by mohl Siemens, s.r.o. využít ve svém účetnictví.

Abstract

Title: Adaptation of IFRS 16 in Siemens, s.r.o.
Author: Jana Bočková
Supervisor: Ing. Libor Vašek, Ph.D.
Department: Department of Financial Accounting and Auditing
Keywords: International Financial Reporting Standards, IFRS, leasing, lessee, lease contract, right of use asset

This thesis deals with the issue of the IFRS 16, its implementation and application in practice. The first part explains the standard in theory, its requirements and regulations. The second part is devoted to using this standard on a real example. It shows analysis of (edited) contract concluded between Siemens, s.r.o. and an anonymous lessor. On this example it is demonstrated what steps need to be taken during the initial recognition of the contract – determining contract components, lease term, measurement of Right of Use Asset and the preparation of depreciation and amortization plans. The result of this thesis are data that can be used by Siemens, s.r.o. in its accounting.

Obsah

Úvod **1**

1. IFRS a projekt leasingu **3**

2. Leasingy v rozsahu IFRS 16 ..... **5**

2. 1. Identifikace leasingu 5

2. 2. Výjimky ze standardu 6

2. 3. Rozdělení smlouvy 7

2. 4. Určení doby trvání leasingu 7

2. 5. Ocenění práva k užívání 9

2. 6. Subleasing 13

2. 7. Leasingové pobídky (Lease Incentives) 13

2. 8. Zachycení na straně nájemce 14

3. Ilustrace použití IFRS 16 ..... **19**

3. 1. Fungování Siemens Real Estate 19

3. 2. Znění leasingové smlouvy 20

3. 3. Identifikace leasingu 20

3. 4. Výjimky ze standardu 21

3. 5. Rozdělení smlouvy 21

3. 6. Určení doby trvání leasingu 23

3. 7. Ocenění Práva k užívání 23

3. 8. Odepisování Práva k užívání 30

3. 9. Umoření Závazku z leasingu 32

Závěr **37**

Seznam zkratek **39**

Seznam grafů, příkladů, rovnic, schémat a tabulek **40**

Seznam použité literatury **41**

Příloha ..... **I**

Úvod

Leasing je alternativní forma financování majetku užívaná fyzickými i právnickými osobami, jejímž cílem je poskytnout nájemci možnost čerpat benefity spojené s vlastněním majetku (s výjimkou prodeje), ale bez vysokého počátečního výdaje na nákup výměnou za protihodnotu (nejčastěji finanční).

V kontextu anglicky mluvících zemích je slovo leasing synonymem českého označení nájem – jedná se tedy o dlouhodobé či krátkodobé zapůjčení specifického aktiva po určitou dobu na jejímž konci může či nemusí být převod vlastnického práva. Může se jednat o nemovitost, dopravní prostředek či výrobní stroj. V česky mluvících zemích se ovšem používá termín leasing v odlišném významu, a to jako označení pro smlouvu, jejímž předmětem je nejčastěji koupě auta nebo výrobního stroje a její nevyhnutelnou podmínkou je převod vlastnických práv. Porozumění tomuto rozdílu je klíčové pro pochopení problematiky standardu IFRS 16. Tato práce se bude zabývat pouze leasingem, jak jej definuje IFRS 16 a jaký postup nařizuje, nebude tedy přihlížet k definici českého práva ani k pravidlům českého účetnictví.

Princip leasingu (nebo nájmu, chceme-li se přiklonit k českému názvosloví) je používán již od nepaměti, od dob, kdy obyvatelstvo obhospodařovalo půdu vládce a výměnou odevzdávalo část úrody. Vládce jako majitel veškeré půdy vystupoval v roli pronajímatele (lessor) a jeho poddaní jako nájemci (lessees). Například v období vrcholného středověku byla společnost postavená na feudální vztazích, kdy lenní pán svěřil vazalovi léno a ten jej byl povinen obhospodařovat a odvádět užitky z něj (Beneš 1994, s. 60-61). Tento vztah pochopitelně nesplňoval pravidla popsaná v této práci, ale v jádru věci se jedná o stejný mechanismus.

Specifický právní institut odlišný od nájmu je pacht, který je současným pravidlům leasingu nejblíže – majetek byl přenechán pachtýři po určitou dobu výměnou za dohodnuté pachtovné a ten měl právo majetek spravovat (s péčí řádného hospodáře) a čerpat z něj ekonomické benefity.

Cílem této práce je rozebrat současně platný standard (IFRS 16), popsat postup, který je potřeba aplikovat při účtování o leasingu, a názorně ukázat jeho aplikaci na příkladu z praxe. Součástí je také obecné shrnutí již neplatného standardu IAS 17. Téma IFRS 16 je velmi bohaté, a proto se tato práce věnuje pouze některým částem – konkrétně počátečnímu postupu nájemce po uzavření nové smlouvy. Praktickou část této práce tvoří rozbor kontraktu, který uzavřela společnost Siemens, s.r.o. s nejmenovanou společností o pronájmu nejmenované lokality.

Za účelem rozboru a částečného zveřejnění této smlouvy, která podléhá firemnímu tajemství, bylo nezbytné data rozsáhle anonymizovat a veškeré číselné údaje nahradit fiktivními.

Společnost Siemens, s.r.o., na kterou je zaměřena praktická část práce, vystupuje v kontraktu jako nájemce, z toho důvodu bude i teoretická část soustředěná na aplikaci standardu na straně nájemce. Neplatný IAS 17 a současný IFRS 16 mají při účtování na straně pronajímatele mnoho společného, nedošlo zde k významnějším změnám, to je další důvod proč se práce zaměřuje na chování nájemce – jejím cílem je ukázat aplikaci nových pravidel, ne opakování již známých.

1. IFRS a projekt leasingu

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) je označení pro soubor jednotlivých standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). IASB je relativně nová instituce, založená byla roku 2001. Jejím předchůdcem byl Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC), který fungoval od roku 1973 až do vzniku nastupující IASB. IASC byl soukromou organizací odborných účetních institucí z celého světa (Dvořáková 2017, s.19).

V době svého fungování IASC vydával Mezinárodní účetní standardy (IAS), z nichž některé se dodnes využívají (IAS 1 – Presentation od Financial Statement; IAS 2 – Inventories) a některé byly nahrazeny modernějšími IAS (IAS 3 – Consolidated Financial Statements) a později IFRS (IAS 11 – Construction Contracts, IAS 17 – Leasing).

IASB je nezávislá organizace, která funguje pod dohledem IFRS Foundation, a má zodpovědnost za přípravu, schvalování a vydávání nových standardů. Rada má 12 členů a pro schválení návrhů i standardů je potřeba alespoň 9 hlasů.

Významný přelom ve využívaní IFRS nastal v roce 2000, kdy Evropská komise rozhodla o nahrazení zastaralé čtvrté směrnice Evropského hospodářského společenství (EHS) z roku 1978 neustále se zdokonalujícími IFRS. V září 2002 vešlo v platnost Nařízení ES 1606/2002 „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“, které se povinně týkalo všech společností obchodujících na Evropské burze.

IAS 17

V září 1982 byl schválen první standard upravující leasingy – IAS 17 - *Accounting for Leases,* v platnosti od roku 1984 až do roku 1997, kdy byl přeformátovaný a vydaný znovu pod označením IAS 17 - *Leases*. Tato verze byla znovu upravena v roce 2003 s platností od roku 2005 a byla využívána až do ledna 2019, kdy nabyl platnosti nový IFRS 16 (IAS 17 – Leases: History of IAS 17).

Účelem IAS 17 bylo definovat správný způsob účtování pohledávek a závazků z nájemních vztahů na straně nájemce i pronajímatele. Dvořáková (2017, s. 125) uvádí tuto definici:

„Předmětem úpravy standardu jsou leasingové smlouvy, jejichž podstatou je převod práva používat aktivum na nájemce.“

IAS 17 nahlížel na situaci nájemce i pronajímatele z podobného úhlu, rozlišoval leasing **operativní** a **finanční**. Tedy obě strany smluvního vztahu museli ve svém účetnictví závazek

(pohledávku) vykazovat zrcadlově. Toto rozdělení zůstalo zachováno i v IFRS 16, ovšem pouze na straně pronajímatele (má i nadále povinnost rozlišovat operativní a finanční leasing).

Finanční leasing

Smlouva obsahuje finanční leasing v případě, že je její součástí převod všech rizik a užitků z daného aktiva na nájemce. Často se tvrdí, že předpokladem pro vznik finančního leasingu je převod vlastnictví na konci doby trvání leasingu. To ale není přesné, je to pouze jedna z vícero podmínek, z nichž alespoň jednu je potřeba splnit. Tyto podmínky jsou následující (Krupová 2017, s. 89):

1. výše zmíněný převod aktiva do vlastnictví nájemce;
2. opční právo na nákup aktiva na konci období za cenu nižší, než bude reálná hodnota aktiva (v případě, že je dostatečně jisté, že toto právo bude využito);
3. doba trvání leasingu tvoří významnou část celkové životnosti aktiva;
4. celkový součet splátek zaplacených po dobu trvání leasingu (odúročených na současnou hodnotu) tvoří významnou část tržní hodnoty aktiva nebo ji převyšuje;
5. podkladové aktivum je natolik specifické, že pouze nájemce z něj může bez větších úprav získávat užitky.

Pokud je splněna alespoň jedna z předchozích podmínek společně s tou nejdůležitější – dochází k převodu všech rizik užitků – jedná se o finanční leasing.

Operativní leasing

Za operativní leasing se považují všechny kontrakty, které obsahují leasing, ale zároveň nesplňují podmínky finančního leasingu. Proto se operativní leasing považuje za službu.

2. Leasingy v rozsahu IFRS 16

Tento standard vstoupil v platnost 1.1.2019 a nahradil tím často kritizovaný IAS 17 (Leases).

Vzhledem k praktické části se bude tato práce zaměřovat na aplikaci tohoto standardu na straně nájemce.

Jedním z klíčových problémů užití toho standardu v praxi je rozhodnutí, zda smlouva obsahuje **leasing** či **službu**.

2. 1. Identifikace leasingu

V oblasti mezinárodního finančního výkaznictví najdeme tyto definice leasingu:

„Smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje tehdy, pokud převádí právo kontrolovat užití identifikovaného aktiva po určitou dobu trvání výměnou za protihodnotu.“

(Nařízení komise ES 2017/1986 Příloha, 9.)

„Leasing přináší nájemci po dobu leasingu právo získat všechny podstatné ekonomické užitky z identifikovaného aktiva a právo řídit užívání identifikovaného aktiva.“

(Dvořáková 2017, s. 147)

Právo řídit užívání, jinými slovy také právo rozhodovat o aktivu, je nezbytnou podmínkou při určení, zda se jedná o leasing. Nájemci tedy náleží tato práva (Krupová 2017, str. 10-11):

- změnit typ produktu, který vzniká využitím daného aktiva (například v prodejně elektroniky prodávat oblečení);
- změnit dobu, kdy bude produkt vytvářen (například jak často a po jakou dobu se bude dané aktivum využívat);
- změnit místo, kde se bude produkt vytvářet (například přemístěním aktiva);
- rozhodnout, jaké množství aktiva se bude vyrábět a zda se bude vyrábět (například kolik kusů aktivum vyprodukuje a kdy proběhnou odstávky).

Pro leasing je nezbytné, aby smlouva byla uzavřená včetně identifikace (explicitní nebo implicitní) konkrétního aktiva, znamená to tedy, že pronajímatel (lessor) nemůže aktivum nahradit jiným bez uplatnění podstatného práva na náhradu aktiva za jiné aktivum – toto právo může dodavatel využít v případě, že očekává ekonomický prospěch, který bude vyšší než náklady na tuto výměnu. Jako identifikace může sloužit například identifikační číslo, které je k nalezení na aktivu (registrační značka pronajímaného vozidla) nebo přesné popsání

pronajímaného prostoru (smlouva obsahuje mapu, na které je jasně vyznačený pronajímaný prostor).

2. 2. Výjimky ze standardu

Protože aplikovat IFRS 16 na všechny nájemní smlouvy by bylo drahé a časově neefektivní, jsou ve standardu uvedené dvě výjimky, a to pro leasing nízké hodnoty a krátkodobý leasing. Nájemce se může rozhodnout, zda se bude řídit podle pravidel IFRS 16, nebo tyto výjimky využije. V tomto případě je bude vykazovat jako náklady na služby.

