

MASARYKOVA UNIVERZITA  
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

# Mezinárodní účetnictví – pracovní sešit

Eva Hýblová

Brno 2007

**Autorka:**

Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

**Lektorovala:**

Mgr. Alena Kolčavová, Ph.D.

© Eva Hýblová, 2007

ISBN 978-80-210-4375-6

## Obsah

1 DIREKTIVY EU.....	6
2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	12
2.1 Koncepční rámec .....	12
2.2 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky .....	19
2.3 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby .....	23
2.4 IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví .....	28
2.5 IAS 7 – Výkazy peněžních toků.....	31
2.6 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....	34
2.7 IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	44
2.8 IAS 17 - Leasingy .....	49
2.9 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv .....	53
2.10 IAS 2 – Zásoby.....	64
2.11 IAS 37 - Rezervy .....	66
2.12 Peníze, pohledávky, finanční majetek.....	69
2.13 IAS 18 - Výnosy.....	73
2.14 IAS 12 – Odložená daň ze zisku .....	80
2.15 IAS 21 - Dopady změn směnných kursů cizích měn.....	86
SEZNAM LITERATURY .....	89
PŘÍLOHA 1. SEZNAM STANDARDŮ K 1.1.2007.....	90
PŘÍLOHA 2 - INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS .....	92
PŘÍLOHA 3 – PŘEHLED ZÁKLADNÍCH POJMŮ .....	93
PŘÍLOHA 4 – OPAKOVÁNÍ.....	97

## Seznam příkladů

Příklad 2.1.1 – Druhové a účelové členění nákladů.....	7
Příklad 2.1.2 - Rozvaha.....	8
Příklad 2.1.3 - Rozvaha.....	9
Příklad 2.1.4 - Rozvaha.....	10
Příklad 2.1.5 – Přecenění aktiv .....	11
Příklad 2.1.1 – Srovnání české účetní legislativy s IFRS .....	13
Příklad 2.1.2 – Identifikace prvků účetní závěrky .....	15
Příklad 2.1.3 – Náklady a výnosy .....	16
Příklad 2.1.4 – Pojetí kapitálu.....	18
Příklad 2.1.5 – Pojetí kapitálu.....	18
Příklad 2.2.1 - Rozvaha.....	20
Příklad 2.2.2 – Výsledovka .....	21
Příklad 2.2.3 – Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu .....	22
Příklad 2.3.1 – Změny odhadu a chyby .....	24
Příklad 2.3.2 – Oprava chyb.....	24
Příklad 2.3.3 – Změna účetního pravidla .....	25
Příklad 2.3.4 – Změna účetního pravidla .....	26
Příklad 2.4.1 – Datum přechodu na IFRS .....	29
Příklad 2.4.2 – Překlasifikování aktiv .....	29
Příklad 2.5.1 – Výkaz o peněžních tocích.....	32
Příklad 2.6.1 – Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení.....	35
Příklad 2.6.2 – Uznání souvisejícího aktiva.....	35
Příklad 2.6.3 – Náklady na uvedení místa do původního stavu.....	36
Příklad 2.6.4 – Pořízení dlouhodobého majetku na splátky.....	37
Příklad 2.6.5 – Přecenění aktiva na reálnou hodnotu.....	38
Příklad 2.6.6 – Přecenění aktiva na reálnou hodnotu.....	39
Příklad 2.6.7 – Komponentní odepisování.....	40
Příklad 2.6.8 - Odpisy .....	41
Příklad 2.6.9 – Změna doby odepisování.....	42
Příklad 2.6.10 – Uznání aktiva.....	42
Příklad 2.7.1 – Uznání nehmotných aktiv .....	45
Příklad 2.7.2 – Uznání nehmotných aktiv, stanovení doby odepisování .....	45
Příklad 2.7.3 – Odlišení nehmotných aktiv od goodwillu.....	47
Příklad 2.7.4 – Aktivace nákladů na výzkum a vývoj .....	47
Příklad 2.7.5 – Aktivace nákladů na výzkum a vývoj .....	48
Příklad 2.8.1 – Leasing u nájemce .....	50
Příklad 2.8.2 – Leasing u pronajímatele .....	51
Příklad 2.9.1 – Testování snížení hodnoty aktiv .....	54
Příklad 2.9.2 – Stanovení zpětně ziskatelné částky .....	54
Příklad 2.9.3 – Penězotvorná jednotka.....	55
Příklad 2.9.4 – Ztráta ze snížení hodnoty.....	55
Příklad 2.9.5 – Ztráta ze snížení hodnoty samostatných aktiv a penězotvorné jednotky .....	57
Příklad 2.9.6 – Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky .....	57
Příklad 2.9.7 – Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky s goodwillem .....	58
Příklad 2.9.8 – Prodej části penězotvorné jednotky.....	58
Příklad 2.9.9 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva.....	59
Příklad 2.9.10 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky .....	60
Příklad 2.9.11 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky s goodwillem.....	60

Příklad 2.9.12 – Celopodniková aktiva .....	61
Příklad 2.10.1 – Oceňování zásob .....	65
Příklad 2.10.2 – Nákladové vzorce.....	65
Příklad 2.11.1 – Uznání rezervy .....	67
Příklad 2.12.1 - Klasifikace finančních aktiv .....	70
Příklad 2.12.2 – Dlužné cenné papíry určené k obchodování .....	70
Příklad 2.12.3 – Majetkové cenné papíry určené pro prodej.....	71
Příklad 2.12.4 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti.....	72
Příklad 2.13.1 – Uznání nákladů a výnosů .....	74
Příklad 2.13.2 – Výnosy z prodeje zboží.....	75
Příklad 2.13.3 – Výnosy z poskytování služeb.....	76
Příklad 2.13.4 – Úrok, licenční poplatky a dividendy .....	76
Příklad 2.13.5 – Stavební smlouvy .....	77
Příklad 2.14.1 – Daňová základna aktiva a závazků .....	81
Příklad 2.14.2 – Odložená daň .....	82
Příklad 2.14.3 – První rok účtování o odložené dani .....	83
Příklad 2.14.4 – Změna sazby .....	83
Příklad 2.14.5 – Odložená daň k opravné položce k pohledávkám.....	84
Příklad 2.14.6 – Odložená daň z přecenění dlouhodobých aktiv .....	84
Příklad 2.14.7 – Odložené daňové pohledávky a závazky .....	85
Příklad 2.15.1 – Převod do měny vykazování .....	87

# 1 DIREKTIVY EU

Účetnictví v rámci Evropské unie je upravováno Čtvrtou direktivou z roku 1978, která se zabývá problematikou účetní závěrky (výkazů finančního účetnictví) společností vybraných právních forem a Sedmou direktivou z roku 1983, upravující požadavky na konsolidovanou účetní závěrku.

Cílem čtvrté direktivy je zajistit srovnatelnost účetních závěrek kapitálových společností. Obsahuje ustanovení týkající se formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů. Direktiva ukládá členským zemím povinnost přizpůsobit během určitého časového intervalu své účetní předpisy. Direktiva uvádí dva druhy rozvahy ( označované jako A a B) a čtyři druhy výsledovky podle druhového či účelového členění nákladů. Direktiva uvádí obecné zásady pro oceňování majetku a závazků. U vykazující společnosti musí být splněn předpoklad, že bude pokračovat ve své činnosti, metody oceňování musí být aplikovány konzistentně, ocenění musí být provedeno na bázi opatrnosti. Direktiva obsahuje velký počet variantních řešení, ze kterých si mohou vybrat členské státy nebo konkrétní podniky. Existuje právo volby příslušející členskému státu, odvozené právo volby a přímé právo volby podniků.

Sedmá direktiva stanovuje mateřským podnikům podmínky pro sestavení účetní závěrky za celou skupinu podniků (konsolidované účetní závěrky) a vymezuje právní formy podniků, které podléhají konsolidaci.

Povinností členských zemí je uvést do souladu právní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s direktivami.

## Otázky k opakování

- Popište principy a způsoby harmonizace účetnictví v rámci zemí Evropské unie.
- Charakterizujte 4. direktivu EU.
- Popište formu a obsah výkazů ve 4. direktivě.
- Způsoby oceňování ve 4. direktivě.
- Charakterizujte „právo volby“ a důsledky z něj plynoucí.

## Příklady

### Příklad 2.1.1 – Druhové a účelové členění nákladů

Výrobní podnik, založený k 1.1. běžného roku se zabýval aktivitami spadajícími výhradně do provozní činnosti. V běžném období vyrobil 2000 kusů výrobků, 1 900 výrobků prodal. Tržby z prodeje výrobků činily 196 992 Kč. Daň z příjmu byla 25%.

Byla sestavena kalkulace nákladů při použití typového kalkulačního vzorce, kdy režijní náklady jsou přiřazovány výrobkům prostým dělením. Částky v tabulce jsou uváděny v Kč.

Kalkulace na kalkulační jednici	
Kalkulační položka	Částka
Přímý materiál	52,2
Přímé mzdy	18,6
Ostatní přímé náklady	2
Výrobní režie	1
Vlastní náklady výroby	73,8
Správní režie	1,2
Vlastní náklady výkonu	75
Odbytové náklady	1,8
Úplné vlastní náklady výkonu	76,8

Členění nákladů z druhového hlediska	
Položka	Částka
Spotřeba materiálu a energie	110 400
Osobní náklady	30 600
Odpisy	8 000
Ostatní provozní náklady	4 600

**Úkol:** Sestavte zjednodušenou výsledovku podniku v souladu s direktivami EU při použití účelového a druhového členění provozních nákladů.

Výkaz zisků a ztrát v ..... členění v Kč			
Náklady	Částka	Výnosy	Částka
Výrobní náklady prodaných výrobků a služeb		Čistý obrat	
Nákupní cena prodaného zboží			
Hrubá marže (hrubý zisk)		Hrubá marže (hrubá ztráta)	
Odbytové náklady		Ostatní provozní výnosy	
Správní režie			
Daň ze zisku provozní činnosti			
Výsledek z provozní činnosti po zdanění (zisk)		Výsledek z provozní činnosti po zdanění (ztráta)	

Výkaz zisků a ztrát v .....členění v Kč	
Položka	Částka
Čistý obrat	
Úbytek prodaného zboží, změna stavu vnitropodnikových zásob	
Aktivace výkonů vlastní výroby	
Jiné provozní výnosy	
Jiné provozní náklady	
Spotřeba materiálu a externích výkonů	
Osobní náklady	
Odpisy	
Výsledek z provozní činnosti	
Daň ze zisku z běžné provozní činnosti	
Výsledek z běžné provozní činnosti po zdanění	

### Příklad 2.1.2 - Rozvaha

Účetní jednotka má následující stav majetku a závazků:

Stroje a zařízení v pořizovací ceně 500, předpokládaná životnost je 10 let, odpisy jsou lineární (stroje a zařízení jsou odepisována po dobu jednoho roku). Zásoby v hodnotě 120, na základě inventarizace bylo zjištěno manko ve výši 10. Pohledávky v hodnotě 160, na základě inventarizace bylo zjištěno, že 10% z hodnoty pohledávek nebude pravděpodobně uhrazeno. Peněžní prostředky v hodnotě 200. Hodnota základního kapitálu je 400. Hodnota cizích zdrojů financování je 580, (polovinu z nich můžeme zařadit mezi krátkodobé, polovinu mezi dlouhodobé).

**Úkol:** Sestavte rozvahu na základě těchto skutečností.

Vypočítejte hodnotu pracovního kapitálu.

Rozvaha	
Položka	Částka
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
B. Zakládací náklady	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Oběžná aktiva	
E. Přejídná aktiva	
F. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok	
G. Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1. roku $(D+E)-(F+K)$	
H. Celková částka aktiv, po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1. roku	
I. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	
J. Rezervy	
K. Přejídná pasiva	
L. Vlastní kapitál	

**Pracovní kapitál**



### Příklad 2.1.3 - Rozvaha

Podnik má následující stav majetku a závazků. Stroje a zařízení v pořizovací ceně 250, předpokládaná životnost je 10 let, odpisy jsou lineární, účetní závěrka je sestavována v pátém roce životnosti strojů. Zásoby v hodnotě 80, (z toho k rozvahovému dni nedošla faktura na zásoby v hodnotě 30), na základě inventarizace bylo zjištěno manko (nad normu) ve výši 5. Pohledávky v hodnotě 90. Peněžní prostředky v hodnotě 60. Dlouhodobý úvěr v hodnotě 100. Hodnota základního kapitálu je 200. Zbytek aktiv je financován z cizích zdrojů – krátkodobých závazků.

**Úkol:** Sestavte rozvahu na základě těchto skutečností.  
Vypočítejte hodnotu pracovního kapitálu.

<b>Rozvaha</b>	
<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
B. Zakládací náklady	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Oběžná aktiva	
E. Přechodná aktiva	
F. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok	
G. Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1. roku $(D+E)-(F+K)$	
H. Celková částka aktiv, po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1. roku	
I. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	
J. Rezervy	
K. Přechodná pasiva	
L. Vlastní kapitál	

**Pracovní kapitál**

### Příklad 2.1.4 - Rozvaha

Rozvahu sestavenou v horizontální formě převedte na vertikální formu po zohlednění dvou následujících operací: Bylo zapláceno nájemné za dva roky dopředu v hodnotě 180, roční částka 90. Byly zakoupeny zásoby zboží na fakturu v hodnotě 30 (splatnost faktury 60 dní).

**Úkol:** Vypočítejte výši čistého pracovního kapitálu. Závazky k dodavatelům jsou splatné do 60 dní.

Rozvaha					
Aktiva	Běžné období			Pasiva	Běžné období
	Brutto	Korekce	Netto		
Dlouhodobá aktiva celkem	2 000	500	1500	Vlastní kapitál celkem	1 510
DHM	1 500	300	1 200	Základní kapitál	1 000
DNM	500	200	300	Fondy ze zisku	210
				Výsledek hospodaření běžného období	300
Krátkodobá aktiva celkem	370		370	Dluhy celkem	360
Zboží	120		120	Dlouhodobé bankovní úvěry	100
Peníze	200		200	Dodavatelé	260
Pohledávky	50		50		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>2 370</b>	<b>500</b>	<b>1 870</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>1 870</b>

Rozvaha	
Položka	Částka
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
B. Zakládací náklady	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Oběžná aktiva	
E. Přejícná aktiva	
F. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok	
G. Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1. roku	
H. Celková částka aktiv, po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1. roku	
I. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	
J. Rezervy	
K. Přejícná pasiva	
L. Vlastní kapitál	

**Pracovní kapitál**

### Příklad 2.1.5 – Přecenění aktiv

Podnik provedl k 31. 12. běžného období nové ocenění dlouhodobých aktiv a jejich hodnotu navýšil o 10 %.

**Úkol:** Sestavte rozvahu po zohlednění těchto skutečností.

<b>Rozvaha k 1.1. běžného období</b>	
<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
B. Zakládací náklady	
C. Dlouhodobá aktiva	1 500
D. Oběžná aktiva	300
E. Přechodná aktiva	100
F. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok	200
G. Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1. roku	0
H. Celková částka aktiv, po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1. roku	1 700
I. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	500
J. Rezervy	100
K. Přechodná pasiva	200
L. Vlastní kapitál	900

<b>Rozvaha k 31.12. běžného období</b>	
<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
A. Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
B. Zakládací náklady	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Oběžná aktiva	
E. Přechodná aktiva	
F. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok	
G. Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1. roku	
H. Celková částka aktiv, po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1. roku	
I. Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	
J. Rezervy	
K. Přechodná pasiva	
L. Vlastní kapitál	

## 2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

### 2.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je východiskem pro sestavování účetní závěrky. Obsahuje cíle účetní závěrky, a to poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Vymezuje uživatele účetní závěrky, mezi které řadí investory, zaměstnance, poskytovatele finančního kapitálu, dodavatele a jiné obchodní věřitele, zákazníky, vlády a jejich orgány, veřejnost. Charakterizuje kvalitativní charakteristiky pro sestavování účetní závěrky, což jsou rysy, které činí účetní závěrku srozumitelnou pro uživatele, srozumitelnost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost. Mezi základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky řadí předpoklad trvání podniku a akruální princip. Definuje základní prvky účetní závěrky aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy. Vymezuje způsoby oceňování prvků účetní závěrky historickými náklady, běžnými cenami, realizovatelnou (vypořádací hodnotou) a současnou hodnotou. Pojetí kapitálu definuje jako pojetí finančního kapitálu a produkčního pojetí kapitálu. Koncepční rámec není standardem, neřeší žádnou konkrétní situaci a při rozporu mezi ním a standardy mají přednost řešení uplatňovaná v jednotlivých standardech.

#### Otázky k opakování

- Vymezte účel a působnost Koncepčního rámce.
- Vyjmenujte uživatele účetních informací.
- Charakterizujte cíl účetní závěrky.
- Definujte základní předpoklady sestavování a předkládání účetních výkazů.
- Vymezte kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.
- Definujte základní prvky účetní závěrky.
- Popište způsoby oceňování prvků účetní závěrky.
- Charakterizujte způsoby pojetí a uchování kapitálu.

## Příklady

### Příklad 2.1.1 – Srovnání české účetní legislativy s IFRS

**Úkol:** Porovnejte ustanovení Koncepčního rámce s českou účetní legislativou

Položka	Koncepční rámec	Česká účetní legislativa
Cíl účetní závěrky.		
Základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky.		

Položka	Konceptní rámec	Česká účetní legislativa
<p>Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.</p>		
<p>Základní prvky účetní závěrky. (aktiva, závazky, výnosy, náklady, vlastní kapitál)</p>		

Položka	Konceptní rámec	Česká účetní legislativa
Oceňování prvků účetní závěrky.		
Pojetí a uchování kapitálu.		

