

Kritéria, která lze uplatnit při členění majetkových složek tvořících majetkovou podstatu podniku – nehmotná a hmotná aktiva podle US GAAP a IAS/IFRS

*Markéta Novotná**

Dlouhodobá nehmotná a hmotná aktiva představují z hlediska fungování podniku důležitý zdroj ekonomického prospěchu. Kritéria rozpoznání aktiv a způsob zobrazení v účetnictví mají vliv na výši hospodářského výsledku – jednoho z měřítek úspěšného fungování podniku.

Následující text pojednává o přístupu Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) a amerických účetních principů (US GAAP) k této problematice. Nejprve se zaměříme na vykazování dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv podle IAS/IFRS. V druhé části textu se pozornost přesouvá k úpravě dlouhodobých aktiv podle US GAAP.

Dlouhodobý majetek – obecné pojetí

Dlouhodobý majetek slouží činnosti podniku po dobu překračující jedno účetní období a k jeho spotřebě dochází postupným zapojováním do podnikových aktivit. V souladu se zásadou souměření výnosů s náklady je třeba správně alokovat pořizovací náklady stálých aktiv do hospodářského výsledku v obdobích, kdy podniku z těchto aktiv poplynou ekonomické prospěchy. Typickými představiteli stálých aktiv jsou budovy, pozemky, zařízení, patenty, licence apod.

Všeobecně uznávané účetní principy upravují zejména tyto oblasti:

- prvotní rozpoznání aktiva – za jakých podmínek vstupuje stálé aktivum do účetnictví, v jakých pořizovacích nákladech se oceňuje,
- způsob alokace pořizovacích nákladů do budoucích hospodářských výsledků,
- vyřazení aktiv.

Investice

Spolu s dlouhodobým majetkem patří do stálých aktiv také investice. Přestože může jít o stejný typ majetku, odlišují se obě skupiny účelem pořízení. Zatímco dlouhodobý majetek se zapojuje do běžné hospodářské činnosti podniku jako její nezbytná složka, slouží investice ke zhodnocení nebo uložení volných peněžních prostředků, ovšem pokračování činnosti podniku není podmíněno jejich existencí.

Standardní klasifikace dlouhodobého majetku rozlišuje dva základní typy aktiv: dlouhodobá hmotná aktiva, dlouhodobá nehmotná aktiva.

* Ing. Markéta Novotná je interní doktorandkou na Katedře finančního účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Dlouhodobá hmotná aktiva se vyznačují fyzickou substancí, jež představuje zdroj budoucího prospěchu pro podnik. Používáním a morálním zastaráváním se substance postupně snižuje.

Dlouhodobá nehmotná aktiva fyzickou substancí postrádají. Hodnotu pro podnik představují práva spojená s jejich vlastnictvím. IAS/IFRS dělí nehmotná aktiva na identifikovatelná a neidentifikovatelná. US GAAP používají rozdělení na nehmotná aktiva s omezenou dobou užitečné životnosti a nehmotná aktiva s neurčitou dobou užitečné životnosti.

Kriteria prvotního rozpoznání

Výsledkem prvotního rozpoznání aktiva je jeho slovní popis a jeho hodnota vyjádřená peněžní částkou. Aktivum specifikované tímto způsobem může být zahrnuto do účetních výkazů.

Ještě předtím však podnik prověřuje, zda položka naplňuje potřebné funkce jako zdroj tvorby hodnoty.

Podmínky rozpoznání aktiv jsou upraveny v koncepčním rámci mezinárodních standardů. Jedná se o tato tři hlavní kritéria:

- a) aktivum přinese v budoucnu podniku zvýšení ekonomického prospěchu,
- b) ekonomický prospěch plynoucí z aktiva podnik plně ovládá a kontroluje a je schopen zabránit ostatním subjektům, aby tento prospěch odčerpávaly pro sebe,
- c) podnik získal právo ovládat tento prospěch na základě minulé transakce nebo události.

Prezentace aktiva v účetních výkazech vyžaduje splnění ještě další kritérií:

- a) možnost spolehlivého ocenění,
- b) relevantnost,
- c) spolehlivost.

Tyto tři podmínky prvotního rozpoznání jsou společné všem účetním informacím. Jejich pochopení ve vazbě na stálá aktiva je důležité pro správné zachycení aktiv v účetních výkazech.

Budoucí ekonomický prospěch

Aktivum představuje pro podnik zdroj ekonomického prospěchu, který se projeví okamžitě nebo během několika následujících účetních období v různé formě dle účelu využití. Aktivum může být směněno za jiné, využito ke krytí dluhů nebo spotřebováno na tvorbu nové hodnoty (výrobu výrobků, poskytování služeb).

Existence budoucího prospěchu musí být v době rozpoznání aktiva dostatečně jistá. V opačném případě se náklady související s pořízením majetku stávají náklady běžného období. Nejistota budoucího prospěchu se týká například nákladů na výzkum. Výsledek výzkumu se považuje za vysoce nejistý. Náklady na výzkum se tedy neaktivují.

Schopnost aktiva prospívat podniku musí účetní jednotka pravidelně prověřovat. Jestliže zjistí, že aktivum tuto schopnost zcela nebo částečně ztrácí, musí přiměřeně tomu

upravit jeho hodnotu v účetnictví. Podnik totiž přichází o prospěch, s nímž v době pořízení aktiva počítal.

Předpoklad budoucího ekonomického prospěchu je natolik široký, že k rozpoznání aktiva v účetnictví nepostačuje. Podnik využívá ke své činnosti řadu složek, které ačkoli přispívají ke zvyšování ekonomického prospěchu, nejsou z tradičního pohledu považovány za aktiva. Nejčastějším důvodem je nemožnost jejich spolehlivého ocenění (lidský kapitál, interně vytvořené jméno firmy, logo).

Kontrola ekonomického prospěchu

Udržení kontroly nad ekonomickým prospěchem je podmínkou pro rozhodování o jeho optimálním využití. Tento požadavek souvisí se správně nastavenou podnikovou politikou a angažovaností vedení.

Situace, kdy podnik není schopen zajistit kontrolu nad ekonomickým prospěchem, je v případě vlastních zaměstnanců. Představují zdroj tvorby hodnoty. Jedná-li se o specializované odborníky, potom i zdroj konkurenceschopnosti. Prospěch, který podniku přináší, je měřitelný. Přesto nemohou být zaměstnanci považováni za aktivum v účetním slova smyslu, protože podnik nezabrání tomu, aby zaměstnanci použili své nadání nebo zkušenosti mimo zaměstnání, případně pro jiného zaměstnavatele. Kontrola ekonomického prospěchu není zabezpečena.