Low-value leasing (leasing nízké hodnoty)

- Podle IFRS 16 se nízká hodnota neurčuje podle souhrnné výše splátek, ale podle ceny samostatného jednotlivého aktiva v případě, že je nové. Vyvozený závěr z uvážení ceny jednotlivých aktiv se převádí na celou jejich třídu – tedy pokud stoly a židle v kanceláři hodnotou jednotlivých kusů nepřekračují interně stanovenou hranci pro leasing nízkého majetku, potom celá třída aktiv – Kancelářské vybavení – nemusí spadat pod IFRS 16, ačkoli hodnota všech stolů a židlí dohromady by hranici překročit mohla.
- Za leasing nízké hodnoty nelze považovat leasing aktiva, které má takovou povahu, že obvykle nebývá nízké hodnoty (například automobily nebo velké stroje) (Nařízení komise ES 2017/1986, odstavec B6). Je proto velmi nepravděpodobné, že by tato výjimka mohla být uplatněna pro leasing nemovitostí (Real Estate Leases 2018, s. 12)
- Jak již bylo zmíněno, IFRS 16 neuvádí konkrétní závaznou částku jejíž překročení by znamenalo účtování podle IFRS 16, ale podle informací uvedených v „Důvodové zprávě k IFRS 16 Leasingy“ (2017, BC 100) je známo, že IASB počítal s částkou zhruba 5.000 USD ročně, tedy cca. 115.00 Kč (podle kurzu 23 CZK/USD).

Short-term leasing (krátkodobý leasing)

- Odstavec 5a IFRS 16 dává nájemcům právo vyhnout se účtování podle IFRS 16 v případě, že se jedná o krátkodobý leasing. Aby smlouva tuto podmínku splňovala, musí být doba trvání leasingu 12 měsíců nebo méně.
- Doba trvání leasingu zahrnuje nejen nevypověditelnou dobu, po kterou má nájemce právo využívat podkladové aktivum, ale také období, na které se vztahuje možnost prodloužení (pokud taková možnost existuje) v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost využije a zároveň období, na které se vztahuje možnost

předčasného ukončení leasingu v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost nevyužije (Strouhal 2019, s. 24).

2. 3. Rozdělení smlouvy

Při posuzování smlouvy je dalším krokem rozdělení jednotlivých komponentů ve smlouvě a následné rozhodnutí o přístupu k nim.

Nájemce musí o každém aktivu, které souvisí s leasingem, účtovat samostatně. Samostatné aktivum musí splňovat tyto dvě podmínky:

„(a) Nájemce může využívat předmět leasingu buď samostatně, nebo spolu s ostatními zdroji, které má k dispozici; a

(b) Předmět leasingu není ani vysoce závislý, ani propojený s ostatními aktivy ve smlouvě.“
(Krupová 2017, s. 27)

Nájemce proto musí podle těchto podmínek zjistit, zdali smlouva obsahuje jen jedno aktivum (které se může skládat z více fyzických předmětů, ale přesto tvořit jen jeden ekonomický celek) spadající pod IFRS 16, nebo je těchto aktiv víc. Pokud ano, musí firma každé aktivum vykazovat odděleně.

Nájemce poté musí oddělit komponenty smlouvy, které nejsou IFRS 16 relevantní. Může se jednat například o údržbu podkladového aktiva nebo o administrativní podporu. Tyto komponenty by neměly být zařazeny do výpočtu celkové hodnoty aktiva z práva k užívání, ovšem jejich oddělení od leasingových částí smlouvy může být velmi nepřesné a komplikované, protože často není ve smlouvě uvedená jejich jednotková cena, ale jsou započteny do pravidelných splátek. V tuto chvíli se může nájemce rozhodnout, zdali bude o těchto k leasingu nerelevantních komponentech účtovat odděleně do nákladů – na základě odhadu reprodukční ceny – nebo jestli se rozhodne využít možnosti zjednodušeného přístupu a o celé smlouvě bude účtovat jako o celku. Zjednodušený přístup povede k vyšší vstupní hodnotě aktiva a závazku.

2. 4. Určení doby trvání leasingu

Jak už bylo nastíněno v podkapitole 2. 2. Výjimky ze standardu, doba leasingu není pouze rozdíl mezi daty uvedenými na smlouvě. Je zde potřeba zohlednit možnost předčasného ukončení nebo prodloužení doby nájmu nebo také například možnost předčasného přístupu.

Pokud budeme zatím abstrahovat od smluv na dobu neurčitou a budeme se soustředit pouze na smlouvy uzavřené na dobu určitou, počáteční období, které budeme dále upravovat, je nevypověditelná doba, po kterou má nájemce právo k užívání aktiva a pronajímatel má právo na kompenzaci. Nevypověditelnou dobou je myšlena doba, během které může nájemce či pronajímatel ukončit leasing bez svolení druhé strany ovšem sankce za toto ukončení není nevýznamná.

Tuto nevypověditelnou dobu musíme dále prodloužit o období, o které může nájemce smlouvu prodloužit (pokud je nárok na toto prodloužení součástí smlouvy) v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tohoto nároku využije (Strouhal 2019, s. 24).

- Samotná existence nároku ve smlouvě není dostatečně pádný důvod k zahrnutí tohoto období do doby trvání leasingu, a to ani v případě, že firma v minulosti často využívala možnost prodloužení. Podkladem pro oprávněnou úpravu doby trvání leasingu může být například instalace strojů do pronajímané budovy, kterou provede nájemce a kterou není možné přemístit – v tomto případě je „dostatečně jisté“, že nájemce nebude mít zájem přijít o výnosy z této vestavby.

Dále musíme tuto dobu zkrátit o období během kterého může nájemce smlouvu předčasně ukončit (pokud je nárok na předčasné ukončení součástí smlouvy) v případě, že je dostatečně jisté, že nájemce tohoto nároku využije (Strouhal 2019, s. 24).

- Stejně jako v případě prodloužení leasingu ani u předčasného ukončení není pouhé právo zakotvené ve smlouvě dostatečný důvod pro zkrácení doby trvání leasingu, stejně tak větší počet předčasně ukončených smluv v minulosti. Kalkulovat s dobou leasingu upravenou o předčasné ukončení by bylo oprávněné například v případě, že firma plánuje přesun do vlastních prostor a očekává, že po uplynutí této kratší doby již bude možné se nastěhovat.

Smlouvy na dobu neurčitou

Jak zacházet se smlouvami na dobu neurčitou není ve standardu vysvětleno, je zde tedy velký prostor pro individuální interpretaci. Jedná se o smlouvy nejčastěji uzavírané na prostory jako jsou sklady a kanceláře atd.; smlouva je vypověditelná oběma stranami kdykoli (pokud není stanoveno jinak) a výpovědní doba se řídí buď zákonem nebo je závazně stanovená ve smlouvě – ve většině případů bude v jednotkách měsíců, tedy kratší než jeden rok.

Doba trvání leasingu vychází z období, po které je smlouva vymahatelná (v případě smluv na dobu neurčitou je to výpovědní lhůta). Jak už bylo zmíněno, většina smluv na dobu neurčitou má výpovědní lhůtu v rámci měsíců, logicky by tedy firmy mohly využít výjimky pro krátkodobé leasingy (Krupová 2017; s. 31). To by však mohlo vést k výraznému zkreslení, protože většina firem, které si najímají prostory podle smlouvy na dobu neurčitou, tak nečiní s úmyslem tyto prostory během roku opustit. Jak tedy určit dobu trvání leasingu? Toto rozhodnutí často musí udělat management firmy na základě historických zkušeností a výhledu do budoucna (Kachlík 2019). Protože toto rozhodnutí má velký dopad na účetnictví nájemce, musí být odůvodněné do takové míry, aby uspokojilo například auditory.

2. 5. Ocenění práva k užívání

Již bylo vysvětleno, podle nového standardu firmy nevykazují náklady ve výši nájemného, ale aktivum, které se snižuje o oprávky. Musí jej tedy vykazovat v rozvaze jako Právo k užívání (Najaté aktivum, Right of Use Asset) a je potřeba jej na začátku leasingu vyčíslit.

Rozdělení leasingu na finanční a operativní nemá žádný vliv na rozhodnutí nájemce o tom, jak o smlouvě účtovat. Předchozí kapitoly popisují jednotlivé kroky, které musí nájemce vykonat, aby mohl o leasingu začít účtovat.

1. Musí splnit všechny podmínky vypsané v kapitole 2. 1. Identifikace leasingu a zkontrolovat, zda smlouva nesplňuje i podmínky pro výjimky ze standardu (a v případě že ano, tak se musí rozhodnout, zda této možnosti využije a bude leasing vykazovat jako náklad nebo se rozhodne účtovat o Najatém aktivu) (viz 2. 2. Výjimky ze standardu).
2. V případě komplikovanějších smluv musí oddělit jednotlivé položky a rozhodnout, jak o nich účtovat (viz 2. 3. Rozdělení smlouvy).
3. Zjistit, jestli je potřeba upravit dobu, na kterou je smlouva uzavřená (v případě plánování využití možnosti prodloužení nebo předčasného ukončení) (viz 2. 4. Určení doby trvání leasingu).

Jakmile nájemce provede všechny tyto kroky, čeká ho výpočet, na jehož konci bude hodnota Práva k užívání. Jedná se o součet všech leasingových plateb (odúročených na současnou hodnotu), které nájemce může přesně vyčíslit na začátku kontraktu.

Podle Krupové (2017, s. 35) počáteční ocenění aktiva zahrnuje:

- Fixní platby (i v podstatě fixní platby – obsahují variabilní prvek, ale jsou nevyhnutelné) domluvené ve smlouvě snížené o leasingové pobídky od pronajímatele

(lease incentives). V případě, že smlouva obsahuje pevně stanovenou indexaci, je nutné ji také započíst.

- Platby provedené na počátku platnosti smlouvy nebo jí předcházející.
- Počáteční přímé náklady.
- Očekávané náklady na uvedení místa aktiva nebo samotného aktiva do původního stavu.

Až nájemce všechny tyto platby vyčíslí, je třeba je odúročit na současnou hodnotu podle vzorce:

Rovnice 1: Výpočet současné hodnoty

$$PV = FV / (1 + i)^n$$

kdy: *PV* = Současná hodnota (Present Value);

FV = Budoucí hodnota (Future Value);

i = úroková míra;

n = počet časových období mezi současnou a budoucí hodnotou.

Dělitel v této rovnici se rovněž označuje jako diskontní faktor.

Úroková míra

Existují dvě úrokové míry, které může nájemce využít – implicitní nebo inkrementální úroková míra.

1. Implicitní úroková míra je:

„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.“ (Nařízení komise ES 2017/1986 Příloha – Dodatek A – Definice pojmů).

Tato úroková míra je preferovaná, protože přesněji odráží skutečnost, ale nezbytnou podmínkou pro její využití je znalost počátečních nákladů pronajímatele. Tuto informaci většinou nájemci nemají k dispozici, proto využívají druhou úrokovou míru.

2. Inkrementální úroková míra (také přírůstková výpůjční úroková míra nájemce) je:

„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.“ (Nařízení komise ES 2017/1986 Příloha – Dodatek A – Definice pojmů).

Tato úroková míra obsahuje vyšší míru nepřesnosti, a proto je také považována za záložní možnost. Velké firmy na tento výpočet mají odborníky, kteří ji podle aktuální situace vypočítávají, ale menší firmy to mohou řešit tak, že se fyzicky dostaví do banky a získají informace o potenciálním úvěru.

Nyní už jsou známé všechny potřebné údaje pro výpočet **Rovnice 1** a je možné vytvořit tabulku pro výpočet Závazku z leasingu a Práva k užívání, viz **Příklad 1.**

Příklad 1: Švestka a spol.

Nájemce (společnost Švestka a spol.) uzavřel smlouvu na pronájem budovy v Ústí nad Labem. Pan Švestka důkladně prostudoval smlouvu a shrnul všechny potřebné údaje.

Den počátku leasingu je **01.01.2015** na dobu **5 let** a platby ve výši **700.000 Kč** probíhají ročně, vždy **na začátku období**, ke kterému se vztahují. Implicitní úroková míra není k dispozici, ale inkrementální úroková míra je **4 %**. Počáteční přímé náklady, které nájemce musel uhradit v lednu 2015, jsou ve výši **20.000 Kč** – poplatek realitnímu makléři. Výše Práva k užívání se spočítá následovně.

Do **Příkladu 1** je třeba dosadit známá čísla a vytvořit **Tabulku 1**:

Tabulka 1: Přehled leasingových splátek (Příklad 1)

Rok	n	FV	Výpočet	PV
2015	-	720.000	= 720 000	720.000
2016	1	700.000	= 700.000 / (1 + 0,04) ^ 1	673.077
2017	2	700.000	= 700.000 / (1 + 0,04) ^ 2	647.189
2018	3	700.000	= 700.000 / (1 + 0,04) ^ 3	622.297
2019	4	700.000	= 700.000 / (1 + 0,04) ^ 4	598.363
Součet				3.260.927

Zdroj: vlastní zpracování

První rok (2015) není třeba diskontovat, protože jak bylo řečeno v zadání, k platbách dochází začátku daného období – tedy platba za rok 2015 je zaplacena ve lednu 2015, ve stejném kalendářním roce. Přímé počáteční náklady (poplatek 20.000 realitnímu makléři) jsou součástí ocenění.

