

## **IPSAS 13—LEASINGY**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 17 (novelizovaného v roce 2003) „Leasingy“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 17.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASC a IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF, a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

## IPSAS 13—LEASINGY

### OBSAH

	Odstavec
Úvod .....	IN1-11
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–7
Definice .....	8–11
Změny v leasingových platbách v období mezi počátkem a začátkem leasingu .....	9
Smlouvy o nájmu a koupi .....	10
Přírůstková výpůjční úroková míra .....	11
Klasifikace leasingů .....	12–24
Leasingy a ostatní smlouvy .....	25–27
Leasingy v účetní závěrce nájemců .....	28–44
Finanční leasingy .....	28–41
Operativní leasingy .....	42–44
Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů .....	45–69
Finanční leasingy .....	45–49
Prvotní zaúčtování .....	50-61
Operativní leasingy .....	62–69
Prodej a zpětný leasing .....	70–78
Přechodná ustanovení .....	79–84
Datum účinnosti .....	85–86
Zrušení IPSAS 13 .....	87
Implementační příručka 1—Klasifikace leasingu	
Implementační příručka 2—Účtování o finančním leasingu u pronajímatele	
Implementační příručka 3—Účtování o finančním leasingu u nájemce	
Implementační příručka 4—Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu	

## Implementační příručka 5—Výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu

### Zdůvodnění závěrů

#### Srovnání s IAS 17

---

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 13 „Leasingy“ je obsažen v odstavcích 1 – 87. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 13 je nezbytné číst v kontextu Zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

## Úvod

- IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 13, „Leasingy“ nahrazuje IPSAS 13, „Leasingy“ (vydaný v prosinci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

## Důvody pro novelu IPSAS 13

- IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný standard IPSAS 13 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standard Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.
- IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 13 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 1, „Leasingy“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 17 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 13 ponechány a jsou zmíněny v části srovnání s IAS 17. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 17, následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 13 promítnuty.

## Změny v požadavcích

- IN4. Hlavní odlišnosti tohoto standardu od předchozí verze IPSAS 13 jsou popsány níže.

## Definice

- IN5. Standard v odstavci 8 definuje „počáteční přímé náklady“ jako „vyvolané náklady, které jsou přímo přiřaditelné sjednání a uzavření leasingové smlouvy s výjimkou takových nákladů, které jsou vynaloženy výrobcí nebo prodejci, kteří jsou v pozici pronajímatelů“, Předchozí IPSAS 13 tuto definici neobsahoval.
- IN6. Standard v odstavci 8 definuje „začátek leasingu“ jako „datum, od kterého je nájemce oprávněn vykonávat svá uživatelská práva k najatému aktivu“. Tento okamžik se odlišuje od počátku leasingu, který je definován jako „datum uzavření smlouvy nebo datum, od kterého jsou smluvní strany vázány hlavními body leasingu, nastane-li dříve“. Standard objasňuje, že zaúčtování částek stanovených k počátku leasingu se provede k začátku leasingu. Pokud se leasingová smlouva upraví o náklady na straně pronajímatele, které nastanou mezi počátkem a začátkem leasingu, důsledek takových změn se považuje za již existující k datu počátku leasingu (viz odstavec 9).

IN7. Předchozí IPSAS 13 začátek leasingu nedefinoval a implicitně předpokládal, že začátek a počátek leasingu se shodují.

### **Klasifikace leasing pozemků a budov**

IN8. Standard v odstavci 20 vyžaduje, aby v případě leasingu pozemků a budov účetní jednotka pro účely klasifikace jejich leasingu posuzovala pozemky a budovy samostatně. Část leasingu připadající na pozemek se obvykle klasifikuje jako operativní leasing pokud nejde o případ, kdy na konci doby trvání leasingu dojde k převodu vlastnictví na nájemce. Část připadající na budovy se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing na základě kritérií uvedených v tomto standardu. Minimální leasingové platby se rozdělí mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích a na budovách.

IN9. Předchozí IPSAS 13 se konkrétně nevyjadřoval ke klasifikaci leasingu pozemků a budov a nestanoval, jak mezi nimi dělit leasingové platby.

### **Počáteční přímé náklady u pronajímatele**

IN10. Standard vyžaduje, aby pronajímatel zahrnul počáteční přímé náklady finančního leasingu do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu. Při operativním leasingu se tyto počáteční přímé náklady přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a rozeznávají se jako náklad po dobu trvání leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu. Tato úprava se nevztahuje na leasingy poskytované výrobcí nebo prodejci. Výrobci nebo prodejci vykážou tyto náklady v období, kdy je rozeznán zisk nebo ztráta z prodeje (viz odstavce 50, 55 a 65)

IN11. Předchozí IPSAS 13 obsahoval volbu účtování těchto nákladů – mohly být zaúčtovány okamžitě jako náklad nebo mohly být účtovány postupně po dobu leasingu. Tato volba platila jak pro operativní, tak pro finanční leasing.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu pro nájemce a pronajímatele.

## Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetnictví všech leasingů kromě:

- (a) leasingových smluv k průzkumu nebo využití přírodních zdrojů jako jsou například ropa, zemní plyn, dřevo, kovy a podobná práva k nerostným zdrojům; a
- (b) licenčních smluv, jejichž předmětem jsou takové položky jako filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva.

Tento standard se však nepoužije pro oceňování:

- (a) nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí (viz Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“);
  - (b) investic do nemovitostí pronajatých formou operativního leasingu u pronajímatele (viz IPSAS 16);
  - (c) biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu (viz relevantní mezinárodní nebo národní standard zabývající se zemědělstvím); nebo
  - (d) biologických aktiv poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu (viz relevantní mezinárodní nebo národní standard zabývající se zemědělstvím).
3. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.
  4. Tento Standard se vztahuje na smlouvy, které převádějí právo užívání aktiv, a to i když pronajímatel poskytuje základní služby související s provozem nebo údržbou těchto aktiv. Tento standard se nevztahuje na smlouvy o službách, na základě kterých nedochází k převodu práva užívání aktiv z jedné smluvní strany na druhou. Účetní jednotky veřejného sektoru někdy uzavírají složité dohody o poskytování služeb, které případně mohou, ale nemusí, obsahovat leasingy aktiv. Tyto dohody jsou popsány v odstavcích 25 až 27.
  5. Tento standard se nepoužije na leasingové smlouvy k průzkumu nebo využití přírodních zdrojů jako jsou například ropa, zemní plyn, dřevo, kovy

a podobná práva k nerostným zdrojům a licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva podobně. A to z toho důvodu, že dohody těchto typů jsou zpravidla složitými účetními problémy, které je potřeba řešit samostatně.

6. Tento standard se nepoužije na investice do nemovitostí. Investice do nemovitostí se jak u pronajímatele, tak i u nájemce oceňují v souladu s IPSAS 16.
7. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.

## Definice

8. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Začátek leasingu** je datum, od kterého je nájemce oprávněn vykonávat své právo využívat najaté aktivum. Je to datum původního uznání leasingu (např. uznání aktiv, závazků, výnosu nebo nákladů vyplývajících z leasingu).

**Podmíněná část nájemného** je ta část leasingových splátek, která není stanovena pevnou částkou, ale je založena na budoucí hodnotě faktoru odlišného od průběhu času (např. na procentech z budoucího prodeje, rozsahu použití v budoucnosti, budoucích cenových indexech, budoucích tržních úrokových mírách).

**Ekonomická životnost** je buď:

- (a) období, během kterého se očekává, že aktivum přinese ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jednomu nebo více uživatelům; nebo
- (b) objem produkce, který bude podle předpokladu získán z aktiva jedním nebo více uživateli.

**Reálná hodnota** je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

**Finanční leasing** je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.

**Hrubá investice do leasingu je souhrn:**

- (a) minimálních leasingových plateb, nárokových v rámci finančního leasingu pronajímatelem; a
- (b) zvýšený o případnou nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající na pronajímatele.

**Zaručená zbytková hodnota je:**

- (a) ta část zbytkové hodnoty pro nájemce, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem (za částku záruky se považuje nejvyšší částka, jaká může být každopádně zaplácena); a
- (b) ta část zbytkové hodnoty pro pronajímatele, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spojená s pronajímatelem, ale je finančně schopná splnit závazky vyplývající ze záruky.

**Počátek leasingu** je dřívější z data leasingové smlouvy nebo data, ke kterému vznikají nároky stran na základní užítky z leasingu. K tomuto datu:

- (a) se leasing klasifikuje buď jako provozní nebo finanční leasing; a
- (b) v případě finančního leasingu jsou částky, které mají být uznány na začátku období leasingu, již určeny.