Aktivum jako výsledek minulých transakcí a událostí

Právo čerpat ekonomický prospěch z aktiva získá podnik na základě události, která již proběhla. Může se jednat o koupi aktiva nebo jeho pronájem v rámci finančního leasingu, darování či vytvoření z vlastních zdrojů. Minulá událost neznamená nutně nabytí vlastnického práva k aktivu. Rozhodující je, aby transakce vedla k ovládnutí ekonomických prospěchů. Konkrétním příkladem je dlouhodobý pronájem. Vlastníkem aktiva zůstává po dobu pronájmu pronajímatel, ovšem nájemce používá předmět pronájmu ke své činnosti a vytváří díky jemu ekonomickou hodnotu.

Možnost spolehlivého ocenění

Hodnota, kterou aktivum pro podnik představuje, musí být vyjádřena v peněžních jednotkách s dostatečnou spolehlivostí.

Nejrozšířenějším principem oceňování v účetnictví je oceňování na bázi historických nákladů. Znamená to ocenit aktiva v hodnotě vyvolané jejich pořízením. Při pořízení aktiv nákupem představují historické náklady kupní cena a související pořizovací náklady. U aktiv vytvářených vlastní činností se za historickou cenu považují vlastní náklady na výrobu aktiva.

Existují i další oceňovací základny, například běžná tržní cena, reprodukční hodnota, běžná realizační hodnota, současná hodnota budoucích peněžních toků.

Relevantnost

Zveřejnění aktiva v účetních výkazech je relevantní, jestliže významně ovlivní rozhodování uživatelů účetních informací.

Spolehlivost

Spolehlivost při vykazování aktiv znamená jejich prokazatelné, přesné a neutrální zveřejnění. Aktivum je prezentováno v souladu se skutečností a informace o něm jsou prosty omylů a chyb. Jedině v takovém případě se na ně uživatelé účetních výkazů mohou ve svých rozhodováních spolehnout.

Spolehlivá informace se vyznačuje dvěma znaky:

- **přednost obsahu před formou** – ekonomická podstata hospodářské transakce nebo události má přednost před formálním zachycením v účetnictví a neměla by se mu podřizovat;
- **opatrnost** – spolehlivost úzce souvisí s opatrností. Ocenění aktiv by nemělo vést k jejich nadhodnocení ani podhodnocení.

Specifika dlouhodobých hmotných aktiv dle IAS/IFRS

Prvotní rozpoznání – aktiva nabytá koupí

Dlouhodobá hmotná aktiva se při prvotním rozpoznání oceňují kupní cenou včetně souvisejících pořizovacích nákladů. Tyto dodatečné náklady na pořízení se mohou aktivovat, jestliže jejich vynaložení bylo nezbytně nutné pro uvedení aktiva na místo a do stavu k používání a byly vynaloženy před okamžikem uvedení majetku do používání. Jedná se například o poplatky zprostředkovatelům koupě, náklady na dopravu, náklady na montáž a instalaci zařízení, cla atd.

IAS/IFRS zahrnují do pořizovací ceny také předem známé náklady na odstranění aktiva či uvedení místa do původního stavu po skončení užívání aktiva. Tento závazek bývá obvykle definován v kupní smlouvě nebo jde o státem stanovenou podmínku nabytí aktiva. Náklady na budoucí vyrovnání tohoto závazku zvyšují pořizovací cenu a zároveň na ně podnik vytváří rezervu v souladu s IAS 37. Výše rezervy se stanoví jako odhad budoucích nákladů na odstranění aktiva diskontovaných k okamžiku ocenění. V následujících letech se rezerva upravuje tak, aby v době vzniku závazku odpovídala jeho skutečné výši. Tyto dílčí úpravy se promítají do hospodářského výsledku příslušného období.

IAS/IFRS v žádném případě nedovolují aktivovat ztráty vzniklé v počátečních obdobích vlastního provozu zařízení. Jejich vznik nepovede v budoucnu ke zvýšení ekonomického prospěchu.

Výpůjční náklady

Zůstává na rozhodnutí podniku, zda úroky související s pořízením aktiva vzniklé během doby pořizování aktivuje nebo zahrne do nákladů běžného období (viz. IAS 23 Výpůjční náklady). Je-li však aktivum pořízeno koupí na splátky a tyto splátky se splácí až po uvedení aktiva do užívání, možnost libovolného nakládání s úroky neplatí. Úroky ze splátek se neaktivují, ale podnik je musí zahrnout do nákladů v období, v němž vznikly.

Do pořizovací ceny aktiv nepatří náklady na správu a administrativu.

Prvotní rozpoznání – dlouhodobá hmotná aktiva vyrobená ve vlastní režii

U aktiv vytvořených ve vlastní režii platí stejné pravidlo jako u nakoupených aktiv. Aktivují se veškeré náklady, jež bylo třeba vynaložit k uvedení aktiva do stavu a na místo následného používání. Omezení spočívá pouze v tom, že náklady na vytvoření aktiva vlastní výrobou nesmí překročit jeho zpětně získatelnou částku¹.

Složky nákladů souvisejících s vytvořením aktiva se aktivují následujícím způsobem:

- přímé náklady (přímé mzdy, materiál, variabilní režie) jsou jednoznačně přiřaditelné k aktivu, tudíž jejich aktivace není sporná;
- vypořádání fixní režie lze vyřešit dvěma způsoby:
 - a) aktivuje se poměrná část celkové fixní režie připadající na výrobu daného aktiva (absorpční metoda),
 - b) aktivuje se pouze ta část fixní režie, jejíž vznik souvisí s daným aktivem.

IAS/IFRS tuto problematiku jednoznačně neřeší, ovšem některé publikace se odvolávají na aplikaci stejného postupu, jaký se používá u zásob (IAS 2 Zásoby). Pořizovací náklady aktiv tvořených vlastní činností nesmí přesáhnout běžnou realizační cenu. Veškeré rozdíly nad tuto hodnotu se zahrnou do nákladů běžného období.

