

MASARYKOVA UNIVERZITA
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

Mezinárodní účetnictví – pracovní sešit

Eva Hýblová

Brno 2014

Autorka:

Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

© Eva Hýblová, 2014

Obsah

1 HARMONIZACE V EU.....	6
2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	13
2.1 Koncepční rámec	13
2.2 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	18
2.3 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	22
2.4 IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	27
2.5 IAS 7 – Výkazy peněžních toků.....	30
2.6 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	33
2.7 IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	43
2.8 IAS 17 - Leasingy	49
2.9 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv	54
2.10 IAS 2 – Zásoby.....	62
2.11 IAS 37 - Rezervy	64
2.12 Peníze, pohledávky, finanční majetek.....	67
2.13 IAS 18 - Výnosy.....	71
2.14 IAS 12 – Odložená daň ze zisku	77
2.15 IAS 21 - Dopady změn směnných kursů cizích měn.....	82
SEZNAM LITERATURY	85
PŘÍLOHA 1 – SEZNAM STANDARDŮ IAS/IFRS K 30.7.2014	86
PŘÍLOHA 2 – PŘEHLED ZÁKLADNÍCH POJMŮ	87
PŘÍLOHA 3 – OPAKOVÁNÍ.....	91

Seznam příkladů

Příklad 2.1.1 – Druhové a účelové členění nákladů.....	8
Příklad 2.1.2 - Rozvaha.....	9
Příklad 2.1.3 - Rozvaha.....	10
Příklad 2.1.4 - Rozvaha.....	11
Příklad 2.1.5 – Přecenění aktiv	12
Příklad 2.1.1 – Identifikace prvků účetní závěrky	14
Příklad 2.1.2 – Náklady a výnosy	15
Příklad 2.1.3 – Pojetí kapitálu	16
Příklad 2.1.4 – Pojetí kapitálu	16
Příklad 2.1.5 – Oceňování současnou hodnotou	17
Příklad 2.2.1 – Výkaz o finanční pozici	19
Příklad 2.2.2 – Výkaz o úplném výsledku	20
Příklad 2.2.3 – Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	21
Příklad 2.3.1 – Změny odhadu a chyby	23
Příklad 2.3.2 – Oprava chyb.....	23
Příklad 2.3.3 – Změna účetního pravidla	24
Příklad 2.3.4 – Změna účetního pravidla	25
Příklad 2.3.5 – Změna odhadu	26
Příklad 2.4.1 – Datum přechodu na IFRS	28
Příklad 2.4.2 – Překlasifikování aktiv	28
Příklad 2.4.3 – Převod na IFRS.....	29
Příklad 2.5.1 – Výkaz o peněžních tocích.....	31
Příklad 2.6.1 – Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení.....	34
Příklad 2.6.2 – Uznání souvisejícího aktiva.....	34
Příklad 2.6.3 – Uznání aktiva.....	35
Příklad 2.6.4 – Uznání aktiva.....	36
Příklad 2.6.5 – Náklady na uvedení místa do původního stavu	36
Příklad 2.6.6 – Pořízení dlouhodobého majetku na splátky.....	37
Příklad 2.6.7 – Přecenění aktiva na reálnou hodnotu.....	38
Příklad 2.6.8 – Komponentní odepisování.....	39
Příklad 2.6.9 - Odpisy	40
Příklad 2.6.10 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku	41
Příklad 2.6.11 – Prodej majetku.....	41
Příklad 2.6.12 – Přehled majetku	42
Příklad 2.7.1 – Uznání nehmotných aktiv	44
Příklad 2.7.2 – Uznání nehmotných aktiv, stanovení doby odepisování	44
Příklad 2.7.3 – Odlišení nehmotných aktiv od goodwillu.....	46
Příklad 2.7.4 – Uznání nehmotných aktiv	46
Příklad 2.7.5 – Aktivace nákladů na výzkum a vývoj	47
Příklad 2.7.6 – 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	55
Příklad 2.9.2 – Stanovení zpětně ziskatelné částky	55
Příklad 2.9.3 – Penězotvorná jednotka.....	56
Příklad 2.9.4 – Ztráta ze snížení hodnoty.....	56
Příklad 2.9.5 – Ztráta ze snížení hodnoty samostatných aktiv a penězotvorné jednotky	57
Příklad 2.9.6 – Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky	58

Příklad 2.9.7 – Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky s goodwillem.....	58
Příklad 2.9.8 – Prodej části peněžotvorné jednotky	59
Příklad 2.9.9 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva	59
Příklad 2.9.10 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky.....	60
Příklad 2.9.11 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky s goodwillem	60
Příklad 2.9.12 – Celopodniková aktiva	61
Příklad 2.10.1 – Oceňování zásob	63
Příklad 2.10.2 – Nákladové vzorce.....	63
Příklad 2.11.1 – Uznání rezervy	65
Příklad 2.11.2 – Přehled rezerv	66
Příklad 2.12.1 - Klasifikace finančních aktiv	68
Příklad 2.12.2 – Dlužné cenné papíry určené k obchodování	68
Příklad 2.12.3 – Majetkové cenné papíry určené pro prodej.....	69
Příklad 2.12.4 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti.....	70
Příklad 2.13.1 – Výnosy z prodeje zboží.....	72
Příklad 2.13.2 – Výnosy z poskytování služeb.....	72
Příklad 2.13.3 – Úrok, licenční poplatky a dividendy	73
Příklad 2.13.4 – Stavební smlouvy	73
Příklad 2.13.5 – Výkaz o úplném výsledku hospodaření	76
Příklad 2.14.1 – Daňová základna aktiva a závazků	78
Příklad 2.14.2 – Odložená daň	79
Příklad 2.14.3 – První rok účtování o odložené dani	79
Příklad 2.14.4 – Změna sazby	80
Příklad 2.14.5 – Odložená daň z přecenění dlouhodobých aktiv	80
Příklad 2.15.1 – Převod do měny vykazování.....	83

1 HARMONIZACE V EU

V červnu 2013 byla schválena směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES¹ a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS² a 83/349/EHS³ (dále směrnice). Členské státy mají povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 20. července 2015. Je možné stanovit, že se předpisy poprvé použijí na účetní závěrky za období začínající 1. ledna 2016, případně v průběhu kalendářního roku 2016.

Směrnice se skládá z 11 kapitol:

Kapitola 1, Oblast působnosti, definice, kategorie podniků a skupin.

