

Služby v „naturáliách“ predstavujú služby poskytované jednotlivcami subjektom verejného sektora v rámci nevýmenných transakcií. Tieto služby vyhovujú definícii majetku, pretože subjekt ovláda prostriedky, od ktorých očakáva prírastok budúcich ekonomických úžitkov alebo využiteľného potenciálu. Takýto majetok je však ihneď spotrebovaný a za účelom vyjadrenia spotreby týchto služieb v „naturáliách“ je tiež vykázaná transakcia v rovnakej hodnote. Subjekty verejného sektora môžu byť príjemcami služieb v „naturáliách“ na základe dobrovoľných alebo nedobrovoľných projektov fungujúcich vo verejnom záujme, napríklad technická podpora od vlád a medzinárodných organizácií, od osôb usvedčených zo spáchania priestupku môže byť požadované vykonanie verejnoprospešných prác pre subjekt verejného sektora, verejným nemocniciam môžu byť poskytnuté služby od dobrovoľníkov, verejným školám môžu byť poskytnuté dobrovoľné služby od rodičov ako učiteľských pomocníkov alebo členov správnej rady, miestnym vládam môžu byť poskytnuté služby od dobrovoľných hasičov.

### Abstrakt

Dane a transfery ako nevýmenné transakcie patria k špecifickým problémom účtovníctva verejného sektora a sú typickou súčasťou účtovníctva verejného sektora. Dane predstavujú ekonomické úžitky alebo využiteľný potenciál povinne platené alebo splatné v súlade so zákonmi a predpismi subjektom verejného sektora za účelom poskytnutia výnosov vláde. Dane neobsahujú pokuty alebo penále uložené pri porušení zákona. Transfery predstavujú prírastky budúcich ekonomických úžitkov alebo využiteľného potenciálu z nevýmenných transakcií s výnimkou daní.

**Kľúčová slova:** Účtovníctvo, verejný sektor, nevýmenné transakcie, dane, transfery

### Summary

Taxes and transfers as a non-exchange transactions belong to the specific problems of public sector accounting. Taxes and transfers are the typical part of public sector accounting. Taxes are economic benefits or service potential compulsorily paid or payable to public sector entities, in accordance with laws and or regulations, established to provide revenue to the government. Taxes do not include fines or other penalties imposed for breaches of the law. Transfers are inflows of future economic benefits or service potential from non-exchange transactions, other than taxes.

**Key words:** Accounting, Public Sector, Non-Exchange Transactions, Taxes, Transfers

**JEL klasifikácia:** M40, M41

### Použitá literatúra

- [1] IFAC. 2009. Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements. IFAC : International Public Sector Accounting Standards Board, 2009. 1220 p. ISBN 978-1-934779-80-4.
- [2] KICOVÁ, M. 2009. Výnosy z nevýmenných transakcií v kontexte Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In AIESA 2009 : Mladá veda AIESA 2009 - participácia doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach. [CD-ROM]. Bratislava : Fakulta hospodárskej informatiky EU, 2009.

- [3] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH. 2008. Příručka Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Mezinárodní federace účetních, Praha, 2008. 1232 s. ISBN 978-80-254-3888-6.

### **Kontakt**

Marianna Kršková, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 777, [marianna.krsekova@euba.sk](mailto:marianna.krsekova@euba.sk)

## ÚČAST NA NEMOVITOSTI KLASIFIKOVANÁ JAKO INVESTICE DO NEMOVITOSTI OCEŇOVANÁ VE FAIR VALUE<sup>43</sup>

### Property Interest as “Investment in Property” Measured at Fair Value

*Lenka Krupová, Libor Vašek*

Cílem tohoto příspěvku je otevřít diskusi týkající se problematiky tzv. Účasti na nemovitosti (Property Interest), která je obsažena v IAS 40 Investice do nemovitostí. Otázka účasti na nemovitosti byla včleněna do IFRS v rámci novely IAS 40 účinné od roku 2005. Jedná se o situace, kdy je podnik současně nájemcem i pronajímatelem stejné nemovitosti, jinými slovy, podnik se chová jako investor, který si najímá nemovitost za účelem jejího dalšího pronájmu a generování zisku z rozdílu mezi nájmem získávaným a nájmem placeným. V praxi se jedná většinou o velmi dlouhodobé operativní nájmy a následné pronájmy nemovitostí<sup>44</sup>.

Zmíněná novela zavedla (jako možnost volby účetního pravidla) alternativní způsob vykazování takto pojatých operativních leasingů nemovitostí v účetní závěrce nájemce, resp. investora a „prostředníka“. Původní a svým způsobem „základní“ způsob vykazování těchto smluv spočívá v plné implementaci požadavků IAS 17 Leasingy pro operativní leasing v účetní závěrce nájemce, kdy podnik (z pozice nájemce) vykazuje na rovnoměrné časové bázi náklady spojené s operativním leasingem, nevykazuje předmět leasingu v aktivech, ani závazky vyplývající z leasingové smlouvy. Z pozice pronajímatele pak podnik vykazuje na rovnoměrné bázi přijaté nájemné.

Účetní zachycení vyplývající z novelizované verze IAS 40 umožňuje nájemci zachytit takový operativní leasing jako investici do nemovitosti povinně oceňovanou ve fair value, což znamená vykazování specifického aktiva (účasti na nemovitosti) a závazku, které vyplývají z realizované investice. Problémem IAS 40 Investice do nemovitostí, jakož i Důvodové zprávy k tomuto standardu, je však skutečnost, že text standardu zmiňuje uvedenou problematiku velmi povrchně. Z této skutečnosti také vyplývá, že ani zahraniční literatura se problémem příliš nezabývá, protože z textu standardu sice vyplývá určitý základní postup, nevyplývají z něj však odpovědi na otázky, které se při aplikaci této alternativy přirozeně otevírají. Jedinou literaturou, kde se v současné době vyskytuje krátký příklad týkající se této problematiky, je literatura [1], avšak ani tento příklad neobsahuje žádné účetní postupy, ani dopady do účetních výkazů. Autoři tohoto příspěvku proto vytvořili vlastní příklad, který zahrnuje také výpočty a vysvětlivky. Tímto příkladem autoři předkládají jeden z možných přístupů k řešení problematiky, avšak, jak bylo uvedeno v úvodu příspěvku, zároveň se snaží otevřít diskusi o možných variantních přístupech.

Příklad – Účtování a oceňování účasti na nemovitosti

Poznámka: V praxi jsou smlouvy týkající se těchto účastí zpravidla velmi dlouhodobé. Smyslem následujícího příkladu je však vysvětlit podstatu problematiky, proto příklad uvažuje pouze tříleté období.

Předpokládejme, že dne 1. ledna 2010 vstoupil podnik A do tříletého operativního leasingu budovy. Splátkový kalendář byl určen takto:

<sup>43</sup> Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

<sup>44</sup> IFRS ve svém textu však nijak neupravují minimální povinnou délku nájemního vztahu.