

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

- B.I. 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

- B.II. 1. Pozemky**
2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku uvedené v § 6, 7 a § 69 odst. 3 vyhlášky.

3. Oceňování

- 3.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle § 25 a 27 zákona a § 47, 61 a 61a vyhlášky.**
3.2. Reprodukční pořizovací cenou se ocení i vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, a dlouhodobý nehmotný a hmotný

majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (například inventarizační přebytek).

- 3.3. Vlastními náklady se rozumí podle § 25 odst. 4 písm. d) zákona 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 (přesahuje období jednoho účetního období).
- 3.4. Ocenění souboru movitých věcí se zvýší o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu nebo vlastní náklady věci do souboru dodatečně zařazené. Při vyřazení části souboru movitých věcí se ocenění souboru sníží o ocenění vyřazené části, přičemž míra odepsanosti vyřazené části je shodná s mírou odepsanosti souboru.
- 3.6. O trvalém snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje prostřednictvím oprávek (účty účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku); přitom je nutné upravit odpisový plán.
- 3.7. Při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku trvalým vyřazením věci, aniž by se majetek znehodnotil nebo ztratil způsobilost užívání, a vyřazená věc byla součástí ocenění majetku a po vyřazení má povahu samostatné movité věci, se ocenění majetku sníží o ocenění vyřazené věci. Míra odepsanosti vyřazení věci je shodná s mírou odepsanosti původního majetku.

4. Odpisování

- 4.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje podle § 28 zákona a § 56 vyhlášky.
- 4.2. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.
- 4.3. Odpisy s výjimkou odpisů záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.
- 4.4. Zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného je rozdílem mezi oceněním majetku a oprávkami dlouhodobého majetku odpisovaného, které se vytvářejí podle účetních odpisů.
- 4.5. Postup účtování odpisů u majetku najatého podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli, je uveden v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem (obdobně se postupuje i u smluv o pronajátém majetku odpisovaném nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000, sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005).
- 4.6. Odpisy záporného goodwillu se účtují rovnoměrně šedesát měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy.

- 4.7. Odpisy vyjadřující postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují rovnoměrně sto osmdesát měsíců:
- a) při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku nebo
 - b) při záporném oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy.
- 4.8. Při odpisování zvířat základního stáda a tažných zvířat lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.
- 4.9. Při odpisování pěstitelských celků trvalých porostů, které nájemce dokončil na cizím pozemku a nejsou vykazovány u vlastníka pozemků, postupuje nájemce shodně, jako by byly dokončeny na vlastním pozemku; vlastník pozemku tyto pěstitelské celky trvalých porostů neodpisuje.

5. Postup účtování

- 5.1. Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se uskutečňuje zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání.
- 5.1.1. Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek nebo přímo na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek nedopisovaný, pokud při pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení nevznikají náklady související s jeho pořízením, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin například
- a) 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku v případě bezúplatného převodu z finančního leasingu,
 - b) 21 – Peníze v případě koupě nebo nabytí práva k výsledkům duševní tvořivé činnosti a v případě poplatků, služeb a jiných nákladů souvisejících s pořízením za hotové,
 - c) 32 – Závazky (krátkodobé) nebo 47 – Dlouhodobé závazky v případě koupě nebo nabytí práva k výsledkům duševní tvořivé činnosti a v případě poplatků, služeb a jiných nákladů souvisejících s bezhotovostním pořízením (například faktura hrazená z bankovního účtu),
 - d) 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva v případě vkladu za upsaný základní kapitál,

- e) 37 – Jiné pohledávky a závazky v případě uplatnění práva nákupní opce a v případě úroků z úvěrů a půjček do doby uvedení do užívání,
 - f) 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy vykazovaného v položce „A.I.1. Základní kapitál“ v případě majetku nabytého státním podnikem de-limitací a v případě bezúplatně převedeného majetku,
 - g) 49 – Individuální podnikatel v případě převodu majetku z osobního užívání do podnikání a
 - h) 62 – Aktivace v případě vytvoření majetku vlastní činností.
- 5.1.2. Nevyfakturované dodávky dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se ke konci rozvahového dne účtují jako dohadné položky pasivní na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv.
- 5.1.3. Uvedení majetku a technického zhodnocení do užívání, pokud již nebyl majetek a technické zhodnocení pořízen a zaúčtován přímo v účtových skupinách 01, 02 nebo 03, se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.
- 5.1.4. Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku směnnou smlouvou se stává nákladem každé strany zůstatková cena majetku ke směně předaného a výnosem cena majetku směnou pořízeného; v případě, že rozdíl mezi zůstatkovou cenou a pořizovací cenou bude uhrazen, pak tento rozdíl snižuje výnos na straně nabyvatele, který rozdíl uhradí (rozdíl je účtován jako závazek) a zvyšuje výnos na straně prodávajícího, který platbu obdrží (rozdíl je účtován jako pohledávka).
- 5.1.6. Účetní jednotka může na příslušný účet účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek účtovat náklady charakteru technického zhodnocení na cizím dlouhodobém nehmotném majetku v průběhu jeho pořizování, pokud se prokazatelně má stát nájemcem dlouhodobého hmotného majetku nebo jeho příslušné části a následně technické zhodnocení bude odepisovat. Vlastník dlouhodobého hmotného majetku neúčtuje náklady charakteru technického zhodnocení v průběhu pořizování dlouhodobého hmotného majetku a technické zhodnocení odpisované tímto nájemcem.
- 5.1.7. Technické zhodnocení odpisované nájemcem se účtuje na účtu, na kterém se účtuje pronajatý majetek, a v případě finančního leasingu na účtu, na kterém se bude účtovat majetek převzatý nájemcem do vlastnictví.
- 5.2 O nákladech charakteru technického zhodnocení hmotného majetku, které v úhrnu za účetní období nepřevyšují částku uvedenou v § 33 zákona o daních z příjmů, a o nákladech charakteru technického zhodnocení nehmotného majetku, které u jednotlivého majetku nepřevyšují částku uvedenou v § 32a zákona o daních z příjmů, lze účtovat jako o:
- a) technickém zhodnocení,
 - b) ostatních službách v případě dlouhodobého nehmotného majetku,
 - c) ostatních provozních nákladech v případě dlouhodobého hmotného majetku.