**Vstupní přímé náklady** jsou přírůstkové náklady, které jsou přímo přidělitelné vyjednávání a vzniku leasingu, s výjimkou nákladů vzniklých u výrobce nebo obchodních pronajímatelů.

**Implicitní úroková míra leasingu** je diskontní sazba, pro kterou platí, že na počátku leasingu se souhrnná současná hodnota:

- (a) minimálních leasingových plateb; a
- (b) nezaručené zbytkové hodnoty

rovná souhrnu (i) reálné hodnoty pronajímaného aktiva a (ii) dalších vstupních přímých nákladů.

**Leasing** je dohoda, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

**Doba leasingu** je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva spolu s jinými lhůtami, po které má nájemce opci na pokračování v leasingu aktiva, s dalšími platbami nebo bez nich, přičemž je na počátku leasingu dostatečně jisté, že nájemce opci využije.

**Přírůstková výpůjční úroková míra nájemce** je taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing, nebo pokud není možné takovou úrokovou míru zjistit, taková úroková míra stanovená na počátku leasingu, za kterou by si nájemce vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobnou zárukou.

**Minimální leasingové platby** jsou platby po dobu trvání leasingu, jejichž úhrada je nebo může být na nájemci požadována, s výjimkou podmíněného nájemného, nákladů na služby, případných daní, které mají být placeny pronajímatelem či mu být refundovány, společně s:

- (a) částkami pro nájemce jím zaručenými nebo zaručenými stranou s ním spojenou; nebo
- (b) zbytkovou hodnotou pro pronajímatele zaručenou pronajímateli buď:
  - (i) nájemcem;
  - (ii) stranou spojenou s nájemcem; nebo
  - (iii) nezávislou třetí stranou nespřízněnou, která je finančně schopna zprostit se závazků ze záruky.

Pokud má nájemce opci na koupi aktiva za cenu, o které lze předpokládat, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu využití této opce, takže je na počátku leasingu dostatečně jisté, že tato opce bude využita, budou minimální leasingové platby zahrnovat minimální platby vyžadované po dobu leasingu a platby vyžadované za využití této nákupní opce.

**Čistá investice do leasingu** je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.

**Nevypověditelný leasing** je leasing, jehož výpověď je možná pouze:

- (a) vyskytne-li se zvlášť nepravděpodobná událost;
- (b) se souhlasem pronajímatele;
- (c) pokud nájemce vstoupí do nového leasingu na stejné nebo podobné aktivum a se stejným pronajímatelem; nebo
- (d) poté, co nájemce zaplatí tak velkou dodatečnou částku, že se na počátku leasingu jeví jeho zachování jako přiměřené.

**Operativní leasing** je jiný leasing než finanční leasing.

**Nerealizovaný finanční výnos** je rozdíl mezi:

- (a) hrubou investicí do leasingu; a

(b) čistou investicí do leasingu.

**Nezaručená zbytková hodnota** je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stranou spojenou s pronajímatelem.

**Doba použitelnosti** je odhadnuté zbývající období od počátku leasingového vztahu bez omezení doby trvání leasingu, během kterého lze očekávat využití ekonomického prospěchu a využitelného potenciálu daného aktiva účetní jednotkou.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

### Změny v leasingových platbách v období mezi počátkem a začátkem leasingu

9. Leasingová smlouva nebo dohoda může obsahovat ustavení o úpravě leasingových plateb z důvodu změny výrobních nebo pořizovacích nákladů pronajímaného majetku nebo změn jiných veličin ovlivňujících cenu nebo hodnoty, jako je například obecná cenová úroveň, náklady na financování leasingu na straně pronajímatele, které nastanou v období mezi počátkem a začátkem leasingu. V takovém případě se případný důsledek takových změn považuje pro účely tohoto standardu za již existující k datu počátku leasingu.

### Smlouvy o nájmu a koupi

10. Definice leasingu zahrnuje smlouvy o nájmu aktiva, které obsahují ustanovení umožňující nájemci nabytí vlastnictví aktiva po splnění dohodnutých podmínek. Tyto smlouvy se někdy označují jako smlouvy o nájmu a koupi.

### Přírůstková výpůjční úroková míra

11. Pokud má účetní jednotka úvěry s vládními garancemi, bude při výpočtu přírůstkové výpůjční úrokové míry nájemcem zohledněna existence všech vládních záruk a všech poplatků se zárukou spojených. Za normálních okolností to povede k nižší přírůstkové výpůjční úrokové míře.

### Klasifikace leasingů

12. Klasifikace leasingů přijatá tímto standardem je založena na míře, ve které jsou rizika a odměny vyplývající z vlastnictví pronajímaného aktiva rozloženy mezi nájemce a pronajímatele. Rizika zahrnují možnosti ztrát z nevyužití kapacity, technologického zastarávání nebo změny hodnoty v důsledku změny ekonomických podmínek. Přínosy mohou být představovány očekáváním využitelného potenciálu nebo ziskových operací

po dobu ekonomické životnosti aktiva a přínosem ze zhodnocení nebo realizace zbytkové hodnoty aktiva.

13. **Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví.**
14. Protože je transakce mezi pronajímatelem a nájemcem je založena na leasingové smlouvě uzavřené mezi nimi, je vhodné použít konzistentní definice. Užití těchto definic za odlišných okolností, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že leasing bude klasifikován odlišně pronajímatelem a nájemcem. To může být například případ, kdy pronajímatel má užitek ze zaručené zbytkové hodnoty poskytnuté stranou nespřízněnou s nájemcem.
15. Zda je leasing finančním leasingem nebo operativním leasingem záleží spíše na podstatě transakce než na formě smlouvy. Přestože následující příklady jsou příklady situací, které samy o sobě či v kombinaci obvykle vedou k leasingu klasifikovanému jako finanční leasing, nemusí leasing splňovat všechna tato kritéria, aby byl klasifikován jako finanční:
  - (a) při leasingu se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce doby trvání leasingu;
  - (b) nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, takže na počátku leasingu je dostatečně jisté, že opce bude využita;
  - (c) doba trvání leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví aktiva není převedeno;
  - (d) na počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná v podstatě celé reálné hodnotě pronajímaného aktiva;
  - (e) pronajímaná aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je může využít bez větších úprav; a
  - (f) najímané aktivum nelze snadno nahradit jiným aktivem.
16. Ostatní ukazatele, které jednotlivě nebo v kombinaci mohou vést také ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu jsou následující:
  - (a) může-li nájemce vypovědět leasing, ponese pronajímatelovy ztráty spojené s vypovězením;
  - (b) přínosy nebo újmy z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci (například ve formě slevy z nájemného rovnající se většině utržených prostředků z prodeje aktiva na konci leasingu); a

- (c) nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.
17. Příklady a indikátory uvedené v odstavcích 15 a 16 nejsou vždy nevyvratitelné. Je-li z ostatních podmínek leasingu patrné, že leasing nepřevádí v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví, klasifikuje se jako operativní. To mohou být například případy, kdy vlastnictví aktiva je na konci leasingu převáděnou za pohyblivou platbu odvíjející se od jeho reálné hodnoty, nebo nájemné je podmíněné, a v jejichž důsledku nájemce nenesou v podstatě všechna rizika a přínosy.
18. Leasing se klasifikuje k počátku leasingu. Pokud se kdykoli nájemce a pronajímatel dohodnou na takové změně podmínek leasingu, kromě obnovení leasingu, které bude posuzováno jako jiná klasifikace leasingu podle kritérií uvedených v odstavcích 12 až 17, pokud by takové změny platily již k počátku leasingu, pak se revidovaná smlouva považuje za novou smlouvu po celou dobu své platnosti. Změny v odhadech (například změny v odhadech ekonomické životnosti nebo zbytkové hodnoty pronajatého majetku) nebo změny okolností (například prodloužení ze strany nájemce) však nedávají důvod k nové klasifikaci leasingu pro účetní účely.
19. Leasingy pozemků a budov se klasifikují jako operativní leasingy nebo finanční leasingy stejným způsobem jako leasingy jiných aktiv. Charakteristickým znakem pozemku je za normálních okolností neomezená ekonomická životnost, a jestliže se neočekává převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní doby, na nájemce nejsou obvykle přenesena v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví; v takovém případě by leasing pozemku byl operativním leasingem. Úhrada provedená v době vstupu do leasingového vztahu nebo při převzetí předmětu leasingu, který je účtován jako operativní leasing, představuje předplacené leasingové platby, které budou umořovány po dobu trvání leasingu v souladu s rozložením užitek pocházejících z užívání předmětu leasingu.
20. V případě leasingu pozemků a budov tvoří pozemky a budovy části, které se pro účely klasifikace leasingu posuzují samostatně. Jestliže se u obou částí očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu, obě části se klasifikují jako finanční leasing, ať už se považují za jeden leasing nebo dva leasingy. To platí s výjimkou případů, kdy je z dalších okolností zřejmé, že při leasingu nedochází k převodu v podstatě všech rizik a přínosů vyplývajících z vlastnictví jedné nebo obou částí. Když má pozemek neomezenou ekonomickou životnost, je ta část, která připadá na pozemek, obvykle klasifikována jako operativní leasing pokud nejde o případ, kdy se v souladu s odstavcem 19 očekává převod vlastnictví na nájemce na konci doby trvání leasingu. Část, která připadá na budovy, se klasifikuje jako finanční nebo operativní leasing v souladu s odstavci 12 až 18.

