

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

## **Dlouhodobý hmotný majetek, hlavní rozdíly v pojetí ČÚS a IFRS**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

Autor: **Alena ZLOMKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eva SLÁDKOVÁ**

**Znojmo, 2014**

**Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Dlouhodobý hmotný majetek, hlavní rozdíly v pojetí ČÚS a IFRS“ vypracovala samostatně na základě pokynů vedoucí bakalářské práce, materiálů a vlastních zjištění uvedených v seznamu literatury.

Ve Znojmě dne 22.4.2014



.....  
Alena Zlomková



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	<b>Alena ZLOMKOVÁ</b>
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	<b>Dlouhodobý hmotný majetek, hlavní rozdíly v pojetí ČÚS a IFRS</b>
Název (v angličtině)	<b>Tangible fixed assets, the main differences according to ČÚS and IFRS</b>

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je charakteristika dlouhodobého hmotného majetku a hlavní rozdíly mezi CAS a IFRS.

Postup práce:

1. Definování základních pojmů pro dlouhodobý hmotný majetek a vymezení hlavních rozdílů mezi ČÚS a IFRS.
2. Seznámení s podnikem, jehož informace budou předmětem zpracování, zejména studiem vnitřních směrnic a podnikové praxe v oblasti dlouhodobého majetku.
3. Analýza struktury dlouhodobého majetku podniku, jeho dopad do účetní závěrky a srovnání rozdílů v přístupu ČÚS a IFRS na účetní závěrku.
4. Vyhodnocení získaných informací a doporučení možných změn v podniku.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 2 vyd.: COMPUTER PRESS, 2008. 384 s. ISBN 978-80-251-1950-1
2. KRUPOVÁ, L. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS 2009*. 1 vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0
3. PRUDKÝ, P., LOŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13 vyd.: ANAG, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7263-660-0

Datum zadání bakalářské práce: duben 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2012

L.S.



Alena ZLOMKOVÁ  
autor



Prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.  
rektor SVŠE Znojmo



Ing. Eva SLÁDKOVÁ  
vedoucí bakalářské práce

## ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá Dlouhodobým hmotným majetkem, vymezením základních pojmů dle českých předpisů, kdy je v České republice dlouhodobý hmotný majetek upraven Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a Vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS), a dle IFRS a vymezením základních rozdílů mezi standardy. Majetek bývá u většiny podniků nejvýznamnější složkou, je to také oblast, ve které existuje nejvíce rozdílů mezi IFRS a ČÚS.

V teoretické části jsou charakterizovány IFRS standardy IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 Investice do nemovitostí týkající se dlouhodobého majetku. Dále jsou zde vymezeny základní rozdíly mezi IFRS a ČÚS. V praktické části je popsána fiktivní společnost, jenž má v majetku administrativní budovy a stroje.

**Klíčová slova:** dlouhodobý hmotný majetek, základní pojmy dle ČÚS a IFRS, rozdíly mezi ČÚS a IFRS

## ABSTRACT

Bachelor thesis aims at analysing of Long-term tangible assets, defining of basic terms. Long-term tangible assets are defined by Act No. 563/1991 Coll. on Accounting, as subsequently amended, by Act No. 586/1992 Coll. on Income Taxes, subsequently amended and by Public Notice No. 500/2002 Coll., Czech Accounting Standards (hereinafter referred to as CUS) and by IFRS. The thesis also deals with determination of difference between mentioned standards. Assets are main part of the majority enterprises' property. It is also area where the highest number of differences between IFRS and CUS exist.

In the theoretical part of the thesis, IFRS standards IAS 16 - Property, Plant and Equipment and IAS 40 - Investment Property are characterized. Basic difference between IFRS and CUS is mentioned there. In practical part of the thesis, fictitious firm is described. Administrative buildings and machines are property of the firm.

**Keywords:** Tangible fixed assets, basic terms by CUS and IFRS, differences between IFRS and CUS

# OBSAH

1	Úvod .....	8
2	Cíl práce a metodika .....	9
3	Teoretická část .....	10 - 28
	3.1 Dlouhodobý hmotný majetek – vymezení dle ČÚS.....	10 - 12
	3.2 Dlouhodobý hmotný majetek – vymezení dle IAS/IFRS.....	12 - 16
	3.2.1 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení .....	12 - 13
	3.2.2 Obsah IAS 16 .....	13
	3.2.3 Uznání pozemků, budov a zařízení jako položek aktiv .....	13 - 14
	3.2.4 IAS 40 Investice do nemovitostí.....	14 - 16
	3.3 Ocenění majetku dle ČÚS .....	17 - 19
	3.3.1 Ocenění pořizovací cenou .....	17 - 18
	3.3.2 Ocenění vlastními náklady .....	18
	3.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou.....	19
	3.4 IAS16 Oceňování pozemků, budov a zařízení .....	19 - 20
	3.5 Ocenění podle IAS 40 .....	20 - 21
	3.6 Odpisy dle ČÚS.....	21 - 23
	3.6.1 Majetek vyloučený z odepisování .....	23
	3.7 Odpisy dle IAS 16 .....	23 - 25
	3.7.1 Odpisové metody dle IAS 16 .....	24 - 25
	3.8 Rozdíly mezi IFRS a CAS v oblasti DHM.....	25 - 29
	3.8.1 Uvedení do užívání.....	25
	3.8.2 Výchozí ocenění .....	25 - 26
	3.8.3 Odpisování .....	26
	3.8.4 Přehodnocení doby životnosti a zbytkové hodnoty.....	26
	3.8.5 Náklady na zásadní generální opravy a revize .....	26
	3.8.6 Náhradní díly.....	26
	3.8.7 Přecenění na reálnou hodnotu .....	27
	3.8.8 Finanční leasing.....	27
	3.8.9 Zpětný leasing .....	27
	3.8.10 Investice do nemovitostí.....	27 - 28
	3.8.11 Aktiva držená k prodeji .....	28
	3.8.12 Snížení hodnoty aktiv .....	28

4	Praktická část .....	29 - 46
4.1	Seznámení s podnikem.....	29
4.2	Vnitřní směrnice .....	29 - 34
4.2.1	Evidence dl. hm. majetku a jeho odepisování dle ČÚS .....	29 – 32
4.2.2	Vnitřní stanovení aplikace IFRS k dl. hm. Majetku.....	33 - 34
4.3	Analýza struktury dlouhodobého hmotného majetku .....	35 – 41
4.4	Vyhodnocení získaných informací .....	42 - 46
5	Závěr .....	47 - 48
6	Seznam použité literatury .....	49 - 50
	Příloha č. 1: Seznam platných standardů a interpretací k 31.8.2011	

# 1 ÚVOD

Jako téma bakalářské práce jsem si zvolila Dlouhodobý hmotný majetek, hlavní rozdíly v pojetí ČÚS a IFRS. Zkratka ČÚS je používána pro zjednodušení a zahrnuje vyhlášku i České účetní standardy.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou v souvislosti s globalizací světové ekonomiky, kdy je řadu let řešena potřeba srovnatelnosti a všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací, velice důležité.

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech dvacátého století a v roce 2002 byly potvrzeny Evropským parlamentem jako jediný evropský systém finančního reportování. V české účetní legislativě je jejich aplikace zakotvena v § 19 odst. 9 a § 23a zákona o účetnictví.

Důležité pro pochopení principů IFRS je skutečnost, že nejsou účetním systémem, vzniklým legislativním procesem, nedefinují postupy účtování, ale předepisují závazná pravidla pro systém vykazování výsledků účetnictví. Tato skutečnost zvyšuje význam interních norem, pravidel a předpisů upravujících oblast účetnictví.



## 2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem mé bakalářské práce je vymezení hlavních rozdílů u dlouhodobého hmotného majetku mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Nejprve v teoretické části vysvětlím základní pojmy dle ČÚS a IFRS, jako je vymezení dlouhodobého hmotného majetku, dále se budu věnovat oceňování a odpisování dle ČÚS. Tyto pojmy také vymezím dle mezinárodních standardů a to dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a dle IAS 40 Investice do nemovitostí. V závěru teoretické části uvedu shrnutí hlavních rozdílů mezi ČÚS a IFRS.

V praktické části charakterizuji podnik, jenž má ve vlastnictví několik budov a plánuje výstavbu multifunkčního centra. Zaměřím se na hlavní problémy související s dlouhodobým hmotným majetkem a na nesprávné stanovení postupů a nařízeních ve směrnících. Doporučím následnou úpravu.

Dále se budu věnovat analýze struktury dlouhodobého majetku podniku, jeho dopad do účetní závěrky a srovnání rozdílů v přístupu ČÚS a IFRS na účetní závěrku.

## 3 TEORETICKÁ ČÁST

### 3.1 Dlouhodobý hmotný majetek – vymezení dle ČÚS

V České republice je dlouhodobý majetek obecně upraven zákonem o účetnictví, dále je konkrétněji vymezen vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění.

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

- a) bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti:
- nemovitosti<sup>1</sup>, tj. pozemky, stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů<sup>2</sup>,
  - právo stavby, pokud není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby, a proto není vykazováno jako součást ocenění stavby podle Vyhlášky 500/2002 Sb., písm. a),
  - byty a nebytové prostory<sup>3</sup>,
  - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
  - technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak<sup>4</sup>
  - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
  - předměty z drahých kovů bez ohledů na výši ocenění,
  - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a těžené v souladu s horními předpisy,
  - věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva.
- b) samostatné movité věci (s výjimkou movitých věcí považovaných za dlouhodobý hmotný majetek vždy bez ohledu na dobu použitelnosti a cenu) a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a do výše ocenění stanovené účetní jednotkou (zákon o daních z příjmů stanoví hranici 40 tis. Kč.); při stanovení výše ocenění popř. druhu majetku, který

---

<sup>1</sup> Nemovitosti jsou považovány za zboží, pokud účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje nemovitosti za účelem prodeje, sama je nevyužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

<sup>2</sup> Např. zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů (zákon o vodovodech a kanalizacích)

<sup>3</sup> Vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů, nebo jinými právními předpisy.

