**IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA**

* IAS 38 upravuje pravidla pro vykazování nehmotných aktiv, pokud nejsou upraveny jinými standardy
  + Finanční aktiva – IFRS 9
  + Práva a výdaje spojené s výzkumem, vývojem a těžbou surovin – IFRS 6
* Nehmotné aktivum = nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu (kontrola, ekonomický užitek, identifikovatelnost, budoucí ekonomický prospěch)

Charakteristika nehmotného aktiva

* **Identifikovatelnost** – schopnost oddělit jej od podniku, prodat, pronajmout
* **Kontrola** – ovládání aktiva
* **Budoucí ekonomický prospěch**

Co obvykle nemůže být nehmotným aktivem

* Goodwill
* Obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly
* Výdaje na výzkum
* Zřizovací výdaje
* Výdaje na reklamu, propagaci, školení zaměstnanců

**Příklad 1 – Definice aktiva**

Určete, zda může být uvedené vykázáno jako nehmotné aktivum a řešení zdůvodněte

1. Food, a.s. vlastní výhradní právo ve vybrané zemi k provozování rychlého občerstvení na základě uzavřené franšízové smlouvy

Jedná se o nehmotné aktivum.

* Identifikovatelnost –
* Kontrola – ovládání aktiva na základě uzavřené smlouvy
* Budoucí ekonomický prospěch – z provozování rychlého občerstvení je očekáván budoucí ekonomický prospěch

1. Taxi, a.s. je držitelem licence na provozování taxislužby ve vybraném městě.

Jedná se o nehmotné aktivum

* Identifikovatelnost –
* Kontrola –
* Budoucí ekonomický prospěch – z provozování taxislužby je očekáván budoucí ekonomický prospěch

1. Web, a.s. provozuje a vlastní internetové stránky. Web, a.s. má tržby z prodeje reklamních prosto na těchto stránkách, jedná se o registrovanou doménu chráněnou obchodní známkou. Návštěvníci těchto stránek mohou na tyto stránky umístit a dát k dispozici ostatním návštěvníkům dokumenty tematicky související s obsahem www stránek.

Jedná se o nehmotné aktivum

* – společnost má smluvní vlastnické právo www stránky
* – ovládání prostřednictvím právního vlastnictví webu
* Budoucí ekonomický prospěch – z prodeje inzertní plochy

1. Web, a.s. má celkem 25 kvalifikovaných zaměstnanců, kterým v tomto měsíci poskytla školení. Účast na školení vede k rozvoji vědomosti zaměstnanců, což povede k ekonomickému prospěchu Web, a.s. Účetní jednotka má částku školení spolehlivě vyčíslenou.

Výdaje na školení nejsou nehmotným aktivem. Není splněn požadavek kontroly – např. zaměstnanec může dát výpověď a jít pracovat do jiné společnosti atd.

**Oceňování v okamžiku pořízení**

A. Samostatně pořízené aktivum

* **Pořizovací cena** – pořízení nákupem
* **Reálná hodnota** – bezplatné nabytí
* Odlišnosti u majetku vytvořeného vlastní činností - součet vynaložených výdajů od okamžiku, kdy aktivum splňuje kritéria pro vykázání

Co nemůže být složkou vstupní ceny?

* náklady na představení nového produktu nebo služby, např. náklady na reklamu;
* náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě, např. zaškolení pracovníků;
* administrativní a všeobecné režijní náklady;
* náklady vzniklé po okamžiku uvedení aktiva do místa či stavu, ve kterém je schopno fungovat podle záměru managementu;
* nadměrná spotřeba materiálu, práce a ostatních položek;
* vnitroskupinové zisky.

**Příklad 2 – Pořizovací cena aktiva**

Media, a.s., zabývající se tiskem a distribucí denního tisku, zakoupila 1. 1. 2022 software k provozu tiskařského zařízení. Media, a.s. je plátcem DPH. Fakturovaná cena za software bez DPH je 500 000 Kč.

Dne 10. 1. 2022 provedla společnost úpravu softwaru pro své potřeby tak, aby byl tisk efektivnější. K tomu využila firemní počítač – odpis počítače byl v souvislosti s touto činností 5 000 Kč.

Dne 20. 1. 2022 zajistila svým zaměstnancům školení na obsluhu tohoto softwaru, odměna lektorovi školení byla 10 000 Kč.