21. Kdykoliv je to pro účely klasifikace a účtování leasingu pozemků a budov třeba, rozdělí se minimální leasingové platby (včetně veškerých jednorázových plateb hrazených předem) mezi části připadající na pozemky a budovy v relativním poměru reálné hodnoty podílu na pozemcích, který představuje část připadající na pozemky, a reálné hodnoty podílu na budovách, který představuje část připadající na budovy, k počátku leasingu. Jestliže leasingové platby nelze spolehlivě rozdělit mezi uvedené dvě části, celý leasing se klasifikuje jako finanční leasing, není-li zřejmé, že obě části jsou operativním leasingem. V takovém případě by byl celý leasing klasifikován jako operativní leasing.
22. V případě leasingu pozemků a budov, ve kterých by byla nevýznamnou částka připadající na část představovanou pozemky, která by byla stanovena v rámci prvotního zaúčtování v souladu s odstavcem 28, lze pozemky a budovy pro účely klasifikace leasingu posuzovat jako jeden celek a klasifikovat je v souladu s odstavci 12 až 18 jako finanční nebo operativní leasing. V takovém případě se ekonomická životnost budov považuje za ekonomickou životnost celého pronajímaného aktiva
23. Samostatné oceňování částí představovaných pozemky a budovami se nevyžaduje, jestliže se podíl nájemce na pozemcích a budovách klasifikuje jako investice do nemovitostí v souladu se standardem IPSAS 16 a je použit model oceňování reálnou hodnotou. Pro toto posouzení se vyžaduje provedení podrobných propočtů pouze v případech, kdy je klasifikace jedné nebo obou částí nejistá.
24. V souladu se standardem IPSAS 16 může nájemce klasifikovat podíly na nemovitostech vedených jako operativní leasing jako investici do nemovitostí. Jestliže tak učiní, podíl na nemovitosti se účtuje, jako kdyby byl finančním leasingem, a k tomu se navíc na vykazovaná aktiva použije model oceňování reálnou hodnotou. Nájemce pak pokračuje v účtování leasingu jako o finančním leasingu, i kdyby následná událost změnila povahu podílu nájemce na nemovitosti tak, že by již nadále nebyl klasifikován jako investice do nemovitosti. Tato situace může například nastat, když nájemce:
- užívá nemovitosti, která je poté převedena na vlastníkem užívanou nemovitost v pořizovací ceně, za kterou se považuje její reálná hodnota k datu změny užívání; nebo
  - poskytne podnájem, kterým přenesou v podstatě všechna rizika a přínosy vyplývající z vlastnictví podílu na nespřízněnou třetí stranu. Nájemce účtuje takový podnájem jako finanční leasing třetí straně, třebaže třetí strana ho může účtovat jako operativní leasing.

## Leasingy a ostatní smlouvy

25. Smlouva může obsahovat pouze dohodu o nájmu aktiva. Leasing však také může být jednou částí v širší skupině smluv uzavřených s účetními jednotkami soukromého sektoru za účelem vytvoření, pořízení, provozování a/nebo převodu aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru uzavírají často takové smlouvy, zvláště v souvislosti s dlouhodobými hmotnými aktivy a aktivy tvořícími infrastrukturu. Účetní jednotka veřejného sektoru může například postavit dálnici s vybíranými poplatky. Poté může tuto zpoplatněnou dálnici pronajmout účetní jednotce soukromého sektoru, přičemž se tato účetní jednotka soukromého sektoru zaváže:

- (a) k najmutí dálnice po prodloužené období (s opcí na koupi tohoto zařízení nebo bez ní);
- (b) provozovat tuto dálnici; a
- (c) splnit rozsáhlé požadavky na údržbu, včetně pravidelné modernizace jak povrchu vozovky, tak i technologie, která řídí dopravu.

Jiné smlouvy mohou obsahovat leasing infrastruktury účetní jednotkou veřejného sektoru od soukromého sektoru.

26. Pokud smlouva obsahuje identifikovatelný operativní nebo finanční leasing tak, jak je definovaný tímto standardem, ustanovení tohoto standardu se použijí na část smlouvy týkající se leasingu.

27. Účetní jednotky veřejného sektoru také někdy uzavírají řadu smluv o obstarání zboží a/nebo služeb, které nutně zahrnují použití vymezených aktiv. Z některých těchto smluv nemusí být zřejmé, zda vznikl leasing definovaný tímto standardem. V takových případech je potřeba odborného posouzení, a pokud došlo ke vzniku leasingu, použije se tento standard; pokud leasing nevznikl, účetní jednotky účtují o těchto smlouvách v souladu s ustanoveními ostatních relevantních Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, nebo pokud takové neexistují, v souladu s ostatními relevantními mezinárodními a/nebo národními účetními standardy.

## Leasingy v účetní závěrce nájemců

### Finanční leasingy

28. **K datu začátku leasingu nájemci rozeznají ve svých Výkazech o finanční situaci aktiva pořízená prostřednictvím finančního leasingu jako aktiva a s nimi související leasingové závazky jako závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, pokud je nižší; obě tyto částky se stanovují k počátku leasingu. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontním faktorem**

**implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji určit; jestliže to není možné, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce.**

29. Transakce a ostatní události se zachycují a vykazují podle své podstaty a ekonomického obsahu, nikoli pouze podle své právní formy. Třebaže z právního hlediska u leasingových smluv nájemce nezískává vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a ekonomický obsah spočívají v tom, že nájemce získává ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za uzavření závazku zaplatit za toto právo částku blízká součtu reálné hodnoty najatého aktiva stanovené k počátku leasingu a souvisejícího finančního nákladu.
30. Pokud by se takové leasingové operace neodrazily v účetních výkazech nájemce, došlo by k podhodnocení ekonomických zdrojů a závazků účetní jednotky, a tudíž i ke zkreslení finančních ukazatelů. Je proto žádoucí, aby byl finanční leasing zachycen v účetních výkazech nájemce jako aktivum a jako závazek uhradit budoucí leasingové platby. Na začátku leasingu se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb zachytí v účetních výkazech ve stejných částkách s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které se přičítají k částce, v jejíž výši je aktivum vykazováno.
31. Není vhodné, aby se závazky z najatých aktiv vykazovaly v účetních výkazech jako položka, která snižuje hodnotu najatých aktiv.
32. Pokud se závazky pro účely jejich vykazání ve Výkazu o finanční situaci člení na dlouhodobé a krátkodobé, stejné členění se použije i na závazky z leasingu.
33. Počáteční přímé náklady se často vynakládají v souvislosti se specifickými leasingovými činnostmi, jako jsou například zprostředkování a zajištění leasingových smluv. Náklady, které se přímo vztahují k činnosti nájemce spojené s finančním leasingem, se přičítají k částce, v jejíž výši je najaté aktivum vykazáno.
34. **Minimální leasingové platby se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány do jednotlivých období po dobu trvání leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatků závazku. Podmíněné nájemné se stává nákladem v obdobích, ve kterých k němu dojde.**
35. V praxi nájemce může k alokaci finančních nákladů do období během doby leasingu použít přibližné hodnoty z důvodu zjednodušení výpočtu.
36. **Z finančního leasingu vznikají v každém účetním období jak (v případě odpisovatelného aktiva) odpisové náklady, tak i finanční náklady. Odpisová politika pro odpisovatelná najatá aktiva musí být konzistentní s tou, která se používá pro vlastní aktiva, a vykázané odpisy musí být vypočteny v souladu s Mezinárodním účetním**

standardem pro veřejný sektor IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“ a mezinárodními a/nebo národními účetními standardy, které se týkají nehmotných aktiv a které jsou používány účetní jednotkou. Jestliže není dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, aktivum se plně odepíše během doby trvání leasingu nebo doby použitelnosti aktiva, podle toho, co je kratší.

