

Standard IAS 16 neupravuje pozemky, budovy a zařízení, které nejsou účetní jednotkou využívány při běžné činnosti, a aktiva držena za účelem prodeje:

- Jedná se o investice do nemovitostí, jsou upraveny v IAS 40 – Investice do nemovitostí, které jsou definovány jako nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení.
- Pozemky, budovy a zařízení, které jsou běžně pořizovány a drženy za účelem prodeje, jsou součástí zásob a jsou upraveny standardem IAS 2 – Zásoby.
- Dlouhodobá aktiva, která již účetní jednotka nepoužívá a mají být vyřazena (prodejem nebo jiným způsobem), jsou od roku 2004 upravena v rámci IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Příčinou vyjmutí těchto aktiv z působnosti standardu je zejména potřeba jiného přístupu k ocenění vzhledem k očekávaným užitkům, které z aktiv v budoucnu budou plynout. Tato aktiva se neodpisují a jsou oceněna na bázi nižší ze dvou hodnot, a to z účetní hodnoty a fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje.

Standard IAS 16 má četné návaznosti na jiné standardy, které je třeba respektovat při účetním zachycení zejména požadavky standardů, přehled vazeb je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 9

Standardy upravující jednotlivé oblasti účetního zachycení dlouhodobých aktiv určených k používání	
Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání	
Pravidla pro klasifikaci dlouhodobých hmotných aktiv k používání	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Oceňování při pořízení	
Koncepce oceňování při pořízení aktiv nákupem a vlastní výrobou Ocenění vyráběných dlouhodobých aktiv	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení IAS 2 – Zásoby (v oblasti zjištění vlastních nákladů výroby)
Specifické problémy oceňování upravené v dalších standardech:	
• přístupy k ocenění dlouhodobých aktiv, na které byly poskytnuty dotace	IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
• výdaje spojené s budoucí likvidací pořizovaných aktiv	IAS 37 – Rezervy, IAS 16
• zahrnutí úroků do pořizovacích nákladů (pořizovací ceny) aktiva	IAS 23 – Výpůjční náklady
Oceňování v průběhu držení aktiva	
Zásady pro stanovení výše odpisů	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Technické zhodnocení	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Snížení hodnoty aktiv a jeho účetní zachycení	IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
Zveřejnění	
Požadavky na zveřejnění informací o dlouhodobých aktivech k užívání	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Leasingy	
Dlouhodobá aktiva pořizovaná formou leasingu	IFRS 16 – Leasingy
Standardy platné pro specifické oblasti dlouhodobých aktiv určených k používání	
Dlouhodobá biologická aktiva (zvířata a rostliny) užívaná v zemědělské výrobě	IAS 41 – Zemědělství
Nerostné zdroje	IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů

6.2 Oceňování

6.2.1 Oceňování v momentě pořízení

Při pořízení je aktivum oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Standard neodděluje striktně problematiku ocenění aktiv nakupovaných a aktiv vyráběných ve vlastní režii. Výchozí principy, které uvádí, jsou vesměs společné oběma způsobům pořízení aktiv.

Pořizovací náklady zahrnují všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek, a obsahují zejména:

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

V dalším textu se budeme věnovat zejména těm situacím, které jsou při ocenění pořizovaného majetku řešeny v souladu s IAS 16 odlišně od úpravy v ČR. Jedná se o tvorbu rezerv zvyšující pořizovací náklady dlouhodobého aktiva, připomeneme problematiku aktivace úroků, zohlednění časové hodnoty peněz při odložené platbě za pořizované aktivum a alternativní přístupy k zachycení dotací na pořízení aktiv.

Tvorba rezerv zvyšující pořizovací náklady

Závazek spojený s budoucí potřebou demontáže aktiva, uvedením místa do původního stavu apod. vzniká účetní jednotce buď v období nákupu aktiva, nebo v období, kdy je aktivum využíváno k jiným než výrobním účelům. Tento vznikající (existující) závazek nese všechny znaky rezervy (tedy závazku s neurčitou výší a časovým určením budoucích peněžních odtoků) a účetní jednotka jej musí rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Ve výši tvorby rezervy se zvýší zároveň hodnota pořizovaného aktiva. Prostřednictvím odpisování aktiva po dobu jeho používání se do jednotlivých účetních období, ve kterých je aktivum používáno, „rozprostře“ i výdaje spojené s jeho budoucí likvidací. Náklad na demontáž je tedy v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům postupně alokován do nákladů společně s ostatními součástmi pořizovací ceny.

Příklad č. 10

Zadáni: 1. 1. 2xx1 bylo pořízeno dlouhodobé aktivum – montovaná výrobní hala, cena fakturovaná dodavatelem (včetně dopravy a montáže) 100, doba použitelnosti 10 let, účetní jednotka zvolila lineární odpis. Po skončení doby použitelnosti je účetní jednotka povinna halu demonstrovat. Odhadnutý náklad na demontáž bude činit za deset let 20; účetní jednotka na ni tvoří rezervu. Tržní úroková míra je 10 %.