Kapitola 2, Obecná ustanovení a obecné zásady.

Kapitola 3, Rozvaha a výsledek.

Kapitola 4, Příloha k účetní závěrce.

Kapitola 5, Zpráva vedení podniku.

Kapitola 6, Konsolidované účetní závěrky a zprávy.

Kapitola 7, Zveřejňování.

Kapitola 8, Audit.

Kapitola 9, Osvobození a omezení týkající se osvobození.

Kapitola 10, Zpráva o platbách vládám.

Kapitola 11, Závěrečná ustanovení.

Směrnice uvádí dva typy rozvahy a dva typy výsledek. Členské státy si zvolí jeden nebo oba typy rozvahy, stanovené v přílohách III, IV směrnice a jeden nebo dva typy výsledek stanovené v přílohách V a VI směrnice.

Cílem směrnice je zajistit srovnatelnost účetních závěrek kapitálových společností, v příloze I jsou vyjmenovány typy obchodních společností, na které se vztahuje, pro Českou republiku je to společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Směrnice obsahuje ustanovení týkající se formy účetních výkazů, obsahu jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů. Zároveň uvádí výjimky pro malé a střední podniky, s cílem snížit jejich administrativní zátěž.

Směrnice uvádí obecné zásady pro oceňování majetku a závazků, preferuje oceňování pořizovací cenou nebo výrobními náklady, členským státům umožňuje přeceňovat vybrané položky aktiv na reálnou hodnotu. 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.

Směrnice obsahuje velký počet variantních řešení, která jsou formulována „členské státy mohou povolit nebo vyžadovat“ příslušnou variantu, zároveň obsahuje možnost používat v některých případech národní legislativu.

Otázky k opakování

- Popište principy a způsoby harmonizace účetnictví v rámci zemí Evropské unie.
- Charakterizujte směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU.
- Vymezte cíl směrnice.
- Jak směrnice definuje základní prvky účetní závěrky (aktiva, pasiva, náklady, výnosy).
- Popište formu a obsah výkazů.
- Vyjmenujte a vysvětlete účetní zásady, na základě kterých jsou sestavovány účetní výkazy.
- Popište způsoby oceňování majetku a závazků.

¹ SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 3/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS

² ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY (78/660/EHS), o ročních účetních závěrkách některých forem společností

³ SEDMÁ SMĚRNICE RADY (83/349/EHS), o konsolidovaných účetních závěrkách

- Vysvětlete, jaké důsledky plynou z různých variant řešení uvedených ve směrnici, najděte konkrétní příklady.

Směrnice je dostupná v plném znění ve studijních materiálech předmětu v ISU.

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 20%.

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 se směrnicí EU při použití účelového a druhového členění provozních nákladů.

Výkaz zisku a ztrát v účelovém členění v Kč	
Položka	Částka
Čistý obrat	
Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby	
Hrubý zisk nebo ztráta	
Odbytové náklady	
Správní náklady	
Daň ze zisku nebo ztráty	
Výsledek hospodaření po zdanění	
Výsledek hospodaření za účetní období	

Výkaz zisků a ztrát v druhovém 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. Nesplacený upsaný základní kapitál	
B. Zřizovací výdaje	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Krátkodobá aktiva	
E. Náklady a příjmy příštích období	
F. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku	
G. Čistá krátkodobá aktiva/závazky	
H. Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky	
I. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok	
J. Rezervy	
K. Výdaje a výnosy příštích období.	
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.

Rozvaha	
Položka	Částka
A. Nesplacený upsaný základní kapitál	
B. Zřizovací výdaje	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Krátkodobá aktiva	
E. Náklady a příjmy příštích období	
F. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku	
G. Čistá krátkodobá aktiva/závazky	
H. Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky	
I. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok	
J. Rezervy	
K. Výdaje a výnosy příštích období.	
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: Vypočtete 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		
Aktiva celkem	2 370	500	1 870	Pasiva celkem	1 870

Rozvaha	
Položka	Částka
A. Nesplacený upsaný základní kapitál	
B. Zřizovací výdaje	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Krátkodobá aktiva	
E. Náklady a příjmy příštích období	
F. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku	
G. Čistá krátkodobá aktiva/závazky	
H. Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky	
I. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok	
J. Rezervy	
K. Výdaje a výnosy příštích období.	
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.

Rozvaha k 1.1. běžného období	
Položka	Částka
A. Nesplacený upsaný základní kapitál	
B. Zřizovací výdaje	
C. Dlouhodobá aktiva	1500
D. Krátkodobá aktiva	300
E. Náklady a příjmy příštích období	100
F. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku	200
G. Čistá krátkodobá aktiva/závazky	0
H. Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky	1700
I. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok	500
J. Rezervy	100
K. Výdaje a výnosy příštích období.	200
L. Vlastní kapitál	900

Rozvaha k 31.12. běžného období	
Položka	Částka
A. Nesplacený upsaný základní kapitál	
B. Zřizovací výdaje	
C. Dlouhodobá aktiva	
D. Krátkodobá aktiva	
E. Náklady a příjmy příštích období	
F. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku	
G. Čistá krátkodobá aktiva/závazky	
H. Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky	
I. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok	
J. Rezervy	
K. Výdaje a výnosy příštích období.	
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 aktuální 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 – 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. (Koncepční rámec IAS)

Úkol: Rozhodněte, zda dané položky odpovídají definicím základních prvků účetní závěrky v souladu s Koncepčním 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 vytvořená vlastní činností.	

Položka	Zdůvodnění
Obchodní značka získaná při akvizici.	
Mapy distribučních sítí firmy, která prodává elektrickou energii.	
Pravidelné kontroly aktiv, které se provádí každé tři roky, hodnota je významná.	
Protipožární zařízení instalované ve firmě na základě národních předpisů, bez kterého by firma nesměla provozovat svoji činnost.	

Příklad 2.1.2 – 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. (Konceptní 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.		
Kursový rozdíl.		

Položka	Kategorie	Zdůvodnění
Spotřeba materiálu ve výrobě.		
Snížení hodnoty aktiva.		
Přecenění krátkodobých cenných papírů na reálnou hodnotu.		
Tržby z prodeje cenných papírů.		

Příklad 2.1.3 – 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 2.1.4 – 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.		