Diskontování dalších let probíhá podle **Rovnice 1,** kdy je za *n* dosazený počet let mezi výpočtem hodnoty Práva k užívání a plánovanou platbou. Výše *n* v roce 2016

je tedy 1: rozdíl jednoho období mezi lednem 2016 a lednem 2015. Inkrementální úroková míra *i* je pro všechny splátky stejná, tedy 4 %.

Suma 3.260.927 Kč je celková hodnota aktiva Právo k užívání. Tato vypočtená hodnota se zapíše do účetnictví následujícím způsobem: Právo k užívání / Závazek z leasingu.

Následné ocenění

Stejně jako jiná aktiva zachycená v Rozvaze (vlastněná aktiva), tak i u Práva k užívání dochází k pravidelnému oceňování aktiva. V tu chvíli se už řídí podle standardu IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení) (Dvořáková 2017, s. 115, 158-159).

1. Model historických cen:
   majetek tak může být odepisován podle Modelu historických cen, tedy hodnota aktiva se pravidelně snižuje o stejné částky – odpisy – které byly stanoveny při zapsání aktiva do Rozvahy prostou rovnicí počáteční hodnota aktiva / doba trvání leasingu (nebo doba ekonomického života aktiva, pokud se na konci leasingu očekává převedení vlastnických práv)
2. Model Fair Value s dopadem do VH:
   tento model lze uplatnit pouze pokud aktivum splňuje podmínky uvedené ve standardu IAS 40 (Investice do nemovitostí). Tento způsob není součástí pravidel IFRS 16 a ani nebude využitý v praktické části, proto není třeba se jím dále zabývat.
3. Model Fair Value s kombinovaných dopadem (do VH / OCI):
   pokud nájemce aplikuje metodu Fair Value i u ostatních dlouhodobých aktiv, může tak udělat i v případě leasingu. Tento způsob není tak častý a ani v praktické části nebude využitý, proto není třeba jej dále rozebírat.

Modifikace leasingové smlouvy

Smlouvy – především ty uzavřené na delší dobu – jsou často rozšiřovány o dodatky a úpravy, a v těchto případech je třeba rozhodnout, jak se k takové modifikaci postavit. Pokud je předmětem modifikace přidání dalších podkladových aktiv a zároveň je navýšení leasingových plateb úměrné samostatným cenám nájmů aktiv, o která byla smlouva rozšířena, je podle Krupové (2017, s. 45) nutné o tomto rozšíření účtovat jako o samostatném novém aktivu (aktivech). Pokud tyto podmínky splněny nejsou, je potřeba přecenit závazek z leasingu podle těchto pravidel:

Přecenění závazku z leasingu:

1. pomocí revidované diskontní sazby v případě že dojde ke změně doby trvání leasingu (zkrácení nebo prodloužení) v důsledku okolností, které nejsou pod kontrolou nájemce;
2. pomocí historické úrokové míry (úroková míra se kterou byla vpočtena původní hodnota Práva k užití a Závazku z leasingu) v případě, že došlo ke změně zaručené zbytkové hodnoty.

2. 6. Subleasing

„Jedná se o transakci, 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.“ (Strouhal 2019, s. 132)

Jak vyplývá z výše uvedené definice, subleasing je právní institut, který zahrnuje tři strany (na rozdíl od klasického leasingu, který je uzavřen mezi dvěma partnery). Zprostředkující pronajímatel tak vystupuje ve dvojí roli: jako nájemce i pronajímatel, potřebuje tedy důkladně zhodnotit obě oddělené smlouvy a rozhodnout, jaký je správný postup vykazování. Například pokud podle smlouvy s hlavním pronajímatelem může využít výjimky pro krátkodobý leasing, tak ve vztahu s nájemcem musí účtovat o operativním leasingu (Nařízení komise ES 2017/1986 Příloha B58).

Možnost subleasingu využívají například nájemci, kteří již nepotřebují využívat podkladové aktivum (například mají možnost přestěhovat se do vlastních prostor), ale penále za předčasné ukončení smlouvy výrazně převyšuje administrativní náklady vynaložené na uzavření subleasingu, mohou se rozhodnout tuto možnost využít. Případně pokud již od počátku uzavření kontraktu zprostředkující pronajímatel ví, že část budovy, kterou si bude pronajímat, nevyužije (například přebytečné kancelářské prostory v továrně či stravovací prostory, ve kterých bude závodní jídelna provozovaná externí firmou).

2. 7. Leasingové pobídky (Lease Incentives)

„Platby pronajímatele nájemci spojené s leasingem, nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem.“ (Nařízení komise ES 2017/1986 Příloha, Definice pojmů)

Jak vyplývá z uvedené definice, leasingové pobídky jsou opakem leasingových plateb – peníze neplynou od nájemce k pronajímateli, ale opačným směrem. Také není nutné, aby se nutně jednalo o peníze, naopak předmětem leasingové platby může být absence peněžního toku. Jedná

se o jakousi vábničku, kterou pronajímatelé užívají, aby nalákali nájemce. Mezi nejčastěji používané leasingové pobídky patří například (Applying IFRS 16 2018, s. 47):

Rent-free period a rent discounts

období bez nájemného (či zlevněného nájemného), jak by bylo možné říct česky, je určitá stanovená doba, během které nájemce neplatí pronajímateli nájem, a to buď v plné výši (100 %) nebo v nějakém poměru (80 %, 50 % atd.). Detaily musí být vždy zakotvené ve smlouvě. Například pronajímatel nabídne nájemci rent-free období (100 %) po dobu prvních po sobě jdoucích 6 měsíců.

Payment up front

Platba předem nepatří mezi často používané pobídky, stejného cíle bývá dosaženo rent-free obdobím, ale protože většina smluv podléhá firemnímu tajemství tak neexistuje žádná ucelená studie věnující se četnosti využití jednotlivých pobídek.

Payment of reconstruction expenses

Pokud nájemce od začátku ví, že k nastěhování bude nezbytné provést úpravu prostor, může vyjednávat s pronajímatelem o uhrazení těchto nákladů. Například je ve smlouvě uvedeno, že všechny úpravy prostor bude provádět pronajímatel a nájemce mu dané výdaje uhradí. Pobídka v této situaci by mohla být následovná: pronajímatel uhradí náklady na přestavbu až do výše 100.000 Kč. Z toho vyplývá, že pokud by celkové výdaje, které by pronajímatel vyúčtoval za běžných okolností, byly ve výši 500.000 Kč, nájemce uhradí pouze 400.000 Kč.

2. 8. Zachycení na straně nájemce

Jak už bylo objasněno, snahou IFRS 16 je co nejvíce přiblížit účtování pronajímaných a vlastněných aktiv, což je zřetelně vidět i při účtování. Postup zachycení má hodně podobností právě s účtováním tradičních vlastněných aktiv. Pokud leasing nesplňuje ani jednu ze dvou podmínek pro výjimky (krátkodobý leasing nebo leasing nízké hodnoty), potom jej zobrazujeme v rozvaze jako Právo k užívání.

Tento postup lze představit na základním příkladu – účetní jednotka odepisuje svůj majetek modelem historických cen (tedy pravidelnými odpisy vypočtenými z výše počátečního ocenění).

Prvním krokem po uzavření smlouvy je správné vyčíslení hodnoty aktiva Právo k užívání a závazku Závazek z leasingu. Postup byl vysvětlen v kapitole 2. 5. Ocenění práva k užívání.

Pro další postup je vhodné sestavit umořovací tabulku, která bude tvořit podklad pro správné účtování. Tabulka by mohla mít například následující podobu:

Tabulka 2: Schéma umořovacího a odpisového plánu

Období	Závazek z leasingu					Právo k užívání		
	OB	Splátka	Úrok	Úmor	CB	OB	Odpis	CB
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Zdroj: vlastní zpracování (podle Krupové 2017, s. 34)

Kdy: OB – počáteční stav (Opening Balance)
CB – konečný stav (Closing Balance)

Pro doplnění této tabulky je potřeba začít od buněk 2 a 7. Zde je potřeba doplnit již dříve vyčíslenou hodnotu Práva k užívání a Závazku z leasingu (viz **Tabulka 1**).

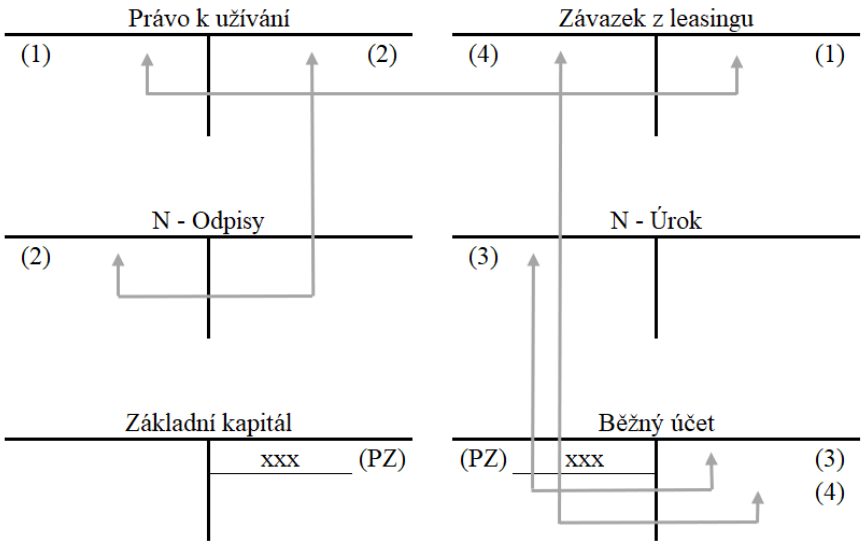
Buňky 8 a 9 budou doplněny podle IAS 16 – hodnota odpisů se spočítá vydělením vypočtené hodnoty Práva k užívání předpokládaným počtem období, po které bude majetek odepisován.

Buňka 3 je nám známá – jedná se o splátku, kterou nájemce plánuje zaplatit v daném období. Buňka 4 (Úrok) se vypočte jako rozdíl mezi buňkou 2 (OB) a buňkou 3 (Splátka), který je nutný vynásobit úrokovou mírou.

Buňka 5 (Úmor) tvoří rozdíl mezi buňkami 3 (Splátka) a 4 (Úrok). A buňka 6 (Konečný stav Závazku z leasingu) je výše hodnoty v buňce 2 (OB) ponížená o hodnotu buňky 5 (Úmor). Pro další období – další řádky – stačí opsat hodnoty CB přechozího období (předchozího řádku) do buněk OB a postupovat obdobně.

Při účtování budou využívány tyto účty: Právo k užívání, Závazek z leasingu, nákladový účet Odpisy, nákladový účet Úrok a Běžný účet, a to podle následujícího schématu:

Schéma 1: Schéma postupu zachycení leasingu



Zdroj: vlastní zpracování

Tento postup bude dodržován pro každé další období, až nakonec jak aktivum, tak závazek dosáhne nuly a účty budou ukončeny.

Již na jednom příkladu (**Příklad 1**) byl ukázán postup pro vyčíslení hodnoty Práva k užití a Závazku z leasingu. Tento příklad bude nyní rozvinutý a obohacený o umořovací plán:

Tabulka 3: Umořovací a odpisový plán (Příklad 1)

Rok	Závazek z leasingu					Právo k užívání		
	OB	Splátka	Úrok	Úmor	CB	OB	Odpis	CB
1	3.260.927	720.000	101.637	618.363	2.642.564	3.260.927	652.185	2.608.741
2	2.642.564	700.000	77.703	622.297	2.020.267	2.608.741	652.185	1.956.556
3	2.020.267	700.000	52.811	647.189	1.373.078	1.956.556	652.185	1.304.371
4	1.373.078	700.000	26.923	673.077	700.000	1.304.371	652.185	652.185
5	700.000	700.000	0	700.000	0	652.185	652.187	0
Součet	-	3.520.000	259.073	3.260.927	-	-	3.260.927	-

Zdroj: vlastní zpracování

Tato tabulka byla doplněná podle postupu popsaného v **Tabulce 2**. Například:

- Úrok v prvním roce: (3.260.927 – 720.000) * 0,04 = 101.637;
- Úmor v prvním roce: 720.000 – 101.637 = 618.363;
- Závazek z leasingu na konci prvního roku: 3.260.927 – 618.363 = 2.642.564;

- Odpisy: 3.260.927/5 = 652.185; v posledním odpisovaném roce muselo dojít k úpravě výše Odpisu z důvodu zaokrouhlování (3.260.927 – 4 * 652.185 = 652.187).

Pro kontrolu je dobré vložit na konec tabulky součtový řádek:

- suma Úroků a Úmorů se musí rovnat sumě Splátek,
- suma Odpisů se musí rovnat počátečnímu ocenění Práva k užívání a Závazku z leasingu.