Náklady vynaložené následně během užívání aktiva – opravy, technická zhodnocení

Užívání aktiva v podniku způsobuje jeho opotřebení, které následně vyvolává potřebu oprav, preventivní údržby, ale také různých vylepšení. Vypořádání těchto následně vzniklých nákladů může být následující:

- f) zahrnutí do nákladů běžného období,
- g) aktivace,
- h) snížení opravek aktiva.

Pro volbu správného postupu rozhoduje účel daného zásahu.

IAS/IFRS rozlišují, zda byly náklady vyvolány v důsledku běžné opravy, s cílem zachovat aktivum v provozuschopném stavu, nebo zda se jedná o mimořádnou opravu, povahy rekonstrukce, modernizace, vedoucí k zvýšení výkonnosti či k prodloužení životnosti aktiva.

Běžné opravy a údržby prováděné pravidelně jsou pro fungování aktiva nezbytné. Náklady, které tyto opravy vyvolávají, se zahrnou do období, v němž vznikly.

Mimořádné opravy představují vylepšení v tom smyslu, že se prodlouží doba používání aktiva nebo vzroste jeho hodnota. Tím se zvýší prospěch, který podnik z aktiva získává. Proto se náklady na mimořádné opravy aktivují. Platí zde opět pravidlo horního limitu oceňování, tj. hodnota aktiva po zohlednění nákladů na mimořádné opravy nesmí přesáhnout jeho zpětně získatelnou částku.

Aktivaci lze provést dvěma způsoby.

Prodlouží-li oprava původně plánovanou dobu životnosti, sníží náklady spojené s opravou hodnotu opravek.

¹ Za zpětně získatelnou částku se považuje čistá prodejní cena nebo hodnota z užití. Podrobněji bude vysvětleno v části Snížení hodnoty aktiv dále v textu.

Povede-li mimořádná oprava ke zhodnocení aktiva, zvýší dodatečné náklady jeho účetní hodnotu. Při nezměněné době životnosti vzrostou odpisy.

V souvislosti s opravami je třeba zmínit tzv. **komponentní přístup**.

Aktiva, která se skládají z několika částí, jejichž doba životnosti je odlišná od doby životnosti hlavní části aktiva, se v účetnictví nesledují jako jeden celek, ale jako několik samostatně fungujících komponentů s vlastní dobou životnosti. Výměna komponentu a jeho nahrazení komponentem novým se srovnatelnou výkonností nebo vyšší výkonností se považuje za vyřazení a zařazení samostatného aktiva. Nejedná se tedy o opravy. Komponentní přístup do značné míry řeší také problém tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Jestliže můžeme přistupovat ke komponentům individuálně a sestavit pro ně vlastní odpisový plán, umožní to přesněji odhadnout výši odpisů. Tvorba rezerv pro zadržení části hospodářského výsledku na opravy majetku již není třeba.

Odpisování hmotných aktiv

Odpisování je způsob postupné alokace pořizovacích nákladů do hospodářského výsledku. Pomocí odpisů podnik zjednodušeně vyjadřuje i snižování hodnoty aktiva v důsledku opotřebení. Zajišťuje, že v souladu s principem souměření výnosů s náklady se pořizovací hodnota dostane do hospodářského výsledku během doby životnosti aktiva.

Odpisový plán je výsledkem co nejpřesnějšího odhadu doby životnosti a výběru vhodné metody odpisování.

Doba životnosti

S výjimkou pozemků a uměleckých děl slouží majetek podniku pouze omezenou dobu. IAS/IFRS ji definují jako dobu životnosti, tj. období, po která bude podnik využívat aktivum ke své činnosti. Zpravidla se doba životnosti neshoduje s dobou fyzické existence aktiva. Jedno aktivum může v průběhu svého života změnit majitele a pro každého bude sloužit jinak dlouho. Vliv na dobu životnosti mají též pravidelná údržba, a opravy.

Stanovení doby životnosti vychází z odhadu. Podmínky, za kterých se odhad tvoří, se mohou v následujících letech podstatně změnit. Jestliže se následně zjistí, že původní odhad doby životnosti neodpovídá skutečnosti, považuje se nově stanovená doba životnosti v účetnictví za změnu odhadu nikoli za chybu. V době formování původního odhadu nebylo možné spolehlivě odhadnout budoucí vývoj, vycházelo se ze známých podmínek. Oprava odhadu se tedy nepromítne zpět do minulosti, ale zohlední se od okamžiku zjištění a do následujících let.²

Metoda odpisování

Zvolená metoda odpisování by měla co nejlépe vystihovat průběh budoucích ekonomických prospěchů a přiřazovat jim odpovídající podíl pořizovací ceny.

IAS/IFRS upravují odpisování ve vztahu k času a k výkonu, ovšem nevylučují jakoukoli jinou metodu, u níž podnik zdůvodní, že věrně zobrazuje skutečnost.

2 Podrobné řešení problematiky změny odhadů, účetních metod a politik řeší standard IAS 8 Zisk nebo ztráta za období, základní chyby a změny v účetní politice.

Přecenění dlouhodobých hmotných aktiv

IAS/IFRS oceňují dlouhodobá aktiva dvěma způsoby, které označují jako základní a alternativní řešení.

Základní řešení

Podle základního řešení je aktivum primárně zachyceno v pořizovacích nákladech, v následujících letech odpisováno a na konci užitečné doby životnosti vyřazeno v zůstatkové hodnotě dané rozdílem mezi pořizovacími náklady a kumulovanými odpisy.

Alternativní řešení – přeceňování

Jako alternativní řešení připouští IAS/IFRS přeceňování aktiv na reálnou hodnotu (fair value).

Reálná hodnota je definována jako „částka, za kterou lze aktivum směnit mezi znalými ochotnými stranami v běžné transakci.“³

Pro mnohá dlouhodobá aktiva se jako reálná hodnota použije jejich aktuální tržní hodnota, pokud je možné ji zjistit. Musí existovat aktivní trh s dostatečnou nabídkou a poptávkou. U aktiv jako jsou stroje a technologická zařízení nebývá tržní hodnota okamžitě k dispozici. Funkci reálné hodnoty plní náklady na znovu pořízení aktiva, které odpovídají částce potřebné na výměnu aktiva při zachování stejného výrobního potenciálu.

Povoleno alternativní řešení částečně eliminuje nedostatky oceňování v historických nákladech, zejména nerespektování vlivu inflace. Přeceňováním se podnik vyvaruje sestavování účetních výkazů se zastaralými hodnotami.