Příklad 2.1.5 – Oceňování současnou hodnotou

Aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které se očekávají, že je položka bude vytvářet v podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které se očekávají, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání. (Koncepční rámec IAS)

Účetní jednotka pořídila dlouhodobé aktivum k 1.1. běžného roku od dodavatelů. Aktivum bude hradit ve 4 splátkách v hodnotě 500, vždy k 1.1., první splátka byla uhrazena k datu pořízení aktiva. Úroková míra je 5%. Vypočítejte hodnotu aktiva ke dni pořízení, odpisy (doba životnosti je 5 let), sestavte splátkový kalendář a výkaz o finanční pozici k 31.12. prvního roku.

Časové rozložení splátek					
Rok	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátka	Snížení závazku	Konečný stav závazku
1.					
2.					
3.					
4.					

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 IFRS, 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 výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, výkazu peněžních toků a komentáře, obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky. Věrného zobrazení docílíme správnou aplikací 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 vykázat položky výkazu o finanční pozici a výkazu o úplném výsledku 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 výkazu o úplném výsledku 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 ve 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 – Výkaz o finanční pozici

Účetní jednotka je ve výkazu o finanční pozici povinna prezentovat krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Standard obsahuje požadavky na informace prezentované ve výkazu o finanční pozici, 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	Položka	Částka
Budovy	560	Krátkodobý bankovní úvěr	100
Stroje a zařízení	220	Dlouhodobý bankovní úvěr	180
Oprávký k budovám	220	Závazky k zaměstnancům	50
Oprávký ke strojům a zařízením	80	Závazky za zdravotní a sociální pojištění	15
Realizovatelné cenné papíry	180	Závazky z DPH	45
Zásoby materiálu	30	Závazky k dodavatelům	120
Zásoby zboží	60	Základní kapitál	400
Peněžní prostředky	380	Rezervní fond	200
Pohledávky za odběrateli	160	Nerozdělený zisk minulých let	60
Opravná položka k pohledávkám	30	Zisk běžného období	90

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

Příklad 2.2.2 – Výkaz o úplném výsledku

Všechny položky výnosů a nákladů v daném období musí být zahrnuty do výkazu o úplném výsledku, pokud některý standard nebo interpretace nepožadují něco jiného. Sestavuje se buď jeden výkaz o úplném výsledku, nebo dva výkazy, kdy jeden obsahuje komponenty hospodářského výsledku a druhý, který začíná hospodářským výsledkem a obsahuje ostatní komponenty úplného výsledku celkem. Úplný výsledek celkem je změna ve vlastním kapitálu za období, který vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci (IAS 1)

Položka	Částka	Položka	Částka
Tržby z prodeje zboží	1200	Náhrada od pojišťovny	87
Úbytek prodaného zboží	500	Odpisy	50
Tržby z prodeje nevyužitého skladu	800	Tržby z prodeje krátkodobých cenných papírů	20
Zůstatková cena skladu	900	Účetní hodnota krátkodobých cenných papírů	15
Tržby z prodeje nevyužitého automobilu	50	Kurzové zisky	10
Zůstatková cena automobilu	30	Kurzové ztráty	12
Mzdové náklady	60	Fond z přecenění dlouhodobého majetku	30
Škoda způsobená pojistnou událostí	80	Fond z kurzových rozdílů	-8

Úkol: Sestavte výkaz o úplném výsledku v souladu s IAS 1 pro firmu, která se zabývá nákupem a prodejem zboží.

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. Výkaz musí obsahovat: celkový výsledek za období, odděleně se uvádějí celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu; pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8; částky transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci, odděleně se uvádějí vklady vlastníků a výplaty vlastníkům; pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny. Standard stanovuje požadavky na informace, které je třeba ve výkazu zveřejnit (IAS 1).

Účetní jednotka má počáteční stav položek vlastního kapitálu:

Základní kapitál	1000
Fondy ze zisku	500
Nerozdělený zisk	200

Během účetního období proběhly změny ve vlastním kapitálu:

1. Výsledek hospodaření běžného období je 380, z toho byl přiděl do fondů ze zisku 120, na dividendy 80.
2. Zbytek výsledku hospodaření byl převeden do nerozděleného zisku.
3. Hodnota dlouhodobého majetku se v souladu s IAS 16 Pozemky, budovy, zařízení zvýšila o 60.
4. Hodnota cenných papírů vhodných pro prodej se v souladu s IAS 39 Finanční nástroje zvýšila o 20.
5. Při převodu z funkční měny na měnu vykazování v souladu s IAS 21 vznikl kurzový rozdíl – 10.

Úkol: Sestavte výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

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 přepočítání.
- 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 používání se doba použitelnosti stroje zkrátila na 8 let, protože se objevily nové technologie.		
Společnost zjistila v roce 2014, že v předchozím roce zapomněla účetně vyskladnit zásoby. Jedná se o částku významnou.		
V roce 2010 stanovila ztrátu ze snížení hodnoty zařízení v určité hodnotě. Za dva roky zjistila na základě dodatečných informací, že výše ztráty měla být v roce 2010 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 v důsledku zdražení součástí a je třeba změnit výši rezervy. Má společnost zpětně přepracovat 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 2014, že náklady zaúčtované v roce 2013 byly o 100 nižší než ve skutečnosti. Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2014 byl 300, v roce 2013 byl 400.

Úkol: Proveďte opravu chyby.

Výsledovka 2013		Výsledovka 2014	
Tržby	500	Tržby	650
Náklady	150	Náklady	100
Zisk	350	Zisk	550

Opravené výkazy

Výsledovka 2013		Výsledovka 2014	
Tržby		Tržby	
Náklady		Náklady	
Zisk		Zisk	

Úprava nerozděleného zisku

	Rok 2013	Rok 2014
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 2014 změnil podnik pravidlo týkající se aktivace nákladů do položky Pozemky, budovy, zařízení. V roce 2013 náklady aktivoval, v roce 2014 změnil pravidlo a náklady se budou zachycovat ve výkazu o úplném výsledku. Náklady aktivované v roce 2013 byly 2 600, v roce 2014 byly v hodnotě 3 000 uznány ve výkazu o úplném výsledku. Počáteční stav nerozděleného zisku v roce 2013 byl 15 230.

Úkol: Proveďte úpravu výsledovky a nerozděleného zisku.