Účtování v prvním roce (2015) potom bude následovné.

Schéma 2: Průběh účtování leasingu (Příklad 1)

Právo k užívání			
(1)	3.260.926	652.185	(2)

Závazek z leasingu			
(4)	618.363	3.260.927	(1)

N - Odpisy			
(2)	652.185		

N - Úrok			
(3)	101.637		

Základní kapitál			
		4.000.000	(PZ)

Běžný účet			
(PZ)	4.000.000	101.637	(3)
		618.363	(4)

Zdroj: vlastní zpracování

V prvním kroku bude Právo k užívání zapsáno proti Závazku z leasingu a následně Právo k užívání sníženo o Odpisy. Třetí krok bude následovný: vypočtený Úrok proti Běžnému účtu, stejně tak bude snížený i Závazek z leasingu.

V dalších letech bude účtování probíhat téměř stejně, budou se měnit pouze částky. V posledním roce (2019) je potřeba majetek odúčtovat. K tomu dojde následovně:

Schéma 3: Průběh účtování v posledním období leasingu (Příklad 1)

Právo k užívání			
(PZ)	652.185	652.185	(1)

Závazek z leasingu			
(2)	700.000	700.000	(PZ)

N - Odpisy			
(1)	652.185		

N - Úrok			

Základní kapitál			
		4.000.000	(PZ)

Běžný účet			
(PZ)	1.180.000	700.000	(2)

Zdroj: vlastní zpracování

3. Ilustrace použití IFRS 16

3. 1. Fungování Siemens Real Estate

Společnost Siemens AG je nadnárodní firma založená v roce 1847 jako *Telegraphen-Bauanstalt von Siemens & Halske.* (Siemens Global Website – History). V současné době společnost zaměstnává přes 385.000 zaměstnanců ve více než 200 zemích světa (Siemens Global Website - Wordwide Presence).

Zázemí pro tyto zaměstnance spravuje oddělení Siemens Real Estate (dále SRE). Úkolem SRE je zajistit provoz jak kancelářských, tak industriálních prostor, ve kterých Siemens působí. Pro Českou republiku tento úkol vykonává team SRE jako součást Siemens, s.r.o.

Siemens, s.r.o., jako firma fungující na českém trhu, musí vést účetnictví podle českých účetních standardů. Zároveň se musí řídit také koncernovým účetnictvím, což jsou IFRS, a to z důvodů konsolidace na nadnárodní úrovni. Proto má tato práce možnost zkoumat aplikaci IFRS 16 v prostředí České republiky.

SRE vyhledává nové lokality, domlouvá podmínky a spravuje údržbu prostor, od malých kanceláří po velké výrobní závody. Prostory mohou být najaté nebo vlastněné. V kontextu najatých prostor se dá říct, že SRE v principu vystupuje jako zprostředkující pronajímatel (viz 2. 6. Subleasing). Uzavře jednu smlouvu s externím dodavatelem (dále označován jako Landlord) a další smlouvu se zákazníkem. Zákazník může být interní nebo externí, ovšem v České republice se externí nájemci vyskytují spíše výjimečně (může se jednat například o pronájem prostor zaměstnanecké kantýny třetí straně – zprostředkovateli občerstvení). Naprostá většina zákazníků jsou interní – ostatní divize Siemens, s.r.o. nebo odštěpené závody, případně jiné dceřiné společnosti, které jsou z právního hlediska považovány za samostatné účetní jednotky, ovšem stále se jedná o součást koncernu Siemens, například Siemens Healthcare, s.r.o., Siemens Mobility, s.r.o. nebo Siemens Electric Machines, s.r.o.

SRE celosvětově spravuje (k roku 2019) více než 11 milionu metrů čtverečních (Real Estate Services 2020). V roce 2016 k tomuto účelu začal využívat software Planon. Jedná se o systém, který shromažďuje všechna potřebná data pro správu nemovitostí (Planon Software, 2016).

Vzhledem k zavedení nového standardu IFRS 16 došlo k rozsáhlé změně způsobu účtování najatých aktiv a to od 01.10.2019 (fiskální rok skupiny Siemens je od října do září, standard

měl být podle vyhlášky Evropské Unie aplikován od 01.01.2019, ovšem účtovací postupy nelze změnit v průběhu hospodářského roku).

Zmíněný software Planon mj. slouží ke shromáždění smluvních údajů o nájmech jednotlivých lokalit. Tyto informace se potom automaticky nahrávají do nástavby systému SAP, kde dojde k vyčíslení hodnoty Práva k užívání a Závazku z leasingu, zároveň k sestavení umořovacího plánu. Ačkoli tento proces probíhá automaticky, oddělení SRE se musí ujistit, že byla správně zadaná data a výpočet proběhl úspěšně. Proto, i přes pomoc softwarů, zaměstnanci SRE mechanicky sestavují kontrolní výpočty.

3. 2. Znění leasingové smlouvy

Příklad 2: Aplikace leasingu v SRE

V praktické části této práce bude do detailu rozebraná jedna smlouva, kterou společnost Siemens, s.r.o. aktuálně uzavřela. Jedná se o kontrakt na pronájem dvou pater kanceláří v právě postavené kancelářské budově v centru města. Landlord plánuje kancelářské prostory této budovy (spolu s adekvátním počtem parkovacích míst) pronajmout více nájemcům. Pro účely této kalkulace byla zpracována smlouva (pro stručnost byly zahrnuty pouze sekce, které jsou IFRS 16 relevantní, ve skutečnosti jsou uzavírané smlouvy mnohem rozsáhlejší), kterou lze nalézt v příloze.

Z důvodu zachování firemního tajemství jsou všechna data anonymizovaná, včetně jména pronajímatele, začátku a konce nájemní doby, rozsahu pronajímané plochy, ceny za metr čtvereční a ceny za služby. Stejně tak byly pozměněné i další identifikující informace, jako délka rent-free období, výše bankovní záruky, výše pravidelné indexace a cena za umístění loga společnosti. Smlouva dále odkazuje na přílohy, které ovšem z důvodu utajení nejsou součástí této práce.

3. 3. Identifikace leasingu

Jak bylo vysvětleno v kapitole 2. 1. Identifikace leasingu, ne každá smlouva o pronájmu musí být nutně vykazovaná podle IFRS 16. Je proto nezbytné ujistit se, že smlouva splňuje podmínky existence leasingu například podle níže uvedené definice.

„Smlouva má charakter leasingu nebo jej obsahuje tehdy, pokud převádí právo kontrolovat užití identifikovaného aktiva po určitou dobu trvání výměnou za protihodnotu.“ (Nařízení komise ES 2017/1986 Příloha, 9.)

Identifikované aktivum

- Smlouva jasně stanovuje, které prostory jsou předmětem pronájmu – Kancelářské prostory jsou zakreslené v Příloze 1A a Parkovací místa jsou označená čísly a zakreslená v Příloze 1B. (viz článek 2.)

Převádí právo kontrolovat

- V článku 2. je uvedeno, že Pronajímatel přenechává Nájemci do užívání Pronajaté prostory, zároveň je toto právo podpořeno možností Nájemce provádět změny a rozhodovat o pohybu osob.

Výměnou za protihodnotu

- Nájemce se zavazuje platit měsíční Nájem plus Náklady na služby (viz článek 2.).

Po prověření těchto podmínek je tedy jisté, že smlouva obsahuje leasing.

3. 4. Výjimky ze standardu

Jako další krok je nutné prověřit, zda není možné smlouvu zařadit mezi výjimky a tím získat možnost abstrahovat od účtování podle IFRS 16.

Low-value leasing (leasing nízké hodnoty) je výjimka, která je zřídkakdy aplikovatelná v oblasti nemovitostí. Standard jasně praví, že tuto výjimku lze uplatnit pouze na aktiva, jejichž tržní cena (cena nového obdobného kusu) nepřesahuje hranici stanovenou společností. Zároveň vyřazuje aktiva, která svou podstatou mají obvykle vyšší hodnotu (například automobily, stavební stroje nebo nemovitosti). Ačkoli interní hranici, kterou si pro tyto případy stanovilo SRE, není možné zveřejnit, není možné, aby tento leasing mohl být považován za leasing nízké hodnoty.

Short-term leasing (leasing krátkodobý) je výjimka, kterou lze v kontextu nemovitostí uplatnit často. Pro její splnění je nutné, aby kontrakt měl dobu trvání kratší než 12 měsíců. Ve smlouvě je uvedeno, že smlouva se uzavírá na 72 měsíců (článek 4), proto tuto výjimku využít nelze jak bude potvrzeno v podkapitole 3.6. Určení doby trvání leasingu.

3. 5. Rozdělení smlouvy

Jak již bylo vysvětleno v teoretické části práce, smlouvu je potřeba důkladně rozdělit na jednotlivé komponenty a rozhodnout, jak je bude firma vykazovat.

Parkovací místa

V uvedené Smlouvě je vidět (v článku 2. – Prostory k pronájmu), že předmětem smlouvy je primárně pronájem Kancelářských prostor a k nim připadajících Parkovacích míst. K tomuto tématu (rozdělení více IFRS 16 relevantních aktiv) jsou v plném znění IFRS 16 uvedeny dvě podmínky. První podmínka říká, že za oddělené komponenty můžeme považovat aktiva, která můžeme používat nezávisle na sobě. Druhá podmínka je následující:

„Podkladové aktivum není vysoce závislé na jiném podkladovém aktivu ve smlouvě ani s ním není do značné míry vzájemně spojeno. Například skutečnost, že nájemce by mohl rozhodnout, že neprovede leasing podkladového aktiva, aniž by to významně ovlivnilo jeho práva k užívání jiných podkladových aktiv ve smlouvě, by mohla znamenat, že dané podkladové aktivum není vysoce závislé na těchto jiných podkladových aktivech ani s nimi není do značné míry vzájemně spojeno.“ (Nařízení komise (EU) 2017/1986, odstavec B32, b))

Vzhledem k povaze a vzájemné provázanosti Kancelářských prostor a Parkovacích míst je možné obě používat nezávisle na sobě – absence jednoho nezabraňuje přístupu ke druhému. Je ovšem velmi nepravděpodobné, že by Pronajímatel uzavřel s Nájemcem pouze smlouvu o pronájmu Parkovacích míst, bez Kancelářských prostor. Oboje je umístěno ve vícepatrové kancelářské budově, kde má Pronajímatel více nájemníků a každý z nich má přidělený určitý počet parkovacích míst na základě smlouvy o pronájmu kancelářských prostor.

Na základě této hypotézy lze rozhodnout, že Parkovací místa společně s Kancelářskými prostorami tvoří jedno aktivum – Pronajaté prostory.

Náklady na služby

Neleasingové komponenty, tedy komponenty, které netvoří leasingový vztah, můžeme najít ve Smlouvě v článku 6. – Náklady na služby. Na základě výše uvedených podmínek je možné jednoznačně určit, že tyto pravidelné platby nejsou předmětem leasingu, a proto nebudou zahrnuty mezi leasingové platby při výpočtech Práva k užívání a sestavení umořovacího plánu. Místo toho budou zaúčtovány jako běžné náklady na služby – elektřina, voda, topení atd. a tato práce se jimi nebude dále zabývat.

Možnost loga

Dalším článkem, nad kterým je třeba se zamyslet, je 11. – Různé, konkrétně 11.2 – Možnost loga. První věcí, kterou je třeba zjistit je, zda Nájemce plánuje možnost využít a logo na fasádu umístit. Za předpokladu že ano, je potřeba rozhodnout, jak je vhodné s touto platbou naložit.

Možnost zařazení jako neleasingové platby lze vyřadit vzhledem k tomu, že se nejedná o platbu, která by nevytvářela leasingový vztah. Naopak tyto poplatky je možné vidět jako nájemné za pronájem fasády pro umístění loga.

Je potřeba o logu účtovat jako o odděleném aktivu? Ze samotné podstaty věci je logo spojené s budovou, na které je umístěno, a v případě, že by v této budově společnost nesídlila, nevznikla by jí ani potřeba umístit logo. Proto bude považováno za součást aktiva Právo k užívání a měsíční platby budou součástí dalších výpočtů.

3. 6. Určení doby trvání leasingu

Pro určení doby trvání leasingu je třeba nahlédnout do článku 4. – Doba nájmu. V odst. 4.1 je uvedená doba nájmu 72 měsíců. Než bude tento údaj považovaný za finální, je třeba ujistit se, zda jej není třeba upravit.

Odst. 4.2 dává Nájemci možnost prodloužit smluvní vztah o 4 roky. Jaká je pravděpodobnost, že společnost tuto možnost využije, je třeba zjistit od managementu firmy. Po rozhovoru s odpovědnými osobami v SRE bylo zjištěno, že neplánují smlouvu prodlužovat. Zároveň se nechystají využít ani možnost redukce Pronajímaných prostor.

