VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ
INSTITUTE OF FINANCES

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK Z POHLEDU ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

FIXED ASSETS ACCORDING TO CZECH ACCOUNTING LEGISLATIONS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE — **Bc. Denisa Müllerová**
AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE — **Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**
SUPERVISOR

BRNO 2016

Vysoké učení technické v Brně
Fakulta podnikatelská

Akademický rok: 2015/2016
Ústav financí

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Müllerová Denisa, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů

v anglickém jazyce:

Fixed Assets According to Czech Accounting Legislations and International Financial Reporting Standards

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce, popis metodických nástrojů
Teoretická východiska práce pro oblast vykazování dlouhodobého majetku podle české legislativy a IFRS
Analýza problému a současné situace ve vybrané účetní jednotce
Posouzení dopadů rozdílného pojetí dlouhodobého majetku
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně.

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
FICBAUER, J. a D. FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. akt. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.
JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 3. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710.
LOSŤÁK, M. a P. PRUDKÝ. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-8666-6.
WITTSIEPE, R. IAS 17-Leases, 2008. IFRS for Small and Medium-Sized Enterprises: Structuring the Transition Process [online]. [cit. 2016-02-07]. Dostupné z:http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-8349-9754-8_15

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc. Ředitel ústavu	doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D. Děkan fakulty

V Brně, dne 29.2.2016

ABSTRAKT

Tématem diplomové práce „Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů“ je charakterizovat oceňování, odpisování, snížení hodnot, tvorbu rezerv a leasing s vazbou na dlouhodobý hmotný majetek podle pravidel české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dále provedení srovnání obou systémů s vyzdvihnutím hlavních rozdílů při vykazování. Získané teoretické poznatky slouží k znázornění rozdílů při vykazování dlouhodobého majetku u konkrétní účetní jednotky účtující podle české účetní legislativy, která zvažuje možnost sestavování konsolidované účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

ABSTRACT

The thesis topic „Fixed Assets According to Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards“ is to characterize valuation, amortization, decrease the values, reserves and leasing with relation to tangible asset sunder the rules of Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standarts, as well as carry out a comparison of the two systems by high lifting the key differences in reporting. The theoretical approach is used to show the differences in the reporting of fixed assets for a specific accounting unit keeping accounts according to Czech accounting legislation which is considering the possibility of preparing consolidated financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards.

KLÍČOVÁ SLOVA

česká účetní legislativa, Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví, dlouhodobý hmotný majetek, standardy IAS/IFRS, vykazování, oceňování, odpisy, operativní leasing, finanční leasing

KEYWORDS

Czech accounting legislation, International Accounting Financial Reporting Standards, tangible assets, standarts IAS / IFRS, reporting, valuation, amortization, operational leasing, financial leasing

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

MÜLLEROVÁ, D. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví versus česká účetní úprava dlouhodobého majetku*. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 100 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph. D.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 18. května 2016

.....

Müllerová Denisa

PODĚKOVÁNÍ

V této části práce bych ráda poděkovala Ing. Zuzaně Křížové, PhD. a Ing. Marii Jakubcové, PhD. za jejich cenné rady při vypracování diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala obchodní korporaci SVUS Pharma a.s., která mi umožnila nahlédnout do svých interních informací, bez kterých by tuto práci nebylo možné zpracovat. Hlavní poděkování z obchodní korporace patří Ing. Jiřině Tiché, která ochotně zodpovídala všechny mé otázky a také poskytovala velmi cenné rady.

OBSAH

ÚVOD 11

1 VYMEZENÍ PROBLÉMŮ A CÍLE PRÁCE, POPIS METODICKÝCH NÁSTROJŮ 13

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE PRO OBLAST VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU PODLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS 15

2.1 Česká účetní legislativa 15

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek podle české legislativy 16

2.2.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku 16

2.2.2 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku 18

2.2.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku 20

2.2.4 Dočasné snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku 23

2.2.5 Rezervy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku 23

2.2.6 Leasing 24

2.3 IFRS 26

2.4 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS 26

2.4.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku 28

2.4.2 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku 31

2.4.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku 33

2.4.4 Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku 34

2.4.5 Rezervy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku 36

2.4.6 Leasing IAS 17 36

2.4.7 Leasing IFRS 16 42

2.5 Rozdíly české účetní legislativy a IFRS 43

2.5.1 Porovnání oblasti oceňování dlouhodobého hmotného majetku 43

2.5.2 Porovnání oblasti rozdělení dlouhodobého hmotného majetku 44

2.5.3 Srovnání oblasti odpisů 45
2.5.4 Možnosti snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku 45
2.5.5 Srovnání oblasti rezerv 46
2.5.6 Porovnání leasingů 46
3 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE 47
3.1 Charakteristika a analýza podniku 47
3.1.1 Historie obchodní korporace 47
3.1.2 Základní informace o obchodní korporaci 48
3.1.3 Předmět podnikání obchodní korporace 48
3.1.4 Vztahy SVUS Pharma a.s. k propojeným osobám 48
3.1.5 Vztah SVUS Pharma a.s. k mezinárodním účetním standardům 49
3.1.6 Stručná finanční analýza 51
3.1.7 Dlouhodobý hmotný majetek - přehled významných účetních pravidel a postupů 58
4 POSOUZENÍ DOPADŮ ROZDÍLNÉHO POJETÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU 60
4.1 Dlouhodobý majetek a jeho ocenění 60
4.1.1 Náklady vstupující dle IFRS do hodnoty dlouhodobého hmotného majetku 60
4.1.2 Oceňování majetku 62
4.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku 66
4.2.1 Řešení odpisů podle české účetní legislativy 66
4.2.2 Řešení odpisů podle IFRS 67
4.2.3 Využití zbytkové hodnoty 68
4.2.4 Vlivy odpisování dle rozdílných úprav na výkazy 68
4.2.5 Volba vhodné metody odpisování 71

4.3 Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku 73
4.4 Rezervy vztahující se k dlouhodobému majetku 75
4.4.1 Rezerva na opravu dlouhodobého majetku 75
4.4.2 Rezerva na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku 77
4.5 Leasing 78
4.5.1 Řešení finančního leasingu podle české účetní legislativy 79
4.5.2 Řešení finančního leasingu dle IFRS 81
4.5.3 Vlivy finančního leasingu dle rozdílných úprav na výkazy 88
ZÁVĚR 91
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 93
SEZNAM TABULEK 97
SEZNAM GRAFŮ 99
PŘÍLOHY 100

ÚVOD

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS (dříve mezinárodní účetní standardy, dále jen IFRS) jsou ve světě i v České republice aktuálním tématem. Vzhledem k celosvětové globalizaci ekonomiky stále roste zájem o získávání srovnatelných účetních informací, na základě kterých by bylo možno provádět kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí kdekoliv na světě. Základní harmonizace účetních předpisů probíhá v Evropské unii formou Směrnic EU. Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, ovšem jako takové nejsou použitelné přímo účetními jednotkami. Implementace probíhá tak, že členské státy jsou povinny zapracovat směrnice do své legislativy. To samo o sobě je zdlouhavý proces, což lze doložit poslední novelizací účetních předpisů v České republice účinnou od 1. 1. 2016. Tyto novely byly ze značné části vyvolány povinností implementace Směrnice Evropského parlamentu a rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, tj. směrnice vydané v roce 2013. Dalším problém Směrnic je, že obsahují velký počet politických kompromisů a variantních řešením, ze kterých si mohou členské státy vybírat. Tím je negativně ovlivněna srovnatelnost lokálních účetních výkazů a i dalších informací (Dvořáková, 2014).

S účetní harmonizací jako procesem sbližování finančního účetnictví a výkaznictví v Evropě se můžeme setkat již od roku 1978, kdy vyšla první Směrnice EU, která regulovala účetnictví. Dalším významným rokem byl rok 1995, kdy komise EU zveřejnila koncepci nové strategie harmonizace, která se přiklonila k harmonizaci účetnictví pomocí Mezinárodních účetních standardů (IAS) vydávaných Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC). V roce 2000 došlo k další podstatné změně, Evropská komise vyhlásila tzv. novou harmonizační strategii, která obsahuje zásadní koncepční změnu. Na rozdíl od předchozí strategie, která používání standardů IAS pouze umožňovala, tato strategie používání IAS vyžaduje. Z možnosti používat mezinárodní standardy IAS se stala povinnost dodržovat tyto standardy při sestavování konsolidovaných účetních závěrek u společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů. Od roku 2001 byl Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC)

nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která pokračuje ve vydávání nových standardů pod názvem IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Standardy IFRS postupně nahrazují dřívější standardy IAS (Mezinárodní účetní standardy). Na rozdíl od Směrnic EU jsou mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) určené k přímé aplikaci účetními jednotkami (Česká asociace pro finanční řízení, 2014).

S uplatňováním IFRS se nesetkáváme pouze v Evropské unii, ale vlivem evropských investorů je možné se s jejich uplatňováním setkat i v dalších ekonomicky významných zemích světa např. v Japonsku, Turecku či Austrálii. Ve Spojených státech amerických a v podnicích ovládaných americkými investory jsou aplikovány účetní standardy US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Oba systémy, tj. IFRS a US GAAP spolu postupem času konvergují (Jílek, Svobodová, 2013).

1 VYMEZENÍ PROBLÉMŮ A CÍLE PRÁCE, POPIS METODICKÝCH NÁSTROJŮ

Předmětem diplomové práce je dlouhodobý hmotný majetek. Především problematika jeho definování, oceňování, odpisování a jeho nabytí specifickým způsobem pomocí leasingu. Hlavním cílem práce je definovat rozdíly v chápání dlouhodobého hmotného majetku mezi českou účetní legislativou a IFRS, a tyto rozdíly poté znázornit ve zvolené účetní jednotce.

Cíle diplomové práce má být dosaženo za pomoci sekundárního výzkumu, který vychází zejména ze zákonné úpravy problematiky, odborných publikací a elektronických zdrojů. V první části práce je použita metoda deskripce nejdříve pro vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy a následně podle IFRS. Druhá část práce obsahuje metodu komparace, která vychází z teoretických poznatků získaných v předcházející části. V této části jsou uváděny rozdíly, které jsou nadále aplikovány do účetní jednotky. Část práce popisující aplikaci vybraných rozdílů do účetní jednotky krom přiblížení daných rozdílů na vybraných případech obsahuje i zhodnocení rozdílů a případné komplikace, které by účetní jednotce vznikly při přechodu na IFRS. V závěru práce se nachází krátké shrnutí celé problematiky společně s největšími změnami, které by účetní jednotka musela provést při přechodu na IFRS.

Diplomová práce je zpracována ve spolupráci s účetní jednotkou SVUS Pharma a.s., která se zabývá zejména výrobou léčiv a potravinových doplňků. Z důvodu aplikace zjištěných rozdílů na její dlouhodobý majetek je jejímu představení a struktuře zejména dlouhodobého majetku věnována jedna kapitola práce. Účetní jednotka SVUS Pharma a.s. bude mít (má) od roku 2016 povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Tato práce si klade za cíl poskytnout této účetní jednotce informace v oblasti dlouhodobého majetku, aby mohla zvážit, zda pro konsolidovanou účetní závěrku zvolí české účetní předpisy nebo IFRS.

V České republice jsou dle zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví, v platném znění, (§ 19a) povinni sestavovat účetní závěrku a výroční zprávu podle IFRS účetní jednotka, které jsou obchodními společnosti a emitenty investičních cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu v členských státech Evropské unie. Dobrovolně mohou sestavovat účetní závěrku a výroční zprávu dle IFRS pouze konsolidující účetní jednotky.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE PRO OBLAST VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU PODLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS

Hlavním cílem účetnictví je věrné a poctivé zobrazení informací o předmětu účetnictví, tj. o stavu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech, o výsledku hospodaření a o finanční situaci účetních jednotek. Účetnictví tak vypovídá o schopnostech manažerů a dalších ekonomických skutečnostech účetních jednotek. Aby bylo možné účetní jednotky srovnávat, je nutné, aby pro všechny subjekty existovala jednotná pravidla. Ta vychází z legislativního rámce. Tato práce bude věnována pouze účetnictví podnikatelských subjektů účtujících v soustavě podvojného účetnictví.

2.1 Česká účetní legislativa

V České republice je účetnictví podnikatelských subjektů upraveno základním právním předpisem, kterým je zákon č. 563/1991Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen ZoÚ), který definuje:

- účetní jednotky,
- předmět účetnictví,
- účetní období,
- účetní knihy – jejich otevírání, uzavírání, doklady,
- směrnou účtovou osnovu a její rozvrh,
- účetní závěrku a požadavky na její obsah,
- pravidla oceňování atd.

Na tento zákon navazují další vyhlášky vydávané ministerstvem financí. Nejdůležitější prováděcí vyhláškou pro podnikatelské subjekty je vyhláška č. 500/2002Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v platném znění (dále jen prováděcí vyhláška). Prováděcí vyhláška je určena účetním jednotkám, které účtují v soustavě podvojného účetnictví a podle § 19a ZoÚ se nevztahuje na účetní jednotky, které vedou účetnictví podle IFRS.