37. Částka odpisu najatého aktiva je systematicky alokována do každého účetního období během doby předpokládaného užívání, konzistentně s odpisovou politikou nájemce, kterou užívá pro vlastní aktiva. Jestliže je dostatečně jisté, že nájemce získá vlastnictví aktiva na konci doby leasingu, je dobou předpokládaného užívání doba použitelnosti aktiva; jinak je aktivum odepsáno po dobu trvání leasingu nebo po dobu použitelnosti podle toho, co je kratší.
38. Součet odpisů aktiva a finančních nákladů za dané období se zřídka rovná leasingovým platbám splatným za dané období a tudíž je nevhodné, aby se splatné leasingové platby uznávaly za náklady období. Stejně tak je nepravděpodobné, že by se částka aktiva rovnala částce souvisejícího závazku po začátku leasingu.
39. K určení toho, zda došlo ke snížení hodnoty najatého aktiva, účetní jednotka použije relevantní test na znehodnocení z mezinárodních a/nebo národních účetních standardů.
40. **Nájemci zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **pro každou kategorii aktiv jejich čistou účetní hodnotu k datu vykázání;**
  - (b) **rozpis rozdílů mezi souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb k datu vykázání a jejich současnou hodnotou;**
  - (c) **kromě toho účetní jednotka zveřejňuje úhrn budoucích minimálních leasingových plateb zjištěných k datu vykázání a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:**
    - (i) **do 1 roku;**
    - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
    - (iii) **nad pět let;**
  - (d) **podmíněné nájemné vykázané jako náklad za dané období;**
  - (e) **souhrn budoucích očekávaných minimálních sub-leasingových plateb, které budou obdrženy z nevypověditelných sub-leasingů k datu vykázání; a**

- (f) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezujících se, na následující:**
- (i) **na jakém základě se stanovují platby podmíněného nájemného;**
  - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka; a**
  - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například výplat čistých přebytků, splátek kapitálu, dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

41. Nájemci jsou u aktiv najatých formou finančního leasingu, které nájemce zaúčtoval jako pořízení aktiv, dále povinni splnit požadavky na zveřejnění dle standardů IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21, a mezinárodních a/nebo národních standardů, které se týkají nehmotných aktiv a snížení hodnoty peněžotvorných aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.

#### **Operativní leasingy**

42. **Leasingové platby z operativního leasingu se uznávají jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není dostupný jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozložení přínosů plynoucích uživateli.**
43. U operativních leasingů se leasingové platby (vyjma nákladů na služby jako je například pojištění a údržba) uznávají rovnoměrně jako náklad období, pokud není dostupný jiný model, který by lépe systematicky odrážel časové rozložení přínosů plynoucích uživateli, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak.
44. **Nájemci v případě operativního leasingu zveřejňují následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní leasing pro každé z následujících období:**
    - (i) **do 1 roku;**
    - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
    - (iii) **nad pět let;**
  - (b) **souhrn budoucích očekávaných minimálních sub-leasingových plateb, které budou obdrženy z nezrušitelného sub-leasingu k datu vykazání;**
  - (c) **leasingové platby a platby podnájemného vykázané jako náklad daného období s odděleným vyčíslením minimálních**

**leasingových plateb, podmíněného nájemného a plateb podnájemného; a**

- (d) **obecný popis nájemcových významných leasingových smluv zahrnujících, ale neomezuujících se, na následující:**
  - (i) **na jakém základě se stanovuje podmíněné nájemné;**
  - (ii) **existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložka; a**
  - (iii) **omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například výplat čistých přebytků, splátek kapitálu, dividend, dodatečných dluhů a dalších leasingů.**

## Leasingy v účetní závěrce pronajímatelů

### Finanční leasingy

- 45. Tento standard popisuje způsob, jak vykazovat finanční výnosy z finančního leasingu. Výraz „pronajímatel, který je výrobce nebo prodejce“ je tímto standardem používán k označení všech účetních jednotek veřejného sektoru, které vyrábějí nebo prodávají aktiva a navíc jsou také pronajímateli těchto aktiv, bez ohledu na rozsah jejich výrobních, prodejních a leasingových činností. V případě účetních jednotek, které jsou pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se standard také zabývá způsobem zobrazení přínosu a újmy pocházející z převodu aktiv.
- 46. Účetní jednotky veřejného sektoru se mohou stát pronajímatelem ve finančním leasingu za řady okolností. Některé účetní jednotky veřejného sektoru pravidelně obchodují s aktivy. Například vlády mohou vytvořit účetní jednotky se speciálním účelem, které jsou odpovědné za centralizované opatřování aktiv a jejich distribuci ke všem ostatním účetním jednotkám. Centralizace nákupů dává větší příležitosti získat obchodní slevy nebo jiné výhodné podmínky. V některých jurisdikcích může centrální nákupní jednotka nakupovat jednotlivé položky jménem jiných účetních jednotek s tím, že všechny transakce jsou prováděny jménem těchto účetních jednotek. V jiných jurisdikcích může centrální nákupní jednotka nakupovat jednotlivé položky svým vlastním jménem a její funkce mohou zahrnovat:
  - (a) obstarávání aktiv a dodávek;
  - (b) distribuci aktiv formou prodeje nebo finančního leasingu; a/nebo
  - (c) řízení portfolia aktiv, jako je například vozový park, která jsou užívána jinými jednotkami, a zajištění jejich dostupnosti formou krátkodobého nebo dlouhodobého leasingu nebo koupě.

47. Jiné účetní jednotky veřejného sektoru mohou uzavírat leasingové transakce méně často a v menším měřítku. Konkrétně se jedná o účetní jednotky veřejného sektoru, které dříve tradičně vlastnily a provozovaly aktiva infrastruktury jako například silnice, přehrady a vodní elektrárny, a v jejichž případě již nyní nedochází k automatickému přebírání vlastnictví a odpovědnosti za provoz těchto aktiv. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou převádět současná aktiva infrastruktury formou prodeje nebo finančního leasingu na účetní jednotky soukromého sektoru. Navíc může docházet i k tomu, že účetní jednotky veřejného sektoru vytvoří nová dlouhodobá hmotná aktiva pro infrastrukturu ve spolupráci s účetními jednotkami soukromého sektoru se záměrem přenechání odpovědnosti za aktiva soukromé účetní jednotce formou prodeje nebo finančního leasingu poté, co aktiva budou dokončena. V některých případech má soukromý sektor kontrolu nad aktivem po dobu uvedenou ve smlouvě a poté dojde k převodu jeho vlastnictví a kontroly na veřejný sektor – například místní samospráva postaví nemocnici a pronajme ji na dvacet let podniku soukromého sektoru a poté se zařízení vrátí zpět pod veřejnou kontrolu.
48. **Pronajímatelé ve svých Výkazech o finanční situaci uznají pohledávky z titulu leasingových plateb v rámci finančního leasingu jako aktiva. Tato aktiva vykazují jako pohledávku v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu.**
49. V rámci finančního leasingu jsou všechna rizika a přínosy vyplývající z právního vlastnictví pronajímatelem převáděny, a proto pohledávky z leasingových plateb jsou pokládány pronajímatelem za splátky jistiny a finanční výnos je určen k úhradě a odměně pronajímatele za jeho investici a služby.

### Prvotní zaúčtování

50. Počáteční přímé náklady jsou pronajímateli často vynakládány a zahrnují částky jako například provize, právní poplatky a interní náklady, které jsou vyvolány jednáními o uzavření leasingové smlouvy a jsou jim přímo přiřaditelné. Nezahrnují obecné režijní náklady jako například odbytové a marketingové náklady. U finančního leasingu mimo leasingů poskytovaných výrobcí nebo prodejci, jsou počáteční přímé náklady zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a snižují částku výnosů rozeznanou za dobu trvání leasingu. Implicitní úroková míra leasingu je definována tak, že počáteční přímé náklady jsou automaticky zahrnuty do pohledávek z finančního leasingu; není třeba je přičítat samostatně. Náklady na sjednání a uzavření leasingové u pronajímatelů, kteří jsou výrobci nebo prodejci, jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny. V důsledku toho jsou vyloučeny z čistých investic do leasingu a jsou rozeznány jako náklad v období, kdy je rozeznán přínos

nebo újma z prodeje, což je u finančního leasingu obvykle na začátku doby leasingu.