Nelze ovšem přehlédnout článek 3. – Předčasný přístup. Pronajímatel dává Nájemci možnost využívat Pronajaté prostory jeden měsíc před Dnem předání (01.06.2020). Doba nájmu uvedená ve smlouvě je 72 měsíců a začíná Dnem předání. Je proto potřeba upravit Dobu trvání leasingu o tento jeden měsíc (květen).

Doba trvání leasingu je 73 měsíců.

3. 7. Ocenění Práva k užívání

Předtím, než může dojít k ocenění Práva k užívání, je potřeba sejít se s odpovědnými osobami v SRE a ujasnit si několik věcí. Už bylo zmíněno, že SRE se nechystá využít možnost prodloužení ani smlouvu předčasně ukončit. Další věc, kterou je potřeba řešit, je možnost Loga. Po rozhovoru bylo zjištěno, že SRE plánuje umístit Logo na budovu už v květnu, ještě předtím, než se nastěhují nájemníci.

Když jsou tyto informace známé, budou použity při vyčíslení Práva k užívání, což lze udělat nejjednodušeji formou tabulky v kalkulačním programu (například Microsoft Excel). Postup by potom byl následující:

Tabulka 4: Výpočet výše měsíčního nájmu na počátku leasingu

Předmět Smlouvy	m² (kusy)	EUR za m² (kus)	EUR za měsíc
Kancelářské prostory	2.750,00	12,00	33.000,00
Add-on faktor	137,50	12,00	1.650,00
Parkovací místa	47,00	70,00	3.290,00
Možnost loga	1,00	600,00	600,00
Součet			38.540,00

Zdroj: vlastní zpracování dat ze Smlouvy

Všechna data uvedená v **Tabulce 4** jsou vypsaná přímo ze Smlouvy (články 2., 5. a 11.) s výjimkou třetího řádku – Add-on faktor. Ve Smlouvě (článek 2.) je uvedené navýšení Pronajatého prostoru o výtahy a vstupní halu formou add-on faktoru 5 %, tedy:

$$2.750{,}00 * 0{,}05 = 137{,}50 \text{ m}^2.$$

Množství pronajatých metrů čtverečních (kusů) bylo vynásobeno cenou za jeden metr čtvereční (kus) – data ze Smlouvy (články 5. a 11.) – a doplněno do sloupce EUR za měsíc. Částky v posledním sloupci představují základní měsíční platby. Jejich součet je potřebný dále pro sestavení splátkového kalendáře.

Jak již bylo naznačeno, Siemens využívá fiskální rok, který je odlišný od kalendářního. Začíná v říjnu a končí v září, jednotlivé měsíce se označují jako Periody. Říjen je Perioda 01, Listopad Perioda 02 atd., zkráceně tedy P01 až P12. Označení fiskálního roku (FY) odpovídá kalendářnímu roku, ve kterém fiskální rok končí. Tedy fiskální rok 2020 trvá od října 2019 do září 2020. Květen 2020, první měsíc, ve kterém je účtováno o leasingu, je P08 FY2020.

Úroková míra

SRE pro kalkulaci využívá inkrementální úrokovou míru, která se skládá ze dvou komponentů. Jednou jsou denní swap rates a druhou interně vyhlášená úroková míra vypočtená na základě bankovních úroků pro společnost Siemens. Z důvodů zachování interního tajemství tak byla pro inkrementální úrokovou míru náhodně zvolena hodnota **3 %**. Tento údaj není založený na reálných datech společnosti Siemens.

Tabulka 5: Výpočet současné hodnoty Splátek

FY	Perioda	n	Měsíc	Splátka (EUR)	Současná hodnota splátky (EUR)
2020	8	0	květen	5.500	5.500
2020	9	1	červen	-	-
2020	10	2	červenec	-	-
2020	11	3	srpen	-	-
2020	12	4	září	-	-
2021	1	5	říjen	-	-
2021	2	6	listopad	-	-
2021	3	7	prosinec	-	-
2021	4	8	leden	-	-
2021	5	9	únor	-	-
2021	6	10	březen	-	-
2021	7	11	duben	39.696	38.621
2021	8	12	květen	39.696	38.524
2021	9	13	červen	39.696	38.428
2021	10	14	červenec	39.696	38.333
2021	11	15	srpen	39.696	38.237
2021	12	16	září	39.696	38.142
2022	1	17	říjen	39.696	38.046
2022	2	18	listopad	39.696	37.952
2022	3	19	prosinec	39.696	37.857
2022	4	20	leden	40.887	38.895
2022	5	21	únor	40.887	38.798
2022	6	22	březen	40.887	38.702
2022	7	23	duben	40.887	38.605
2022	8	24	květen	40.887	38.509
2022	9	25	červen	40.887	38.413
2022	10	26	červenec	40.887	38.317
2022	11	27	srpen	40.887	38.222
2022	12	28	září	40.887	38.126
2023	1	29	říjen	40.887	38.031
2023	2	30	listopad	40.887	37.936
2023	3	31	prosinec	40.887	37.842
2023	4	32	leden	42.114	38.880
2023	5	33	únor	42.114	38.783
2023	6	34	březen	42.114	38.686
2023	7	35	duben	42.114	38.590
2023	8	36	květen	42.114	38.493
2023	9	37	červen	42.114	38.397
2023	10	38	červenec	42.114	38.302
2023	11	39	srpen	42.114	38.206
2023	12	40	září	42.114	38.111

2024	1	41	říjen	42.114	38.016
2024	2	42	listopad	42.114	37.921
2024	3	43	prosinec	42.114	37.826
2024	4	44	leden	43.377	38.864
2024	5	45	únor	43.377	38.767
2024	6	46	březen	43.377	38.670
2024	7	47	duben	43.377	38.574
2024	8	48	květen	43.377	38.478
2024	9	49	červen	43.377	38.382
2024	10	50	červenec	43.377	38.286
2024	11	51	srpen	43.377	38.191
2024	12	52	září	43.377	38.095
2025	1	53	říjen	43.377	38.000
2025	2	54	listopad	43.377	37.906
2025	3	55	prosinec	43.377	37.811
2025	4	56	leden	44.678	38.848
2025	5	57	únor	44.678	38.751
2025	6	58	březen	44.678	38.655
2025	7	59	duben	44.678	38.558
2025	8	60	květen	44.678	38.462
2025	9	61	červen	44.678	38.366
2025	10	62	červenec	44.678	38.271
2025	11	63	srpen	44.678	38.175
2025	12	64	září	44.678	38.080
2026	1	65	říjen	44.678	37.985
2026	2	66	listopad	44.678	37.890
2026	3	67	prosinec	44.678	37.796
2026	4	68	leden	46.019	38.833
2026	5	69	únor	46.019	38.736
2026	6	70	březen	46.019	38.639
2026	7	71	duben	46.019	38.543
2026	8	72	květen	46.019	38.447
Součet				2.645.535	2.383.307

Zdroj: vlastní zpracování dat ze Smlouvy

Ve výše uvedené tabulce (**Tabulka 5**) lze vidět proces výpočtu celkové hodnoty Práva k užívání. Jako první je potřeba představit si časovou linku (v případě, že výpočet probíhá na papíře, není od věci nakreslit si časovou linii a zaznamenat do ní důležité okamžiky), což bylo provedeno ve sloupcích FY, Perioda a Měsíc. Ze smlouvy (odst. 5.1) je známo, že Nájemce musí zaplatit Nájem nejpozději 15. den daného měsíce, proto je první měsíc označen jako n=0 – není na místě provádět diskontování.

Pro zjednodušení výpočtu (který proběhl v programu Microsoft Excel) byl do tabulky přidán sloupec *n*, který ukazuje kolik období (v tomto případě měsíců) uběhne od počátku účtování.

Poslední hodnota je n=72, navíc je nutné vzít v úvahu první měsíc kdy n=0, dohromady tedy 73 období. Přesně stejný počet měsíců bylo vyhodnocen jako Doba trvání leasingu v kapitole 3.6. Určení doby trvání leasingu.

Jako první měsíc byl uveden květen 2020, což je měsíc Předčasného přístupu. Jak je známo ze smlouvy, po tuto dobu není Nájemce povinen platit Pronajímateli Nájem, pouze Náklady na služby, které ovšem nejsou IFRS 16 relevantní. Do Nájmu se podle smlouvy započítávají platby za Kancelářské prostory (včetně add-on faktoru), Parkovací místa (viz článek 5.) a také Logo (viz článek 11.). Proto v prvním měsíci neproběhne žádná IFRS 16 relevantní pravidelná platba. Ovšem zároveň je potřeba vzít v potaz nepravidelné platby, a to jednorázový výdaj za možnost umístění jednoho loga, viz smlouva:

„Nájemce má právo umístit logo své firmy na fasádu budovy. Za možnost umístění jednoho loga zaplatí jednorázový poplatek ve výši ***5.500 EUR****. V případě, že Nájemce tuto možnost využije, dojde k navýšení Nájmu o* ***600 EUR*** *plus daň z přidané hodnoty měsíčně po dobu umístění loga."* (Smlouva, odst. 11.2)

Z formulace smlouvy tedy jasně vyplývá, že jednorázový poplatek není součástí Nájmu a musí být uhrazen ještě před tím, než Nájemce umístí logo na fasádu budovy. Po diskusi s Location Managerem odpovědným za tuto lokalitu bylo zjištěno, že Logo bude umístěno během května, z čehož vyplývá, že platba 5.500 EUR bude uhrazena nejpozději v tomto měsíci. Z tohoto důvodu je v n=0 ve sloupci Splátka uvedena hodnota 5.500 EUR.

V řádcích n=1 až n=10 můžeme vidět, že neprobíhají žádné splátky (s výjimkou Nákladů na služby), to vyplývá z odst. 5.2. Obě strany se dohodly na rent-free období trvajícím 10 měsíců ode Dne předání. Tato praktika se často využívá u velkých kontraktů, řadíme ji mezi takzvané Leasingové pobídky (Lease Incentives).

První řádná splátka tedy proběhne v měsíci dubnu 2021 (n=11), v hodnotě 39.696 EUR. Tato částka ovšem nedopovídá již vypočtené hodnotě 38.540 EUR (viz **Tabulka 4**) a to z důvodu indexace. V odst. 5.3 je uvedeno, že vždy v lednu (počínaje 01.01.2021) proběhne indexace Nájmu o 3 %. Jak už víme, do Nájmu je třeba započítat mimo plateb za pronájem Kancelářských prostor, Parkovacích míst i platby za Logo (jak známo z článku 11.2 – „dojde k <u>navýšení Nájmu</u> o **600 EUR**"). Proto:

$$38.540 * 1{,}03 = 39.696 \text{ EUR};$$

jak lze vidět v řádcích n=11 až n=19. Stejně proběhne i indexace v dalších letech:

$$39.696 * 1{,}03 = 40.887 \text{ EUR};$$

a to díky tomu, že základní částka se nemění – stále bude Nájemce platit za stejné prostory plus logo. Kdyby SRE plánovalo změny, například pronajmout si další prostory v budově nebo odstranit logo, bylo by nutné tyto změny vzít v úvahu a upravit výši splátek ve výpočtu.

Pokud je doplněných prvních pět sloupců tabulky, jsou už známá všechna potřebná data (inkrementální úroková míra je uvedená v textu nad tabulkou, i=3 %) a stačí je vložit do **Rovnice 1**:

$$PV = FV / (1 + i)^n$$

Je důležité nezapomenout, že úroková míra, pokud není napsáno jinak, se uvádí p. a., tedy per annum, roční. Protože tyto výpočty zahrnují měsíční splátky, je potřeba úrokovou míru upravit pro měsíce, tedy vydělit 12.