<sup>4</sup> Technická rekultivace není dlouhodobým majetkem v případech stanovených zákonem č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, ve znění pozdějších předpisů.

bude považován za dlouhodobý hmotný majetek a bude o něm účtováno v účtové skupině 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, je nutno respektovat zejména princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku a vykázaného hospodářského výsledku v účetní závěrce. Za drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách, se podle rozhodnutí účetní jednotky považují samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než 1 rok, neúčtované v dlouhodobém majetku (třída 0 směrné účtové osnovy),

- c) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky se rozumějí:
- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
  - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
  - trvalý porost chmelnic a vinic,
- d) dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda nebo hejna) s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (zákon o daních z příjmů stanoví hranici 40 tis. Kč.) zejména s přihlédnutím k hledisku významnosti,
- e) technické zhodnocení
- k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč),
  - drobného majetku účtovaného při jeho vydání do užívání přímo na vrub nákladů od částky technického zhodnocení stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů (od částky 40 tis. Kč),
- f) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, tj. majetek, který je ve fázi pořizování a nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání; do doby uvedení dlouhodobého hmotného majetku do užívání je náběh nákladů na pořízení investice účtován na účet 04x – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Po uvedení do užívání je pořizovací cena převedena z účtu 04x na příslušný účet v účtové skupině 02x-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,
- g) poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, které představují dlouhodobé nebo krátkodobé pohledávky z titulu poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého majetku,

- h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění, který představuje kladný (aktivum) nebo záporný (pasivum) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky snížený o převzaté závazky,<sup>5</sup>
- i) dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy<sup>6</sup> pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.

## 3.2 Dlouhodobý hmotný majetek – vymezení dle IAS/IFRS

### 3.2.1 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Cílem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost rozeznat investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic. Základní problémy při účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v uznání aktiv, určení jejich účetních hodnot a ve vztahu k nim určení odpisových sazeb a snížení hodnot<sup>7</sup>.

Na dlouhodobý hmotný majetek, který je v IFRS označován jako majetek užívaný vlastníkem, se vztahuje *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení*. Pro vymezení majetku, jenž je předmětem IAS 16, je vhodné tuto oblast vymežit tzv. negativně, tedy uvést, na jaký majetek se IAS 16 nevztahuje:

- na dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji<sup>8</sup>,

<sup>5</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8.vyd. : ANAG, spol, s r.o., 2008. 958 s.ISBN 978-80-7263-437-8., str.84-86

<sup>6</sup> Např. zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 16 zákona č. 76/2002 Sb., o integrované prevenci a omezení znečištění, o integrovaném registru znečišťování a o změně některých zákonů (zákon o integrované prevenci), zákon č. 50/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:CS:PDF>

<sup>8</sup> Tuto problematiku řeší *IFRS 5 Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti*.

- na dlouhodobý hmotný majetek, který má charakter investic do nemovitostí. Jedná se např. o budovy určené k pronájmu či pozemky držené za účelem zhodnocení kapitálu<sup>9</sup>,
- na biologická aktiva, která řeší *IAS 41 Zemědělství*,
- na majetek, který je výsledkem průzkumu nerostných zdrojů (např. ropné vrty a podobně), který řeší *IFRS 6 Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů*,
- na vlastní zásoby nerostných zdrojů.<sup>10</sup>

### 3.2.2 Obsah IAS 16

*IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení* se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceněním v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, odpisováním a vyřazením. Standard také obsahuje velmi detailní a rozsáhlé požadavky na zveřejnění údajů o tomto majetku v příloze k účetní závěrce.

Tento standard byl poprvé použit v roce 1982. První verze standardu vstoupila v platnost v roce 1983 pod názvem *Účtování pozemků, budov a zařízení*. V roce 1993 byl standard novelizován. Novelizovaná verze vstoupila v platnost v roce 1995 již pod názvem *Pozemky, budovy a zařízení*. K poslední novele došlo 18.12.2003. Tato novela vstoupila v platnost 1.1.2005. Od té doby nebyl standard novelizován, byly do něj pouze promítnuty změny a úpravy ostatních standardů.<sup>11</sup>

### 3.2.3 Uznání pozemků, budov a zařízení jako položek aktiv

Pozemky, budovy a zařízení se uznají jako aktivum, pokud splňují následující definici aktiv která je uvedena v *Koncepčním rámci*. Tedy pokud:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do společnosti,
- pořizovací cena položky je spolehlivě určitelná, a
- vykazované aktivum je výsledkem minulých událostí.

Kritéria pro uznání pozemků, budov a zařízení v rozvaze uvádějí za jakých okolností lze pozemky, budovy a zařízení vykazovat jako aktiva v rozvaze. Zde je však

<sup>9</sup> Tuto problematiku řeší *IAS 40 Investice do nemovitostí*.

<sup>10</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 219

<sup>11</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 220

nutno si uvědomit, že v okamžiku, kdy tato kritéria přestanou platit, je nutno majetek z rozvahy vyřadit. To se provádí jednorázovým odpisem zůstatkové hodnoty majetku do nákladů.

IFRS nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení pozemků, budov a zařízení do dlouhodobých aktiv, její stanovení je součástí účetní politiky podniku. Náhradní díly jsou podle IFRS ve většině případů chápány jako zásoby a jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby. Významné náhradní díly jsou však klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud společnost očekává, že budou užívány déle než jedno účetní období. Standard uvádí, že pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, posuzuje se každá část odděleně. Jako příklad uvádí standard letadlo a jeho motory. Dalšími příklady uvedenými přímo v IFRS jsou letadlo a jeho interiér (sedačky, kuchyňka) nebo pec a její vyzdívka.<sup>1213</sup>

### 3.2.4 IAS 40 Investice do nemovitostí

Problematikou identifikace, oceňování a prezentace investic do nemovitostí a souvisejících požadavků na zveřejňování této oblasti se zabývá *IAS 40 Investice do nemovitostí*. Jedná se o investice do aktiv, která společnost sama nevyužívá, proto je nutno tyto investice odlišovat od majetku užívaného vlastníkem, který je upraven *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení*. Investice do nemovitostí bývají proto někdy nazývány „pasivní investice“, aby se odlišily od ostatního, aktivně využívaného majetku.

Tento standard byl poprvé přijat v roce 2000. První verze standardu vstoupila v účinnost v roce 2001. Dne 18.12.2003 byl standard novelizován. Novelizovaná verze vstoupila v účinnost 1.1.2005. Od té doby nebyl standard novelizován, byly do něj pouze promítnuty změny v ostatních standardech. Významněji se ho dotkl pouze projekt vedoucí ke každoročním úpravám IFRS. Výsledkem tohoto projektu byla změna v posuzování investic do nemovitostí v době jejich výstavby.

IAS 40 se vztahuje na uznání, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí včetně oceňování nároků na užívání majetku drženého v rámci operativního leasingu v účetní závěrce nájemce, o němž je účtováno jako o finančním leasingu, a na oceňování investic do nemovitostí v účetních závěrkách pronajímatelů, které jsou

---

<sup>12</sup> Vyzdívku je nutno v určitých časových intervalech odstranit a vystavět zcela novou, kdežto konstrukce pece má daleko větší životnost.

<sup>13</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : I.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 220 -221.

poskytovány nájemci v rámci operativního leasingu. Standard se nevztahuje na situace, které jsou předmětem *IAS 17 Leasingy*. Neupravuje tedy situace, jako je:

- klasifikace leasingu jako finančního nebo operativního
- uznání výnosů z leasingu investic do nemovitostí (viz IAS 18)
- oceňování nároků na užívání majetku držených v rámci leasingu u nájemce, o nichž je účtováno jako o operativním leasingu,
- oceňování čisté investice do finančního leasingu v účetní závěrce pronajímatele,
- účtování prodeje a zpětného leasingu,
- zveřejňování finančního a operativního leasingu.

Dále se standard nevztahuje na biologická aktiva, která se vztahují k zemědělské aktivitě, a na nerostné zdroje.<sup>14</sup>

Pokud účtujeme o dlouhodobém hmotném majetku, je v rámci IFRS nutno rozlišovat, zda jde o majetek užívaný vlastníkem nebo o investici do nemovitostí.<sup>1516</sup>

Investice do nemovitostí je držena za účelem získání výnosu z nájemného nebo dosažení kapitálového výnosu z jejího zhodnocení. Peněžní toky z investice do nemovitostí jsou generovány samostatně, nezávisle na ostatních aktivech společnosti. Tento fakt je základním rysem investice do nemovitostí a odlišuje ji od nemovitostí používaných pro vlastní potřebu. Na nemovitosti držené pro vlastní potřebu společnosti je aplikován standard *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení*.

Investicí do nemovitostí je například:

- pozemek, který je držen ze spekulativních důvodů na růst jeho tržní ceny,
- pozemek, u kterého podnik ještě nestanovil budoucí využití,
- budova ve vlastnictví podniku, která je v současné době prázdná ale kterou podnik má v úmyslu pronajmout prostřednictvím operativního leasingu
- majetek, který je stavěn nebo vyvíjen proto, aby se z něj v budoucnu stala investice do nemovitostí.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 343

<sup>15</sup> Toto je však pouze jedno z nutných rozlišení. Kromě IAS 16 a IAS 40 může také dlouhodobý majetek spadat pod *IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti*.

<sup>16</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 344

Naproti tomu, podle IAS 40 investicemi do nemovitostí nejsou:

- pozemky a budovy, které se nakupují a prodávají v rámci běžného obchodu s nemovitostmi, v tomto případě mají tyto nemovitosti formu zásoby a vztahuje se na ně *IAS 2 Zásoby*,
- budovy, které společnost staví na základě objednávky druhé smluvní strany, v tomto případě jde o stavební smlouvu podle *IAS 11 Dlouhodobé zakázky*,
- majetek, který je užíván vlastníkem a majetek, který má do budoucna sloužit jako majetek užívaný vlastníkem,
- majetek, který společnost drží za účelem rekonstrukce a následně jej bude sama užívat,
- majetek, který společnost pronajímá vlastním zaměstnancům (např. podnikové byty a ubytovny), a to bez ohledu na to, zdali zaměstnanci platí tržní nájemné či nikoliv,
- majetek užívaný vlastníkem, který má být vyřazen či prodán,
- do konce roku 2008 nebyl investicí do nemovitostí majetek, který byl v procesu výstavby, a to i v případě, když měl v budoucnu sloužit jako investice do nemovitostí,
- majetek, který společnost pronajímá druhé smluvní straně formou finančního leasingu.