Vykazování dlouhodobých hmotných aktiv po jejich prvotním rozpoznání

A) Snížení hodnoty

Snížení hodnoty věnují IAS/IFRS samostatný standard IAS 36 – Impairment of Assets Process je výrazem principu opatrnosti a měl by zabránit nadhodnocování aktiv. Aplikuje se tehdy, když účetní jednotka zjistí, že pravděpodobný očekávaný prospěch nestačí na pokrytí účetní zůstatkové ceny aktiva. Pravděpodobný očekávaný prospěch se označuje jako zpětně ziskatelná hodnota a určí se jako vyšší z čisté prodejní ceny nebo hodnoty z užití.

Čistá prodejní cena je tržní cena snižená o náklady související s prodejem.

Hodnota z užití se určí jako současná hodnota budoucích peněžních toků z aktiva.

Provádět testování na snížení hodnoty neznamena u dlouhodobého hmotného majetku prověřovat položku po položce. Ke každému rozvahovému dni by účetní jednotka měla ovšem zjistit, zda se nevyskytly okolnosti, které by zapříčinily snížení hodnoty aktiv. Například se objeví změny v technologii nebo změny ve struktuře zákazníků. Oba případy vedou k nárůstu konkurence. Takové okolnosti jsou signálem k dalšímu testování a případnému snížení hodnoty.

Snížení hodnoty nemusí mít trvalý charakter. Pominou-li důvody pro jeho vykazování, snížení hodnoty se zruší. US GAAP považují snížení hodnoty za trvalé a nevratné.

Praktické promítnutí snížení hodnoty do účetnictví

3 IAS 2002 Interpretation and application, Wiley s. 110.

Aplikuje-li účetní jednotka u stálých aktiv základní řešení, tj. vykazování v historických cenách po celou dobu životnosti aktiv, zúčtuje se snížení hodnoty a jeho eventuální zrušení vždy výsledkově.

Účetní jednotky, které používají alternativní řešení – průběžné přecenění aktiv na reálnou hodnotu – zúčtují snížení hodnoty nejprve proti vlastnímu kapitálu např. do položky fond z přecenění. Případný přebytek nad výši fondu z přecenění se promítne do hospodářského výsledku běžného období.

B) Přecenění

Pokud se účetní jednotka rozhodne aplikovat alternativní řešení, znamená to pro ni, že v případě, kdy je reálná hodnota aktiva vyšší než účetní zůstatková cena, musí se účetní hodnota aktiva zvýšit na úroveň reálné hodnoty. Oproti základnímu řešení, které neumožňuje přecenění aktiv nad jejich prvotní rozpoznanou hodnotu, může účetní jednotka prostřednictvím alternativního řešení reagovat na změny tržních cen a působení inflace.

V souladu se zásadou konzistence určují IAS/IFRS pro alternativní řešení následující pravidla:

- Je-li v určité skupině přeceněno jedno aktivum, musí se současně přecenit všechna zbývajících aktiva skupiny. V opačném případě by uživatelům účetních výkazů byla předložena nesourodá směs historických cen a reálných hodnot v rámci stejného typu aktiv, což by vedlo k obtížnému nebo nesprávnému rozhodování.
- Přecenění musí probíhat v pravidelných intervalech, dostatečně dlouhých na stanovení spolehlivé reálné hodnoty

Vzhledem k náročnosti přecenění doporučují tvůrci standardů postupovat po etapách. Prakticky to znamená například přecenit každý rok pouze jednu třetinu aktiv z určité kategorie.

Praktické provedení alternativního řešení

V prvé řadě musí účetní jednotka zjistit reálnou hodnotu přeceněvaných položek. Ideální situace je u majetku s aktivně fungujícím trhem. Reálná hodnota odpovídá tržní ceně, kterou je kupující ochoten zaplatit a prodávající ji akceptuje. Žádná ze stran nesmí jednat pod nátlakem nebo z donucení. Není podmínkou, že by kupující musel předmět koupě použít ke stejnému účelu jako prodávající. U pozemků a staveb se nejčastěji jako odpovídající tržní hodnota používá znalecké ocenění.

Majetek, který je svým použitím specifický – zvláštní výrobní zařízení, speciálně upravené stroje – nemá pravděpodobně fungující trh, z něhož by bylo možné tržní hodnotu odvodit. Za reálnou hodnotu se považují **náklady na znovupořízení aktiva**. Musí ovšem zohledňovat již uplynulou dobu užitečné životnosti aktiva.

IAS/IFRS upozorňují, že náklady na znovu pořízení nejsou reprodukční náklady.

Reprodukční náklady představují náklady na prostou náhradu aktiva v současné době. Neuvažují o pokroku v technologii a s ním souvisejících změnách ve výrobním potenciálu aktiva. Jestliže bude společnost měnit počítač za jiný, reprodukční náklady budou představovat částku, za niž by se stejný typ počítače, se stejným výkonem pořídil dnes. S největší pravděpodobností dá však společnost při výměně přednost novějšímu výkonnějšímu modelu, který může být díky neustálým inovacím v počítačové technice dokonce levnější, než byl původní počítač. Stejný nebo vyšší výrobní potenciál může být zajištěn za

jinou hodnotu. Použití reprodukčních nákladů tedy nevyhovuje praxi, která s prostou reprodukcí většinou nepočítá.

Přesnější je použít náklady na znovu pořízení, které se vztahují k výrobnímu potenciálu aktiva. Představují tedy dnešní hodnotu aktiva, jež považujeme za adekvátní náhradu starého aktiva. Nepředpokládají výměnu dvou identických kusů majetku, ale usilují o obnovu výrobního potenciálu, který lze dnes zabezpečit dokonalejším strojem nebo zařízením. S ohledem na věrné zobrazení skutečnosti se musí náklady na znovu pořízení upravit tak, aby zohlednily dobu, po níž je aktivum již v užívání.

V dalším kroku přeceňování se zjištěná reálná hodnota porovná s aktuální účetní hodnotou. Jestliže reálná hodnota převyšuje účetní hodnotu, vzniká rozdíl z přecenění. Účetní hodnota aktiva se navýší o oceňovací rozdíl. V pasivech se stejná částka vykazuje na samostatném účtu v rámci vlastního kapitálu. Protože nepředstavuje skutečně realizovaný výnos, nevstupuje do hospodářského výsledku běžného období.

