

Diskuse nad otázkou k problematice pobídek v nájemních vztazích

Projednáno výborem pro metodiku KAČR dne 3.11.2009

Popis situace

Společnost (pronajímatel) pronajímá ve své budově kancelářské prostory klientovi (nájemci) na přesně definovanou dobu v délce několika let.

Pronajímatel poskytuje z ročního (12 měsíčního) nájemného slevy, které jsou stanoveny jako období, za které se nájem neplatí. Dále pronajímatel nájemci poskytuje příspěvek na úhradu nákladů na stěhování do předmětných prostor.

V jiném případě pronajímatel namísto příspěvku na stěhování poskytuje nájemci příspěvek na úhradu stavebních a podobných prací za účelem úprav najímaného prostoru.

Jak dané smlouvy řešit účetně a je možné postupovat v českém účetnictví v souladu se SIC - 15?

Názor výboru pro metodiku

Výbor pro metodiku KAČR identifikoval ve výše uvedených vztazích následující pobídky ze strany pronajímatele:

- a) slevy na nájemném ve formě období, za které se nájem neplatí
- b) příspěvek na úhradu nákladů na stěhování
- c) příspěvek na úhradu stavebních úprav

Slevy na nájemném poskytnuté formou neplacených období

Na základě informací, které nám byly poskytnuty a při neznalosti všech souvisejících vzájemných vztahů mezi nájemcem a pronajímatelem, jsme při formulaci našeho stanoviska vycházeli z toho, že slevy na nájemném v určitém období vyplývají z právních nebo věcných překážek v plném užívání nájmu. V takovém případě mají být, dle našeho názoru, slevy z nájemného vykázány v obdobích, ve kterých jsou poskytnuty.

Problematika účtování slev z nájmu obecně však není v českých účetních předpisech specificky upravena a je nutné důkladně analyzovat na každém specifickém účetním případě, jaká je věcná podstata slev a s jakým obdobím daná sleva souvisí. Příklady slev, které mohou vést k posouzení, že slevy mají být vykázány v obdobích, ve kterém jsou poskytnuty, mohou být například následující:

- 1) V obdobích, kdy jsou slevy poskytovány, dochází k překážkám v plném užívání nájmu, nebo
- 2) Čisté nájemné (tj. po slevě) v obdobích, ve kterých je sleva poskytována, odpovídá nájemnému, které by platil i jiný tržní účastník v daném místě a daném čase, atd.

Pokud nelze nalézt vztah mezi danou slevou a daným obdobím, popřípadě je sleva pouze výsledkem obchodního vyjednávání ve vztahu k nájemnímu vztahu jako celku, přiklání se výbor k tomu, že se sleva z nájemného časově rozliší po dobu trvání nájmu.

Detailní posouzení a analýza podstaty a charakteru slev nejsou v otázce uvedeny. Proto nebyl schopen Výbor pro metodiku poskytnout jednoznačnou odpověď. Tato analýza obvykle zahrnuje detailní posouzení právní podstaty transakce a věcných důvodů pro jednotlivé aspekty transakce včetně komparativní analýzy a musí být provedena danou účetní jednotkou a popř. diskutována s auditorem, který je podrobně obeznámen s fungováním dané účetní jednotky, jejími procesy a popř. jinými srovnatelnými transakcemi.

Vzhledem k tomu, že české účetní předpisy neposkytují na tuto oblast jednoznačný návod, je dále nutné, aby účetní jednotka měla postup účtování jednotlivých aspektů nájemních smluv popsany ve vnitřní směrnici a aplikovala jej konzistentně ve shodných případech.

Obdobný postup by měl být aplikován i u pronajímatele.

Příspěvek na úhradu nákladů na stěhování

Z textu otázky vyplývá, že pronajímatel poskytne nájemci příspěvek na úhradu části nákladů na stěhování. Je však třeba upozornit na to, že věcná podstata příspěvku není z textu smlouvy ani ze zadání zcela zřejmá. Pokud se skutečně jedná o příspěvek na úhradu nákladů na stěhování, což z formulace otázky předpokládáme, pak se domníváme se, že v souladu s českými účetními předpisy by měl být tento příspěvek vykázán jako výnos ve věcné a časové souvislosti s nákladem, k jehož úhradě se vztahuje, tj. v období, kdy došlo ke stěhování.

Nelze však vyloučit, že příspěvek může mít jinou věcnou podstatu než pouhou úhradu nákladů na stěhování, která by mohla vést k časovému rozlišení, např. po dobu trvání nájmu. Tuto analýzu musí provést účetní jednotka a použitý postup dostatečně zdokumentovat jak pro potřeby účetní jednotky, tak pro následné kontroly. Pokud účetní jednotka musí posuzovat více takovýchto případů, doporučujeme stanovit postup ve vnitřní směrnici.

Obdobný postup by měl být aplikován i u pronajímatele.

Příspěvek na úhradu stavebních úprav

Na základě textu otázky při neznalosti všech souvisejících vzájemných vztahů mezi nájemcem a pronajímatelem, výbor při formulaci svého názoru konstatoval, že nemá dostatek údajů pro kvalifikované rozhodnutí.

Aby bylo možné rozhodnout, jakým způsobem má být zaúčtován příspěvek na úhradu stavebních úprav, je nutné vyjasnit několik otázek:

- zda došlo k technickému zhodnocení
- která ze stran technické zhodnocení uhradila
- zda došlo k dohodě o odepisování technického zhodnocení
- zda je pronajímatel prostor zároveň jejich majitelem
- způsob vypořádání nákladů vynaložených na technické zhodnocení po skončení nájemního vztahu

Výbor dále konstatoval, že v souladu s českými účetními předpisy ocenění dlouhodobého majetku nelze snížit o příspěvek na jejich technické zhodnocení (obdobu účtování dotace). Toto řešení je možné pouze u dotace na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků. Příspěvek na úhradu stavebních úprav však nevyhovuje definici dotace.

Další závěry

Domníváme se, že na postupy v českém účetnictví nelze automaticky aplikovat ustanovení SIC-15 z toho důvodu, že české účetnictví neobsahuje stejný koncepční rámec jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a dále proto, že úprava nájmů je odlišná od postupů stanovených v IAS 17, ke kterému se SIC-15 vztahuje.