Než byl software uveden do ostrého provozu dne 1.2.2022, byl ještě dne 22.1.2022 otestován oddělením informačních technologií, které provedlo ještě další úpravy softwaru. V souvislosti s tímto byl spotřebován materiál za 20 000 Kč a mzdové náklady činily 5 000 Kč. Stanovte pořizovací cenu aktiva.

Kupní cena softwaru

DPH

Náklady na úpravu

Náklady na školení

Náklady na testování

Vstupní cena

Výzkum x vývoj

* Nutno rozlišovat, zda je aktivum ve fázi výzkum nebo vývoj
* **………………….** – činnost směřující k získání nových poznatků
* Ve fázi výzkumu nelze vykázat jako aktivum – náklady spojené s výzkumem jsou součástí výsledku hospodaření
* **………………..** - uplatňování poznatků z výzkumu nebo jiných znalostí za účelem výroby nových zlepšených materiálů, produktů, zlepšení designu procesů, systémů nebo služeb před komerční výrobou nebo užitím
* Nehmotná aktiva lze v této fázi aktivovat, je-li splněn:
  + Předpoklad jistoty dokončení
  + Jistota budoucího efektu

**Příklad 3 – Pořizovací cena aktiva**

Určete vstupní cenu aktiva vytvořeného ve vlastní režii společnosti Media, a.s. Jedná se o software k ekonomickému tisku. Společnost vynaložila tyto náklady: náklady na vytvoření designu softwaru 50 000 Kč, odpisy počítačů, které se používají k vývoji softwaru 70 000 Kč, mzdy pracovníků, kteří pracují na vývoji nového softwaru 60 000 Kč, mzdy administrativních pracovníků společnosti Media 100 000 Kč, spotřebovaný materiál při vývoji softwaru 10 000 Kč, školení zaměstnanců k použití softwaru 5 000 Kč.

**Příklad 4 – Pořízení aktiva**

Lečiva, a.s. jež jsou plátcem DPH zakoupily 1. ledna 2022 patent na výrobu léku. Fakturovaná částka je 10 000 000 Kč bez DPH. Léčiva a.s. zaplatila při nákupu 6 000 000 Kč. Zbylá částka bude doplacena 31.12.2024. Zaúčtujte níže uvedené účetní případy. Úroková míra v ekonomice je 2 %.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | FAP za nákup patentu, FAP uhrazena v částce  6 000 000 (VBÚ) |  |  |  |
| 2. | ID – úroky za rok 2023 |  |  |  |
| 3. | ID – úroky za rok 2024 |  |  |  |
| 4. | VBÚ – úhrada závazku 31.12.2024 |  |  |  |

B. Pořízení aktiva v rámci podnikové kombinace

* Oceňují se pomocí reálné hodnoty k datu akvizice
* Detailněji IFRS 3
* Aktivum může být oddělitelné, ale pouze společně se souvisejícím aktivem

**Příklad 5 – Podniková kombinace**

Obchodní společnost A kupuje obchodní společnost B. Kupní cena společnosti je 500 000 000 Kč.

Obchodní společnost B je dlouhodobě zavedenou společností na trhu se stálými zákazníky, databáze těchto zákazníků byla vedením společnosti B oceněna celkem na 5 000 000 Kč. Reálná hodnota identifikovatelných aktiv společnosti B je 400 000 000 Kč, hodnota obchodní značky společnosti B je oceněna znalcem částkou 10 000 000 Kč. Vypočtěte goodwill a stanovte, která aktiva vykáže nástupnická společnost v rozvaze.

Výpočet goodwillu = prodejní cena – identifikovatelná aktiva nabyvatele =

Identifikovatelná aktiva

Obchodní značka

Databáze zákazníků

Goodwill

Prodejní cena

**Následné ocenění aktiv**

* Model **…………………..** – ocenění v pořizovací ceně snížené o oprávky a o ztráty ze snížení hodnoty
* Model **p…………………..** – na reálnou hodnotu

Stanovení reálné hodnoty

* Musí existovat aktivní trh (není např. pro patenty, obchodní značky, hudební a filmová práva)
* Je možno účtovat o zvýšení i o snížení ceny
* **……………………….** – účtuje se do vlastního kapitálu (tj. rozvahově), **snížení hodnoty** se účtuje do nákladů (tj. výsledkově)
* Pokud dochází ke snížení hodnoty a v minulosti bylo účtování zvýšení rozvahově, je nutno vypořádat nejprve **fond z přecenění**
* Pokud dochází ke zvýšení hodnoty a v minulosti bylo účtováno snížení hodnoty výsledkově, je nutno nejprve zvýšit **……………………………………..**
* **Vybraný model** musí být **aplikován na celou třídu aktiv**
* V případě, že je **přeceněna 1 položka**, musí dojít k **přecenění celé třídy**

