

Rýchlo a stručne IFRS správy od PwC

9. marec 2012

IASB/FASB - Ďalšie diskusie o nájme – február 2012

Čo je nové?

Cieľom februárového zasadnutia IASB a FASB bolo prerokovať otázky:

- účtovania o nájme na strane nájomcu - následné oceňovanie, a
- účtovania o nájme na strane prenajímateľa – navrhované vyňatie investícií do nehnuteľností.

Na stretnutí prebehli diskusie o účtovaní nájmu na strane prenajímateľa a narastajúcej obave z vylúčenia všetkých investícií do nehnuteľností z pripravovaného štandardu o účtovaní lízingu. Podstatná časť stretnutia však bola venovaná následnému oceňovaniu majetku na strane nájomcu, ktorý predstavuje právo užívania predmetu nájmu.

V mnohých aspektoch sa názory IASB a FASB zhodovali, rozchádzali sa však v tom, ako odpisovať právo užívania majetku. Predseda IASB, Hans Hoogersvostr konštatoval, že je možné, že Rady nenájdu v tejto súvislosti spoločné riešenie, avšak takýto záver by nebol žiadúci, s čím súhlasila aj FASB.

V snahe nájsť spoločný názor, sa členovia IASB a FASB zúčastnia na ďalších rokovaníach s užívateľmi účtovných závierok a ich zostavovateľmi, aby získali podrobnejšie informácie o možnosti praktickej aplikácie navrhovaných spôsobov účtovania. Výsledky budú predmetom rokovaní na stretnutí v apríli.

Vývoj situácie nevyhnutne smeruje k ďalšiemu časovému posunu projektu, a predpokladá sa, že zmenený návrh štandardu bude k dispozícii najskôr v 3. štvrtroku 2012.

Účtovanie na strane nájomcu – následné oceňenie

Februárové rokovania sa sústredili na pretrvávajúce námietky praxe voči modelu nerovnomerného účtovania nákladov na strane nájomcu, ktorý bol navrhnutý v roku 2010. Členovia IASB a FASB sa zhodli na tom, že tento problém je treba vyriešiť. Potvrdili svoje predošlé rozhodnutie, že záväzok z prenájmu, ktorý je finančným záväzkom, by sa mal oceňovať v umorovanej hodnote (amortised cost) použitím metódy efektívnej úrokovej sadzby. Pozornosť sa preto sústredila na oceňovanie práva užívania zaúčtovaného ako aktívum. IASB a FASB sa však nevedeli zhodnúť na tom, ktorý z variantov navrhnuť.

Prístup, ktorý preferuje IASB

IASB jednomyseľne podporuje prístup „podkladového aktíva“, ktorý je založený na predpoklade, že leasingové platby bežne zohľadňujú tri zložky: (a) platby za časť majetku, ktorú nájomca spotrebuje počas doby nájmu, (b) finančnú zložku, pretože leasingové platby sa vykonávajú postupne, a (c) odmenu zo zostatkovej hodnoty majetku (residual value) – t.j. tej časti, ktorú nájomca nespotreboval; ide o odplatu za to, že počas doby nájmu prenajímateľ nemôže túto hodnotu používať a tak si za toto obmedzenie nechá zaplatiť.

Právo užívania sa odpisuje s ohľadom na každú z uvedených zložiek a metóda odpisovania sa mení v závislosti na zmene hodnoty podkladového aktíva počas doby nájmu – t.j. v závislosti od toho, akú veľkú časť majetku nájomca spotrebuje.

Ak vedenie predpokladá, že hodnota podkladového aktíva bude na konci nájmu rovnaká alebo vyššia ako na jeho začiatku (napríklad v niektorých prípadoch prenájmu nehnuteľností), potom pravdepodobne nedôjde k spotrebe podkladového aktíva nájomcom. V takom prípade budú odpisy predstavovať len odmenu zo zostatkovej hodnoty majetku (residual value). Celkové náklady sa po zlúčení s nákladovým úrokom vykazujú rovnomerne počas doby nájmu.

Na druhej strane, ak sa očakáva, že hodnota podkladového aktíva bude na konci prenájmu nulová – t.j. nájomca ho celé spotrebuje – bude celkový nákladový profil podobný tomu, ako IASB a FASB navrhovali v pracovnej verzii v roku 2010. Keďže percento spotrebovania sa zvyšuje od nuly, celkový nákladový profil sa zmení z rovnomerného na zrýchlený – t.j. vyššie náklady v počiatočnej fáze.

Na celkový nákladový profil má vplyv aj ak prenájom zahŕňa obdobia, kedy sa nájomné neplatí, platby nájomného vopred, postupné zvyšovanie nájomného (tzv. „stepped rent“), atď.

Hlavnou výhodou metódy podkladového aktíva je, že sa môže aplikovať na všetky typy prenájmu, a nie je potrebné rozlišovať finančný a operatívny prenájom. Toto bolo aj pôvodným zámerom IASB a FASB v rámci projektu. Existuje však obava z prílišnej komplikovanosti tohto prístupu a jeho nerealizovateľnosti v praxi. Počas nadchádzajúceho obdobia sa bude tento názor v rámci konzultácií preverovať.

Prístup, ktorý preferuje FASB

Podľa FASB by sa mali navrhnuť dve odlišné metódy odpisovania, a to v závislosti na type prenájmu. Finančný prenájom si má ponechať nákladový profil, aký bol navrhnutý v pracovnej verzii z roku 2010.

Pri operatívnom nájme sa navrhuje aplikovať metódu podkladového aktíva, ktorú preferuje aj IASB u oboch typov nájmu. Ak by bola táto metóda nerealizovateľná v praxi, FASB navrhuje prístup odpisovania založeného na „diskontovaní“.

Pri odpisovaní založenom na diskontovaní sa právo používania považuje za osobitnú triedu majetku. Toto odlišenie vychádza zo skutočnosti, že v leasingovej zmluve v podstate nie je prítomný efekt z financovania, pretože nájomca v rovnakom časovom období užíva výhody z majetku a aj zaň platí. Nájomca následne ocení právo súčasnou hodnotou zostatkových ekonomických úžitkov, použitím diskontnej sadzby aplikovanej pri prvotnom ocenení záväzku z prenájmu. V prípade bežného prenájmu, kde sa platby uskutočňujú rovnomerne počas doby nájmu, sa pri tomto prístupe dosiahne rovnomerný nákladový profil. Podobne, ako pri použití metódy „podkladového aktíva“, ktorú preferuje IASB, nákladový profil nebude rovnomerný, ak prenájom zahŕňa obdobia, kedy sa nájomné neplatí, platbu nájomného vopred, postupné zvyšovanie nájomného (tzv. „stepped rent“) atď.

Prístup, ktorý uprednostňuje FASB si bude ešte vyžadovať vypracovanie kritérií pre rozlíšenie medzi finančným a operatívnym nájmom. Väčšina členov FASB na stretnutí súhlasila s tým, že tieto kritériá musia vychádzať z predbežného rozhodnutia z roku 2011 a ich základom musia byť indikátory rizík a úžitkov podľa IAS 17.