V případě, že u daného aktiva bylo dříve provedeno snížení hodnoty, vypořádá se přeceňovací rozdíl nejprve výsledkově do výnosů. Teprve část, jež přesahuje předcházející rozpoznané snížení hodnoty, se zahrne do vlastního kapitálu na již zmiňovaný samostatný účet.

Dojde-li po přecenění opět ke snížení hodnoty, postupuje se obdobně. Snížení hodnoty je nejprve účtováno proti rozdílu z přecenění ve vlastním kapitálu, zbývající část se vypořádá výsledkově do nákladů.

Rozdíl z přecenění jako nová položka ve vlastním kapitálu se budpostupně rozpouští do kumulovaných zisků minulých let, nebo zůstává na samostatném účtu a vypořádá se až při vyřazení aktiva, opět pouze rozvahově.

Požadavky na zveřejnění v účetních výkazech

Rozsah informací, které mají být zveřejněny, je pro oblast hmotných i nehmotných aktiv shodný. Podrobnosti uvedeme v samostatné části Nehmotná aktiva podle IAS/IFRS.

Nehmotná aktiva podle IAS/IFRS

Identifikovatelná a neidentifikovatelná nehmotná aktiva

Podle možnosti spolehlivého ocenění a jednoznačného rozpoznání člení IAS/IFRS nehmotná aktiva na identifikovatelná a neidentifikovatelná.

Identifikovatelná nehmotná aktiva existují nezávisle na jiných majetkových složkách. Podnik s nimi může volně nakládat (prodávat, pronajímat, vyměňovat za jiná) aniž by to mělo vliv na používání jiných majetkových složek. Může je též spolehlivě ocenit.

Příkladem **neidentifikovatelného aktiva** je goodwill, který vzniká při podnikových kombinacích. Jeho hodnotu můžeme stanovit z rozdílu mezi kupní cenou a nabyvatelovým podílem na souhrnu reálných hodnot čistých aktiv kupovaného podniku.⁴ Nedá se koupit, prodat, pronajmout samostatně. Existence goodwillu je svázaná s dalšími složkami majetku. Vzhledem ke svým specifickým vlastnostem a vazbě na podnikové kombinace je goodwill upraven standardem IAS 22 Podnikové kombinace, nikoli v rámci IAS 38 Nehmotná aktiva.

4 Krupová, Loja, Pelák: *IAS v příkladech*. II. díl, strana 47.

Interně vytvořený goodwill

IAS/IFRS neumožňují aktivovat goodwill vytvořený interně. Hlavním důvodem je nemožnost jeho objektivního ocenění.

Pro prvotní rozpoznání nehmotných aktiv v účetnictví platí stejná kritéria jako pro rozpoznání hmotných aktiv. Výhodiskem je definice aktiv v koncepčním rámci. Pro prvotní ocenění rozhoduje způsob, jakým bylo aktivum získáno. Hodnota nakoupených nehmotných aktiv je dána pořizovací cenou včetně všech nákladů souvisejících s pořízením.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností se oceňují výrobními náklady. Alokace výrobních nákladů do ceny probíhá obdobně jako u hmotných aktiv. Aktivují se všechny přímé náklady, variabilní režijní náklady a odpovídající podíl fixní režie.

Náklad na výzkum a vývoj

V rámci aktiv vytvořených vlastní činností se IAS/IFRS samostatně věnují problematice nákladů na výzkum a vývoj. Výzkum a vývoj (R&D)⁵ představuje dlouhodobý finančně náročný proces a je třeba rozhodnout, jakou část nákladů spojených s R&D lze považovat za výsledek s budoucím prospěchem pro podnik. IAS/IFRS aktivaci všech nákladů na R&D nepřipouští. Podle rizika neúspěchu přistupují jinak k fázi výzkumu a jinak k fázi vývoje.

Budoucí prospěch z výsledků výzkumu považují IAS/IFRS za příliš nejistý na to, aby mohl být prezentován jako aktivum. Náklady na výzkum se tedy zahrnují do nákladů období, v němž vznikly. Fáze vývoje představuje aplikaci výsledků výzkumu do praxe. Pravděpodobnost, že výsledek přinese podniku prospěch, stoupá. Jestliže projekt splní podmínky definované standardem IAS 38, které se převážně týkají reálnosti dokončení vývoje a budoucího uplatnění výstupů, mohou se náklady na vývoj aktivovat.

Nehmotná aktiva následně po prvotním rozpoznání

Dodatečné náklady

Dodatečné náklady zvyšují pořizovací hodnotu aktiv pouze v případě, že přispějí k zvýšení očekávaného ekonomického prospěchu nad původně plánovanou úroveň. Přínos musí být spolehlivě ocenitelný.

Ocenění následně po prvotním rozpoznání

Uplatňuje-li účetní jednotka **základní řešení** (viz hmotná aktiva), vykazuje aktivum v historické pořizovací ceně a odpisuje je. Zůstatkovou hodnotu testuje na snížení hodnoty.

Povolené **alternativní řešení** znamená sledovat změny reálné hodnoty aktiva a v případě, kdy reálná hodnota vzroste nad účetní zůstatkovou cenu, provést přecenění aktiva směrem nahoru na reálnou hodnotu (viz hmotná aktiva).

Přecenění nehmotných aktiv není příliš častým jevem, protože pro nehmotná aktiva nefungují trhy, kde by se dala reálná hodnota zjistit. Přesto, pokud se podnik rozhodne přeceňovat, přecenění vždy všechna aktiva v dané skupině. Rozdíl z přecenění se zahrne jako samostatná položka do vlastního kapitálu.

5 R&D – zkratka z ang. Research and Development.

Odpisování nehmotných aktiv

Nejčastěji se pořizovací náklady přenášejí do hospodářského výsledku rovnoměrnou metodou. Toto zjednodušení je do značné míry důsledkem obtížného odhadu vývoje budoucích přínosů aktiva.

Doba užitečné životnosti není u nehmotných aktiv limitovaná jejich opotřebením. IAS/IFRS stanovují maximální hranici odpisování na 20 let.

Ovšem nejedná se o striktní požadavek. Je-li například právo užívání patentu nebo licence limitované zákonem, považuje se za dobu užitečné životnosti zákonem stanovená lhůta (např. licence udělená na 5 let).

Naopak, v případě, že se nehmotné aktivum používá společně s jiným hmotným aktivem, jehož užitečná životnost přesahuje 20 let a zároveň pro nehmotné aktivum existuje fungující trh, prodlužuje se jeho užitečná životnost nad 20 let, podle užitečné životnosti hmotného aktiva.

