

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

***Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních  
standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS***

**Alena Kubátová**

© 2010 ČZU v Praze

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**Alena Kubátová**

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze čl. 16 určuje tuto bakalářskou práci.

Název tématu: **Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS**

## **Struktura bakalářské práce:**

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Diskuse
5. Závěr
6. Seznam literatury
7. Přílohy

Rozsah původní zprávy: 30 - 40 stran

Seznam odborné literatury:

Dvořáková, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno, Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1

Hinke, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Praha, Alfa Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-1-0

Hinke, J.: Účetnictví systém IAS/IFRS. Praha, Alfa Publishing, 2006. ISBN 978-80-903962-2-7

Kovanicová, D. a kol.: Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS. Prah, Polygon, 2005. ISBN 80-86371-48-4

Krupová, L. a kol.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: principy, metodologie, interpretace. Praha, VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3

Loja, R., Vojáčková, H.: Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha, Bilance, 2005. ISBN 80-86371-48-4

Šrámková, A., Janoušková, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Praha, Svaz účetních, 2005. ISBN 978-80-86716-44-2

Prováděcí vyhláška č.500/2002 k zákonu o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marta Stárová**

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2010



Vedoucí katedry



Děkan

V Praze dne: 7.1.2009

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29.3.2010

kurátorová Alena

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Stárové za cenné připomínky a informace během zpracovávání mé bakalářské práce.

# **Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS**

---

## **Long-term Assets Reporting in International Financial Reporting Standards IAS/IFRS**

### **Souhrn**

Stěžejním cílem bakalářské práce na téma „Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS“ byla analýza oceňovacíchází v rámci mezinárodního finančního výkaznictví a vykazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku dle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Zejména vykazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku podle mezinárodních účetních standardů je klíčovým bodem celé práce.

Práce se zabývá především účetnictvím na mezinárodní úrovni, nepatrná část je však věnována také české právní úpravě účetnictví, aby bylo možné vytvořit si co možná nejkomplexnější představu o základních rozdílech mezi účetnictvím na mezinárodní a české úrovni.

Práce se dále snaží o vysvětlení celého procesu mezinárodní harmonizace účetnictví, důvody potřeby této harmonizace a její historii.

Důležitou součástí práce je také aplikace některých účetních standardů na konkrétních příkladech.

Co se týče využití zdrojů při vypracování bakalářské práce, v převážné míře byly použity tištěné publikace uznávaných odborníků v oblasti účetnictví, v malém rozsahu je pak čerpáno také z internetových zdrojů.

### **Summary**

The central aim of the thesis on "Reporting Fixed Assets in International Financial Reporting Standards IAS / IFRS" was to analyze the measurement basis in international financial reporting and reporting of intangible and tangible assets in

accordance with international standards IAS / IFRS. Particularly the reporting of intangible and tangible assets in accordance with international accounting standards is a key part of the whole work.

This work deals mainly with accounting at the international level, a small part is also devoted to Czech accounting legislation in order to form the most comprehensive possible picture of the fundamental differences between accounting and the Czech international level.

The paper endeavors to explain the whole process of international harmonization of accounting, given the need for such harmonization and its history. An important part of this work is the application of certain accounting standards to specific examples.

Regarding the use of resources in preparing the thesis, largely used printed publications odborníků recognized experts in accounting, small-scale is then pumped from the internet resources.

**Klíčová slova:** účetnictví, harmonizace, standard, směrnice, rámec, působnost, oceňování, majetek, náklady, přecenění

**Keywords:** accountancy, harmonization, standard, direction, framework, activity, appraisal, property, costs, overestimation

## **Obsah bakalářské práce**

### **1. Úvod**

### **2. Cíl práce a metodika**

#### *2.1. Cíl práce*

#### *2.2. Metodika*

### **3. Přehled řešené problematiky**

#### **3.1. Mezinárodní harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví**

##### *3.1.1. Mezinárodní harmonizace účetnictví*

##### *3.1.2. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*

##### *3.1.3. Shrnutí dosavadního vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

#### **3.2. Koncepční rámec – základní východisko mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

##### *3.2.1. Účel a působnost Koncepčního rámce IAS/IFRS*

##### *3.2.2. Cíle koncepčního rámce IAS/IFRS*

##### *3.2.3. Základní struktura Koncepčního rámce IAS/IFRS*

#### **3.3. Oceňování, oceňovací přístupy dlouhodobého majetku**

##### *3.3.1. Základní přehled oceňovacích přístupů užívaných v IAS/IFRS*

##### *3.3.2. Oceňování aktiv a závazků v momentě jejich pořízení, respektive vzniku*

###### *3.3.2.1. Nákup*

###### *3.3.2.2. Pořízení aktiva směnou*

###### *3.3.2.3. Aktiva vyrobená*

###### *3.3.2.4. Aktiva bezúplatně nabytá*

##### *3.3.3. Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků*

###### *3.3.3.1. Oceňování položek účetní závěrky na bázi historických nákladů*

###### *3.3.3.2. Oceňování položek účetní závěrky ve fair value*

##### *3.3.4. Vymezení dlouhodobého majetku podle české právní úpravy a jeho oceňování*

#### **3.4. Vykazování dlouhodobého majetku podle IAS/IFRS**

##### **3.4.1. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

###### *3.4.1.1. Charakteristika standardu*

###### *3.4.1.2. Oceňování budov, pozemků a zařízení*

###### *3.4.1.2.1. Následné výdaje*

###### *3.4.1.2.2. Problémy spojené s určením kupní ceny pozemků, budov a zařízení*

###### *3.4.1.2.3. Možnosti přecenění majetku*

###### *3.4.1.2.4. Model přecenění v praxi*

###### *3.4.1.3. Odpisování budov a zařízení*

##### **3.4.2. IAS 40 – Investice do nemovitostí**



- 3.4.2.1. *Charakteristika a historie standardu*
- 3.4.2.2. *Uznání a prvotní ocenění investic do nemovitostí*
- 3.4.2.3. *Ocenění následující po prvotním ocenění*
  - 3.4.2.3.1. *Model fair value*
  - 3.4.2.3.2. *Model pořizovací ceny*
- 3.4.2.4. *Transfery majetku*
- 3.4.2.5. *Vyřazení investic do nemovitostí*

### **3.4.3. IAS 38 – Nehmotný majetek**

- 3.4.3.1. *Charakteristika standardu a vymezení dlouhodobého nehmotného majetku*
- 3.4.3.2. *Rozpoznání*
- 3.4.3.3. *Oceňování*
  - 3.4.3.3.1. *Ocenění v momentě pořízení*
    - 3.4.3.3.1.1. *Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku*
    - 3.4.3.3.1.2. *Bezúplatné pořízení*
    - 3.4.3.3.1.3. *Pořízení směnou*
    - 3.4.3.3.1.4. *Vytvoření vlastní činnosti*
  - 3.4.3.3.2. *Ocenění po prvotním uznání – přecenění nehmotného majetku*
- 3.4.3.4. *Doba životnosti nehmotných aktiv*
- 3.4.3.5. *Amortizace*
- 3.4.3.6. *Vyřazení nehmotných aktiv*
- 3.4.3.7. *Zveřejnění nehmotných aktiv*

### **3.4.4. IAS 36 – Snížení hodnoty**

- 3.4.4.1. *Rozsah působnosti standardu*
- 3.4.4.2. *Základní východiska*
- 3.4.4.3. *Zjištění zpětně získatelné částky*
- 3.4.4.4. *Rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty a její zachycení*

### **3.5. IFRS 5 – Aktiva k prodeji a ukončované činnosti**

- 3.5.1. *Charakteristika standardu, výchozí definice*
  - 3.5.1.1. *Aktiva určená k prodeji*
  - 3.5.1.2. *Aktiva k ukončované činnosti*
- 3.5.2. *Přeceňování vyřazované skupiny aktiv*
- 3.5.3. *Přerazení aktiv (případně skupiny aktiv a závazků) ze skupiny držených k prodeji*
- 3.5.4. *Vykazování a zveřejňování*
  - 3.5.4.1. *Vykázání a zveřejnění týkající se ukončovaných činností*
  - 3.5.4.2. *Vykázání a zveřejnění aktiv a skupin aktiv a závazků držených k prodeji, které nejsou vyřazovány v souvislosti s ukončovanými činnostmi*

## **4. Praktická část**

- 4.1. *Teoretický příklad na IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení*
- 4.2. *Praktický příklad na IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*
- 4.3. *Teoretický příklad na IAS 38 – Nehmotná aktiva*

*4.4. Praktický příklad na IAS 40 – Investice do nemovitostí*

**5. Závěr**

**6. Seznam použitých zdrojů**

## ***1 Úvod***

Bakalářská práce na téma „Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS“ zpracovává tematiku oceňovacích základů mezinárodního účetnictví a aplikaci těchto oceňovacích základů na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

## ***2 Cíl práce a metodika***

### ***2.1 Cíl práce***

Cílem bakalářské práce je analýza oceňovacích základů a vykazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Hlavním cílem je vymezení dlouhodobého majetku dle způsobu užití majetku a následné vykázání dle příslušných standardů.

### ***2.2 Metodika***

Před samotným vypracováním bakalářské práce je třeba se seznámit s literaturou, ze které by mohlo být čerpáno. Bude třeba vytyčit hierarchii studovaných pramenů, určit jeden klíčový zdroj a další doplňující. Jako primární zdroj bude použita publikace „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace“ od autorů Krupová, Vašek, Černý. Tato publikace bude ve velké míře doplněna publikací od Dany Dvořákové „Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS“.

Za nejkomplexnější zdroj veškeré literatury jednoznačně posloužila Národní knihovna v Praze, kde jsou k dostání prakticky všechny tituly, které byly v ČR vydány. Dalším místem, kde byly potřebné tituly k dispozici, byla Městská knihovna v Praze

a knihovna České zemědělské univerzity v Praze. V převážné míře bylo čerpáno z tištěných zdrojů, elektronické zdroje byly použity pouze okrajově.

Dále je stanoven rámcový obsah práce, poté následuje samotné zpracování.

Nejprve práce vysvětluje proces mezinárodní harmonizace účetnictví, důvody potřeby harmonizace účetnictví a její historii. Poté je objasněna základní koncepce oceňování užívaná v mezinárodním účetnictví. Poměrně podrobně jsou rozebrány jednotlivé oceňovací základny, které jsou později aplikovány na jednotlivé standardy.

Po vymezení oceňovacích základen práce analyzuje jednotlivé standardy. Stěžejní problematika plynoucí z dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je obsažena v těchto účetních standardech: IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 40 – *Investice do nemovitostí*, IAS 38 – *Nehmotný majetek*, IAS 36 – *Snížení hodnoty* a IFRS 5 – *Aktiva k prodeji a ukončované činnosti*. Práce se nezabývá finančními nástroji. Tato problematika je natolik rozsáhlá, že by mohla být zpracována samostatně, např. formou diplomové práce.

Jednotlivé standardy jsou podrobeny analýze ve snaze vystihnout co nejlépe jejich podstatu a neopomenout žádné důležité skutečnosti.

V samém závěru bakalářské práce jsou pak provedeny aplikace vykázaných standardů v praxi.