### Příklad 2.1.2 – Identifikace prvků účetní závěrky

Aktiva představují pro účetní jednotku budoucí ekonomický prospěch, mají schopnost přispět v budoucnu přímo nebo nepřímo k přírůstku finančních prostředků podniku, jsou výsledkem minulých transakcí, není důležité mít vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou užitek, který aktivum přináší. Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a která naopak v budoucnu vyvolá odliv ekonomických užiteků. Výnosy jsou zvýšení ekonomického užitku, které se projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Náklady jsou snížení ekonomického užitku, které se projeví buď snížením budoucí užitečnosti aktiv nebo nárůstem dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. (Konceptní rámec IAS)

**Úkol:** Rozhodněte, zda dané položky odpovídají definicím základních prvků účetní závěrky v souladu s Konceptním rámcem IAS. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Položka	Zdůvodnění
Výrobní zařízení nakoupené od dodavatele.	
Výrobní zařízení pořízené formou finančního pronájmu.	
Zásoby materiálu určené ke spotřebě ve výrobě.	
Peníze v bance.	
Pohledávky za odběrateli.	
Spotřeba materiálu.	
Převzetí hotových výrobků na sklad.	
Zřizovací výdaje.	
Výnosy z prodeje cenných papírů.	
Obchodní značka.	
Mapy distribučních sítí firmy, která prodává elektrickou energii.	

### Příklad 2.1.3 – Náklady a výnosy

Souhrnné vymezení výnosů zahrnuje jak výnosy z běžných činností, tak i přínosy. Výnos je výsledkem běžných činností účetní jednotky a vyjadřuje se řadou různých pojmů, jako jsou například výnosy z prodeje, poplatků, úroků, dividend a nájemného. Přínosy představují ostatní položky, které vyhovují definici výnosů a mohou, ale nemusí být výsledkem běžných činností. Definice výnosů zahrnuje také nerealizované přínosy, které jsou výsledkem přecenění obchodovatelných cenných papírů nebo zhodnocení, které se projevují zvýšením účetní hodnoty dlouhodobých aktiv.

Definice nákladů zahrnuje ztráty, jakož i takové náklady, které vznikají v rámci běžných činností účetní jednotky. Náklady, jež vznikají v rámci běžných činností účetní jednotky,



zahrnují například náklady prodaných výkonů, mzdy, odpisy. Ztrátami jsou ostatní složky, které vyhovují definici nákladů a mohou, ale nemusí být součástí běžných činností účetní jednotky. (Koncepční rámec IAS)

**Úkol:** U následujících položek výnosů a nákladů rozhodněte, do které z kategorií (Výnosy – Income, Náklady – Expense, Zisky-přírůstky – Gains, Ztráty-úbytky –Losses) patří a svoje rozhodnutí zdůvodněte:

Položka	Kategorie	Zdůvodnění
Tržby z prodeje zboží u obchodníka.		
Náklady na prodané zboží.		
Tržby z prodeje výrobní haly u výrobního podniku.		
Důsledky živelných katastrof.		
Tržby z prodeje výrobní haly u realitní kanceláře.		
Odpisy dlouhodobých aktiv.		
Přijatý úrok.		
Placený úrok.		
Mzdové náklady.		
Kurové rozdíly.		
Spotřeba materiálu ve výrobě.		
Snížení hodnoty aktiva.		
Přecenění majetku na reálnou hodnotu.		
Tržby z prodeje cenných papírů.		

### Příklad 2.1.4 – Pojetí kapitálu

Volba pojetí kapitálu je založena na potřebách uživatelů účetní závěrky podniků. Podle pojetí finančního kapitálu je kapitál vyjádřen výší čistých aktiv nebo vlastního kapitálu podniku. Podle produkčního pojetí kapitálu je kapitál považován za produktivní kapacitu podniku. Stanovuje cíl, který má být dosažen při vyjádření zisku. (Koncepční rámec IAS)

Počáteční stav aktiv činí 1 500, veškerá aktiva jsou financována z vlastního kapitálu. Pro zjednodušení předpokládejme, že veškerá aktiva byla spotřebována ve výrobě a prodeji výrobků, výnosy z prodeje výrobků v hodnotě 2 500 byly uhrazeny a připsány na bankovní účet. Roční inflace byla 10%.

**Úkol:** Rozhodněte, za jakých podmínek lze hovořit o zachování majetkové podstaty podniku a zvýšení kapitálu.

### Příklad 2.1.5 – Pojetí kapitálu

Označte, jestli jde o výrok pravdivý (**P**) nebo nepravdivý (**N**). Výroky zdůvodněte a nepravdivé opravte.

Výrok	P & N	Oprava + zdůvodnění
Účetní jednotka dosáhla v roce X zisku v hodnotě 100, v roce X+1 v hodnotě 115. Podle nominálního pojetí kapitálů byl podnik úspěšný.		
Účetní jednotka dosáhla v roce X zisku v hodnotě 100, v roce X+1 v hodnotě 115. Roční inflace činila 20%. Podnik byl úspěšný při přepočtu kapitálu na současnou kupní sílu.		
Účetní jednotka dosáhla v roce X zisku v hodnotě 100, v roce X+1 v hodnotě 115. Roční inflace činila 20%. Skutečná hodnota kapitálu potřebného k provozování činnosti byla 107. Podnik byl úspěšný při pojetí kapitálu vyjádřeném výrobní kapacitou.		

## 2.2 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Standard IAS 1 si klade za cíl stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky pro zajištění srovnatelnosti. Aplikuje se při předkládání veškerých účetních závěrek předkládaných v souladu s IAS, na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven a na konsolidované účetní závěrky. Účetní závěrka má poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích podniku. Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výsledovky, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu (existuje výkaz o změnách ve vlastním kapitálu zobrazující všechny změny ve vlastním kapitálu nebo změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s vlastníky), výkazu peněžních toků a komentáře, obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky. Věrného zobrazení docílíme správnou aplikací IAS/IFRS, ve výjimečných případech se může vedení podniku od standardu odklonit. Mezi základními předpoklady pro sestavování účetní závěrky jsou uváděny předpoklad trvání podniku a aktuální princip. Mezi kvalitativní charakteristiky zahrnuje standard konzistenci vykazování, významnost a agregaci, kompenzaci a srovnávací informace. Standard udává požadavky na identifikaci účetní závěrky a definuje účetní období. Standard požaduje vykazovat položky rozvahy i výsledovky v minimálním členění. Dlouhodobá a krátkodobá aktiva navrhuje členit buď podle doby užitečnosti (do jednoho roku a nad jeden rok) nebo v rámci provozního cyklu. Ve výsledovce povoluje podniku výběr klasifikace provozních nákladů a výnosů podle druhů nebo podle účelu. Standard uvádí požadavky na komentář k účetním výkazům, která má informovat o položkách a částkách uvedených v rozvaze, výsledovce a ostatních výkazech.

### Otázky k opakování

- Charakterizujte cíl a působnost standardu IAS 1.
- Vymezte účel účetní závěrky.
- Vyjmenujte a popište součásti účetní závěrky.
- Charakterizujte základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky pro sestavení účetní závěrky.

## Příklady

### Příklad 2.2.1 - Rozvaha

Účetní jednotka je ve své rozvaze povinna prezentovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Standard obsahuje požadavky na informace prezentované v rozvaze, nepředepisuje pořadí, ani formát. Nevýznamné položky mohou být agregovány. (IAS 1)

Obchodní společnost má k 31.12. běžného roku následující stav majetku a závazků:

Položka	Částka
Budovy	560
Stroje a zařízení	220
Oprávký k budovám	220
Oprávký ke strojům a zařízením	80
Realizovatelné cenné papíry	180
Zásoby materiálu	30
Zásoby zboží	60
Peněžní prostředky	380
Pohledávky za odběrateli	160
Opravná položka k pohledávkám	30
Krátkodobý bankovní úvěr	100
Dlouhodobý bankovní úvěr	180
Závazky k zaměstnancům	50
Závazky za zdravotní a sociální pojištění	15
Závazky z DPH	45
Závazky k dodavatelům	120
Základní kapitál	400
Rezervní fond	200
Nerozdělený zisk minulých let	60
Zisk běžného období	90

**Úkol:** Sestavte rozvahu v souladu s IAS 1, jestliže účetní jednotka má hranici významnosti pro aktiva a závazky 10 % z bilanční sumy.

### Příklad 2.2.2 – Výsledovka

Všechny položky výnosů a nákladů v daném období musí být zahrnuty do výsledovky, pokud některý standard nebo interpretace nepožadují něco jiného. Standard obsahuje požadavky na informace, které je třeba zveřejnit ve výsledovce nebo v příloze. Účetní jednotka je povinna zveřejnit náklady buď v souladu s klasifikací podle druhů nebo jejich funkce. (IAS 1)

Ve výrobním podniku byly v běžném roce zúčtovány následující provozní náklady:

Druh nákladu	Částka
<b>Spotřeba materiálu celkem</b>	<b>270</b>
Přímý materiál na výrobu	180
Kancelářské potřeby	36
Spotřeba materiálu v odbytu	54
<b>Mzdové náklady celkem</b>	<b>216</b>
Mzdy dělníků ve výrobě	90
Mzdy zaměstnanců v administrativě	72
Mzdy zaměstnanců v odbytu	54
<b>Odpisy celkem</b>	<b>288</b>
Výrobních strojů	180
Vybavené správních budov	72
Zařízení v odbytu	36
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>18</b>

Ve sledovaném období podnik vyrobil 25 výrobků, vlastní náklady na jeden výrobek byly 18. Podnik prodal 20 výrobků po 54.

**Úkol:** Sestavte výsledovku v druhovém i účelovém členění nákladů v souladu s IAS 1.

### Příklad 2.2.3 – Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Změny ve vlastním kapitálu účetní jednotky mezi dvěma rozvahovými dny odrážejí zvýšení nebo snížení čistých aktiv během období. Existuje výkaz o změnách ve vlastním kapitálu zobrazující všechny změny ve vlastním kapitálu nebo změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vznikají transakcemi s vlastníky. Standard stanovuje požadavky na informace, které je třeba ve výkazu zveřejnit (IAS 1).

K 1.1. běžného účetního období měla společnost následující počáteční stavy na účtech vlastního kapitálu:

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Základní kapitál	2400
Rezervní fond	120
Fond z přecenění	420
Nerozdělený zisk minulých let	480
Zisk minulého účetního období (výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení)	180
<b>Celkem</b>	<b>3600</b>

<b>Operace</b>	<b>Částka</b>
Tvorba rezervního fondu	12
Výplata podílů na zisku	48
Zbývající část zisku zůstane nerozdělena	120
Snížení hodnoty cenných papírů	-24
Čistý zisk za období	240

**Úkol:** Sestavte výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a výkaz rozpoznaných zisků a ztrát.

## 2.3 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Standard IAS 8 vymezuje účetní řešení pro změny v účetních odhadech, v účetních pravidlech a opravy chyb. Standard definuje účetní pravidla jako specifické principy, základny, konvence postupy a praktiky, přijaté účetní jednotkou pro přípravu a prezentaci účetní závěrky. Změna v účetním odhadu je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, změny v účetních odhadech jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje. Chyby minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací. Účetní pravidla lze měnit pouze v případě, že změnu vyžaduje standard či jeho aplikace nebo že po změně pravidla podá účetní závěrka věrnější obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku. Změny v účetních pravidlech se provádějí retrospektivně. Účinek změny v účetním odhadu se provádí prospektivně. Oprava chyb minulých období se provádí retrospektivně.

### Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 8.
- Definujte základní pojmy používané v IAS 8 (účetní pravidla, chyby, účetní odhady).
- Definujte pojem významnost v souladu s IAS 8.
- Vysvětlete pojmy prospektivní aplikace, retrospektivní aplikace, retrospektivní přepočtení.
- Definujte pojem neproveditelnost v souladu s IAS 8.
- Vysvětlete způsob uznávání změn v účetních odhadech, účetních pravidlech a opravy chyb.

## Příklady

### Příklad 2.3.1 – Změny odhadu a chyby

Změna v účetním odhadu je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiva, změny v účetních odhadech jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje. Chyby minulých období jsou opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací, které byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání a u kterých bylo oprávněné očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a předkládání účetních závěrek. (IAS 8)

**Úkol:** Rozhodněte, zda se v následujících případech jedná o změnu v odhadu nebo chybu. Svoje rozhodnutí zdůvodněte:

Případ	Odhad & chyba	Zdůvodnění
Společnost pořídila nový stroj, jehož dobu životnosti stanovila na 10 let. V průběhu doby použitelnosti se doba použitelnosti stroje zkrátila na 8 let, protože se objevily nové technologie.		
Společnost zjistila v roce 2005, že v předchozím roce zapomněla účetně vyskladnit zásob. Jedná se o částku významnou.		
V roce 2003 stanovila ztrátu ze snížení hodnoty zařízení v určité hodnotě. Za dva roky zjistila na základě dodatečných informací, že výše ztráty měla být v roce 2003 vyšší.		
Společnost tvoří několik let po sobě rezervu na záruční opravy ve stejné výši. V běžném období zjistila, že náklady na záruční opravy prudce stouply a je třeba změnit výši rezervy. Má společnost zpětně přeprocovat i předchozí roky?		

### Příklad 2.3.2 – Oprava chyb

Oprava významných chyb minulých období se provádí retrospektivně tak, aby údaje byly opraveny v období, kdy k chybě došlo. Zároveň je třeba opravit počáteční zůstatky aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího období, které je vykázáno v účetní závěrce. Pokud dopady opravy nelze vyčíslit, provede se oprava chyby v období, kdy dopad vyčíslit lze. (IAS 8)

Podnik zjistil v roce 2007, že náklady zaúčtované v roce 2006 byly o 100 nižší než ve skutečnosti. Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2006 byl 300, v roce 2007 byl 400.

**Úkol:** Proveďte opravu chyby.



Výsledovka 2006	
Tržby	500
Náklady	150
Zisk před zdaněním	350
Daň (30%)	105
Čistý zisk	245

Výsledovka 2007	
Tržby	650
Náklady	100
Zisk před zdaněním	550
Daň (30%)	165
Čistý zisk	385

Opravené výkazy

Výsledovka 2006	
Tržby	
Náklady	
Zisk před zdaněním	
Daň (30%)	
Čistý zisk	

Výsledovka 2007	
Tržby	
Náklady	
Zisk před zdaněním	
Daň (30%)	
Čistý zisk	

Úprava nerozděleného zisku

	Rok 2006	Rok 2007
Počáteční stav nerozděleného zisku		
Oprava chyby		
Opravený počáteční stav nerozděleného zisku		

### Příklad 2.3.3 – Změna účetního pravidla

Při sestavování účetní závěrky je třeba používat ve všech obdobích stejná pravidla pro sestavování a zveřejňování položek účetní závěrky. Pokud by užíváním dosavadního pravidla nedocházelo k věrnému a pravdivému zobrazení transakce, případně změna byla vyžadována zákonem, je možno účetní pravidlo změnit. Změna pravidla se zobrazí retrospektivně tak, jako by nové pravidlo platilo vždy. Podnik opraví počáteční zůstatek příslušné složky vlastního kapitálu za nejzazší období, které je obsaženo v účetní závěrce. Je třeba přepracovat i srovnávací informace. (IAS 8).

V průběhu roku 2005 změnil podnik pravidlo týkající se aktivace úroků přímo přiřaditelných k výstavbě budovy pro vlastní potřebu. V roce 2004 aktivoval úroky v souladu s IAS 23 alternativním řešením. Úroky v roce 2004 byly 2 600, v roce 2005 byly 3 000. Nyní se rozhodl je zachycovat přímo v nákladech v souladu se základním řešením IAS 23. Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2004 byl 15 230.

**Úkol:** Proved'te úpravu výsledovky a nerozděleného zisku.

Výsledovka	2004	2005
Výnosy	18 000	30 000
Náklady		3 000
Zisk před zdaněním	18 000	27 000
Daň 30%	5 400	8 100
Čistý zisk	12 600	18 900

Opravené výkazy

Výsledovka	2004	2005
Výnosy		
Náklady		
Zisk před zdaněním		
Daň 30%		
Čistý zisk		

Úprava nerozděleného zisku

	2004	2005
Počáteční stav nerozděleného zisku		
Oprava chyby		
Opravený počáteční stav nerozděleného zisku		

### Příklad 2.3.4 – Změna účetního pravidla

Při sestavování účetní závěrky je třeba používat ve všech obdobích stejná pravidla pro sestavování a zveřejňování položek účetní závěrky. Pokud by užíváním dosavadního pravidla nedocházelo k věrnému a pravdivému zobrazení transakce, případně změna byla vyžadována zákonem, je možno účetní pravidlo změnit. Změna pravidla se zobrazí retrospektivně tak, jako by nové pravidlo platilo vždy. Podnik opraví počáteční zůstatek příslušné složky vlastního kapitálu za nejzazší období, které je obsaženo v účetní závěrce. Je třeba přepočítat i srovnávací informace.

Aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložené přiměřené úsilí. U konkrétního předchozího období je neproveditelné provést změnu v účetních pravidlech zpětně, pokud dopady retrospektivní aplikace nebo přepočtu nelze stanovit; retrospektivní informace nebo přepočet vyžadují předpoklady o tom, co bylo v daném období záměrem vedení účetní jednotky; nebo retrospektivní aplikace nebo přepočet vyžadují podstatné odhady částek a je nemožné objektivně odlišit informace o těchto odhadech od dalších informací. (IAS 8)

Účetní jednotka změnila od 1. 1. 2007 účetní pravidla pro odepisování dlouhodobého majetku. Změna pravidla se týkala rozdělení hmotných aktiv na jejich komponenty a odepisování jednotlivých komponentů zvlášť.

Před změnou pravidla neumožňovaly účetní záznamy společnosti rozdělení aktiv na jednotlivé komponenty. V průběhu roku 2006 si účetní jednotka nechala vypracovat znalecký posudek, na základě kterého byla aktiva překlasifikována včetně rozdělení na jednotlivé komponenty, ale z tohoto posudku nelze získat informace o tom, jak by aktiva byla na komponenty rozdělena před začátkem roku 2007.