V některých případech je velmi obtížné určit, zda se má o majetku účtovat jako o investici do nemovitostí nebo jako o majetku užívaném vlastníkem.<sup>18</sup>

Jako další pomocné kritérium pro klasifikaci budovy jako investice do nemovitostí může posloužit například úvaha do jaké míry je v této nemovitosti angažován sám vlastník.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=91105>

<sup>18</sup> Může se například jednat o budovu, která je držena spíše z důvodu pronájmu a kapitálového zhodnocení, avšak v její části jsou také kanceláře společnosti. Pokud by tato část mohla být prodána samostatně, nebyl by problém s jejím oddělením. Pokud se však tato část samostatně prodat nedá, vyplývá z IAS 40, že se má budova posuzovat jako investice do nemovitosti za předpokladu, že společnost využívá její nevýznamnou část. Pokud by však část užívaná společností tvořila podstatnou část budovy, je nutno budovu posuzovat jako majetek užívaný vlastníkem.

<sup>19</sup> Například hotel, který společnost provozuje, fakticky pronajímá ubytovaným, protože se však jedná o provoz vlastníka, kde provádí svoji činnost, nelze hotel považovat za investici do nemovitostí. Naproti



## 3.3 Ocenění majetku dle ČÚS

### 3.3.1 Ocenění pořizovací cenou

Pořizovací cenou dlouhodobého majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně vedlejších pořizovacích nákladů.

Vedlejší pořizovací náklady specifikuje vyhláška k podvojnému účetnictví a jedná se zejména o tyto náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku a s jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání:

- clo, montáž a doprava,
- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky a jiné úřední výlohy, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce),
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě, poplatků za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- výdaje na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce (včetně variantních řešení a rozpočtu), pokud součástí investice bylo vypracování několika projektů a variantních řešení, zahrnují se všechny výdaje s nimi spojené do pořizovací ceny investice,
- umělecká díla tvořící součást stavebních projektů,
- zařízení stavenišť,
- odstranění porostu a terénní úpravy,
- platby za licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování dlouhodobého majetku,
- zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby a náklady spojené s likvidací těchto staveb (např. bourací práce),
- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování výstavby. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů,

---

tomu společnost, která pronajímá kancelářskou budovu formou operativního leasingu, klasifikuje tuto budovu jako investici do nemovitostí i přesto, že v této budově jistě, nikoliv však podstatně činnosti sama vykonává.

- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi nebo nájemci nemovitosti za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost a ekologickou újmu v souvislosti s výstavbou nebo pořízením dlouhodobého majetku,
- úroky z úvěrů a půjček, popř. z jiných peněžních závazků, pokud tak účetní jednotka rozhodne, atd.

Jednoznačně se do pořizovací ceny nezahrnují tyto položky:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů, účtované na účtu 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení, peněžní náhrady škody související s investiční výstavbou,
- náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- náklady na nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá stavba
- náklady na vybavení pořizované investice zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizované investice do užívání,
- náklady na opravy a udržování hmotného dlouhodobého majetku,
- daně spojené s pořízením hmotného majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitosti,
- kurzové rozdíly,
- úroky z úvěrů, pokud účetní jednotka rozhodne o jejich účtování do finančních nákladů,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu.

### 3.3.2 Ocenění vlastními náklady

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky, tj. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, ale také za pomoci externích subdodávek.

Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých nákladů (výrobní režie, popř. podíl správní režie v případě dlouhodobé výstavby).

### 3.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Reprodukční cenou se oceňuje:

- hmotný dlouhodobý majetek nabytý darováním
- bezúplatně nabyté předměty (hmotný dlouhodobý majetek) po skončení finančního leasingu, souvztažně je účtováno na účet opravek (předměty předané úplatně se účtují v kupní ceně),
- hmotný dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví nezachycený (inventární přebytky), souvztažně na účet opravek,
- vklad dlouhodobého majetku,

Z hlediska účetnictví stačí obvykle pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad, avšak daňové předpisy často požadují buď znalecký odhad nebo cenu.<sup>20</sup>

## 3.4 IAS 16 Oceňování pozemků, budov a zařízení

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Tato cena obsahuje:

- cenu pořízení včetně cla a nevratných daní po odečtení obchodních slev a rabatů,
- veškeré přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat způsobem zamýšleným vedením,
- odhad nákladů spojených s demontáží a odstraněním majetku a obnovou místa, na kterém je situován. Tato povinnost vznikne společnosti buď v době, kdy je majetek pořizován nebo jako důsledek užívání majetku v průběhu určitého období z jiných důvodů než je výroba zásob v průběhu tohoto období.

Jako příklad ostatních přímo přiřaditelných nákladů, které jsou součástí pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení uvádí IAS 16:

- částky zaměstnaneckých požitků, které přímo vyplývají z výstavby nebo pořízení pozemků, budov a zařízení,
- náklady na přípravu místa,
- náklady na přepravu a manipulaci,

---

<sup>20</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8.vyd. : ANAG, spol, s r.o., 2008. 958 s.ISBN 978-80-7263-437-8., str.98 – 103.

- náklady na instalaci a montáž,
- náklady na testování, zda aktivum funguje správně, snížené o čisté výtěžky z prodeje položek vyrobených v době uvádění aktiva do příslušného místa a podmínek,
- náklady na profesní odborníky.

Položky, které nejsou dle IAS 16 součástí pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení:

- náklady na otevření nového zařízení,
- náklady na představení nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamní a propagační aktivity),
- náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě nebo s novou skupinou zákazníků,
- administrativní a jiné všeobecné režijní náklady.

Dále nejsou součástí pořizovací ceny částky, které vznikly při užívání nebo přemístění majetku. Jedná se např. o:

- náklady vzniklé v době, kdy majetek, který je již schopný fungovat způsobem zamýšleným vedením, nebyl dosud uveden do provozu nebo nefunguje na plnou kapacitu,
- počáteční provozní ztráty, například ty, které vznikly v době, kdy se teprve tvoří poptávka po produkci získané z daného majetku,
- náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo všech operací společnosti.<sup>21</sup>

### 3.5 Ocenění podle IAS 40

Investice do nemovitostí se vykáže jako aktivum, pokud splňuje definici aktiv (je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s investicí do nemovitostí poplyne do společnosti a náklady na investici do nemovitostí mohou být spolehlivě určeny).

Investice do nemovitostí se prvotně ocení v pořizovací ceně, která obsahuje i vedlejší náklady spojené s pořízením (například právní poplatky nebo daně z převodu nemovitostí a podobně).

---

<sup>21</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : I.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 221 – 222.

Pokud je majetek pořízen ve vlastní režii, oceňuje se na úrovni přímých nákladů plus režie, která je přiřazena na zdůvodnitelném základě. V případě odložené platby je pořizovací cenou částka, která by byla zaplacená okamžitě v hotovosti. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou platbou je účtován do nákladů jako úrok po dobu úvěru.

Součástí pořizovací ceny investic do nemovitostí naopak nejsou:

- náklady na záběh,
- provozní ztráty vzniklé před tím, než investice do nemovitosti dosáhne plánovanou úroveň využití,
- abnormální množství odpadového materiálu, práce nebo jiných zdrojů vzniklých při výstavbě nebo přípravě majetku.

Pořizovací cena nároku na užívání majetku drženého v rámci leasingu a klasifikovaného jako investice do nemovitosti se určuje podle *IAS 17 Leasingy*, což znamená, že je aktivum vykázáno v nižší částce z fair value majetku a současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Stejná částka je pak vykázána jako závazek.

Pokud je investice do nemovitosti získána směnou za jin nepeněžní aktivum, je pořizovací cena této investice do nemovitosti rovna její fair value za předpokladu, že:

- směnná transakce má komerční podstatu
- fair value obou aktiv je spolehlivě měřitelná.<sup>22</sup>

### 3.6 Odpisy dle ČÚS

Účetní jednotky, které mají vlastnické právo k majetku, o tomto majetku účtují a odpisují ho (§28 odst. 1 zákona o účetnictví) v souladu s odpisovým plánem.

Hmotný dlouhodobý majetek se odepisuje nepřímým způsobem formou oprávek a na podkladě odpisového plánu. Tento plán si podnik stanoví pro jednotlivé předměty, popř. skupiny předmětů v závislosti na způsobu jejich využití a kalkulačních metodách. V odpisovém plánu je stanoven způsob odpisování, doba upotřebitelnosti a odpisová sazba pro jednotlivé odpisové skupiny, do nichž jsou jednotlivé složky dlouhodobého majetku zařídovány. Účetní odpisy by tedy měly odpovídat konkrétní ekonomické realitě v dané účetní jednotce. Odpisy vypočtené podle odpisového plánu se označují jako účetní odpisy a jsou zaznamenány vy účetnictví účetní jednotky. Sazby účetních odpisů si stanoví účetní jednotka sama. Za předpokládanou dobu odpisování by měla

---

<sup>22</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : I.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., str. 346 – 347.

být odepsána do nákladů celá cena, v níž je majetek oceněn v účetnictví. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruna nahoru.

Dlouhodobý hmotný majetek je rozdělen dle zákona o dani z příjmu do odpisových skupin. Pro každou skupinu platí minimální doba pro odepisování. Odepisování lze přerušit.

Odpisování se dělí na rovnoměrné a zrychlené. Účetní jednotka u každého nového majetku si může vybrat, jaký způsob odepisování zvolí. Následně ho ale musí u konkrétního majetku zachovat až do ukončení odepisování.

Zákon o dani z příjmu stanoví:

- zatřídění dlouhodobého majetku do šesti odpisových skupin,
- způsoby odepisování dlouhodobého majetku (rovnoměrně neboli lineárně, zrychleně neboli degresivně),
- roční odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování a koeficienty pro zrychlené odepisování jednotlivé odpisové skupiny,
- postup výpočtu rovnoměrných odpisů a odpisů zrychlených,
- zvolený způsob odepisování se nesmí během odepisování měnit.

Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku:

Odpisová skupina	Doba odepisování	Příklad DHM
1	3 roky	Počítače a kancelářská technika, nástroje a nářadí
2	5 let	Většina pracovních strojů, nákladní automobily, traktory, autobusy, osobní a dodávková vozidla
3	10 let	Stroje oceláren, parní kotle, tramvaje, vozy metra
4	20 let	Věže, stožáry, budovy z lehkých hmot, plynovody, energetická výrobní díla
5	30 let	Budovy a haly pro průmysl, zemědělství a stavebnictví, byty, nebytové prostory, mosty, silnice a dálnice, vodní díla
6	50 let	Administrativní budovy, obchodní domy, školy, hotely

Rovnoměrný způsob odepisování vychází z odpisových sazeb a v účetních obdobích předpokládá odepisování stále stejné částky odpisů po celou dobu odepisování, pokud účetní jednotka nepoužívá různé sazby pro jednotlivé časové úseky. Platí:

$$\text{ODPIS V KČ} = \text{vstupní cena v Kč}/100 * \text{odpisová sazba v procentech}$$

3.6 Zrychlené způsob odepisování - zpočátku se odepisuje vyšší částka, která postupně klesá. Postupné snižování částky odpisů je dáno vyšší hodnotou koeficientu pro zrychlené odepisování. Základem pro výpočet odpisů je v 1. roce vstupní cena, v dalších letech zůstatková cena a koeficient odepisování.

### 3.6.1 Majetek vyloučený z odepisování

- umělecká díla, nejsou-li součástí stavby, výstavní soubory, knihovní fondy,
- movitá kulturní památka,
- inventarizační přebytky nalezené při inventarizaci,
- pozemky,
- bezúplatně převedený majetek z finančního leasingu – náklady související s pořízením nepřevyší 40 000Kč,
- meliorace,
- povinně bezúplatně převzatý majetek,
- majetek k zajištění závazku.<sup>23</sup>

## 3.7 Odpisy dle IAS16

Pro určení odpisů budov a zařízení se uplatňuje tzv. komponentní přístup, tj. jednotlivé složky dlouhodobého majetku se odpisují samostatně. Tento požadavek má pak za důsledek to, že IFRS neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku.<sup>24</sup>

Kromě požadavku na komponentní přístup uvádí standard obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů. Částka odpisů se systematicky alokuje během doby použitelnosti. Použitá metoda by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užitky plynoucí z aktiva využívány společností. Odpis by se měl účtovat jako náklad, s výjimkou, kdy je zahrnut do účetní hodnoty jiného aktiva. Tato část IAS 16 se vztahuje i na určení odpisů předmětu finančního leasingu u nájemce. *IAS 17 Leasingy* v této souvislosti odkazuje právě na *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení*.

Jako vhodné odpisové metody uvádí standard:

- lineární metodu,

<sup>23</sup> <http://podnikatele.karlovyvary-region.eu/podnikani/odpisovani-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku>

<sup>24</sup> Viz IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

- metodu snižujícího se základu,
- metody výkonové.

IAS 16 uvádí, že při výpočtu odpisů by měla společnost vzít v úvahu případnou zbytkovou hodnotu daného aktiva. Proto při výpočtu odpisů nevychází z pořizovací ceny aktiva, nýbrž definuje tzv. odpisovou základnu aktiva.

Tuto hodnotu je však nutno brát v úvahu v situacích, kdy společnost plánuje aktivum vyřadit v době, kdy ještě zřetelně nebude končit jeho životnost, nebo v situacích, kdy je zbytková hodnota tak vysoká, že přímo neguje požadavek odpisování jako takový.<sup>25</sup>

### 3.7.1 Odpisové metody dle IAS 16

Odpisové metody lze rozdělit do dvou skupin:

- a) metody založené na čase a
- b) metody založené na výkonu využití aktiva.

#### **Metody založené na čase**

*Lineární metoda* - odpisy jsou počítány podle vzorce:

$$\frac{\text{pořizovací cena (nebo částka nahrazující pořizovací cenu) - zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

*Zrychlené odpisy* – u těchto odpisů je odpis větší v počátečních letech využívání aktiva a postupně se snižuje.

*Metoda zmenšujícího se základu* - tato metoda pracuje s odpisovou sazbou, která je určitým násobkem lineární sazby. Touto sazbou je násobena zůstatková hodnota aktiva.<sup>26</sup>

*Metoda SYD* – tato metoda je metodou vedoucí ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na jejich klesajícím podílu z odpisové základny (pořizovací cena minus hodnota při vyřazení). Příslušný podíl vypočteme jako počet let, která zbývají do konce

<sup>25</sup> Příkladem mohou být nemovitosti v lukrativních částech měst, jejichž cena by při případném prodeji byla daleko vyšší než jejich historická cena v účetnictví.

<sup>26</sup> Např. metoda DDB (Double Declining Balance Method) – pracuje s dvojnásobkem lineární sazby.



životnosti aktiva od počátku daného roku, děleno součtem počtu let životnosti aktiva, která zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku. Na konci odhadnuté doby životnosti majetku se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení.

### **Metody založené na výkonu aktiva**

Odpisy mohou být založeny též na počtu jednotek produkce, který se pomocí aktiva vyrobí v daném období.<sup>27</sup>

Metody založené na výkonu aktiva jsou nejlépe vhodné například pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost určit množstvím vyrobených výstupů.

Odpis vypočteme:

**Odpis založený na výkonu** = odpisová sazba x množství produkce vyrobené  
za období

kde

**Odpisová sazba** = pořizovací cena – hodnota při vyřazení/ odhadované množství produkce, které se získá z daného aktiva po dobu jeho životnosti

## **3.8 Rozdíly mezi IFRS a CAS v oblasti DHM**

### **3.8.1 Uvedení do užívání**

*CAS* – klade důraz na splnění právních požadavků při zařazování (např. kolaudace, zařazovací protokol). Datum zařazení ovlivňuje počátek odpisování.

*IFRS* – odpisování je zahájeno okamžikem uvedení do užívání.

### **3.8.2 Výchozí ocenění**

*CAS* – výchozí ocenění je v pořizovací ceně. Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu nejsou součástí pořizovací ceny. Pořizovací cena se nediskontuje.

*IFRS* – výchozí ocenění je v pořizovací ceně. Zahrnují se i náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu (musí splňovat podmínku pro tvorbu rezervy).

---

<sup>27</sup> IAS 16 zde hovoří o metodě počtu jednotek (Sum of the Units Method).

Pokud je platba za aktivum odložena, pořizovací cenu je nutno diskontovat na současnou hodnotu.

→ IAS 16

### 3.8.3 Odpisování

*CAS* – zbytková hodnota je již definována, používá se jako alternativa. Komponentní odpisování je povoleno jako alternativa.

*IFRS* – aktiva se odpisují do zbytkové hodnoty. Je vyžadováno komponentní odpisování.

→ IAS 16

### 3.8.4 Přehodnocení doby životnosti a zbytkové hodnoty

*CAS* – neupravuje se.

*IFRS* – specificky vyžadováno přehodnocení doby použitelnosti, zbytkové hodnoty a metody odpisování minimálně jednou za účetní období.

→ IAS 16, IAS 8

### 3.8.5 Náklady na zásadní generální opravy a revize

*CAS* – obvykle se účtují do nákladů v období kdy byly vynaloženy nebo se na ně tvoří rezerva.

*IFRS* – jedná se o pravidelně se opakující opravy a revize. Vzniklé náklady se aktivují do rozvahy jako samostatné aktivum a odpisují se do doby další generální opravy a revize.

→ IAS 16

### 3.8.6 Náhradní díly

*CAS* – jsou zařazeny jako zásoby a účtovány do spotřeby v okamžiku jejich použití.

*IFRS* – významné náhradní díly s dobou použitelnosti delší než jeden rok jsou vedeny jako hmotný majetek (komponenta) a odpisují se.

→ IAS 16

### 3.8.7 Přecenění na reálnou hodnotu

*CAS* – není povoleno.

*IFRS* – po skončení výchozího ocenění podnik může oceňovat položky pozemků budov a zařízení v reálné hodnotě snížené o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Vybrané účetní pravidlo musí být aplikováno na celou třídu aktiv. Není možno provádět selektivní přecenění. Přecenění musí být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby se účetní hodnota aktiv významně nelišila od reálné hodnoty. Zvýšení přecenění je obvykle promítnuto do položky „Fond z přecenění“, která je součástí vlastního kapitálu. Přecenění má vliv na výpočet odložené daně.

→ IAS 16

### 3.8.8 Finanční leasing

*CAS* – aktiva najatá formou finančního leasingu se vykazují jako hmotný majetek v účetní závěrce pronajímatele (vlastníka).

*IFRS* – aktiva najatá formou finančního leasingu se vykazují jako hmotný majetek v účetní závěrce (u nájemce).

→ IAS 17

### 3.8.9 Zpětný leasing

*CAS* – účtuje se o něm jako o prodeji.

*IFRS* – aplikuje se princip podstaty transakce nad právní formou. V případě zpětného finančního leasingu nedochází k prodeji aktiva, ale pouze k jeho přecenění na reálnou hodnotu. V případě zpětného operativního leasingu dochází k prodeji aktiva. Standard stanovuje pravidla pro účtování zisků ztrát ze zpětných operativních leasingů.

→ IAS 17

### 3.8.10 Investice do nemovitostí

*CAS* – tato kategorie není definována.

*IFRS* – představuje nemovitost (pozemek nebo budovu nebo jejich část) drženou (vlastníkem nebo nájemcem v případě finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo z kapitálového zhodnocení, spíše než při:

- používání ve výrobě nebo dodání zboží či služeb,
- používání pro administrativní účely.

- pro prodej v běžném chodu podniku.