### **3 Přehled řešené problematiky**

#### **3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví a světového výkaznictví**

##### **3.1.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví**

Světová ekonomika má stále více globální charakter. Stejný proces jako v ekonomice probíhá i v oblasti informačních systémů, které jsou významnou determinantou dalšího rozvoje celosvětové ekonomiky. Vystává proto naléhavá potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace a zvýšení srovnatelnosti a všeobecné srozumitelnosti ekonomických informací.

V Evropě dochází k velkému rozšiřování Evropské Unie, a to nejen z hlediska územního, ale i z hlediska centralizace rozhodovacích pravomocí. Proto vzrůstá také potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou potřebné nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale také z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších formách.

(1)

V současnosti existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jde o:

#### **1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS**

Termín IFRS vznikl v roce 2001 a jeho význam je široký. Označuje novou sérii standardů, které vydává IASB (Rada pro IAS). Předchůdcem IASB byl Výbor pro IAS (IASC). Ten existoval do roku 2001 a vydával IAS. Název IFRS tedy vznikl s cílem odlišit nové standardy od standardů vydávaných IASC.

Pojem IFRS zahrnuje mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), Mezinárodní účetní standardy (IAS) a Interpretace Stálého interpretačního výboru (SIC).

(2)

#### **2. Účetní směrnice Evropské unie**

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví (4. směrnice z roku 1978 o individuální účetní závěrce). Pro oblast účetnictví jsou zásadní tyto legislativní dokumenty:

#### **Čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství z 25. 6. 1978**

Tato směrnice se týká ročních účetních závěrek určitých forem společností.

Vymezuje strukturu roční účetní závěrky, tedy obsah rozvahy, výsledovky a příloh. Cílem je, aby závěrka podávala věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční situaci a hospodářském výsledku společnosti.

#### **Sedmá směrnice Rady Evropského společenství z 13. 6. 1983**

Směrnice je věnována konsolidovaným účetním závěrkám. Vychází z nutnosti přehledně sestavovat účetní závěrku podniků, které tvoří skupinu tak, aby konsolidovaná účetní závěrka poskytovala informace potřebné pro třetí strany.

Směrnice stanovuje podmínky, na základě kterých musí být konsolidovaná účetní závěrka sestavována, auditovaná a zveřejňována. To se netýká jen účetní závěrky, ale také výroční zprávy za skupinu.

#### **Osmá směrnice Rady Evropského společenství**

Tato směrnice se týká osob, které jsou zodpovědné za schvalování účetní závěrky – tj. auditorů a jejich činnosti v rámci EU. Poněkud problematické je sjednocení požadavků na auditory na celoevropské úrovni.

Postupem času Směrnice ES zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Dalším problémem byla příliš velká variantnost čtvrté směrnice. V roce 2000 proto vyhlásila Evropská komise (dále jen EK) tzv. novou harmonizační strategii obsahující zásadní koncepční změnu. EK dospěla k rozhodnutí, že vytvářet nový samostatný systém standardů by nebylo efektivní, vzhledem k tomu, že vhodný soubor

nadnárodních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje a bude zdokonalován. Za nástroj regulace evropského účetnictví tedy byly zvoleny IFRS.

### 3. **Národní účetní standardy USA – US GAAP** (General Accepted Accounting Principles).

US GAAP, přestože představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví, a to z důvodu ekonomického významu a síly USA, ale i kvality tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější na světě a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musí sestavovat své účetní závěrky v souladu s US GAAP.

#### 3.1.2 *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) vydal již 41 účetních standardů. V účetnictví a účetním výkaznictví existuje mnoho problémových okruhů a úkolem IAS/IFRS je právě tyto problematické oblasti řešit. Některé standardy byly v průběhu doby novelizovány, a to i několikrát, některé byly zrušeny a nahrazeny novými. Současný počet standardů tudíž není konečný.

Předpokladem je, že mezinárodní účetní standardy nejsou jednou provždy pevně stanovenou normou, ale jejich vývoj musí probíhat souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky vůbec. IASCF se systematicky zabývá vývojem nových standardů a revizí existujících. Spolupracuje nejen s EU, ale je také v úzké spolupráci s FASB – institucí vydávající americké účetní standardy. V budoucnu by tedy mohlo být dosaženo postupné shody obou souborů účetních standardů.

Předností IAS/IFRS je řešení jednotlivých problémových oblastí na bázi obecných principů, nikoliv na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů a doporučení (což je charakteristické pro US GAAP).

(3)

### 3.1.3 *Shrnutí dosavadního vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech 20. století. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC), jako nezávislá soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Japonska, Kanady, Francie, Německa, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irsko a USA. V lednu 2000 již měl IASC 143 členů ze 104 zemí. Činnost výboru IASC byla řízena Radou, kterou tvořili představitelé 13 zemí.

V roce 1995 byl vytvořen poradní sbor, který se skládal z odborníků působících v účetní profesi, jehož úkolem bylo vytvářet strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti Rady, vyhledávat zdroje financování činnosti IASC aniž by byla ohrožena nezávislost IASC a zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC.

Později byl vytvořen Stálý interpretační výbor (SIC), jehož úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy a vytvářet k nim interpretace, jež by sjednotily řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem.

Na sklonku nového tisíciletí bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury IASC. Došlo k vytvoření samostatné organizace podobné nadaci, řízené správci s cílem zefektivnit činnost IASC. Proto vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) financovaná příspěvky velkých účetních firem, soukromých finančních institucí, průmyslových podniků, centrální rozvojové banky a dalších významných finančních institucí. Nadace je řízena 19 správci, kteří zastupují různé zeměpisné oblasti a profese. Úkolem správců je jmenování členů „nové“ Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a sledují efektivnost její práce. Dále jmenují Poradní sbor (SAC) a Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC).

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) (dále jen Rada) začala pracovat v roce 2001. Nese plnou odpovědnost za tvorbu celosvětově platných účetních standardů. Rada také nově vytvořené standardy a jejich změny schvaluje. Dále schvaluje zveřejňované návrhy nových standardů i konečnou verzi Interpretací. Standardy vydávané Radou nesou označení Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Standardy označované zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy) zůstávají nadále v platnosti.



V současnosti termín IFRS v obecné rovině zahrnuje nejen jednotlivé standardy (IAS, IFRS), ale také interpretace (SIC a interpretace IFRIC).

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) byl jmenován v březnu 2002 a nahradil dosavadní výbor SIC. Jeho úkolem je formou interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných, těžko řešitelných otázek.

Proces tvorby či úpravy jednotlivých standardů a jejich interpretací je veřejnou záležitostí. Odborná veřejnost tak může vyslovovat své názory na nově vznikající dokumenty.

(1)

### **3.2 *Koncepční rámec – základní východisko mezinárodních standardů účetního výkaznictví***

Koncepční rámec je velmi důležitou úvodní částí IFRS. Definuje účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí.

#### *3.2.1 Účel a působnost Koncepčního rámce IAS/IFRS*

Koncepční rámec vymezuje:

- cíl účetní závěrky
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky
- koncepty oceňování
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu

(1)

Samotný Koncepční rámec není účetním standardem a proto nedefinuje účetní postupy pro žádný konkrétní problém. Vychází z určitých předpokladů jako východisek, na nichž je založeno účetní výkaznictví. Je tedy určitou ideovou základnou, na níž je založeno sestavování účetních výkazů a řešení problémů zakotvených v jednotlivých účetních standardech.

### 3.2.2 *Cíle Koncepčního rámce IAS/IFRS*

Cílem koncepčního rámce IAS/ IFRS je zejména napomáhat:

- radě při propagování harmonizace účetních standardů, postupů a právních předpisů vztahujících se k předkládání účetních výkazů,
- účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů a při zacházení s problémy, které IAS/ IFRS zatím neřeší,
- národním institucím při vytváření národních účetních standardů,
- uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací obsažených v účetních výkazech sestavených v souladu s IAS/ IFRS,
- auditorům při formulování jejich názoru, zda účetní výkazy jsou sestaveny v souladu s IAS/ IFRS.

Podle koncepčního rámce postupuje při vyhotovování účetních výkazů každý komerční – průmyslový či obchodní – podnik, bez ohledu na to, zda patří do veřejného či soukromého sektoru. Tento rámec platí i pro konsolidované účetní výkazy.

(3)

### 3.2.3 *Základní struktura Koncepčního rámce IAS/IFRS*

Obsah Koncepčního rámce IAS/IFRS je rozdělen do následujících částí:

- účel a působnost,
- uživatelé účetní závěrky a informační potřeby,

- finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici.

Finanční pozicí se rozumí stabilní schopnost podniku hradit své závazky v termínech splatnosti. Je ovlivněna ekonomickými zdroji, jejich finanční strukturou, likviditou, solventností a schopností přizpůsobit se změnám okolí. Zdrojem informací o finanční pozici je rozvaha.

Výkonnost podniku lze měřit pomocí ziskovosti. Tuto informaci lze využít při posuzování efektivnosti vynaložených či dodatečně vkládaných zdrojů. Zdrojem informací o výkonnosti je výsledovka, částečně i výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků.

- Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky.
- Základní prvky účetní závěrky.
- Vykazování a oceňování základních prvků účetní závěrky.
- Pojetí vlastního kapitálu a jeho uchování.

(4)

### **3.3 Oceňování, oceňovací přístupy dlouhodobého majetku**

#### **3.3.1 Základní přehled oceňovacích přístupů užívaných v IAS/IFRS**

Oceňovací báze lze rozdělit na ocenění:

- Vycházející z minulosti – historické náklady (**historická cena**).

Historická cena je částka, která je vynaložena na získání aktiv v době jejich pořízení. U závazků se jedná o částku na úrovni příjmů, které by bývalo bylo možno získat směnou při postoupení závazku. Neboli jedná se o částku peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na vypořádání závazku.

Historická cena je nejčastější oceňovací základnou. Často je kombinována s jinými základnami.

- Odrážející současný stav cen na trhu – běžná (**reprodukční, realizovatelná**) hodnota.

Za reprodukční cenu se považuje částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné či ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době.

Při oceňování závazků se jedná o takovou nediskontovanou částku, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku

Realizovatelnou hodnotou se rozumí částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek.

V případě pasiv se jedná o nediskontovanou částku, kterou bude třeba uhradit při normálním podnikání.

- Hledící do budoucnosti – **současná hodnota** budoucích peněžních příjmů nebo výdajů.

U aktiv se jedná o současnou diskontovanou hodnotu budoucího čistého peněžního příjmu, vyvolaného budoucím použitím či prodejem.

Při oceňování pasiv jde o současnou diskontovanou hodnotu budoucího čistého peněžního výdaje, u kterého je očekáváno, že bude vynaložen pro vypořádání závazku při normálním podnikání.

(4)

Koncepční rámec uvádí čtyři oceňovací základny. Jednotlivé standardy však uvádí další oceňovací základnu a tou je **fair value (reálná hodnota)**. Tu koncepční rámec nedefinuje. Ve standardech je definována jako částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo vyrovnán závazek mezi znalými, informovanými, ochotnými stranami (partnery) v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek uskutečnit transakci. Pojem „znalé strany“ vysvětluje standard IAS 40 *Investice do nemovitostí*. Jedná se o situaci, kdy ochotný kupující a ochotný prodávající jsou dostatečně informováni o povaze a charakteru investice do nemovitosti, jejím současném i potenciálním užití a postavení na trhu k datu rozvahy. „Ochotný partner“ je pak kupující, jenž je motivován, nikoliv však nucen ke

koupi. „Ochotný prodávající“ je takový prodávající, který není ani příliš dychtivý a nedočkavý, ani není k prodeji nucen, a nebude tedy prodávat za jakoukoliv cenu.