**Úkol:** Navrhněte řešení účtování odpisů.

## 2.4 IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standard IFRS 1 se používá pro přípravu účetních závěrek, které jsou poprvé sestaveny v souladu s IFRS. Podnik připraví k datu přechodu na vykazování podle IFRS zahajovací rozvahu, Při přípravě zahajovací rozvahy a první účetní závěrky podle IFRS podnik použije účetní pravidla, účinná k datu první účetní závěrky zpracované podle IFRS. Pro sestavení zahajovací rozvahy podnik překlasifikuje v souladu s IAS/IFRS aktiva a závazky, které byly vykázány jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu podle pravidel, která podnik dosud používal. Výsledný dopad změn v účetních pravidlech, které vyplývají z přechodu na IAS/IFRS vykáže v položce nerozděleného zisku, případně jiné položce vlastního kapitálu. Při sestavování účetní závěrky může podnik využít výjimek uvedených ve standardu. Standard obsahuje vybrané pokyny, vztahující se k aplikaci ostatních standardů.

### Otázky k opakování:

- Vymezte cíl a působnost IFRS 1.
- Charakterizujte účetní pravidla používaná při první aplikaci IAS/IFRS.
- Vysvětlete postup sestavení zahajovací rozvahy.
- Vyjmenujte výjimky používané při první aplikaci IAS/IFRS.
- Popište způsob předkládání a zveřejňování účetní závěrky.

## Příklady

### Příklad 2.4.1 – Datum přechodu na IFRS

Při sestavování první účetní závěrky v souladu s IFRS 1 je účetní jednotka povinna datu přechodu na vykazování podle IFRS připravit zahajovací rozvahu. Datum přechodu je počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace podle IFRS při své první účetní závěrce podle IFRS. Při přípravě zahajovací rozvahy účetní jednotka použije účetní pravidla účinná k datu první účetní závěrky zpracované podle IFRS. (IFRS 1)

Účetní jednotka má povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s IFRS k 31.12.2005.

**Úkol:** Stanovte datum přechodu na IFRS.

Stanovte datum sestavení zahajovací rozvahy.

Která pravidla při sestavení zahajovací rozvahy použije (platná ke kterému datu?)

### Příklad 2.4.2 – Překlasifikování aktiv

Pro sestavení zahajovací rozvahy v souladu s IFRS 1 podnik překlasifikuje v souladu s IAS/IFRS aktiva a závazky, které byly vykázány jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu podle pravidel, která podnik dosud používal. Výsledný dopad změn v účetních pravidlech, které vyplývají z přechodu na IAS/IFRS vykáže v položce nerozděleného zisku, případně jiné položce vlastního kapitálu. (IFRS 1)

Účetní jednotka vlastní software, který pořídila v roce 2004 v hodnotě 55.V souladu s národní úpravou účetnictví jej zúčtovala do nákladů. Údaje o majetku a závazcích podniku k 31.12. 2005 jsou uvedeny v následující rozvaze.

**Úkol:** Sestavte rozvahu v souladu s řešením podle IFRS za rok 2004 i 2005. Použitelnost software se odhaduje na dva roky.

Rozvaha v roce 2005

Aktiva	Běžné období			Minulé období	Pasiva	Běžné období	Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto				
Stálá aktiva celkem	3 000	800	2 200	2 600	Vlastní kapitál celkem	3 620	2 730
Dlouhodobý hmotný majetek	2 200	600	1 600	1 900	Základní kapitál	2 000	2 000
Dlouhodobý nehmotný majetek	800	200	600	700	VH běžného období	890	730
					VH minulého období	730	
Oběžná aktiva celkem	5 200	500	4 700	4 800	Dluhy celkem	3 280	4 670
Peníze	1 900		1 900	2 000	Závazky k dodavatelům	984	1 868
Zásoby	800		800	900	Dlouhodobé bankovní úvěry	2 096	2 702
Pohledávky	2 500	500	2 000	1 900	Rezervy	200	100
<b>Aktiva celkem</b>	<b>8 200</b>	<b>1 300</b>	<b>6 900</b>	<b>7 400</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>6 900</b>	<b>7 400</b>

**Rozvaha v souladu s IFRS**

<b>Rozvaha</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Pozemky, budovy a zařízení		
Nehmotná aktiva		
Finanční aktiva		
Zásoby		
Obchodní a jiné pohledávky		
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty		
Obchodní a jiné závazky		
Daňové závazky		
Rezervy		
Dlouhodobé úročené závazky		
Emitovaný kapitál a rezervní fondy		
Zisk/ztráta běžného období		

## 2.5 IAS 7 – Výkazy peněžních toků

Výkaz peněžních toků poskytuje informace o proběhlých změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky. Peněžní prostředky zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání. Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné. Standard rozděluje peněžní toky na peněžní toky z hlavních (provozních) činností, investičních činností a financování.

Hlavní (provozní) činnost představuje hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investičními činnostmi nebo financováním. Investiční činnost představuje nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů. Financování jsou činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Standard uvádí dvě metody sestavování výkazu o peněžních tocích, přímou a nepřímou metodu.

### Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 7 – Výkazy peněžních toků.
- Definujte základní pojmy (peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky, hlavní činnost, investiční činnost, finanční činnosti).
- Popište přímou a nepřímou metodu sestavení výkazu peněžních toků.

## Příklady

### Příklad 2.5.1 – Výkaz o peněžních tocích

Společnost s ručením omezeným vykazovala k 1.1. a k 31.12. 2006 následující zůstatky rozvahových položek:

<b>Položka</b>	<b>Stav k 1.1.</b>	<b>Stav k 31.12.</b>
Software		2 000
Samostatné věci movité		34 000
Oprávký k software		400
Oprávký k samostatným věcem movitým		5 600
Materiál na skladě		1 200
Zboží v prodejně		10 800
Pokladna		2 000
Bankovní účty	40 000	12 000
Odběratelé		5 800
Poskytnuté provozní zálohy		1 200
Dodavatelé		5 400
Dlužná daň z příjmů		2 000
Náklady příštích období		1 000
Výdaje příštích období		600
Základní kapitál	40 000	40 000
Dlouhodobé bankovní úvěry		12 000

Dále vykazovala k 31. 12. 2006 následující zůstatky nákladů a výnosů:

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Výnosy	
Tržby za zboží	72 000
Ostatní provozní výnosy	7 400
Úroky	600
Náklady	
Prodané zboží	56 000
Opravy a udržování	2 000
Ostatní služby (nájemné)	1 800
Mzdové náklady	3 000
Zákonné sociální pojištění	1 000
Ostatní provozní náklady	1 400
Odpisy dlouhodobého majetku	6 000
Úroky	800
Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	4 000



**Úkol:** Z uvedených zůstatků sestavte výkaz cash flow společnosti s ručením omezeným k 31. 12. 2006 nepřímou metodou. Nakoupený dlouhodobý majetek je všechn uhrazen.

<b>Výkaz peněžních toků – nepřímá metoda</b>	<b>Částka</b>
Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti	
Zisk před zdaněním	
Úpravy o:	
Odpisy	
Kurzová ztráta	
Výnosy z investic	
Úrokový náklad	
Změna stavu pohledávek	
Změna stavu zásob	
Změna stavu závazků	
* Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací	
Zaplacené úroky	
Zaplacená daň ze zisku	
** Čisté peněžní prostředky z hlavní (provozní) činnosti	
Peněžní toky z investiční činnosti	
Výdaj za nabytí dceřiného podniku, očištěný od peněžních prostředků	
Výdaj za nákup pozemků, budov a zařízení	
Příjem z prodeje zařízení	
Přijatý úrok	
Přijaté dividendy	
** Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti	
Peněžní toky z financování	
Příjem z vydání základního kapitálu	
Příjem z dlouhodobých výpůjček	
Úhrada závazků z finančního leasingu	
Zaplacené dividendy	
** Čisté peněžní prostředky z financování	
Netto přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty k počátku období	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty ke konci období	

## 2.6 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Cílem IAS 16 je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Základní problém spočívá v časovém uznání aktiv, určení jejich účetní hodnoty a účtování odpisů. Standard se aplikuje na uznání pozemků budov a zařízení s určitými výjimkami. Standard vymezuje definice používaných termínů pozemky, budovy a zařízení, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, zpětně získatelná částka, hodnota z užívání. Standard uznává položky pozemků, budov a zařízení jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek. Standard vymezuje podmínky pro definování samostatných položek pozemků, budov a zařízení. Nevýznamné položky povoluje agregovat. Standard definuje ocenění položek pozemků, budov a zařízení pořizovacími náklady, které se skládají při pořízení z nákupní ceny a přímo přiřaditelných nákladů. Standard stanovuje podmínky uznávání následných výdajů. Pro následné ocenění položek pozemků, budov a zařízení standard uvádí model pořizovací ceny a model přecenění, buď v hodnotě nákladů na pořízení po odečtení opravek nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro přepočtení opravek při následném přecenění aktiva na reálnou hodnotu. Standard řeší problém odepisování pozemků, budov a zařízení, stanovení odepisovatelné částky, doby použitelnosti a zvolení vhodné metody odepisování. Odpis je uznáván jako náklad. Stanovuje podmínky pro likvidaci a vyřazení pozemků, budov a zařízení a o uznávání nákladů a výnosů souvisejících s likvidací a vyřazením ve výsledovce. Standard vymezuje údaje, které musí podnik zveřejnit.

### Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 16.
- Definujte základní pojmy (pozemky, budovy a zařízení, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, zpětně získatelná částka, účetní hodnota, hodnota z užívání).
- Charakterizujte podmínky uznávání pozemků, budov a zařízení.
- Vysvětlete způsoby ocenění pozemků, budov a zařízení (ocenění při pořízení, následné výdaje, přecenění položek pozemků, budov a zařízení a přepočtení opravek).
- Popište způsoby odepisování pozemků, budov a zařízení.
- Vysvětlete postup vyřazení a likvidace pozemků, budov a zařízení.

## Příklady

### Příklad 2.6.1 – Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení

Pořizovací náklady aktiva jsou peněžní částky nebo zaplacené ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot související s nabytím aktiv v době jeho pořízení nebo výstavby. Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení se uznávají jako aktivum tehdy a jen tehdy, když je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky a je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky. (IAS 16)

**Úkol:** Rozhodněte, které položky jsou součástí pořizovací ceny.

Položka		Součást pořizovací ceny?
1.	Nevratné daně.	
2.	Dovozní cla.	
3.	Všeobecné administrativní náklady.	
4.	Úroky z úvěru na pořízení aktiva.	
5.	Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu.	
6.	Náklady na dopravu.	
7.	Náklady na instalaci a montáž.	
8.	Náklady na zaškolení zaměstnanců.	
9.	Předvýrobní náklady.	
10.	Počáteční provozní ztráty.	
11.	Náklady na představení produktu zákazníkům.	
12.	Náklady na stěhování a reorganizaci závodu.	
13.	Odměny profesním specialistům.	

### Příklad 2.6.2 – Uznání souvisejícího aktiva

Pozemky, budovy a zařízení mohou být pořizovány z důvodu bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení, které bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užítky z jakýchkoliv jednotlivě existujících položek pozemků, budov a zařízení, může být pro účetní jednotku nutné k získání budoucích ekonomických užitků z jiných aktiv. Takové položky pozemků, budov a zařízení se uznávají jako aktiva, protože umožňují účetní jednotce získat budoucí ekonomické užítky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. (IAS 16)

Obchodní společnost vlastní továrnu na výrobu chemikálií. V souladu s legislativou dané země je firma povinna instalovat do výroby nové bezpečnostní zařízení, které kontroluje únik chemikálií do provozu. Dosavadní bezpečnostní zařízení je plně funkční, ale nesplňuje zpřísněné legislativní normy. Instalace nového zařízení nepřispěje firmě ke zvýšení tržeb ani snížení provozních nákladů. V případě, že obchodní společnost nové bezpečnostní zařízení nenainstaluje, je téměř jisté, že kontrolní orgány provozovnu uzavřou.

**Úkol:** Rozhodněte o uznání částky vzniklé v souvislosti s instalací nového bezpečnostního zařízení a svoje rozhodnutí zdůvodněte.

### Příklad 2.6.3 – Náklady na uvedení místa do původního stavu

Součástí pořizovacích nákladů pozemků budov a zařízení jsou počáteční odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během období. Závazky plynoucí z nákladů účtovaných v souladu s IAS 16 se uznávají a oceňují v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. (IAS 16)

Podnik staví skládku domovního odpadu, náklady související s pořízením jsou 500. Životnost skládky se předpokládá na 20 let, po skončení životnosti je třeba provést rekultivaci místa. Hodnota nákladů na rekultivaci se nyní odhaduje na 100. Průměrná úroková míra činí 6 % p.a.

**Úkol:** Vypočítejte pořizovací cenu skládky a zaúčtujte pořízení. Zaúčtujte úroky v prvních pěti letech životnosti skládky. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Současná hodnota nákladů na rekultivaci	
Pořizovací cena aktiva	

Účtování pořízení aktiva


Časové rozložení úroku			
Rok	Počáteční stav rezervy	Úrok	Konečný stav rezervy
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			

### Příklad 2.6.4 – Pořízení dlouhodobého majetku na splátky

Pořizovací náklady položek pozemků, budov a zařízení představují hotovostní ekvivalent ceny k datu jejich uznání. Jestliže je platba za položku pozemků, budov a zařízení odložena na dobu pozdější než jsou obvyklé fakturační podmínky, rozdíl mezi peněžním ekvivalentem ceny a celkovou částkou platby se vykáže jako úrok za dobu trvání úvěru. (IAS 16)

1.1.2007 Podnik zakoupil výrobní závod v ceně 110, úhrada je splatná následovně: 50 při podpisu smlouvy, 40 k 31.12.2007 a 20 k 31.12.2008.

Výrobní závod se skládá z budovy v hodnotě 60 a výrobní linky v hodnotě 50. Doba použitelnosti budovy je 30 let, doba použitelnosti výrobní linky je 8 let. Zbytková hodnota aktiv se nepředpokládá.

Průměrná úroková sazba výpůjček podniku je 12 %. Výpůjční náklady se neaktivují.

**Úkol:** Připravte všechny účetní zápisy v souvislosti s touto transakcí.

Současná hodnota závazku	
Pořizovací cena budovy	
Pořizovací cena výrobní linky	

Časové rozložení splátek					
Rok	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátka	Snížení závazku	Konečný stav závazku
1.					
2.					

Účtování


--	--

### Příklad 2.6.5 – Přecenění aktiva na reálnou hodnotu

Položky pozemků, budov a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanoveno k rozvahovému dni. Jestliže je přeceněna položka pozemků, budov a zařízení, přecenění se celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří. (IAS 16)

Účetní jednotka vlastní budovu, pořizovací cena je 22 500, oprávkky k budově 2 812. Doba použitelnosti budovy byla stanovena na 40 let. Po pěti letech byly budova přeceněna na reálnou hodnotu 21 750.

**Úkol:** Zaučtujte všechny související účetní případy metodou „navýšení pořizovací ceny a opravek“ a metodou „vyloučení opravek“.

#### Navýšení pořizovací ceny i opravek

Výpočet

Položka	Původní pořizovací cena	Přecenění

Účtování

--	--

## Vyloučení oprávek

Výpočet

Položka	Původní pořizovací cena	Přecenění

Účtování


### Příklad 2.6.6 – Přecenění aktiva na reálnou hodnotu

Podnik si v roce 2000 pořídil budovu v hodnotě 208 000. Doba použitelnosti budovy je plánována na 30 let, odepisování lineární, zbytková hodnota na konci doby životnosti 16 000. Na konci roku 2006 byla budova přeceněna na 180 000 Kč. V roce 2008 byla budova prodána za 160 000. Rozdíl mezi původními a přeceněnými odpisy je každoročně převáděn do nerozděleného zisku.

**Úkol:** Zaúčtujte všechny související účetní případy. Pro přepočet na reálnou hodnotu použijte metodu „vyloučení oprávek“.



### Příklad 2.6.7 – Komponentní odepisování

Hlavní náhradní díly a přídavná zařízení se klasifikují jako pozemky, budovy a zařízení, pokud účetní jednotka předpokládá, že je bude používat více než jedno účetní období. Části některých položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Účetní jednotka zahrne do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení náklady na výměnu části takové položky v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání takových nákladů. Účetní hodnota těchto nahrazovaných částí je vyňata z rozvahy. (IAS 16)

Podnik vlastní strojní zařízení za 120, které má dobu životnosti 10 let. Součástí strojního zařízení je náhradní díl v ceně 20, který se zcela nahrazuje každé dva roky.

**Úkol:** Vypočítejte hodnotu odpisů v jednotlivých letech, vyčíste vliv na výsledek hospodaření.

Sestavte všechny účetní případy související s výměnou náhradního dílu. Svoje řešení zdůvodněte.

Výpočet odpisů

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Odpis strojního zařízení bez náhradního dílu				
Odpis náhradního dílu				
Účetní hodnota strojního zařízení jako celku				
Vliv na výsledek hospodaření				



## Účtování


### Příklad 2.6.8 - Odpisy

Odpis je systematickým rozvrhováním odepisovatelné částky aktiva během doby jeho použitelnosti. Stanovení doby použitelnosti závisí na očekávaném použití aktiva, na opotřebení a zastarávání, úsudku a zkušenostech vedení podniku a pod. Používají se různé metody odepisování, které mají odrážet způsob, využívání ekonomických užitků z aktiva. Můžeme použít metodu lineárního odepisování, výkonovou metodu, metodu DDB (double declining balance method), metodu SYD (sum of the years digits). Odpis je zachycován jako náklad. Doba a metoda odepisování se ověřují na konci každého účetního období a pokud dochází k rozdílům od původně plánované doby použitelnosti, může být změněna. (IAS 16)

Účetní jednotka vlastní výrobní zařízení jehož náklady pořízení jsou 440. Doba použitelnosti byla stanovena na 4 roky zbytková hodnota je 20.