51. **Uznání finančního výnosu je založeno na modelu odrážejícím konstantní periodickou míru návratnosti pronajímatelovy čisté investice do finančního leasingu.**
52. Pronajímatel usiluje o alokaci finančního výnosu během doby leasingu na systematické a racionální bázi. Tato alokace výnosů je založena na modelu odrážejícím konstantní periodickou návratnost čisté finanční investice pronajímatele do finančního leasingu. Leasingové splátky vztahující se k účetnímu období, mimo částek za poskytované služby, jsou účtovány ve prospěch hrubé investice do leasingu jako snížení jak jistiny, tak nerealizovaného finančního výnosu z leasingu.
53. Odhady nezaručených zbytkových hodnot použitých při výpočtu pronajímatelovy hrubé investice do leasingu jsou pravidelně revidovány. Jestliže dojde ke snížení odhadu nezaručené zbytkové hodnoty, musí dojít k revizi rozložení výnosů po dobu trvání leasingu a každé snížení již dříve zachycených částek je okamžitě uznáno.
54. **Pronajímatelé, kteří jsou výrobci nebo prodejci, vykážou zisk nebo ztrátu z prodeje za období v souladu s postupy, které účetní jednotky používají pro přímé prodeje.**
55. **Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisky nebo ztráty z prodeje aktiv jsou omezeny zisky nebo ztrátami, kterých by bylo dosaženo, kdyby byla použita tržní úroková míra. Náklady na sjednávání a uzavírání leasingových smluv rozeznané pronajímateli, kteří jsou výrobci nebo prodejci, se rozeznají jako náklad v období, kdy je rozeznán zisk nebo ztráta z prodeje.**
56. Účetní jednotky veřejného sektoru, které jsou výrobci nebo prodejci, často nabízejí potencionálním zákazníkům možnost výběru mezi koupí nebo leasingem aktiva. U finančního leasingu aktiva uskutečňovaného výrobcem nebo prodejcem vznikají dva druhy výnosů:
  - (a) zisk nebo ztráta z prodeje odpovídající zisku nebo ztrátě z přímého prodeje aktiva, které je pronajato, za běžné prodejní ceny se zohledněním objemových nebo obchodních slev; a
  - (b) finanční výnos po dobu trvání leasingu.
57. Výnos z prodeje vykázaný na začátku finančního leasingu pronajímatelem, který je výrobcem nebo prodejcem, je reálná hodnota aktiva nebo, jestliže je nižší, současná hodnota minimálních leasingových plateb připadajících pronajímateli, vypočtená s použitím tržní úrokové míry. Náklad na prodej vykázaný na počátku doby trvání leasingu je ve výši pořizovací ceny resp. účetní hodnoty (pokud se liší) pronajímaného majetku, snížené o současnou

- hodnotu nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem z prodeje a nákladem na prodej je zisk nebo ztráta z prodeje, které jsou vykázány v souladu s postupy používanými účetní jednotkou pro běžné prodeje aktiv.
58. Výrobci nebo prodejci, kteří jsou pronajímateli, někdy zákazníkům nabízejí nižší úrokové míry ve srovnání s jejich běžnými výpůjčními mírami. Použití takové úrokové míry má za následek vykázání nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. Jestliže jsou uváděny uměle nízké úrokové míry, zisk nebo ztráta z prodeje jsou omezeny ziskem nebo ztrátou, kterých by bylo dosaženo, kdyby byla použita výpůjční úroková míra, kterou účetní jednotka běžně používá u těchto typů transakcí.
59. Výchozí přímé náklady se uznávají jako náklad období na počátku leasingu, protože se u výrobců a prodejců vztahují zejména k dosažení zisku nebo ztrátě z prodeje.
60. **Pronajímatelé zveřejňují v případě finančního leasingu následující informace:**
- (a) **rozpis rozdílů mezi souhrnem hrubých investic do leasingu k datu vykázání a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k datu vykázání. Dále účetní jednotka zveřejní souhrn hrubých investic do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k datu vykázání pro každé z těchto období:**
    - (i) **do 1 roku;**
    - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
    - (iii) **nad pět let;**
  - (b) **nerealizovaný finanční výnos;**
  - (c) **nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající pronajímateli;**
  - (d) **kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z minimálních leasingových plateb;**
  - (e) **podmíněné nájemné vykázané ve Výkazu o finanční výkonnosti;**  
**a**
  - (f) **obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele.**
61. Jako ukazatel růstu je často užitečné zveřejnit rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených během období po odečtení příslušných částek ze zrušených leasingů.

### Operativní leasingy

62. **Pronajímatelé vykazují aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svých Výkazech o finanční situaci podle povahy aktiva.**

63. **Výnos z operativního leasingu se vykazuje ve výnosech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, pokud není dostupný jiný systematický model, který by lépe odrážel rozložení spotřeby užitků z pronajímaného aktiva.**
64. Vynaložené náklady (včetně odpisů) k zajištění výnosů z leasingových plateb jsou uznány jako náklad období. Výnos z leasingových plateb (mimo výnosů ze služeb, jako jsou například pojištění nebo údržba) se uznávají rovnoměrně po dobu trvání leasingu, a to i v případech, kdy platby jsou rozloženy jinak, pokud není dostupný jiný systematický model, který by lépe odrážel spotřebu přínosů z pronajímaného aktiva.
65. **Počáteční přímé náklady vzniklé pronajímateli v souvislosti se sjednáním a uzavřením smlouvy operativního leasingu se přičítají k účetní hodnotě pronajímaného aktiva a rozeznávají se jako náklad po dobu trvání leasingu na stejné bázi jako výnos z leasingu.**
66. **Pravidla pro odpisování pronajímaných odepisitelných aktiv musí být konzistentní s pravidly odpisování, které pronajímatel běžně používá pro podobná aktiva a odpisy musí být vypočteny v souladu se standardem IPSAS 17 a v souladu s mezinárodními a/nebo národními standardy, které se týkají nehmotných aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.**
67. K určení toho, zda došlo ke znehodnocení pronajímaného aktiva, použije účetní jednotka relevantní test na snížení hodnoty z mezinárodních a/nebo národních standardů.
68. Výrobce nebo prodejce, který je pronajímatelem, nevykazuje při uzavření smlouvy o operativním leasingu žádný zisk z prodeje, protože se nejedná o ekvivalent prodeje.
69. **Pronajímatelé zveřejňují v případě operativních leasingů následující informace:**
- (a) **souhrn budoucích minimálních leasingových plateb z nevypověditelných operativních leasingů celkem a za každé z následujících období:**
    - (i) **do 1 roku;**
    - (ii) **od jednoho roku do pěti let; a**
    - (iii) **nad pět let;**
  - (b) **celkové podmíněné nájemné uznané jako výnosy daného období ve Výkazu o finanční výkonnosti; a**
  - (c) **obecný popis leasingových smluv pronajímatele.**

## Prodej a zpětný leasing

70. Prodej a zpětný leasing zahrnuje prodej aktiva a jeho zpětný nájem. Leasingové platby a prodejní cena jsou obvykle vzájemně závislé, protože se sjednávají společně. Účetní přístup k prodeji a zpětnému leasingu závisí na typu leasingu, který je součástí této transakce.
71. **Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k finančnímu leasingu, nesmí prodávající-nájemce uznat přebytek výnosu z prodeje nad účetní hodnotou jako okamžitý výnos. Namísto toho se časově rozliší a umožňuje po dobu trvání leasingu.**
72. Pokud je zpětný leasing finančním leasingem, poskytuje touto operací pronajímatel finanční prostředky nájemci, přičemž pronajímané aktivum slouží jako jistění. Z tohoto důvodu není vhodné považovat přebytek tržeb nad účetní hodnotou za výnos. Takový přebytek je časově rozlišen a umořován po dobu trvání leasingu.
73. **Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu a je zřejmé, že je operace založena na reálných hodnotách, zisk a ztráta se uznávají okamžitě. Pokud je prodejní cena nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se uznávají okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými splátkami stanovenými pod úroveň tržní ceny. V takovém případě musí být ztráta časově rozlišena a umořována v poměru k leasingovým platbám po dobu předpokládaného užívání příslušného aktiva. Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, přebytek nad reálnou hodnotu se časově rozliší po dobu předpokládaného užívání aktiva.**
74. Pokud je zpětný leasing operativním leasingem a leasingové platby i prodejní cena jsou na úrovni reálné hodnoty, jde v podstatě o běžnou operaci prodeje a zisk nebo ztráta z prodeje jsou vykázány okamžitě.
75. **Pokud je u operativního leasingu reálná hodnota aktiva při jeho prodeji a zpětném leasingu nižší než jeho účetní hodnota, uzná se ztráta ve výši rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou okamžitě.**
76. U finančního leasingu není takováto úprava nutná, kromě případu, kdy dojde ke snížení hodnoty a uznání tohoto snížení je vyžadováno mezinárodními a/nebo národními standardy, které se týkají znehodnocení aktiv a které jsou používány účetní jednotkou.
77. Požadavky na zveřejnění u nájemce a pronajímatele se vztahují obdobně i na prodej a zpětný leasing. Požadavek popisu významných leasingových smluv vede ke zveřejnění jedinečných nebo neobvyklých ustanovení příslušných smluv nebo podmínek prodeje a zpětného leasingu.
78. Na prodej a zpětný leasing se mohou vztahovat kritéria pro samostatné zveřejnění obsažené ve standardu IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