(2)

Nejčastěji je za fair value považována tržní cena. Jedná se tedy o částku nejvíce pravděpodobné ceny, o níž existuje zdůvodnitelný předpoklad, že ji lze k datu rozvahy na trhu získat. Nejlepší možné zjištění fair value je v situaci, kdy pro daný majetek existuje aktivní trh, tedy trh, kde je obchodováno s homogenními položkami, lze zde kdykoliv najít ochotné kupující a prodávající a ceny jsou veřejně známé, dostupné (např. kótované ceny na burze). V případě, že by aktivní trh neexistoval, bylo by možné zjistit fair value jako např.:

- Tržní cenu podobného aktiva s úpravou odrážející příslušné rozdíly. Jedná se o tržní cenu aktivního trhu.
- Cenu na aktivním trhu majetku s odlišnou povahou podmínkami nebo umístěním, upravené o vlivy těchto rozdílů.

(4)

Specifika oceňovacích problémů se odvíjejí od momentu, ve kterém se oceňování provádí. Klíčovými momenty, kdy dochází k oceňování, tedy jsou:

- Oceňování při nabývání (pořízení, vzniku) aktiva či závazku.
- Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků (zejména pro potřeby sestavení účetních výkazů).
- Oceňování při pozbytí aktiv, respektive úhradě závazků

(1)

### *3.3.2 Oceňování aktiv a závazků v momentě jejich pořízení, respektive vzniku*

Oceňování aktiv v okamžiku jejich rozpoznání (první zanesení do účetnictví) je spjato se způsobem jejich nabytí. Aktiva mohou být pořízena nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně nebo směnou. Již při pořízení může účetní jednotka ocenit aktivum na bázi individuálních pořizovacích výdajů nebo ve fair value.

(3)

#### 3.3.2.1 *Nákup*

V případě nákupu vychází ocenění z pořizovacích nákladů, které je nutno vynaložit, aby bylo možné užívat efekt potenciálně obsažený v nakupovaném aktivu. Jedná se zde o průkaznou částku, založenou na konkrétní uskutečněné tržní transakci.

(1)

Problémem je zde rozpoznání veškerých nákladů nutných k tomu, aby bylo aktivum způsobilé přinášet užitek. Tyto náklady je nutné zahrnout do ceny aktiv. Podstata těchto problémů je řešena v rámci standardů, které jsou těmto konkrétním segmentům aktiv věnovány (např. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení).

#### 3.3.2.2 *Pořízení aktiva směnou*

Pořízení aktiva směnou je zvláštním případem oceňování. Zde je nutno posoudit, zda má směnná transakce komerční podobu. To znamená, že peněžní toky očekávané od získaného aktiva po zdanění jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum nebo v důsledku směny se změni očekávané přínosy z určité podnikové činnosti.

(1)

V případě pořízení aktiva směnou vzniká účetní jednotce tedy zisk či ztráta – jedná se tedy o komerční transakci.

#### 3.3.2.3 *Aktiva vyrobená*

Aktiva vyrobená či vyráběná jsou obvykle oceňována vlastními náklady (tzv. vlastními náklady výroby – IFRS užívají termín costs). Často nastane situace, že mezi pořízením a spotřebou aktiv může být určitá časová prodleva, významná zejména v případě dlouhodobých aktiv. Do ocenění vyráběných aktiv je zahrnuto ocenění spotřebovaných aktiv pořizovaných v různých obdobích, což vede k nesourodosti sčítaných položek.

Platí, že do hodnoty aktiv mohou být zahrnuty jen účelně vynaložené náklady, nepřipouští se zvyšování ocenění o náklady neproduktivně vynaložené (jako je zbytečné množství odpadu, ztráty v důsledku nevytížení výrobních kapacit apod.) Pokud by účetní jednotka chtěla do ocenění aktiv zahrnout správní režii, musela by prokázat účelovou vazbu konkrétní položky správní režie s pořízením aktiva. Co se týče odbytové režie (zahrnující např. náklady na reklamu, na průzkum trhu, náklady na kontakty se zákazníky apod.), zakazuje se její aktivace do hodnoty vyráběných aktiv, byť by pro účely vnitropodnikového řízení a rozhodování byla tato aktivace užitečná.

Při hodnocení aktuálnosti ocenění (takové, které bude nejlépe odrážet současné podmínky trhu), je ocenění vyráběných aktiv ve vlastních nákladech nejméně aktuální.

(1)

#### *3.3.2.4 Aktiva bezúplatně nabytá*

Bezúplatně nabytá aktiva jsou oceňována na bázi odhadu jejich tržní ceny ke dni pořízení. Nevýhodou je velká míra neurčitosti v ocenění aktiv i možnost průniku subjektivních manipulací do ocenění pořizovaného aktiva. Aktivum musí být oceněno aktuálním oceněním, které bude co nejlépe odrážet současné podmínky trhu.

#### *3.3.3 Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků*

Důležitým okamžikem v průběhu držení aktiv a existence závazků, ve kterém dochází k řešení oceňovacího problému je okamžik sestavení účetní závěrky. Ta by měla podat věrný obraz o finanční a majetkové struktuře podniku. Ocenění aktiv a závazků je zde tedy klíčové.

##### *3.3.3.1 Oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen*

Oceňování na bázi historické ceny je založeno na výši nákladů spojených s pořízením aktiva a na dalším setrvání na bázi této ceny.

Výhodou tohoto přístupu je průkaznost, poměrně snadná realizovatelnost a ve vysoké míře eliminace průniku subjektivních vlivů do oceňování. Mezi nevýhody oceňování historickou cenou patří jejich vazba na minulost a slabá vypovídací schopnost u skupin aktiv, jejichž hodnota přestává být závislá na prvotním vstupním nákladu.

Historický model oceňování vychází z ocenění aktiva v okamžiku pořízení a neumožňuje v účetnictví zachytit zvýšení ceny aktiv.

Účetní ocenění aktiv by mělo vystihovat užitky očekávané od aktiva. Pokud dojde k tomu, že očekávané užitky, které z aktiva poplynou v budoucnu jsou nižší, než jeho účetní ocenění, je nutné účetní ocenění snížit, v souladu se zásadou opatrnosti a s aktuálním principem.

Snížení historické ceny je promítáno do nákladů, pokud však pominou důvody pro snížení hodnoty aktiva, dochází zpětně ke zvýšení účetního ocenění, maximálně však do výše původních pořizovacích nákladů.

(1)

### *3.3.3.2 Oceňování položek účetní závěrky ve fair value*

Užití koncepce fair value v účetní závěrce vyžaduje přecenění jednotlivých položek aktiv a závazků na výši zjištěné fair value k bilančnímu dni. Položky oceněné ve fair value odráží aktuální úroveň cenové hladiny na trhu. Tento model tedy umožňuje hodnotu aktiv nejen snižovat, ale i zvyšovat.

Rozdíl mezi novým oceněním a mezi stávající účetní hodnotou může být kladný i záporný. Způsob vypořádání rozdílů z přecenění určují jednotlivé standardy, které s oceňovacím modelem fair value pracují.

(1)

### *3.3.4 Vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku podle české právní úpravy a jeho oceňování*

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 vymezuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek následovně:



## B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

1. Zřizovací výdaje
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

## B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

1. Pozemky
2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Základní stádo a tažná zvířata
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména:

- Znalecké posudky
- Průzkumy trhu
- Plány rozvoje
- Návrhy propagačních a reklamních akcí
- Certifikace systému jakosti
- Software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat.

Dále může účetní jednotka rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou:

- Technické audity
- Energetické audity
- Lesní hospodářské plány
- Plány povodí

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

(6)

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle § 25 zákona (dále jen zákon) a § 47, 61 a 61a vyhlášky (dále jen vyhláška).

(5)

Účetní jednotky oceňují majetek a závazky

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

(7)

Podle zákona se z jednotlivých složek dlouhodobého majetku oceňují:

- hmotný majetek, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- hmotný majetek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami,
- nehmotný majetek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- příchovky zvířat vlastními náklady,

- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč,
- majetek v případech bezúplatného nabytí, anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit a ostatní majetek, u kterého není uvedeno jinak reprodukční pořizovací cenou.

Pro účely zákona se rozumí pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Jde zejména o náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- úhradu podílu na oprávněných a účelně vynaložených nákladech provozovatele přenosových a distribučních soustav,
- úhrady za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která sama hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a nekonzervační práce v případě dalšího pokračování.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou:

- opravy a údržba,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

(6)

Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

(7)

Vlastními náklady u hmotného a nehmotného majetku jsou náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Ocenění ve vlastních nákladech blíže specifikuje Vyhláška. Vlastními náklady se rozumí veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy, tj. přesahuje období jednoho účetního období.

(6)

Dalšími způsoby ocenění, které zná česká účetní legislativa jsou:

- reálná hodnota,

Pro účely Zákona se jako reálná hodnota použije tržní hodnota nebo ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo dostatečně nepředstavuje reálnou hodnotu. Pokud nelze postupovat ani podle tržní hodnoty, ani podle kvalifikovaného odhadu či posudku znalce, použije se ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.

Tržní hodnotou se rozumí hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. V případě jiného trhu než burzy se rozumí tržní hodnotou cena platná v den, ke kterému se ocenění provádí.

(6)

- jmenovitá hodnota,

U pohledávek vyjadřuje jmenovitá hodnota částku, kterou podnik očekává jako protihodnotu toho, co poskytl. U závazků vyjadřuje jmenovitá hodnota částku peněz, kterou bude podle očekávání nutno vynaložit na úhradu dluhu. V případě peněžních prostředků a cenin vyjadřuje jmenovitá hodnota peněžní částku trvale přiřazenou určité složce majetku se záměrem tento majetek popsat nebo identifikovat.

(8)

- čistá prodejní cena (realizovatelná hodnota),

Při použití této oceňovací základny je aktivum oceněno v peněžní částce, kterou by bylo možno získat jeho řádným, standardním prodejem v době, kdy se prodej má uskutečnit. Předtím je třeba ještě odečíst odhadnutou výši přímých nákladů spojených s prodejem tohoto aktiva.

(8)

### **3.4 Vykazování dlouhodobého majetku podle IAS/ IFRS**

### 3.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

#### 3.4.1.1 Charakteristika standardu

Standard IAS 16 byl poprvé přijat v roce 1982. První verze vstoupila v platnost v roce 1983 pod názvem Účtování pozemků, budov a zařízení. V roce 1993 došlo k novelizaci standardu. Tato verze vstoupila v platnost v roce 1995 pod názvem Pozemky, budovy a zařízení. K poslední novele došlo v prosinci roku 2003 a novela vstoupila v platnost 1. ledna 2005.

IAS 16 se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceněním v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku. Dále řeší odpisování a vyřazování. Velmi detailně a rozsáhle jsou také definovány požadavky na zveřejňování údajů o tomto majetku v příloze k účetní závěrce.

