

Vykazování leasingů optikou nového zákona o účetnictví

Autor: Ing. Ladislav Čížek, auditor, Rödl & Partner

Pomyslnou „červenou nití“, která si vine celou přípravou nové české účetní legislativy, je sblížení s mezinárodními účetními standardy a odklon od účetnictví směrem k výkaznictví. V dalším díle naší minisérie podcastů věnovaným novinkám a změnám v souvislosti s blížícím se novým zákonem o účetnictví se zaměříme na leasing. Obsah podcastu vychází z návrhu zákona ve stavu k prosinci 2022 a dostupných vyjádření zástupců Ministerstva financí. Jde o revoluční změny, pojďme se na ně společně podívat!

Z úvodu mimo jiné plyne, že české účetní standardy **zaniknou**. Jejich normativní část se přesune do vyhlášek. Ta část, ve které standardy popisují účtování na „má dáti a dal“, zmizí. Nicméně Ministerstvo financí plánuje vydávání ucelenějších metodik, pokud po účtování, respektive vykazování určitého specifického tématu bude poptávka z praxe. Kdo by to ještě před třemi, čtyřmi lety řekl, že? Ale podívejme se na to vykazování leasingů.

Aby nedošlo k mýlce – obecně se rozlišují dva druhy leasingů. Zjednodušeně předmět finančního leasingu je následně odkoupen nájemcem, zatímco operativní leasing je prostý nájem věci po určité době. Typicky aut, kanceláří, skladů, ale také IT vybavení a podobně.

Mezinárodní účetní standardy z pohledu nájemce prakticky nerozlišují mezi finančním a operativním leasingem. Již několik let vyžadují, aby hodnotově významné nájem byly u nájemce vykázány v rozvaze jako tzv. právo užívání spolu se souvisejícím závazkem, respektive dluhem, z leasingu v současné hodnotě. A právě nová česká účetní legislativa v tomto směru nebude zaostávat. Aktivovat by se měly od roku 2025 oba druhy leasingů.

Stejně jako jiné koncepční změny i tato vyvolává praktickou potřebu náležitě informovat o těchto změnách nejen účetní obec, ale hlavně uživatele účetních závěrek. Tato změna totiž postihne značné množství účetních jednotek. Auta na operativní leasing, sklady, kanceláře a podobně si v menším či větším rozsahu pronajímá většina účetních jednotek. Nemění se přitom pouze rozvaha. Změny se dotknou z logiky věci i výsledovky. Například v případě operativního pronájmu nebudou vykazovány náklady na služby (nájemné), ale i odpisy a úroky. Zatímco náklady na služby jsou součástí výsledku hospodaření na úrovni EBITDA, odpisy a úroky nikoliv. Pouhou změnou způsobu vykazování se tak (mnohdy klíčový) ukazatel EBITDA **zlepší**. Ale to není jediná souvislost. Vzroste celková zadluženost společnosti – to jistě přispěje k vyšší „srozumitelnosti“ účetních výkazů, neboť pravda jednoduše je, že společnost se zavázala k platbám nájemného. Takový závazek, respektive dluh, nebyl dosud z účetních výkazů patrný. Ale změna vykazování leasingů bude mít vliv i na ukazatele cashflow! Protože minimálně část z aktuálních plateb bude nově vykazována jako cashflow z financování, **provozní cashflow selepší**! Pro úplnost je třeba říct, že celkové cashflow se samozřejmě nezmění. Jak je ale patrné, řada klíčových parametrů, které bývají i součástí tzv. bankovních kovenantů, tedy závazných ukazatelů, které banka mimo jiné vyhodnocuje pro hodnocení bonity dlužníka, se pouhou změnou účetní metodiky změní. Bude proto pravděpodobně potřeba přistoupit k určité revizi úvěrových smluv.

Pozornému posluchači ale jistě neunikla i jiná informace – a sice, že závazek je podle IFRS 16 vykazován v současné diskontované hodnotě. Jak si s tím poradíme v české kotlině? Předpokládá se úleva pro mikro a malé účetní jednotky. Mikro a malé účetní jednotky také budou muset vykázat ve své rozvaze právo užívání a související závazek, respektive dluh, ale nebude zde požadavek na diskontování. Ocenění tedy bude v nominální, prostě nasčítané hodnotě.

Účetní a daňoví praktici se zcela přirozeně začínají ptát, jak to bude v dani z příjmů. Ta by tento koncept měla převzít. Neměly by tedy vznikat rozdíly mezi účetním a daňovým pojetím leasingů. Zatím se

dokonce uvažuje o tom, že by pro první rok mohla být ze strany Ministerstva financí stanovena i diskontní nebo úroková sazba absolutní hodnotou či intervalem tak, aby nevznikla nejistota u daňových poplatníků – středních a velkých účetních jednotek. Je totiž na snadě, že volbou diskontního faktoru lze ovlivnit základ daně. Zda k takovému kroku Ministerstvo financí nakonec přistoupí, či nikoliv zatím nelze předjímat.

Kontrolní otázky:

1. Jaké druhy leasingů bude mikro účetní jednotka vykazovat ve své rozvaze?

Oba – operativní i finanční. Pokud jsou hodnotově významné, prakticky se mezi nimi nerozlišuje. Mikro účetní jednotka nebude muset, ale bude moci vykazovat právo užívání a související dluh v nominální, nediskontované hodnotě.

2. Změnou způsobu vykazování se ukazatel EBIT:

- a)lepší
- b)nezmění
- c)zhorší

Správná odpověď je za a). Ukazatel selepší, neboť úroky jsou stále až pod tímto ukazatelem, zatímco ve stávající metodice jsou implicitně obsaženy v hodnotě nájemného. Náklady na služby jsou součástí jak ukazatele EBITDA, tak ukazatele EBIT. Úroky jsou až součástí ukazatele EBT.

3. Provozní cashflow se změnou metodiky vykazování leasingů:

- a)lepší
- b)nezmění
- c)zhorší

Správně je opět za a). Ačkoliv celkové cashflow se z logiky věci nemůže změnit, provozní cashflow se „výkaznický“lepší, neboť část z aktuálních plateb bude nově vykazována v cashflow z financování.

Související odkazy:

- [Návrh paragrafového znění nového zákona o účetnictví](#) (stav k vnějšímu připomínkovému řízení)
- [Důvodová zpráva k návrhu nového zákona o účetnictví](#)