## Přechodná ustanovení

79. **Všechna ustanovení tohoto standardu se použijí od data prvního použití akruálního účetnictví upraveného Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, kromě případů najatých aktiv, k jejichž uznání nedošlo podle přechodných ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor. Ustanovení tohoto standardu se nepoužijí na tato aktiva, dokud nedojde k vypršení účinnosti přechodných ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor. V žádném případě však přechodná ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor nemohou zabránit plnému použití akruálního účetnictví upraveného Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.**
80. I přes přechodná ustanovení jiného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor se doporučuje účetním jednotkám, které zavádějí účetnictví založené na akruální bázi, použít ustanovení dotyčného jiného standardu v plném rozsahu co nejdříve.
81. **S výjimkou případů popsaných v odstavci 83 retrospektivní použití tohoto standardu účetními jednotkami, které již zavedly účetnictví založené na akruální bázi a které zamýšlí řídit se Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, tak, jak jsou vydávány, se doporučuje, nikoliv vyžaduje. Pokud nedojde k retrospektivnímu použití tohoto standardu, zůstatky již existujících finančních leasingů se považují za náležitě určené pronajímatelem a zachází se s nimi podle ustanovení tohoto standardu.**
82. Účetní jednotky, které již zavedly účetnictví založené na akruální bázi a které zamýšlí řídit se Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, tak, jak jsou vydávány, mohou mít ve Výkazu o finanční situaci uznaná aktiva a závazky z již dříve existujících finančních leasingů. Retrospektivní použití tohoto standardu na již existující finanční leasingy se doporučuje. Retrospektivní použití může vést ke změnám ve vykazání těchto aktiv a závazků. Změny ve vykazování těchto aktiv a závazků se vyžadují pouze při retrospektivní aplikaci standardu.
83. **Účetní jednotka, která dříve používala standard IPSAS 13 (2001) použije změny provedené tímto standardem retrospektivně na všechny leasingy, které rozeznala v souladu s tímto standardem nebo jestliže standard IPSAS 13 (2001) nebyl použit retrospektivně, použije změny provedené tímto standardem na všechny leasingové smlouvy uzavřené od první aplikace uvedeného standardu a rozeznané v souladu s ním.**
84. Přechodná ustanovení IPSAS 13 (2001) umožňovala účetním jednotkám, aby vykázaly veškeré leasingy do pěti let ode dne první aplikace daného standardu. Účetní jednotky, které již používaly IPSAS 13 (2001) mohou

dále využívat přechodného období po dobu pěti let od prvního použití IPSAS 13 (2001).

### **Datum účinnosti**

85. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
86. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

### **Zrušení IPSAS 13 (2001)**

87. Tento standard ruší IPSAS 13 „Leasingy“ vydaný v roce 2001.

## Implementační příručka 1—Klasifikace leasingu

*Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.*

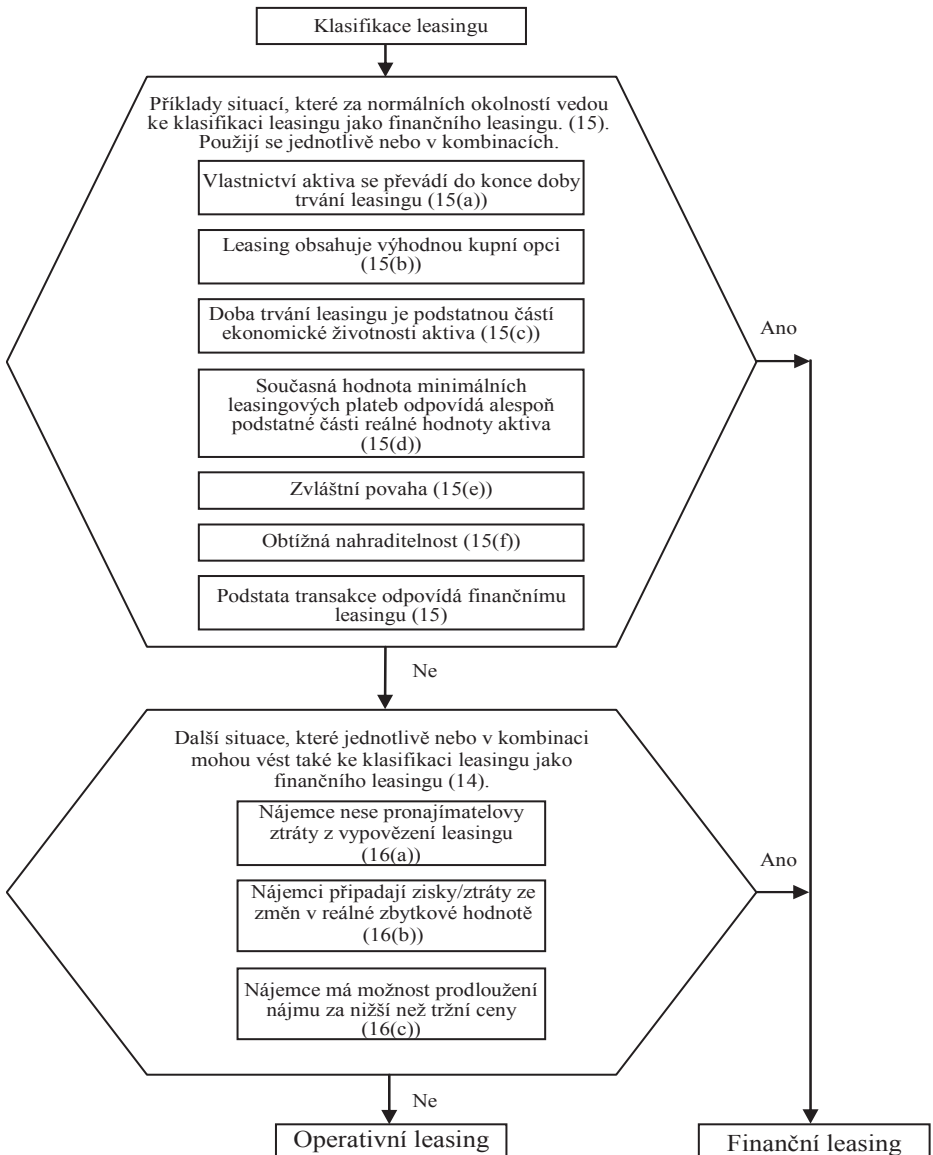
Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu, jeho interpretace však musí být v souladu se standardem. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Účelem schématu na další straně je usnadnění klasifikace leasingu na finanční leasing nebo operativní leasing. Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Operativní leasing je leasing, který není finančním leasingem.

Příklady uvedené v tomto schématu nepokrývají veškeré možné situace, ve kterých je leasing klasifikován jako finanční leasing, ani neplatí, že leasing je automaticky klasifikován jako finanční leasing na základě pouhého sledování uvedeného rozhodovacího stromu. Zda je leasing finanční nebo operativní záleží na podstatě transakce, nikoli na formě smlouvy (odstavec 15).

Čísla uvedená ve schématu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.

## LEASINGY

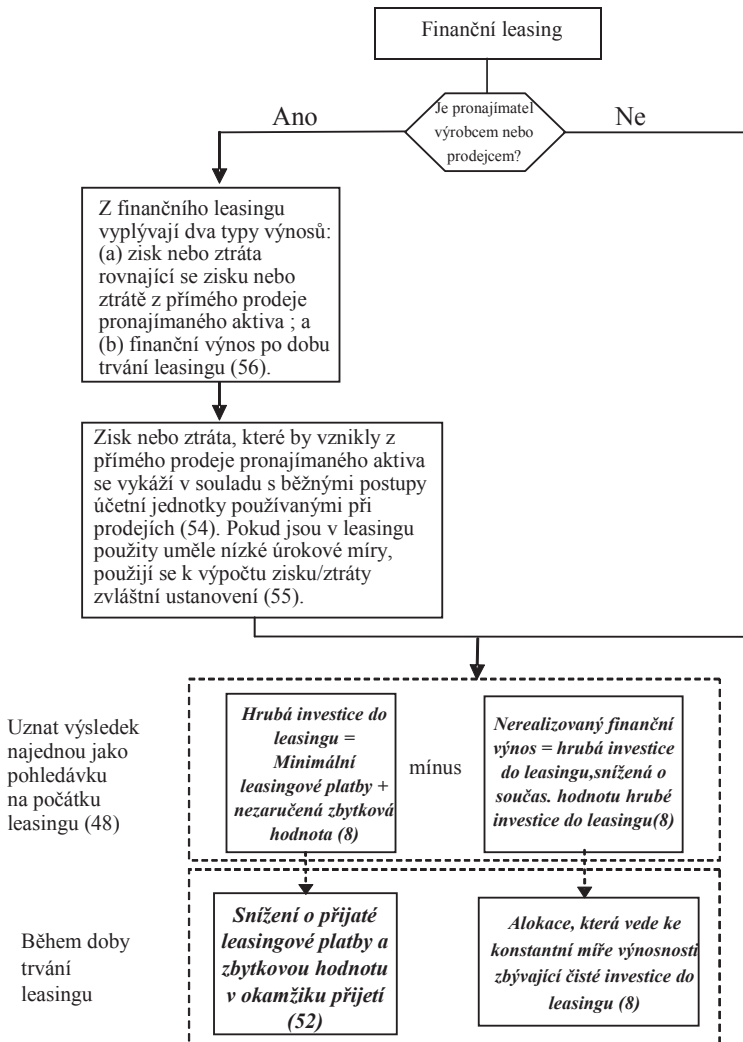


## Implementační příručka 2—Účtování o finančním leasingu u pronajímatele

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu, jeho interpretace však musí být v souladu se standardem. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Čísla uvedená v grafu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.