Standard IAS 16 člení majetek do těchto tříd:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství,
- kancelářské zařízení.

(2)

Pozemky, budovy a zařízení mohou být uznány jako aktivum, pokud splňují definici aktiv, uvedenou v koncepčním rámci IAS. To znamená, existuje-li pravděpodobnost, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do společnosti a pořizovací cena aktiva je spolehlivě určitelná.

Jsou určena kritéria, za jakých okolností lze pozemky, budovy a zařízení vykazovat jako aktiva v rozvaze. Zároveň platí, že pokud tato kritéria platit přestanou, je nutno majetek z rozvahy vyřadit jednorázovým odpisem zůstatkové hodnoty majetku do nákladů.

IAS nestanovují peněžní hranici pro zařazení tohoto majetku do dlouhodobých aktiv, její stanovení je věcí každého podniku. Pouze doporučují oddělené účtování jednotlivých částí majetku v případě jeho různé doby životnosti.

Dále je negativně vymezena oblast, na kterou se IAS 16 nevztahuje. Jde o tyto majetkové složky;

- dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji,

Tuto problematiku řeší IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti*. Standard IFRS 5 má specifické požadavky na vykazování, oceňování i odpisování tohoto majetku.

- dlouhodobý hmotný majetek, který má charakter investic do nemovitostí,

Jde např. o budovy určené k pronájmu nebo pozemky držené za účelem zhodnocení kapitálu. Problematiku těchto majetkových složek řeší IAS 40 – *Investice do nemovitostí*. Při rozhodování mezi standardem IAS 16 a IAS 40 je rozhodující účel, za jakým je daný majetek pořízen a následně držen.

Investice do nemovitostí je majetek (pozemek či budova) držený spíše z důvodu příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo z obou důvodů.

(2)

- biologická aktiva,

Problematiku biologických aktiv řeší IAS 41 – *Zemědělství*.

- majetek, jež je výsledkem průzkumu nerostných zdrojů,

Zde se jedná např. o ropné vrty atd. Je řešen ve standardu IFRS 6 – *Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů*.

- vlastní zásoby nerostných zdrojů.
- (2)

#### 3.4.1.2 *Oceňování budov, pozemků a zařízení*

Při výchozím ocenění pozemků, budov a zařízení je použita pořizovací cena, která obsahuje:

- cenu pořízení včetně cla a nevratných daní po odečtení obchodních slev a rabatů,
- veškeré přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat způsobem zamýšleným vedením,
- odhad nákladů spojených s demontáží a odstraněním majetku a obnovou místa, na kterém je situován.

(2)

Pokud je aktivum oceňováno modelem pořizovací ceny, změny v existujících závazcích zvyšují nebo snižují pořizovací cenu souvisejícího aktiva v běžném období.

V modelu přecenění změny v existujících závazcích mění výši přecenění, které bylo v minulosti u daného aktiva účtováno. Pokud by snížení závazku převýšilo účetní hodnotu která by byla vykázána, účtuje se rozdíl okamžitě výsledkově.

Standard definuje ostatní přímo přiřaditelné náklady k pořizovací ceně pozemků, budov a zařízení jako:

- částky zaměstnaneckých požitků, které přímo vyplývají z výstavby či pořízení pozemků, budov a zařízení,
- náklady na přípravu místa,
- náklady na přepravu a manipulaci,
- náklady na instalaci a montáž,



- náklady na testování, zda aktivum funguje správně, snížené o čisté výtěžky z prodeje položek vyrobených v době uvádění aktiva do příslušného místa a podmínek (zde se jedná např. o vzorky vyrobené v rámci testování zařízení),
- náklady na profesní odborníky.

(2)

Pokud by nastal případ, že by s pořízením aktiva byly spojeny úroky z úvěrů, pak by tyto spadaly do působnosti IAS 23 – *Výpůjční náklady*.

Pořizovacími náklady u pozemků jsou např. poplatky za pozemkové mapy, legální daně a poplatky, výdaje spojené s přípravou půdy pro její zamýšlené použití a dále náklady na demolici staré stavby, pokud má půda sloužit svému účelu.

Typickými výdaji zahrnovanými do nákladů pořízení u budov jsou honoráře vyplacené právním zástupcům a architektům či poplatky za stavební povolení.

Pořizovacími náklady zařízení zahrnují obvykle dopravné, manipulační poplatky, pojištění během přepravy a náklady na montáže či záběh.

Obecně platí, že pro zařazení výdajů do nákladů pořízení musí být splněna alespoň jedna z těchto podmínek:

- prodloužení doby používání daného aktiva,
- zvýšení množství jednotek produkovaných daným aktivem,
- zlepšení kvality vyráběných jednotek.

Pokud se neprokáže, že by následné výdaje přinesly některé z uvedených užitků, vykáží se jako náklad a nestávají se tak součástí pořizovací ceny.

(3)

Právě tak, jako jsou vymezeny položky, které je možné do pořizovací ceny aktiv zahrnout, zrovna tak standard vymezuje položky, které do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení zahrnout nelze. Jde o:

- náklady na otevření nového zařízení,

- náklady na představení nového výrobku či služby (reklamní a propagační aktivity a jiné),
- náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení personálu),
- administrativní a jiné všeobecné režijní náklady,
- náklady vzniklé v době, kdy majetek, který již není schopen fungovat způsobem zamýšleným vedením, nebyl dosud uveden do provozu nebo nefunguje na plnou kapacitu,
- počáteční provozní ztráty vzniklé v době, kdy se teprve tvoří poptávka po produkci získané z daného majetku,
- náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo všech operací společnosti.

(2)

#### 3.4.1.2.1 *Následné výdaje*

Standard IAS 16 se zabývá problematikou rozdílu mezi zhodnocením majetku a jeho opravou. O zhodnocení by se jednalo, pokud by další náklady na pozemky, budovy a zařízení vynaložené v budoucnu zlepšily jejich výkonnost, podnik z nich bude mít větší ekonomický užitek a podniku by se tyto náklady v budoucnu vrátily.

U budov by se jednalo o takové zhodnocení, které by prodloužilo jejich životnost či rozšířilo jejich kapacitu, u zařízení by byla výsledkem lepší kvalita výroby či možnost použití nových výrobních postupů.

V případě zhodnocení vznikne nutnost majetek přecenit. Alternativní řešení IAS 16 povoluje přecenění majetku směrem nahoru. V případě zvýšení účetní hodnoty aktiva se účtuje zvýšení přímo do vlastního kapitálu jako položka „přírůstku z přecenění“. Rozdíl plynoucí z přecenění lze vykázat jako výnos, pouze však v případě, že dříve účtovaný úbytek z přecenění stejného aktiva byl účtován do nákladu.

Platí zásada, že pokud podnik přeceňuje určitý majetek, je nutné přecenit nejen jednotlivý majetek, ale též celou třídu, do které majetek patří.

Jinak je tomu u oprav a udržování. Opravy zahrnují nahodilé náklady na uvedení dlouhodobého majetku do jeho původního stavu po částečném opotřebení, poškození,

nehodě apod. Udržování obnáší rutinní, pravidelně se opakující náklady na mazání, leštění, natírání a drobné úpravy.

Dalším důležitým pojmem je modernizace, která představuje náklady, jimiž se má v budoucnu dosáhnout zvýšení užitku z existujících aktiv. Modernizace se tedy zařazuje mezi náklady zvyšující hodnotu dlouhodobého majetku. Příkladem je např. obnova domovního interiéru, která může vést ke zvýšení nájemného, případně výměna součásti stroje, která zvýší jeho rychlost nebo prodlouží dobu jeho používání.

(3)

#### *3.4.1.2.2 Problémy spojené s určením kupní ceny pozemků, budov a zařízení*

Pokud jsou pozemky, budovy či zařízení pořízeny za hotové či na fakturu s krátkodobou splatností, nedochází obvykle k potížím. Pokud se však jedná o nákup na fakturu s dlouhodobou splatností, může v praxi docházet ke složitějším situacím, k nimž patří:

- odklad platby,

Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení je závislá na termínu platby za příslušné aktivum. Je-li platba odložena, je nutné zajistit, aby bylo dané aktivum oceněno v současné hodnotě protihodnoty směněné mezi smluvními stranami k datu transakce. Týká se situací, kdy podnik pořizuje dlouhodobý majetek na úvěr.

Úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení aktiv jsou zachyceny do nákladů běžného období. Pokud se jedná o tzv. způsobilé aktivum, je nutné úroky aktivovat. Způsobilé aktivum je takové, do jejichž ocenění lze zahrnout úrok a ostatní výpůjční náklady.

Náklady, které podnik vynakládá v souvislosti se získáním a využíváním cizích zdrojů financování se nazývají výpůjční.

(3)

V případě, že je sjednána splatnost dodavatelské faktury s delším časovým horizontem než je obvyklé, a podnik neaktivuje úroky do pořizovací ceny aktiva (ať už v důsledku vlastního rozhodnutí či proto, že aktivum není pro aktivaci způsobilé), je vyžadováno oddělení úroků z pořizovací ceny aktiva. Aktivum tedy bude oceněno na

úrovni okamžité hotovostní platby a závazek musí být oceněn současnou hodnotou budoucí platby.

- pořízení majetku směnou za jiná aktiva než jsou peníze,

Pokud byly majetkové složky pořízeny tímto způsobem, jsou primárně oceňovány ve fair value. V praxi se používají odhady a různé oceňovací modely.

Může nastat situace, kdy transakce nemá komerční povahu (jedná se např. o spřízněnou transakci. Koupené aktivum se v takovém případě oceňuje v účetní hodnotě aktiva, kterého se společnost vzdává.

Spřízněné transakce probíhají s tzv.spřízněnými stranami. S těmito stranami si podnik zpravidla nesjednává stejné podmínky, jaké by sjednal s nezávislou osobou. Poskytuje např. výhodnější úrok, poskytuje služby za nižší částky, uzavírá výhodné smlouvy apod. Vztahy s tržními stranami nejsou vztahy na čistě tržní bázi.

- pořízení souboru aktiv

Jde o případ, kdy kupující nakoupí celou skupinu aktiv s tím, že za celou skupinu zaplatí jednu celkovou částku. V účetnictví kupujícího je třeba určit pořizovací cenu každého koupeného aktiva zvlášť, i za cenu, že celková částka za nákup skupiny aktiv je jasná. IAS 16 tuto situaci nijak podrobně neřeší, přestože je v praxi poměrně častá. Postup je obvykle takový, že celková částka zaplacená za skupinu aktiv je rozdělena na jednotlivá aktiva v poměru k odhadu jejich fair value.

#### *3.4.1.2.3 Možnosti přecenění majetku*

Společnost si pro další zacházení s pozemky, budovami a zařízením může zvolit buď model historické (pořizovací) ceny (model historických nákladů) – tzv.cost model, nebo model přecenění (model reálné hodnoty) – tzv.revaluation model.

Model historických nákladů lze popsat tak, že po prvotním ocenění historickými náklady zůstává položka i nadále oceňována na této bázi. To vyžaduje úpravu ocenění v důsledku trvalého snížení hodnoty např. v případě postupného odpisování.

Aplikace modelu reálné hodnoty obnáší skutečnost, že po prvotním uznání se položka následně, ke každému rozvahovému dni, ocení „novou“ aktuální reálnou hodnotou.