Účetní systém dotváří České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen České účetní standardy pro podnikatele), které též vydává Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele jsou vytvářeny za účelem docílení souladu při používání metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Je v nich uveden podrobnější popis účetních metod a postupů účtování. Dlouhodobému hmotnému společně s dlouhodobým nehmotným majetkem se věnuje zejména Český účetní standard č. 013.

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek podle české legislativy

Dle české účetní legislativy rozumíme dlouhodobým hmotným majetkem takový majetek, který má fyzickou povahu a doba jeho používání je předpokládána na dobu delší než 1 rok. Z hlediska účetnictví záleží pouze na účetní jednotce, jakou spodní cenovou hranici nastaví. Pokud majetek nedosáhne požadované výše, stanovené ve vnitřní směrnici, je považován za zásobu (Strouhal a kol., 2014).

2.2.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotky oceňují majetek dle § 24 ZoÚ k okamžiku uskutečnění účetního případu (při pořízení) a ke konci rozvahového dne.

I. ocenění v momentě pořízení

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme pořídit zejména následujícími způsoby:

- nákupem,
- vlastní výrobou,
- vkladem,
- darováním,
- formou finančního leasingu (samostatná kapitola).

Z velké škály možností jak majetek pořídit vyplývá i nutnost různých forem ocenění. Majetek pořízený **nákupem** oceňujeme **pořizovací cenou**, která zahrnuje cenu pořízení

majetku a vedlejší náklady, které s pořízením majetku souvisí. Podle prováděcí vyhlášky se jedná zejména o:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměn za poradenské služby, odměny za zprostředkování, platby za poskytnuté záruky, předprojektové přípravné práce, poplatek za registraci u osobního automobilu, správní poplatky, platby za expertízy, platby za patentované rešerše),
- úroky z úvěru do doby zařazení majetku do užívání (účetní jednotka má právo volby jestli zařadí úroky do pořizovací ceny či nikoliv),
- clo,
- dopravu,
- montáž,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- umělecká díla, která jsou součástí objektu,
- licence, patenty a práva použité při pořizování majetku,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce,
- náklady na přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikace pro účetní jednotku, která má vlastnické právo k dotčenému majetku,
- v případě neplátce DPH.

Součástí pořizovacích nákladů nejsou náklady na opravy a údržbu, náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, nájemné či pachtovné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba, náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení, náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami, náklady na biologickou rekultivaci, náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání, DPH u plátců, daň z nabytí nemovitostí.

Pokud účetní jednotka nabude dlouhodobý hmotný majetek **darem** nebo **vkladem** oceňujeme majetek **reprodukční pořizovací cenou**. Jedná se o cenu, za kterou je možné majetek pořídit v době, kdy o něm účtujeme. Majetek tedy oceňuje znalec, zatímco vkladatel účtuje v účetní zůstatkové ceně darovaného majetku (Strouhal a kol., 2014).

Dalším možným způsobem jak majetek pořídit je **vlastní výrobo**u. Tento majetek oceňujeme **vlastními náklady**, jimiž rozumíme přímé náklady vynaložené na výrobu (zejména materiál a mzdy) a nepřímé náklady (výrobní režie), které se k výrobě majetku vztahují (Landa, 2014).

II. ocenění k rozvahovému dni

K rozvahovému dni jsou účetní jednotky povinny provést dokladovou a fyzickou inventuru dlouhodobého hmotného majetku. K rozvahovému dni může dojít k situaci, že se zůstatková cena dlouhodobého majetku zachycená v účetnictví nemusí rovnat tržní ceně ocenění dlouhodobého hmotného majetku. Z důvodu zachování zásady opatrnosti v účetnictví je třeba aplikovat metodu tzv. částky nižší ze dvou. Mohou nastat následující situace:

- účetní zůstatková hodnota > tržní hodnota,
- účetní zůstatková hodnota = tržní hodnotě,
- účetní zůstatková hodnota < tržní hodnota.

V situaci, kdy je účetní zůstatková hodnota vyšší než tržní hodnota bude se účtovat o opravné položce nebo o mimořádném odpisu (bude upřesněno v kapitole 1.2.4). Druhá možná situace je ideální. O třetí situaci, kdy je účetní zůstatková hodnota nižší než tržní hodnota, neúčtujeme, protože nelze dlouhodobý hmotný majetek přecenit na vyšší tržní hodnotu (Strouhal a kol., 2014).

2.2.2 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku

Hlavní členění dlouhodobého hmotného majetku dle české účetní legislativy najdeme v § 7 prováděcí vyhlášky. Dále tento majetek můžeme dělit do dvou kategorií a to na majetek, který se odpisuje, a na majetek, který se neodpisuje.

Odpisovaný majetek (dle § 7 prováděcí vyhlášky)

Stavby – jsou dlouhodobým hmotným majetkem i bez ohledu na jejich výši ocenění a dobu použitelnosti. Za stavby se podle prováděcí vyhlášky považují:

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,

- právo stavby, pokud není záměrem účetní jednotky realizovat stavbu vyhovující právu stavby, a proto není vykazováno jako součást ocenění stavby dle předchozího bodu či v rámci položky zásoby,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud není jinak dle zvláštních předpisů,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky - v případě společných částí nemovité věci se použije bod první.

Hmotné movité věci a jejich soubory – se považují za dlouhodobý hmotný majetek při splnění výše ocenění a doby použitelnosti. Jedná se zejména o stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky atd.,
Zvláštní kategorií jsou předměty z drahých kovů, u kterých se nepřihlíží na výši ocenění. Od roku 2016 dochází ke změně termínu ze „Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ na „Hmotné movité věci a jejich soubory“, v práci je nadále používán termín platný od roku 2016.

Mezi další kategorie dlouhodobého hmotného majetku patří pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Položky stavby a hmotné movité věci a jejich soubory obsahují dle § 47 prováděcí vyhlášky též **technické zhodnocení**. Když na již pořízeném majetku provedeme významnou úpravu (z hlediska finanční výše i technických parametrů), mělo by se o tuto úpravu změnit (zvýšit) i ocenění daného majetku i s výší následných odpisů. O technickém zhodnocení účtujeme, pouze pokud se jednalo o výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Tyto pojmy je dobré dále rozebrat:

- dokončením se rozumí zabezpečení veškerých funkcí nezbytných k užívání majetku, na němž jsou změny prováděny, a takovéto technické zhodnocení musí být uvedeno do používání,
- nástavbou rozumíme změny již dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují,
- přístavbou rozumíme změny již dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně propojeny s dosavadní stavbou,

- u stavebních úprav se jedná o změny dokončených staveb, při nichž se zachová vnější půdorysové i výškové ohraničení stavby, jsou to zejména:
  - přestavby (stavební úpravy, které jsou provedeny na vnitřním vybavení stavby),
  - vestavby (vložení konstrukčních prvků do vnitřní části stavby a následné vytvoření stavebního řešení – půdní vestavby),
  - podstatné změny vnitřního zařízení (radiátory, vany),
  - podstatné změny vzhledu stavby (nátěr fasády),
- rekonstrukcí se rozumí takové fyzické zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů,
- modernizace znamená rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Za technické zhodnocení podle české účetní legislativy nelze v žádném případě považovat opravy.

Neodpisovaný majetek (dle § 7 prováděcí vyhlášky)

Ne všechny položky dlouhodobého majetku se odpisují. ZoÚ stanoví, že odpisům nepodléhají:

Pozemky – jedná se o veškeré pozemky bez ohledu na výši ocenění, jestliže se nejedná o zboží – o zboží by se jednalo, pokud bychom s pozemky obchodovali.

Umělecká díla s sbírky - pokud nejsou součástí objektů (malby na zdi) nebo pokud nebyla pořízena za účelem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků.

Dále se z dlouhodobého hmotného majetku neodepisuje nedokončený hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání a najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný majetek, není-li ZoÚ nebo prováděcí vyhláškovou stanoveno jinak.

2.2.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se nespotřebovává najednou, ale postupně se opotřebovává. Toto opotřebení vyjadřují odpisy. Odpis je pro účetní jednotku nákladem,

do kterého se postupně přenáší hodnota dlouhodobého majetku. Pro výpočet odpisů si účetní jednotka musí sestavit odpisový plán, na jehož podkladě provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Odpis se počítá s přesností na celé měsíce z pořizovací ceny majetku a to od té doby, kdy je majetek způsobilý k užívání. Odpisová sazba by měla odpovídat konkrétním podmínkám, ve kterých se majetek nachází (např. kolik stroj vyrobí výrobků, kolik kilometrů se dá najet dopravním prostředkem atd.). Účetní jednotka si sama může stanovit metodu odpisu i dobu odepisování (neodepisujeme vyšší hodnotu než je pořizovací cena majetku). Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Nejčastějšími metodami účetního odpisování jsou rovnoměrné (lineární) odpisy, degresivní (zrychlené) odpisy z nich patří mezi nejpoužívanější metoda SYD (Sum-of-the-Years´-DigitsMethod) a metoda DDB (Double-Declining-Balance Method), výkonové odpisy a komponentní odepisování. (Strouhal a kol., 2014, str. 86-92).

Rovnoměrné (lineární) odpisy – jsou považovány za nejjednodušší v oblasti účetních odpisů. Odpis za období se stanoví jako podíl vstupní ceny a odhadované doby životnosti majetku.

Vzorec 1: Rovnoměrné (lineární) odpisy (Strouhlal a kol., 2014)[1]

$$odpis = \frac{vstupní\ cena}{doba\ odpisování}$$

Metoda SYD – vychází z konstantní odpisové základny a snižujícího se procenta odepisování.

Vzorec 2: Metoda SYD

$$odpis = vstupní\ cena * \frac{počet\ let, po\ které\ bude\ majetek\ ještě\ odpisován}{součet\ číslic\ let\ odepisování}$$

Součet číslic let odepisování můžeme počítat na bázi Gaussova vzorce pro výpočet aritmetické posloupnosti, nebo číslice pouze sečteme (pro pět let 1+2+3+4+5=15).

[1] následné vzorce jsou čerpány ze stejného zdroje.

Vzorec 3: Gaussův vzorec

$$součet\ číslic\ let\ odepisování = \frac{doba\ odpisování}{2} * (1 + doba\ odpisování)$$

Metoda DDB – jedná se o metodu založenou na konstantním procentu odepisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu.

Vzorec 4: Metoda DDB

$$\%DDB = \frac{100\%}{doba\ odpisování} * 2 \quad odpis = zůstatková\ cena\ .\%DDB$$

Výkonové odpisy – používají se v případech, kdy je opotřebení dlouhodobého majetku závislé na jeho využití (např. počtu vyrobených výrobků). Výše odpisů se stanovuje podobně jako u lineárního odpisu.

Vzorec 5: Výkonové odpisy

$$odpis = \frac{vstupní\ cena}{výrobní\ kapacita}$$

Komponentní odepisování – stavby, byty, nebytové prostory, hmotné movité věci a jejich soubory může účetní jednotka - dle prováděcí vyhlášky § 56a - od roku 2010 odpisovat metodou komponentního odpisování. Podstata metody spočívá ve stanovení určitého komponentu, tj. části majetku nebo souboru majetku. Komponent se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponentů nebo od zbylé části majetku nebo soboru majetku (Lošťák, Prudký, 2014).

Zbytková hodnota – podle § 56 prováděcí vyhlášky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou kladnou zbytkovou hodnotu majetku s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Předpokládanou zbytkovou hodnotou se rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením

souvisejících. Zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty majetku se rozumí, že účetní jednotka stanoví a aktualizuje odpisový plán předmětného majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty nebo zbytkové hodnoty rovnal pořizovací ceně majetku.

2.2.4 Dočasné snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

V případě odpisování se jedná o trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Dočasné snížení hodnoty lze dle § 55 prováděcí vyhlášky provést, zaúčtováním opravné položky. Nutnost tvorby opravné položky zjišťují účetní jednotky k rozvahovému dni, ke kterému se provádí dokladová a fyzická inventura majetku, a to za situace, kdy je účetní zůstatková hodnota daného majetku vyšší než jeho tržní hodnota. Toto snížení hodnoty majetku není trvalého charakteru. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub nákladů, rozpuštění či zrušení opravné položky (při zpětném zvýšení hodnoty majetku) se účtuje ve prospěch nákladů. Opravné položky musí mít pouze pasivní zůstatek. Pokud se jedná o trvalé snížení hodnoty majetku, účetní jednotka sníží hodnotu majetku jednorázovým odpisem. Snížení hodnoty majetku pomocí jednorázového odpisu již nejde vzít zpět – nelze majetku znovu vrátit hodnotu, kterou měl před snížením.

2.2.5 Rezervy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku

Prováděcí vyhláška v § 57 definuje rezervy následujícím způsobem:

- Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů (podle § 26 zákona o účetnictví), u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.
- Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů.
- Zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období.
- Rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek.
- Rezervy není možné používat k úpravám výše ocenění aktiv.
- Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci.

Rezervy jsou podobně jako již zmíněné opravné položky nástrojem zásady opatrnosti. Opravné položky snižují hodnotu majetku, naopak rezervy zvyšují hodnotu závazků. Povinnost vytvářet rezervy a již zmíněné opravné položky vyplývá z § 25 odst. 3 ZoÚ. *Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.*

Z účetních rezerv se týkají dlouhodobého majetku „rezervy na rizika a ztráty z podnikání“, které zahrnují rezervy na záruční opravy a dále technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zvláštním právním předpisem je především zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů, podle kterého účetní jednotky tvoří nejznámější rezervu vztahující se k dlouhodobému majetku, tj. rezervu na opravu hmotného majetku.