Zbytková hodnota při vyřazení

Obvykle se nepředpokládá, že by aktivum mělo při vyřazení zbytkovou hodnotu. Výjimkou jsou případy, kdy společnost získá příslib třetí strany odkoupit aktivum po skončení jeho používání a nebo existuje aktivní trh a zbytkovou hodnotu lze určit podle vývoje na tomto trhu.

Snížení hodnoty

Prokáže-li se, že účetní zůstatková cena aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku, musí podnik účetní hodnotu snížit. Praktický postup závisí na tom, zda se používá základní nebo alternativní řešení (viz hmotná aktiva dle IAS/IFRS). Snížení hodnoty nemá trvalý charakter. Jakmile pominou důvody pro jeho existenci, ruší se v odpovídající výši.

U konkrétních nehmotných aktiv vyžadují IAS/IFRS provádět testování na snížení hodnoty pravidelně ročně. Požadavek se týká také nehmotných aktiv ve fázi pořizování a všech, u nichž je doba odpisování stanovena nad 20 let.

Požadavky na zveřejnění

Základní informace o celkové hodnotě hmotných a nehmotných aktiv a o výši kumulovaných odpisů se prezentují v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. IAS/IFRS však kladou velkou váhu na doplňující údaje uvedené v příloze k účetním výkazům.

Pro každou skupinu hmotných a nehmotných aktiv se uvádějí tyto informace:

1. Použitá metoda odpisování.
2. Doba užitečné životnosti.
3. Brutto účetní hodnota a výše kumulovaných odpisů včetně případného snížení hodnoty.
4. Přírůstky a úbytky dlouhodobého majetku zahrnující nově pořízený majetek samostatně nebo v rámci podnikových kombinací, vyřazený majetek, rozdíly v hodnotě majetku dané přeceněním, odpisy pro dané účetní období, provedená snížení hodnoty aktiv a další významné pohyby.

5. Odkaz na příslušnou položku ve výkazu zisku a ztráty, která obsahuje odpisy nehmotných aktiv.
6. Zdůvodnění doby životnosti u těch nehmotných aktiv, kde odpis probíhá po dobu delší než 20 let.

V rámci ostatních informací doporučují standardy, aby účetní jednotka zveřejnila údaje o vyvíjených aktivech, která zatím nesplnila kritéria uznání v účetnictví – jedná se především o významné výsledky vývoje.

Kritéria rozpoznání dlouhodobých hmotných aktiv podle US GAAP

Stejně jako IAS/IFRS rozlišují US GAAP mezi stálými aktivy nakoupenými za účelem zhodnocení volných peněžních prostředků (dále jen investice) a stálými aktivy, jež slouží k zabezpečení provozní činnosti podniku a označují se jako dlouhodobý hmotný majetek, častěji jako pozemky, budovy a zařízení (Property, Plant and Equipment).

Prvotní rozpoznání dlouhodobých hmotných aktiv

Náklady na pořízení dlouhodobých hmotných aktiv může účetní jednotka aktivovat za předpokladu, že má nárok na jejich užívání, nabytí aktiv je výsledkem minulé hospodářské operace a podnik je schopen spolehlivě měřit budoucí prospěch z těchto aktiv.

Nakoupená dlouhodobá hmotná aktiva

Pořizovací náklady tvoří mimo jiné reálná hodnota protihodnoty (např. peněz) obětované na pořízení aktiva nebo reálná hodnota nakupovaného aktiva, podle toho, kterou z obou částek lze určit snáze a podle toho, zda bylo aktivum nabyto v peněžní nebo nepeněžní transakci. Do pořizovací ceny vstupují dále všechny ostatní náklady nezbytně nutné k uvedení aktiva do užívání.

Dlouhodobá hmotná aktiva vytvářená vlastní činností

Hodnotu aktiv vytvářených vlastní činností představují všechny náklady související s výrobou a přípravou pro jejich plánované využití. Součástí pořizovací ceny jsou úplné fixní náklady, které se sem zahrnují metodou plné alokace. US GAAP nepřipouští stanovit pořizovací cenu aktiv vytvářených vlastní výrobou pouze na úrovni variabilních nákladů (tzv. direct costing).

Součástí ocenění hmotného aktiva jsou také náklady na jeho odstranění po uplynutí užitečné doby životnosti. Vznik těchto nákladů však musí být podložen závazkem podniku aktivum odstranit. Podnik tedy již v době pořizování aktiva o závazku ví a je schopen jeho výši vyčíslit. Příkladem jsou náklady na asanaci pozemku po skončení výrobního provozu. Současná hodnota takového budoucího závazku vstoupí do pořizovací ceny aktiva. Není-li možné současnou hodnotu spolehlivě odhadnout, není možné o budoucím závazku účtovat.

Od předem známých nákladů na odstranění aktiva po skončení jeho užitečné doby životnosti se musí odlišit náklady na odstranění aktiva v důsledku nečekané havárie. Například náklady na likvidaci znečištění přírody v důsledku havárie technologického zařízení není možné aktivovat. Jedná se o mimořádný náklad období, v němž k havárii došlo.

Dodatečné náklady po zařazení aktiva do užívání

Mají-li dodatečné náklady povahu technického zhodnocení, tj. vedou k prodloužení užitečné doby životnosti aktiva nebo k rozšíření jeho stávajícího využití, aktivují se. Aktivují se též náklady na generální opravy, pokud prodlužují užitečnou dobu životnosti. Náklady na opakující se opravy a údržbu se zahrnují do nákladů běžného období.

Odpisování

Dlouhodobá hmotná aktiva s výjimkou pozemků se odpisují během svého fungování v podniku a výše jejich odpisů by měla co nejlépe vystihovat tok ekonomického prospěchu. Předpokladem správné alokace pořizovací ceny do nákladů během let, po která aktivum podniku slouží, je především vhodně stanovená odpisová základna, správně odhadnutá doba životnosti, metoda odpisování.

Doba životnosti aktiva není dobou jeho fyzické existence ale dobou, po kterou bude aktivum podniku skutečně sloužit.

Pokud podnik A nakoupí stroj za 10 000 USD, jehož životnost podle výrobce je 15 let, ovšem je dohodnuto, že po 7 letech podnik A stroj odprodá za 4 000 USD podniku B, potom je užitečná doba životnosti aktiva pro podnik A pouze 7 let, nikoli 15.