- 5.3. O technickém zhodnocení se neúčtuje v případě pěstitelských celků trvalých porostů, základního stáda a tažných zvířat a majetku v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.
- 5.4. Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se uskutečňuje zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání.
- 5.4.1. Vyřazení dlouhodobého majetku odpisovaného a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný; zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin například
- a) 54 – Jiné provozní náklady v případě prodeje, v případě bezúplatného převodu a v případě manka nebo škody,
 - b) 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti v případě likvidace,
 - c) 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva v případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
 - d) 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy v případě delimitace, popřípadě restituce majetku státního podniku a
 - e) 49 – Individuální podnikatel v případě převodu z podnikání do osobního užívání
- a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.
- 5.4.2. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného se účtuje na vrub shodných účtů jako v bodu 5.4.1. písm. a) až e) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.
- 5.4.3. Vyřazení nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje na vrub shodných účtů jako v bodu 5.4.1. písm. a) až e) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek; vyřazení nedokončeného dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, které je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno, se při likvidaci účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.
- 5.5. Účtování technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu:
- a) nájemce účtuje případně vzniklou zůstatkovou cenu do nákladů, popřípadě jako úhradu závazku z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením; náklady na uvedení najatého majetku do předchozího stavu účtuje nájemce do ostatních provozních nákladů,

- b) pronajímatel zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého majetku se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy, popřípadě jako úhradu pohledávky z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením,
 - c) v případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.
- 5.6. Postup účtování dlouhodobého majetku najatého podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli, je uveden v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem (obdobně se postupuje i u smluv o pronajatém majetku odpisovaném nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000, sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005).
- 5.7. Účetní jednotka, která vlastnila pozemky nebo měla právo hospodaření s pozemky ve vlastnictví státu a nezavedla je do účetnictví v roce 1991, přestože je evidovala v operativní evidenci, následně pozemky zaúčtuje do účtové skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný a vykazuje je v položce „B.II.1. Pozemky“ v ocenění podle vyhlášky č. 393/1991 Sb., o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků.
- 5.8. Rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku se tvoří a používají podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy.
- 5.9. Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku se tvoří a používají podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 005 Opravné položky.
- 5.10. Inventarizační rozdíly dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtují podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

6. Analytické a podrozvahové účty

- 6.1. Analytické účty se vedou podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech.
- 6.2. Analytické účty účetní jednotka vede podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech počítače.
- 6.3. Kniha analytických účtů podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku slouží k jeho identifikaci a obsahuje zejména název, popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na účet účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů za účetní

- a zdaňovací období, částky účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, datum a způsob vyřazení; u majetku, k němuž účetní jednotka nemá vlastnické právo nebo je zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastník majetku, zástavní věřitel, účastník věcného břemene, výše dotace a další skutečnosti prokazující úplnost účetního případu; v případě souboru movitých věcí se rovněž uvádějí jednotlivé části souboru věcně a v hodnotovém vyjádření; pokud se k souboru přiřadí další věc nebo se naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci; v poznámce se uvede podmíněnost uskutečnění okamžiku účetního případu nabytím právního účinku vkladu při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí.
- 6.4. Plátcí DPH, kteří ve smyslu příslušných předpisů neuplatnili nárok na odpočet DPH a mají uvedený majetek oceněný včetně DPH, sledují DPH na analytickém účtu.
- 6.5. Analytické účty se vedou odděleně za
- a) najatý majetek za podmínek podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000,
 - b) technické zhodnocení najatého majetku, jež odpisuje nájemce za podmínek stanovených v § 28 zákona o daních z příjmů,
 - c) vypůjčený dlouhodobý hmotný majetek, jehož vlastnictví zajištěním závazku převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o vypůjčce po dobu zajištění závazku odpisuje vypůjčitel,
 - d) dlouhodobý majetek najatý podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli.
- 6.6. Na samostatném analytickém účtu se účtují při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, jsou-li součástí nákladů souvisejících s pořízením, náklady na zhotovování věcí materiální povahy (například prototypy, modely nebo vzorky), na kterých se práce zkoušejí a ověřují; jsou-li věci materiální povahy pro další práce nepotřebné, naloží se s nimi podle toho, budou-li prodány, likvidovány nebo využity ve vlastní činnosti (v posledním případě se zaúčtují na příslušný majetkový účet).
- 6.7. Na podrozvahových účtech účtových skupin 75 až 79 se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů, které lze využít. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu; dále jde o evidenci práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), a evidenci majetku a technického zhodnocení při dotaci ve výši 100 %. Na podrozvahových účtech se sledují zejména přijaté hypotéky, najatý majetek, majetek přijatý do úschovy, poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky, poskytnutá zástavní práva a věcná břemena a převedená zajištění, pokud se o nich neúčtuje v účtových skupinách 01 – Dlouhodobý nehmotná majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, přijatá zástavní práva a věcná břemena a přijatá zajištění, závazky z leasingu a pohledávky z leasingu.