Rezervu na opravu hmotného majetku může tvořit dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění, pouze účetní jednotka, která má k majetku vlastnické právo, právo hospodaření, nebo je nájemcem, který je k opravám majetku smluvně vázán. Tato účetní jednotka musí také opravu majetku hradit. Rezervu lze čerpat pouze za účelem, za kterým byla vytvořena, a pouze do výše, v jaké byla vytvořena. Rezerva se nesmí tvořit dle stejného ustanovení na:

- technické zhodnocení,
- hmotný majetek určený k likvidaci,
- majetek, u kterého se oprava provádí pravidelně každý rok,
- majetek, u kterého je využito komponentního odpisování,
- opravu, která vyplývá ze škody či nahodilé události – rezerva musí být předpokládaná.

2.2.6 Leasing

Leasing (zejména finanční) představuje v současné době velmi používanou formu nabytí dlouhodobého majetku. Jedná se o nástroj, jenž umožňuje nájemci (tedy příjemci leasingu) užívat za úplatu věci, práce či jiné majetkové hodnoty, které jsou

ve vlastnictví pronajímatele, a to po dobu nezbytně nutnou. Z právního hlediska se na leasing pohlíží jako na třístranný obchod – pronajímatel nakupuje na přání nájemce majetek (předmět leasingu) od dodavatelů a následně jej za úplatu poskytne nájemci (Strouhal a kol., 2014, str. 106).

Typy leasingu

Existují různé typy a dělení leasingu. Z hlediska dlouhodobého majetku je však nejpodstatnější členění podle změn vlastnických vztahů na začátku a na konci leasingové smlouvy. Podle těchto operací rozlišujeme:

- operativní (provozní) leasing – jedná se o krátkodobý pronájem, kdy je po jeho ukončení předmět leasingu vrácen zpět pronajímateli,
- finanční leasing – jedná se o středně dlouhý až dlouhodobý vztah, na jehož konci nabývá vlastnické právo k předmětu leasingu nájemce (tedy majetek přechází z pronajímatele na nájemce),
- zpětný leasing – forma leasingu, kdy pronajímatel (kupující) kupuje předmět leasingu od nájemce (prodávající) a následně mu jej pronajímá přes leasingovou smlouvu, po ukončení leasingu přechází předmět leasingu opět původnímu majiteli, tj. nájemci (Landa, 2014, str. 95).

Vedení předmětu leasingu v účetnictví

V českých účetních podmínkách, dle § 28 odst. 3 ZoÚ, je vlastníkem předmětu leasingu po celou dobu trvání leasingové smlouvy pronajímatel, který majetek vykazuje v rozvaze a může jej odpisovat. Nájemce vede najatý majetek pouze na podrozvahových účtech. Účtuje pouze o leasingových splátkách. Pokud ovšem nájemce provede na předmětu leasingu technické zhodnocení (se souhlasem pronajímatele), které po uvedení do užívání zařadí do svého majetku, může toto technické zhodnocení odpisovat (Strouhal a kol., 2014).

2.3 IFRS

Základem IFRS je tzv. koncepční rámec. Na základě jeho principů vzniká tvorba účetních standardů a základna, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy neexistují konkrétní pravidla. Z toho vyplývá, že IFRS se nevěnují celému dlouhodobému majetku jako celku, ale třídí aktiva na skupiny podle jejich účelu. Každý standard definuje aktivum podle své působnosti samostatně. Pro účely diplomové práce budou dále více rozebrány zejména standardy:

- IAS 16 – Pozemky budovy zařízení,
- IAS 17 – Leasingy (IFRS 16 Leasingy),
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv,
- IAS 23 – Výpůjční náklady.

Znění všech standardů se nachází v příloze v Nařízení Komise (ES[2]) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přejímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Radě (ES) č. 1606/2002. Ovšem roku 2008 došlo k mnoha novelizacím a změnám, tyto změny je možno sledovat například na webových portálech provozovaných britskou společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited nebo v českém znění Komorou auditorů České republiky (odkazy uvedeny ve zdrojích). Následující teoretická východiska se odkazují přímo na standardy, které vycházejí z těchto webových portálů.

2.4 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje hmotná aktiva, která jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti.

Jako aktivum využívané účetní jednotkou musí dle Koncepčního rámce splňovat tyto podmínky:

- jeho existence (právo užívat majetek) je výsledkem minulých skutečností,
- očekávání, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch s dostatečnou jistotou (přispěje přímo nebo nepřímo k toku peněžních prostředků do organizace),
- být spolehlivě ocenitelné.

[2] Komise (ES) = Komise evropského společenství

Existence aktiva je výsledkem minulých skutečností, kterými mohou být vytvoření aktiva vlastní činností nebo jeho nákup. Avšak vynaložení prostředků účetní jednotky nevede samo o sobě ke vzniku aktiva, protože pořízená položka musí splňovat definici aktiva. Stejně tak může vzniknout aktivum i bez vynaložených prostředků a to například poskytnutím hmotné dotace, daru nebo přidělením bezplatné kvóty (Dvořáková, 2014).

Budoucím ekonomickým prospěchem se rozumí, že přispěje přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky. To vyplývá z hlavního způsobu používání aktiva, tj. k výrobě výrobků či poskytování služeb, za které jsou ochotni zákazníci platit. Aktivum ovšem může být využito i jiným způsobem např. může být použito v kombinaci s jinými aktivy k výrobě výrobků a poskytnutí služeb, může být použito k vypořádání závazku, směněno za jiná aktiva či rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky. Důležitou podmínkou pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu je právo a schopnost účetní jednotky užitky z aktiva využít a může zabránit zcizení prospěchu z užívání aktiva třetí osobou. Pokud není pravděpodobné, že aktivum přinese účetní jednotce ekonomický prospěch po ukončení běžného období, vykazujeme aktivum jako náklad (Dvořáková, 2014).

Posledním kritériem je, že aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Ve většině případů se při ocenění používá odhad. Pokud ovšem hodnotu aktiva nelze spolehlivě odhadnout, nelze aktivum ani vykázat v rozvaze, ani ve výkazu o úplném výsledku hospodaření (např. pohledávky ze soudní pře). Ovšem je nutné toto existenci toho aktiva uvést v komentáři (Dvořáková, 2014).

Standard IAS 1 Prezentace účetní závěrky definuje klasifikaci krátkodobého aktiva a dlouhodobé aktivum je vyjádřeno negací k aktivu krátkodobému. Tedy aktiva, která neplní definici krátkodobého aktiva, jsou dlouhodobá. Aktivum je krátkodobé pokud:

- se předpokládá, že bude realizováno, nebo je určeno k prodeji, nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky,
- je určeno především pro obchodování,

- se předpokládá, že bude realizováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne,
- jde o peníze nebo peněžní ekvivalenty, pokud jejich směna nebo použití pro úhradu závazku nejsou omezeny na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

2.4.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Majetek, který účetní jednotka využívá, se oceňuje nejprve v momentě pořízení a poté ke konci rozvahové dne (pravidelně každý rok do doby jeho vyřazení). Z toho důvodu je oceňování dlouhodobého hmotného majetku rozděleno na dvě části.

I. oceňování v momentě pořízení

Souvisí se způsobem nabytí aktiva, které může být pořízeno nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně popřípadě směnou. Účetní jednotka může oceňovat aktivum na základě pořizovacích výdajů nebo ve fair value. Fair value je cena, za kterou by bylo pořízeno aktivum v nezávislém prodeji na aktivním trhu.

V případě **nákupu** se aktivum oceňuje **pořizovacími náklady**, které byly vynaloženy na nakupované aktivum. Když je aktivum připraveno pro použití, přestane být jeho hodnota zvyšována o další náklady související s jeho používáním či skladováním. Tato metoda má tu výhodu, že využívá ocenění v průkazné částce, která je založená na konkrétní, uskutečněné transakci. Problém je viděn v klasifikaci nákladů, které mají být zahrnuty do ceny aktiva – náklady na pořízení jednotlivých druhů majetku jsou v rámci standardů klasifikovány odlišně (Dvořáková, 2014).

V rámci standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, kterými se diplomová práce přednostně zabývá, se aktivum při pořízení oceňuje na bázi pořizovacích nákladů. Ve standardu není striktně oddělena problematika ocenění aktiv nakupovaných a aktiv vyráběných ve vlastní režii., tzn., že výchozí principy jsou společné oběma způsobům pořízení. Pořizovací náklady aktiva zahrnují všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek. Jedná se zejména o:

- nákupní cenu aktiva, která se snižuje o slevy,
- clo,

- náklady, které umožňují uvést aktivum do stavu, v němž má přinášet užitek např. náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky specialistům, náklady na montáž,
- výkony provedené ve vlastní režii, pokud jsou nezbytně nutné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být k tomuto aktivu přímo (účelově) vztaženy,
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, které jsou nezbytně nutné pro zavedení aktiva do provozu,
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva.

Dalším možným způsobem pořízení aktiva je jejich **výroba**. Tyto aktiva jsou oceňována na základě **spotřeby**, která byla vynaložena na jejich výrobu. Spotřeba se váže k pořizovacím cenám (nákladům) aktiv, které byly při výrobě spotřebovány či opotřebovány. Zde se můžeme setkat zejména u dlouhodobých aktiv s časovou prodlevou v době pořízení aktiv vynaložených na výrobu a jejich spotřebou – oceňujeme tedy historickou cenou. Komplikované je také zařazení nepřímých nákladů do vyráběných aktiv (řešeno zejména v rámci IAS 2 – Zásoby). Hlediska využívaná pro zjištění pořizovacích nákladů vyráběných aktiv shrnula Dana Dvořáková následovně:

- z výrobních nákladů se smějí zahrnout jen ty náklady, které jsou účelně vynaložené, není přípustné zvyšovat ocenění aktiv o náklady neproduktivně vynaložené (velké množství odpadu, ztráta v důsledku nevytížení výrobních kapacit atd.),
- správní režie se do ocenění aktiv zahrnuje pouze ve výjimečných případech (pokud účetní jednotka prokáže účelovou vazbu na konkrétní položky správní režie),
- odbytová režie nesmí být do hodnoty aktiv promítnuta.

Zvláštním způsobem je pořízení aktiv **směnou.** Zde se posuzuje, zda má aktivum komerční povahu. Aktivum má komerční povahu, pokud peněžní toky z něj očekávané jsou odlišné od charakteristických peněžních toků pro dané aktivum. V důsledku směny se tedy změní očekávané přínosy z určité podnikové činnosti a výše uvedené rozdíly významně ovlivňují fair value směňovaných aktiv. Při těchto transakcích se v účetní jednotce setkáváme se ziskem nebo ztrátou, tedy s komerční transakcí. Pokud aktivum

má komerční povahu, oceňuje se ve fair value předaného popřípadě získaného aktiva. Pokud ovšem nejde spolehlivě zjistit fair value, použije se účetní hodnota získaného aktiva. Je zde snaha zjistit výsledek hospodaření dosažený směnou (Dvořáková, 2014).

Aktiva také můžeme nabýt **bezúplatně**. Tyto aktiva jsou oceňována na bázi **odhadu** jejich tržní ceny ke dni pořízení (Dvořáková, 2014).

Při pořízení aktiva lze využít i metodu oceňování **fair value**. Tato metoda se při prvopočátečním ocenění používá z dlouhodobého hmotného majetku pouze u **biologických aktiv**. Ocenění ve fair value vychází z aktuální úrovně daného aktiva na trhu. Jedná se tedy o částku, za kterou by bylo aktivum možné směnit mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit danou transakci za obvyklých podmínek.

Standard IAS 23 – Výpůjční náklady stanovuje povinnost zahrnout výpůjční náklady, které vznikly do okamžiku uvedení aktiva do provozu a které jsou přímo účelově vztaženy k výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, do pořizovací ceny tohoto aktiva (tato povinnost se nevztahuje na majetek oceňovaný metodou fair value). Za způsobilé aktivum je považováno aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej. Výpůjčními náklady se rozumí úrok a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaloží ve spojení s vypůjčením finančních prostředků. Jedná se o úrok, kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně a o finanční náklady z titulu finančních leasingů.

II. ocenění k rozvahovému dni

Účetní jednotky se mohou rozhodnout, jestli budou v průběhu držení aktiva oceňovat danou třídu aktiv modelem historické pořizovací ceny nebo modelem fair value.

V případě modelu **historické ceny** jsou aktiva oceněna původní pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty – rozebráno v následujících kapitolách 2.5.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku a 2.5.4 Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku (Dvořáková, 2014, str. 104).