Přeceňování musí být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že se účetní hodnota významně neodlišuje od hodnoty, která byla určena použitím fair value k datu rozvahy. Pokud by k takovému případu došlo, je zapotřebí nového přecenění.

Existují dvě možnosti:

- Položka byla při prvotním uznání oceněna na bázi historických nákladů.

Je-li např. v důsledku růstu tržních cen nová reálná hodnota vyšší než předchozí, je rozdíl přebytkem z přecenění, který neprochází výsledovkou, ale ovlivňuje přímo vlastní kapitál. V opačném případě by se jednalo o snížení vlastního kapitálu

- Položka byla již při prvotním uznání oceněna reálnou hodnotou.

Model reálné hodnoty umožňuje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Platí ovšem podmínka, že pokud společnost přeceňuje určitý majetek, musí přecenit nejen jednotlivý majetek, ale též celou třídu (viz výše), ke které majetek patří.

V případě zvýšení účetní hodnoty aktiva se podle IAS 16 účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka „přírůstek z přecenění“. Ten se v rozvaze váže ke konkrétnímu aktivu. Je celý zúčtován proti nerozděleným ziskům v okamžiku vyřazení aktiva, nebo je zúčtován postupně v částce, kterou tvoří rozdíly mezi odpisy založenými na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy založené na původní hodnotě aktiva. Toto ocenění se neprovádí přes výsledovku, je čistě rozvahovou operací.

Pokud by byl již dříve účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů, vykáže se rozdíl vyplývající z přecenění jako výnos.

Snížení hodnoty vyplývající z přecenění je účtováno proti vlastnímu kapitálu do výše, v jaké toto snížení nepřevyší částku, jež je vedena ve vlastním kapitálu u téhož aktiva.

Při takových operacích vzniká obvykle tzv. odložená daň. A to z důvodu, že přecenění podle modelu reálné hodnoty není daňově účinné. Odložená daň vzniká buď jako důsledek výsledkové operace a potom se účtuje výsledkově. Může však vzniknout v důsledku přecenění do fondu ve vlastním kapitálu, v tom případě by byla účtována rovněž proti tomuto fondu.

(2)

#### *3.4.1.2.4 Model přecenění v praxi*

U společností vykazujících podle IFRS se model přecenění v podstatě nepoužívá. V roce 2007 provedla Vysoká škola ekonomická v Praze analýzu o použití modelu fair value. Ze vzorku 256 společností, které vykazují podle IFRS byl model přecenění nalezen pouze v jednom případě.

(2)

#### *3.4.1.3 Odpisování budov a zařízení*

V účetnictví je odpis peněžním odhadem částky vyjádřené jako náklad, o níž se určité dlouhodobé aktivum v daném účetním období opotřebovalo. Hlavní příčinou opotřebení je fyzické zhoršení stavu a zastarávání majetku. Obecně platí, že odpis v každém účetním období je zobrazen jako náklad ve výsledovce, pokud není zahrnut do účetní hodnoty vyráběného aktiva.

V praxi jsou nejvíce používány následující metody odepisování:

- produkční metoda (výkonová) založená na výkonu odpisovaného aktiva,

Výkonové odpisy použije účetní jednotka v případě, že fyzické opotřebení a zastarávání je závislé na využití aktiva. Používání výkonových odpisů není všeobecně příliš rozšířeno, zejména proto, že výpočet odpisů dle výkonu vyžaduje podrobnou evidenci o provedených výkonech či službách. Nejčastěji se tato metoda používá při odpisu přírodních zdrojů.

- rovnoměrné odpisování,

Lineární odpisy rozkládají odepsatelnou částku rovnoměrně po celou dobu ekonomické životnosti aktiva.

- zrychlené metody (DDB, SYD),

Tyto metody umožňují aktivum odepisovat rychleji než lineární metoda. Jejich použití je vhodné tehdy, pokud je aktivum výkonnější v počátečních letech a jsou tedy vyšší výnosy, jež dané aktivum generuje, nebo jestliže v té době vyvolává nejvyšší servisní náklady.

Nejpopulárnější metodou zrychlených odpisů je metoda DDB. Spočívá ve stanovení konstantní odpisové sazby a klesající odepsatelné částce.

Druhou nejčastěji používanou metodou je metoda SYD (sum-of-the-years-digits). Ta je založena na klesající odpisové sazby a konstantní odepsatelné částce. Určitou dobu byla tato metoda velmi populární zejména v USA

- speciální odpisové metody.

(2)

Obecně platí, že k odhadnutí výše odpisů je třeba znát obvykle tyto veličiny:

- pořizovací náklady/ výdaje odpisovaného majetku (popř. jiné ocenění v době pořízení),

- zbytková hodnota, jež je odhadem částky, která je získána z aktiva při jeho vyřazení,
- předpokládaná doba použitelnosti, tedy doba, po niž bude podnik aktivum používat.

Doba použitelnosti je rozhodujícím faktorem při určení roční odpisové částky. Je to časový interval, během něhož je aktivum odepisováno.

(3)

### 3.4.2 IAS 40 - Investice do nemovitostí

#### 3.4.2.1 Charakteristika a historie standardu

Standard IAS 40 byl poprvé přijat v roce 2000, jeho první verze vstoupila v účinnost v roce 2001. V roce 2003 byl standard novelizován, novelizovaná verze vstoupila v účinnost 1. 1. 2005. Od té doby nedošlo k novelizaci standardu, pouze do něj byly promítnuty změny v ostatních standardech. Je významný zejména tím, že se jednalo o první standard, který zavedl model oceňování ve fair value pro nefinanční aktiva.

IAS 40 se vztahuje na uznání, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí včetně oceňování nároků na užívání majetku drženého v rámci operativního leasingu v účetní závěrce nájemce, o němž je účtováno jako o finančním leasingu a na oceňování investic do nemovitostí v účetních závěrkách pronajímatelů, které jsou poskytovány nájemci v rámci operativního leasingu. Standard se nevztahuje na situace, které jsou předmětem IAS 17 *Leasingy*.

(2)

Je třeba rozlišit povahu investic. U standardu IAS 40 se jedná o takové investice do aktiv, která společnost sama nevyužívá. Tyto investice je tedy nutno odlišovat od majetku užívaného vlastníkem. Ten je upraven IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Investice do nemovitostí bývají někdy nazývány jako „pasivní investice“. Jedná se o majetek (pozemek či budova) držený společností z důvodu příjmů z nájemného, kapitálového zhodnocení nebo z obou důvodů.



(2)

Standard se nevztahuje na biologická aktiva, která se vztahují k zemědělské aktivitě, a na nerostné zdroje.

IAS 40 přímo ve svém textu uvádí příklady investic do nemovitostí:

- pozemek držený spíše pro kapitálové zhodnocení než z důvodu prodeje v krátké době,
- pozemek držený pro v současné době neurčené budoucí použití,

Pokud společnost neurčila, zda použije pozemek jako pozemek užívaný vlastníkem nebo pro krátkodobý prodej, posuzuje se pozemek jako držený pro kapitálové zhodnocení.

- budova vlastněná vykazující společností (nebo držená v rámci finančního leasingu) a pronajímaná v rámci operativního leasingu,
- budova, která je prázdná, ale je držená za účelem operativního pronájmu,
- majetek, který je stavěn nebo vyvíjen proto, aby se z něj v budoucnu stala investice do nemovitosti (účinné od roku 2009).

Naproti tomu, podle IAS 40 investicemi do nemovitostí nejsou:

- pozemky a budovy, které se nakupují a prodávají v rámci běžného obchodu s nemovitostmi,

V tomto případě mají tyto nemovitosti formu zásoby a vztahuje se na ně IAS 2 *Zásoby*.

- budovy, které společnost stanoví na základě objednávky druhé smluvní strany,

V tomto případě jde o stavební smlouvu podle IAS 11 *Dlouhodobé zakázky*

- majetek, který je užíván vlastníkem a majetek, který má do budoucna sloužit jako majetek užívaný vlastníkem,
- majetek, který společnost drží za účelem rekonstrukce a následně jej bude sama užívat,

- majetek, který společnost pronajímá vlastním zaměstnancům (např. podnikové byty a ubytovny), a to bez ohledu na to, zdali zaměstnanci platí tržní nájemné či nikoliv,
- majetek užívaný vlastníkem, který má být vyřazen či prodán,
- majetek v procesu výstavby, a to i v případě, pokud by měl v budoucnu sloužit jako investice do nemovitostí (platilo do konce roku 2008),
- majetek, který společnost pronajímá druhé smluvní straně formou finančního leasingu.

(2)

#### 3.4.2.2 *Uznání a prvotní ocenění investic do nemovitostí*

Investice do nemovitostí se vykáže jako aktivum, pokud splňuje definici aktiv. Prvotně se ocení v pořizovací ceně, která může obsahovat i vedlejší náklady spojené s pořízením. Jedná se např. o právní poplatky, daně z převodu nemovitostí a podobně. Součástí pořizovací ceny investic do nemovitostí naopak nejsou náklady na záběh, provozní ztráty vzniklé před tím, než investice do nemovitosti dosáhne plánovanou úroveň využití a dále abnormální množství odpadového materiálu, práce nebo jiných zdrojů vzniklých při výstavě nebo přípravě majetku.

V případě pořízení ve vlastní režii se oceňuje na úrovni přímých nákladů plus režie, která je přiřazena na zdůvodnitelném základě.

Pokud je investice do nemovitosti získána směnou za jiné nepeněžní aktivum, je pořizovací cena této investice do nemovitosti rovna její fair value za předpokladu, že směnná transakce má komerční podstatu a fair value obou aktiv je spolehlivě měřitelná. Pokud nelze pořizované aktivum ocenit ve fair value, je pořizovací cena určena účetní hodnotou aktiva, kterého se společnost vzdává.

(1)

#### 3.4.2.3 *Ocenění následující po prvotním ocenění*

IAS 40 povoluje, aby společnost sama rozhodla, který model pro následné oceňování zvolí. Společnost se rozhoduje mezi fair value modelem a modelem pořizovací ceny (cost modelem).

#### *3.4.2.3.1 Model fair value*

V případě, že se společnost rozhodne pro fair value model, musí přeceňovat vždy k datu rozvahy všechny investice do nemovitostí na fair value. Rozdíl z přecenění se účtuje výsledkově. Pokud společnost začne tento model používat, musí jej používat po celou dobu existence investice do nemovitosti, tj. do doby jejího vyřazení nebo do doby, kdy se majetek stane majetkem užívaným vlastníkem nebo jej společnost začne připravovat pro následný prodej.

Standard je založen na předpokladu, že u většiny investic do nemovitostí je možné fair value určit. Mohou však nastat situace, kdy fair value určit nelze. Tyto situace jsou řešeny ve standardu tak, že v rámci modelu fair value společnost oceňuje investice do nemovitostí, u nichž nelze zjistit fair value na bázi modelu pořizovací ceny. Jednotlivý majetek se tedy oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

(1)

#### *3.4.2.3.2 Model pořizovací ceny*

V tomto modelu společnost oceňuje všechny investice do nemovitostí v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Výjimkou jsou aktiva držena k prodeji, která jsou oceňována v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti*.