K CUS 013

Předmětem tohoto standardu je v návaznosti na ZU a Vyhlášku 500 upravit přístupy k oceňování a účetnímu zachycení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného za účelem používání účetní jednotkou.

odst. 1.

Tento standard navazuje na § 6 a § 7 Vyhlášky 500, která upravuje klasifikaci dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Vyhláška specifikuje podmínky, při jejichž splnění je třeba hmotný a nehmotný majetek vykazovat v rámci dlouhodobého majetku a definuje základní charakteristické rysy jednotlivých, samostatně vykazovaných rozvahových položek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

odst. 2.

CUS 013 se nevěnuje obsahovému vymezení dlouhodobého majetku, pouze odkazuje na výše zmíněné paragrafy Vyhlášky 500.

Poznámka

Obecná charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku však v našich právních předpisech chybí, proto se jí pokusíme doplnit. Dlouhodobý majetek je pořízen za účelem dlouhodobého používání v rámci podnikových činností, užitek tedy přináší postupně, dlouhodobě a tomu odpovídá i nízký stupeň jeho likvidnosti. Právě dlouhodobé používání majetku účetní jednotkou odlišuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek od zásob či od dlouhodobého majetku, který má charakter (finančních) investic.

odst. 3.1.

V oblasti oceňování navazuje CUS 013 na:

- § 25 ZU, který upravuje obecně ocenění dlouhodobého majetku při jeho nabytí (při pořízení nákupem ocenění pořizovací cenou, při pořízení vlastní výrobou ocenění ve vlastních nákladech, při bezúplatném pořízení ocenění reprodukční pořizovací cenou);
- § 24 odst. 3 písm. a) a b) ZU a navazující § 61a Vyhlášky 500, které jsou věnovány přístupu k ocenění majetku nabytého v rámci souboru majetku oceněného celkovou cenou nebo v rámci nabytí podniku nebo jeho části jako celku (podnikové kombinace) (→CUS 011);
- § 24 odst. 4 ZU, kde je specifikována metoda ocenění nabytého souboru majetku a na § 61 Vyhlášky 500, kde je soubor majetku definován;
- § 47 Vyhlášky 500, kde jsou specifikovány požadavky na stanovení pořizovacích cen v případě pořízení dlouhodobého hmotného či nehmotného aktiva nákupem a pravidla pro rozpoznání technického zhodnocení.

Tato ustanovení jsou v rámci CUS dále doplněna.

odst. 3.2.

Reprodukční pořizovací cenou (tedy na bázi odhadu pořizovacích nákladů, které by bylo nutno vynaložit na pořízení majetku v takovém stavu užitečných vlastností jaké majetek aktuálně má nákupem ke dni ocenění) se obecně oceňuje bezúplatně nabytý majetek. Může se jednat například o majetek darovaný, o inventarizační přebytek, ale také o nepeněžní vklad majitele do podnikání. V případě vkladu dlouhodobého majetku do základního kapitálu je tento majetek oceněn v kapitálových společnostech cenou, která je určena na základě znalec-

kého posudku (požadavek specifikovaný v § 59 ObchZ) a schválena vlastníky společnosti; toto ocenění se může od běžné reprodukční pořizovací ceny odlišovat. U fyzických osob či veřejných obchodních společností, kde není vyžadován znalecký posudek pro ocenění vkladu majetku (vzhledem k neomezenému ručení majitelů podniku za závazky podniku), je vklad oceněn na bázi reprodukční pořizovací ceny.

odst. 3.3.

Do ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve vlastních nákladech jsou zahrnuty:

- přímé (výrobní) náklady vynaložené na pořízení tohoto majetku (přímé mzdy, spotřeba přímého materiálu, popř. ostatních přímých nákladů atd.);
- podíl nepřímých (výrobních) nákladů souvisejících se získáním tohoto aktiva;
- správní režie – pouze pokud je proces vytváření aktiva delší než jeden rok.

O aktivaci úroků do vlastních nákladů se standard, ani jiný předpis nezmiňuje. V případě nákupu se může účetní jednotka rozhodnout, zda bude úroky z půjček a úvěrů, které jsou účelově vázány na pořízení aktiva a jsou zaplacený do doby jeho uvedení do provozu, aktivovat (zahrnovat do pořizovací ceny) či nikoliv (→§ 47 odst. 1 Vyhlášky 500). Pokud účetní jednotka aktivuje úroky do pořizovacích cen dlouhodobých aktiv nakupovaných, měla by za stejných podmínek rovněž aktivovat úroky do vlastních nákladů aktiv pořizovaných vlastní činností.

odst. 3.4. a 3.7.