US GAAP připouští jak metodu časového tak výkonového odpisování.

Odpisování je v převážné většině založeno na odhadech – odhadovaná užitečná doba životnosti, odhad metody nejlépe vyhovující souvisejícímu toku výnosů, odhad zbytkové hodnoty. V praxi je zřejmé, že podmínky, za nichž byly prvotní odhady učiněny, se mohou následně změnit. Změní se tím i odhadované veličiny a následně výše ročních odpisů. Změny v odhadech by se měly v účetnictví projevit následně po okamžiku změny. Nikoli zpětně.

Snížení hodnoty

Zjistí-li účetní jednotka, že aktivum nebude schopné vygenerovat dostatečný ekonomický prospěch k pokrytí své aktuální účetní hodnoty, je to signál pro testování snížení hodnoty. Reálná hodnota zjištěná z nediskontovaných peněžních toků včetně případných příjmů z prodeje aktiva při vyřazení nepokryje aktuální účetní hodnotu. Rozdíl mezi oběma částkami se označuje jako ztráta ze snížení hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty ovlivní jednak hospodářský výsledek běžného účetního období, jednak sníží hodnotu aktiva.

Účtování o snížení hodnoty je z pohledu US GAAP na rozdíl od IAS/IFRS nevratnou operací.

Požadavky na zveřejňování

Rozsahem zveřejňovaných informací o dlouhodobých hmotných aktivech se US GAAP v podstatě neliší od požadavků IAS/IFRS.

Nehmotná aktiva podle US GAAP

Definice nehmotných aktiv v koncepčním rámci US GAAP se shoduje s definicí uvedenou v koncepčním rámci IAS/IFRS.

Přesto je třeba upozornit na odlišnosti, které se v US GAAP vyskytují.

Vymezení nehmotných aktiv

Zatímco IAS/IFRS uznávají mezi nehmotná aktiva za určitých okolností též nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, US GAAP tuto možnost nepřipouští.

Velice zřetelný je tento rozdíl opět u nákladů na vnitropodnikový výzkum a vývoj. US GAAP neumožňuje jeho aktivaci za žádných okolností.

Klasifikace nehmotných aktiv

V závislosti na spolehlivém ocenění a jednoznačném rozpoznání rozlišují IAS/IFRS identifikovatelná a neidentifikovatelná nehmotná aktiva.

US GAAP klasifikují nehmotná aktiva podle doby životnosti. Nehmotná aktiva s omezenou dobou životnosti (licence udělená na určitý počet let) se odpisují.

Druhou skupinu představují nehmotná aktiva s neomezenou dobou životnosti. Neznamena to, že by aktiva sloužila podniku do nekonečna. Pouze nejsme schopni říci, kdy jejich ekonomický prospěch pro podnik skončí. Nehmotná aktiva s neomezenou dobou životnosti se neodpisují. Ovšem účetní jednotka musí pravidelně ověřovat, zda účetní hodnota odpovídá reálné hodnotě aktiva a zda není třeba provést snížení hodnoty. Zástupcem této skupiny aktiv je goodwill.

Zařazení aktiva podle této klasifikace není definitivní a během jeho používání se mohou objevit okolnosti, které neomezenou dobu životnosti změní na omezenou nebo naopak.

Oceňování nehmotných aktiv při prvotním rozpoznání

Prvotní rozpoznání nehmotných aktiv je prováděno v reálné hodnotě k datu pořízení. V podstatě však nejde o rozdílný přístup než uplatňují IAS/IFRS, neboť reálná hodnota k datu pořízení odpovídá dohodnuté kupní ceně včetně souvisejících nákladů na pořízení, které IAS/IFRS souhrnně označují jako pořizovací náklady.

Reálná hodnota (fair value) představuje částku, za niž může být aktivum směřeno nebo v níž může vzniknout závazek mezi ochotnými stranami při běžné směně uskutečněné bez nátlaku a nikoli za účelem likvidace.

Z definice reálné hodnoty vyplývá, že u aktiva, které je nakoupeno od třetí osoby běžným způsobem, odpovídají jeho pořizovací náklady reálné hodnotě.

Vykazování následně po prvotním rozpoznání

Aktivum je po celou dobu svého fungování v podniku vykazováno v historických nákladech. Přecenění odpovídající alternativnímu přístupu dle IAS/IFRS se neprovádí.

Odpisování

Nemožnost přesně vystihnout vztah odpisů k ekonomickému prospěchu z nehmotných aktiv vede k volbě rovnoměrné metody podpisování.

Doba užitečné životnosti

US GAAP věnují poměrně velkou pozornost stanovení užitečné doby životnosti nehmotného aktiva.

Její odhad by měl vycházet z následujících faktorů: předpokládané využití aktiva v podniku, očekávaná doba užitečné životnosti jiného aktiva nebo skupiny jiných aktiv, s nimiž je využití nehmotného aktiva spojeno (právo těžby a těžební zařízení), právní, regulační nebo smluvní ujednání, která mohou dobu životnosti omezovat, právní, regulační nebo smluvní ujednání, která umožňují dobu životnosti aktiva prodloužit bez podstatných nákladů, zároveň musí mít účetní jednotka zájem dobu užitečné životnosti prodloužit a prodloužení nezpůsobí žádné podstatné změny stávajících podmínek využívání nehmotného aktiva, zastarávání, poptávka, konkurence a ostatní ekonomické faktory (stabilita průmyslu, známé technologické změny, legislativní úpravy vedoucí k nejistotě nebo změnám právního prostředí a očekávané změny distribučních cest), náklady na opravy a údržbu, které budou nezbytně nutné k udržení stabilních peněžních toků z aktiva (čím vyšší výdaje na opravy a údržbu, tím obvykle kratší je doba užitečné životnosti).

US GAAP nestanovují maximální hranici doby odpisování jako je tomu v IAS/IFRS.

Zbytková hodnota

Odpisování probíhá do zbytkové hodnoty. Stejně jako IAS/IFRS předpokládají US GAAP, že zbytková hodnota je nulová. Nenulovou zbytkovou hodnotu mají pouze nehmotná aktiva, u nichž získal podnik příslib odkupu třetí stranou na konci doby životnosti.