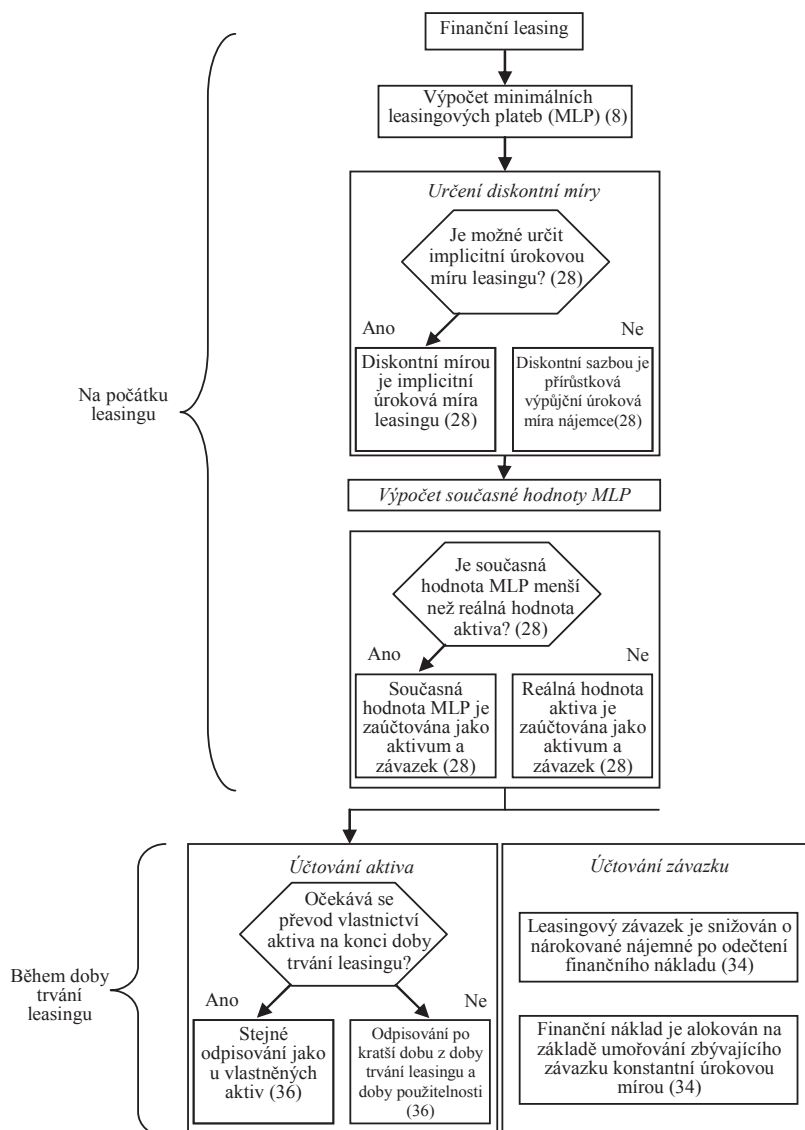


## Implementační příručka 3—Účtování o finančním leasingu u nájemce

Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu, jeho interpretace však musí být v souladu se standardem. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Čísla uvedená v grafu v závorkách odkazují na odstavce tohoto standardu.



## Implementační příručka 4—Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu

*Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.*

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Prodej a zpětný leasing, který vede k operativnímu leasingu, přináší zisk nebo ztrátu, jejichž určení a úprava závisí na vykázané účetní hodnotě, reálné hodnotě a prodejní ceně najatého aktiva. Následující tabulka ukazuje požadavky standardu za různých okolností.

Prodejní cena stanovená na úrovni reálné hodnoty (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
<b>Zisk</b>	žádný zisk	zisk uznat okamžitě	žádný zisk
<b>Ztráta</b>	žádná ztráta	žádná ztráta	ztrátu uznat okamžitě

Prodejní cena nižší než reálná hodnota (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
<b>Zisk</b>	žádný zisk	zisk uznat okamžitě	žádný zisk (poznámka 1)
<b>Ztráta nekompenzovaná budoucími leasingovými platbami pod tržní hodnotou</b>	ztrátu uznat okamžitě	ztrátu uznat okamžitě	(poznámka 1)
<b>Ztráta kompenzovaná budoucími leasingovými platbami pod tržní hodnotou</b>	časově rozlišit ztrátu a umořovat	časově rozlišit ztrátu a umořovat	(poznámka 1)

Prodejní cena vyšší než reálná hodnota (odstavec 65)	Účetní hodnota rovnající se reálné hodnotě	Účetní hodnota nižší než reálná hodnota	Účetní hodnota vyšší než reálná hodnota
<b>Zisk</b>	časově rozlišit zisk a umořovat	časově rozlišit zisk a umořovat (poznámka 2)	časově rozlišit a umořovat (poznámka 3)
<b>Ztráta</b>	žádná ztráta	žádná ztráta	(poznámka 1)

- Poznámka č. 1: Tyto části tabulky představují okolnosti, které by měly být posuzovány podle odstavce 75 tohoto standardu. Odstavec 75 vyžaduje, aby vykazovaná účetní hodnota aktiva byla snížena na úroveň reálné hodnoty, tam, kde se jedná o předmět prodeje a zpětného leasingu.
- Poznámka č. 2: Pokud je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, částka převyšující reálnou hodnotu je časově rozlišena po dobu, po kterou se očekává používání aktiva (odstavec 73).
- Poznámka č. 3: Zisk je rozdílem mezi reálnou hodnotou a prodejní cenou, protože účetní hodnota by měla být snížena na úroveň reálné hodnoty v souladu s odstavcem 75.

## Implementační příručka 5—Výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu

*Tato příručka doprovází IPSAS 13, ale není jeho součástí.*

Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.

Standard (odstavec 28) po nájemci aktiva najatého formou finančního leasingu vyžaduje výpočet implicitní úrokové míry leasingu, pokud je takový výpočet možný. Odstavec 34 po nájemci vyžaduje rozdělit leasingové platby na finanční náklad a úmor zbývajících závazků pomocí implicitní úrokové míry leasingu. Mnoho leasingových smluv obsahuje explicitně tuto úrokovou míru, některé však ne. Pokud leasingová smlouva neobsahuje implicitní úrokovou míru leasingu, nájemce musí tuto úrokovou míru vypočítat pomocí vzorce na výpočet současné hodnoty. Finanční kalkulačky a tabulkové procesory počítají implicitní úrokovou míru leasingu automaticky. Pokud tyto prostředky nejsou dostupné, účetní jednotka za účelem zjištění úrokové míry provede výpočty současné hodnoty ručně. V tomto dodatku jsou uvedeny dvě běžné metody výpočtu úrokové míry: metoda pokusů a omylů a interpolace. Obě metody využívají k výpočtu úrokové míry vzorce pro výpočet současné hodnoty.

Odvození vzorce pro výpočet současné hodnoty se běžně nacházejí v účetních a finančních učebnicích. Současná hodnota (PV, present value) minimálních leasingových plateb (MLP) je vypočtena za použití následujícího vzorce:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Kde:

„S“ je zaručená zbytková hodnota

„A“ je pravidelně se opakující platba

„r“ je periodická implicitní úroková míra leasingu vyjádřená desetinným číslem

„n“ je počet období za dobu trvání leasingu

### Příklad

Ministerstvo X uzavřelo smlouvu o finančním leasingu automobilu. Reálná hodnota automobilu na počátku leasingu činí 25 000 peněžních jednotek, roční leasingové platby činí 5 429 peněžních jednotek splatných pozadu, doba trvání leasingu činí 4 roky a zaručená zbytková hodnota činí 10 000 peněžních jednotek. Leasingová smlouva nespécifikuje žádné další služby kromě dodání automobilu. Ministerstvo X odpovídá za provozní náklady automobilu včetně pojištění, spotřeby pohonných hmot a údržby. Leasingová smlouva neobsahuje implicitní úrokovou míru leasingu.