U modelu **fair value** se stanovuje hodnota dané třídy majetku k rozvahovému dni. Fair value pozemků a budov je obvykle určována na základě jejich tržních cen zjištěných průzkumem trhu v dané oblasti a bývá doložena znaleckým posudkem. Fair value u strojů a zařízení se stanovuje na základě odhadu jejich tržní hodnoty. Pokud není známá tržní cena například u specializovaného majetku, určí se fair value na bázi reprodukčních nákladů (cena, za kterou by mohl být majetek na trhu směněn) snížených o adekvátní opotřebení. Po přecenění následuje dále odpisování z přeceněné hodnoty. Postup při vypořádání výsledků z přecenění je následující:

- zvýšení hodnoty neovlivňuje výsledek hospodaření, ale je zachyceno v rámci vlastního kapitálu např. do zvláštního fondu zachycujícího oceňovací rozdíly z přecenění, pro každý majetek musí mít fond vlastní evidenci tohoto fondu, protože případné následné snížení hodnoty majetku do výše fondu se účtuje proti tomuto fondu,
- u snížení hodnoty se snížení zachycuje jako náklad (s výjimkou situace, kdy byl majetek v předchozím období přeceněn na vyšší hodnotu dle předchozího bodu), pokud byla hodnota majetku snížena do nákladů, případné zvýšení do původní pořizovací ceny majetku se provede jako výnos (Svoboda, 2007).

Fond z přecenění není možno rozdělit vlastníkům, do nerozděleného zisku jej lze převést (eventuálně rozdělit na dividendách) až v momentě, kdy je realizován. Tím se rozumí např. prodej aktiva, na které je fond tvořen, částečně se fond realizuje s postupným odpisováním (Dvořáková, 2014).

Při ocenění v průběhu držení aktiva se setkáváme dle standardu IAS 16 Pozemky budovy a zařízení s tzv. **následnými výdaji**. Mezi následné výdaje patří výdaje na opravu, udržování a technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv. Výdaje na technické zhodnocení jsou aktivovány do hodnoty aktiva, pokud zvyšují jeho užitečnost. Opravy a udržování jsou považovány za náklad a jsou vykázány ve výsledovce.

2.4.2 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku

V IFRS není řešeno významné členění dlouhodobého hmotného majetku. V rámci členění aktiv v rozvaze dle IAS 1 mají účetní jednotky povinnost použit pouze několik

málo položek; s dlouhodobým hmotným majetkem souvisí pouze položka Pozemky, budovy a zařízení a Biologická aktiva. V této práci budou více rozvedeny pouze Pozemky, budovy a zařízení dle standardu IAS 16.

IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení

Dle standardu IAS 16 se za pozemky, budovy a zařízení považují hmotná aktiva, která jsou držená za účelem používání ve výrobě, k zásobování zboží či službami, pronájmu jiným osobám nebo k administrativním nákladům. Tyto aktiva pro zařazení do této kategorie musí splňovat podmínku využívání více než jedno účetní období. Důležitými podmínkami pro vykázání těchto aktiv jsou:

- pravděpodobnost, že přinesou budoucí ekonomický užitek (na účetní jednotku budou přenesena všechna rizika i prospěch u držení těchto aktiv),
- spolehlivá ocenitelnost pořizovacích nákladů daného aktiva.

Ve standardu IAS 16 se setkáváme s možnou klasifikací dlouhodobých hmotných aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností. Jedná se o třídu pozemků, třídu budov, třídu strojů, třídu lodí, třídu letadel, třídu motorových dopravních prostředků, třídu nábytku a příslušenství a třídu kancelářského nábytku. Důležité je v rámci jedné třídy u aktiv používat stejný oceňovací model – historické náklady či fair value.

Kvůli jejich specifičnosti (zejména v oblasti oceňování) jsou ze standardu IAS 16 vyjmuta:

- biologická aktiva, která upravuje standard IAS 41 – Zemědělství,
- neobnovitelné přírodní zdroje, které upravuje standard IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- aktiva pořizovaná formou leasingu, která jsou upravena ve standardu IAS 17 – Leasingy,
- pozemky, budovy a zařízení, které nejsou účetní jednotkou používány při běžné činnosti; jedná se zejména o aktiva držená k prodeji.

2.4.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Metody odepisování, které jsou používané pro dlouhodobý hmotný majetek, vycházejí ze standardu IAS 16 – Pozemky budovy a zařízení. Odpis se zachycuje do nákladů účetní jednotky, tedy ovlivňuje výsledek hospodaření dané jednotky. Odpis také může být zahrnut do ocenění jiného aktiva v rámci aktivace vlastních nákladů. Aktivum se začíná odepisovat od okamžiku, kdy je způsobilé k používání, a přestává být odepisováno k okamžiku pozbytí (prodejem, likvidací) nebo zařazení mezi aktiva držená k prodeji. Přerušení odpisování aktiva není možné – s nulovým odpisem se můžeme setkat pouze u výkonového odpisování (Dvořáková, 2014).

Standard IAS 16 umožňuje sloučení položek stejného technicko-ekonomického určení do jednoho celku, pokud tyto položky nejsou významné. Sloučené položky jsou odepisovány jako celek a v případě potřeby se oceňují průměrnou cenou.

Standard IAS 16 udává účetním jednotkám povinnost pro účely odpisování rozdělení aktiva na více součástí, pokud mají jednotlivé části aktiva rozdílnou dobu použitelnosti – jedná se o použití komponentního odpisování. Jednotlivé součásti aktiv jsou následně sledovány a odpisovány v účetnictví samostatně.

IFRS umožňuje odpisovat i významné kontroly (generální opravy), které musejí být pravidelně prováděny na aktivech. Tyto náklady jsou odpisovány do doby předpokládané další kontroly (Dvořáková, 2014). Další položkou, kterou IFRS zařazují mezi dlouhodobý majetek a následně odpisují, jsou významné náhradní díly. O významné náhradní díly se podle standardu IAS 16 jedná, pokud je účetní jednotka bude využívat po dobu delší než jeden rok (poté, co se stanou součástí užívaných dlouhodobých aktiv). Účetní jednotka tyto náhradní díly bude odpisovat jako komponenty k dlouhodobému majetku v rámci komponentního odpisování. Ostatní náhradní díly jsou považovány za zásoby.

Ve standardu IAS 16 se setkáváme s pojmem zbytková hodnota. Jedná se o hodnotu, kterou je možno odečíst pro účely výpočtu odpisu ze vstupní ceny majetku a nebude

tedy odepsána. Může být například stanovena ve výši očekávané tržby z prodeje majetku skutečné po skončení doby užívání majetku.

Metody sloužící k odpisování jsou zejména metoda lineárních (rovnoměrných) odpisů, metoda zmenšujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Metoda odpisování by měla být vybrána podle spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy. Výpočet odpisů i metody jsou shodné jako v kapitole 2. 2. 3 Odpisování dlouhodobého majetku v rámci české účetní legislativy.

Dle standardu IAS 16 je potřeba prověřit nejméně jednou ročně při roční závěrce zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva. Pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je nutné dané změny zaúčtovat.

2.4.4 Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

Snížením hodnoty aktiv se zabývá standard IAS 36. Základním východiskem tohoto standardu je využití zásady opatrnosti. Předmětem tohoto standardu z oblasti dlouhodobého hmotného majetku nejsou investice do nemovitostí a biologická aktiva, pokud jsou oceňovány ve fair value, a dlouhodobá aktiva určená k prodeji. Ke snížení hodnoty aktiva dochází, pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelná částka. V tomto případě je nutno snížit hodnotu aktiva a zaznamenat ztrátu ze snížení hodnoty aktiva.

Zpětně získatelná částka je dle standardu IAS 36ta částka, která je vyšší, buď fair value snížená o náklady na prodej nebo hodnota z užívání. Pro zjištění zpětně získatelné částky je tedy nutno definovat:

- předmět ocenění,
- určit fair value,
- určit hodnotu z užívání aktiva.

Vysvětlení těchto částí je vysvětleno na základě standardu IAS 36 v následujícím textu.

Předmět ocenění je zjišťován na jednotlivá aktiva, která jsou testována na snížení hodnoty. Fair value se nejčastěji zjišťuje z ceny sjednané ve smlouvě o prodeji

za obvyklých tržních podmínek, která se snižuje o odhadnuté náklady prodeje (pozbytí) aktiva. V situaci, kdy nemáme danou smlouvu k dispozici, využijeme tržní cenu aktiva opět sníženou o náklady na pozbytí aktiva. Pokud ani takovéto informace nejsou k dispozici, účetní jednotka by měla stanovit hodnotu aktiva ve výši, za kterou by mohl aktivum prodat v nezávislé transakci za obvyklých tržních podmínek.

Hodnota z užívání aktiva je současná hodnota budoucích čistých peněžních toků, které budou získány užíváním aktiva včetně eventuální tržby z prodeje aktiva na konci jeho doby použitelnosti. Můžeme se zde setkat se situací, kdy nelze stanovit hodnotu peněžních toků generovaných samostatným aktivem, protože aktivum vytváří peněžní prostředky v rámci skupiny, tzn., že vytváří peněžní toky v závislosti na dalších aktivech. V této situaci standard IAS 36 definuje penězotvorné jednotky. Penězotvorné jednotky představují nejmenší skupinu aktiv, která generuje samostatně zjistitelné peněžní toky. Jako penězotvorná jednotka musí být určeno aktivum (skupina aktiv), jehož výkony mohou být prodány samostatně a pro něž existuje aktivní trh. Hodnota z užívání penězotvorné jednotky bude stanovena na základě odhadu tržních cen těchto výstupů (účetní hodnota penězotvorné jednotky je součtem účetních hodnot všech aktiv, která jsou její součástí). Existují i celopodniková aktiva, která jsou spjata s činností celého podniku a nevytvářejí samostatné peněžní toky. V tomto případě je třeba zjistit hodnotu z užívání celé účetní jednotky a porovnat ji s účetní hodnotou všech aktiv účetní jednotky.

Snížení hodnoty aktiva je zachyceno jako náklad (ztráta) snižující výsledek hospodaření v období, kdy ke snížení hodnoty došlo, případně kdy bylo zjištěno. Zrušení (nebo částečné snížení) ztráty ze snížení hodnoty zvyšují výsledek hospodaření. V situaci, kdy je aktivum v účetnictví vedeno v přeceněné částce, tj. metodou fair value se postupuje dle konkrétního standardu, v rámci zaměření práce dle standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, postup vysvětlen již v kapitole 1.4.1 Oceňování dlouhodobého majetku.

2.4.5 Rezervy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku

K dlouhodobému hmotnému majetku se v IFRS konkrétně dle standardu IAS 37(Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva)vztahuje rezerva na likvidaci aktiva. Rezerva na likvidaci aktiva je v účetní jednotce tvořena, pokud při pořizování aktiva vzniká účetní jednotce povinnost (závazek) toto aktivum po skončení jeho doby využívání odstranit. Jedná se zejména o náklady na demontáž aktiva, uvedení místa do původního stavu apod. Rezerva se tvoří ve výši odhadnutých výdajů na odstranění aktiva a to buď v období nákupu aktiva, nebo v období, kdy je aktivum využíváno k jiným než výrobním účelům. Rezerva nese všechny znaky rezervy dle standardu IAS 37.

Dle standardu IAS 37 rezervy patří mezi současné, existující závazky a musí tomu odpovídat i jejich účetní zachycení. Rezervy se zaúčtují jako vznik závazku a snižují výsledek hospodaření v tom období, se kterým věcně a časově souvisí. Výše vytvořené rezervy na likvidaci aktiva se promítne do pořizovací ceny aktiva. Díky odpisování daného aktiva po dobu jeho užívání do jednotlivých účetních období, ve kterých je aktivum používáno, se rozprostřou i výdaje spojené s jeho budoucí likvidací.

2.4.6 Leasing IAS 17

Dle standardu IAS 17 Leasingy je leasing dohoda mezi nájemcem a pronajímatelem, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za platbu (jednorázovou nebo více plateb). Standard se věnuje zejména odlišení finančního leasingu od operativního a z toho vyplývajících postupů pro jejich zachycení a vykázaní v účetnictví.

Standard IAS 17 se vztahuje na všechny druhy leasingu vyjma:

- leasingů k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu nebo podobných neobnovitelných zdrojů,
- leasingových smluv na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy a autorská práva,
- nemovitostí, které nájemce drží za účelem investice do nemovitostí,
- investic do nemovitostí poskytovaných pronajímateli v rámci operativního leasingu,
- biologických aktiv.

Typy leasingů

Standard IAS 17 se zabývá třemi nejvýznamnější typy leasingu, které jsou dle názvu shodné s nejvíce využívanými leasingy v České republice. Jedná se o:

I. finanční leasing – přenáší všechna rizika a užitky spojené s užíváním aktiva na nájemce, po skončení leasingu může, ale nemusí, dojít k převedení vlastnických práv na nájemce,
II. operativní leasing – nepřináší přenesení veškerých rizik a užitků plynoucích z užívání aktiva na nájemce,
III. nákup a zpětný prodej – pronajímatel nakoupí předmět leasingu od nájemce a poté si ho od pronajímatele pronajímá, může se jednat jak o operativní tak o finanční leasing.