V návaznosti na 24 odst. 3 písm. b) ZU a § 61a Vyhlášky 500 doplňuje CUS 013, že při dodatečném zařazení majetku do souboru movitých věcí je zvýšena hodnota celého souboru a adekvátně se následně zvýší i částka odpisů. V případě vyřazení majetku ze souboru movitých věcí je majetek vyřazen v zůstatkové ceně, která odpovídá průměrnému stavu opotřebení všech součástí souboru. Obdobný postup je volen v souladu s odstavcem 3.7. v případě částečné likvidace jednotlivého dlouhodobého majetku.

odst. 3.6.

Trvalé snížení hodnoty majetku (→§ 25 odst. 2 ZU), který je odpisován, je zachyceno jako mimořádný odpis a nadále jsou adekvátně upraveny – sníženy – další odpisy tohoto majetku. V případě, že není jisté, zda je snížení hodnoty trvalé, je snížení hodnoty majetku řešeno tvorbou opravné položky (→§ 26 odst. 3 ZU, →CUS 005).

odst. 4.

Pořizovací cena (náklady) je v průběhu používání dlouhodobých aktiv, kdy majetek přináší výnosy, alokována do nákladů prostřednictvím odpisů. Standard uvádí případy, kdy jsou dlouhodobá aktiva odpisována a specifikuje metody odpisování (→§ 28 ZU, →§ 56 Vyhlášky 500).

Hodnota odpisu závisí na pořizovací ceně (vlastních nákladech, reprodukční pořizovací ceně) dlouhodobého aktiva; pro účely odpisování lze uvažovat zbytkovou hodnotu aktiva, která je pro účely výpočtu odpisu odečtena z pořizovací ceny v případě, že se například předpokládá, že bude aktivum po ukončení používání účetní jednotkou za tuto cenu prodáno. Hodnota odpisu závisí dále na odhadnuté době použitelnosti aktiva, která může být v souladu s § 56 Vyhlášky 500 vztahena k času či k výkonu. Odpisy jsou zachycovány nepřímo –

– prostřednictvím účtu oprávek. Rozdílem mezi původní pořizovací cenou aktiva a dosud zúčtovanými opravkami je zůstatková cena (hodnota) aktiva.

Odpisování dlouhodobého majetku	MD	D
Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	551	07x
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	551	08x
Odpisy goodwillu (kladného) ¹	551	07x
Odpisy záporného goodwillu	075	648
Odpisy kladného – aktivního – oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	551	098
Odpisy záporného – pasivního – oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	098	648

Odpisy jsou k jednotlivým prvkům dlouhodobého majetku sledovány a vyčíslovány individuálně, obvykle na měsíční bázi. Výjimkou jsou zvířata základního stáda, která jsou účetní jednotkou sledována skupinově, v těchto případech je povolen i skupinový odpis zvířat. V praxi se skupinový odpis například provádí tak, že se na základě předpokládané doby zařazení zvířat v chovu a vstupní ceny stanoví odpisová sazba na jeden krmný den. Odpis je potom zaúčtován podle krmných dnů, kdy byla zvířata zařazena v chovu. Zbytkovou cenou, která je odečítána z pořizovací ceny pro účely výpočtu odpisů, může být v případě zvířat očekávaný výnos z brakace (tedy z porážky zvířete).

Pokud nájemce vysází pěstitelský celek trvalého porostu (→ § 7 Vyhlášky 500) na pronajatém pozemku a v souladu se smlouvou o nájmu pozemku není pěstitelský celek vykazován v aktivech vlastníka pozemku ale v aktivech nájemce, odpisuje nájemce tento porost stejným způsobem, jako trvalé porosty vysázené na pozemcích vlastních. Odpisování tohoto porostu započne v období, kdy trvalý porost dosáhl plné plodnosti.

odst. 5.

Postup účtování:

a) pořízení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení:

Pořizování dlouhodobého majetku	MD	D
Pořízení dlouhodobého majetku či technického zhodnocení* – faktura od dodavatele – cena pořizovaného majetku a vedlejší pořizovací náklady	04x ²	321, 479 ³
Pořízení dlouhodobého majetku či technického zhodnocení* hotovostní nebo bezhotovostní platbou – cena pořizovaného majetku a vedlejší pořizovací náklady	04x	321, 221, 211

¹ Termín kladný goodwill je ve své věcné podstatě zbytečné zesílení základního významu slova. Goodwill jako soubor faktorů, které umožňují podniku získání majetkových prospěchů je aktivem nehmotného charakteru a tudíž je vždy kladný. Spíše je termín používán pro vyjádření opaku k tzv. zápornému goodwillu, což je věcně nesmysl, ale účetní praxí i světovou legislativou je používán (viz IAS 22 – *Podnikové kombinace*) termín negativní goodwill pro případ, kdy podnik byl pořízen za cenu, která byla nižší než hodnota převzatých čistých aktiv podniku oceněných reálnými hodnotami.