V řádku n=1 bude vypočet jednoduchý:

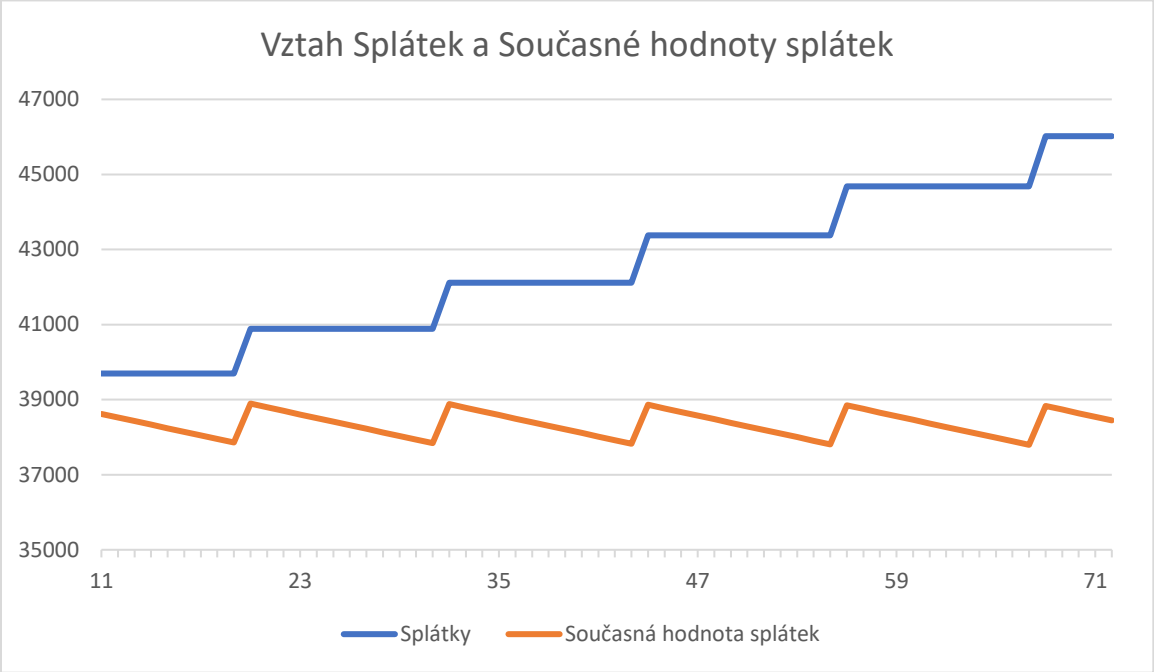
$$PV = 5.500 / (1 + 0{,}03 / 12)^0 = 5.500 \text{ EUR (diskontní faktor je 1).}$$

Výpočet v řádku n=11 bude následující:

$$PV = 39.696 / (1 + 0{,}03 / 12)^{11} = 38.621 \text{ EUR (diskontní faktor je 1,0279);}$$

a takto systematicky postupovat až na konec tabulky. Kdyby Smlouva nepřikazovala uvažovat indexaci, ve sloupci Splátka by byla stejná hodnota (38.540 EUR) od n=11 až do n=72 a ve sloupci Současná hodnota splátek by byla vidět jasná sestupná tendence. Jak se projevilo každoroční navýšení Splátek lze vidět v **Grafu 1**.

Graf 1: Present Value a Future Value splátek v čase



Zdroj: vlastní zpracování dat z ***Tabulky 5***

Vzhledem k názornosti **Grafu 1** bylo na horizontální ose x použito časové rozmezí n=11 až n=72 a na vertikální ose y rozmezí hodnot 35.000 až 47.000 EUR. V grafu je vidět, jak změnu ve FV (modrá linie – Splátky) zrcadlí změna v PV (oranžová linie – Současná hodnota splátek). Vždy, když vlivem indexace dojde ke zvýšení FV, tak se zvýší i z ní odvozená PV. Linie se v čase rozebíhají stále více od sebe, což je způsobeno zvyšující se hodnotou n, potažmo diskontním faktorem. V případě absence rent-free období, když by pravidelné splátky probíhaly od n=0 dále, obě linie by začínaly ve stejném bodě.

Celkový součet současných hodnot splátek je 2.383.307 EUR. Tato hodnota je tedy vyčíslením Práva k užívání a Závazku z leasingu. V tuto chvíli vypadá rozvaha následovně:

Tabulka 6: Náhled rozvahy na počátku účtování leasingu

Aktiva		Pasiva	
Právo k užívání	2.383.307	Základní kapitál	5.000.000
Běžný účet	5.000.000	Závazek z leasingu	2.383.307
Součet	7.383.307	Součet	7.383.307

Zdroj: vlastní zpracování dat ze Smlouvy

3. 8. Odepisování Práva k užívání

Ve chvíli, kdy jsou je známá výše Práva k užívání, způsob odepisování (model historické ceny) a doba odepisování, je třeba sestavit odpisový plán. Ten může mít například následující podobu:

Tabulka 7: Plán odepisování Práva k užívání

n	Měsíc	FY	Splátka (EUR)	Právo k užívání - OB	Náklad - odpisy	Právo k užívání - CB
0	květen	2020	5.500	2.383.307	32.648	2.350.659
1	červen	2020	-	2.350.659	32.648	2.318.011
2	červenec	2020	-	2.318.011	32.648	2.285.363
3	srpen	2020	-	2.285.363	32.648	2.252.715
4	září	2020	-	2.252.715	32.648	2.220.067
5	říjen	2021	-	2.220.067	32.648	2.187.419
6	listopad	2021	-	2.187.419	32.648	2.154.771
7	prosinec	2021	-	2.154.771	32.648	2.122.123
8	leden	2021	-	2.122.123	32.648	2.089.475
9	únor	2021	-	2.089.475	32.648	2.056.827
10	březen	2021	-	2.056.827	32.648	2.024.179
11	duben	2021	39.696	2.024.179	32.648	1.991.531
12	květen	2021	39.696	1.991.531	32.648	1.958.883
13	červen	2021	39.696	1.958.883	32.648	1.926.235
14	červenec	2021	39.696	1.926.235	32.648	1.893.587
15	srpen	2021	39.696	1.893.587	32.648	1.860.939
16	září	2021	39.696	1.860.939	32.648	1.828.291
17	říjen	2022	39.696	1.828.291	32.648	1.795.643
18	listopad	2022	39.696	1.795.643	32.648	1.762.994
19	prosinec	2022	39.696	1.762.994	32.648	1.730.346
20	leden	2022	40.887	1.730.346	32.648	1.697.698
21	únor	2022	40.887	1.697.698	32.648	1.665.050
22	březen	2022	40.887	1.665.050	32.648	1.632.402
23	duben	2022	40.887	1.632.402	32.648	1.599.754
24	květen	2022	40.887	1.599.754	32.648	1.567.106
25	červen	2022	40.887	1.567.106	32.648	1.534.458
26	červenec	2022	40.887	1.534.458	32.648	1.501.810
27	srpen	2022	40.887	1.501.810	32.648	1.469.162
28	září	2022	40.887	1.469.162	32.648	1.436.514
29	říjen	2023	40.887	1.436.514	32.648	1.403.866
30	listopad	2023	40.887	1.403.866	32.648	1.371.218
31	prosinec	2023	40.887	1.371.218	32.648	1.338.570
32	leden	2023	42.114	1.338.570	32.648	1.305.922
33	únor	2023	42.114	1.305.922	32.648	1.273.274
34	březen	2023	42.114	1.273.274	32.648	1.240.626
35	duben	2023	42.114	1.240.626	32.648	1.207.978

36	květen	2023	42.114	1.207.978	32.648	1.175.330
37	červen	2023	42.114	1.175.330	32.648	1.142.682
38	červenec	2023	42.114	1.142.682	32.648	1.110.034
39	srpen	2023	42.114	1.110.034	32.648	1.077.386
40	září	2023	42.114	1.077.386	32.648	1.044.737
41	říjen	2024	42.114	1.044.737	32.648	1.012.089
42	listopad	2024	42.114	1.012.089	32.648	979.441
43	prosinec	2024	42.114	979.441	32.648	946.793
44	leden	2024	43.377	946.793	32.648	914.145
45	únor	2024	43.377	914.145	32.648	881.497
46	březen	2024	43.377	881.497	32.648	848.849
47	duben	2024	43.377	848.849	32.648	816.201
48	květen	2024	43.377	816.201	32.648	783.553
49	červen	2024	43.377	783.553	32.648	750.905
50	červenec	2024	43.377	750.905	32.648	718.257
51	srpen	2024	43.377	718.257	32.648	685.609
52	září	2024	43.377	685.609	32.648	652.961
53	říjen	2025	43.377	652.961	32.648	620.313
54	listopad	2025	43.377	620.313	32.648	587.665
55	prosinec	2025	43.377	587.665	32.648	555.017
56	leden	2025	44.678	555.017	32.648	522.369
57	únor	2025	44.678	522.369	32.648	489.721
58	březen	2025	44.678	489.721	32.648	457.073
59	duben	2025	44.678	457.073	32.648	424.425
60	květen	2025	44.678	424.425	32.648	391.777
61	červen	2025	44.678	391.777	32.648	359.129
62	červenec	2025	44.678	359.129	32.648	326.480
63	srpen	2025	44.678	326.480	32.648	293.832
64	září	2025	44.678	293.832	32.648	261.184
65	říjen	2026	44.678	261.184	32.648	228.536
66	listopad	2026	44.678	228.536	32.648	195.888
67	prosinec	2026	44.678	195.888	32.648	163.240
68	leden	2026	46.019	163.240	32.648	130.592
69	únor	2026	46.019	130.592	32.648	97.944
70	březen	2026	46.019	97.944	32.648	65.296
71	duben	2026	46.019	65.296	32.648	32.648
72	květen	2026	46.019	32.648	32.648	0
Součet			2.645.535		2.383.307	

Zdroj: vlastní zpracování dat ze Smlouvy

SRE ve svém portfoliu vlastněných budov využívá model historických cen, tedy pravidelné odpisy, což bude aplikováno i pro leasing. Výši měsíčních odpisů lze stanovit podle prostého vzorce:

Odpis = Odepisovaná částka / počet období užívání;

v tomto případě tedy:

Měsíční odpis = 2.383.307 / 73 = 32.648 EUR/měsíc;

což lze vidět v **Tabulce 7** v šestém sloupci. Pátý a sedmý sloupec ukazuje stav účtu Právo k užívání na začátku měsíce (OB = Opening Balance) a na konci měsíce (CB = Closing Balance). Na řádku n=0 v pátém sloupci je zapsaná počáteční vypočtená hodnotu Práva k užívání (2.383.307 EUR) a v sedmém sloupci je uvedená ponížená o pravidelný odpis:

2.383.307 – 32.648 = 2.350.659 EUR.

Částka v sedmém sloupci je stejná jako v pátém sloupci o řádek níže – konečný stav jednoho měsíce představuje počáteční stav dalšího měsíce. Hodnota v posledním součtovém řádku sloupce Náklad - odpisy odpovídá celkové hodnotě Práva k užívání, což může sloužit jako kontrola provedených výpočtů.

3. 9. Umoření Závazku z leasingu

Pro názorné zobrazení postupného umořování Závazku z leasingu je nutné sestavit další tabulku.

Tabulka 8: Umoření Závazku z leasingu v čase

n	Měsíc	FY	Splátka (EUR)	Závazek z leasingu - OB	Náklad - úrok	Závazek z leasingu - CB
-	květen	2020	5.500	2.383.307	5.945	2.383.752
1	červen	2020	-	2.383.752	5.959	2.389.711
2	červenec	2020	-	2.389.711	5.974	2.395.686
3	srpen	2020	-	2.395.686	5.989	2.401.675
4	září	2020	-	2.401.675	6.004	2.407.679
5	říjen	2021	-	2.407.679	6.019	2.413.698
6	listopad	2021	-	2.413.698	6.034	2.419.732
7	prosinec	2021	-	2.419.732	6.049	2.425.782
8	leden	2021	-	2.425.782	6.064	2.431.846
9	únor	2021	-	2.431.846	6.080	2.437.926
10	březen	2021	-	2.437.926	6.095	2.444.021
11	duben	2021	39.696	2.444.021	6.011	2.410.335
12	květen	2021	39.696	2.410.335	5.927	2.376.566
13	červen	2021	39.696	2.376.566	5.842	2.342.712
14	červenec	2021	39.696	2.342.712	5.758	2.308.773
15	srpen	2021	39.696	2.308.773	5.673	2.274.749
16	září	2021	39.696	2.274.749	5.588	2.240.641
17	říjen	2022	39.696	2.240.641	5.502	2.206.447