**Úkol:** Vypočítejte účetní odpisy metodou rovnoměrného odepisování, metodou DDB, SYD a metodou výkonovou (za dobu použitelnosti aktiva se předpokládá výroba 840 tis. kusů výrobků).

Výpočet odpisů

Rok	Rovnoměrné odepisování	Metoda DDB	Metoda SYD	Výkonová metoda
1.				
2.				
3.				
4.				

### Příklad 2.6.9 – Změna doby odepisování

Při sestavování účetní závěrky je třeba často použít odborných odhadů. Odhady by měly být aktualizovány a výsledky aktualizace zveřejněny v účetní závěrce. Účinek změny v účetním odhadu se zahrne do určení čistého zisku či ztráty v období změny, pokud se změna týká pouze jednoho období, nebo období změny a budoucích období. Účinek změny je vykázán jako výnos nebo náklad vztahující se k běžnému období (IAS 8).

Doba a metoda odepisování pozemků, budov a zařízení se ověřují na konci každého účetního období a pokud dochází k rozdílu od původně plánované doby použitelnosti, mohou být změněny. (IAS 16)

Podnik stanovil dobu použitelnosti budovy na 20 let. Náklady pořízení budovy činily 12 000. Podnik se rozhodl pro rovnoměrné odepisování, zbytková hodnota nebyla stanovena. V pátém roce užívání aktiva podnik přehodnotil dobu použitelnosti a zkrátil ji na 10 let. Vypočítejte výši odpisů v jednotlivých letech po celou dobu odpisování.

Odpisy hmotného aktiva

Rok	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Odpis										

### Příklad 2.6.10 – Uznání aktiva

Pozemky budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím nebo službami, za účelem pronájmu jiným osobám nebo k administrativním účelům (IAS 16).

Investice do nemovitostí je nemovitost (pozemek, nebo budova, případně jejich část) držená spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení než pro používání ve výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely nebo prodej v rámci běžné činnosti. Investice do nemovitosti generuje peněžní toky do značné míry nezávisle na ostatních aktivech držených účetní jednotkou. (IAS 40)

Účetní jednotka klasifikuje dlouhodobé aktivum jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejní transakcí spíše než pokračujícím užíváním. Aktivum nebo skupina aktiv musí být k dispozici pro okamžitý prodej a jeho prodej musí být vysoce pravděpodobný. (IFRS 5)

**Úkol:** U následujících položek aktiv rozhodněte o jejich zařazení v souladu s účelem, pro který podnik aktivum vlastní. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Položka	Uznání aktiva	Zdůvodnění
Administrativní budova, kterou podnik využívá pro své účely z 5 %, zbytek pronajímá.		
Administrativní budova, kterou podnik využívá pro své účely z 90 %, zbytek pronajímá.		

<b>Položka</b>	<b>Uznání aktiva</b>	<b>Zdůvodnění</b>
Výrobní hala, kterou podnik používá pro výrobu výrobků.		
Výrobní hala, ve které firma vyrábí výrobky.		
Pozemek, o kterém firma nerozhodla, jak s ním naloží.		
Pozemek na okraji průmyslové zóny, u které firma spekuluje na růst ceny.		
Rozestavěná budova, určená v budoucnu k pronájmu, jako investice do nemovitostí.		
Obchodní společnost má v úmyslu převést budovu na kupce po jejím uvolnění. Byly zahájeny práce k jejímu uvolnění a čas k tomu potřebný je obvyklý při podobných transakcích.		
Účetní jednotka má v úmyslu prodat výrobní halu, převod na kupce se uskuteční poté, co budou vyřízeny všechny dosavadní objednávky od zákazníků. Ve vyřizování objednávek dochází k neplánovanému zpoždění.		

## 2.7 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 si klade za cíl stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv. Vymezuje definice používaných termínů nehmotná aktiva, výzkum, vývoj, odpisování, odepsatelná částka, doba použitelnosti, náklad pořízení aktiva, zbytková hodnota, reálná hodnota, aktivní trh, ztráta ze snížení hodnoty a účetní hodnota. Standard stanovuje definiční znaky nehmotného aktiva kterými jsou identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu. Standard vymezuje oceňování nehmotných aktiv způsobem, který souvisí s jeho pořízením. Prvotně se nehmotné aktivum oceňuje pořizovacími náklady. Standard stanovuje podmínky zahrnutí následných výdajů do hodnoty aktiva, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou ekonomické užítky nad původně odhadnutý výkon. Pro následné ocenění položek nehmotných aktiv standard uvádí model pořizovací ceny a model přecenění, buď v hodnotě nákladů na pořízení po odečtení opravěk nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro přepočítání opravěk při následném přecenění aktiva na reálnou hodnotu. Standard řeší problém odepisování nehmotných aktiv, stanovení odepisovatelné částky, doby použitelnosti a zvolení vhodné metody odepisování. Standard definuje nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti. Odpis je uznáván jako náklad. Stanovuje podmínky pro likvidaci a vyřazení nehmotných aktiv a o uznávání nákladů a výnosů souvisejících s likvidací a vyřazením ve výsledovce. Standard vymezuje údaje, které musí podnik zveřejnit.

### Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 38.
- Definujte základní pojmy (nehmotná aktiva, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, zpětně získatelná částka, účetní hodnota, hodnota z užívání).
- Charakterizujte podmínky uznávání nehmotných aktiv.
- Vysvětlete způsoby oceňování nehmotných aktiv (ocenění při pořízení, následné výdaje, přecenění položek pozemků, budov a zařízení a přepočítání opravěk).
- Popište způsoby odepisování nehmotných aktiv.
- Charakterizujte nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti.
- Vysvětlete podmínky vyřazení a likvidace nehmotných aktiv.

## Příklady

### Příklad 2.7.1 – Uznání nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva jsou uznána tehdy a jen tehdy, pokud je pravděpodobné, že očekávané budoucí užítky přímo přiřaditelné aktivu poplynou do podniku a je možné spolehlivě měřit náklady spojené s pořízením aktiva. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutné je jednoznačně odlišit od goodwillu. Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže má pravomoc získat budoucí ekonomické užítky a může také omezit přístup ostatních k těmto užítkům. (IAS 38)

**Úkol:** Rozhodněte, kterou z následujících položek můžete uznat jako nehmotné aktivum v souladu s IAS 38 a svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Položka	
Goodwill vzniklý při akvizici.	
Goodwill vytvořený vlastní činností.	
Obchodní značka vytvořená vlastní činností.	
Obchodní značka získaná koupí.	
Seznamy zákazníků.	
Vydavatelské tituly vytvořené vlastní činností.	
Software získaný koupí.	
Zřizovací výdaje.	
Výdaje na výzkum.	
Výdaje na vývoj.	

### Příklad 2.7.2 – Uznání nehmotných aktiv, stanovení doby odepisování

Nehmotná aktiva jsou uznána tehdy a jen tehdy, pokud je pravděpodobné, že očekávané budoucí užítky přímo přiřaditelné aktivu poplynou do podniku a je možné spolehlivě měřit náklady spojené s pořízením aktiva. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutné je jednoznačně odlišit od goodwillu. Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže má pravomoc získat budoucí ekonomické užítky a může také omezit přístup ostatních k těmto užítkům.

Odepsatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti bude rozdělena systematicky na celé období jeho použitelnosti. Odpis nehmotného aktiva začne od okamžiku zahájení užívání aktiva a skončí k dřívějšímu z těchto dat: jakmile bude aktivum připraveno k prodeji nebo zcela vyřazeno.

Nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisuje, ale každoročně testuje na snížení hodnoty aktiv. (IAS 38)

**Úkol:** V následujících případech rozhodněte, zda uznat nehmotné aktivum v souladu s IAS 38. Stanovte dobu odepisování. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Případ	Řešení & zdůvodnění
<p>Marketingová společnost získala seznam zákazníků a očekává, že bude mít prospěch z informací na tomto seznamu po dobu alespoň jednoho roku, maximálně však čtyř let.</p>	
<p>U výrobku chráněného patentem se předpokládá, že bude zdrojem čistých peněžních příjmů po dobu alespoň patnáct let. Účetní jednotka má příslib od třetí strany, že koupí tento patent za pět let za 60 procent reálné hodnoty patentu ke dni, kdy byl získán, a účetní jednotka zamýšlí za pět let tento patent skutečně prodat.</p>	
<p>Licence na vysílání se obnovuje každých deset let, pokud účetní jednotka poskytuje alespoň průměrnou úroveň služeb svým zákazníkům a vyhovuje relevantním legislativním požadavkům. Tato licence může být obnovována po neurčitou dobu při vynaložení nevýznamných nákladů a byla obnovena dvakrát před posledním získáním. Účetní jednotka má v úmyslu obnovovat licenci po neurčitou dobu a existující důkazy toto tvrzení podporují. V historii nebyly žádné vynucené výzvy k obnově licence. Neočekávají se změny v technologii užívané při vysílání v předvídatelné budoucnosti. Proto se předpokládá, že licence bude generovat čistý peněžní tok ve prospěch jednotky po neurčitou dobu.</p>	
<p>Licenční úřad následně rozhodl, že nebude již dále prodlužovat licence na vysílání, ale bude provádět aukce licencí. V době, kdy licenční úřad učinil toto rozhodnutí, zbývají ještě tři roky, než tato licence úřední jednotce skončí. Účetní jednotka očekává, že licence bude stále přinášet čistý peněžní tok, dokud nevyprší.</p>	
<p>Právo provozovat leteckou linku může být prodlouženo každých pět let a účetní jednotka má v úmyslu vyhovět všem pravidlům a požadavkům ovlivňujícím prodloužení. Prodloužení práva provozování linek je běžně garantováno s vynaložením nevýznamných</p>	

Případ	Řešení & zdůvodnění
nákladů a v minulosti vždy bylo prodlužováno, pokud aerolinie vyhověly všem pravidlům a požadavkům. Účetní jednotka předpokládá poskytovat služby po neomezenou dobu mezi těmito městy z jeho domovského letiště a očekává, že související podpůrné služby (letištní brány, vybavení terminálů) budou udržovány na tomto letišti po celou dobu trvání práva provozovat linku. Analýza poptávky a peněžních toků potvrzují tyto předpoklady.	

### Příklad 2.7.3 – Odlišení nehmotných aktiv od goodwillu

Nehmotná aktiva jsou vykázána, pokud vyhovují definici nehmotného aktiva a lze je spolehlivě ocenit. Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud je samostatné a je možno vymezit ekonomický přínos, který plyne z jeho využitelnosti. Nehmotné aktivum je třeba jednoznačně odlišit od goodwillu. Podnik ovládá nehmotné aktivum, jestliže může získat ekonomický prospěch plynoucí z tohoto aktiva a může omezit ostatním přístup k tomuto prospěchu. Budoucí ekonomický prospěch plynoucí z aktiva může představovat výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užitky. (IAS 38).

Podnik X zakoupil podnik Y za 300. Identifikovatelná čistá aktiva podniku Y byla 200. Y má výrobek V, oblíbený u zákazníků a hodnota této značky byla odhadnuta znalcem na 20. Y má databázi svých zákazníků, jejíž hodnota je odhadnuta na 8. Rozhodněte, která aktiva bude X vykazovat ve své rozvaze.

Položka	Částka

### Příklad 2.7.4 – Aktivace nákladů na výzkum a vývoj

U aktiva vytvořeného vlastní činností bývá obtížné určit, kdy nehmotné aktivum splňuje podmínky pro uznání nehmotného aktiva: určit, zda a kdy se jedná o identifikovatelné aktivum vytvořené vlastní činností, které vytváří očekávané budoucí ekonomické užitky a spolehlivě určit náklady na pořízení tohoto aktiva. Z tohoto důvodu účetní jednotka specifikuje tzv. fázi výzkumu a vývoje. Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké a technické poznatky a vědomosti. Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použití. Výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly. Výdaje na vývoj se aktivují po splnění doplňujících podmínek. (IAS 38)

Podnik vyvíjí v roce 2007 nový výrobní postup. Během roku byly vynaloženy náklady v hodnotě 400, z toho 320 od ledna do listopadu, 80 od 1. do 31. prosince. Od 1. prosince podnik splňuje kritéria pro uznání výrobního postupu jako nehmotné aktivum.

**Úkol:** Zobrazte tyto skutečnosti ve výkazech za rok 2007 a svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Rozvaha	

Výsledovka	

### **Příklad 2.7.5 – Aktivace nákladů na výzkum a vývoj**

Nehmotné aktivum vytvořené vývojem (nebo ve fázi vývojového projektu) je uznáno jako aktivum tehdy, pokud: technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho bude možno využívat nebo prodat; existuje záměr nehmotné aktivum dokončit; je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky; účetní jednotka je schopna spolehlivě oceňovat výdaje související s s nehmotným aktivem během jeho vývoje (IAS 38).

Obchodní společnost vyvíjí nový software určený pro řízení výroby. Z projektové dokumentace a veškerých propočtů vyplývá, že nový software zvýší objem výroby a přispěje ke snížení nákladů.

V roce 2006 představenstvo schválilo rozpočet na vývoj nového software, v roce 2007 se objevily protesty některých členů představenstva a není jisté, zda budou pro rok 2007 uvolněny finanční prostředky.

**Úkol:** Rozhodněte o uznání položky v souladu s IAS 38.



## 2.8 IAS 17 - Leasingy

Cílem standardu IAS 17 je stanovit pro nájemce i pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu. Standard definuje pojmy leasing, finanční leasing, operativní leasing, doba leasingu, minimální leasingové platby, reálná hodnota, ekonomická životnost, doba použitelnosti, čistá investice do leasingu, hrubá investice do leasingu, nezaručená zbytková hodnota, zaručená zbytková hodnota, nerealizovatelný finanční výnos, implicitní úroková míra leasingu, přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce. Standard rozlišuje finanční a operativní leasing. Nájemce uzná finanční leasing ve své rozvaze jako aktiva a závazky, oceněné v nižší částce z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Diskontním faktorem je implicitní úroková míra nebo přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce. Leasingové splátky se rozdělí na snížení závazku a finanční náklady. Pronajímatel uzná aktiva držaná v rámci finančního leasingu v rozvaze jako pohledávku v částce která se rovná čisté investici do leasingu. Leasingové platby snižují hodnotu pohledávky a jsou uznány jako finanční výnos. Leasingové platby u nájemce v rámci operativního leasingu by měly být uznány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu. Pronajímatel by měl vykazovat aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu v rozvaze podle povahy aktiva. Výnos z operativního leasingu se zobrazuje ve výnosech rovnoměrně během doby leasingu. Standard stanovuje údaje, které má podnik zveřejnit.

### Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 17.
- Definujte základní pojmy v souladu s IAS 17 (leasing, finanční leasing, operativní leasing, doba leasingu, minimální leasingové platby, reálná hodnota, ekonomická životnost, doba použitelnosti, čistá investice do leasingu, hrubá investice do leasingu, nezaručená zbytková hodnota, zaručená zbytková hodnota, nerealizovatelný finanční výnos, implicitní úroková míra leasingu, přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce).
- Vysvětlete rozdíl mezi finančním a operativním leasingem.
- Vysvětlete způsob vykazování finančního leasingu u nájemců.
- Vysvětlete způsob vykazování finančního a leasingu u pronajímatelů.
- Vysvětlete způsob vykazování operativního leasingu u nájemců.
- Vysvětlete způsob vykazování operativního leasingu u pronajímatelů.

## Příklady

### Příklad 2.8.1 – Leasing u nájemce

Nájemce vykazuje finanční leasing jako svůj majetek a budoucí platby nájemného jako závazek. Předmět leasingu se odepisuje obvykle po dobu životnosti majetku. Splátky nájemného jsou potom účtovány tak, aby u nesplaceného závazku byla dosažena konstantní úroková míra u zbývajících zůstatků závazků na konci období. Nájemné z operativního leasingu by obecně mělo být promítnuto do nákladů rovnoměrně. (IAS 17)

Společnost X si 1.1.2006 pronajala výrobní zařízení na dobu tří let. Na konci doby leasingu dojde k převedení vlastnictví tohoto zařízení na nájemce. Tři platby v hodnotě 3 000 budou pronajímateli splaceny vždy k 31.12. Přírůstková úroková míra nájemce činí 10 %, implicitní úroková míra pronajímatele není známa. Reálná hodnota zařízení je 7 540. Očekávaná doba životnosti zařízení je 5 let, odhadovaná cena zařízení při vyřazení je 568.

**Úkol:** Sestavte výkazy za všechny tři roky leasingu u nájemce.

Současná hodnota jednotlivých splátek

Rok	Splátka	Současná hodnota
1.		
2.		
3.		
<b>Celkem</b>		

Leasingová tabulka u nájemce

Rok	Úroková míra	Splátka	Závazek	Úrok	Snížení závazku	Zůstatek závazku
1.						
2.						
3.						
<b>Celkem</b>						

Rozvaha k 31.12.2006	

Výsledovka k 31.12.2006	

Rozvaha k 31.12.2007	

Výsledovka k 31.12.2007

Rozvaha k 31.12.2008	

Výsledovka k 31.12.2008

### Příklad 2.8.2 – Leasing u pronajímatele

Pronajímatel uzná aktiva držená v rámci finančního leasingu ve své rozvaze jako pohledávku v částce, která se rovná čisté investici do leasingu. Leasingové platby snižují hodnotu pohledávky a jsou uznány jako finanční výnos. Finanční výnosy je alokovány tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zůstatku čisté investice do leasingu. (IAS 17).