* V případě technického zhodnocení (→ § 47 odst. 3 Vyhlášky 500) jsou tímto způsobem účtovány výdaje na technické zhodnocení vlastního majetku (které zvyšuje hodnotu tohoto majetku), ale i výdaje na technické zhodnocení najatého majetku provedené nájemcem, které bude dle dohody odpisovat nájemce (výdaje na toto technické zhodnocení budou v tomto případě představovat samostatně odpisovanou položku dlouhodobého majetku). Technické zhodnocení se v tomto případě zachytí na takovém účtu, na kterém by byl podle svého charakteru sledován majetek, u něž bylo technické zhodnocení provedeno. O technickém zhodnocení se neúčtuje u neodpisovaného majetku, u pěstitelských celků trvalých porostů a u základního stáda (s ohledem na specifičnost tohoto majetku).

Pořizování dlouhodobého majetku	MD	D
Bezúplatný převod majetku po skončení finančního leasingu ⁴	04x	08x
Pořízení dlouhodobého majetku vkladem (nepeněžní úhrada upsaného vkladu)	04x	353
Uplatnění nákupní opce na pořízení dlouhodobého majetku	04x	376
Aktivace úroků zaplacených do doby zařazení majetku do užívání (→§ 47 Vyhlášky 500)	04x	221
Aktivace majetku vytvořeného vlastní činností či technického zhodnocení,* aktivace vedlejších pořizovacích nákladů vynaložených na pořízení dlouhodobého aktiva ve vlastní režii ⁵	04x	62x
Vklad individuálního podnikatele (fyzické osoby) do podnikání	04x	491
Majetek nabytý státním podnikem delimitací	04x	41x
Darovaný dlouhodobý majetek	04x	413
Dotace ⁶ poskytnuté na pořízení majetku či technického zhodnocení* (→odst. 3.7. CUS 017 – Zúčtovací vztahy)	34x	04x
Příjem dotace	221	34x
Nevyfakturované dodávky dlouhodobého majetku (vedlejších pořizovacích nákladů) ke konci roku	04x	389

Technické zhodnocení je třeba aktivovat v případě, že překročí částku danou ZDP (viz § 32a ZDP), která je stanovena ve výši 40 000 Kč. V případě, že technické zhodnocení danou částku nepřekročí, může se účetní jednotka rozhodnout, zda jej bude aktivovat, či zda jej zúčtuje do nákladů.

Technické zhodnocení majetku do 40 000 Kč	MD	D
Technického zhodnocení dlouhodobého majetku do 40 000 – faktura od dodavatele, platba v hotovosti; technické zhodnocení pořízené ve vlastní režii, rozhodne-li se účetní jednotka pro jeho aktivaci	04x 343 ⁷	321, 479, 211, 62x
Technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku do 40 000 – faktura od dodavatele, platba v hotovosti; technické zhodnocení pořízené ve vlastní režii	548 343	321, 479, 211, 62x
Technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku do 40 000 – faktura od dodavatele, platba v hotovosti; technické zhodnocení pořízené ve vlastní režii	518 343	321, 479, 211, 62x

² Pokud při pořízení nevznikají vedlejší pořizovací náklady a majetek je ihned po pořízení zařazen do používání, lze účtovat pořízení majetku přímo na jednotlivé účty v rámci dlouhodobého majetku (01x, 02x, 03x,).

³ Účet 479 je použit v případě, že se jedná o pořízení financované z dlouhodobého obchodního úvěru poskytnutého dodavatelem.

⁴ Majetek se v tomto případě zařadí do účetnictví jako plně odepsaný, po skončení leasingu již bezúplatně převedený majetek nelze odpisovat.

⁵ Aktivace je prováděna tímto způsobem pouze pokud účetní jednotka užívá druhového členění nákladů.

⁶ Dotace na úhradu úroků, které se podle rozhodnutí účetní jednotky neaktivují, jsou účtovány do ostatních finančních výnosů v období, kdy vznikají z dotací hrazené úrokové náklady (→odst. 3.7. CUS 017 – Zúčtovací vztahy).

⁷ Pouze v případě, že má účetní jednotka nárok na odpočet (neplatí u neplátců DPH nebo v případě pořízení majetku, kde není nárok na odpočet, např. u osobních automobilů).

Zvláštním případem je pořízení majetku směnou:

Pořízení dlouhodobého majetku směnou	MD	D
Zůstatková cena majetku předávaného ke směně	54x	03x, 07x, ⁸ 08x, 1xx
Cena dlouhodobého majetku pořízeného směnou ⁹	04x	64x
Případně sjednaný přijatý doplatek ke směně	3xx	64x
Případně sjednaný poskytnutý doplatek ke směně	64x	3xx

b) vyřazení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení:

Vyřazení dlouhodobého majetku je zachyceno v souladu s příčinou jeho vyřazení.

Vyřazení dlouhodobého majetku	MD	D
Vyřazení pořizovací ceny (nákladů) dlouhodobého majetku či technického zhodnocení u odepisovaného majetku	07x, 08x	01x, 02x
Zúčtování zůstatkové ceny:		
– likvidace v důsledku plného fyzického či morálního opotřebení	551	07x, 08x
– vyřazení v důsledku prodeje	541	07x, 08x, 03x
– darování majetku	543	07x, 08x, 03x
DPH související s darováním majetkem (z ceny obvyklé)	543	343
– vyřazení v důsledku krádeže, manka, poškození ¹⁰	549	07x, 08x, 03x
– vyřazení majetku státního podniku v důsledku restituce či navrácení majetku státu	41x	07x, 08x, 03x
– převod majetku do osobního užívání	491	07x, 08x, 03x
– úhrada upsaného podílu nepeněžním vkladem	367	07x, 08x, 03x
Zastavení investice – vyřazení dlouhodobého nedokončeného majetku	549	04x
Prodej, darování, zcizení či vyřazení dlouhodobého nedokončeného majetku v důsledku poškození	541, 543, 549	04x
Převod nedokončeného majetku do osobního užívání, úhrada upsaného vkladu nedokončeným dlouhodobým majetkem	491, 367	04x