18	listopad	2022	39.696	2.206.447	5.417	2.172.168
19	prosinec	2022	39.696	2.172.168	5.331	2.137.803
20	leden	2022	40.887	2.137.803	5.242	2.102.158
21	únor	2022	40.887	2.102.158	5.153	2.066.424
22	březen	2022	40.887	2.066.424	5.064	2.030.601
23	duben	2022	40.887	2.030.601	4.974	1.994.688
24	květen	2022	40.887	1.994.688	4.885	1.958.685
25	červen	2022	40.887	1.958.685	4.794	1.922.593
26	červenec	2022	40.887	1.922.593	4.704	1.886.410
27	srpen	2022	40.887	1.886.410	4.614	1.850.137
28	září	2022	40.887	1.850.137	4.523	1.813.773
29	říjen	2023	40.887	1.813.773	4.432	1.777.318
30	listopad	2023	40.887	1.777.318	4.341	1.740.772
31	prosinec	2023	40.887	1.740.772	4.250	1.704.134
32	leden	2023	42.114	1.704.134	4.155	1.666.176
33	únor	2023	42.114	1.666.176	4.060	1.628.122
34	březen	2023	42.114	1.628.122	3.965	1.589.974
35	duben	2023	42.114	1.589.974	3.870	1.551.729
36	květen	2023	42.114	1.551.729	3.774	1.513.390
37	červen	2023	42.114	1.513.390	3.678	1.474.954
38	červenec	2023	42.114	1.474.954	3.582	1.436.423
39	srpen	2023	42.114	1.436.423	3.486	1.397.795
40	září	2023	42.114	1.397.795	3.389	1.359.070
41	říjen	2024	42.114	1.359.070	3.292	1.320.249
42	listopad	2024	42.114	1.320.249	3.195	1.281.331
43	prosinec	2024	42.114	1.281.331	3.098	1.242.315
44	leden	2024	43.377	1.242.315	2.997	1.201.935
45	únor	2024	43.377	1.201.935	2.896	1.161.454
46	březen	2024	43.377	1.161.454	2.795	1.120.873
47	duben	2024	43.377	1.120.873	2.694	1.080.189
48	květen	2024	43.377	1.080.189	2.592	1.039.404
49	červen	2024	43.377	1.039.404	2.490	998.517
50	červenec	2024	43.377	998.517	2.388	957.528
51	srpen	2024	43.377	957.528	2.285	916.436
52	září	2024	43.377	916.436	2.183	875.242
53	říjen	2025	43.377	875.242	2.080	833.944
54	listopad	2025	43.377	833.944	1.976	792.543
55	prosinec	2025	43.377	792.543	1.873	751.039
56	leden	2025	44.678	751.039	1.766	708.127
57	únor	2025	44.678	708.127	1.659	665.107
58	březen	2025	44.678	665.107	1.551	621.980
59	duben	2025	44.678	621.980	1.443	578.744
60	květen	2025	44.678	578.744	1.335	535.401
61	červen	2025	44.678	535.401	1.227	491.950
62	červenec	2025	44.678	491.950	1.118	448.389

63	srpen	2025	44.678	448.389	1.009	404.720
64	září	2025	44.678	404.720	900	360.942
65	říjen	2026	44.678	360.942	791	317.054
66	listopad	2026	44.678	317.054	681	273.057
67	prosinec	2026	44.678	273.057	571	228.949
68	leden	2026	46.019	228.949	457	183.388
69	únor	2026	46.019	183.388	343	137.712
70	březen	2026	46.019	137.712	229	91.923
71	duben	2026	46.019	91.923	115	46.019
72	květen	2026	46.019	46.019	0	0
Součet			2.645.535		262.228	

Zdroj: vlastní zpracování dat ze Smlouvy

V **Tabulce 8** lze vidět, jak postupně dochází k umoření Závazku vůči Pronajímateli. Na rozdíl od odpisů, které jsou konstantní (alespoň v tomto případě), náklad z úroků se každý měsíc mění, v závislosti na výši Závazku z leasingu, a to podle **Rovnice 2:**

Rovnice 2: Výpočet výše úroku

Úrok = (Závazek z úroku (OB) – Splátka) * i;

Kdy jak známo, *i* je použitá úroková míra, opět pozor na úpravu roční úrokové míry na měsíční. Úrok pro první rok bude stanoven následovně:

(2.383.307 – 5.500) * (0,03 / 12) = 5.945 EUR.

Údaj v posledním sloupci lze zjistit přičtením výše úroku a odečtením výše splátky od počátečního stavu Závazku. Konečný stav v n=0 je následující:

2.383.307 + 5.945 – 5.500 = 2.383.752 EUR.

Podobně jako u Práva k užívání je konečný stav jednoho měsíce počátečním stavem dalšího měsíce. Proto pro n=1 je úrok následující:

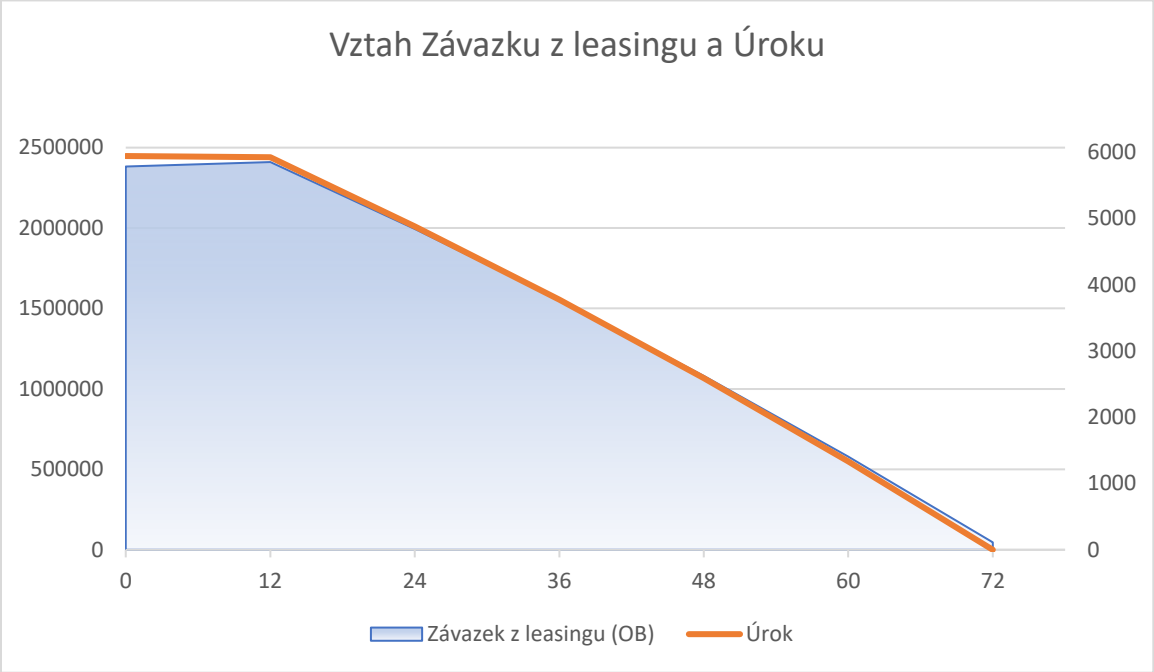
(2.383.752 – 0) * (0,03 / 12) = 5.959 EUR;

a konečný stav účtu v n=1 je:

2.383.752 + 5.959 – 0 = 2.389.711 EUR.

Vlivem počátečního rent-free období lze vidět, že prvních 12 měsíců výše Závazku pomalu stoupá a poté teprve začne klesat, jak ilustruje následující graf.

Graf 2: Vztah Závazku z leasingu a výše Úroku v čase

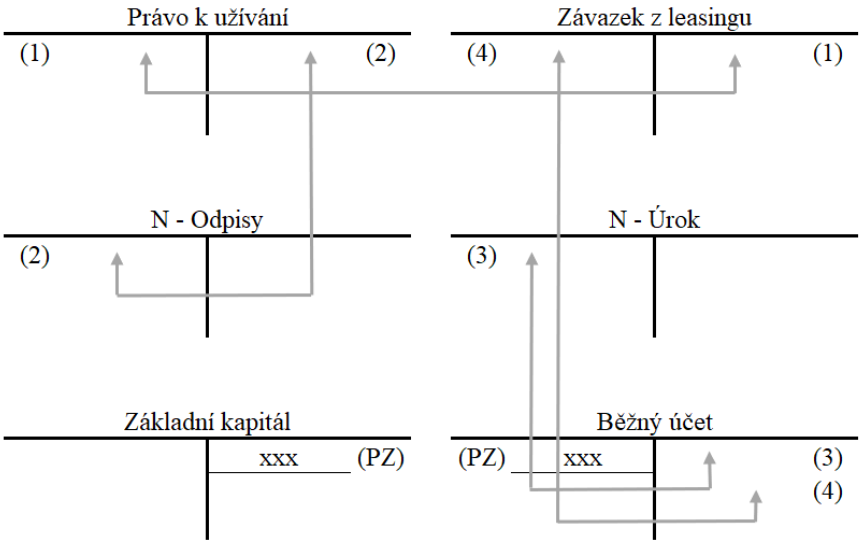


Zdroj: vlastní zpracování dat z ***Tabulky 8***

Ne vertikální levé ose je umístěna hodnota Závazku z leasingu (OB) – plné modré pole – na vertikální ose vpravo hodnota Úroků každého měsíce a na horizontální ose období *n*. Je možné tedy vidět, že křivky mají podobný průběh. Úrok se na počátku zvyšuje stejně jako hodnota Závazku z leasingu až do období n=11, kdy dochází k první pravidelné platbě a dluh bude klesat až do nuly. Tento atypický průběh je zaviněný rent-free obdobím.

Tabulka 5, Tabulka 7, Tabulka 8 představují výpočty nezbytné pro úspěšnou přípravu účtování leasingů, podle kterých SRE postupuje. Každý měsíc zaúčtují odpisy a úroky, přesně podle postupu uvedeného na **Schématu 1**.

Schéma 1: Schéma postupu zachycení leasingu



Zdroj: vlastní zpracování

Závěr

Cílem této práce bylo nastínit fungování IFRS 16 na straně nájemce s důrazem na počáteční ohodnocení leasingu. Nejprve v teoretické a poté v praktické části bylo popsáno, jak má nájemce postupovat při analýze nové smlouvy – identifikace leasingu, jaké jsou výjimky ze standardu, rozdělení smlouvy, určení doby trvání leasingu, ocenění Práva k užívání a sestavení odpisového a umořovacího plánu. Praktická část byla zaměřená na rozbor jedné smlouvy, kterou uzavřel Siemens, s.r.o. Jak již bylo zdůrazněno, k účelům této práce bylo nutné data výrazně upravit, proto jsou informace v této části spíše fiktivní. Domnívám se ovšem, že i přesto se mi podařilo představit, jak mohou vypadat smlouvy na této úrovni.

Téma IFRS 16 je velmi rozsáhlé a rozsah této práce příliš úzký, aby byla pozornost dostatečně věnována všem eventualitám, které mohou nastat. Je zde velký potenciál pro rozbor leasingu v době jeho trvání: přestavby, lease impairment, kurzové rozdíly atd. Tyto případy (které se pochopitelně objevují i u leasingu v SRE) by mohly potenciálně tvořit velmi obsáhlou náplň diplomové práce.

Na závěr této práce bych ráda zmínila, jak tento nový standard ovlivnil fungování SRE. Do té doby platný IAS 17 nepředstavoval pro oddělení SRE příliš velké problémy – vzhledem k tomu, že se jednalo o operativní leasingy, pravidelné leasingové platby se v plné výši řadily do nákladů a jen zřídkakdy vznikaly komplikace. IFRS 16 je výrazně složitější a náročnější na implementaci i na udržování. Vzhledem k tomu, že Siemens, s.r.o. patří do koncernu Siemens AG, všechny metody a postupy pro zacházení s tímto standardem jsou definovány centrálně a není jednoduché najít jedinou metodiku, která by úspěšně fungovala ve více než 200 zemích světa.

IFRS 16, zatím stále v počátečních fázích, představuje (dle mého názoru) pro SRE komplikace – obsahuje velké množství drobných podmínek a detailů, které je potřeba udržovat v mysli při rozhodování o dalším postupu. Díky tomu se také otevřela nová pracovní pozice: IFRS 16 specialist, která tvoří součást mé pracovní náplně.

Cílem IASB při tvorbě tohoto standardu bylo zobrazení najatých aktiv v rozvaze, což by mělo vést k větší prokazatelnosti dat účetní závěrky (a s tím k vyšší informovanosti zainteresovaných osob). Ačkoli Siemens, s.r.o. standard aplikuje, není jednoznačné, zda má tento kýžený efekt – v poměru k celkové bilanční sumě není dopad standardu zásadní. Proto je mým názorem, že tento standard by bylo vhodnější aplikovat pouze ve společnostech, které mají převážnou část aktiv najatou (například více než 50 %) a tím pádem by byl rozdíl zásadnější. Pro globální

společnost jako je Siemens, s.r.o., která většinu aktiv – nejen nemovitostí, ale i movitých věcí – vlastní, je efekt nového systému zanedbatelný a nákladovost vysoká.

Taková je alespoň situace momentálně (zhruba 7 měsíců od ostrého zavedení standardu v říjnu 2019), teprve čas ukáže, jaká zjednodušení může standard do účetnictví SRE přinést. Optimisticky předpokládám, že až vyprší staré komplikované smlouvy, bude systém IFRS 16 představovat usnadnění práce.