Tato nemovitost generuje peněžní toky nezávislé na ostatních aktivech podniku. Výchozí ocenění investice do nemovitostí je vždy v pořizovací ceně. Následné ocenění je buď v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty nebo v reálné hodnotě. Rozdíl mezi reálnou hodnotou v jednotlivých letech se promítá do výsledovky.

→ IAS 40

### 3.8.11 Aktiva držaná k prodeji

*CAS* – tato kategorie není definována.

*IFRS* – je skupina aktiv, která mají být vyřazena (prodejem nebo jinak) jako skupina v jediné transakci, a závazky, které se k těmto aktivům přímo vztahují a které budou součástí transakce. Takto klasifikovaná aktiva se neodepisují a oceňují se v částce nižší z reálné hodnoty minus náklady na prodej a účetní hodnoty.

→ IFRS 5

### 3.8.12 Snížení hodnoty aktiv

*CAS* – přechodní snížení hodnoty majetku se vyjadřuje opravnými položkami. Trvalé snížení hodnoty majetku se vyjadřuje odpisy.

*IFRS* – aktivum má být v účetnictví oceněno částkou, která je nižší nebo rovna zpětně ziskatelne částce. Tato částka představuje hodnotu, kterou aktivum může po dobu použitelnosti vyprodukovat, a to buď v průběhu užívání (hodnota z užívání) nebo při prodeji (reálná hodnota minus náklady na prodej). Zpětně ziskatelná částka je ta, která je vyšší. Pokud zpětně ziskatelná částka je nižší než účetní hodnota aktiva dochází ke snížení hodnoty aktiva.

→ IAS 36

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

### 4.1 Seznámení s podnikem

Společnost LEXTON s.r.o. (dále jen „společnost“) byla založena jako společnost s ručením omezeným dne 27. října 2008 a vznikla zapsáním do obchodního rejstříku Městským soudem v Praze dne 27. října 2008. Předmětem podnikání společnosti je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem; výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Sídlo společnosti je na Praze 1.

Hlavní činností společnosti je pronájem pozemků a administrativní budovy, jejichž je vlastníkem.

Společnost vede účetnictví dle českých předpisů, ale i dle mezinárodních standardů.

Pro potřeby účtování o dlouhodobém hmotném majetku má společnost k dispozici následující směrnice:

### 4.2 Vnitřní směrnice

#### 4.2.1 Evidence dlouhodobého hmotného majetku a jeho odepisování dle ČÚS

##### **Klasifikace majetku**

- Hmotným majetkem se pro účely této směrnice rozumí movité samostatné věci a soubory movitých věcí, s výjimkou zásob a dále nemovitosti se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní (pořizovací cena) je vyšší než 40 000Kč a jejichž provozně technická funkce je delší než jeden rok.

##### **Oceňování dlouhodobého majetku**

- Majetek se oceňuje pořizovacími cenami. Součástí pořizovací ceny je cena pořízení, náklady s pořízením související, tj. doprava, montáž atd. Součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku nejsou úroky z úvěrů. Majetek pořízený za cizí měnu se oceňuje přepočtem cizí měny na Kč ke dni uskutečnění účetního případu měsíčním kurzem ČNB.

### **Pořízení dlouhodobého majetku**

- Pořízení DM se účtuje na účet 042, při uvedení do užívání se účtuje na účtovou skupinu 02.

### **Zařazení hmotného majetku do majetkové evidence**

- Podle věcně ověřené originální dodavatelské faktury, týkající se majetku, vystaví pověřený pracovník platební příkaz pro její zaplacení a operace se zaúčtuje. Pracovník pověřený vedením majetkové evidence majetek zavede do programové evidence majetku a vystaví na majetek inventární kartu, která obsahuje pořizovací cenu, typ majetku, datum zařazení do užívání, zařazení do odpisové skupiny, roční odpisovou sazbu, způsob odpisování, inventární číslo a inventární místo, kde bude majetek fyzicky zařazen.

### **Obecné vymezení odpisů**

- Odpisy majetku slouží ke skutečnému vyjádření postupného opotřebování a snižování hodnoty hmotného a nehmotného majetku. Výdaje spojené s pořízením majetku lze do nákladů zahrnout pouze prostřednictvím odpisů. Tento postup vychází z § 28 Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví.
- Pro potřeby účetnictví společnost vychází z účetních odpisů. Pro sestavení daňového přiznání jsou tyto účetní odpisy porovnány s daňovými odpisy stanovenými dle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., a rozdíly, vč. rozdílů daňových a zůstatkových cen, jsou zohledněny v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za příslušné období.
- Z odepisování hmotného majetku jsou zcela vyloučeny pozemky, umělecká díla, jež jsou hmotným majetkem a nejsou součástí staveb a budov, dále inventarizační přebytky zjištěné na základě provedené inventarizace, hmotný movitý majetek.

### **Účetní odpisy**

- Při stanovení účetních odpisů hmotného a nehmotného majetku společnost vychází z pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám používání
- Předpokládaná doba životnosti je stanovena takto:

<b>Hmotný majetek</b>	<b>Počet let *</b>
Dopravní prostředky	4
Prostředky výpočetní techniky (hardware)	4
Vybavení kanceláří – nábytek	8
Stroje, přístroje a zařízení	4 - 8
Oplocení	20
Trezory, pancéřové skříně	12 -15
Budovy administrativní	50
Budovy výrobní	30

\* Pozn. V případě, že není zcela jednoznačné stanovení doby životnosti pro jednotlivý konkrétní majetek, popř. se jedná o takový majetek, u kterého se dá předpokládat rozdílná míra opotřebení oproti obecně stanovené pro daný typ majetku, stanoví se předpokládaná doba životnosti v součinnosti s konkrétními zaměstnanci využívající daný majetek.

- Odpisování se provádí v souladu s odpisovým plánem, který je sestaven jako podklad pro vyčíslení opravek odpisovaného majetku v průběhu jeho užívání. Odpisovat lze pouze do výše pořizovací ceny.
- Odpisování je zahájeno v měsíci následujícím po měsíci zaevidování majetku a jeho uvedení do používání a ukončeno v měsíci vyřazení daného majetku. V případě provedeného technického zhodnocení, které se stává součástí odepisovaného majetku se doba odepisování stanoví od měsíce uvedení technického zhodnocení do užívání.
- Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

#### **Postup při výpočtu ročního odpisu je následující**

Výpočet odpisové sazby (%) =  $100/\text{doby životnosti}$

Měsíční odpis =  $1/12$  ročního odpisu

#### **Účtování odpisů**

551/081 odpis budovy

551/082 odpis samostatných movitých věcí (stroj, automobil)

551/089 odpis ostatního majetku

## **Vyřazení hmotného majetku**

- Vyřazení hmotného majetku se děje v zásadě následujícími způsoby:
  - likvidací a to:
    - dobrovolnou po skončení doby odepisování
    - dobrovolnou před skončením doby odepisování
    - v důsledku škod
  - prodejem
  - darováním
- Vyřazení majetku likvidací – o vyřazení majetku likvidací rozhoduje likvidační komise. Návrh na vyřazení příslušného majetku předkládá likvidační komisi pracovník evidence majetku. Likvidační komise posoudí oprávněnost požadavku a uzná-li jej, určí majetek k vyřazení. Na základě protokolu likvidační komise s vyřazením příslušného majetku z evidence, je předložen vedení společnosti ke schválení návrh na způsob fyzické likvidace příslušného majetku. Po schválení způsobu fyzické likvidace majetku vedením společnosti, je majetek vyřazen z majetkové evidence a kopie protokolu je předložena účetnímu k vyřazení. Na vyřazovací protokol je uveden název a inventární číslo majetku, inventární místo, datum vyřazení.
- Vyřazení prodejem – v případě prodeje hmotného majetku je postup stejný. Cenu stanoví vedení společnosti, účetní vystaví fakturu na odprodaný majetek a fakturu zaúčtuje a založí.
- Vyřazení majetku darováním – postup při vyřazení majetku darováním je obdobný, jako v případě prodeje. Rozdíl je, že příslušný pracovník předá vyřazovací protokol právníkovi, který vystaví darovací listinu s příslušnými údaji. Darovací listinu musí příjemce stvrdit podpisem statutárního orgánu. Kopii darovací listiny je předána účetnímu.

## **Inventarizace hmotného majetku**

- Inventarizace majetku se provádí podle platné směrnice týkající se Inventarizace a provádí se ke dne roční uzávěrky tj. k 31.12. běžného kalendářního roku.



#### 4.2.2 Vnitřní stanovení aplikace IFRS k dlouhodobému hmotnému majetku

##### **Pozemky, budovy a zařízení (IAS 16)**

- Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která společnost drží z důvodu jejich používání při poskytování služeb nebo pro administrativní účely a očekává se, že budou používány víc jak jedno účetní období.
- Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení zahrnuje:
  - Cenu pořízení včetně importních cel a daní bez nároku na odpočet, po odečtení obchodních a množstevních slev.
  - Jakékoli přímo přiřaditelné náklady na umístění, zařazení a vytvoření podmínek nutných k užívání daného aktiva společnosti (náklady na zaměstnanecké výhody, které vzniknou přímo jako důsledek vytvoření nebo pořízení majetku, náklady na přípravu místa určené k provozu, počáteční dopravní a manipulační náklady, náklady instalace a sestavení, náklady na testování funkčnosti aktiva po odečtení čistých příjmů z prodeje jakýchkoli součástí vyrobených během zařazování a testování majetku, poplatky za externí služby např. právní)
  - Počáteční odhad nákladů na rozebrání a vyřazení aktiva a uvedení místa provozu do původního stavu – závazku, který společnosti přísluší v době pořízení aktiva, nebo který vznikne v důsledku používání aktiva k jiným účelům než k výrobě zásob.
- Do hodnoty majetku se mohou kapitalizovat jen ty náklady, které s velkou pravděpodobností přinesou budoucí ekonomický užitek společnosti. Všechny ostatní výdaje jsou zaúčtovány do nákladů. Při plánované výstavbě budov (či jiných projektů) se stanoví indikátor, který by stanovil počátek výstavby a tím počátek aktivace nákladů souvisejících s výstavbou, tímto indikátorem je vydání stavebního povolení, do této doby nelze aktivovat přímo přiřaditelné náklady.
- K pořizovací ceně nelze přiřadit:
  - Náklady na nové stavební příslušenství.
  - Administrativní a ostatní nepřímé režijní náklady.