Přírůstková výpůjční úroková míra ministerstva činí 7% per annum. Několik finančních institucí nabízí půjčky zajišťované automobilem s úrokovými sazbami 7,5% až 10%.

### Metoda pokusů a omylů

Výpočet se provádí iterativně — tj. nájemce provede „co nejlepší odhad“ úrokové míry a poté vypočte současnou hodnotu minimálních leasingových plateb. Výsledek porovná s reálnou hodnotou aktiva na počátku leasingu. Pokud je výsledek výpočtu nižší než reálná hodnota, zvolená úroková míra byla příliš vysoká, pokud je výsledek výpočtu vyšší než reálná hodnota, zvolená úroková míra byla příliš nízká. Implicitní úroková míra leasingu je úroková míra, pro kterou platí, že současná hodnota minimálních leasingových plateb se rovná reálné hodnotě pronajímaného aktiva na počátku leasingu.

Ministerstvo X by začalo s výpočtem za použití vlastního nejlepšího odhadu úrokové míry — například vycházející z vlastní přírůstkové výpůjční úrokové míry 7% per annum, která je však příliš nízká. Poté použilo nejvyšší rozumnou míru — například 10% per annum, která je nabízena pro půjčky, které jsou zajištěny automobilem a která se ukázala být příliš vysokou. Po několika výpočtech ministerstvo dospělo ke správné úrokové míře 8,5% per annum.

K výpočtu úrokové míry ministerstvo použilo vzorec na výpočet současné hodnoty PV (MLP) uvedený výše, kde:

$S = 10\,000$     $n = 4$     $r =$  roční úroková míra vyjádřená desetinným číslem

$A = 5\,429$    Cílová současná hodnota PV(MLP) = 25 000

Výpočet při přírůstkové výpůjční úrokové míře ministerstva X 7% (0,07) per annum (částky jsou zaokrouhleny):

$$\begin{aligned} PV(\text{MLP}) &= \frac{10\,000}{(1+0,07)^4} + \frac{5\,429}{0,07} \left[ 1 - \frac{1}{(1+0,07)^4} \right] \\ &= 7\,629 + 18\,390 \\ &= 26\,019 \end{aligned}$$

PV(MLP) při přírůstkové výpůjční úrokové míře je vyšší než reálná hodnota najatého aktiva, a tudíž implicitní úroková míra leasingu musí být vyšší. Ministerstvo musí provést další výpočty při jiných úrokových mírách za účelem určení skutečné úrokové míry (částky jsou zaokrouhleny):

PV(MLP) při 7,5%	= 25 673	úroková míra příliš nízká
PV(MLP) při 10%	= 24 040	úroková míra příliš vysoká
PV(MLP) při 9%	= 24 674	úroková míra příliš vysoká
PV(MLP) při 8%	= 25 333	úroková míra příliš nízká
PV(MLP) při 8,5%	= 25 000	správná úroková míra

Ministerstvo nyní použije úrokovou míru 8,5% k rozdělení leasingových plateb na finanční náklad a úmor leasingového závazku, jak je naznačeno v tabulce uvedené níže.

### Interpolace

Pro výpočet implicitní úrokové míry leasingu je nutné nejprve provést výpočet současné hodnoty při úrokové míře, která je příliš vysoká a při takové, která je příliš nízká. Rozdíly (v absolutních číslech) mezi obdržnými výsledky a skutečnou čistou současnou hodnotou se využijí k interpolaci správné úrokové míry. Za použití stejného zadání a výsledků pro úrokové míry 7% a 10% může být skutečná úroková míra interpolována následujícím způsobem (částky jsou zaokrouhleny):

PV při 7% = 26 019, rozdíl = 1 019 (tj., 26 019 – 25 000)

PV při 10% = 24 040, rozdíl = 960 (tj., 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1\,019}{(1\,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0,5)$$

$$= 7\% + 1,5\%$$

$$= 8,5\%$$

## LEASINGY

Ministerstvo X nyní použije úrokovou míru 8,5% k zachycení leasingu a k rozdělení leasingových plateb na finanční náklad a úmor leasingového závazku, jak je uvedeno v následující tabulce.

### Rozdělení leasingových plateb (částky jsou zaokrouhleny)

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Počáteční zůstatek (PV) leasingového závazku	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Nákladové úroky	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Úmor závazku	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Konečný zůstatek závazku	25 000	21 696	18 110	14 221	-

\* Včetně splátky zaručené zbytkové hodnoty.

## Zdůvodnění závěrů

*Toto zdůvodnění závěrů doprovází, ale není součástí navrhovaného Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor. Toto zdůvodnění závěrů pouze uvádí důvody, proč se IPSASB odchýlila od ustanovení souvisejícího Mezinárodního účetního standardu.*

### Východiska

- BC1. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) považuje Projekt konvergence k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS) za důležitou součást své práce. Cílem IPSASB je v případech, kdy je to vhodné, konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) založené na akuální bázi směrem k IFRS vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy.
- BC2. IPSAS založené na akuální bázi, které konvergují k IFRS, přebírají požadavky, strukturu a text IFRS mimo případy, kde ve veřejném sektoru existuje specifický důvod pro odchýlení se. Tyto odchylky od IFRS nastávají v případech, kdy se požadavky nebo terminologie nehodí pro veřejný sektor nebo když k ilustrování určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru je nezbytné uvést dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardem IPSAS a souvisejícím standardem IFRS jsou uvedeny ve „srovnání s IFRS“, které je uvedeno v každém standardu IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala v rámci svého obecného projektu vylepšení standardů veřejný návrh změn třinácti mezinárodních účetních standardů (IAS)<sup>1</sup>. Cílem tohoto projektu IASB byla „eliminace alternativ, duplicit a konfliktů mezi standardy, řešení konvergenčních problémů a další vylepšení“. Konečné IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 13 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 17 (revidován v roce 1997) „Leasingy“, který byl upraven a znovu vydán v prosinci 2003. Ke konci roku 2003 předchůdce IPSASB, Výbor pro veřejný sektor (VPS)<sup>2</sup> zahájil projekt vylepšení standardů, jehož cílem byla konvergence IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003 v případech, kdy to bylo vhodné.

<sup>1</sup> Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány předchůdcem IASB, kterým byl Výbor pro mezinárodní účetní standardy. Standardy vydávané IASB jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala IFRS jako soubor jednotlivých standardů IFRS, IAS a interpretací standardů. V některých případech IASB změni stávající IAS a nevydává nový IFRS, přičemž dochází k zachování původního čísla IAS.

<sup>2</sup> VPS se stal IPSASB, když Rada IFAC změnila v listopadu 2004 mandát VPS za účelem vytvoření nezávislé rady pro tvorbu standardů.

- BC5. IPSAB prošla vylepšený IAS 17 a obecně souhlasila s důvody IASB pro revizi tohoto standardu i s provedenými dodatky. (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není uvedeno. Předplatitelé *Komplexního předplatného* mohou nalézt zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB [www.iasb.org](http://www.iasb.org)).
- BC6. IAS 17 byl dále upraven v důsledku standardů IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 13 neobsahuje dodatečné úpravy, které přinesly IFRS vydané po prosinci 2003. Důvodem je to, že IPSASB doposud nerevidovala použitelnost požadavků v těchto standardech IFRS na účetní jednotky veřejného sektor.

### Srovnání s IAS 17

IPSAS 13, „Leasingy“ primárně čerpá z IAS 17 „Leasingy“ (revidován v roce 2003). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 13 a IAS 17 jsou následující:

- K datu vydání tohoto standardu IPSASB neuvažovala o použití IAS 41, „Zemědělství“, na účetní jednotky veřejného sektoru; z toho důvodu se v IPSAS 13 neodráží novela IAS 17, která byla důsledkem vydání IAS 41.
- Ve srovnání s IAS 17 byly do IPSAS 13 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 13 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 17. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) a Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) v IPSAS 13. Ekvivalentní termíny v IAS 17 jsou výsledovka (income statement) a rozvaha (balance sheet).
- IPSAS 13 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 17 širší význam než termín výnos (revenue).
- IAS 17 obsahuje definici reálné hodnoty v části věnované definicím; IPSAS 13 neobsahuje tuto definici, protože je obsažena ve „Významovém slovníku termínů“ vydaném odděleně (odstavec 7).

IPSAS 13 obsahuje další dodatky, které ilustrují klasifikaci leasingu, řešení finančního leasingu u nájemce, řešení finančního leasingu u pronajímatele, a výpočet implicitní úrokové míry finančního leasingu.