Každý z těchto leasingů má svá specifika, a proto je rozlišení finančního a operativního leasingu velmi důležité. Klasifikace leasingu se provádí na počátku leasingu. Ve standardech se nachází určité skutečnosti, které naznačují možnost, že se jedná o finanční leasing, kterými jsou například:

- převedení vlastnického práva na nájemce,
- doba leasingu je sjednaná na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnické právo nemusí být převedeno,
- nájemce má právo k datu odkupu koupit aktivum za cenu podstatně nižší, než bude fair value a je v podstatě jisté, že tohoto práva bude využito,
- na počátku období se současná hodnota minimálních leasingových plateb (v následujícím textu bude vysvětleno blíže) rovná nebo je vyšší, než fair value pronajatého aktiva,
- pronajatá aktiva mají zvláštní povahu, která je bez úprav pro jiného nájemce nepoužitelná.

Standard IAS 17 také definuje pojmy zaručená a nezaručená zbytková hodnota, se kterými se můžeme setkat u finančního leasingu, kdy je ve smlouvě sjednáno navrácení aktiva. Zaručená zbytková hodnota je minimální hodnota aktiva, která musí být pronajímateli vrácena. Nájemce (nebo třetí strana s nám spřízněná) má povinnost, pokud aktivum nedosáhne v okamžiku vrácení tuto hodnotu, rozdíl doplatit.

U nezaručené zbytkové hodnoty má nájemce povinnost aktivum vrátit, ale nemá povinnost žádné platby.

Z důvodu velké odlišnosti mezi typy leasingů je každý typ leasingu rozebrán samostatně v následující části diplomové práce.

I. Finanční leasing

Jak již bylo napsáno, o finanční leasing se jedná, pokud jsou převedena všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím na nájemce. Při ukončení leasingu může, ale nemusí, být převedeno vlastnické právo. Vztah mezi nájemcem a pronajímatelem je v tomto případě podobný jako u dlouhodobého bankovního úvěru (Wittsiepe, 2008).

I. I. Zachycení u pronajímatele

Pronajímatel zaúčtuje aktiva držená v rámci finančního leasingu na počátku doby leasingu jako pohledávky rovnající se čisté investici do leasingu. „Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou sazbou leasingu“ (Jílek, Svobodová, 2013). Hrubá investice do leasingu se skládá z minimální leasingové platby a nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele. Je tedy příjmem, který pronajímatel z nájmu získá. Rozdíl mezi hrubou a čistou investicí je tvořen úrokovým výnosem, který plyne z leasingu. Implicitní úroková míra se stanoví tak, aby se minimální leasingové platby a nezaručená zbytková hodnota rovnaly fair value pronajímaného aktiva a počátečních přímých nákladů. Pro stanovení úrokové míry je důležitá doba leasingu a definice pojmů dle standardu IAS 17 Leasingy, které jsou uvedeny zde:

- minimální leasingové platby jsou všechny jisté platby během trvání leasingu včetně zaručené zbytkové hodnoty aktiva s výjimkou podmíněného nájemného (část leasingových plateb, která je stanovena variantně např. procento z dosaženého užitku aktiva), služeb, které platí nájemce pronajímateli (např. oprava) a daní,
- nezaručená zbytková hodnota (definice uvedena v předcházejícím textu),
- fair value je cenou aktiva, která je dosažitelná na trhu ke dni platnosti leasingové smlouvy,

- počáteční přímé náklady zvyšují fair value pro výpočet implicitní úrokové míry pouze v případě, že leasing je poskytován leasingovou společností,
- doba leasingu je vypověditelná doba, po kterou má nájemce sjednán leasing aktiva společně s jinými lhůtami, které nájemci umožňují pokračovat v leasingu a je dostatečně jisté, že tohoto práva využije (Dvořáková, 2014; Jílek, Svobodová, 2013).

Hodnota pohledávky se zvyšuje o časově příslušný úrok a je snižována o přijaté platby. Platby od nájemce je důležité rozdělit na splátky pohledávky z titulu leasingu aktiva (minimální leasingové platby), podmíněné nájemné a platby za poskytnuté služby. Pouze minimální leasingová splátka snižuje účetní hodnotu dlouhodobé pohledávky z leasingu. Minimální leasingovou splátku musíme ještě rozdělit na tu část připadající úmoru a tu část, která připadá úrokům. Podmíněné nájemné a služby zahneme ve věcné a časové souvislosti do výnosů (Dvořáková, 2014).

V průběhu nájmu je ještě důležité sledovat, zdali se nezměnil odhad nezaručené zbytkové hodnoty. Pokud dojde ke snížení této hodnoty, musí o změně být účtováno (Dvořáková, 2014).

I. II. Zachycení u nájemce

Účetní zachycení finančního leasingu u nájemce vychází ze zachycení u pronajímatele. Předmět leasingu a závazek se ke dni platnosti založení leasingové smlouvy ocení v částce nižší ze dvou a to buď fair value nebo současnou hodnotou minimálních leasingových plateb. Ocenění aktiva (předmětu leasingu) se navíc zvyšuje o vedlejší náklady spojené s uzavřením leasingové smlouvy a další přímé náklady (Dvořáková, 2014, Jílek, Svodová, 2013; IASPLUS, 2015).

Ke zjištění současné hodnoty minimálních leasingových plateb je důležité zjistit minimální leasingovou platbu, dobu leasingu a úrokovou míru. Minimální leasingové platby i doba leasingu bude určována stejně jako u pronajímatele. Výjimku u minimálních leasingových plateb bude tvořit jen nezaručená zbytková hodnota, která se u nájemce nebude započítávána do minimální leasingové platby. Jako úroková míra sloužící pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb

se použije, pokud ji je možné určit, implicitní úroková míra (tj. úroková míra, kterou požaduje leasingová společnost). Pokud nájemce od pronajímatele implicitní úrokovou míru nezná, použije přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbu. Přírůstková výpůjční úroková sazba je taková úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing. Pokud ani tato sazba nelze určit použije úrokovou míru, za kterou by si půjčil peněžní prostředky na koupi aktiva na stejně dlouhé období s podobným zajištěním (Dvořáková, 2014; Jílek, Svobodová, 2013).

Splátky dlouhodobého závazku z titulu nájmu aktiva budou účtovány jako snížení dlouhodobého závazku leasingu. Část splátek připadne na úhradu časově příslušného úroku a zbytek na úmor dlouhodobého závazku. Úrok se stanoví pomocí buď stejné úrokové míry, jako byla použita pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek, nebo výpočtem (částka úroku = úroková míra *aktuální výše nesplaceného závazku), pokud byl závazek z leasingu oceněn fair value. Platby za služby nebo podmíněné nájemné budou účtovány v období, do kterého věcně a časově spadají (Dvořáková, 2014).

Dle standardu IAS 17 Leasingy musí být najaté aktivum odpisováno stejně jako ostatní aktiva, které účetní jednotka používá, a může být tedy odpisováno i po skončení leasingové smlouvy. V situaci, kdy není zaručeno, že po skončení leasingu dojde k převodu vlastnických práv na nájemce, musí být aktivum plně odepsáno během doby leasingu nebo doby použitelnosti aktiva podle toho, které období je kratší.

II. Operativní leasing

Operativní leasing nepřináší přenesení veškerých rizik a užitků plynoucích z užívání aktiva na nájemce na rozdíl od finančního leasingu.

II. I. Zachycení u pronajímatele

U operativního leasingu je aktivum evidováno nadále v majetku pronajímatele a je jím odepisováno za stejných podmínek jako aktiva podobná. Výnosy jsou z pronajímaného majetku zachycovány rovnoměrně po celou dobu leasingu – platby ovšem můžou být rovnoměrné i nerovnoměrné. U nerovnoměrných plateb je nutno využít časového

rozlišení. Výjimka je tvořena, pokud pronajímatel je schopen najít jinou systematickou základnu pro alokaci výnosů, které aktivum přináší a chce této základny využít. Může se například jednat o závislost výkonů na výkonech pronajatého aktiva, pokud je maximální objem výkonu aktiva stanovený dopředu ve smlouvě (Dvořáková, 2014).

U pronajímatele se setkáváme i s náklady. Jedná o náklady výchozí přímé, které pronajímatel vynakládá na počátku pronájmu, náklady vynakládané v souvislosti s poskytováním služeb či úlev pro nájemce s cílem motivovat jej k uzavření smlouvy a náklady běžné, opakovatelné, které jsou na aktivum vynakládány v průběhu celého nájmu. Přímé náklady je důležité časově rozlišit. Standard IAS 17 Leasingy uvádí, že se tyto náklady stanou součástí účetní hodnoty aktiva a do nákladů příslušných účetních období se budou rozpouštět lineárně nebo stejnou metodou jaká je použita pro alokaci výnosů. Náklady vynakládané v souvislosti s poskytováním služeb či úlev k uzavření nájemní smlouvy je nutno také časově rozlišit. Do nákladů příslušných účetních období se rozpouštějí stejně jako přímé náklady. Náklady běžné, opakovatelné, které jsou vynakládány v průběhu celého nájmu, jsou do nákladů účtovány v obdobích, ve kterých vznikly.

II. II. Zachycení u nájemce

Nájemce dané aktivum využívá, ale nevede ho ve svém majetku. Účetní zachycení navazuje na účetní zachycení u pronajímatele. Z toho vyplývá, že platby nájemného jsou vykazovány v nákladech lineárně, pokud nájemce neidentifikuje jiný model, který by lépe vyjadřoval průběh využívání užitků. Pokud budou nájemci poskytnuty určité výhody, pobídky či stimulace (např. odpuštění nájemného, provedení určité služby zdarma), musí být tyto výhody časově rozlišeny a budou snižovat náklady na nájemné po celou dobu nájmu. Rozpouštěny budou stejnou metodou jako náklady na nájemné (Dvořáková, 2014).

III. Prodej a zpětný leasing

V tomto případě se jedná o prodej aktiva a jeho zpětný pronájem. Účetní přístup k tomuto leasingu je závislý na druhu leasingu – tedy jestli se jedná o finanční nebo operativní leasing.

Pokud operace prodeje a zpětného leasingu bude splňovat podmínky finančního leasingu, v podstatě se nebude o prodej jednat, protože majetek bude zachycen v účetnictví stále u jednoho subjektu (nájemce). S obdrženými penězi vznikne nájemci pohledávka a převod vlastnictví bude považován jen jako určitá forma poskytnuté zálohy. Kvůli tomu nelze vykázat žádný zisk ani ztrátu spojenou s prodejem aktiva. Pokud dojde k rozdílu mezi prodejní cenou a účetní zůstatkovou hodnotou aktiva, bude tato hodnota časově rozlišena a umořována po celou dobu trvání leasingu (jako součást úroků spojených se zapůjčeným kapitálem). Aktivum a závazky budou u nájemce oceněny principem nižší ze dvou hodnot a to z částky současné hodnoty minimálních leasingových plateb a z fair value (Dvořáková, 2014).

V situaci, kdy se bude jednat o leasing operativní, můžou nastat tři situace. První je situace, kde se prodej odehrává na úrovni fair value. V tomto případě se zisk nebo ztráta z prodeje aktiva zaúčtuje okamžitě. Druhá situace nastává, když je prodejní cena nižší než fair value. Zde se zisk nebo ztráta se také zaúčtují okamžitě s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami nastavenými pod tržní úroveň. V tomto případě se ztráta stává nákladem příštích období a rozpouští se postupně do nákladů jednotlivých účetních období (předpokládá se nájem za zvýhodněnou cenu). Poslední situací je situace, kdy je prodejní cena vyšší než reálná hodnota. Zde bude zisk (či ztráta) odložen jako výnos příštího období (náklad příštího období) a bude rozpouštěn v průběhu leasingové smlouvy.(Dvořáková, 2014; Jílek, Svobodová, 2013).

2.4.7 Leasing IFRS 16

Pro úplnost práce považuji za důležité zmínit i nový standard IFRS 16 Leasingy, který byl vydán na začátku roku 2016. Nový standard IFRS 16 má nahradit současný již zmíněný standard IAS 17. Hlavní rozdíl mezi standardy je ve vykazování majetku. Standard IFRS 16 již u nájemce nerozlišuje, zda se jedná o operativní či finanční leasing. Je zde zaveden jednotný model, který po nájemci vyžaduje identifikaci aktiva a současně závazku z leasingu pro všechny leasingy s dobou trvání delší než 12 měsíců a odpisování najatého aktiva odděleně od úroků ze závazků z leasingu. Tato změna ovlivní velké množství účetních jednotek, protože nyní se např. i nájem nebytových

prostor na dobu určitou promítne do majetku nájemce - leasing a nájem je totéž (Honzíková, 2016). Pro pronajímatele je standard IFRS 16 a IAS 17 shodný, tzn., že pronajímatel nadále rozlišuje rozdíl mezi finančním a operativním leasingem a u každého uplatňuje jiný model vykazování. Standard IFRS 16 nabývá účinnosti v Evropské unii od 1. ledna 2019, pokud bude schválen Evropskou komisí. V následujícím textu se budeme ovšem zabývat pouze standardem IAS 17 Leasingy, který je v současné době platný.

2.5 Rozdíly české účetní legislativy a IFRS

IFRS a česká účetní legislativa jsou založeny na jiných prioritách a zásadách. Mezi nejvýznamnější rozdíly patří:

- Česká účetní legislativa je založena na pravidlech, zatímco IFRS jsou založeny spíše na principech,
- Česká účetní legislativa (jako národní účetní legislativa) vychází z předpokladu, že primární účetní závěrkou je nekonsolidovaná účetní závěrka, zatímco pohled IFRS (jako obecného účetního systému) se liší a vychází se z předpokladu, že prvotním zdrojem informací o hospodářské jednotce je konsolidovaná účetní závěrka.