##### **Odpisy**

- Odpisy jsou účtovány do nákladů na rovnoměrné bázi po dobu odhadnuté životnosti jednotlivých položek dlouhodobého majetku. Pozemky se neodepisují.

- Metody odepisování, odhadovaná životnost a zůstatková hodnota ke konci používání se každoročně přehodnotí.

#### **Aktivace nákladů do hodnoty majetku**

- Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení (PPE = property, plant and equipment) zahrnují veškeré přímo přiřaditelné náklady na umístění, zařazení a vytvoření podmínek nutných k užívání daného aktiva společnosti. Náklady mají být přímo přiřaditelné k danému aktivu a měly by zahrnovat externí i interní náklady. Tyto náklady jsou účtovány následovně:
  - Externí náklady jsou účtované přímo do hodnoty PPE (např. cena pořízení, instalace a montáž externí firmou, atd.)
  - Interní náklady jsou účtované na příslušný účet výsledovky (dle typu nákladu) a až následně přes účet Aktivace vlastní činností do hodnoty PPE, je částka nákladů zohledněna v hodnotě PPE (např. osobní náklady, odpisy hmotného a nehmotného majetku, spotřeba materiálu, atd.).

#### **Investice do nemovitostí (IAS 40)**

- Je nutné je ocenit v reálné hodnotě. V této určené hodnotě zůstávají, neodepisují se.
- Přehodnocení reálné hodnoty se provádí jednou za rok a to k 31.12. běžného roku.
- Rozdíly ve změně reálné hodnoty se účtují výsledkově:
  - Zvýšení hodnoty – Provozní výnosy
  - Snížení hodnoty – Provozní náklady
- Zálohy na investice do nemovitostí se účtují do pohledávek.
- Jedná se o majetek držený společností spíše z důvodu příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo z obou důvodů než pro prodej v rámci běžného podnikání.

### 4.3 Analýza struktury dlouhodobého hmotného majetku

Společnost koupila k 20.1.2012 soubor nemovitostí a movitých věcí v katastrálním území hlavního města Prahy. Součástí nabytého nemovitého majetku byly budovy administrativního a výrobního charakteru a k nim náležící pozemky. Společnost také pořídila stroje. Společnost pořídila tento majetek za účelem pronájmu třetím stranám. Budova A je specifikována jako administrativní budova a byla zařazena do odpisové skupiny 6, budova M je specifikována jako výrobní budova a byla zařazena do odpisové skupiny 5. Celková cena pořízení byla 293 129 000Kč.

Označení	Název položky	Počet ks	Pořizovací cen /Kč	Odpisy – počet let
1001	Startovací vozík	1	40 000	5
1002	Vozík vysokozdvizný	1	184 000	5
1003	Zvedák elektromechanický	1	155 000	5
2001	Budova A	1	75 000 000	50
2002	Budova M	1	59 000 000	30
3001	Pozemky A	1	65 000 000	Neodepisují se
3002	Pozemky M	1	93 000 000	Neodepisují se
4001	Oplocení A	1	300 000	20
4002	Oplocení M	1	450 000	20

Prvotní zaúčtování pořízení podle české legislativy:

221 -Bankovní účet	321 - Dodavatelé
1)293 129 000	1) 293 129 000    2)293129 000

042.1 - Pořízení strojů	042.2 - Pořízení pozemků	042 - Pořízení budov
2)40 000	3)40 000	2)75 000 000    3)75 000 000
2)184 000	3)184 000	2)59 000 000    3)59 000 000
2)155 000	3)155 000	2)300 000    3)300 000
		2)450 000    3)450 000

021 - Stavby	022 - Stroje	031 - Pozemky
3)75 000 000	3)40 000	3)65 000 000
3)59 000 000	3)184 000	3)93 000 000
3)300 000	3)155 000	
3)450 000		

- 1) úhrada závazku dodavateli z běžného účtu
- 2) pořízení majetku
- 3) uvedení majetku do užívání

Z výše uvedeného plyne, že kromě pozemku, který se neodepisuje, je všechen majetek zařazen do dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného.

Stanovení odpisů za rok 2012:

Název položky	Pořizovací cena	Odpis – počet let	Roční odpis	Odpis za rok 2012
Startovací vozík	40 000	5	8 000	7 334
Vozík vysokozdvizný	184 000	5	36 800	33 734
Zvedák elektromechanický	155 000	5	31 000	28 417
Budova A	75 000 000	50	1 500 000	1 375 000
Budova M	59 000 000	30	1 966 667	1 802 779
Oplocení A	300 000	20	15 000	13 750
Oplocení M	450 000	20	22 500	20 625
Pozemky A	65 000 000	Neodepisují se	0	0
Pozemky M	93 000 000	Neodepisují se	0	0

Jelikož ve směrnici je stanoveno, že majetek je odpisován následující měsíc po zařazení, vypočteme odpisy takto:  $(\text{Roční odpis}/12) \cdot 11$

Ke konci roku se v nákladech promítne odpis ve výši 3 281 639Kč.

022 – Stroje		021 – Stavby		031 – Pozemky	
40 000		75 000 000		65 000 000	
184 000		59 000 000		93 000 000	
155 000		300 000			
		450 000			

  

082 – Oprávky ke strojům		081 – Oprávky ke stavbám		551 – Odpisy stroje	
	7 334		1 375 000	7 334	
	33 734		1 802 779	33 734	
	28 417		13 750	28 417	
			20 625		

  

551.1 – Odpisy budova	
1 375 000	
1 802 779	
13 750	
20 625	

Prvotní zaúčtování podle IAS/IFRS:

221 – Bankovní účet		321 – Dodavatelé	
	1)293 129 000	1) 293 129 000	2)293 129 000

  

042.1 – Pořízení strojů		022 – Stroje		Investice do nemovitostí	
2)40 000	3)40 000	3)40 000		2)292 750 000	
2)184 000	3)184 000	3)184 000			
2)155 000	3)155 000	3)155 000			

1) úhrada dodavateli z běžného účtu

2) pořízení strojů ve výši 379 000Kč a investic do nemovitostí ve výši 292 750 000Kč

3) zařazení strojů do užívání

Částka Investice do nemovitostí ve výši 292 750 000Kč se skládá z položek:

- Budova A – 75 000 000Kč
- Budova M – 59 000 000Kč
- Pozemky A – 65 000 000Kč
- Pozemky M – 93 000 000Kč

- Oplocení A – 300 000Kč
- Oplocení M – 450 000Kč

Jelikož byly budovy a pozemky pořízeny za účelem pronájmu třetím stranám, nikoliv z důvodu prodeje v rámci běžného podnikání, jsou tedy vykazovány jako Investice do nemovitostí podle IAS 40. Zbylé pořízené stroje byly zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku, který je odepisován stejně jako v CAS okruhu.

Stanovení odpisů za rok 2012:

<b>Název položky</b>	<b>Pořizovací cena</b>	<b>Odpis – počet let</b>	<b>Roční odpis</b>	<b>Odpis za rok 2012</b>
Startovací vozík	40 000	5	8 000	7 334
Vozík vysokozdvizný	184 000	5	36 800	33 734
Zvedák elektromechanický	155 000	5	31 000	28 417
Budova A	75 000 000	IAS 40 – neodepisuje se	0	0
Budova M	59 000 000	IAS 40 – neodepisuje se	0	0
Oplocení A	300 000	IAS 40 – neodepisuje se	0	0
Oplocení M	450 000	IAS 40 – neodepisuje se	0	0
Pozemky A	65 000 000	IAS 40 – neodepisuje se	0	0
Pozemky M	93 000 000	IAS 40 – neodepisuje se	0	0

Ke konci roku se v nákladech promítne odpis ve výši 69 485Kč.

V tomto roce také společnost počítá s budoucí generální opravou strojů, která bude v předpokládané výši 200 000Kč.

Zaúčtování podle české legislativy:

Společnost začne tvořit na tuto opravu rezervu po dobu dvou let, tzn. ve výši 100 000Kč za rok. Rezerva se musí tvořit na samostatný účet v bance. Peněžní prostředky z tohoto účtu mohou být společností použity pouze na opravu, kvůli které byla rezerva vytvořena.

45 – Rezervy	55 – Rezervy
1)100 000	1) 100 000

1) tvorba rezervy v roce 2012 ve výši 100 000Kč

Zaúčtování podle IAS/IFRS:

V ČR jsou tvořeny rezervy na opravy dlouhodobého majetku (tyto rezervy jsou dokonce při splnění podmínek daných zákonem o rezervách daňově uznatelnými výdaji), uvedenou rezervu však nelze dle IFRS uznat jako závazek a její tvorba není v souladu s IAS 37, v IFRS okruhu se tedy žádná rezerva na opravu tvořit nebude.

Společnost k 30.10.2012 koupila administrativní budovu (Budova C) v hodnotě 55 000 000Kč s úmyslem tuto budovu první dva roky pronajímat a v roce 2015 ji prodat. Tato budova má celkem 5 pater a z toho 2 patra bude společnost využívat pro své účely.

Zaúčtování podle české legislativy:

221 –Bankovní účet	321 – Dodavatelé
2)55 000 000	2) 55 000 000      1)55 000 000

042 – Pořízení stavby		021 – Stavby	
1) 55 000 000	3)55 000 000	3)55 000 000	

- 1) zaúčtování pořízení budovy na základě přijatého dokladu
- 2) úhrada závazku z běžného účtu
- 3) zařazení majetku do užívání

Odpisy jsou u administrativní Budovy C stanoveny následně:

Název položky	Pořizovací cena	Odpis – počet let	Roční odpis	Odpis za rok 2012
Budova C	55 000 000	50	1 100 000	183 334

Zúčtování podle IAS/IFRS:

Jelikož společnost pořídila tuto administrativní budovu s úmyslem ji prodat, bude nemovitost vykázána dle IAS 36 a při jejím pořízení a odpisování bude postupováno dle CAS.