Výsledovka	2013	2014
Výnosy	18 000	30 000
Náklady	2 000	6 000
Zisk před zdaněním	16 000	24 000

Opravené výkazy

Výsledovka	2013	2014
Výnosy		
Náklady		
Zisk		

Úprava nerozděleného zisku

	2013	2014
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. 2014 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 2013 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 2014.

Úkol: Navrhněte řešení při účtování odpisů.

Příklad 2.3.5 – Změna odhadu

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 rozdílům 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 odepisování.

Odpisy hmotného aktiva

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

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 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 IFRS.
- Vysvětlete postup sestavení zahajovací rozvahy.
- Vyjmenujte výjimky používané při první aplikaci 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 2013 v hodnotě 55.V souladu s národní úpravou účetnictví jej zúčtovala do nákladů. Údaje o majetku a závazcích podniku k 31.12. 2014 jsou uvedeny v následující rozvaze.

Úkol: Sestavte rozvahu v souladu s řešením podle IFRS za rok 2013 i 2014. Použitelnost software se odhaduje na dva roky.

Rozvaha v roce 2014

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
Aktiva celkem	8 200	1 300	6 900	7 400	Pasiva celkem	6 900	7 400

Rozvaha v souladu s IFRS

Rozvaha	2013	2014
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		

Příklad 2.4.3 – Převod na IFRS

V listopadu roku 1 koupila firma stroj, stanovila dobu použitelnosti na 10 let (odpisovat se začíná až od ledna roku 2). Hodnota faktury je 2000, je splatná za dva roky a úroková míra obdobných závazků je 8 %.

Zahajovací rozvaha

Položka	Národní úprava	Položka	IFRS
Samostatné movité věci		Pozemky, budovy, zařízení	
Aktiva celkem		Aktiva celkem	
Nerozdělené zisky		Nerozdělené zisky	
Dodavatelé		Dodavatelé	
Závazky a vlastní kapitál celkem		Závazky a vlastní kapitál celkem	

Rok 2 – 31.12.

Položka	Národní úprava	Položka	IFRS
Samostatné movité věci		Pozemky, budovy, zařízení	
Aktiva celkem		Aktiva celkem	
Nerozdělené zisky		Nerozdělené zisky	
Dodavatelé		Dodavatelé	
Závazky a vlastní kapitál celkem		Závazky a vlastní kapitál celkem	

Rok 3 – 31.12.

Položka	Národní úprava	Položka	IFRS
Samostatné movité věci		Pozemky, budovy, zařízení	
Aktiva celkem		Aktiva celkem	
Nerozdělené zisky		Nerozdělené zisky	
Dodavatelé		Dodavatelé	
Závazky a vlastní kapitál celkem		Závazky a vlastní kapitál celkem	

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 pozbytování 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 31.12.2014 následující zůstatky rozvahových položek:

Položka	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.
Software		2 000
Samostatné věci movité		34 000
Oprávky k software		400
Oprávky 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. 2014 následující zůstatky nákladů a výnosů:

Položka	Částka
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 všechen uhrazen.

Výkaz peněžních toků – nepřímá metoda	
	Částka
Peněžní toky z hlavní (provozní) činnosti	
Zisk před zdaněním	
Úpravy o:	
Odpisy	
Výnosové úroky	
Nákladové úroky	
* Peněžní prostředky před zdaněním a změnami pracovního kapitálu	
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 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 opravěk nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro přepočtení opravěk 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, 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 opravěk).
- 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 nespĺňuje 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 – 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.		
Výrobní hala, kterou podnik používá pro výrobu výrobků.		
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.		

Příklad 2.6.4 – Uznání aktiva

V souladu s národní legislativou vykázala účetní jednotka dlouhodobý hmotný majetek:

Položka	Částka
Pozemky	1000
Stavby	2000
Samostatné movité věci	900
Celkem	3900

Doplňující informace: U pozemku v hodnotě 400 firma zatím nerozhodla o jeho využití, budova v hodnotě 900 se pronajímá, výrobní linka v hodnotě 300 je připravena k prodeji.

Úkol: Proveďte klasifikaci majetku v souladu s IAS 16, Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 Investice do nemovitostí a IFRS 5 Aktiva držená k prodeji a sestavte výňatek z rozvahy.

Příklad 2.6.5 – 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. Za 20 let proběhla rekultivace v hodnotě 120.

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

Zaúčtujte fakturu došlou za rekultivaci po 20 letech a zrušení rezervy.

Současná hodnota nákladů na rekultivaci	
Pořizovací cena aktiva	

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

Příklad 2.6.6 – 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 2.6.7 – 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 stanovena 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, oprávky k budově 2 812. Doba použitelnosti budovy byla stanovena na 40 let. Po pěti letech byly budova přeceněna na reálnou hodnotu 21 750.

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

Navýšení pořizovací ceny i opravek

Položka	Původní pořizovací cena	Přecenění

Účtování

--	--	--	--

--	--

Vyloučení oprávek

Položka	Původní pořizovací cena	Přecenění

Účtování

Příklad 2.6.8 – Komponentní odepisování

Hlavní náhradní díly a přídatná 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 čtyři roky.

Úkol: Vypočítejte hodnotu odpisů v jednotlivých letech, vyčíslete 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 2.6.9 - Odpisy

Odpis je systematickým rozvrháním 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 rozdílu 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, v prvním roce 300 tis, ve druhém 200tis, ve třetím a čtvrtém 170 tis.).

Výpočet odpisů

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

Příklad 2.6.10 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku

Dotace vztahující se k aktivům se vykazují ve výkazu o finanční situaci buď jako výnosy příštích období, nebo odečtením dotace od účetní hodnoty aktiva. (IAS 20)

Účetní jednotka zakoupila odsiřovací zařízení ve firmě v hodnotě 2700. Na pořízení zařízení firma obdržela 70% dotaci. Doba použitelnosti zařízení se odhaduje na 15 let.

Úkol: Určete pořizovací cenu zařízení a vypočítejte odpisy při použití obou řešení uznávání dotací. Zobrazte vliv na výsledek hospodaření.

Příklad 2.6.11 – Prodej majetku

Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení se odúčtuje v při vyřazení, nebo pokud se v souvislosti s aktivem neočekávají budoucí ekonomické užítky. Zisk související s vyřazením aktiva se nepovažuje za výnos. (IAS 16)

Pořizovací cena výrobního zařízení je 3800, dosavadní oprávky 2500. Výrobní zařízení bylo prodáno za 1500.

Úkol: Zaučtujte prodej výrobního zařízení.