Předmětem leasingu je výrobní zařízení z příkladu 2.8.1. Leasingová firma je koupila v hodnotě 7 540 od výrobce a pronajala nájemci 1.1.2006 na tři roky. Implicitní úroková míra pronajímatele je 9,4 %, splátky leasingu jsou rovnoměrné ve výši 3 000, splácené vždy k 31.12. běžného roku.

**Úkol:** Sestavte výkazy za všechny tři roky pronájmu u pronajímatele.

Leasingová tabulka u pronajímatele

Rok	Úroková míra	Splátka	Pohledávka	Úrok	Snížení pohledávky	Zůstatek pohledávky
1.						
2.						
3.						
<b>Celkem</b>						

Rozvaha k 31.12.2006	

Výsledovka k 31.12.2006

Rozvaha k 31.12.2007	

Výsledovka k 31.12.2007

Rozvaha k 31.12.2008	

Výsledovka k 31.12.2008

## 2.9 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Cílem standardu IAS 36 je stanovit postupy, které podnik použije, aby zabezpečil, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Standard vymezuje definice používaných termínů jako je zpětně získatelná částka, hodnota z užívání aktiva, čistá prodejní cena, náklady pozbytí, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, peněžotvorná jednotka, celopodniková aktiva, aktivní trh. Aktivum má sníženou hodnotu, pokud účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku. Pokud k datu účetní závěrky existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, podnik odhadne zpětně získatelnou částku. Náznaky možného snížení aktiva se zjišťují z vnějších a vnitřních zdrojů informací. Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání. Jestliže je zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, účetní hodnota se sníží na zpětně získatelnou částku a toto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty se uzná jako náklad ve výsledovce, u aktiva přeceněného podle jiného standardu se sníží fond z přecenění. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se upraví odpisový plán. Pokud není možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží. Pro goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku k níž goodwill náleží. Ztráta ze snížení hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky se přiřazuje tak, aby snížila nejdříve hodnotu goodwillu, pokud existuje a následně hodnotu ostatních aktiv v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce. Ztráta ze snížení hodnoty může být snížena či zrušena, pokud existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předešlých letech není již oprávněna. Podnik při rozhodování vychází z vnějších a vnitřních zdrojů informací. Zvýšení účetní hodnoty aktiva způsobené zrušením ztráty ze snížení hodnoty nesmí převyšovat účetní hodnotu. Zrušení ztráty ze snížení aktiva je uznáno jako výnos ve výsledovce. U aktiva přeceněného podle jiného standardu je zrušení ztráty ze snížení hodnoty řešeno jako přecenění. Standard stanovuje údaje, které má podnik zveřejnit.

### Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 36.
- Definujte základní pojmy (zpětně získatelná částka, hodnota z užívání aktiva, čistá prodejní cena, náklady pozbytí, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, peněžotvorná jednotka, celopodniková aktiva, aktivní trh).
- Vysvětlete způsob identifikace snížení hodnoty aktiv.
- Vysvětlete způsob zjištění zpětně získatelné částky.
- Vysvětlete postup uznání a oceňování ztrát ze snížení hodnoty.
- Vysvětlete podmínky a způsob zrušení ztrát ze snížení hodnoty.

## Příklady

### Příklad 2.9.1 – Testování snížení hodnoty aktiv

Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, když je jeho účetní hodnota vyšší než zpětně získatelná částka. Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pro posuzování, zda existuje nějaký náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu tzv. vnitřní a vnější zdroje informací. (IAS 36)

**Úkol:** V následujících případech rozhodněte, zda je třeba provést test na snížení hodnoty aktiva. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Situace	Řešení & zdůvodnění
Podnik postavil komplex obytných domů. Těsně před dokončením výstavby byl změněn územní plán města a v sousedství komplexu bude vybudována velká skládka odpadu.	
Podnik vyrábí a prodává specializované nástroje. V průběhu roku proběhla fúze jeho dvou významných konkurentů, kteří ovládli větší část trhu. Na konci účetního období podnik zjišťuje, že plánované tržby poklesly o třetinu.	
Podnik postavil komplex hotelů určených k rekreaci. V zemi, kde se komplex nachází, se zhoršila bezpečnostní situace a zájem klientů se snížil o pětinu.	
Vinou špatných rozhodnutí managementu podnik nedosáhl v běžném roce plánovaných tržeb.	
Podnik se zabývá výrobou biopotravin. V důsledku rozsáhlých povodní není schopen dodržet termíny zakázek a pravděpodobně přijde o část svých zákazníků.	

### Příklad 2.9.2 – Stanovení zpětně získatelné částky

Zpětně získatelná částka aktiva nebo peněžitovné jednotky je vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. (IAS 36)

Lázeňský podnik vlastní několik pramenů minerálních vod, které plní do lahví a prodává. V tisku proběhla zpráva, že minerální voda je znečištěná a zdraví škodlivá. Podniku okamžitě poklesly tržby. Hodnota z užívání, ve které jsou zohledněny důsledky situace byla stanovena

na 150, podnik dostal nabídku na odkoupení závodu za 148. Související poplatky spojené s prodejem ve výši 6 hradí prodávající.

**Úkol:** Stanovte zpětně získatelnou částku a svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Položka	Částka
Hodnota z užívání	
Čistá prodejní cena	
Zpětně získatelná částka	

### Příklad 2.9.3 – Peněžitelná jednotka

Peněžitelná jednotka je nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, které vytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupiny aktiv. (IAS 36)

**Úkol:** Stanovte peněžitelnou jednotku, svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Situace	Řešení & zdůvodnění
Kamenolom vlastní soukromou železnici pro dopravu kamene z jinak nepřístupných oblastí. Hodnota železnice se odhaduje pouze na cenu šrotu a nevytváří příjmy, které jsou nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv kamenolomu.	
Podnik má tři výrobní závody, závod X, závod Y a závod Z. V závodě X se vyrábí součástky, které se jednak montují v závodech Y a Z do hotových výrobků, jednak se můžou samostatně prodávat.	
Lázeňský podnik provozuje tři léčebny A, B, C. U každé z léčebny lze samostatně zjistit peněžní toky, které generuje. Zatímco léčebny A a B jsou ziskové, léčebna C je ztrátová. Podle smlouvy s městským úřadem musí podnik provozovat všechny tři léčebny, nemůže jednu z nich zrušit či omezit.	

### Příklad 2.9.4 – Ztráta ze snížení hodnoty

Jestliže je zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, účetní hodnota se sníží na zpětně získatelnou částku a toto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty se uzná jako náklad ve výsledovce, pokud aktivum nebylo předtím přeceněno podle jiného standardu (například IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení). V tomto případě se nejdříve sníží fond z přecenění. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se upraví odpisový plán a vypočítá se nová hodnota odpisů z upravené částky. (IAS 36)

Účetní hodnota aktiva činí 650, jeho zpětně získatelná částka byla stanovena na 500. Fond z přecenění je

- a) 0
- b) 30
- c) 200

**Úkol:** Zaúčtujte ztrátu ze snížení hodnoty, a promítněte ji do rozvahy a výsledovky.

ad a)

<b>Rozvaha</b>	

<b>Výsledovka</b>	

ad b)

<b>Rozvaha</b>	

<b>Výsledovka</b>	

ad c)

--	--

--	--



Rozvaha	

Výsledovka	

### Příklad 2.9.5 – Ztráta ze snížení hodnoty samostatných aktiv a peněžotvorné jednotky

Pokud není možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně ziskatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží. Tato situace nastane v okamžiku, kdy aktivum nevytváří peněžní toky, které jsou nezávislé na peněžních tocích ostatních aktiv podniku.

Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána pro peněžotvornou jednotku tehdy a jen tehdy, pokud zpětně ziskatelná částka jednotky je menší než účetní hodnota jednotky. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána tak, aby snížila hodnotu aktiv jednotky v následujícím pořadí: nejprve účetní hodnot jakéhokoliv goodwillu, poté účetní hodnota ostatních aktiv jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva. (IAS 36)

Podnik vlastní tři výrobní závody. Účetní hodnota závodů a hodnota z užívání je následující:

Závod	Účetní hodnota	Hodnota z užívání
Závod 1	1050	1350
Závod 2	700	900
Závod 3	750	150
<b>Celkem</b>	<b>2500</b>	<b>2400</b>

**Úkol:** Stanovte peněžotvornou jednotku a ztrátu ze snížení hodnoty aktiv pro případ, že výrobní závody jsou na sobě nezávislé a pro případ, že nemohou provozovat svoji činnost samostatně a jsou na sobě závislé.

Situace	Peněžotvorná jednotka	Ztráta ze snížení hodnoty
Závody jsou na sobě nezávislé.		
Závody jsou na sobě závislé.		

### Příklad 2.9.6 – Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

Podnik vlastní tři výrobní závody, které jsou na sobě závislé a u nichž nelze jednotlivě stanovit hodnotu z užívání. Hodnota z užívání celé peněžotvorné jednotky je 2000.

Závod	Účetní hodnota
Závod 1	1050
Závod 2	700
Závod 3	750
<b>Celkem</b>	<b>2500</b>

**Úkol:** Stanovte ztrátu ze snížení hodnoty a přiřaďte ji jednotlivým aktivům.

Závod	Ztráta ze snížení hodnoty
Závod 1	
Závod 2	
Závod 3	
<b>Celkem</b>	

### **Příklad 2.9.7 – Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky s goodwillem**

Goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace nevytváří peněžní roky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, proto nemůže být zpětně získatelná částka goodwillu jako jednotlivého aktiva určena. Proto je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku (nebo skupinu peněžotvorných jednotek), k níž goodwill náleží. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána tak, aby snížila hodnotu aktiv jednotky v následujícím pořadí: nejprve účetní hodnot jakéhokoliv goodwillu, poté účetní hodnota ostatních aktiv jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva. (IAS 36)

Podnik vlastní tři výrobní závody, které jsou na sobě závislé a u nichž nelze jednotlivě stanovit hodnotu z užívání. Hodnota z užívání celé peněžotvorné jednotky je 2000. Peněžotvorné jednotce byl přiřazen goodwill v hodnotě 200, který se v podniku sleduje na úrovni peněžotvorných jednotek.

Závod	Účetní hodnota
Závod 1	1050
Závod 2	700
Závod 3	750
<b>Celkem</b>	<b>2500</b>

**Úkol:** Stanovte ztrátu ze snížení hodnoty a přiřaďte ji goodwillu a jednotlivým aktivům.

Závod	Ztráta ze snížení hodnoty
Goodwill	
Závod 1	
Závod 2	
Závod 3	
<b>Celkem</b>	

### **Příklad 2.9.8 – Prodej části peněžotvorné jednotky**

Pokud není možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží. Tato situace nastane v okamžiku, kdy aktivum nevytváří peněžní toky, které jsou nezávislé na peněžních tocích ostatních aktiv podniku.

Goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace nevytváří peněžní roky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, proto nemůže být zpětně získatelná částka goodwillu jako jednotlivého aktiva určena. Proto je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou

jednotku (nebo skupinu peněžotvorných jednotek), k níž goodwill náleží. Pokud podnik vyřadí činnost v rámci peněžotvorné jednotky, k níž byl goodwill přidělen, podnik při určování zisku nebo ztráty z vyřazení této činnosti zahrne goodwill do účetní hodnoty vyřazené činnosti a ocení jej v poměru zpětně získatelné částky vyřazené činnosti a hodnoty zbývajících peněžotvorné jednotky. (IAS 36)

Peněžotvorná jednotka je tvořena ze dvou závodů C a D. Účetní hodnota závodu C je 80, účetní hodnota závodu D se rovná zpětně získatelné částce a je 200. Peněžotvorné jednotce byl přiřazen goodwill ve výši 20. Závod C byl prodán za 100.

**Úkol:** Stanovte zisk nebo ztrátu z prodeje závodu C.

Položka	Částka
<b>Zisk/ztráta z prodeje</b>	

### Příklad 2.9.9 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva

Zvýšená účetní hodnota aktiva, způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (snížena o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva musí být okamžitě uznáno ve výsledku hospodaření, ledaže je aktivum vedeno v přeceněného hodnotě podle jiného standardu. (IAS 36)

Účetní jednotka si v roce 2001 pořídila dlouhodobé aktivum v pořizovací ceně 200, doba použitelnosti aktiva 10 let, odpisy lineární, zbytková hodnota aktiva nebyla stanovena. V roce 2006 došlo k poklesu hodnoty aktiva a jeho zpětně získatelná částka byla stanoven na 90. V roce 2008 byla zpětně získatelná částka aktiva 69.

**Úkol:** Zobrazte všechny účetní případy.


### **Příklad 2.9.10 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky**

Zrušení ztráty ze snížení peněžotvorné jednotky musí být přiřazeno jednotlivým aktivům, s výjimkou goodwillu, poměrně podle jejich účetních hodnot. Při přiřazování zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky nesmí být účetní hodnota aktiva vyšší jak nižší z: jeho zpětně získatelné částky nebo účetní hodnoty snížené o odpisy, kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty v předchozích obdobích. (IAS 36)

Příklad je pokračováním příkladu 2.9.6.

**Úkol:** Zobrazte zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, pokud její zpětně získatelná částka vzrostla na 2300.

<b>Závod</b>	<b>Ztráta ze snížení hodnoty</b>	<b>Zrušení ztráty ze snížení hodnoty</b>
Závod 1		
Závod 2		
Závod 3		
<b>Celkem</b>		

### **Příklad 2.9.11 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky s goodwillem**

Ztráta ze snížení hodnoty uznané u goodwillu nesmí být v následujícím období zrušena. (IAS 36)

Příklad je pokračováním příkladu 2.9.7.

**Úkol:** Zobrazte zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, pokud její zpětně získatelná částka vzrostla na 2300.

<b>Závod</b>	<b>Ztráta ze snížení hodnoty</b>	<b>Zrušení ztráty ze snížení hodnoty</b>
Goodwill		
Závod 1		
Závod 2		
Závod 3		
<b>Celkem</b>		

### Příklad 2.9.12 – Celopodniková aktiva

Celopodniková aktiva zahrnují taková celoskupinová aktiva, jako budovy ústředí nebo středisko výzkumu. Klíčovým znakem celopodnikových aktiv je, že nevytváří peněžní příjmy nezávisle na jiných aktivech. Zpětně získatelná částka celopodnikového aktiva je stanovena pro peněžotvornou jednotku nebo skupinu jednotek, ke kterým celopodnikové aktivum náleží. Pokud část celopodnikového aktiva lze na rozumném a konzistentním základě přiřadit peněžotvorné jednotce, srovná účetní jednotka účetní hodnotu této jednotky, včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazené k jednotce s její zpětnězískatelnou částkou. Pokud část účetní hodnoty celopodnikového aktiva nelze přiřadit na rozumném a konzistentním základě, musí účetní jednotka srovnat účetní hodnotu jednotky bez celopodnikového aktiva s její zpětně získatelnou částkou a uznat ztrátu ze snížení hodnoty; určit nejmenší skupinu peněžotvorných jednotek, která zahrnuje zkoumanou peněžotvornou jednotku a k níž lze přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva na rozumném a konzistentním základě; a porovnat účetní hodnotu takové skupiny peněžotvorných jednotek včetně části účetní hodnoty celopodnikového aktiva přiřazeného takové skupině jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny jednotek. ( IAS 36)

Obchodní společnost je tvořena třemi peněžotvornými jednotkami X, Y, Z. K jejich účetní hodnotě není přiřazen goodwill. Společnosti nečekaně a výrazně poklesly tržby, proto musí provést test na snížení hodnoty aktiv. Přehled peněžotvorných jednotek.

Peněžotvorná jednotka	Účetní hodnota	Doba použitelnosti	Hodnota z užívání
X	216 000	15	234 000
Y	270 000	15	324 000
Z	324 000	20	450 000
<b>Celkem</b>	<b>810 000</b>	<b>x</b>	<b>1 008 000</b>

Zpětně získatelná částka pro celou obchodní společnost činí 1 188 000.

K obchodní společnosti patří administrativní budova a středisko informatiky, které se odepisují lineárně.

Položka	Účetní hodnota	Doba použitelnosti
Administrativní budova	234 000	20
Středisko informatiky	126 000	15
<b>Celkem</b>	<b>360 000</b>	<b>x</b>

Hodnota administrativní budovy může být přiřazena na rozumném a konzistentním základě k jednotlivým peněžotvorným jednotkám. Jako základ pro rozdělení byla použita doba použitelnosti peněžotvorných jednotek.

Hodnota střediska informatiky nemůže být rozdělena na rozumném a konzistentním základě, protože se vztahuje k celému podniku.

**Úkol:** Proveďte test na snížení hodnoty aktiv.

<b>Přirazení účetní hodnoty budovy k peněžotvorným jednotkám</b>				
	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>Z</b>	<b>Celkem</b>
Účetní hodnota				
Doba použitelnosti				
Váhy na základě doby použitelnosti				
Přepočtená hodnota				
Poměrné rozdělení budovy				
Účetní hodnota peněžotvorné jednotky po rozdělení budovy				

Test na snížení hodnoty aktiv pro peněžotvorné jednotky, které zahrnují administrativní budovu

<b>Peněžotvorná jednotka</b>	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>Z</b>
Zpětně získatelná částka			
Účetní hodnota			
Snížení hodnoty aktiv			

Přirazení ztráty ze snížení hodnoty na aktiva administrativní budovy a aktiva peněžotvorné jednotky v poměru jejich účetních hodnot

<b>Peněžotvorná jednotka</b>	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>Z</b>
Administrativní budova			
Aktiva peněžotvorné jednotky			
<b>Celkem</b>			

Test na snížení hodnoty pro celou obchodní společnost.