Ke konci účetního období tj. k 31.12.2012 dochází k přecenění majetku modelem fair value. Základem určení fair value je tržní cena obdobného aktiva (stejně starého a stejně opotřeбенého).

Název položky	Pořizovací cena	Odpis za rok 2012	Zůstatková hodnota	Přecenění na fair value	Rozdíl
Startovací vozík	40 000	7 334	32 666	36 000	3 334
Vozík vysokozdvizný	184 000	33 734	150 266	160 000	9 734
Zvedák	155 000	28 417	126 583	134 000	7 417
Budova A	75 000 000	0	75 000 000	77 000 000	2 000 000
Budova M	59 000 000	0	59 000 000	60 000 000	1 000 000
Oplocení A	300 000	0	300 000	280 000	-20 000



Oplocení M	450 000	0	450 000	430 000	-20 000
Pozemky A	65 000 000	0	65 000 000	68 000 000	3 000 000
Pozemky M	93 000 000	0	93 000 000	93 500 000	500 000
Budova C	55 000 000	183 334	54 816 666	54 816 666	0

022 - Stroje	
PZ 379 000	1)69 485
2)20 485	

082 – Oprávky stroje	
1)69 485	PZ 69 485

4xx -Fond z přecenění	
	2)20 485
	3)6 500 000

Investice do nemovitostí	
PZ 292 750 000	4)40 000
3)6 500 000	

5xx - Přecenění	
4)40 000	

- 1) zúčtování opravek ve prospěch brutto hodnoty aktiv
- 2) přecenění na fair value u strojů
- 3) přecenění na fair value u investic do nemovitostí
- 4) přecenění na fair value u oplocení

## 4.4 Vyhodnocení získaných informací

Mezi IFRS/ IAS a českými předpisy existuje celá řada rozdílů i přesto, že díky vstupu České republiky do Evropské unie dochází postupně ke sblížení účetních předpisů. V České republice je vliv daní zásadní na vedení účetnictví, zatímco při vedení účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů tomu tak není. Dá se říct, že vliv daní je hlavní rozdíl mezi českou legislativou a Mezinárodními účetními standardy.

Mezinárodní účetní standardy mají definovaný koncepční rámec s přesně vymezenými pojmy, v české legislativě koncepční rámec chybí. České předpisy tedy neobsahují základní definice aktiv, závazků, nákladů a výnosů a kritéria pro jejich vykázání. Pojem dlouhodobý majetek zahrnuje široký okruh aktiv, oproti tomu mezinárodní standardy mají celou řadu standardů a interpretací, které se zabývají jednotlivými aktivy, např. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva aj. Mezinárodní účetní standardy tedy přesně definují aktivum a majetek je do nich zařazen jen tehdy, pokud přesně splňuje danou definici. Mezinárodní účetní standardy také na rozdíl od české legislativy nestanovují minimální peněžní částku, kterou musí majetek překročit, aby byl zařazen do dlouhodobého hmotného majetku. V České republice je vymezena částka pouze pro daňové účely zákonem o daních z příjmů ve výši 40 tis. Kč, jinak záleží na účetní jednotce, jakou si stanoví účetní hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku.

Další rozdíl je také u technického zhodnocení. Dle Mezinárodních účetních standardů je technické zhodnocení přesně vymezeno, ale není brán ohled na jeho ocenění k tomu, aby mohlo být zařazeno do dlouhodobého majetku. V českých předpisech je technické zhodnocení definováno zákonem o daních z příjmů a stejně tak i výše jeho ocenění.

Vykazování majetku podle účelu jeho držení je také rozdílné. Mezinárodní účetní standardy totiž rozlišují vykazování majetku podle účelu jeho držení, zatímco české účetní předpisy toto nerozlišují.

Oceňování v České republice je definováno Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a Českým účetním standardem č. 013. České předpisy stanovují položky, které vstupují do pořizovací ceny majetku a které nikoliv. Podle Mezinárodních účetních standardů lze do pořizovací ceny zahrnout také již i výše zmíněné náklady na

přípravu místa, náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu, což podle účetních předpisů nelze.

Zásadní rozdíl v úpravách je v tom, že podle českého účetnictví nelze přecenit majetek směrem nahoru. Zatím co podle mezinárodních účetních standardů lze použít při oceňování dva modely. Jedná se o modely pořizovací ceny a nebo model fair value, kdy je majetek oceněn reálnou hodnotou. Podle české legislativy toto přecenění není možné. Jestliže se tedy tržní cena majetku zvyšuje, je tento majetek vykazován jako podhodnocen.

Na závěr bych ráda uvedla hlavní obecné rozdíly mezi IFRS a českými předpisy.

	<b>České předpisy</b>	<b>IFRS</b>	<b>Standard</b>
<b>Definice a vykazování základních prvků účetní závěrky</b>	Neobsahuje základní definice aktiv, závazků, nákladů a výnosů a kritéria pro jejich vykazování.	Obsahuje základní definici aktiv, závazků, nákladů a výnosů a kritéria pro jejich vykazování.	Koncepční rámec
<b>Oceňovací báze</b>	Oceňování současnou hodnotou není povoleno.	Oceňování současnou hodnotou je povoleno.	Koncepční rámec
<b>Věrné zobrazení skutečnosti</b>	Pokud by použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bylo neslučitelné s dosažením poctivého a věrného obrazu, účetní jednotka má povinnost se od těchto postupů odchýlit (pouze výjimečně)	Standard IAS 1 uvádí, že věrného obrazu bude dosaženo tehdy, pokud účetní jednotka bude postupovat v souladu s IFRS. Odklon je rovněž připuštěn, ale ve velmi řídkých případech a v praxi se téměř nevyskytuje.	IAS 1
<b>Formáty finančních výkazů</b>	Přesně definované formáty finančních výkazů.	Standard IAS 1 pouze stanoví minimální požadavky na obsah rozvahy, výsledovky a výkazu změn vlastního kapitálu. Požadavky na sestavení výkazu peněžních toků stanoví standard IAS 7. Všechny výkazy mají stejnou důležitost a jsou vždy požadovány.	IAS 1
<b>Složení účetní</b>	V některých případech	Výkaz peněžních toků a	IAS 1

<b>závěrky</b>	je výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu dobrovolnou součástí účetní závěrky.	výkaz změn vlastního kapitálu je vždy povinnou součástí účetní závěrky.	
<b>Mimořádné položky</b>	Jsou vykazovány ve výsledovce.	Nevykazují se.	IAS 1
<b>Změny účetních pravidel</b>	Dopady ze změn v účetních pravidlech se promítají přes výsledovku.	Dopady ze změn v účetních se řeší retrospektivní aplikací s dopadem do nerozdělených zisků. Výjimečně, pokud je retrospektivní aplikace neproveditelná, použije se prospektivní aplikace.	IAS 8
<b>Opravy zásadních chyb</b>	Opravy se promítají přes výsledovku.	Chyba se opraví v období, kdy vznikla s dopadem do nerozdělených zisků (retrospektivní oprava chyby). Výjimečně pokud je retrospektivní oprava chyby neproveditelná, provede se oprava v běžném období.	IAS 8
<b>Měna použitá pro vykazování</b>	Pokud má společnost sídlo v ČR musí sestavovat účetní závěrku v korunách.	Společnost sestavuje účetní závěrku ve funkční měně, která je pevně definována standardem IAS 21. Standard povoluje vykazování účetní závěrky v libovolné měně. Na tuto měnu je však nutno provést přepočtení způsobem jakým ho popisuje standard.	IAS 21
<b>Převod účetních závěrek zahraničních podniků vstupujících do konsolidace</b>	Rozvaha i výsledovka je přepočtena závěrkovým kurzem k datu rozvahy.	Aktiva a závazky jsou přepočteny závěrkovým kurzem a náklady a výnosy jsou přepočteny průměrným kurzem. Výsledný kurzový rozdíl je vykázán jako samostatná složka vlastního kapitálu.	IAS 21
<b>Vykazování podle segmentů</b>	Tato oblast není upravena.	Výkazy se analyzují na základě rizik, kterým segmenty podléhají a na základě vnitřní organizační struktury podniku.	IFRS 8
<b>Ukončované činnosti</b>	Tato oblast není upravena.	Tyto činnosti se samostatně vykazují přímo ve finančních výkazech a podrobně popisují v příloze.	IFRS 5

Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy ve vykazování výnosů, nákladů a závazků.

	České předpisy	IFRS	Standard
<b>Vykazování výnosů</b>	Většinou převažuje právní interpretace. Neexistuje srovnatelná úprava.	Standard IAS 18 povoluje vykázat výnos až v okamžiku kdy: <ul style="list-style-type: none"> <li>• významná rizika a odměny jsou převedeny na kupujícího,</li> <li>• podnik si nezachovává manažerskou angažovanost ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím,</li> <li>• částka výnosů může být spolehlivě oceněna,</li> <li>• je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí budou plynout do podniku,</li> <li>• náklady spojené s transakcí mohou být spolehlivě oceněny.</li> </ul> Aplikuje se podstata nad právní formou. V případě plnění od pojišťoven, státních dotací a dividend, se výnos vykazuje až v okamžiku, kde je jisté, že platba bude obdržena.	IAS 18
<b>Stavební smlouvy</b>	Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání. Náklady a výnosy se obvykle vykazují v okamžiku dokončení kontraktu. Metoda procenta rozpracovanosti není povolena.	Standard IAS 11 stanovuje podmínky pro vykázání výnosů a nákladů ze stavebních smluv. Smlouvy dělí podle očekávaného výsledku a podle něj stanoví i způsob vykazování. Pokud se z celkového kontraktu očekává: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zisk – použije se metoda procenta rozpracovanosti,</li> <li>• ztráta – vykazuje se okamžitě v plné výši,</li> <li>• nejistý výsledek – použije se metoda nulového zisku.</li> </ul>	IAS 11

<b>Rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku</b>	Tvorba je povolena.	Tvorba je zakázána.	IAS 37
<b>Oceňování rezerv</b>	Rezervy se neoceňují současnou hodnotou.	Rezervy se oceňují současnou hodnotou.	IAS 37
<b>Nákladové úroky</b>	Úroky z úvěrů, které se vztahují k pořízení aktiv se mohou aktivovat do rozvahy po dobu jejich pořizování nebo se mohou účtovat přímo do nákladů.	Od 1. ledna 2009 vešel v platnost novelizovaný standard IAS 23 a možnost účtování úroků přímo do nákladů je zrušena.	IAS 23
<b>Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku</b>	Jsou vykazovány samostatně.	Jsou vykazovány v rámci nerozdělených zisků nebo jako závazky.	IAS 1
<b>Rezerva na daň z příjmu a nevybranou dovolenou</b>	Vyazuje se jako rezerva.	Vyazuje se jako závazek.	IAS 12, KR, IAS 37

## 5 ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce byla charakteristika dlouhodobého hmotného majetku a hlavní rozdíly mezi CAS a IFRS. V teoretické části jsem se podrobně zaměřila na charakteristiku dlouhodobého hmotného majetku vymezeného podle českých účetních standardů a podle mezinárodních účetních standardů. Dále jsem se zaměřila na oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle CAS a IFRS. V závěru teoretické části jsem uvedla jednotlivé rozdíly mezi IFRS a CAS v oblasti DHM. V praktické části jsem se zaměřila na podnik, který vlastní administrativní budovy a stroje a zohlednila jsem rozdíly v účtování jednotlivých případů.