#### *3.4.2.4 Transfery majetku*

Transfery majetku představují převedení majetku pod dikci jiného standardu. V případě, že společnost používá model pořizovací ceny, neznamenají transfery žádnou

změnu v účetní hodnotě majetku, neprovádí se tedy žádná změna v ocenění majetku. Jiná je však situace, pokud společnost používá model fair value.

Standard IAS 40 vymezuje tyto typy transferů:

- transfery z investic do nemovitostí do majetku užívaného vlastníkem,

Za této situace se podle IAS 40 stane fair value, ve které byla investice do nemovitosti vykazována, výchozím oceněním pro nemovitost. Změny v hodnotě, které byly v minulosti zaúčtovány, se neruší.

- transfery z investic do nemovitostí do zásob,

Tento typ transferu je možný pouze v případě, pokud nedošlo ke změně ve využívání aktiva. Tedy pokud nebyly zahájeny činnosti směřující ke zlepšení stavu majetku s cílem jeho prodeje. V tom případě by k transferu do zásob nedošlo a aktivum by bylo klasifikováno jako investice do nemovitostí až do jeho prodeje. Pokud došlo k zahájení činností směřujících k vylepšení aktiva s cílem jeho následného prodeje a provádí se transfer do zásob, je výchozím oceněním pro tuto zásobu fair value investice do nemovitosti k datu transferu.

- transfery z majetku užívaného vlastníkem do investic do nemovitostí,

Je-li majetek nejprve klasifikován jako majetek užívaný vlastníkem a je oceňován modelem pořizovací ceny podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, a později se stane investicí do nemovitosti oceňovanou modelem fair value, bude oceněn ve fair value k datu změny v používání (k datu transferu).

Jednalo-li by se o pokles hodnoty, je okamžitě účtována ztráta. V opačném případě by záviselo na skutečnosti, zda je zvýšení zrušením původního snížení nebo samostatným zvýšením. Zvýšení se účtuje přímo do vlastního kapitálu – fondu z přecenění. Při vyřazení investice do nemovitostí se tento fond zúčtuje proti nerozděleným ziskům minulých let.

- transfery ze zásob do investic do nemovitostí,

Dojde-li k transferu zásob do investic do nemovitostí, které budou účtovány ve fair value, rozdíl mezi fair value majetku k datu transferu a jeho původní účetní hodnotou se zaúčtuje výsledkově.

- transfery z majetku ve výstavbě do investic do nemovitostí,

Pokud společnost dokončí ve vlastní režii výstavbu nebo vývoj investice do nemovitosti, která bude účtována v modelu fair value, rozdíl mezi fair value majetku k datu transferu a původní účetní hodnotou se zaúčtuje výsledkově.

(2)

#### *3.4.2.5 Vyřazení investic do nemovitostí*

K vyřazení investice do nemovitostí z rozvahy má dojít v případě, kdy je prodána, pronajata formou finančního leasingu nebo pokud trvale není využívána a z jejího vyřazení se neočekává žádný ekonomický užitek.

Zisky a ztráty z vyřazení investice do nemovitosti se určí jako rozdíly mezi čistými výtěžky (tržbami) z prodeje a účetní hodnotou aktiva a účtují se jako výnos nebo náklad ve výsledovce.

(2)

#### *3.4.3 IAS 38 – Nehmotný majetek*

##### *3.4.3.1 Charakteristika standardu a vymezení dlouhodobého nehmotného majetku*

Předmětem standardu IAS 38 jsou nehmotná aktiva, nejsou-li upravena jinými standardy. Předmětem standardu nejsou zejména finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, goodwill a ostatní nehmotná aktiva, která jsou upravena jinými standardy.

Standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, jež nemá hmotnou podstatu. Nehmotnými aktivy jsou například programy, patenty, filmy, seznamy zákazníků, dovozní kvóty, koncese atd. Ne všechna tato aktiva však plní standardem požadované podmínky pro jejich rozpoznání a vykázání v rozvaze.

Podmínky rozpoznání nehmotných aktiv definuje standard poměrně striktně, důležité je zejména prokázání dostatečné jistoty, že vykázané nehmotné aktivum přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch.

(2)

#### 3.4.3.2 *Rozpoznání*

K rozpoznání a vykázání nehmotného aktiva je třeba, aby aktivum splnilo obecnou definici aktiva formulovanou v Koncepčním rámci. Důležitými podmínkami rozpoznání nehmotného aktiva jsou:

- identifikovatelnost,

Tuto podmínku splňuje aktivum v případě, že je možné oddělit jej od podniku a např. prodat, pronajímat či vyměnit a dále jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona.

Může nastat situace, kdy nehmotné aktivum je obsaženo na hmotném nosiči. V takovém případě je nutno posoudit, která složka je významnější a podle toho aktivum dále sledovat a vykazovat buď jako hmotné nebo jako nehmotné.

- ovládání.

Zde je významnou podmínkou právo získat budoucí ekonomický efekt a dále možnost omezit přístup jiných subjektů k tomuto prospěchu. Právo obvykle plyne ze zákonných práv spojených s nehmotným aktivem jako jsou patenty, licence apod. Platí, že pokud není nárok právně vymahatelný, bude podnik obtížně prokazovat, že kontrola nad aktivem je natolik spolehlivá, aby mohl aktivum vykazovat v rozvaze.

(2)

### 3.4.3.3 Oceňování

#### 3.4.3.3.1 Ocenění v momentě pořízení

Výchozím oceněním při pořízení aktiva nákupem je pořizovací cena (pořizovací náklady). Jde o náklady/výdaje na nákup dlouhodobého majetku, přičemž nerozhoduje, zda byly vynaloženy v hotovosti, či zda byl majetek pořízen na obchodní úvěr. Tyto náklady zvyšují stav majetku podniku, přiřazují se tedy k majetku jako jeho ocenění a v rozvaze se vykazují jako aktiva. Pořizovací náklady aktiv, u nichž je předpoklad, že budou dávat užitek po dobu delší než jeden rok jsou systematicky odepisovány. Str.85 Standard IAS 38 je založen na předpokladu, že ochota zaplatit za aktivum určitou výši pořizovací ceny odráží očekávání užitečnosti tohoto aktiva v budoucnu.

Standard také negativně vymezuje ty výdaje, které nejsou pořizovacími náklady. Jedná se např. o náklady na zaškolení zaměstnanců, náklady na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku, náklady zbytečně vynaložené apod.

##### 3.4.3.3.1.1. Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku

Pořizovací cenou aktiva nabytého v rámci podnikové kombinace je jeho fair value k datu akvizice.

Akvizice (nabytí) je taková podniková kombinace, při níž jeden podnik – nabyvatel, získává kontrolu nad čistými aktivy (vlastním kapitálem) a operacemi nabývaného podniku. Přičemž nabývanému podniku poskytne v rámci směnné transakce určitou protihodnotu.

(3)

I zde je nutné přezkoumat, zda aktivum splňuje podmínky rozpoznání nehmotných aktiv (viz výše). Platí, že nabyvatel uzná a samostatně vykáže i taková nehmotná aktiva, která nabývaný podnik ve své závěrce nevykazoval, splní-li tato aktiva kritéria pro rozpoznání nehmotných aktiv.

Nově identifikovaným nehmotným aktivem může být při podnikové kombinaci např. obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj apod.

#### *3.4.3.3.1.2. Bezúplatné pořízení*

V případě bezúplatného pořízení je aktivum oceněno ve fair value. Může jít o případ, kdy je podniku státem přidělena státní dotace, výrobní kvóta či licence. Alternativním přístupem je ocenění nominální hodnotou, v případě že jde o aktivum pořízené bezúplatně v rámci dotace. Takové ocenění se použije v případě, že nebude k dispozici trhem určená fair value.

#### *3.4.3.3.1.3. Pořízení směnou*

Zde je prioritou určit, zda jde o komerční transakci či nikoliv (viz výše). Pokud ano, položka aktiva se ocení ve fair value získaného aktiva. Pokud ji nelze spolehlivě určit, je využita fair value poskytnutého aktiva. Nemá-li směnná transakce komerční povahu, ocenění ve fair value se nepoužije.

#### *3.4.3.3.1.4. Vytvoření vlastní činností*

Při pořízení nehmotného aktiva vlastní činností existuje několik sporných momentů, které standard velice podrobně upravuje. Jako první je třeba určit okamžik, ve kterém lze s dostatečnou jistotou rozpoznat, že nehmotné aktivum bude v budoucnu vytvářet ekonomické užitky. Další problematickou otázkou je spolehlivé ocenění interně generovaného nehmotného aktiva. Dále je obtížné odlišit náklady vynaložené na konkrétní nehmotné aktivum od nákladů na interně tvořený goodwill a od nákladů na běžnou činnost.

Interně generovaný goodwill vzniká v důsledku toho, že podnik je systémově propojený mechanismus, jenž je schopen vytvářet synergií efekt (hodnota podniku, stejně jako hodnota dobře fungujícího stroje, je vždy vyšší než hodnota jednotlivých částí rozprodaných na trhu.

Pro rozpoznání interně generovaného nehmotného aktiva je důležité, v jaké fázi vytváření se nalézá. Standard odděluje dvě fáze:

- fázi výzkumu,



Ve fázi výzkumu není výsledek výzkumu uznán jako samostatné aktivum. Náklady vynaložené na výzkum ovlivní hospodářský výsledek v období, v němž byly vynaloženy.

Fáze výzkumu je standardem definována jako činnost směřující k získávání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení a výběr aplikací výsledků zkoumání a dále hledání alternativních materiálů, zařízení výrobků, procesů, systémů nebo služeb včetně vyhodnocení výsledných variant.

- fázi vývoje.

Teprve ve fázi vývoje může být dostatečně prokázáno, že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a v budoucnu bude přinášet užitek. Teprve poté je vyvíjené aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady vynaložené od okamžiku, kdy bylo aktivum rozpoznáno.

Nehmotná aktiva nacházející se ve fázi vývoje jsou aktivována, pouze pokud splňují tyto předpoklady:

- Jsou technicky proveditelná.
- Je zde záměr dokončit vývoj.
- Jsou dostupné zdroje pro dokončení – technické, finanční..
- Účetní jednotka je schopna je využít či prodat.
- Jsou užitečné pro podnik, vzniká po nich poptávka.
- Náklady na ně vynaložené lze spolehlivě vyčíslit.

(1)

#### *3.4.3.3.2 Ocenění po prvotním uznání – přecenění nehmotného majetku*

Podnik si může zvolit pro přecenění svých nehmotných aktiv, která byla prvotně uznána v rozvaze v pořizovací ceně ze dvou modelů. Tento model aplikuje na celou třídu nehmotných aktiv. Důvodem pro přeceňování všech nehmotných aktiv v jedné třídě je zabezpečení jednotné oceňovací základny ve vazbě na poskytované účetní informace

v účetní závěrce. Platí, že položky obsažené v jednotlivých třídách aktiv mají být přeceněny v průběhu krátkého časového období. IAS 38 povoluje tyto modely:

- model pořizovací ceny (Cost model),

Použije-li podnik model pořizovacích nákladů, vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v jeho pořizovacích nákladech snížených o oprávky (kumulované odpisy).

- model přecenění (Revaluation model).