Vyřazení technického zhodnocení odepisovaného nájmcem při ukončení nájmu	MD	D
Odpis zůstatkové ceny technického zhodnocení do nákladů	548, 518	07x, 08x
Naturální úhrada závazku z nájmu technickým zhodnocením	379	07x, 08x
Zvýšení pořizovací ceny majetku o zůstatkovou cenu technického zhodnocení po ukončení leasingu při přechodu aktiva do vlastnictví nájemce	04x	07x, 08x

⁸ Konkrétní nákladový účet i účet aktiva (respektive oprávek) bude záviset na tom, jaký majetek byl za dlouhodobý majetek směněn (např. dlouhodobý majetek neodpisovaný, odpisovaný, zásoby).

⁹ Zde by se mělo jednat o reprodukční pořizovací cenu.

¹⁰ Pokud k poškození dojde v rámci běžné provozní činnosti, je zúčtování škody na 549 odpovídající. Pokud by šlo o škodu způsobenou živelnou událostí, měla by být škoda zúčtována do oblasti mimořádných nákladů, tj. do skupiny 58.

odst. 6.

Zásady pro vedení analytických účtů vychází z CUS 001 – Účty a zásady účtování na účtech.

Tento standard konkretizuje obsah analytických účtů pro jednotlivé složky dlouhodobého majetku, které jsou na analytických účtech sledovány odděleně. Při koncipování analytických účtů je třeba respektovat nejen požadavky účetních předpisů, ale i předpisy daňové (daňové odpisy, DPH).

Na podrozvahových účtech se sleduje majetek účetní jednotkou najatý (jedná-li se o finanční leasing je třeba zároveň evidovat dlouhodobé závazky z leasingu plynoucí), majetek přijatý do úschovy a majetek 100% financovaný z dotace. Na podrozvahových účtech je třeba rovněž evidovat zástavní práva a jakákoliv další omezení, která souvisejí s dlouhodobým majetkem evidovaným na rozvahových účtech. Informace z podrozvahových účtů jsou důležitým zdrojem informací pro sestavení přílohy k účetním výkazům.

ŘEŠENÍ V RÁMCI IFRS

Řešení související problematiky je v rámci IFRS upraveno především v *IAS 38 – Dlouhodobá nehmotná aktiva* a v *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Aktiva, která nejsou určena k dalšímu používání, jsou upravena samostatným standardem *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. V následujícím textu shrneme základní východiska účetního zachycení a vykázání dlouhodobého majetku podle uvedených standardů s výjimkou odpisování. Přístupy IFRS k odpisování dlouhodobého majetku jsou uvedeny v rámci výkladu k § 56 Vyhlášky 500, který je samostatně věnován odpisování dlouhodobých aktiv.

IAS 38 – Dlouhodobá nehmotná aktiva

Standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu. Všechna nehmotná aktiva však nesplní standardem požadované podmínky pro jejich rozpoznání a vykázání rozvaze. Podmínky rozpoznání nehmotných aktiv jsou ve standardu definovány poměrně podrobně a striktně s ohledem na specifický charakter těchto položek. Především se jedná o prokázání dostatečné jistoty, že vykázané nehmotné aktivum přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch. Budoucí efekty, které by mělo aktivum podniku přinášet, je nutno přesně identifikovat, odlišit od efektů z ostatních aktiv a ocenit s dostatečnou spolehlivostí. Dále je nutno analyzovat rizika spojená s ochranou prisvojování užitek z nehmotných aktiv. Je třeba vzít v úvahu, zda je s dostatečnou spolehlivostí zamezen přístup třetích stran k potenciálu nehmotného aktiva a zda je zabezpečeno výlučné prisvojování užitek (z aktiva plynoucích) účetní jednotkou.

Důležitými podmínkami rozpoznání nehmotného aktiva jsou především identifikovatelnost a ovládání (kontrola) aktiva. Problematický může být u nehmotných aktiv rovněž dostatečně spolehlivý odhad budoucí užitečnosti aktiva a jeho ocenění.

Oceňování dle IAS 38

Při pořízení nákupem je výchozím oceněním pořizovací cena (pořizovací náklady) zahrnující veškeré náklady nutné vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno.

Pořizovací cenou nehmotného aktiva nabytého v rámci podnikové kombinace je jeho reálná hodnota k datu akvizice. Vždy je při této transakci nutno přezkoumat, zda nabytému aktivu splňuje podmínky rozpoznání nehmotných aktiv (viz výše). Nabyvatel uzná a samostatně

vykáže i taková nehmotná aktiva, která nabývaný podnik ve své závěrce nevykazoval, pokud splní kritéria pro rozpoznání nehmotných aktiv.