Seznam zkratek

CB – konečný zůstatek (Closing Balance)

CNB – Česká národní banka

CZK – Koruna česká

EHS – Evropské hospodářské společenství

FX rate – Směnný kurz (Foreign Exchange rate)

FV – budoucí hodnota (Future Value)

IAS – Mezinárodní účetní standard (angl. „International Accounting Standard“)

IASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy (z angl. „*International Accounting Standards Board*“)

IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy (z angl. „*International Accounting Standards Committee*“)

IFRIC – Interpretační výbor pro Mezinárodní účetní standardy IASB (z angl. „*International Financial Reporting Interpretations Committee*“)

IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (z angl. „*International Financial Reporting Standards*“)

Kč – Koruna česká

OB – počáteční zůstatek (Opening Balance)

OCI – Ostatní úplný výsledek (Other Comprehensive Income)

PV – současná hodnota (Present Value)

SRE – Siemens Real Estate

RoU asset – Right-of-Use asset

USD – United States Dollar

VH – Výsledek hospodaření

Seznam grafů, příkladů, rovnic, schémat a tabulek

Seznam grafů

Graf 1: Present Value a Future Value splátek v čase 29
Graf 2: Vztah Závazku z leasingu a výše Úroku v čase 35

Seznam příkladů

Příklad 1: Švestka a spol. 11
Příklad 2: Aplikace leasingu v SRE 20

Seznam rovnic

Rovnice 1: Výpočet současné hodnoty 10
Rovnice 2: Výpočet výše úroku 34

Seznam schémat

Schéma 1: Schéma postupu zachycení leasingu 16
Schéma 2: Průběh účtování leasingu (Příklad 1) 17
Schéma 3: Průběh účtování v posledním období leasingu (Příklad 1) 18

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled leasingových splátek (Příklad 1) 11
Tabulka 2: Schéma umořovacího a odpisového plánu 15
Tabulka 3: Umořovací a odpisový plán (Příklad 1) 16
Tabulka 4: Výpočet výše měsíčního nájmu na počátku leasingu 24
Tabulka 5: Výpočet současné hodnoty Splátek 25
Tabulka 6: Náhled rozvahy na počátku účtování leasingu 29
Tabulka 7: Plán odepisování Práva k užívání 30
Tabulka 8: Umoření Závazku z leasingu v čase 32

Seznam použité literatury

Tištěné zdroje:

BENEŠ, Zdeněk. *Dějiny středověku: A prvního století raného novověku*. 1. ALBRA - redakce SPL - Práce, 1994., s. 60-61. ISBN 80-86287-46-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

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

STROUHAL, Jiří. Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS. 3. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-514-9.

Elektronické zdroje:

Applying IFRS: A closer look at IFRS 16 Leases. *Ernst & Young* [online]. 2018 [cit. 2020-05-10]. Dostupné z: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-apply-leases-update-december_2018/$File/ey-apply-leases-update-december%202018.pdf

Basis for Conclusions on IFRS 16 Leases [online]. London: IFRS Foundation, 2016 [cit. 2020-03-28]. ISBN 978–1–911040–05–7. Dostupné z: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/iast/ifrs16-basis-201601

IAS 17 — Leases: History of IAS 17. *Deloitte IASPlus* [online]. [cit. 2020-05-10]. Dostupné z: iasplus.com/en/standards/ias/ias17

KACHLÍK, Tomáš. Největší nástrahy standardu IFRS 16, který řeší vykazování pronajatého majetku. *DReport* [online]. 2019, 09.09.2019, **2019**(9) [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: https://www.dreport.cz/blog/nejvetsi-nastrahy-standardu-ifrs-16-ktery-resi-vykazovani-pronajateho-majetku/

List of IFRS standards. *IFRS* [online]. [cit. 2020-03-28]. Dostupné z: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2017/1986: 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. In: .

2017, 2017/1986. Dostupné také z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32017R1986&qid=1511950577696&from=CS

Real estate leases: The tennant perspective. KPMG [online]. 2018, , 61 [cit. 2020-04-19]. Dostupné z: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/10/real-estate-leases.pdf

Real Estate Services [online]. 2020 [cit. 2020-05-17]. Dostupné z: https://new.siemens.com/global/en/products/services/real-estate-services.html

Siemens History. *Siemens Global Website* [online]. [cit. 2020-04-14]. Dostupné z: https://new.siemens.com/global/en/company/about/history.html

Siemens Real Estate deploys Planon real estate management software worldwide. *Planon software* [online]. 11.10.2016 [cit. 2020-04-14]. Dostupné z: https://planonsoftware.com/us/whats-new/news/siemens-real-estate-deploys-planon-real-estate-management-software-worldwide.html

Siemens Wordwide Presence. *Siemens Global Website* [online]. [cit. 2020-04-14]. Dostupné z: https://new.siemens.com/global/en/company/about.html

Příloha

NÁJEMNÍ SMLOUVA

TATO NÁJEMNÍ SMLOUVA (dále „**Smlouva**“) se uzavírá níže uvedeného dne mezi:

Švestka a spol.

(dále jen „Pronajímatel“)

a

Siemens, s.r.o.

společností se sídlem na adrese Siemensova 1, 15500 Praha 13, identifikační číslo 002 68 577, zapsanou v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 625, jejíž výpis z obchodního rejstříku tvoří Přílohu 2, zastoupenou Ing. Eduard Palíšek, Ph.D., MBA and Dipl.-Kfm. Michael Axmann, jednající jako nájemce,

(dále jen „Nájemce”, společně s Pronajímatelem dále jen „Strany“)

JE DOHODNUTO následující:

1. Úvodní ustanovení

1.1 Pronajímatel prohlašuje, že je vlastníkem nemovitosti (dále *„Budova A“*).

2. Prostory k pronájmu

2.1 Za podmínek stanovených v této Smlouvě Pronajímatel tímto přenechává Nájemci do užívání a Nájemce si od Pronajímatele pronajímá

(a) kancelářské prostory v 2. a 3. nadzemním podlaží Budovy A o celkové výměře **2.750 metrů čtverečních** (dále jen *„Kancelářské prostory“*) jak jsou vyznačeny v Příloze 1A[1],

(b) **47 parkovacích míst** číslo 8 až 55 (dále *„Parkovací místa“*), jak jsou vyznačeny v Příloze 1B[2].

Kancelářské prostory a Parkovací místa budou souhrnně označovaná jako *„Pronajímané prostory“*. Nájemce (jeho zaměstnanci a povolané osoby) má právo rozhodovat o přítomnosti třetích osob v Pronajímaných prostorách.

[1] Přílohu 1A tvoří plán budovy s vyznačenými Kancelářskými prostory, které jsou předmětem Smlouvy.
[2] Přílohu 1B tvoří plán podzemního parkoviště, kde jsou vyznačená parkovací místa uvedená ve Smlouvě.

2.2 Nájemce je také oprávněn využívat společných prostor budovy jako jsou vertikální komunikace či vstupní hala, a to v rozsahu nezbytném pro využití Pronajímaných prostor. Vzhledem k tomuto využití budou Kancelářské prostory navýšeny o add-on faktor ve výši **5 procent**.

3. *Předčasný přístup do Pronajímaných prostor*

3.1 Pronajímatel se zavazuje poskytnout Nájemci Předčasný přístup do Pronajímaných prostor od **01.05.2020** (*„Den předčasného přístupu“*). Období předčasného přístupu bude trvat do řádného předání Pronajímaných prostor (*„Den předání“*).

3.2 Den předání je **01.06.2020**.

3.3 Nájemce nemá povinnost během Období předčasného přístupu platit pronajímateli Nájem, ovšem je povinen uhradit Náklady na služby.

4. Doba nájmu

4.1 Smlouva je uzavírána na dobu určitou počínající Dnem předání a končící o **72 měsíců** později (*„Doba nájmu“*).

4.2 Možnost prodloužení: Nájemce má možnost prodloužit smlouvu za stejných podmínek o 4 roky, v případě že Pronajímateli doručí písemné oznámení alespoň 10 měsíců před uplynutím Doby nájmu.

4.3 Možnost zmenšení Pronajímaných prostor:

(a) Nájemce má právo ke dni 4. výročí Dne předání zredukovat Pronajímané prostory až o 15 procent v případě, že Pronajímatele o tomto rozhodnutí uvědomí alespoň 9 měsíců před 3. výročí Dne předání;

(b) Nájemce má právo kdykoli po 4. výročí Dne předání zredukovat Pronajímané prostory až o 25 procent, v případě že Pronajímatele o tomto rozhodnutí uvědomí alespoň 6 měsíců před využitím tohoto práva.

5. Nájem

5.1 Počínaje Dnem předání se nájemce zavazuje platit Pronajímateli Nájem ve výši:

(a) **12,00 EUR** za 1 metr čtvereční Kancelářských prostor (včetně add-on faktoru 5 procent), tzn. výše měsíčního Nájmu za Kancelářské prostory bude **34.650 EUR** plus daň z přidané hodnoty;

(b) **70,00 EUR** za 1 Parkovací místo, tzn. výše měsíčního Nájmu za Parkovací místa bude **3.290,00 EUR** plus daň z přidané hodnoty;

tzn. celková výše měsíčního Nájmu bude ve výši **37.940 EUR** plus daň z přidané hodnoty (dále *„Nájem“*). Pronajímatel obdrží Nájem nejpozději do 15. dne daného měsíce.

5.2 Obě strany se dohodly na slevě z nájemného Pronajímaných prostor ve výši 100 procent po dobu prvních 10 měsíců po Dni předání. Strany potvrzují, že tato sleva nebude zahrnovat Náklady na služby.

5.3 Nájem bude pravidelně navyšován každý rok o **3 procenta**. Indexace proběhne 1. ledna každý rok, počínaje 1. lednem 2021.

6. Náklady na služby

6.1 Ode Dne předčasného přístupu po celou dobu trvání nájmu se Nájemce zavazuje platit Pronajímateli *Náklady na služby* ve výši:

(a) **2,3 EUR** za 1 metr čtvereční Kancelářských prostor, tzn. **6.325 EUR** měsíčně plus daň z přidané hodnoty.

6.2 Pronajímatel má právo vystavit Nájemci dodatečnou fakturu v případě, že skutečné náklady na služby přesáhnou podle smlouvy placené Náklady na služby.

6.3 Indexace bude probíhat podle článku 5.

7. Sublease

7.1 Nájemce má právo postoupit Pronajímané prostory (částečně nebo v celé úplnosti) třetí straně se souhlasem Pronajímatele, tento souhlas nebude Pronajímatelem bezdůvodně odepřen.

8. Nestrukturální a strukturální změny

8.1 Nájemce má právo provést Nestrukturální změny na základě psaného oznámení Pronajímateli.

8.2 Nájemce má právo provést Strukturální změny na základě psaného souhlasu Pronajímatele.

8.3 Nestrukturální a strukturální změny provedené Nájemce budou vedeny v účetních knihách Nájemce a bude je sám odepisovat.

8.4 Nájemce se zavazuje odstranit na vlastní náklady na konci Doby nájmu všechny Nestrukturální a strukturální změny jím provedené.

8.5 Nájemce má právo vyžádat provedení Nestrukturálních a strukturálních změn Pronajímatelem (*„Vyžádané změny“*). Cena provedení Vyžádaných změn bude zahrnovat poplatek Pronajímateli ve výši 12 procent z ceny provedených prací a bude uhrazena formou zvýšeného nájmu.

8.6 Vyžádané změny budou vedeny v účetních knihách Pronajímatele a bude je sám odepisovat.

8.7 Komu připadnou náklady na odstranění Vyžádaných změn bude rozhodnuto individuálně pro každý jednotlivý případ, v opačném případě bude platit odst. 8.4.

9. Vrácení Pronajatých prostor

9.1 Nájemce se zavazuje vrátit Pronajímateli Pronajaté prostory ve stejném stavu, v jakém je na počátku Doby nájmu převzal, s ohledem na běžné opotřebení. V případě, že Pronajaté prostory budou poškozeny nad míru očekávaného opotřebení, je Nájemce povinen uhradit Pronajímateli náklady vynaložené na jejich navrácení do původního stavu.

10. Záruka

10.1 Nájemce za zavazuje, že nejpozději do 30 dní od uzavření této Smlouvy doručí Pronajímateli bankovní Záruku ve výši 4měsíčních Nájmů a 4měsíčních Nákladů na služby plus daň z přidané hodnoty, tzn. **214.242,60 EUR**.

11. Různé

11.1 *Možnost loga*. Nájemce má právo umístit do Budovy štítky standardní velikosti s logem firmy na následující místa: vstupní hala, výtahy a navigační tabule před budovou, a to bez dodatečného poplatku.

11.2 Nájemce má právo umístit logo své firmy na fasádu budovy. Za možnost umístění jednoho loga zaplatí jednorázový poplatek ve výši **5.500 EUR**. V případě, že Nájemce tuto možnost využije, dojde k navýšení Nájmu o **600 EUR** plus daň z přidané hodnoty měsíčně po dobu umístění loga.

TATO SMLOUVA BYLA UZAVŘENA k poslednímu z níže uvedených dat.

Pronajímatel:

Švestka a spol.
(Petr Horák / jednatel)
V Praze dne 01.02.2020

Nájemce:

Siemens, s.r.o.
(Ing. Eduard Palíšek Ph.D., MBA / jednatel)
V Praze dne 01.02.2020

Siemens, s.r.o.
(Dipl.-Kfm. Michael Axmann / jednatel)
V Praze dne 01.02.2020