Příklad 2.6.12 – Přehled majetku

Firma vlastní tři druhy dlouhodobého majetku:

Majetek	Rok pořízení	Způsob pořízení	Cena	Doba použitelnosti	Metoda odepisování	Poznámka
Majetek A	2007	Od dodavatelů, splatnost 60 dní	1000	5 let	Lineární, zbytková hodnota 100	
Majetek B	2008	Od dodavatelů, splatnost 90 dní	800	4 roky	DDB, bez zbytkové hodnoty	Za 4 roky se závod musí zlikvidovat, náklady na likvidaci 100, úroková míra 10 %
Majetek C	2005	Od dodavatelů, splatnost 60 dní	1200	6 let	Lineární, bez zbytkové hodnoty	V roce 2008 přeceněno na reálnou hodnotu 600

Pro zjednodušení předpokládejte, že majetky byly pořízeny k 1.1. běžného roku a hned se začaly odepisovat.

Počáteční stav peněžní prostředků firmy byl 4 000, získaný vklady základního kapitálu.

Sestavte přehled majetku a závazků k 31.12.2009

Rozvaha	Částka
Pozemky, budovy a zařízení	
- majetek A	
- majetek B	
- majetek C	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	
Rezervy	
Emitovaný kapitál a rezervní fondy	
Zisk/ztráta běžného období	

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 užitky 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 oprávek nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro přepočet oprávek 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 uznávám 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 přepočet oprávek).
- 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
Marketingová společnost získala seznam zákazníků a očekává, že bude mít prospěch z informací na tomto seznamu po dobu alespoň	

Případ	Řešení & zdůvodnění
jednoho roku, maximálně však čtyř let.	
<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 neurčité době při vynaložení nevýznamných nákladů a byla obnovena dvakrát před posledním získáním. Účetní jednotka má v úmyslu obnovovat licenci po neurčité době 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 neurčité době.</p>	
<p>Licenční úřad následně rozhodl, že nebude již dále prodloužovat 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 nákladů a v minulosti vždy bylo prodloužováno, 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.</p>	

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 užítky. (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 – Uznání nehmotných aktiv

Akciová společnost AB získala k 1.1. 2014 100% podíl ve společnosti XXC. Podmínky nabídky byly následující:

- 15 mil kmenových akcií v hodnotě 5 Kč za akcii.
- 50 mil. Kč.
- Neúročení dlužné cenné papíry, splatné 31.12.2016, v hodnotě 30 mil. Kč, obvyklá úroková míra je 10%.

Reálná hodnota hmotných aktiv společnosti XXC je 50 mil. Kč.

Společnost má následující přehled nehmotných aktiv:

- a) ochranná známka výrobního postupu na zpracování hornin. Konkurenční známka, které je odhadována obdobná reputace a hodnota, byla nedávno pořízena za 12 mil. Kč.
- b) Vládní licence zpracovávat radioaktivní horninu z dolu po dobu příštích 10 let. Licenci je velmi obtížné ohodnotit, protože za ni nebyl uhrazen žádný poplatek. Jelikož je společnost XXC jedinou firmou, která může danou horninu zpracovávat, odhadl management firmy její hodnotu na 9 mil. Kč.
- c) Rybářská kvóta na těžbu hornin výši 10000 tun ročně. S kvótami se aktivně obchoduje. Cena za jednu tunu kvóty byla k datu přijetí nabídky 1 600 Kč. Kvóta je vydána na neurčitou dobu, ale z důvodu ochrany přírodního bohatství má vláda právo měnit povolenou váhu horniny v rámci kvóty. Váhy v rámci kvót jsou posuzovány každoročně.
- d) Zbývající hodnota nehmotných stálých aktiv je považována za goodwill.

Úkol: V následujících případech rozhodněte, která nehmotná aktiva můžete uznat v souladu s IAS 38. Sestavte výňatek z rozvahy nabyvatele.

Příklad 2.7.5 – 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 užítky 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 2014 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 2014 a svoje rozhodnutí zdůvodněte.

Rozvaha	

Výsledovka	

Příklad 2.7.6 – 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 2013 představenstvo schválilo rozpočet na vývoj nového software, v roce 2014 se objevily protesty některých členů představenstva a není jisté, zda budou pro rok 2014 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 držena 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 zůstatku 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.		
Celkem		

Leasingová tabulka u nájemce

Rok	Úroková míra	Splátka	Závazek	Úrok	Snížení závazku	Zůstatek závazku
1.						
2.						
3.						
Celkem						

Rozvaha k 31.12.2006	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12.2006	
Položka	Částka

Rozvaha k 31.12.2007	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12.2007	
Položka	Částka

Rozvaha k 31.12.2008	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12.2008	
Položka	Částka

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.						
Celkem						

Rozvaha k 31.12.2006	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12.2006	
Položka	Částka

Rozvaha k 31.12.2007	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12.2007	
Položka	Částka

Rozvaha k 31.12.2008	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12.2008	
Položka	Částka

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 penězotvorné 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 – Peněžitovná jednotka

Peněžitovná 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 peněžitovnou 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: Zaučtujte ztrátu ze snížení hodnoty, a promítněte ji do rozvahy a výsledovky.

ad a)

--	--	--	--

Rozvaha	

Výsledovka	

ad b)

Rozvaha	

Výsledovka	

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	Ztráta ze snížení hodnoty aktiv Každý závod je penězotvornou jednotkou	Ztráta ze snížení hodnoty aktiv Celý podnik je penězotvornou jednotkou
Závod 1	1050	1350		
Závod 2	700	900		
Závod 3	750	150		
Celkem	2500	2400		

Úkol: Stanovte penězotvornou 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.

Příklad 2.9.6 – Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky

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

Závod	Účetní hodnota	Ztráta ze snížení hodnoty	Účetní hodnota aktiv po snížení hodnoty
Závod 1	1050		
Závod 2	700		
Závod 3	750		
Celkem	2500		

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

Příklad 2.9.7 – Ztráta ze snížení hodnoty penězotvorné jednotky s goodwillem

Goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace nevytváří peněžní toky 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 penězotvornou jednotku (nebo skupinu penězotvorných jednotek), k níž goodwill náleží. Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána tak, aby snížila hodnotu aktiv jednotky v následujícím pořadí: nejprve účetní hodnota 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 penězotvorné jednotky je 2300. Penězotvorné jednotce byl přiřazen goodwill v hodnotě 200, který se v podniku sleduje na úrovni penězotvorných jednotek.