Česká právní úprava má pro nás samozřejmě velký význam, ale z mezinárodního hlediska tomu tak není. Důležité jsou však i pro nás mezinárodní účetní standardy, a to především po vstupu České republiky do Evropské unie, kdy emitenti cenných papírů kótovaných na burze musí sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy IAS/ IFRS.

Česká republika se ale obecně snaží přiblížit svou legislativou mezinárodním účetním standardům, ale z výše uvedených rozdílů v teoretické části vyplývá, že zde máme stále mnoho zásadních rozlišností. České předpisy jsou bohužel výrazně ovlivňovány daněmi, což negativně ovlivňuje věrnost a pravdivost účetnictví. V oblasti oceňování dlouhodobého hmotného majetku se žádné zásadní odlišnosti mezi účetní a daňovou úpravou nevyskytují, ba naopak na sebe jednotlivé předpisy vzájemně odkazují. Odpisování však již účetní a daňová legislativa upravuje rozdílně. Odlišnosti jsou ve vymezení odpisování, metodách i jeho průběhu. Účetní jednotka si může sama volit např. délku odepisování, metodu odpisování nebo výši pro vymezení dlouhodobého hmotného majetku, účetní předpisy tedy poskytují větší prostor pro rozhodování. Tato možnost, ale může být někdy zneužívána tím, že jsou účetní odpisy nastaveny jako rovny daňovým.

Mezi českými předpisy a mezinárodními standardy máme rozdíly týkající se dlouhodobého hmotného majetku téměř ve všech oblastech, jedná se např. o způsob stanovení pořizovací ceny, přeceňování majetku atd.

Nalezneme zde i rozdíly např. týkající se vedení účetnictví a formátu vykazování účetní závěrky. Mezinárodními účetními standardy není stanoven žádný popis, podle kterého by se mělo vést účetnictví nebo sestavovat účetní závěrka.

Standard IAS 1 pouze stanoví minimální požadavky na obsah rozvahy, výsledovky a výkazu změn vlastního kapitálu. Požadavky na sestavení výkazu peněžních toků stanoví standard IAS 7. Všechny výkazy mají stejnou důležitost a jsou vždy požadovány. České předpisy za to přesně definují formáty finančních výkazů.

Předností mezinárodních účetních standardů je vymezení určitých stěžejních pojmů, které v české legislativě definovány nejsou a také přesná základní východiska a zásady. Jako pozitivum standardů oproti českým předpisům lze uvést také řešení určitých problémových účetních oblastí, které standardy řeší na bázi obecných principů.

Myslím si, že české účetnictví by se mělo stále snažit se více přiblížit mezinárodním účetním standardům např. v dostatečném definování základních pojmů, a měla by být snaha o větší oddělení oblasti účetnictví od daní.



## 6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3 vyd. Brno : Computer Press, a.s., 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- MLÁDEK, Robert. *IFRS Policies and Procedures Postupy účtován podle IFRS*. 1 vyd. Praha : Nakladatelství Leges, s.r.o., 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8.vyd. : ANAG, spol, s r.o., 2008. 958 s. ISBN 978-80-7263-437-8.
- *České účetní standardy pro podnikatele* [online]. [cit 31.12.2011]. <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-tandardy/podnikatele/013.aspx>
- *Dlouhodobý majetek* [online]. 1.3.2011 [cit 31.12.2011] <http://www.ekonomikon.cz/ekonomika/majetek-podniku/dlouhodoby-majetek>
- LOJA Radka. *IAS 40 Investice do nemovitostí* [online]. [cit 1.1.2012]. <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=91105>
- *Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku* [online]. [cit 30.12.2011]. <http://podnikatele.karlovyvary-region.eu/podnikani/odpisovani-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku>
- *Odpisy dlouhodobého hmotného majetku* [online]. 25.10.2011. [cit 30.12.2011]. <http://www.jakpodnikat.cz/odpisy-majetku.php>
- *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. [cit 31.12.2011]. <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>
- *Úřední věstník Evropské unie* [online]. 29.11.2008, [cit 1.1.2012]. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:CS:PDF>
- VACHTOVÁ Jitka. *Odpisy dlouhodobého majetku* [online]. 27.2.2011, 28.10.2011, [cit 31.12.2011]. <http://www.vachtova.cz/ucetnictvi/vyklady/31-odpisy-dlouhodobeho-majetku>

Deloitte: IFRS do kapsy 2010, 142 s.

- LACHOUTOVÁ, Marie. *Zobrazení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví podle české legislativy a IAS/IFRS*. 2009. 102s.
- LOJA, Radka. *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek podle IFRS*. 162 s.
- MATOUŠKOVÁ, Lucie. *Dlouhodobý majetek v přístupu české legislativy a IAS/IFRS*. 2007. 52s.
- SKUHRAVÁ, Tereza. *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z pohledu české legislativy a IFRS*. 2011. 88s.
- VOJÁČKOVÁ, Helena. *Mezinárodní účetní standardy*. 2013. 66s.
  
- Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojeného účetnictví znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů

Příloha č. 1: Seznam platných standardů a interpretací k 31.8.2011

Standardy:

IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2 – Platby akciemi
IFRS 3 – Podnikové kombinace
IFRS 4 – Pojistné smlouvy
IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7 – Finanční nástroje - zveřejnění
IFRS 8 – Provozní segmenty
IFRS 9 – Finanční nástroje
IFRS 10 – Konsolidované finanční výkazy
IFRS 11 – Společná uspořádání
IFRS 12 – Zveřejnění informací ohledně podílů v investovaných podnicích
IFRS 13 – Oceňování reálnou hodnotou
IAS 1 – Sestavování a zveřejňování ÚZ
IAS 2 - Zásoby
IAS 7 – Výkaz peněžních toků
IAS 8 – Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a chyby
IAS 10 – Události po rozvahovém dni
IAS 11 – Smlouvy o zhotovení
IAS 12 – Daně ze zisku
IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17 - Leasingy
IAS 18 – Výnosy
IAS 19 – Zaměstnanecké požitky
IAS 20 – Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů
IAS 23 – Výpůjční náklady
IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26 – Penzijní plány
IAS 27 – Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka
IAS 28 – Investice do přidružených podniků
IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30 – Zveřejňování účetních závěrek bank a podobných finančních institucí
IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a presentace
IAS 33 – Zisk na akcii
IAS 34 – Mezitímní účetní závěrka
IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38 – Nehmotná aktiva
IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40 – Investice do nemovitostí
IAS 41 - Zemědělství

## Interpretace

Název interpretace	Relevantní standard
SIC 7 – Zavedení Eura	IAS 21
SIC 10 – Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	IAS 20
SIC 12 – Konsolidace – jednotky zvláštního určení	IAS 27
SIC 13 – Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků	IAS 31
SIC 15 – Operativní leasingy - pobídky	IAS 17
SIC 21 – Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepisovatelných aktiv	IAS 12
SIC 25 – Změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů	IAS 12
SIC 27 – Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu	IAS 17, IAS 1, IAS 18
SIC 29 – Zveřejňování – Ujednání o poskytování licenčních služeb	IAS 1
SIC 31 – Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby	IAS 18
SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky	IAS 38
IFRIC 1 – Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích	IAS 37
IFRIC 2 – Členské podíly v družstvech a podobné nástroje	IAS 32
IFRIC 3 – Emisní práva (zrušena)	IAS 20, IAS 37, IAS 38
IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing	IAS 17
IFRIC 5 – Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí	IAS 8, IAS 27, IAS 28, IAS 31, IAS 37, IAS 39
IFRIC 6 – Závazky vyplývající z účasti na zvláštním trhu – odpadní, elektrická a elektronická zařízení	IAS 37, IAS 8
IFRIC 7 – Přepočty v hyperinflačním ekonomikách	IAS 29, IAS 12
IFRIC 8 – Rozsah působnosti IFRS 2	IAS 8, IFRS 2
IFRIC 9 – Přehodnocení vložených derivátů	IAS 32, IAS 39
IFRIC 10 – Mezeitímní účetní výkaznictví a snížení hodnoty	IAS 36, IAS 34
IFRIC 11 – Transakce s akciemi skupiny a vlastními akciemi	IFRS 2
IFRIC 12 – Dohody o poskytování licenčních služeb	IAS 38
IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy	IAS 18
IFRIC 14 – IAS 19 – Limit pro aktiva definovaných požitků, minimální požadavky na financování a jejich vzájemné působení	IAS 19
IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí	IAS 11, IAS 18
IFRIC 16 – Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky	IAS 21, IAS 39
IFRIC 17 – Distribuce nepeněžních aktiv vlastníkům	IFRS 5, IAS 16
IFRIC 18 – Převody aktiv od zákazníků	IAS 8, IAS 16, IAS 18, IAS 20
IFRIC 19 – Rozlišení finančních závazků a s nástroji vlastního kapitálu	IFRS 2, IFRS 3, IAS 1, IAS 8, IAS 32, IAS 39