Snížení hodnoty nehmotných aktiv

Snížení hodnoty je pro US GAAP nevratnou operací. Zjistí-li účetní jednotka, že všechny okolnosti nasvědčují rozdílu mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou aktiva, která je v tomto případě nižší než účetní hodnota, nezbyvá než v souladu se zásadou opatrnosti snížit účetní hodnotu tak, aby odpovídala zjištěné reálné hodnotě. Ztráta ze snížení hodnoty se zaúčtuje do běžného hospodářského výsledku a nová účetní hodnota se stává též novou odpisovou základnou.

US GAAP nepřipouštějí zvrátit sníženou hodnotu aktiva zpět a to i přesto, že by tomu okolnosti byly příznivě nakloněny.

Prezentace nehmotných aktiv v účetních výkazech

Rozvaha

Uživatel by měl získat minimálně přehled o celkové hodnotě nehmotných aktiv podniku.

Tím se samozřejmě nebrání detailnější prezentaci informací. US GAAP doporučují samostatně zveřejnit skupiny příbuzných nehmotných aktiv případně vykázat samostatně konkrétní významné položky.

Výsledovka

Odpisy a snížení hodnoty nehmotných aktiv se zveřejňují jako samostatná položka v rámci pokračující běžné činnosti podniku.

Minimální rozsah informací zveřejňovaných v příloze k účetním výkazům

Zveřejní se celková hodnota nově pořízených aktiv samostatně pro odpisovaná a neodpisovaná nehmotná aktiva. Jestliže se očekává zbytková hodnota u odpisovaných položek, uvede se též odhad zbytkové hodnoty celkem a za hlavní skupiny aktiv.

Jako doplňující informace se zveřejňuje průměrná doba životnosti všech nehmotných aktiv a průměrná doba životnosti hlavních skupin nehmotných aktiv.

Účetní jednotka zveřejní v příloze též informaci o nakoupeném výzkumu a vývoji, který se odepíše jednorázově v okamžiku pořízení a uvede odkaz na řádek ve výsledovce, kde je tato hodnota odepsána.

Literatura

- [1] *International Accounting Standards*. (CD ROM), International Accounting Standards Board, 2002.
- [2] EPSTEIN, M: *IAS – Interpretation and Application of International Accounting Standards 2003*. New York, John Wiley and Sons, 2002.
- [3] *Generally Accepted Accounting Principles*. (CD ROM), Federal Accounting Standards Board, 2002.
- [4] Mezinárodní účetní standardy a česká účetní legislativa. (sborník z konference), Praha, VŠE, 2000.
- [5] KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech. 1. díl*. Praha, VOX, 2002.
- [6] KRUPOVÁ, L. – LOJA, R. – PELÁK, J.: *IAS v příkladech. 2. díl*. Praha, VOX, 2003.
- [7] Internet

www.iasb.org.uk – oficiální stránka Rady pro tvorbu mezinárodních účetních standardů
www.fasc.org – oficiální stránky Federální rady pro tvorbu amerických účetních principů
www.gaap.cz – oficiální stránky společnosti North Beach Holding

Shrnutí

Zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v účetnictví je rozsáhlou oblastí, protože musí pokrýt všechny fáze jeho působení v podniku. Ačkoli není přístup IAS/IFRS a US GAAP k problematice dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv shodný, pokrývají obě úpravy zejména:

- prvotní rozpoznání aktiv,
- způsob alokace pořizovacích nákladů do budoucích hospodářských výsledků,
- vyřazení aktiv.

Rozdíly mezi IAS/IFRS a US GAAP jsou v těchto oblastech:

- klasifikace nehmotných aktiv při prvotním rozpoznání,

- snížení hodnoty: z pohledu IAS/IFRS jde o vratný proces, US GAAP považují snížení hodnoty za nevratné,
- IAS/IFRS nabízí alternativní řešení pro vykazování nehmotných aktiv, US GAAP znají pouze základní řešení,
- doba životnosti: IAS/IFRS stanovují max. dobu životnosti pro nehmotná aktiva na 20 let, US GAAP maximální hranici neurčují,
- IAS/IFRS dovolují přeceňovat aktiva nad prvotně rozpoznanou hodnotu, US GAAP přecenění nad historickou cenu nepřipouštějí.

V současné době pracují tvůrci IAS/IFRS a US GAAP na projektu konvergence, jehož výsledkem by měly být jednotné světové účetní standardy. V projektu konvergence figurují též návrhy na odstranění některých ze zmíněných rozdílů. Konkrétně se jedná například o aktivaci nákladů na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností. US GAAP podrobuje kritickému přehodnocení čistě transakční přístup při jejich prvotním rozpoznání. Obě strany mají svá stávající řešení podložena dostatkem silných argumentů a zůstává otevřenou otázkou, který z názorů dostane přednost.

Klíčová slova: dlouhodobý majetek, hmotná aktiva, nehmotná aktiva, ocenění, doba životnosti, odpisování, snížení hodnoty, budoucí ekonomický prospěch.

Summary

The paper focuses on financial reporting of long-lived assets. The author's aim was to analyze the approach of two major accounting principles - IAS/IFRS and US GAAP.

Both of the principles address following issues:

- initial recognition and measurement,
- depreciation: allocation of capitalized costs over the useful life of the asset,
- disposal of the asset.

Broadly accepted classification of the long-lived assets divides the whole group into two parts: tangibles and intangibles.

General definitions and recognition criteria are covered by the framework. Particular standards deal then with special matters.

Although both international approaches have a lot in common, several differences emerge:

- US GAAP do not allow to capitalize internally developed intangibles, however developed intangibles can be capitalized under special conditions according to IAS/IFRS;
- impairment: IAS/IFRS allow to cancel or adjust the impairment towards the original value of the asset, US GAAP – once impairment is recognized, it is not permitted to cancel it and to return back to the original value of the asset;
- IS /IFRS use historical costs based treatment and allowed alternative treatment – revaluation, US GAAP don't use allowed alternative treatment of the assets – revaluation is not permitted;

- IAS/IFRS set the useful life of the intangibles up to 20 years, US GAAP don't restrict the useful life at all.

In the process of convergence of IAS/FRS and US GAAP questions have arisen which of the approaches should be taken as a crucial one for world accounting principles. Standard-setters prepare studies to support their current approach. Unified solution has not been found yet.

Key words: long-term assets, tangible assets, intangible assets, valuation, useful life, depreciation, depletion, amortization, future economic benefit, impairment.

JEL classification: M41