Závod	Účetní hodnota	Ztráta ze snížení hodnoty	Účetní hodnota po snížení hodnoty
Goodwill	200		
Závod 1	1050		
Závod 2	700		
Závod 3	750		
Celkem	2700		

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

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.

Položka	Částka
Zisk/ztráta z prodeje	

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 (snížená 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 přeceněném hodnotě podle jiného standardu. (IAS 36)

Účetní jednotka pořídila k 1.1. běžného roku výrobní linku v hodnotě 2000, dobu použitelnosti stanovila na 10 let, odpisování rovnoměrné. K 31.12 roku 5 byla zpětně získatelná částka linky 900, na konci roku 7 se hodnota zvýšila na 700.

Úkol: Stanovte částky snížení hodnoty aktiv, upravte odpisy.

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 hodnota 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. V příkladu se neuvažuje s odpisy.

Závod	Účetní hodnota po snížení hodnoty aktiva	Zrušení ztráty ze snížení hodnoty	Účetní hodnota po zrušení ztráty ze snížení hodnoty
Závod 1			
Závod 2			
Závod 3			
Celkem			

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 2415. V příkladu se neuvažuje s odpisy

Závod	Účetní hodnota po snížení hodnoty aktiva	Zrušení ztráty ze snížení hodnoty	Účetní hodnota po zrušení ztráty ze snížení hodnoty
Goodwill			
Závod 1			
Závod 2			
Závod 3			
Celkem			

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 zpětně získatelnou 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)

Účetní jednotka vlastní dva závody, které jsou na sobě nezávislé a administrativní budovu v hodnotě 200, kterou nelze přiřadit peněžotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě. Celý podnik je možné prodat za 420.

Výrobní závod	Účetní hodnota	Zpětně získatelná částka
A	100	95
B	150	148
Celkem	250	243

Úkol: Zobrazte snížení hodnoty aktiv.

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 držena 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	
Celkem		x	

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 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	

Situace	Řešení & zdůvodnění
účetní závěrky bylo obložení používáno už 4 roky.	
Zákon vyžaduje pravidelnou prohlídku bezpečnostních zařízení každé 4 roky.	

Příklad 2.11.2 – Přehled rezerv

Účetní jednotka zvažuje vytvoření rezerv v souladu s IAS 37. V souladu s tvorbou rezerv proběhly následující účetní případy:

1. Účetní jednotka vytvořila dlouhodobé aktivum, náklady spojené s pořízením jsou 100, náklady na rekultivaci, která proběhne za 4 roky jsou 100, úroková míra 10 %. O majetku účtujeme v roce jeho pořízení, odpisy lineární.
2. Rezerva na záruční opravy v hodnotě 10.
3. Rezerva na výsledky soudního sporu, který ještě není uzavřen, poslední jednání soudu bude na začátku následujícího roku, předběžná částka soudních výdajů je 20.
4. Rezerva na bezpečnostní prohlídky, které se musí provádět v souladu se zákonem, jednou za tři roky, náklady spojené s prohlídkou jsou 30, prohlídka proběhla v letošním roce.

Úkol: Rozhodněte, zda lze všechny plánované rezervy vytvořit v souladu s IAS 37, v případě, kdy rezervu nelze uznat, postupujte v souladu s příslušným standardem. Připravte výňatek z rozvahy.

2.12 Peníze, pohledávky, finanční majetek

Problematiku finančního majetku a pohledávek řeší standardy IAS 32 Finanční nástroje, zveřejňování a vykazování, standard IAS 39 Finanční nástroje, účtování a oceňování a IFRS 7 Finanční nástroje, zveřejnění.

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 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.

Otázky k opakování

- Definujte finanční aktivum, finanční závazek, kapitálový nástroj.
- Charakterizujte čtyři základní kategorie finančních 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, dlužný 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. 2013 200 kusů obchodovatelných směnek za skutečnou hodnotu 90 000. K 31.12.2013 činí reálná hodnota jedné směnky 470. V únoru 2014 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. 2012 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. 2013 společnost B vyplatila dividendy v hodnotě 1 na akcii. K 30. 6. 2013 hodnota akcií poklesla na 169 000, k 31. 12. 2013 hodnota akcií opět poklesla na 158 000. V únoru 2014 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 1.1.2012 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 12 %. Obchodní společnost má v úmyslu držet obligace do splatnosti.

Úkol: Proveďte propočty úroků a odpisů diskontu. Zformulujte účetní případy a zaúčtujte operace v roce 2012. Sestavte výňatek z rozvahy v roce 2012.

Období	Peněžní tok	Úrok	Odpis diskontu	Účetní hodnota
Celkem				

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

Příklad 2.13.2 – 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 2.13.3 – 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 užitky 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 2.13.4 – 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
% dokončení			
Výnosy			
Náklady			
Zisk/Ztráta			

Rozvaha k 31.12. rok 1	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12. rok 1	
Položka	Částka

Rozvaha k 31.12. rok 2	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12. rok 2	
Položka	Částka

Rozvaha k 31.12. rok 3	
Položka	Částka

Výsledovka k 31.12. rok 3	
Položka	Částka

Příklad 2.13.5 – Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Předmětem podnikání účetní jednotky jsou stavební práce.

V běžném období proběhly tyto operace:

1. Firma provádí stavební zakázku po dobu tří let, hodnota celé zakázky je 20 000, náklady zakázky jsou 15 000, v prvním roce vynaložila firma náklady ve výši 7500, vystavila fakturu za provedené práce v hodnotě 8000.
2. Firma provedla test na snížení hodnoty aktiv v souladu s IAS 36, účetní hodnota aktiv je 50 000, čistá prodejní cena 46 000, hodnota z užívání 48 000.
3. Firma prodala dluhopisy, zařazené do kategorie pro prodej, nominální hodnota dluhopisu byla 10 000, diskont 3 000, za 8 000.
4. Firma přecenila akcie v kategorii vhodné pro prodej na reálnou hodnotu, původní hodnota 4 000, hodnota k datu závěrky 3 500.

Úkol: Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření

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 rozdílů. 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 (odložený daňový závazek, odložená daňová pohledávka, přechodné rozdílů zdanitelné, přechodné rozdílů 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 snižená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích. V případě výnosu příštích období daňová základna výsledného závazku je jeho účetní hodnota snižená 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 vyrazením stroje.	
Pohledávka 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. 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)

Pořizovací 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 20 %.