2.5.1 Porovnání oblasti oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Česká účetní legislativa i IFRS oceňují dlouhodobý hmotný majetek při jeho pořízení stejnými metodami – pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Odlišné jsou pouze druhy nákladů, které je možné do pořizovací ceny zahrnout. IFRS, na rozdíl od české účetní legislativy, umožňuje zahrnout do pořizovací ceny i náklady na uvedení místa do původního stavu, tj. náklady na demontáž aktiva a jeho přemístění. Jedná se o odhadované náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu.

Rozdílné pojetí mezi českou účetní legislativou a IFRS nalezneme v oblasti aktivace výpůjčních nákladů (úroků) do pořizovací ceny aktiva.IFRS definují postup aktivace, majetek, do jehož pořizovací ceny je nutno výpůjční náklady aktivovat a podmínky aktivace. IFRS do pořizovací ceny zahrnují úrok a ostatní náklady (např. kurzové

rozdíly), které vzniknou do okamžiku zavedení majetku do provozu. Česká účetní legislativa pouze uvádí, že do pořizovací ceny majetku je možno zahrnout pouze úroky z úvěru do doby zařazení majetku do užívání.

K velkým rozdílům v oceňování dochází v průběhu držení aktiva. IFRS umožňují - v průběhu držení majetku - majetek oceňovat na základně historické ceny (snížené o oprávky) anebo metodou fair value. Česká účetní legislativa umožňuje pouze ocenění historickou cenou (sníženou o oprávky). Hodnotu ocenění dlouhodobého hmotného majetku lze dle IFRS snížit i zvýšit (při využití metody fair value), na rozdíl od české účetní legislativy, kde může účetní jednotka hodnotu dlouhodobého majetku v průběhu držení jen snížit.

2.5.2 Porovnání oblasti rozdělení dlouhodobého hmotného majetku

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku se česká účetní legislativa liší od IFRS tím, že v IFRS nenalezneme žádný výčet položek, které se řadí mezi dlouhodobý hmotný majetek. Podmínkou uznání aktiva jako dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS je splnění kritérií pro definici aktiva podle Koncepčního rámce a následné splnění obecných podmínek majetku podle jednotlivých standardů např. definice pojmu pozemky, budovy a zařízení najdeme ve zmíněném standardu IAS 16.

Významným rozdílem mezi českou účetní legislativou a IFRS tvoří oblast **náhradních dílů** a **významných kontrol (generálních oprav).** V české účetní legislativě jsou náhradní díly vždy považovány za zásobu, naopak podle standardu IAS 16 Pozemky, budovy, zařízení mohou být významné náhradní díly aktivovány do hodnoty dlouhodobého majetek jako komponenty, pokud účetní jednotka předpokládá, že je bude po uvedení do provozu využívat delší dobu než jeden rok. Náklady na významné kontroly také dle standardu IAS 16 mohou být aktivovány do hodnoty majetku dle standardu IAS 16 a odpisovány. Odpisovány budou do doby předpokládané další kontroly. V České účetní legislativě se generální opravy účtují do nákladů. Časově je lze rozložit za pomoci rezerv na opravdu dlouhodobého majetku, případně za pomoci účtů časového rozlišení.

2.5.3 Srovnání oblasti odpisů

V české účetní legislativě mají účetní jednotky možnost volby aplikovat metody komponentního odpisování, na rozdíl od IFRS, které vyžadují, aby jednotlivé komponenty dlouhodobého majetku byly rozeznány a poté samostatně odpisovány.

Dalším rozdíl nalezneme v pojetí zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota je dle IFRS i dle české účetní legislativy umožněna, ovšem v českých účetních jednotkách není příliš obvyklé odpisovat do zbytkové hodnoty a většina účetních jednotek odpisuje až do hodnoty celé pořizovací ceny. V IFRS je na zbytkovou hodnotu kladen větší důraz, o čemž svědčí i požadavek na každoroční prověření zbytkové hodnoty a doby použitelnosti aktiva.

2.5.4 Možnosti snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

V IFRS, konkrétně ve standardu IAS 36, se setkáváme s podrobným výčtem požadavků týkajících se prověřování snížení hodnoty aktiv. Standard předepisuje zejména, kdy je nutné provádět testování na snížení hodnoty, jakým způsobem provádět testy na snížení hodnoty, jak mají účetní jednotky účtovat o ztrátách ze snížení hodnoty a za jakých podmínek je možné případné ztráty zrušit. V české účetní legislativě se nesetkáváme s žádným konkrétním návodem jak snížení hodnoty vypočítat – je zde pouze uvedena povinnost účtovat o snížení účetní hodnoty majetku.

Další významný rozdíl mezi českou účetní legislativou a IFRS v oblasti snížení hodnoty nalezneme v rušení dříve zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty. IFRS umožňují zrušení dříve zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty (u pozemků, budov a zařízení) vždy, pokud došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva. V české účetní legislativě se setkáváme se dvěma způsoby snížení hodnoty majetku. První způsob, kdy účetní jednotka účtující podle české účetní legislativy posoudila snížení hodnoty jako dočasné a vytvořila k danému aktivu opravnou položku, má možnosttakto zaúčtovanou ztrátu ze snížení hodnoty následně zrušit. Druhý způsob, kdy účetní jednotka usoudila, že snížení hodnoty má trvalý charakter a provedla jednorázový odpis. Tento odpis již nelze zrušit.

2.5.5 Srovnání oblasti rezerv

Nejtypičtější rezervu, kterou české účetní jednotky vytvářejí, tj. rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku, v IFRS není přípustná. Důvodem je využívání komponentního odpisování. I české účetní jednotky, které využívají komponentního odpisování, nemohou tvořit rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku. V IFRS se setkáváme s rezervou na likvidaci aktiva, která je spojená i s rozdílnými náklady vstupujícími do pořizovací ceny aktiva při jeho pořízení. Tato pořizovací cena podle IFRS obsahuje i náklady na vrácení místa do původního stavu, tedy na odstranění aktiva a jeho likvidaci.

2.5.6 Porovnání leasingů

Česká účetní legislativa i IFRS rozlišují finanční a operativní leasing. V oblasti operativního leasingu, porovnáváme-li českou účetní legislativu se standardem IAS 17 Leasingy, se česká účetní legislativa od IFRS významně neodlišuje.

V oblasti finančního leasingu se ovšem setkáváme s významným rozdílem. Podle IFRS není důležité, jestli pronajatý majetek na základě finančního leasingu účetní jednotka opravdu vlastní. Tím, že účetní jednotka daný majetek využívá, nese rizika a má z daného majetku ekonomický užitek. Díky tomu pronajatý majetek formou finančního leasingu účetní jednotka podle IFRS vykazuje ve své rozvaze, i když daný majetek (aktivum) nevlastní. Podle české úpravy účetnictví nemůže nájemce pronajaté aktivum zahrnout do vlastních aktiv.

V situaci prodeje a zpětného leasingu je situace v obou úpravách také velmi odlišná. České účetní standardy řeší transakce z prodeje a zpětného leasingu odděleně bez ohledu na charakter zpětného leasingu. IFRS rozlišují dva typy prodeje a zpětného leasingu – prodej a zpětný leasing vedoucí k finančnímu leasingu a prodej a zpětný leasing vedoucí k operativnímu leasingu, a u obou těchto typů řeší situaci prodeje a zpětného leasingu jako jeden celek.

3 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE

Tato kapitola se zabývá účetní jednotkou SVUS Pharma a.s. Kapitola obsahuje její popis, vztah k IFRS, stručnou finanční analýzu a přehled významných účetních pravidel a postupů vztahujících se k dlouhodobému majetku.

3.1 Charakteristika a analýza podniku

Následující část práce je zpracovávána ve spolupráci s obchodní korporací SVUS Pharma a.s., proto považuji za důležité tuto korporaci na následujících stranách představit. V této části bude popsána historie obchodní korporace, její popis, předmět podnikání, vztah k IFRS, krátké zhodnocení její finanční situace a v závěru přehled významných účetních pravidel a postupů, které účetní jednotka využívá v oblasti dlouhodobého majetku, jejich porovnání s IFRS a doporučení pro vykázání dlouhodobého majetku v konsolidované účetní závěrce.

3.1.1 Historie obchodní korporace

Farmaceutická divize SVUS byla založena 1. května 1992. Jednalo se o divizi s nejlepší perspektivou na půdě dřívějšího sklářského výzkumného ústavu, který se zabýval výzkumem sklářských technologií – od toho název SVUS (Státní výzkumný ústav sklářský). Historie tohoto státního výzkumného ústavu sahá až do roku 1923, kdy byl založen (Syka, 2015; SVUS Pharma, 2016; Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2016).[3]

Postupem času se podnikatelská činnost obchodní korporace posunula směrem k farmacii a její název byl doplněn o slovo Pharma. Prostory SVUS Pharma a.s. byly upraveny k využití pro farmaceutický průmysl primárně pro balení nesterilních lékových forem, od té doby je cílem obchodní korporace vyhovět požadavkům rychle se rozšiřujícího domácího i zahraničního trhu léčiv, doplňků stravy a kosmetiky.

[3] ze stejných zdrojů čerpáno i v následujících kapitolách

3.1.2 Základní informace o obchodní korporaci

SVUS Pharma a.s. má sídlo na adrese Smetanovo nábřeží 1238/20a v Hradci Králové.

Základní kapitál obchodní korporace ve výši 47 500 tis. Kč je tvořen 95 000 kusy akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 500 Kč.

V roce 2014 zaměstnávala obchodní korporace 114 zaměstnanců (průměrný přepočtený stav). Z těchto zaměstnanců se 8 podílí na vedení obchodní korporace, jedná se o generálního ředitele a vedoucí oddělení.

Obchodní korporace SVUS Pharma a.s. vede účetnictví a sestavuje účetní závěrky v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, vyhláškou č. 500/2002., Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění, a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění. Její účetnictví respektuje obecné účetní zásady (zejména zásadu o oceňování majetku historickými cenami, zásadu účtování věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách).

Účetním obdobím, které účetní jednotka využívá, je kalendářní rok.

3.1.3 Předmět podnikání obchodní korporace

Předmětem podnikání SVUS Pharma a.s. je především výroba léčiv a výroba doplňků stravy pod názvem Farmax ®. Další činností je smluvní adjustace, tj. zakázková výroba balení léčiv a doplňků stravy pro cizí subjekty.

3.1.4 Vztahy SVUS Pharma a.s. k propojeným osobám

Mateřskou společností (ovládající osobou) SVUS Pharma a.s. je korporace FARRADAY INVESTMENT Ltd, kterou vlastní stoprocentně korporace PARKER ASSETS Ltd. Obchodní korporaci PARKER ASSENTS stoprocentně vlastní RNDr.

Jaroslav Otenšlégr, který je zároveň předsedou představenstva SVUS Pharma a.s. RNDr. Jaroslav Otenšlégr uplatňuje podstatný vliv celkově v šesti korporacích. SVUS Pharma a.s. má ještě čtyři sesterské korporace.

SVUS Pharma a.s. je jediným akcionářem obchodní korporace FARMAX Slovakia, a.s. se sídlem ve Slovenské republice, a také má stoprocentní podíl v obchodních korporacích FARMAX POLAND Sp. z o. o. (Polsko), SIA „Farmax Baltic“ (Lotyšsko), SVUS Pharma Hungary Kft. (Maďarsko). Tyto obchodní korporace byly založeny za účelem prodeje výrobků mateřské korporace na trzích v daných zemích. Ve všech čtyřech případech se jedná o malé účetní jednotky s ročním úhrnem čistého obratu v přepočtu do 5 mil. Kč, s maximálně deseti zaměstnanci. Tyto obchodní korporace nevlastní nemovitosti. Dlouhodobým hmotným majetkem jsou především osobní automobily pronajaté formou finančního leasingu.

3.1.5 Vztah SVUS Pharma a.s. k mezinárodním účetním standardům

Účetní jednotce vzniká od roku 2016 na základě novelizace účetních předpisů povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Podle nově vloženého § 1c ZoÚ se skupiny účetních jednotek s povinností sestavit konsolidovanou účetní závěrku člení na:

(1) Malou skupinou účetních jednotek je ta, která sestává z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek a která na konsolidovaném základě nepřekračuje k rozvahovému dni alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,

b) čistý obrat 200 000 000 Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

(2) Střední skupinou účetních jednotek je ta, která není malou skupinou účetních jednotek a sestává z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek a která na konsolidovaném základě nepřekračuje k rozvahovému dni alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,

b) roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

(3) Velkou skupinou účetních jednotek je ta, která sestává z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek a která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v odstavci 2.

Podle § 22a nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku pouze malá skupina účetních jednotek, pokud není subjektem veřejného zájmu

Pro skupinu účetních jednotek SVUS Pharma jsou pro zařazení do výše popsaných kategorií důležité ukazatele konsolidující účetní jednotky, podle kterých se jednoznačně jedná o střední skupinu účetních jednotek.

Podle § 22a odst. 3 ZoÚ by konsolidující účetní jednotka nemusela sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné. Auditor spolu s představenstvem obchodní korporace označil všechny dceřiné korporace jako významné.