	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>Z</b>	<b>Administrativní budova</b>	<b>Výzkumné středisko</b>	<b>Celkem</b>
Účetní hodnota						
Předchozí snížení hodnoty						
Účetní hodnota po prvním snížení hodnoty						
Zpětně získatelná částka						
<b>Celkové snížení hodnoty aktiv</b>						

## 2.10 IAS 2 – Zásoby

IAS 2 stanovuje způsob účetního zobrazení zásob v systému historických nákladů a úroveň nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum. Standard definuje zásoby jako aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání, ve výrobním procesu určená k prodeji, ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb, nebo zboží zakoupené k dalšímu prodeji, pozemky a jiný majetek určený k prodeji. Zásoby se podle standardu oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Oceňování výrobků nebo služeb vyráběných a poskytovaných pro konkrétní účely je možno vyjádřit ocenění individuálními pořizovacími náklady. Standard umožňuje oceňování zásob pomocí nákladových vzorců, metodu FIFO a metodu průměru. Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk v období, v němž jsou uznány související výnosy.

### Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a působnost standardu IAS 2.
- Definujte zásoby v souladu s IAS 2.
- Popište způsoby oceňování zásob.
- Charakterizujte nákladové vzorce a jejich použití.



## Příklady

### Příklad 2.10.1 – Oceňování zásob

Zásoby se oceňují na nižší z úrovní nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. (IAS 2).

Podnik má ve skladu tři druhy výrobků, výrobek A, B, a C.

**Úkol:** Určete hodnotu výrobků uvedenou v rozvaze a svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Výrobek	Náklady na pořízení	Realizovatelná hodnota	Prodejní náklady
A	90	100	10
B	150	160	8
C	275	285	30

Hodnota výrobků v rozvaze

### Příklad 2.10.2 – Nákladové vzorce

Ocenění takových položek zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, se provádí takovým způsobem, aby bylo možno vyjádřit jejich individuální pořizovací náklady. Dále se zásoby oceňují s použitím tzv. nákladových vzorců, „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. (IAS 2)

Účetní jednotka nakoupila zásoby zboží v následujícím členění a cenách.

**Úkol:** Vypočtete hodnotu vyskladněných zásob po třetí dodávce metodu váženého aritmetického průměru a FIFO.

Položka	Počet kusů	Cena/kus	Cena celkem
Nákup zboží	100	4	
Nákup zboží	50	9	
Nákup zboží	200	5	
<b>Celkem</b>		<b>x</b>	

Text	Počet kusů	Cena celkem
Úbytek zásob - metoda váženého aritmetického průměru	180	
Úbytek zásob - metoda FIFO	180	

## 2.11 IAS 37 - Rezervy

Cílem IAS 37 Rezervy je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování. Standard je určen pro zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv pro všechny podniky s výjimkou některých transakcí. Standard definuje používané pojmy rezerva, závazek, událost zakládající závazek, smluvní závazek, mimosmluvní závazek, podmíněný závazek, podmíněné aktivum. Standard definuje podmínky uznání rezerv (rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek smluvní či mimosmluvní, který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku). Standard stanovuje oceňování rezerv v částce, která je stanovena nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni. Při oceňování rezerv je třeba brát v úvahu rizika a nejistoty a zároveň zásadu opatrnosti. K rozvahovému dni je třeba rezervy vždy prověřit a aktualizovat jejich hodnoty. Rezervy musí být použity pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny. Standard uvádí informace o rezervách nutné ke zveřejnění.

### Otázky k opakování

- Charakterizujte cíl a rozsah působnosti IAS 37.
- Definujte základní pojmy (rezerva, závazek, událost zakládající závazek, smluvní závazek, mimosmluvní závazek, podmíněný závazek, podmíněné aktivum).
- Vysvětlete podmínky uznávání rezerv.
- Vysvětlete způsoby ocenění rezerv.

## Příklady

### Příklad 2.11.1 – Uznání rezervy

Rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek (smluvní či mimosmluvní), který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku. (IAS 37)

**Úkol:** V následujících případech rozhodně, zda podnik může uznat rezervu. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Situace	Řešení & zdůvodnění
Výrobce poskytuje v okamžiku prodeje svých výrobků zákazníkům záruku, kdy se zavazuje odstranit prostřednictvím opravy či výměny veškeré výrobní vady, které se projeví do dvou let od data prodeje. Na základě zkušeností z minulých období je pravděpodobné, že na základě záruky budou uplatněny nějaké nároky.	
Maloobchodní prodejna provádí vrácení peněz za vadné výrobky zákazníkům přesto, že tak nemusí na základě žádného závazku činit. Tato její politika vrácení peněz je všeobecně známa.	
V roce X se podnik rozhodl provést opravu budovy, kterou naplánoval v roce X+3. K rozvahovému dni byl zpracován předběžný rozpočet a stanovena částka potřebná k provedení opravy.	
Podnik A poskytl v průběhu roku X ručení půjčky podniku B. Finanční situace v průběhu roku X byla dobrá. V roce X+1 se finanční situace podniku B zhoršila natolik, že nebude schopen dostát svým závazkům.	
Podnik v rámci své činnosti způsobuje kontaminaci půdy. Legislativa v dané zemi nevyžaduje kontaminaci odstranit, podnik ji však v rámci své politiky ochrany životního prostředí provádí a tato skutečnost je veřejně známá.	
Vedení společnosti rozhodlo a schválilo zrušení jednoho ze svých závodů. K datu účetní závěrky tato skutečnost nebyla sdělena žádné ze zúčastněných stran.	
Vedení společnosti rozhodlo a schválilo zrušení jednoho ze svých závodů. K datu účetní závěrky byl podrobný plán zveřejněn a	

Situace	Řešení & zdůvodnění
předložen zákazníkům a zaměstnancům.	
Vláda provedla změny v legislativě, Vedení společnosti musí nechat proškolit své zaměstnance. K datu účetní závěrky nebylo ještě žádné školení uskutečněno.	
Hutní pec má obložení, které je nutno měnit z technických důvodů každých pět let. K datu účetní závěrky bylo obložení používáno už 4 roky.	
Zákon vyžaduje pravidelnou prohlídku bezpečnostních zařízení každé 4 roky.	

## 2.12 Peníze, pohledávky, finanční majetek

Problematiku finančního majetku a pohledávek řeší standardy IAS 32 Finanční nástroje, zveřejňování a prezentace, standard IAS 39 Finanční nástroje, účtování a oceňování

Standard IAS 32 obsahuje požadavky na vykazování finančních nástrojů a stanoví informace, které by měly být zveřejněny. Standard definuje pojmy finanční nástroj, finanční aktivum, finanční závazek, kapitálový nástroj a reálná hodnota. Emitent finančního nástroje je povinen klasifikovat nástroj nebo jeho složky při prvotním zaúčtování jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj podle podstaty smluvního ujednání a definic.

Standard IAS 39 definuje zásady pro účtování, odúčtování a oceňování finančních aktiv a závazků. Pro účely ocenění finančního aktiva IAS 39 rozlišuje čtyři kategorie: Půjčky a pohledávky, které nejsou určeny k obchodování, oceněné pořizovací cenou; Investice držené do splatnosti oceněné pořizovací cenou; Finanční aktiva určená k obchodování, oceněná reálnou hodnotou přeceňovaná výsledkově; Finanční aktiva k prodeji oceněná reálnou hodnotou přeceňovaná do vlastního kapitálu.

### Otázky k opakování

- Definujte finanční aktivum, finanční závazek, kapitálový nástroj.
- Charakterizujte čtyři základní kategorie finanční aktiv, podmínky jejich uznání a oceňování.
- Charakterizujte metodu efektivní úrokové míry.

## Příklady

### Příklad 2.12.1 - Klasifikace finančních aktiv

Pro účely ocenění finančního aktiva IAS 39 rozlišuje čtyři kategorie: Půjčky a pohledávky, které nejsou určené k obchodování oceněné pořizovací cenou; Investice držené do splatnosti oceněné pořizovací cenou; Finanční aktiva určená k obchodování, oceněná reálnou hodnotou přeceňovaná výsledkově; Finanční aktiva k prodeji oceněná reálnou hodnotou přeceňovaná do vlastního kapitálu. (IAS 39)

Obchodní společnost má následující přehled finančních nástrojů.

**Úkol:** Proveďte klasifikaci finančních nástrojů v souladu s IAS 39, stanovte způsob ocenění.

Finanční nástroj	Klasifikace	Ocenění
Státní dluhopis, družený do splatnosti.		
Společnost vlastní 15 % podíl v jiné obchodní společnosti.		
Státní dluhopisy, podnik uvažuje o jejich prodeji v případě příznivého vývoje cen.		
Společnost vlastní 10 % podíl v jiné společnosti, vývoj cen je příznivý, očekává se prodej v horizontu 12 měsíců.		

### Příklad 2.12.2 – Dlužné cenné papíry určené k obchodování

Finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě přeceňovaný výsledkově je finanční aktivum nebo závazek, který je klasifikován jako držený k obchodování, což znamená, že je pořízen nebo vznikl pro účely prodeje nebo zpětného odkupu v blízké době. (IAS 39)

Obchodní společnost nakoupila 1.10. 2007 200 kusů obchodovatelných směnek za skutečnou hodnotu 90 000. K 31.12.2007 činí reálná hodnota jedné směnky 470. V únoru 2008 společnost směnky prodala za 92 000.

**Úkol:** Zformulujte účetní případy a zaúčtujte operace.

Číslo	Účetní operace	Částka

--	--

--	--

**Příklad 2.12.3 – Majetkové cenné papíry určené pro prodej**

Finanční aktiva vhodná k prodeji (určená pro prodej) představují taková finanční aktiva, která jsou označena jako pro prodej a nejsou klasifikována jako půjčky a pohledávky; investice držené do splatnosti nebo aktiva v reálné hodnotě přeceňovaná výsledkově. (IAS 39)

Obchodní společnost A zakoupila 1.9.2007 500 akcií společnosti B za 150 000, čímž získala 5% podíl na vlastním kapitálu. Reálná hodnota akcií se k rozvahovému dni zvýšila na 175 000. K 20.3. 2008 společnost B vyplatila dividendy v v hodnotě 1 na akcii. K 30.6.2008 hodnota akcií poklesla na 169 000, k 31.12.2008 hodnota akcií opět poklesla na 158 000. V únoru 2009 se obchodní společnost A rozhodla akcie prodat za cenu 155 000.

**Úkol:** Zformulujte účetní případy a zaúčtujte operace.

Číslo	Účetní operace	Částka

--	--

--	--

--	--

--	--

--	--

### Příklad 2.12.4 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti

Investice držené do splatnosti jsou finanční aktiva s pevnými nebo proměnnými platbami a pevnou splatností, které má podnik úmysl a schopnost držet do splatnosti. (IAS 39)

Obchodní společnost C k 1.1.2005 nakoupila 500 ks pětiletých podnikových obligací, s nominální hodnotou 600 a kupónovou sazbou 10 % p.a. za 277 920. Úroky jsou splatné vždy pololetně k 30.6. a 31.12. Efektivní úroková míra je 6 %. Obchodní společnost má v úmyslu držet obligace do splatnosti.

**Úkol:** Proveďte propočít úroků a odpisů diskontu. Zformulujte účetní případy a zaúčtujte operace v roce 2005. Sestavte rozvahu a výsledovku v roce 2005.

Období	Peněžní tok	Úrok	Odpis diskontu	Účetní hodnota
<b>Celkem</b>				


Rozvaha	

Výsledovka	



## 2.13 IAS 18 - Výnosy

Cílem IAS 18 je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících z různých transakcí a stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užitky, které mohou být spolehlivě oceněny. Standard se uplatňuje při účtování výnosů spojených s prodejem zboží, poskytováním služeb a užitím podnikových aktiv jinými stranami. Standard definuje výnosy jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Standard oceňuje výnosy v reálné hodnotě. Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů obvykle samostatně u každé transakce. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se vykazují současně. Pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady, nelze vykázat výnosy a v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje zboží vykázat jako závazek. Standard stanovuje informace o výnosech, nutné ke zveřejnění.

### Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 18.
- Definujte výnosy v souladu s IAS 18.
- Vysvětlete podmínky uznávání výnosů.
- Charakterizujte způsob ocenění výnosů.
- Vysvětlete způsob identifikace transakcí souvisejících s uznáváním výnosů (prodej zboží, poskytování služeb, úroky, licenční poplatky a dividendy).
- Vysvětlete způsob přiřazování nákladů k výnosům.

## Příklady

### Příklad 2.13.1 – Uznání nákladů a výnosů

Výnosy jsou zvýšení ekonomického užítku, které se projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Náklady jsou snížení ekonomického užítku, které se projeví buď snížením budoucí užitečnosti aktiv nebo nárůstem dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než odčerpáním vlastníky (Koncepční rámec IAS).

Změna v hotových výrobcích a nedokončené výrobě v průběhu období znamená úpravu výrobních nákladů, aby se odrazila skutečnost, že buď výroba zvýšila úroveň zásob, nebo že prodej převýšil výrobu a snížil hladinu zásob (IAS 1).

Výnos z prodeje zboží by měl být uznán, pokud podnik převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží, nezachová si kontrolu nad tímto zbožím, částka výnosů může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do podniku a náklady vzniklé v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě oceněny (IAS 18).

Snížení ocenění zásob a odpis všech ztrát by měly být uznány jako náklad ovlivňující zisk v období, ve kterém se objevily. Všechny storna snížení ocenění jsou uznána jako snížení nákladů v období, v němž k tomuto stornu dojde (IAS 2).

Účetní jednotka měla v roce 2007 následující přehled výnosů a nákladů:

Položka	Částka
Spotřeba materiálu a energie	1 800
Mzdové náklady	700
Převzetí hotových výrobků na sklad	2 500
Prodej výrobků odběrateli	3 600
Vyskladnění hotových výrobků	2 000
Převzetí hotových výrobků na sklad	4 000
Rušení opravné položky k zásobám	100

**Úkol:** Vypočítejte hodnotu nákladů a výnosů v souladu s IFRS. Sestavte výsledovku z provozní činnosti v souladu s IFRS.

Položka	Částka
Náklady	
Výnosy	

### Výsledovka v druhovém členění

Položka	Náklad	Výnos
Tržby		
Jiné provozní výnosy		
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby		
Spotřeba materiálu a surovin		
Osobní náklady		
Odpisové náklady		
Ostatní provozní náklady		
Celkové provozní náklady		
<b>Zisk z provozních činností</b>		

### Příklad 2.13.2 – Výnosy z prodeje zboží

Výnosy z prodeje zboží jsou uznány v okamžiku, kdy účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží; účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvyklé spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím; částka výnosů může být spolehlivě oceněna; je pravděpodobné, že ekonomické užítky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou do účetní jednotky; vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny. (IAS 18)

**Úkol:** Rozhodněte o uznání výnosů z následujících transakcí. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Transakce	Uznání výnosu	Zdůvodnění
Na žádost kupujícího dochází k odložení dodávky, zboží je připraveno k dodání, kupující přejímá právní nárok a akceptuje fakturaci.		
Zboží podléhá podmínce instalace a kontroly u kupujícího.		
Zboží podléhá podmínce – kupující si vyjednal časově omezené právo vrácení.		
Prodej s odkladem dodávky, u nichž je zboží dodáno až tehdy, zaplatí-li kupující konečnou částku v řadě splátek.		
Zboží, u kterého je platba nebo její část přijata předem, zboží není doposud na skladě		

Transakce	Uznání výnosu	Zdůvodnění
– není vyrobeno nebo dodáno třetí stranou.		
Prodej pomocí prostředníků, jako jsou distributoři, dealeři apod.		
Předplatné publikací a podobných položek.		
Prodej nemovitostí.		

### Příklad 2.13.3 – Výnosy z poskytování služeb

Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakcí, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí musí být provedeno s odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakcí lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky: částku výnosu lze spolehlivě ocenit; je pravděpodobné, že ekonomické užítky transakcí poplynou do účetní jednotky; k rozvahovému dni je možné spolehlivě určit stupeň dokončenosti transakce; vynaložené náklady transakce a náklady na její dokončení mohou být spolehlivě oceněny. (IAS 18)

**Úkol:** Rozhodněte o uznání výnosů z následujících transakcí. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Transakce	Uznání výnosu	Zdůvodnění
Instalační poplatky.		
Poplatky za servis zahrnuté v ceně.		
Zprostředkovatelská odměna za reklamu.		
Zprostředkovatelská odměna pojišťovací agentury.		
Vstupné.		
Školné.		

### Příklad 2.13.4 – Úrok, licenční poplatky a dividendy

Výnosy z užívání aktiv jinými stranami, jako např. úrok, licenční poplatky nebo dividendy jsou zachyceny pokud je pravděpodobné, že do účetní jednotky poplynou ekonomické užítky spojené s transakcí; částka musí být spolehlivě oceněna. Úrok musí být vykázán použitím metody efektivní úrokové sazby; licenční poplatky musí být zachyceny na aktuální bázi v souladu s podmínkou příslušné smlouvy dividendy musí být vykázány, jakmile vznikne právo akcionáře na příjem platby. (IAS 18)

**Úkol:** Rozhodněte o uznání výnosů z následujících transakcí. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Transakce	Uznání výnosu	Zdůvodnění
Poplatky a odměny z licenčních práv po více účetních obdobích.		
Převod práv za pevný poplatek.		

### Příklad 2.13.5 – Stavební smlouvy

Výnos z poskytování služeb lze uznat, pokud lze odhadnout spolehlivě výsledek transakce a stanovit stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, jestliže částka výnosů může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku, k rozvahovému dni je možné stanovit spolehlivě stupeň dokončení transakce, náklady vynaložené v souvislosti s transakcí a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny (IAS 18).

Uznání nákladů a výnosů v závislosti na stupni dokončení se nazývá metoda stupně rozpracovanosti. Podle této metody je výnos přiřazován k nákladům vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti a výsledkem je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. (IAS 18, IAS 11)

Firma A bude provádět zakázku po dobu tří let. Cena zakázky je 7 000, celkové náklady 6 800. Doplňující údaje:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Náklady v jednotlivých letech	2 000	2 300	2 500
Odhadované náklady na dokončení	4 800	2 500	
Vydané faktury	1 800	2 700	2 500
Inkaso faktur	1 500	2 700	2 800

**Úkol:** Určete hodnotu výnosů a nákladů v jednotlivých letech.

Zaúčtujte operace v jednotlivých letech.