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 19 %.

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 z přecenění dlouhodobých aktiv

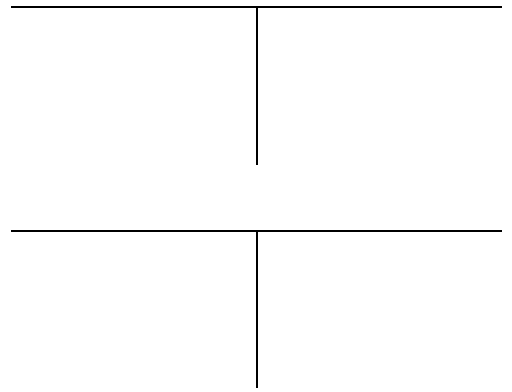
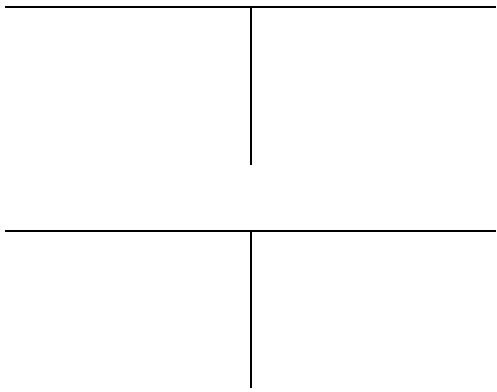
Účetní jednotka vlastní dlouhodobé aktivum. Účetní hodnota a daňová základna aktiva jsou následující:

	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. Sazba daně je 20%.

Úkol: Vypočítejte a zaúčtujte odloženou daň.

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



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 kursové rozdíly se vykáží jako samostatná složka vlastního kapitálu. (IAS 21)

Obchodní společnost, má účetní závěrku sestavenou k 31.12.2013 v CZK:

Rozvaha k 31.12.2013 v tis. Kč

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

Nerozdělený zisk v hodnotě 500 se skládá ze nerozděleného zisku v roce 2013 v výši 100 000 Kč, v roce 2012 v hodnotě 300 000 Kč, v roce 2011 v hodnotě 100 000 Kč..

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2013 v tis. Kč

Výnosy celkem	900
Náklady celkem	800
Výsledek hospodaření	100

Vývoj kurzů:

Při vzniku podniku (vklad základního kapitálu)	1 USD/17 Kč
Průměrný kurz v roce 2011	1 USD/19 Kč
Průměrný kurz v roce 2012	1 USD/20 Kč
Průměrný kurz v roce 2013	1 USD/21 Kč
Kurz k 31.12.2013	1 USD/20, 5 Kč

Úkol: Převed'te výkazy k 31.12.2013 na USD.

Rozvaha k 31.12.2013	
Položka	Částka v USD
Aktiva celkem	
Pozemky, budovy zařízení	
Krátkodobá aktiva	
Cizí zdroje a vlastní kapitál celkem	
Závazky	
Základní kapitál	
Nerozdělené zisky	
Kurzový rozdíl	

Výkaz o úplném výsledku k 31.12.2013	
Položka	Částka v USD
Výnosy	
Náklady	
Výsledek hospodaření	
Úplný výsledek hospodaření	

SEZNAM LITERATURY

- [1] Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Computer Press, a.s. Praha. ISBN 978 80 251 1950 1
- [2] Evropská komise. (2013). Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. *Úřední věstník Evropské unie, L.182/19*
- [3] Hýblová, E., Sedláček, J., Valouch, P. (2004) *Mezinárodní účetnictví*, skripta MU Brno.
- [4] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2005*. Svaz účetních, Praha, 2005. ISBN 1-904230-79-2
- [5] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dodatek k IFRS 2005 – Změny roku 2006*. Svaz účetních Praha 2006. ISBN 80-239-7171-9
- [6] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Dostupné na <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- [7] Krupová, L. Vašek, L., Černý, M. (2005) *IAS/IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, VOX, a.s., Praha 2005. ISBN – 80-86324-44-3
- [8] [Šrámková, A., Janoušková, M.(2006). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace I. díl*. Institut svazu účetních, Praha. ISBN 80-86716-09-0
- [9] Loja, R., Vojáčková, H. (2004) *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Bilance. Praha. ISBN 8086371484
- [10] International Accounting Standards Board, přístupný na www.iasb.org

PŘÍLOHA 1 – SEZNAM STANDARDŮ IAS/IFRS K 30.7.2014

Koncepční rámec	
IFRS 1	První použití IFRS
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje: klasifikace a oceňování
IFRS 10	Konsolidované účetní výkazy
IFRS 11	Společná uspořádání
IFRS 12	Zveřejňování účastí v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Oceňování reálnou hodnotou
IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech, chyby
IAS 10	Mezitímní účetní závěrky
IAS 11	Smlouvy o zhotovení (stavební smlouvy)
IAS 12	Daně
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké benefity
IAS 20	Dotace
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: uznávání a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

PŘÍLOHA 2 – PŘEHLED ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Položka	IAS/IFRS	Definice
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. Podmínkou zobrazení aktiva je jistota budoucího ekonomického užítku a spolehlivost jeho ocenění.
Aktivní trh		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.
Celopodniková aktiva		Jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované penězotvorné jednotky, tak i ostatním penězotvorným jednotkám.
Cizí měna		Měna odlišná od funkční měny.
Čistá investice do leasingu		Je hrubá investice do leasingu minus nerealizovatelný finanční výnos.
Čistá investice v zahraniční jednotce		Částka podílu vykazující společnosti na čistých aktivech této jednotky.
Čistá prodejní cena		Je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými a ochotnými stranami, minus náklady pozbytí.
Daňová základna aktiva nebo závazku		Je částka přisuzovaná tomuto aktivu nebo závazku pro daňové účely.
Daňová základna na 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		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.
Daňový náklad (daňový výnos)		Souhrnná částka zahrnutá ve vypočteném čistém zisku nebo ztrátě za období z titulu splatné nebo odložené daně.
Doba leasingu		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.
Doba použitelnosti		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.
Financování		Činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.
Finanční leasing		Je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale i nemusí být nakonec převedeno.
Funkční měna		Měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik působí.
Hlavní (provozní činnost)		Hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investičními činnostmi nebo financováním.
Hodnota z užívání aktiva		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.