**Příklad 6 – Model přecenění**

Software, a.s. zakoupila dne 1. 1. 2021 licenci. Kupní cena licence je 1 000 000 Kč. Účetní jednotka se rozhodla, že bude používat model přecenění. U licence je očekávaná neurčitelná doba životnosti, proto není toto aktivum odpisováno. Dne 31.12.2021 byla licence přeceněna na 1 100 000 Kč.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – přecenění licence |  |  |  |

Dne 31.12.2022 došlo k přecenění licence na 800 000 Kč

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – přecenění licence |  |  |  |

**Odpisování**

* **……………..** doba životnosti – tyto aktiva se odpisují
* **……………………….** doba životnosti – aktiva se neodpisují
* Odepisují se po dobu životnosti aktiva
* **Metoda** – odvíjí se od vývoje ekonomických užitků aktiva, pokud nelze vyčíslit je preferována lineární metoda
* Lze využít také metody klesajícího základu nebo výkonovou metodu
* **Zbytková hodnota** – musí být nulová, mimo situace kdy je aktivní trh nebo je sjednán smluvně odkup aktiva

**Příklad 7 – Odpisy nehmotných aktiv**

Pořizovací cena patentu na výrobu polovodičů je 1 000 000 Kč. Patent byl zakoupen a do užívání zařazen 1.1.2022. Výrobek se pomocí tohoto patentu bude vyrábět 4 roky. Jaká bude výše odpisů v jednotlivých letech používání (celkem 4), využije-li účetní jednotka:

a) Lineární odpisy

b) Zrychlené odpisy – metodu DDB – předpoklad zbytkové hodnoty 75 000

c) Metodu založenou na výkonu aktiva

1. Lineární odpisy

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| Celkem |  | | - |

1. DDB

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
| 2022 |  |  |  |
| 2023 |  |  |  |
| 2024 |  |  |  |
| 2025 |  |  |  |
| Celkem |  | |  |

Pozn. Vychází se z předpokladu odpisování do výše zbytkové hodnoty, která by byla 75 000 Kč.

1. Metoda založená na výkonu aktiva

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rok | Očekávaný počet polovodičů | % |
| 2022 | 1 000 000 |  |
| 2023 | 900 000 |  |
| 2024 | 800 000 |  |
| 2025 | 700 000 |  |

Celkem

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
| 2022 |  |  |  |
| 2023 |  |  |  |
| 2024 |  |  |  |
| 2025 |  |  |  |
| Celkem |  | |  |

Aktiva s neurčitou dobou živostnosti

* Tyto aktiva se neodpisují
* Probíhá testování aktiva na snížení hodnoty – viz IAS 36 Snížení hodnoty aktiva

**Vyřazení aktiv**

* **Vyřazuje se**, pokud společnost aktivum prodá, daruje nebo aktivum vstupuje do finančního leasingu
* **Vyřazuje se** také pokud není očekáván budoucí ekonomický užitek z využití aktiva
* Výsledek z vyřazení se vykazuje jako náklad nebo výnos gain nebo loss
* V případě odložené platby za prodej nutno vykázat odloženou platbu

**Zveřejnění**

* Pro každou třídu dlouhodobých aktiv k používání:
  + Oceňovací báze
  + Použité odpisové metody, doby použitelnosti, odpisové sazby
  + Hodnotu aktiv, opravných položek, oprávek na začátku a na konci účetního období
  + Analýzu změn aktiv za účetní období – přírůstky, úbytky, odpisy atd.

**Porovnání s českou legislativou**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Rozdíl** | **Úprava podle českých předpisů** | **Úprava podle IFRS** |
| Vykázání v rozvaze | Vykazují se jako dlouhodobá aktiva |  |
| Výdaje na výzkum a vývoj |  | Výdaje na výzkum se účtují do nákladů.  Výdaje na vývoj jsou aktivem |
| Odpisování | Majetek se postupně odpisuje. Aktiva s neurčitou dobou životnosti nejsou upravena. | Odpisují se aktiva s určitou dobou životnosti. Aktiva s neurčitelnou dobou se testují na snížení hodnoty |