Při pořízení aktiva směnou je nutno rozlišit, zda se jedná o „komerční transakci“, tedy zda při transakci vznikl zisk/ztráta či nikoliv. Standard definuje, že transakce má komerční povahu, pokud peněžní toky očekávané od získaného aktiva či jejich rizikovost jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum. Pokud se jedná o komerční transakci, je položka získaná směnou oceněna reálnou hodnotou poskytnutého aktiva; nelze-li ji spolehlivě určit, využije se k ocenění reálné hodnoty získaného aktiva, a pokud ani tuto hodnotu nelze stanovit, využije se k ocenění účetní hodnota poskytnutého aktiva. Ocenění ve *fair value* se nepoužije v případě, že směnná transakce nemá komerční povahu. Tento přístup k ocenění aktiv při směnné transakci je využíván nejen v rámci dlouhodobého nehmotného majetku, ale i při směně aktiv obecně.

Velice podrobně je ve standardu upraveno pořízení nehmotného aktiva vlastní činností, jak z hlediska definice pravidel pro rozpoznání aktiva, tak i z hlediska jeho ocenění. Pro rozpoznání interně generovaného nehmotného aktiva je důležité, v jaké fázi vytváření se nalézá.

Standard odděluje dvě fáze:

- fázi výzkumu;
- fázi vývoje.

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

Ve fázi vývoje, kterou standard přesně charakterizuje, je prokazatelné, že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a vytvářené aktivum bude v budoucnu přinášet užitek. V tomto případě je vyvíjené aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady, které byly vynaloženy od okamžiku, kdy bylo aktivum rozpoznáno (to znamená, od okamžiku, kdy vstoupilo do fáze vývoje).¹¹

Při ocenění k bilančnímu dni IAS 38 připouští jak ocenění na bázi původních pořizovacích (resp. zůstatkových) cen, tak přecenění na reálnou hodnotu.

Při využití modelu přecenění na reálnou hodnotu dochází k periodickému přeceňování nehmotných aktiv. Frekvence přecenění je určena v závislosti na vývoji tržních cen tak, aby účetní ocenění nebylo významně odtrženo od aktuální výše reálných hodnot. Po přecenění se aktivum dále amortizuje (pro nehmotná aktiva je používán tento výraz namísto termínu odpisování) a účetní hodnota aktiva je dále snižována, pokud došlo ke snížení hodnoty aktiva (v souladu s požadavky IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*). Důležité je, že pokud účetní jednotka zvolí model ocenění reálnou hodnotou pro určitou skupinu nehmotných aktiv, musí reálnou hodnotou oceňovat všechna nehmotná aktiva zařazená do této skupiny. Nehmotná aktiva lze na reálnou hodnotu přeceňovat pouze pokud existuje aktivní trh s těmito aktivy.

Přecenění na reálnou hodnotu, které zvyšuje hodnotu aktiva nad původní pořizovací (historickou) cenu, je zachyceno rozvahově, tedy do fondu z přecenění v rámci vlastního kapitálu

¹¹ Přístup českých předpisů k oblasti nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností je odlišný. Tato aktiva jsou aktivována v průběhu jejich vytváření, bez ohledu na vyhlídku jejich úspěšného dokončení. České předpisy však kladou podmínku, že aktivováno smí být pouze nehmotné aktivum vytvářené vlastní činností, které bude sloužit k opakovanému prodeji (→ § 7 Vyhlášky 500).

a neovlivní hospodářský výsledek. Pokud dochází k přecenění pod úroveň původní pořizovací ceny, je přecenění zachyceno s výsledkovým dopadem, viz následující výklad IAS 16.

Nehmotná aktiva, u kterých není možné stanovit dobu použitelnosti (→§ 65 Vyhlášky 500) a v důsledku toho nejsou odpisována, je třeba každoročně testovat na snížení hodnoty v souladu s *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*.

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 upravuje oblast dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou, a to pozemky, budovy a zařízení. Účetní jednotka rozhoduje o tom, které položky (samostatná aktiva) bude v rámci těchto jednotlivých skupin aktiv sledovat odděleně. Standard pouze navrhuje možnou klasifikaci dlouhodobých hmotných aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností:

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

Pro účely odpisování je třeba provést desagregaci jednotlivých aktiv na části (komponenty), které mají různou dobu použitelnosti. Součástí s rozdílnou použitelností se dle standardu sledují a odpisují odděleně. V této souvislosti je také třeba zmínit účetní řešení problematiky „významných kontrol“. U některých aktiv je nutno pravidelně provádět významné kontroly (generální opravy), které nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí. Náklady vynaložené na významné kontroly jsou dle standardu klasifikovány jako samostatné aktivum (náklady příštích období) a odpisovány po dobu do předpokládané další kontroly.¹²

Náhradní díly jsou součástí budov, pozemků a zařízení jestliže se jedná o významné náhradní díly a podnik očekává, že je bude po provedení výměny odpisovat dobu delší než jeden rok. Vykázání významných náhradních dílů jako součástí dlouhodobého hmotného majetku je v souladu s principem odděleného vykázání aktiv dlouhodobých a krátkodobých (eventuelně s klasifikací aktiv podle likvidity), který požaduje *IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Ostatní náhradní díly se stávají součástí zásob.

Oceňování dle IAS 16

Při pořízení je aktivum oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady zahrnují všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek.