Položka	IAS/IFRS	Definice
Chyby minulých období		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.
Implicitní úroková míra leasingu		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.
Investiční činnost		Nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů
Kurzový rozdíl		Je rozdíl vzniklý z přepočtu jedné měny na měnu jinou za použití různých kurzů.
Leasing		Je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období.
Měna vykazování		Je měna používaná při prezentaci účetní závěrky.
Měna vykazování		Měna, v níž je účetní závěrka předložena.
Mimosmluvní závazek		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.
Minimální leasingové platby		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).
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 vlastního. Podmínkou zobrazení nákladů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty snížení ekonomického užítku.
Náklady pozbytí		Jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.
Nehmotné aktivum		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.
Neproveditelný		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.)
Nerealizovatelný finanční výnos		Je rozdíl mezi souhrnem minimálních leasingových plateb při finančním leasingu z hlediska pronajímatele a současnou hodnotou minimálních leasingových plateb při implicitní úrokové míře leasingu.
Nezaručená zbytková hodnota		Je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stanou spojenou s pronajímatelem.
Odepisovatelná částka		Je náklad aktiva nebo jiná částka zastupující náklad v účetní závěrce, minus jeho zbytková hodnota.
Odložené daňové pohledávky		Částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu: odčitatelných přechodných rozdílů, převedených nevyužitých daňových ztrát, převedených nevyužitých daňových odpočtů.
Odložené daňové závazky		Částky daně ze zisku splatné v budoucím období z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.
Operativní leasing		Je jiný leasing než finanční.
Peněžotvorná jednotka		Je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích

Položka	IAS/IFRS	Definice
		z jiných aktiv nebo skupin aktiv.
Peněžní ekvivalenty		Krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnoty není významné.
Peněžní položky		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.
Peněžní prostředky		Zahrnují peněžní hotovost a vklady na požádání.
Peněžní toky		Přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
Podmíněné aktivum		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.
Podmíněný závazek		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.
Pozemky, budovy, zařízení		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.
Prospektivní aplikace		Znamená uplatnění nového účetního pravidla od data přijetí na budoucí transakce a události.
Prováděcí měna		Je měna hlavního ekonomického prostředí, kde podnik působí.
Přechodné rozdíly		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.
Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce		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.
Reálná hodnota aktiv		Je částka, za niž aktivum může být směněno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.
Retrospektivní aplikace		Aplikace nového účetního pravidla na události a transakce tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy.
Retrospektivní přepočty		Oprava vykázání, oceňování a zveřejňování částek prvků závěrky tak, jako by k chybě v předchozím období vůbec nedošlo.
Rezerva		Je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.
Směnný kurz		Je směnný poměr dvou měn.
Směnný kurz		Směnný poměr mezi dvěma měnami.
Smluvní závazek		Je závazek, který vzniká ze smlouvy, právních předpisů nebo ostatních uplatnění zákonů.
Splatná daň		Částka daní ze zisku k úhradě (k nároku) z titulu zdanitelného zisku (daňové ztráty) za období.
Účetní hodnota		Je částka, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení jeho hodnoty.
Účetní pravidla		Jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté podnikem pro přípravu a předkládání účetní závěrky.

Položka	IAS/IFRS	Definice
Účetní zisk		Zisk nebo ztráta za období před odečtením daňového nákladu.
Událost zakládající závazek		Je taková událost, zakládající smluvní nebo mimosmluvní závazek jehož důsledkem je skutečnost, že podnik nemá jinou možnost, než jej splnit.
Vlastní kapitál		Je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech dluhů.
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. Podmínkou zobrazení výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty zvýšení ekonomického užitku.
Vývoj		Je využití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nových nebo zdokonalených materiálů a výrobků před zahájením jejich komerčního využití.
Výzkum		Je původní plánované zkoumání prováděné s cílem získávat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.
Významný		Opomenutí, nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky.
Zahraníční jednotka		Je dceřiný, přidružený, společný podnik nebo pobočka vykazujícího podniku, jehož činnosti jsou umístěny nebo prováděny v jiné zemi, než je země vykazujícího podniku.
Zahraníční jednotka		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 .
Zaručená zbytková hodnota		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.
Zásoby		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.
Závazek		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.
Závěrkový kurz		Okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.
Zbytková hodnota aktiv		Je čistá částka, kterou podnik očekává, že získá za dané aktivum na konci doby jeho použitelnosti po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s jeho vyřazením.
Zdanitelný zisk (daňová ztráta)		Zisk (ztráta) za období, vypočtený podle pravidel stanovených daňovými úřady, z něhož se počítají daně ze zisku splatné.
Zisk		Je měřítko výkonnosti.
Změna v účetním odhadu		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.
Zpětně získatelná částka		Je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání.
Ztráta ze snížení hodnoty		Je částka, o kterou účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku.

PŘÍLOHA 3 – OPAKOVÁNÍ

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

V příkladu je používáno následujících zkratk:

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 (+/-)		
			DM	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)						
12.	VÚD	Vlastní doprava materiálu (B)						
13.	PŘÍ	Převzetí materiálu na sklad (B)						
14.	VÚD	Manko v zásobách materiálu (B)						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			DM	OA	CRA	VK	D	CRP
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	Doúčtování 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						
38.	VÚÚ	Poskytnutí krátkodobého úvěru						
39.	VBÚ	Připsání úvěru na účet						
40.	VBÚ	Úroky placené bance za poskytnutí úvěru						
41.	VBÚ	Splátka úvěru bance						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			DM	OA	CRA	VK	D	CRP
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.	VÚD	Zúčtování úroků z dluhopisů						
59.	VBÚ	Zpětný odkup dluhopisů						
60.	VÚD	Dočasné snížení hodnoty zásob						
61.	VÚD	Zrušení dočasného snížení hodnoty zásob						
62.	VÚD	Trvalé snížení hodnoty zásob						
63.	VÚD	Dočasné snížení						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			DM	OA	CRA	VK	D	CRP
		hodnoty pohledávek						
64.	VÚD	Zrušení dočasného snížení hodnoty pohledávek						
65.	VÚD	Odpis pohledávek						
66.	VÚD	Úhrada pohledávky směnkou						
67.	VÚD	Eskont směnky 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)						
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						

Číslo	Doklad	Název operace	Aktiva (+/-)			Pasiva (+/-)		
			DM	OA	CRA	VK	D	CRP
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						