Sestavte rozvahu a výsledovku v jednotlivých letech. Pro uznání nákladů a výnosů použijte metodu stupně rozpracovanosti.

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Výnosy			
Náklady			
<b>Zisk/Ztráta</b>			



Rozvaha rok 1	

Výsledovka rok 1
<b>Zisk/ztráta</b>

Rozvaha rok 2	

Výsledovka rok 2
<b>Zisk/ztráta</b>

<b>Rozvaha rok 3</b>	

<b>Výsledovka rok 3</b>
<b>Zisk/ztráta</b>

## 2.14 IAS 12 – Odložená daň ze zisku

Standard IAS 12 se aplikuje v účetnictví pro daně ze zisku a odložené daně ze zisku. Standard definuje odložené daňové závazky jako částky daně ze zisku splatné v budoucím období z titulu zdanitelných přechodných rozdílů a odložené daňové pohledávky jako částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu odčitatelných přechodných rozdílů; převedených nevyužitých daňových ztrát; převedených nevyužitých daňových odpočtů. Odložená daň vzniká z rozdílů účetních hodnot a daňových základů aktiv, případně pasiv. Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná při daňové účely proti jakémukoliv ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užítky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě. Daňová základna závazku je jeho účetní hodnota snížená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích. Odložený daňový závazek se uznává pro všechny zdanitelné přechodné rozdílly. Odložená daňová pohledávka se uzná v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk. Odložená daň se uznává jako náklad ve výsledovce, pokud související transakce není uznána přímo ve vlastním kapitálu.

### Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 12.
- Definujte základní pojmy IAS 12 (odložená daňový závazek, odložená daňová pohledávka, přechodné rozdílly zdanitelné, přechodné rozdílly odpočitatelné, daňová základna).
- Vysvětlete postup výpočtu a uznání odložené daně.
- Popište účtování odložené daně.



## Příklady

### Příklad 2.14.1 – Daňová základna aktiva a závazků

Daňová základna aktiva je částka, která bude odčitatelná při daňové účely proti jakémukoliv ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užítky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě. Daňová základna závazku je jeho účetní hodnota snižena o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích. V případě výnosu příštích období daňová základna výsledného závazku je jeho účetní hodnota snižena o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích. (IAS 12)

**Úkol:** U následujících položek určete daňovou základnu aktiva nebo závazku. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Položka	Daňová základna
Pořizovací náklady stroje jsou 100. Daňové odpisy, které již byly uplatněny jsou 30. Výnosy, které vznikají používáním stroje jsou zdanitelné. Zdanitelné jsou i zisky/ztráty spojené s vyřazením stroje.	
Pohledávky z úroků má účetní hodnotu 150. Výnosy, které se váží k těmto úrokům jsou zdanitelné na bázi peněžních toků (zaúčtování nároku na úrok nemá daňový dopad).	
Pohledávka z obchodních vztahů má účetní hodnotu 150. Odpovídající výnosy byly již zahrnuty do zdanitelného zisku v době vystavení faktury.	
Pohledávky z přiznaných dividend od dceřiného podniku má účetní hodnotu 150. Dividendy nejsou zdanitelné (výnos z dividend nevstupuje do základu daně).	
Pohledávka z půjčky má účetní hodnotu 150. Splacení půjčky nemá žádné daňové dopady.	
Výdaje příštích období byly zaúčtovány v hodnotě 120. Náklad, který se váže k této položce bude odčitatelný pro daňové účely na bázi peněžních toků.	
Výnosy příštích období byly zaúčtovány v hodnotě 200. Odpovídající příjem již byl zdaněn na bázi peněžních toků.	
Výdaje příštích období byla zaúčtovány v hodnotě 200. Náklad, který se váže k této položce, byl již odečten pro daňové účely.	
Rezerva na pokuty a penále byla zaúčtována v hodnotě 250. Pokuty a penále nejsou odčitatelné pro daňové účely.	
Závazek z úvěru má účetní hodnotu 100.	

Položka	Daňová základna
Splacení úvěru nebude mít daňový dopad.	

### Příklad 2.14.2 – Odložená daň

Odložená daň vzniká jako rozdíl mezi účetní hodnotou a daňovou základnou aktiva. Daňová základna aktiva je částka, která bude odpočitatelná pro daňové účely proti jakémukoliv ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá. (IAS 12)

Požizovací cena dlouhodobého hmotného majetku je 560 000, účetní odpis rovnoměrný, doba odepisování 4 roky. Majetek je zařazen do 1a. odpisové skupiny, daňové odpisy rovnoměrné, odpis v prvním roce 14,2 %, v dalších letech 28,6 %. Doba daňového odepisování 4 roky. Sazba daně je 24 %.

**Úkol:** Vypočítejte a zaúčtujte odloženou daň v jednotlivých letech.

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy
1.		
2.		
3.		
4.		

Výpočet odložené daně

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Rozdíl	Odložená daň	Odložená daň Z/P	K zaúčtování
1.						
2.						
3.						
4.						

Účtování o odložené dani

Rok	Název operace	Částka	MD	D
1.				
2.				
3.				
4.				

### Příklad 2.14.3 – První rok účtování o odložené dani

Zadání je stejné jako v příkladu 2.14.2 s tím rozdílem, že účetní jednotka účtuje o odložené dani až od třetího roku zařazení do užívání.

Výpočet odložené daně

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Rozdíl	Odložená daň	Odložená daň Z/P	K zaúčtování
2.						
3.						
4.						

Účtování o odložené dani

Rok	Název operace	Částka	MD	D
2.				
3.				
4.				

### Příklad 2.14.4 – Změna sazby

Zadání je stejné jako v příkladě 2.14.2 s tím rozdílem, že ve třetím roce se snížila sazba daně na 20 %.

Výpočet odložené daně

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Rozdíl	Odložená daň	Odložená daň Z/P	K zaúčtování
1.						
2.						
3.						
4.						

Účtování o odložené dani

Rok	Název operace	Částka	MD	D
1.				
2.				
3.				
4.				

### Příklad 2.14.5 – Odložená daň k opravné položce k pohledávkám

Obchodní společnost má pohledávku za odběrateli v hodnotě 1000, po splatnosti více než 12 měsíců. Vytvořila k ní opravnou účetní opravnou položku v hodnotě 80 %, daňová opravná položka může být vytvořena pouze v hodnotě 20 % z hodnoty pohledávky.

**Úkol:** Vypočítejte a zaúčtujte odloženou daň k opravné položce k pohledávkám, jestliže sazba daně je 24 %.

Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň	Odložená daň Z/P	K zaúčtování


### Příklad 2.14.6 – Odložená daň z přecenění dlouhodobých aktiv

Účetní jednotka vlastní dlouhodobé aktivum. Účetní hodnota a daňová základna aktiva jsou následující:

	Účetní hodnota	Daňová základna
Hodnota aktiva k 1.1.	100	96
Roční odpis	20	24
Hodnota aktiva k 31.12.	80	72

Na konci účetního období se podnik rozhodl použít model přecenění v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Reálná hodnota aktiva je 92. Daňová základna zůstává stejná.

**Úkol:** Vypočítejte a zaúčtujte odloženou daň.

Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň	Odložená daň Z/P	K zaúčtování



### Příklad 2.14.7 – Odložené daňové pohledávky a závazky

Obchodní společnost má k rozvahovému dni následující stav účetních hodnot a daňových základů aktiv a závazků.

Položka	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl
Pozemky	2500	2500	
Budovy a zařízení	6800	4900	
Pohledávky z obchodního styku	15000		
Úrokové pohledávky	4000		
Rezervy	2800		
Výdaje příštích období.	1000		
Celkem	x	x	

Doplňující údaje:

- Pohledávky z obchodního styku jsou v rozvaze vykázány po odečtení účetní opravné položky v hodnotě 1500.
- Úrok je zdaněn při příjmu peněz.
- Rezerva byla vytvořena na urovnání soudního sporu, výdaj není daňově uznatelný.
- Výdaje příštích období se vztahují ke zpětně placenému nájemnému. Náklad bude odčitatelný na bázi peněžních toků.
- Počáteční stav odloženého daňového závazku je 1350. Daňová sazba je 24 %.

**Úkol:** Vypočítejte a zaúčtujte odloženou daň.



## 2.15 IAS 21 - Dopady změn směnných kursů cizích měn

Základní otázkou při zachycování transakcí v cizích měnách je rozhodnout, který směnný kurz používat a jak v účetní závěrce vykazovat finanční účinek změn směnných kursů.

Standard se použije při zachycení transakcí v cizích měnách, při převodu účetních závěrek zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky podniku pomocí konsolidace a při převodu výsledovky a rozvahy do měny vykazování. Standard definuje používané termíny měna vykazování, závěrkový kurz, směnný kurz, cizí měna, funkční měna, kursový rozdíl, peněžní položky, zahraniční jednotka, čistá investice v zahraniční jednotce. Standard popisuje způsoby výchozího uznání transakcí uskutečněných v cizí měně ve funkční měně. Standard popisuje způsoby vykazování peněžních a nepeněžních položek k následným rozvahovým dnům a uznání kursových rozdílů vyplývajících z těchto transakcí. Standard poskytuje návod k určení funkční měny včetně podmínek pro její změnu. Standard popisuje situaci, kdy je měna vykazování odlišná od funkční měny. Standard stanovuje údaje nutné pro zveřejnění.

### Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 21.
- Definujte základní pojmy (měna vykazování, závěrkový kurz, směnný kurz, cizí měna, prováděcí měna, kursový rozdíl, peněžní položky, zahraniční jednotka, čistá investice v zahraničním subjektu).
- Vysvětlete způsob výchozího uznání transakcí v cizích měnách.
- Vysvětlete způsob vykazování transakcí v cizích měnách k následným rozvahovým dnům a uznání kursových rozdílů.

## Příklady

### Příklad 2.15.1 – Převod do měny vykazování

Účetní jednotka může předkládat svoji účetní závěrku v jakékoliv cizí měně (nebo měnách). Výsledky a finanční pozice účetní jednotky se převedou do jiné měny vykazování pomocí následujících postupů: aktiva a závazky každé předložené rozvahy se převedou závěrkovým kurzem k datu rozvahy; Výnosy a náklady jednotlivých výsledovek se převedou měnovým kurzem k datu transakce; všechny kurzové rozdíly se vykáží jako samostatná složka vlastního kapitálu. (IAS 21)

Obchodní společnost, má účetní závěrku sestavenou k 31.12.2007 v CZK:

Rozvaha k 31.12.2007 v tis. Kč

Aktiva	Běžné období			Pasiva	Běžné období
	Brutto	Korekce	Netto		
<b>Stálá aktiva celkem</b>	<b>1 000</b>	<b>100</b>	<b>900</b>	<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>900</b>
Budova	1 000	100	900	Základní kapitál	400
				Nerozdělené zisky	500
<b>Oběžná aktiva celkem</b>	<b>1 200</b>		<b>1 200</b>	<b>Dluhy celkem</b>	<b>1 200</b>
Pohledávky	700		700	Dluhy	1200
Peníze	500		500		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>2 200</b>	<b>100</b>	<b>2 100</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>2 100</b>

Nerozdělený zisk v hodnotě 500 se skládá ze nerozděleného zisku v roce 2007 v výši 100, v roce 2006 v hodnotě 300, v roce 2005 v hodnotě 100.

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2007 v tis. Kč

Výnosy celkem	900
Náklady celkem	800
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>100</b>

Vývoj kurzů:

Při vzniku podniku (vklad základního kapitálu a pořízení budovy)	1 USD/31 Kč
Průměrný kurz v roce 2005	1 USD/33 Kč
Průměrný kurz v roce 2006	1 USD/34 Kč
Průměrný kurz v roce 2007	1 USD/33 Kč
Kurz k 31.12.2007	1 USD/33,5 Kč

**Úkol:** Převeďte výkazy k 31.12.2007 na USD.

<b>Rozvaha k 31.12.2007</b>	
<b>Položka</b>	<b>Částka v USD</b>
Pohledávky za upsaným, dosud nesplaceným kapitálem	
Zakládací náklady	
Dlouhodobá aktiva	
Oběžná aktiva	
Přechodná aktiva	
Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok	
Oběžná aktiva, která převyšují dluhy s dobou splatnosti do 1. roku	
Celková částka aktiv, po odečtení dluhů s dobou splatnosti do 1. roku	
Dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje 1 rok	
Rezervy	
Přechodná pasiva	
Základní kapitál	
Nerozdělené zisky	
Kursový rozdíl	



## SEZNAM LITERATURY

- [1] HÝBLOVÁ, E., SEDLÁČEK, J., VALOUCH, P. *Mezinárodní účetnictví*, skripta MU Brno. 2004
- [2] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2005. Svaz účetních, Praha, 2005. ISBN 1-904230-79-2
- [3] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dodatek k IFRS 2005 – Změny roku 2006. Svaz účetních Praha 2006. ISBN 80-239-7171-9
- [4] KRUPOVÁ, L. VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS, mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, VOX, a.s., Praha 2005. ISBN – 80-86324-44-3
- [5] [ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace 1. díl*. Institut svazu účetních. Praha 2006. ISBN 80-86716-09-0
- [6] LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Bilance. Praha 2004. ISBN 8086371484
- [7] Účetnictví II. Učebnice edice „Vzdělávání účetních v ČR“. Institut Svazu účetních a.s., Praha 2004, ISBN 80-86716-06-2
- [8] International Accounting Standards Board, přístupný na [www.iasb.org](http://www.iasb.org).

# PŘÍLOHA 1. SEZNAM STANDARDŮ K 1.1.2007

## Seznam platných standardů k 1.1.2007

IAS	1	Zveřejňování účetní závěrky
IAS	2	Zásoby
IAS	7	Výkaz peněžních toků
IAS	8	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
IAS	10	Události po rozvahovém dni
IAS	11	Stavební smlouvy
IAS	12	Daně ze zisku
IAS	14	Výkazy segmentů
IAS	16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS	17	Leasingy
IAS	18	Výnosy
IAS	19	Zaměstnanecké požitky
IAS	20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS	21	Dopady změn směnných kursů cizích měn
IAS	23	Výpůjční náklady
IAS	24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS	26	Penzijních plánů
IAS	27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS	28	Investice do přidružených podniků
IAS	29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS	30	Zveřejnění ve finančních výkazech bank a podobných finančních Institucí
IAS	31	Investice do společných podniků
IAS	32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS	33	Zisk na akcii
IAS	34	Mezitímní účetní vykazování
IAS	35	Ukončované činnosti
IAS	36	Snížení hodnoty aktiv
IAS	37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS	38	Nehmotná aktiva
IAS	39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS	40	Investice do nemovitostí
IAS	41	Zemědělství
IFRS	1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS	2	Odměny vázané na vlastní kapitál
IFRS	3	Podnikové kombinace
IFRS	4	Pojistné smlouvy
IFRS	5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti
IFRS	6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS	7	Finanční nástroje, zveřejňování

### Seznam platných interpretací k 1.1.2007

SIC	7	Zavedení eura
SIC	10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním
SIC	12	Konsolidace, jednotky zvláštního určení
SIC	13	Spoluovládané jednotky, nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC	15	Operativní leasingy - pobídky
SIC	21	Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv
SIC	25	Změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů
SIC	27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
SIC	29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licenčních služeb
SIC	31	Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC	32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky
IFRIC	1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích
IFRIC	2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
IFRIC	3	Emisní práva
IFRIC	4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC	5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí
IFRIC	6	Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad
IFRIC	7	Použití metody přepracování výkazů v IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách.
IFRIC	8	Rozsah působnosti IFRS 2

## PŘÍLOHA 2 - INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Framework
<b>IFRSs:</b>
IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2 Share-based Payment
IFRS 3 Business Combinations
IFRS 4 Insurance Contracts
IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6 Exploration for and evaluation of Mineral Resources
IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures
IFRS 8 Operating Segments
<b>IASs:</b>
IAS 1 Presentation of Financial Statements
IAS 2 Inventories
IAS 7 Cash Flow Statements
IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10 Events After the Balance Sheet Date
IAS 11 Construction Contracts
IAS 12 Income Taxes
IAS 16 Property, Plant and Equipment
IAS 17 Leases
IAS 18 Revenue
IAS 19 Employee Benefits
IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23 Borrowing Costs
IAS 24 Related Party Disclosures
IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28 Investments in Associates
IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 31 Interests in Joint Ventures
IAS 32 Financial Instruments: Presentation
IAS 33 Earnings per Share
IAS 34 Interim Financial Reporting
IAS 36 Impairment of Assets
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38 Intangible Assets
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40 Investment Property
IAS 41 Agriculture

Zdroj: [www.iasb.org](http://www.iasb.org).