Pokud si podnik zvolí model přecenění, vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v přeceněných částkách (v reálných hodnotách), snížených o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty nehmotného aktiva. I zde platí, že pro stanovení reálné hodnoty musí existovat aktivní trh. Podle IAS 38 aktivní trh neexistuje pro značky, názvy periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo obchodní značky, protože tato aktiva jsou jedinečná a případné transakce jsou sjednány mezi individuálními kupujícími a prodávajícími. Pokud pro aktivum neexistuje aktivní trh, je vedeno v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Pro model přecenění platí, že neumožňuje přecenění těch nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva a dále neumožňuje vstupní uznání nehmotných aktiv oceněných jinak než jejich pořizovací náklady.

V důsledku přecenění je účetní hodnota nehmotného aktiva zvýšena nebo snížena. Zvýšení účetní hodnoty nehmotného aktiva se vykazuje ve speciálně vymezené složce vlastního kapitálu (např. ve fondu z přecenění). Snížení účetní hodnoty nehmotného aktiva se vykazuje prostřednictvím výsledku hospodaření.

Přecenění se má provádět v takových intervalech, aby se přeceněná částka (účetní hodnota) nelišila od reálné hodnoty.

(4)

#### 3.4.3.4 Doba životnosti nehmotných aktiv

Dobu použitelnosti nehmotného aktiva určují následující faktory:

- ekonomické – určují dobu, po kterou budou do podniku plynout ekonomické užitky z aktiv,
- právní – omezují dobu kontroly nad aktivem.

Doba použitelnosti má být přezkoumána každé účetní období. Pokud je nutno ji měnit, tak se tato změna posuzuje jako změna v účetním odhadu a postupuje se v souladu s IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Pokud dojde k překlasifikaci nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti na nehmotné aktivum s určitelnou dobou použitelnosti, je nutno vždy provést test na snížení hodnoty.

(4)

#### 3.4.3.5 Amortizace

IAS 38 definuje nehmotná aktiva s určitelnou dobou použitelnosti a nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Nehmotná aktiva s určitelnou dobou použitelnosti jsou odepisována. Platí v podstatě stejné zásady pro odepisování jako u hmotných aktiv. Odepisovatelná částka je stanovena po odečtení zbytkové hodnoty, která se u nehmotných aktiv předpokládá nulová. Metoda odepisování má odrážet způsob, jakým bude spotřebováván ekonomický užitek. Pro většinu nehmotných aktiv se stává základní metodou odepisování metoda lineární. Podle IAS 38 musí být přezkoumána doba použitelnosti, metody odepisování a zbytková hodnota minimálně alespoň na konci každého účetního období.

Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti se neodepisují. Podnik musí každoročně provádět test na snížení hodnoty aktiv podle IAS 36 - *Snížení hodnoty aktiv*. Doba použitelnosti se přezkoumává každé účetní období.

(4)

#### 3.4.3.6 *Vyřazení nehmotných aktiv*

Nehmotné aktivum by mělo být odúčtováno v okamžiku

- vyřazení

nebo

- kdy z něj podniku neplynou žádné další ekonomické užitky.

Zisk nebo ztráta je vykázána ve výsledovce v okamžiku vyřazení. Okamžik vyřazení aktiva se určí v souladu s IAS 18 – *Výnosy*.

(4)

#### 3.4.3.7 *Zveřejnění nehmotných aktiv*

Při zveřejňování nehmotných aktiv je požadováno, aby podnik rozlišil nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva a pro každou třídu aktiv zveřejnit:

- dobu použitelnosti, odpisové metody a sazby,
- hrubou účetní hodnotu a kumulované odpisy agregované se ztrátami ze snížení hodnoty na začátku a na konci účetního období,
- částku odpisů z výsledovky,
- sesouhlasení počátečních a konečných zůstatků.

Podnik má dále zveřejnit:

- popis významných nehmotných aktiv,
- nehmotná aktiva poskytnutá jako záruky,
- budoucí závazky z nabytí nehmotných aktiv.

(4)

### 3.4.4 IAS 36 – Snížení hodnoty

#### 3.4.4.1 Rozsah působnosti standardu

Předmětem standardu jsou zejména:

- dlouhodobá hmotná aktiva určená k používání účetní jednotkou,
- dlouhodobá nehmotná aktiva včetně goodwillu, a to ať jsou oceňována historickou cenou nebo přeceňována na fair value,
- investice do nemovitostí, pokud pro jejich ocenění není zvolen model fair value,
- biologická aktiva, pokud nejsou oceňována ve fair value, ale historickou cenou,
- podíly v podnicích s podstatným a rozhodujícím vlivem a společné podniky.

(1)

#### 3.4.4.2 Základní východiska

Základním východiskem tohoto standardu je realizace zásady opatrnosti v racionálním ekonomickém prostředí. Důležitou podmínkou je neomezená doba trvání podniku v budoucnosti, která umožní využít dlouhodobé efekty z užívání aktiv.

Standard vyžaduje testování možného snížení hodnoty aktiv. Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než zpětně získatelná částka, je nutno snížit hodnotu aktiva a zaznamenat ztrátu ze snížení hodnoty aktiva.

Klíčovým pojmem je zpětně získatelná částka, která je standardem definována jako vyšší a to z fair value aktiva snížené o náklady prodeje nebo z hodnoty užívání. Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které bude užívání aktiva generovat, včetně eventuální tržby z jeho prodeje na konci doby jeho použitelnosti.

Postup rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty lze tedy popsat následovně:

Ke snížení hodnoty aktiva je v souladu s IAS 36 nutno přistoupit tehdy, pokud účetní hodnota je vyšší než zpětně získatelná částka. K novému ocenění se tato částka využije.

Účetní jednotka by měla k datu každé účetní závěrky zvažovat, zda existují náznaky o možném snížení hodnoty držených aktiv. Standard uvádí příklady příznaků, které signalizují, že ke snížení hodnoty aktiva došlo. Jde o:

- pokles tržní ceny aktiva, který je rychlejší, než se očekávalo při stanovení odpisů,
- změny tržní úrokové sazby,
- zastarávání či fyzické poškození aktiva,
- změny, které povedou k tomu, že aktivum bude využíváno v menším rozsahu, než se původně předpokládalo.

Standard vždy vyžaduje testování možného snížení hodnoty u nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti a u nedokončených nehmotných aktiv. Testování snížení hodnoty není nutno provádět najednou, je však třeba dodržet, aby jednotlivá aktiva byla testována vždy ve stejnou dobu.

(1)

#### *3.4.4.3 Zjištění zpětně ziskatelné částky*

Pro zjištění zpětně ziskatelné částky je třeba definovat předmět ocenění, určit fair value a určit hodnotu z užívání.

Nejprůkaznějším způsobem zjištění fair value je užití ceny sjednané v závazné smlouvě o prodeji za obvyklých tržních podmínek, která je snížena o odhadnuté náklady prodeje aktiva. Pokud taková cena není k dispozici, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, užije se za základ ocenění tržní cena snižená o náklady pozbytí aktiva. Odhadnuté náklady prodeje je třeba chápat v širokém slova smyslu, tedy jako všechny náklady, které jsou vyvolány prodejem aktiva.

Za hodnotu z užívání se považuje současná hodnota budoucích čistých peněžních toků, které bude užívání aktiva generovat, včetně eventuelní tržby z prodeje aktiva na konci doby jeho použitelnosti. Vyčíslení očekávaných peněžních toků z aktiva musí účetní jednotka založit na doložitelných předpokladech. Do očekávaných peněžních toků nesmí být zahrnuty důsledky událostí očekávaných v budoucnu, jako je plánované technické zhodnocení aktiva či důsledky očekávané restrukturalizace.

(1)

#### *3.4.4.4 Rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty a její zachycení*

Zpětně získatelná částka, zjištěná postupy uvedenými výše, je porovnána s účetní hodnotou aktiva. Pokud je účetní hodnota vyšší než zpětně získatelná částka, došlo ke snížení hodnoty aktiv a účetní ocenění aktiv je třeba snížit.

Ztráta ze snížení je zachycena jako náklad – újma (loss) snižující hospodářský výsledek v období, kdy ke snížení hodnoty došlo, případně kdy bylo zjištěno.

Pominou-li důvody, které vedly k předchozímu snížení hodnoty aktiva, dojde ke zrušení nebo částečnému snížení ztráty ze snížení hodnoty, které je vykázáno ve výsledovce jako zvýšení hospodářského výsledku.

(1)

### **3.5 IFRS 5 – Aktiva k prodeji a ukončované činnosti**

#### *3.5.1 Charakteristika standardu, výchozí definice*

IFRS 5 je věnován povinností účetní jednotky v oblasti účetního zachycení a zveřejnění uvedených skutečností. Standard komplexně upravuje účetní zobrazení ukončovaných činností a aktiv a skupin aktiv a závazků držených k prodeji.) Standard vstoupil v platnost pro účetní období počínající 1. lednem 2005 a nahradil standard IAS 35 – Ukončované činnosti. Účelem standardu je informovat uživatele o ukončovaných činnostech, ziscích a ztrátách, kterých bylo dosaženo v souvislosti s těmito aktivitami. Díky této informaci je umožněn kvalifikovanější odhad dalšího vývoje podniku.

Cíle standardu:

- odděleně vykázaná aktiva držená pro prodej v rozvaze v ocenění respektujícím zásadu opatrnosti – oceněn na bázi nižší ze dvou hodnot,
- odděleně vykazané výsledky ukončovaných činností ve výsledovce (výsledky jež se v budoucnu nebudou opakovat).

(1)

Předmětem standardu jsou dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k používání, ale jsou označována jako aktiva držená k prodeji. Může jít o aktiva v dřívější době používaná, i aktiva, která již byla nakoupena s úmyslem dalšího prodeje.

#### 3.5.1.1 Aktiva určená k prodeji

Standard vymezuje kritéria pro klasifikaci aktiv či skupin aktiv a závazků jako „určených k prodeji“:

- Užitek očekávaný z aktiva bude dosažen zejména prodejem, nikoliv dalším užíváním.
- Aktivum či skupina aktiv a závazků musí být k dispozici pro prodej.
- Prodej musí být vysoce pravděpodobný.
- Management firmy musí provádět kroky směřující k prodeji aktiva (ty spočívají např. ve vyhledávání kupce, aktivní nabídka na trhu apod.).
- Prodej by měl být ukončen do jednoho roku. Vykazování a klasifikace aktiva jako určeného k prodeji je možná pouze tehdy, pokud zpoždění prodeje je způsobeno okolnostmi, jež nemohla účetní jednotka ovlivnit.

(1)

Standard negativně vymezuje aktiva, která nejsou standardem IFRS 5 upravována. Jedná se o následující:

- finanční aktiva – v působnosti IAS 39 – *Finanční nástroje*,
- investice do nemovitostí – v působnosti IAS 40 – *Investice do nemovitostí*,
- dlouhodobá biologická aktiva užívaná v zemědělství – v působnosti IAS 41 – *Zemědělství*,
- odložené daňové pohledávky – v působnosti IAS 12 – *Daně ze zisku*,



- aktiva, jež vyplývají ze zaměstnaneckých požitků – v působnosti IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*,
- aktiva vzniklá z pojistných smluv – v působnosti IFRS 4 – *Pojistné smlouvy*.

