

Požizovací náklady, které nelze aktivovat

V rozsahu pravidel pro nehmotná aktiva jsou upraveny následující výdaje, jejichž případná aktivace je přímo zakázána. Do určité míry souvisí s nehmotnými aktivy, resp. s interním goodwillem podniku, s vytvářením známosti podniku, jeho produktů apod. Většinou je však diskutabilní, zdali naplňují definici aktiv, ať již v podmínce ovladatelnosti nebo budoucího ekonomického prospěchu, proto je jejich aktivace výslovně zakázána a musí být uznány jako náklady (*expense*) ve výsledku hospodaření. Mezi těmito výdaji jsou zmiňovány:

- výdaje vynaložené na reklamu a propagaci (*zvyšují obecně hodnotu společnosti, obchodního jména, produktů a jejich obchodních značek – interně generovaná nehmotná aktiva*),
- výdaje vynaložené na školení a trénink zaměstnanců (*zvyšují hodnotu zaměstnanců společnosti, nad nimiž nemá podnik ovládnutí*),
- výdaje vynaložené na zahájení činnosti (zřizovací výdaje – *start-up costs*), nejsou-li tyto náklady zahrnuty do ocenění hmotných aktiv prezentovaných v kategorii Pozemky, budovy a zařízení (*právní a administrativní poplatky vynaložené při zakládání právnické osoby, výdaje na otevření nové provozovny, výdaje na zahájení nové výroby jsou výdaje za aktivity, které se udály a byly spotřebovány*),
- výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku (*mohou vést ke zvýšení hodnoty interně vytvářeného goodwillu a je s nimi spojena pochybnost ohledně budoucího ekonomického prospěchu*).

Zachycení těchto výdajů v aktivech lze uvážit pouze v situaci, kdy jsou de facto poskytnutou zálohou a uhrazený předmět transakce ještě není vytvořen a společností dodán, poskytnut. Poté však nejde o nehmotné aktivum, ale o pohledávku z poskytnutých záloh, resp. náklad příštích období.

Prezentace a zveřejňování

Nehmotná aktiva představují samostatnou položku dlouhodobého majetku ve výkazu finanční situace, jak požaduje IAS 1 *Sestavení a prezentace účetní závěrky*. V sobě mohou zahrnovat i goodwill, který je specifickým nehmotným aktivem v úpravě IFRS 3 a jehož účetní pravidla nebyla v článku ve větším detailu rozebrána.

V komentářích k účetním výkazům musí být nehmotná aktiva prezentována dle vhodně nastavených kategorií, přičemž model oceňování je stanovován vždy pro danou třídu nehmotných aktiv. V rámci třídy nehmotných aktiv musí být zveřejněno sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a konci účetního období a v rámci něho musí být zveřejněny informace požadované v IAS 38 jako např. pořízení nehmotných aktiv (externě vs. interně), výše odpisů. Účetní jednotka musí zveřejnit výdaje uznané jako náklady na výzkum a vývoj za dané účetní období a další specifické informace vyplývající z IAS 38.

Náklady na webové stránky

Webové stránky jsou běžnou součástí našich každodenních osobních i obchodních životů a pro společností – účetní jednotky – jsou nástrojem ke sdílení informací, prostředkem ke komunikaci se zákazníky, ale též prodejním a distribučním kanálem. Webové stránky jsou obecně nehmotným majetkem, ale jejich funkčnost a využití ovlivňuje účetní postupy, zejména jsou-li webové stránky vytvářeny interními výdaji (tj. v rámci společnosti).

K vyjasnění účetních postupů vydala IASB v minulosti interpretaci s označením SIC-32 *Nehmotná aktiva – Náklady na webové stránky*, která se váže k IAS 38 a účetní jednotky by ji měly vzít v úvahu a zohlednit, pokud si tvoří sami webové stránky (ač jejich využití bude pro externí prostředí). Takové webové stránky jsou interně generovaným nehmotným aktivem a dle obecně platných požadavků IAS 38 nesmí být aktivovány mezi nehmotná aktiva a související výdaje jsou uznány ve výsledku hospodaření v době jejich vynaložení.

Pokud však webové stránky budou (přímo) generovat budoucí ekonomické užítky a účetní jednotka je schopna takovou vlastnost v danou dobu prokázat, uzná účetní jednotka výdaje vynaložené na jejich tvorbu v rámci nehmotných aktiv, tj. webová stránka je aktivovaným nehmotným majetkem. Jedná se např. o webové stránky v podobě firemních e-shopů, na nichž si zákazník zboží či službu přímo vybere, objedná, zaplatí a vyřídí i dodání. SIC-32 v této souvislosti zmiňuje čtyři etapy vývoje webových stránek – plánování, vývoje aplikací a infrastruktury, tvorba designu, tvorba obsahu – na které navazuje etapa provozní. Pro každou etapu je v SIC-32 učiněn výklad IAS 38 a závěr, zdali výdaje v dané etapě mají být aktivovány či nikoliv.

Je-li webová stránka výhradně či primárně využívána za účelem propagace a reklamy společností a jejich produktů, jsou související výdaje uznány jako náklad v době jejich vzniku.

Libor Vašek

Ing. Libor Vašek, Ph.D., je absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na níž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a v letech 2013 až 2021 byl jejím předsedou. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR. Je autorem podcastu Pro(f)í účetní.