Konsolidující účetní jednotka není současně konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou do konsolidačního celku jiné konsolidující osoby ve smyslu § 22aa ZoÚ, protože její mateřská společnost podle dostupných informací nezahrnuje skupinu SVUS Pharma do svého konsolidačního celku.

Účetní jednotka SVUS Pharma a.s. není emitentem cenných papírů na regulovatelném trhu cenných papírů. Z těchto skutečností vyplývá účetní jednotce možnost volby, zda bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS nebo dle české účetní legislativy (samotná účetní jednotka je během účetních období povinna účtovat podle české účetní legislativy). SVUS Pharma a.s. sestavení konsolidované účetní závěrky podle IFRS zvažuje zejména proto, že finanční leasing podle IFRS poskytuje v účetní závěrce věrnější zobrazení tohoto majetku (jak vyplývá z textu práce). Finanční leasing využívají zejména dceřiné korporace se sídlem na Slovenku a Lotyšsku. V těchto zemích je účtování a vykazování finančního leasingu upraveno tamější legislativou v souladu s IAS 16.

3.1.6 Stručná finanční analýza

Pro zhodnocení finanční situace obchodní korporace SVUS Pharma a.s. byly zvoleny vybrané charakteristiky za pět let jejího působení. K publikování údajů doposud neschválené účetní závěrky za rok 2015 jsem nedostala od účetní jednotky souhlas. V následujícím textu bude zhodnocena kapitálová struktura, majetková struktura, vývoj tržeb a výsledku hospodaření. Největší důraz bude kladen na majetkovou strukturu, zejména na strukturu dlouhodobého hmotného majetku, v souladu se zaměřením diplomové práce.

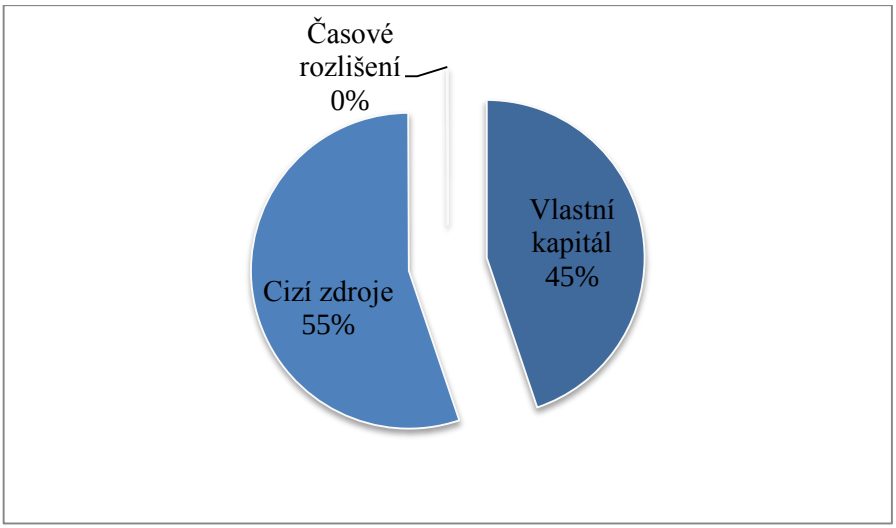
Kapitálová struktura

Z tabulky č. 1 a grafu č. 1 lze vyčíst, že účetní jednotka používá vlastní i cizí zdroje k financování své činnosti a také skutečnost, že se potýká s vyšší mírou zadluženosti, která se pohybuje mezi 53 – 58 %. Cizí zdroje jsou pro obchodní korporaci levnější díky vlivu finanční páky. Auditorka účetní jednotky ale upozorňuje na skutečnost, že účetní jednotka nedosahuje dostatečné likvidy, která společně s již zmíněnou vysokou mírou zadluženosti, může vést k zpochybnění schopnosti nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Tabulka 1: Kapitálová struktura v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

Kapitálová struktura.					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Vlastní kapitál	101 555	124 277	123 282	126 926	133 698
Cizí zdroje	143 507	167 897	162 154	155 758	164 406
Časové rozlišení	1 895	2 004	3 442	7 981	195
Pasiva celkem	246 957	294 178	288 878	290 665	298 299

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)



Graf 1: Kapitálová struktura rok 2014
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

Tabulka 2: Vybrané ukazatele v letech 2010 - 2014

	2010	2011	2012	2013	2014
Zadluženost	0,581	0,571	0,561	0,536	0,551
Likvidita okamžitá	0,003	0,002	0,000	0,000	0,012
Likvidita pohotová	0,583	0,513	0,450	0,402	0,313
Likvidita běžná	1,036	0,988	0,919	1,007	0,776

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

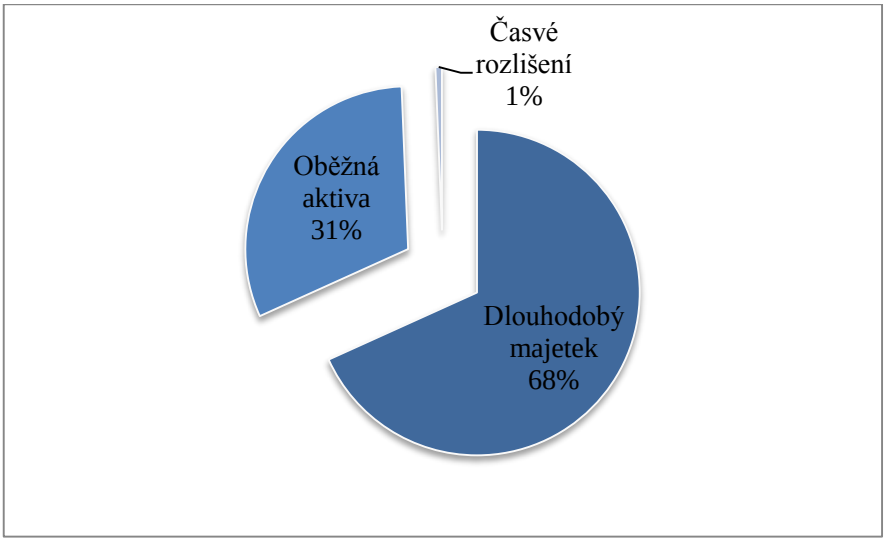
Majetková struktura

Z tabulky č. 2 a grafu č. 2 je možno vidět, že větší část majetkové struktury obchodní korporace je tvořena dlouhodobým majetkem (55 – 68 %). Vysoké zastoupení dlouhodobého majetku je způsobeno náročností výroby na stroje a prostory. Za povšimnutí stojí také pozitivně rostoucí trend celkových aktiv, vyvolaný zejména růstem dlouhodobého majetku.

Tabulka 3: Majetková struktura v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

Majetková struktura.					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Dlouhodobý majetek	137 381	172 771	169 784	175 316	203 570
Oběžná aktiva	109 454	114 395	112 636	113 350	92 808
Časové rozlišení	122	7 012	6 458	1 999	1 921
Aktiva celkem	246 957	294 178	288 878	290 665	298 299

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)



Graf 2: Majetková struktura v roce 2014
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

Při pohledu na detailnější strukturu dlouhodobého majetku je patrné, že více než polovina dlouhodobého majetku je tvořena dlouhodobým hmotným majetkem viz tabulka č. 3. Následující tabulka č. 4 zpřesňuje zastoupení dlouhodobého hmotného majetku. Nejpodstatnější část dlouhodobého hmotného majetku je tvořena stavbami a hmotnými movitými věcmi a jejich soubory. Zejména díky růstovým změnám těchto položek lze konstatovat, že obchodní korporace svůj majetek rozšiřuje a udržuje.

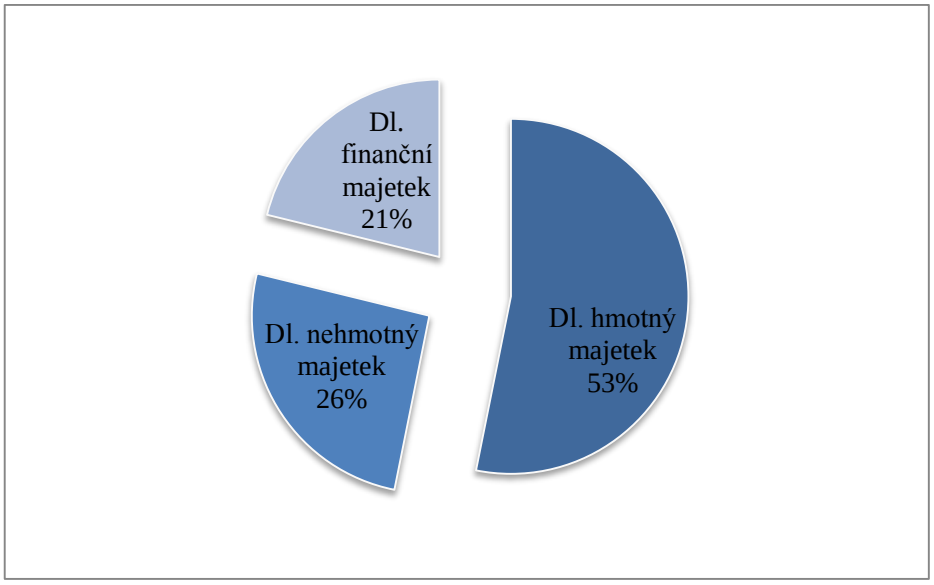
Za povšimnutí také stojí kolísající hodnoty dlouhodobého finančního majetku, který je tvořen zejména zápůjčkami a úvěry ovládaným osobám. To je způsobeno skutečností, že nově vznikající dceřiné obchodní korporace musí mateřská korporace finančně podporovat.

Nehmotný majetek má vysoké zastoupení kvůli činnosti podnikání – potřebě ocenitelných práv (licencí na léky - dossierů) a softwaru. Podle vyjádření účetní jednotky právě masivní nákup licencí na léky v letech 2011 – 2014 způsobil vyšší zadlužení.

Tabulka 4: Struktura dlouhodobého majetku v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

Struktura dl. majetku	2010	2011	2012	2013	2014
Dlouhodobý hmotný majetek	102 019	111 529	106 032	105 717	108 204
Dlouhodobý nehmotný majetek	8 458	23 922	31 063	40 763	52 257
Dlouhodobý finanční majetek	26 904	37 320	32 689	28 836	43 109
Dl. majetek celkem	137 381	172 771	169 784	175 316	203 570

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)



Graf 3: Struktura dlouhodobého majetku v roce 2014
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

Vysoká částka nedokončeného dlouhodobého majetku v roce 2010 (zařazeno 2011) obsahuje dlouhodobý majetek pořízený v rámci investičního projektu „Výroba bovinního hemoderivátu“. Jak je patrné z nárůstu dlouhodobého majetku zařazeného v roce 2011, jednalo se o stavby a samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (od roku 2016 hmotné movité věci a jejich soubory).

Tabulka 5: Struktura dlouhodobého hmotného majetku v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

Struktura dl. hm. majetku	2010	2011	2012	2013	2014
Pozemky	5 478	5 478	5 478	5 478	5 478
Stavby	26 682	73 482	71 258	69 810	76 414
Sam. hm. m. věci a soubory hm. m. věcí (hmotné movité věci a jejich soubory)	4 174	30 180	26 428	27 386	22 832
Jiný dlouhodobý hm. majetek	15	15	15	15	15
Nedokončený dlouhodobý hm. majetek	65 537	2 374	2 589	3 028	3 028
Poskytnuté zálohy na dl. hm. majetek	133	0	264	0	437
Dl. hm. majetek celkem	102 019	111 529	106 032	105 717	108 204

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

Majetek najatý formou leasingu

Obchodní korporace SVUS Pharma a.s. má uzavřené smlouvy na dva finanční leasingy. První smlouva je na Balicí a kartonovací linku I. M. A. a druhá na najatý majetek Guk I. M. A. (rozšíření linky). Další informace o finančním leasingu jsou uvedeny v následující tabulce č. 5. Údaje v ní uvedené jsou včetně pojištění a bez daně z přidané hodnoty.

Tabulka 6: Majetek najatý formou fin. leasingu (v tis. Kč)

Majetek najatý formou fin. leasingu	Datum zahájení leasingu	Doba trvání v měsících	Celková hodnota leasingu	Skutečně uhrazené splátky k 31.12.2014	Splatno v roce 2015	Splatno v dalších letech
Balicí a kartonovací linka I. M. A	12. 6. 2012	60	7 637	4 575	1 225	1 837
Guk I. M. A. rozšíření linky	1. 7. 2013	60	1 824	517	365	942
Celkem			9 461	5 092	1 590	2 779

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

Účetní jednotka využívá i majetek pronajatý formou operativního leasingu. Nejvyšší hodnoty ročních splátek dosahuje u operativního leasingu, který se vztahuje k prostorům, ve kterých účetní jednotka vykonává svou ekonomickou činnost. Dále se

s operativním leasingem v analyzované účetní jednotce setkáváme u strojů, reklamním ploch, dopravních prostředků a u kancelářské techniky.