## PŘÍLOHA 3 – PŘEHLED ZÁKLADNÍCH POJMŮ

<b>Položka</b>	<b>IAS/IFRS</b>	<b>Definice</b>
<b>Aktiva</b>		Představují pro účetní jednotku budoucí ekonomický prospěch, mají schopnost přispět v budoucnu přímo nebo nepřímo k přírůstku finančních prostředků podniku, jsou výsledkem minulých transakcí, není důležité mít vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou užitek, který aktivum přináší. Podmínkou zobrazení aktiva je jistota budoucího ekonomického užítku a spolehlivost jeho ocenění.
<b>Aktivní trh</b>		Je trh, na kterém platí že položky, se kterými se obchoduje jsou stejnorodé, obvykle je možno najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci a informace o cenách jsou veřejně dostupné.
<b>Celopodniková aktiva</b>		Jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované penězotvorné jednotky, tak i ostatním penězotvorným jednotkám.
<b>Cizí měna</b>		Měna odlišná od funkční měny.
<b>Čistá investice do leasingu</b>		Je hrubá investice do leasingu minus nerealizovatelný finanční výnos.
<b>Čistá investice v zahraniční jednotce</b>		Částka podílu vykazující společnosti na čistých aktivech této jednotky.
<b>Čistá prodejní cena</b>		Je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými a ochotnými stranami, minus náklady pozbytí.
<b>Daňová základna aktiva nebo závazku</b>		Je částka přisuzovaná tomuto aktivu nebo závazku pro daňové účely.
<b>Daňová základna na aktiva</b>		Je částka, která bude odčitatelná při daňové účely proti jakémukoliv ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. Pokud tyto ekonomické užítky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě.
<b>Daňová základna závazku</b>		Daňová základna závazku je jeho účetní hodnota snižená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích. V případě výnosu příštích daňová základna výsledného závazku je jeho účetní hodnota snižená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích.
<b>Daňový náklad (daňový výnos)</b>		Souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě za období z titulu splatné nebo odložené daně.
<b>Doba leasingu</b>		Je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva a jiné lhůty, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva, za úhradu nebo bez ní, přičemž na počátku leasingu je jisté, že tuto možnost využije.
<b>Doba použitelnosti</b>		Je období, během kterého se očekává, že aktivum bude používáno podnikem, nebo doba potřebná pro očekávaný objem výroby nebo podobných jednotek, které budou podnikem z aktiva získány.
<b>Financování</b>		Činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.
<b>Finanční leasing</b>		Je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale i nemusí být nakonec převedeno.
<b>Funkční měna</b>		Měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik působí.
<b>Hlavní (provozní činnost)</b>		Hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investičními činnostmi nebo financováním.
<b>Hodnota z užívání aktiva</b>		Je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.

<b>Položka</b>	<b>IAS/IFRS</b>	<b>Definice</b>
<b>Chyby minulých období</b>		Opomenutí nebo chybné uvedení položek v účetních závěrkách účetní jednotky za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku používání nebo chybného použití spolehlivých informací, které byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány k vydání a u kterých bylo možno oprávněně očekávat, že byly získány a zvažovány při přípravě a předkládání těchto závěrek.
<b>Implicitní úroková míra leasingu</b>		Je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty se rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.
<b>Investiční činnost</b>		Nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů
<b>Kurzový rozdíl</b>		Je rozdíl vzniklý z přepočtu jedné měny na měnu jinou za použití různých kurzů.
<b>Leasing</b>		Je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období.
<b>Měna vykazování</b>		Je měna používaná při prezentaci účetní závěrky.
<b>Měna vykazování</b>		Měna, v níž je účetní závěrka předložena.
<b>Mimosmluvní závazek</b>		Je závazek, který vzniká z takových aktivit podniku, kdy podnik dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky a v důsledku toho vytvořil u třetích stran očekávání, že závazky budou splněny.
<b>Minimální leasingové platby</b>		Jsou platby během trvání leasingu, které se nájemce zavázal uhradit plus další částky (v případě nájemce částky, které se zavázala uhradit strana spojená s nájemcem, v případě pronajímatele zbytková hodnota, kterou uhradí nájemce nebo strana spojená s nájemcem).
<b>Náklady</b>		Jsou snížení ekonomického užítku, které se projeví buď snížením budoucí užitečnosti aktiv nebo nárůstem dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než odčerpáním vlastního. Podmínkou zobrazení nákladů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty snížení ekonomického užítku.
<b>Náklady pozbytí</b>		Jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.
<b>Nehmotné aktivum</b>		Je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo za účelem použití ve výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení.
<b>Neproveditelný</b>		Aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho účetní jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložené přiměřené úsilí (dopady retrospektivní aplikace nelze stanovit, není možno zjistit informace, které existovaly k datu aplikace, apod.)
<b>Nerealizovatelný finanční výnos</b>		Je rozdíl mezi souhrnem minimálních leasingových plateb při finančním leasingu z hlediska pronajímatele a současnou hodnotou minimálních leasingových plateb při implicitní úrokové míře leasingu.
<b>Nezaručená zbytková hodnota</b>		Je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stanou spojenou s pronajímatelem.
<b>Odepisovatelná částka</b>		Je náklad aktiva nebo jiná částka zastupující náklad v účetní závěrce, minus jeho zbytková hodnota.
<b>Odložené daňové pohledávky</b>		Částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu: odčitatelných přechodných rozdílů, převedených nevyužitých daňových ztrát, převedených nevyužitých daňových odpočtů.
<b>Odložené daňové závazky</b>		Částky daně ze zisku splatné v budoucím období z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.
<b>Operativní leasing</b>		Je jiný leasing než finanční.
<b>Peněžotvorná jednotka</b>		Je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích

<b>Položka</b>	<b>IAS/IFRS</b>	<b>Definice</b>
		z jiných aktiv nebo skupin aktiv.
<b>Peněžní ekvivalenty</b>		Krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnoty není významné.
<b>Peněžní položky</b>		Jsou drženy peníze, aktiva nebo závazky, které budou inkasovány nebo uhrazeny ve fixních peněžních částkách nebo peněžních částkách, které lze stanovit, například pohledávky z obchodního styku, závazky z obchodního styku nebo úvěry.
<b>Peněžní prostředky</b>		Zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.
<b>Peněžní toky</b>		Přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
<b>Podmíněné aktivum</b>		Je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek události v minulosti a jeho existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Podmíněné aktivum se nezveřejňuje v rozvaze.
<b>Podmíněný závazek</b>		Je pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek události v minulosti a jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku nebo už existující závazek není vykázán, protože není pravděpodobné že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků vyjadřujících ekonomický prospěch nebo částka závazku nemůže být s dostatečnou spolehlivostí vyčíslena. Podmíněný závazek se nezveřejňuje v rozvaze.
<b>Pozemky, budovy, zařízení</b>		Jsou hmotná aktiva, která podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům a očekává se, že budou používány více než jedno období.
<b>Prospektivní aplikace</b>		Znamená uplatnění nového účetního pravidla od data přijetí na budoucí transakce a události.
<b>Prováděcí měna</b>		Je měna hlavního ekonomického prostředí, kde podnik působí.
<b>Přechodné rozdíly</b>		Rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly jsou buď: Zdanitelné – které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena, nebo odčitatelné – které vyústí k v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (nebo ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena.
<b>Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce</b>		Je úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období s podobnou zárukou.
<b>Reálná hodnota aktiv</b>		Je částka, za niž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.
<b>Retrospektivní aplikace</b>		Aplikace nového účetního pravidla na události a transakce tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy.
<b>Retrospektivní přepočty</b>		Oprava vykázání, oceňování a zveřejňování částek prvků závěrky tak, jako by k chybě v předchozím období vůbec nedošlo.
<b>Rezerva</b>		Je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.
<b>Směnný kurz</b>		Je směnný poměr dvou měn.
<b>Směnný kurz</b>		Směnný poměr mezi dvěma měnami.
<b>Smluvní závazek</b>		Je závazek, který vzniká ze smlouvy, právních předpisů nebo ostatních uplatnění zákonů.
<b>Splatná daň</b>		Částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) z titulu zdanitelného zisku (daňové ztráty) za období.
<b>Účetní hodnota</b>		Je částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení jeho hodnoty.
<b>Účetní pravidla</b>		Jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté podnikem pro přípravu a předkládání účetní závěrky.



<b>Položka</b>	<b>IAS/IFRS</b>	<b>Definice</b>
<b>Účetní zisk</b>		Zisk nebo ztráta za období před odečtením daňového nákladu.
<b>Událost zakládající závazek</b>		Je taková událost, zakládající smluvní nebo mimosmluvní závazek jehož důsledkem je skutečnost, že podnik nemá jinou možnost, než jej splnit.
<b>Vlastní kapitál</b>		Je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech dluhů.
<b>Výnosy</b>		Jsou zvýšení ekonomického užitku, které se projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením dluhů, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Podmínkou zobrazení výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty zvýšení ekonomického užitku.
<b>Vývoj</b>		Je využití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nových nebo zdokonalených materiálů a výrobků před zahájením jejich komerčního využití.
<b>Výzkum</b>		Je původní plánované zkoumání prováděné s cílem získávat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.
<b>Významný</b>		Opomenutí, nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky.
<b>Zahraníční jednotka</b>		Je dceřiný, přidružený, společný podnik nebo pobočka vykazujícího podniku, jehož činnosti jsou umístěny nebo prováděny v jiné zemi, než je země vykazujícího podniku.
<b>Zahraníční jednotka</b>		Společnost, která je dceřinou společností, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou vykazující společnosti, jejíž aktivity jsou umístěny v jiné zemi nebo méně než aktivity vykazující společnosti .
<b>Zaručená zbytková hodnota</b>		Je v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem a v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem.
<b>Zásoby</b>		Zásoby jsou aktiva držená za účelem prodeje v běžném podnikání, ve výrobním procesu určená k prodeji, ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb nebo zboží zakoupené k dalšímu prodeji, pozemky a jiný majetek určený k prodeji.
<b>Závazek</b>		Je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a která naopak v budoucnu vyvolá odliv ekonomických užitků. Podmínkou zobrazení závazku je dostatečná pravděpodobnost budoucího odlivu ekonomických prostředků a spolehlivost jeho ocenění.
<b>Závěrkový kurz</b>		Okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.
<b>Zbytková hodnota aktiv</b>		Je čistá částka, kterou podnik očekává, že získá za dané aktivum na konci doby jeho použitelnosti po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s jeho vyřazením.
<b>Zdanitelný zisk (daňová ztráta)</b>		Zisk (ztráta) za období, vypočtený podle pravidel stanovených daňovými úřady, z něhož se počítají daně ze zisku splatné.
<b>Zisk</b>		Je měřítko výkonnosti.
<b>Změna v účetním odhadu</b>		Úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku nebo částky periodické spotřeby aktiv. Změny v účetních odhadech jsou výsledkem nových informací nebo nového vývoje a proto nejsou opravami chyb.
<b>Zpětně získatelná částka</b>		Je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.
<b>Ztráta ze snížení hodnoty</b>		Je částka, o kterou účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku.



## PŘÍLOHA 4 – OPAKOVÁNÍ

Rozhodněte o vlivu následujících operací na aktiva, stálá aktiva (SA), oběžná aktiva (OA), časové rozlišení aktiv (CRA), vlastní kapitál (VK), dluhy (D), časové rozlišení pasiv (CRP).

V příkladu je používáno následujících zkratk:

SA	Stálá aktiva
OA	Oběžná aktiva
CRA	Časové rozlišení aktiv
VK	Vlastní kapitál
D	Dluhy (cizí zdroje)
CRP	Časové rozlišení pasiv

FAV	Faktura vydaná
FAD	Faktura došlá
PŘÍ	Příjemka (materiál, zboží, hotové výrobky na sklad)
VÝD	Výdejka (materiál, zboží, hotové výrobky ze skladu)
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
PPD	Příjmový pokladní doklad
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚD	Vnitřní účetní doklad
VÚU	Výpis z úvěrového účtu

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			SA	OA	CRA	VK	D	CRP
1.	PŘÍ	Převzetí hotových výrobků na sklad						
2.	FAV	Prodej výrobků						
3.	VÝD	Vyskladnění prodaných výrobků						
4.	VBÚ	Inkaso FAV za prodané výrobky						
5.	FAV	Prodej zboží						
6.	VÝD	Vyskladnění prodaného zboží						
7.	FAD	Nákup materiálu (způsob A)						
8.	VÚD	Vlastní doprava materiálu (A)						
9.	PŘÍ	Převzetí materiálu na sklad (A)						
10.	VÚD	Manko v zásobách materiálu (A)						
11.	FAD	Nákup materiálu (způsob B)						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			SA	OA	CRA	VK	D	CRP
12.	VÚD	Vlastní doprava materiálu (B)						
13.	PŘÍ	Převzetí materiálu na sklad (B)						
14.	VÚD	Manko v zásobách materiálu (B)						
15.	VÚD	Vyskladnění prodaného materiálu (B)						
16.	VBÚ	Úhrada FAD za nákup materiálu						
17.	FAD	Za spotřebovanou energii						
18.	FAD	Opravy a údržba						
19.	FAD	Za nájemné						
20.	FAD	Nákup stroje						
21.	VÚD	Vlastní doprava stroje						
22.	FAD	Zaškolení obsluhy						
23.	VÚD	Převzetí stroje do používání						
24.	VPD	Nákup nábytku						
25.	VPD	Montáž a doprava nábytku						
26.	VÚD	Zařazení nábytku do užívání						
27.	VÝD	Spotřeba materiálu pro vlastní výrobu stroje						
28.	VÚD	Mzdové náklady při vlastní výrobě stroje						
29.	VÚD	Aktivace stroje						
30.	VÚD	Uvedení stroje do užívání						
31.	VÚD	Odpis výrobní linky						
32.	VÚD	Vyřazení výrobní linky z užívání						
33.	VÚD	Doučtování zůstatkové ceny vyřazené výrobní linky (prodej)						
34.	PPD	Tržba za zboží						
35.	VPD	Cestovné						
36.	VBÚ	Inkaso faktury od odběratele						
37.	VBÚ	Úhrada faktury dodavatelům						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			SA	OA	CRA	VK	D	CRP
38.	VÚÚ	Poskytnutí krátkodobého úvěru						
39.	VBÚ	Připsání úvěru na účet						
40.	VBÚ	Úroky placené bance za poskytnutí úvěru						
41.	VBÚ	Splátka úvěru bance						
42.	VÚÚ	Zúčtování splátky úvěru						
43.	VBÚ	Přijatý úrok z účtu						
44.	VBÚ	Poplatek za vedení účtu						
45.	VPD	Manko v pokladně						
46.	VBÚ	Nákup majetkových cenných papírů krátkodobých						
47.	VBÚ	Další výdaje související s nákupem CP						
48.	VÚD	Převedení CP do evidence						
49.	VBÚ	Prodej cenných papírů						
50.	VÚD	Vyřazení CP z evidence						
51.	VBÚ	Nákup majetkových cenných papírů dlouhodobých						
52.	VÚD	Převedení dlouhodobých CP do evidence (rozhodující vliv, podstatný vliv, nepodstatný vliv)						
53.	VÚD	Snížení hodnoty krátkodobých cenných papírů (reálná hodnota)						
54.	VÚD	Zvýšení hodnoty dlouhodobých cenných papírů (reálná hodnota)						
55.	VÚD	Dočasné snížení hodnoty krátkodobých cenných papírů						
56.	VÚD	Emitované krátkodobé dluhopisy						
57.	VBÚ	Prodej emitovaných dluhopisů						
58.	VBÚ	Zúčtování úroků z dluhopisů						
59.	VBÚ	Zpětný odkup dluhopisů						
60.	VÚD	Dočasné snížení						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			SA	OA	CRA	VK	D	CRP
		hodnoty zásob						
61.	VÚD	Zrušení dočasného snížení hodnoty zásob						
62.	VÚD	Trvalé snížení hodnoty zásob						
63.	VÚD	Dočasné snížení hodnoty pohledávek						
64.	VÚD	Zrušení dočasného snížení hodnoty pohledávek						
65.	VÚD	Odpis pohledávek						
66.	VÚD	Úhrada pohledávky směnkou						
67.	VÚD	Eskont směnký bance						
68.	VBÚ	Poskytnutí eskontního úvěru						
69.	VÚD	Avízo banky o úhradě směnky						
70.	VÚD	Úhrada závazku směnkou						
71.	VÚD	Tvorba rezervy						
72.	VÚD	Zúčtování rezervy						
73.	VPD	Odvod peněz z pokladny na účet						
74.	VBÚ	Zúčtování odvodu peněz z pokladny						
75.	PPD	Výběr peněz z účtu do pokladny						
76.	VBÚ	Zúčtování výběru peněz						
77.	VÚD	Převod výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení do rezervního fondu						
78.	VÚD	Přiznání dividend akcionářům						
79.	VÚD	Daň z příjmu - splatná						
80.	VÚD	Daň z příjmu - odložená						
81.	VBÚ	Nájemné uhrazené dopředu (úctováno u nájemce)						
82.	VBÚ	Nájemné uhrazené dopředu (úctováno u pronajímatele)						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			SA	OA	CRA	VK	D	CRP
83.	VÚD	Zúčtované nájemné uhrazené v následujícím roce (u nájemce)						
84.	VÚD	Zúčtované nájemné uhrazené v následujícím roce (u pronajímatele)						
85.	VÚD	Zúčtování hrubých mezd						
86.	VÚD	Zúčtování zdravotního a sociálního pojištění						
87.	VÚD	Zúčtování zálohy na daň						
88.	VBÚ	Výplata mezd						
89.	VÚD	Zúčtování zákonného zdravotního a sociálního pojištění						
90.	FAD	Nákup materiálu od zahraničního dodavatele						
91.	VBÚ	Úhrada FAD zahraničnímu dodavateli						



# PATRIA PLUS

IMASARYKOVA UNIVERZITA  
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA  
Katedra financí

Ing. František Kalouda, CSc., MBA  
vedoucí katedry

## **Mezinárodní účetnictví – pracovní sešit**

Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Ediční rada: L. Bauer, L. Blažek, H. Hušková, F. Kalouda, M. Kvizda,  
L. Lukášová, R. Lukášová, J. Nekuda, J. Rektořík (předseda),  
A. Slaný, J. Šedová, V. Žítek

Vydala Masarykova univerzita roku 2007

1. vydání, 2007, náklad 50 výtisků

Tisk: Olprint, Jaroslav Olejko, Šlapanice, Brněnská 252/29

AA – 3,75 VA – 3,90 stran 102

Pořadové číslo 4554 /ESF – 13/07 – 17/99

ISBN 978-80-210-4375-6

Tato publikace neprošla redakční ani jazykovou úpravou  
v redakci vydavatele.