¹² Pokud by i u nás bylo umožněno odepisovat součásti jednoho funkčního celku s různou dobou použitelnosti zvlášť a postupovat podle standardu i v případě účetního zachycení významných kontrol, odpadla by nutnost tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Tvorba této rezervy je z hlediska obecné definice rezerv ve standardech (viz IAS 37) přinejmenším sporná.

Obsahují zejména:

- nákupní cenu aktiva (sníženou o veškeré dosažené slevy);
- clo;
- další náklady, které umožní uvést aktivum do stavu, ve kterém je způsobilé přinášet užitek, např. náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům (architektům aj.), náklady na montáž;
- výkony provedené ve vlastní režii (včetně správní režie) lze aktivovat, jediné pokud jsou nezbytné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být k tomuto aktivu přímo (účelově) vztaženy;
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu;
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva.¹³

Ocenění v případě pořízení aktiva ve vlastní režii se řídí stejnými principy jako při nákupu aktiva. Standard vylučuje zahrnutí nerealizovaných (vnitropodnikových) zisků do ocenění pořizovaného aktiva. Rovněž není umožněno zahrnout do pořizovací ceny ne hospodárnost vzniklou při jeho výrobě – vylučuje se například zahrnutí nadměrného množství odpadu či práce neúčelně vynaložené při výrobě.

Dlouhodobá hmotná aktiva mohou být dle IAS 16 k rozvahovému dni oceněna, stejně jako dlouhodobá nehmotná aktiva, na bázi původních pořizovacích cen, nebo mohou být přeceněna na reálnou hodnotu.

Důležitým problémem je vypořádání výsledků z přecenění. Standard předepisuje následující postup:

- Zvýšení hodnoty neovlivní výsledek hospodaření – je promítnuto do jiných částí vlastního kapitálu – tzv. rozvahový přístup (například do zvláštního fondu zachycujícího oceňovací rozdíly z přecenění). Toto zvýšení je nutno evidovat odděleně, neboť pokud v následujícím období dojde naopak ke snížení hodnoty, je vypořádáno v první řadě „rozpuštěním“ původního přecenění (na vrub snížení fondu). Teprve snižuje-li se ocenění pod původní pořizovací cenu aktiva (před prvním přeceněním) je snížení zúčtováno do nákladů, na vrub hospodářského výsledku. Analogický způsob platí i naopak. Pokud se zvyšuje hodnota aktiva, u kterého byla v předchozích letech hodnota snižována na vrub nákladů, přecenění se do výše původně zúčtovaného snížení účtuje jako zvýšení zisku. Teprve částka, která převyšuje původní pořizovací cenu (před prvním přeceněním), je zaúčtována rozvahově (do fondu v rámci vlastního kapitálu).
- Snížení hodnoty je zachyceno jako náklad s výjimkou situace, kdy byl majetek v předchozích obdobích přeceněn směrem nahoru (viz předchozí bod).

¹³ Tvorba rezerv zvyšuje pořizovací náklady. Závazek spojený s budoucí potřebnou demontáží aktiva, uvedením místa do původního stavu apod., vzniká účetní jednotce buď v období nákupu aktiva nebo v období, kdy je aktivum využíváno k jiným než výrobním účelům. Tento vznikající (existující) závazek nese všechny znaky rezervy (tedy závazku s neurčitou výší a časovým určením budoucích peněžních odtoků) a účetní jednotka jej musí rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Ve výši tvorby rezervy se zvyší zároveň hodnota pořizovaného aktiva.

Frekvenci přecenění by měl podnik volit tak, aby nedošlo k významnému odtržení účetní hodnoty a reálné hodnoty odrážející současné podmínky trhu.

Fond z přecenění může být tedy dle standardu uznán jako součást nerozděleného zisku (zisku, který lze rozdělit vlastníkům) dvěma způsoby:

- a) až při prodeji nebo likvidaci majetku, kdy současně s běžným zaúčtováním prodeje je zaúčtováno snížení tohoto fondu a zvýšení nerozděleného zisku; nebo
- b) může být do nerozděleného zisku postupně zúčtováván (rozpouštěn) úměrně rozdílu mezi původními odpisy (odpisy z pořizovacích cen aktiv) a odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty.

Související ustanovení

CUS 001 – Účty a zásady účtování na účtech

CUS 004 – Rezervy

CUS 005 – Opravné položky

Související právní předpisy

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (v platném znění), § 24 odst. 3 písm. b), odst. 4 a 5, § 25 odst. 1 písm. a), b), h), i), j, k), § 27, § 28

vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví (v platném znění), § 6, § 7, § 47, § 56, § 61

Související IFRS:

Koncepční rámec IFRS

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 17 – Leasingy

IAS 23 – Aktivace výpůjčních nákladů

IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

IAS 38 – Dlouhodobá nehmotná aktiva

Literatura:

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2007, kap. 13, ISBN 978-80-7273-143-5.

KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví – Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2005, kap. 13, ISBN 80-7273-129-7.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních účetních standardů IFRS*. 2. vydání. Brno: Computer Press, 2008, kap. 3.4, 3.5, 5 a 6, ISBN 978-80-251-1950-1.

MÜLLEROVÁ, L.; VANČUROVÁ, A. *Daně v účetnictví podnikatelů*. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-163-3.

VOMÁČKOVÁ, H. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí*. 4. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2009, kap. 2, 5, 6, 7 a 10, ISBN 978-80-7273-157-2.