(1)

Platí, že k prodeji může být určeno jedno aktivum nebo celá vyřazovaná skupina aktiv (disposal group). Tato skupina může zahrnovat také závazky související s aktivy.

Standard v souvislosti se skupinou vyřazovaných aktiv hovoří o pojmu „peněžitková jednotka, či skupina peněžitkových jednotek. Tento pojem definuje IAS 36 jako nejmenší zjistitelnou skupinu aktiv vytvářející peněžní toky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních tocích z jiných aktiv nebo skupiny aktiv.

### 3.5.1.2 Aktiva držaná k ukončované činnosti

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví definují následující podmínky, které musí splňovat aktiva držaná k ukončované činnosti. Není nutné splnění všech podmínek:

- Aktiva jsou nositeli samostatného významného oboru činnosti podniku, nebo jsou dílčím celkem v rámci postupně likvidovaného oboru činnosti v souladu s individuálně koordinovaným plánem podniku.

nebo

- Představují samostatnou významnou územní část podniku, popřípadě jsou dílčím celkem v rámci postupně likvidovaného provozu.

### 3.5.2 Přeceňování vyřazované skupiny aktiv

Při následném přeceňování vyřazované skupiny, jejíž součástí jsou i aktiva vyloučená z působnosti IFRS 5, jsou tato aktiva přeceněna v souladu s jednotlivými standardy, které je upravují. Teprve poté je zjištěna účetní hodnota vyřazované skupiny.

V případě, že účetní hodnota aktiv a závazků ve skupině je vyšší než fair value vyřazované skupiny snížené o náklady prodeje, bude uznána ztráta ze snížení hodnoty. Ta je nejprve vypořádána snížením goodwillu, pokud byl skupině aktiv pořízených při akvizici přiřazen a teprve potom je snížení hodnoty alokováno na jednotlivá aktiva ve skupině v poměru jejich účetních hodnot. To se děje v případě, že by goodwill nepostačil k absorbování celé ztráty. Tento postup upravuje IAS 36.

### *3.5.3 Přeřazení aktiv (případně skupin aktiv a závazků ze skupiny držných k prodeji)*

V účetní praxi může nastat situace, kdy se změní záměr účetní jednotky a ta se rozhodne dříve vyřazené aktivum dále používat. Toto aktivum tedy zařadí do příslušného segmentu aktiv v souladu s jeho dalším způsobem užívání a přestane jej klasifikovat jako aktivum držné k prodeji.

Aktivum je v takovém případě oceněno nižší ze dvou následujících hodnot; buď původní účetní hodnotou, ve které bylo evidováno před vyřazením z používání, nebo zpětně získatelnou částkou stanovenou k datu přeřazení aktiva mezi aktiva k používání. V případě ocenění původní účetní hodnotou musí být promítnuty odpisy a amortizace, která by byla vykázána v případě, pokud by nedošlo k přeřazení aktiva.

### *3.5.4 Vykazování a zveřejňování*

#### *3.5.4.1 Vykázání a zveřejnění týkající se ukončovaných činností*

Platí, že účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, které umožní uživatelům účetní závěrky posoudit dopady ukončovaných činností a vyřazených dlouhodobých aktiv na její stávající i budoucí výkonnost a finanční stabilitu.

V případě ukončovaných činností je povinnost účetní jednotky odděleně zveřejnit ve výsledovce hospodářský výsledek ukončovaných činností po zdanění a ztrátu nebo zisk z přecenění souvisejících vyřazovaných aktiv (nebo skupin aktiv a závazků) na fair value sníženou o náklady prodeje po zdanění.

Dále je nutné zveřejnit podrobnější informace o ukončovaných činnostech, které je již možné poskytnout ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům.

#### *3.5.4.2 Vykázání a zveřejnění aktiv a skupin aktiv a závazků držených k prodeji, které nejsou vyřazovány v souvislosti s ukončovanými činnostmi*

Aktiva držená za účelem prodeje a závazky, které jsou součástí vyřazovaných skupin jsou vykazovány v samostatných položkách, odděleně od ostatních aktiv a pasiv v rozvaze. Nepovoluje se kompenzace těchto aktiv a závazků.

U všech aktiv či skupin aktiv a závazků držených k prodeji má účetní jednotka povinnost zveřejnit popis dlouhodobého aktiva (popř. vyřazované skupiny aktiv), popsat okolnosti uskutečněného prodeje či vyřazení z používání a zisk či ztrátu vzniklou z přecenění tohoto aktiva či skupiny aktiv a závazků. Dále, je-li to možné, by měla účetní jednotka určit segment, do něhož vykazované aktivum patří.

(1)

## **4 Praktická část**

### **4.1 Teoretický příklad na IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Zadání:

Společnost Medika provozuje maloobchodní řetězec prodejen. Nové bezpečnostní předpisy vydané příslušným ministerstvem požadují, aby ve všech maloobchodních prodejnách byl instalován automatický protipožární systém. Avšak vybavení prodejen tímto protipožárním systémem nepřispěje ke zvýšení tržeb společnosti.

V minulosti společnost nezaznamenala žádný požár ve svých provozovnách a vedení společnosti považuje výskyt požáru v budoucnu za málo pravděpodobný. Instalace protipožárního zařízení nebude mít tedy vliv na snížení plánovaných provozních nákladů.

Může účetní jednotka zahrnout protipožární systém do majetku jako zařízení dle IAS 16?

Řešení:

Ano, vedení společnosti musí aktivovat pořizovací náklady na automatický protipožární systém do dlouhodobého majetku jako navýšení zůstatkové hodnoty jednotlivých prodejen (předpokladem je, že každá prodejna je evidována jako samostatná peněžotvorná jednotka). Avšak navýšená hodnota nesmí překročit zpětně získatelnou hodnotu. Pořízení protipožárního systému samo o sobě nepřispívá ke zvýšení budoucího užitku společnosti, avšak umožňuje realizaci budoucího užitku plynoucího z již existujících aktiv. Vedení společnosti může realizovat svou činnost a z ní plynoucí užitky pouze za předpokladu instalace automatického protipožárního zařízení. V opačném případě by statní orgány s velkou pravděpodobností zakázaly činnost v prodejnách bez tohoto zařízení.

Pořizovací náklady na automatický protipožární systém však nemohou být aktivovány dříve, než bude ukončena jejich instalace. Zároveň nesmí být zaúčtována rezerva na budoucí instalaci tohoto systému.

(9)

#### ***4.2 Praktický příklad na IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení***

Zadání:

Podnik podnikající v chemickém průmyslu vybudoval na konci roku 2008 nový závod za 300 000 tis. Kč. Doba použitelnosti závodu se odhaduje na 20 let a zbytková hodnota se odhaduje nulová. Podnik po dobu své činnosti bude kontaminovat půdu. Podle zákonné legislativy musí při ukončení výrobního procesu provést dekontaminaci. Odhadované náklady na dekontaminaci činí 50 000 tis. Kč. Podnik používá diskontní sazbu ve výši 10 %. Jaká bude pořizovací cena linky?

Řešení:

V souladu s IAS 16 se odhadované náklady na dekontaminaci stanou součástí pořizovací ceny nového závodu. Tyto náklady je nutno diskontovat na současnou hodnotu.

Současná hodnota nákladů na dekontaminaci:

$$50\,000 / 1,1^{20} = 7\,432 \text{ tis. Kč.}$$

Celková pořizovací cena nového závodu:

$$300\,000 + 7\,432 = 307\,432 \text{ tis. Kč.}$$

#### **4.3 Teoretický příklad na IAS 38 – Nehmotná aktiva**

Zadání:

Účetní jednotka A působí v oblasti bankovníctví se zaměřením na fyzické osoby. Jejich strategií je diverzifikace služeb a rozšíření klientské základny. Prvním krokem v tomto plánu je založení divize investičního bankovníctví. Banka si je vědoma toho, že bude třeba zaměstnat vysoce kvalifikované zaměstnance za účelem rychlého zatraktivnění nové obchodní činnosti.

Banka nabídla zaměstnání deseti osobám a tyto nabídky byly přijaty. Smlouvy jsou na pětileté období a obsahují značné počáteční motivační bonusy, bez možnosti navrácení v případě, že zaměstnanec odejde během doby trvání smlouvy.

Může vedení vykázat počáteční motivační platby v nehmotných aktivech?

Řešení:

Ne, počáteční motivační platby by měly být účtovány do nákladů v okamžiku jejich vzniku. Počáteční platba totiž nezakládá nárok na budoucí ekonomický přínos, nad kterým má vedení kontrolu – existuje zde riziko, že noví pracovníci odejdou během doby trvání smlouvy. Platba poskytuje užitek v zabezpečení kvalifikovaných zaměstnanců, který je spotřebován v okamžiku, kdy do banky tito zaměstnanci nastoupí.

(4)

#### **4.4 Praktický příklad na IAS 40 – Investice do nemovitostí**

Zadání:

Společnost Xelo, s.r.o. postavila budovu k pronajmutí s pořizovací cenou 30 mil Kč. Po datu kolaudace 1. března 2009 byla budova tři měsíce částečně neobsazena a účetní jednotce za tu dobu vznikla ztráta ve výši 450 000 Kč z titulu provozních nákladů budovy. V jaké výši bude vykázána pořizovací cena budovy?

Řešení:

Budova má pořizovací cenu 30 mil Kč bez ohledu na utrpěnou ztrátu na začátku provozu.

## **5 Závěr**

Bakalářská práce na téma „Vykazování dlouhodobého majetku v mezinárodních standardech finančního výkaznictví IAS/IFRS“ vycházela ze základního cíle vymezit dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek dle způsobu jeho užití a následně jej vykázat dle mezinárodních účetních standardů IFRS.

Před vymezením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku bylo třeba popsat proces utváření harmonizace účetnictví a jeho dopad na utváření základních oceňovacích koncepcí užívaných v mezinárodním účetnictví.

Klíčovou problematikou celé práce byla analýza jednotlivých účetních standardů, ve snaze co nejlépe a co nejkompexněji vystihnout jejich podstatu a přínos.

Některé z analyzovaných standardů byly poté použity v závěru práce jako názorná ukázka aplikace v účetní praxi.

## 6 *Seznam literatury*

1. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vydání. Brno: Computer Press, a.s. 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
2. KRUPOVÁ L., VAŠEK L., ČERNÝ M. R. *IAS/ IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, Interpretace*. 1. vydání. Praha: VOX a.s. – Nakladatelství, 2009. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3
3. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – Světový koncept*. 4. vydání. Praha: Polygon. 2008. 536 s. ISBN80-7273-090-8.
4. PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS Studijní pomůcka pro distanční studium*. 2. upravené vydání. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. 2007. ISBN 978 – 80 – 7318 – 626 – 5
5. České účetní standardy pro podnikatele. ČÚS č.013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/013.aspx> (accessed March 19, 2010).
6. Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002. Vyhláška č.502/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví.  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>(accessed March 19, 2010).
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon o účetnictví.  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/> (accessed March 19, 2010).
8. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 13. aktualizované vydání. Praha: Polygon. 2003. ISBN 80-7273-084-3



9. KOVAL, Jiří. Aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví - praktická řešení; IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení : Praktická řešení. *Účetnictví* [online]. 2004, 9, [cit. 2010-03-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-clanky-2004/ias-16-pozemky-budovy-zarizeni.jhtml>>.