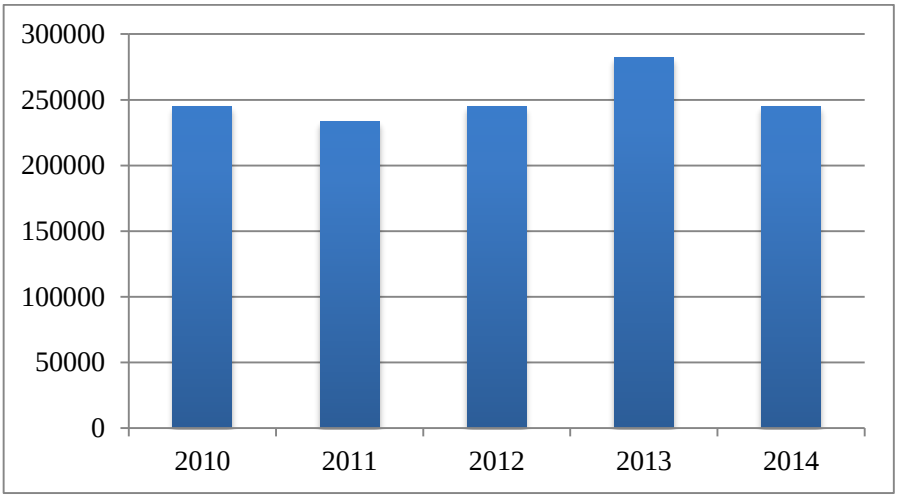
Struktura tržeb

Ve struktuře tržeb došlo k výrazné změně zejména v roce 2012, kdy obchodní korporace začala nakupovat zboží, které dále prodává v nezměněné podobě. Dle položek „Tržby za prodej zboží“ v následujících letech je vidět, že v této změně obchodní korporace nadále úspěšně pokračuje a tržby z této změny v následujících obdobích stoupají.

Tabulka 7: Struktura tržeb 2010-2014 (v tis. Kč)

Struktura tržeb					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	244 962	233 031	233 150	258 752	212 819
Tržby za prodej zboží	0	0	5 056	10 976	18 426
Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	20	602	6 820	12 395	13 304
Tržby celkem	244 982	233 633	245 026	282 123	244 549

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)



Graf 4: Vývoj tržeb v letech 2010-2014 (v tis. Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

Výsledek hospodaření

SVUS Pharma a.s. dosahuje ve všech sledovaných obdobích kladného výsledku hospodaření i přes to, že se jejího hospodaření dotýká hospodářská krize. Nejvíce hospodářskou krizi pocítila obchodní korporace v roce 2012. V roce 2013 můžeme vidět rapidní zlepšení v celkovém výsledku hospodaření a to díky správnému předpokladu vedení obchodní korporace. Management předpokládal nižší koupěschopnost obyvatelstva a z ní vyplývající snížení zájmu o zbytné potravinové doplňky a začal tyto doplňky nahrazovat léčivy. V tomto roce se také obchodní korporaci podařilo na trh uvést další tři genetická léčiva.

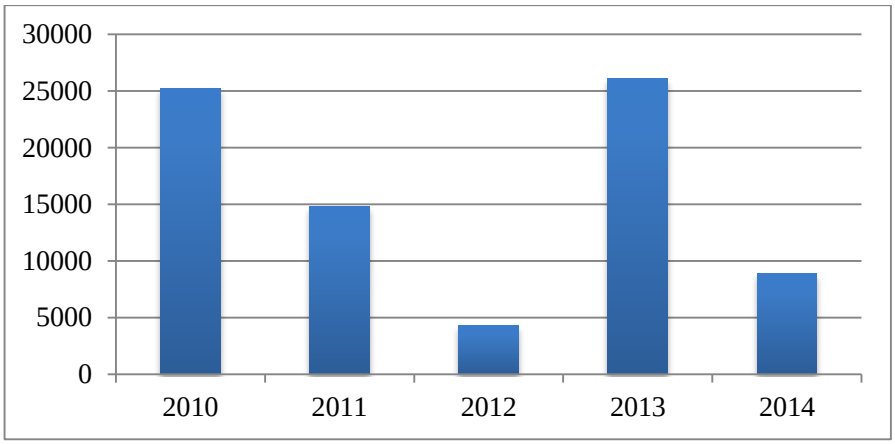
Rok 2014 naopak patřil mezi méně úspěšné roky v historii obchodní korporace. Tuto situaci připisuje management společnosti zejména následujícím třem aspektům:

- legislativa zakazující zdravotní tvrzení na obalech u doplňků stravy,
- povinnost uvádět na obalech alergeny, kvůli čemuž bylo nutno zlikvidovat významné zásoby obalů,
- neobvykle teplé zimní období, vinou kterého se snížily tržby za doplňky stravy určené k posílení imunity a prevenci proti nachlazení.

Tabulka 8: Výsledek hospodaření v letech 2010-2014 (v tis. Kč)

Výsledek hospodaření					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Provozní výsledek hospodaření	23 453	20 388	10 969	31 005	14 379
Finanční výsledek hospodaření	-1 682	-4 758	-4 055	-4 918	-5 475
Mimořádný výsledek hospodaření	3 443	-815	-2 628	0	0
Výsledek hospodaření celkem	25 214	14 815	4 286	26 087	8 904

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)



Graf 5: Výsledek hospodaření v letech 2010-2014 (v tis. Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetních výkazů SVUS Pharma a.s.)

3.1.7 Dlouhodobý hmotný majetek - přehled významných účetních pravidel a postupů

Účetní jednotka považuje za dlouhodobý hmotný majetek takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a výše ocenění vyšší než 1 000 Kč. Za dlouhodobý majetek považuje i předměty s nižší hodnotou, které byly pořízeny s přispěním dotace nebo pokud se jedná o majetek, který je předmětem smluv (o svěřených předmětech) uzavíraných se zaměstnanci. Takto nízkou hranici pro dlouhodobý hmotný majetek si účetní jednotka zpočátku nezvolila zcela dobrovolně. V letech 2009 – 2012 probíhal v účetní jednotce významný investiční projekt „Výroba bovinního hemoderivátu“. Na tento projekt získala účetní jednotka dotaci v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (OPPI). Podmínkou čerpání dotace na pořízení dlouhodobého majetku podle dotačních pravidel je jeho zařazení v rozvaze a odepisování, a to bez ohledu na výši jeho pořizovací ceny (snížené o dotaci). Po konzultaci s auditorem dospěla účetní jednotka k závěru, že není možné vykazovat v rozvaze pouze majetek pořízený v rámci dotovaného projektu, proto byla snížena hranice pro veškerý pořizovaný dlouhodobý majetek. S časovým odstupem hodnotí účetní jednotka toto rozhodnutí kladně z důvodu kvalitnější evidence, správy a inventarizace tohoto majetku.

Technické zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu majetku, pokud převýšilo za zdaňovací období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek je odpisován, s výjimkou pozemků, uměleckých děl a nedokončených investic, lineárně po dobu odhadované životnosti majetku. Budovy a stavby se odpisují 30 nebo 50 let, zařízení a přístroje 3-10 let, dopravní prostředky 3-5 let a drobný dlouhodobý majetek po dobu 1 až 2 let. Technická zhodnocení na najatém dlouhodobém hmotném majetku jsou odpisována lineární metodou po dobu trvání nájemní smlouvu nebo po dobu odhadované životnosti - vždy po tu dobu, která je kratší. Majetek pořízený formou finančního pronájmu je odpisován u pronajímatele.

Zisky a ztráty z prodeje nebo vyřazení majetku jsou určeny jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a účetní zůstatkovou hodnotou majetku k datu prodeje a jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty.

4 POSOUZENÍ DOPADŮ ROZDÍLNÉHO POJETÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V této části diplomové práce jsou popsány rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku mezi českou účetní legislativou a IFRS na datech zvolené účetní jednotky SVUS Pharma a.s., která vykazuje majetek dle české účetní legislativy. Jak již bylo uvedeno, analyzovaná účetní jednotka zvažuje, zda bude konsolidovanou účetní závěrku sestavovat dle české účetní legislativy či dle IFRS.Z těchto důvod tato kapitola obsahuje také porovnání obou úprav z pohledu náročnosti, proveditelnosti, časové úspory apod.

4.1 Dlouhodobý majetek a jeho ocenění

Tato část je pro přehlednost rozdělena do dvou částí. První názorně ukazuje odlišnosti zejména v nákladech, které dle IFRS vstupují do hodnoty dlouhodobého majetku. Druhá část se týká oceňování dlouhodobého hmotného majetku jak při sestavení zahajovací závěrky dle IFRS, tak i výběru metody oceňování, kdyby se účetní jednotka rozhodla sestavovat konsolidované účetní závěrky podle IFRS.

4.1.1 Náklady vstupující dle IFRS do hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

Pokud by se účetní jednotka rozhodla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, musela by do prvotních výkazů zahrnout položky, které podle české účetní legislativy nesplňují definici aktiv nebo závazků a jsou účtovány rovnou do nákladů. Dlouhodobý hmotný majetek, který je předmětem této práce by se navýšil zejména o majetek pořízený formou finančního leasingu, o významné náhradní díly, generální opravy a o náklady na likvidaci dlouhodobého majetku, které dle IFRS vstupují do pořizovací ceny dlouhodobého aktiva. Toto navýšení by se promítlo jednak v položce dlouhodobých aktiv a jednak v položce výsledek hospodaření minulých let (nerozdělený zisk). Zahrnutím daných položek do dlouhodobého majetku by došlo k významnému zvýšení hodnoty majetku (zároveň k výraznému zvýšení výsledku hospodaření minulých let) hrubým odhadem by došlo k navýšení o 35 mil. Kč,

pokud by se účetní jednotka rozhodla nevyužít metody fair value (reálné hodnoty) k prvotnímu ocenění dlouhodobého majetku pro sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS viz dále.

Tabulka 9: Hrubý odhad navýšení hodnoty dlouhodobého majetku při vykazování dle IFRS pro rok 2015 (v tis. Kč)

Náhradní díly a významné kontroly	Odhad 1/10 průměrné výkonové spotřeby	14 750
Zařazení majetku nabytého formou finančního leasingu	Výpočet kapitola 4. 5. 2. -Řešení finančního leasingu dle IFRS	5 589
Zařazení výpůjčních nákladů	Odhad	4 000
Zařazení nákladů na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku	Nejvýznamnější část kap. 4. 4. 2. - Rezerva na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku	7 342
	Zbývající část (odhad)	3 319
Celkový odhad navýšení hodnoty dlouhodobého majetku		**35 000**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní jednotka ovšem nedisponuje na nákladových účtech takovou evidencí, která by umožnila jednoznačně určit výši významných náhradních dílů, u kterých se očekává doba používání delší než jedno účetní období, a významných kontrol (generálních oprav), které by měli být dle IFRS považovány za dlouhodobý hmotný majetek a následně odpisovány. Z toho vyplývá, že pokud by účetní jednotka chtěla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, musela by nejdříve přizpůsobit účtový rozvrh, aby docházelo ke snadnější identifikaci položek, u kterých se rozcházejí analyzované úpravy – IFRS a česká účetní legislativa.

Úroky účetní jednotka podle české účetní legislativy neaktivuje do pořizovací hodnoty dlouhodobého hmotného majetku (české účetní legislativa poskytuje možnost volby). Dle IFRS jsou účetní jednotky povinny aktivovat výpůjční náklady, které vzniknou před zařazení aktiv do užívání, do dlouhodobě nabývaných aktiv. Pokud by účetní jednotka chtěla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS, musela by obdobně jako v případě generálních oprav a významných náhradních dílů upravit své účetní postupy, protože z nynějších účetních postupů je velmi obtížné zpětně stanovit hodnoty výpůjčních nákladů, které věcně souvisí s jednotlivými

dlouhodobě pořizovanými majetky. Účetní jednotka pořizuje velké množství dlouhodobého majetku z cizích zdrojů přímo vztažených k daným majetkům, proto je hodnota výpůjčních nákladů odhadnutá ve výši 4 mil. Kč.

Popis hodnoty majetku nabytého formou finančního leasingu a zařazení nákladů na likvidaci majetku je zařazen v samostatných kapitolách v následující části práce (v kapitolách 4. 5. Leasing a 4. 4. 2. Rezerva na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku).

4.1.2 Oceňování majetku

IFRS umožňuje dvojí způsob oceňování majetku k rozvahovému dni – buď metodou fair value (reálnou hodnotou) nebo metodou historické ceny sníženou o oprávky. Standard IAS 16 stejně jako česká účetní legislativa oceňují dlouhodobý hmotný majetek při jeho zařazení pořizovací cenou, která se liší pouze o náklady, které do ní mohou vstupovat (náklady na demontáž viz kap. 4. 4. 2. Rezerva na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku).

Pro znázornění situace v účetní jednotce SVUS Pharma a.s. bylo vybráno technologicky náročné středisko účetní jednotky pro výrobu bovinních hemoderivátů s dlouhodobým majetkem pořízeným převážně v rámci výše zmíněného projektu. V tomto středisku eviduje účetní jednotka 97 inventárních čísel majetku spadajícího do skupiny hmotných movitých věcí a jejich souborů. Jak můžeme vidět z následující tabulky, v tomto středisku se účetní jednotka potýká k 31. prosinci 2015 s velmi nízkou zůstatkovou cenou (netto hodnotou). K danému datu má účetní jednotka na oprávkách 85 % z pořizovací ceny majetku. V analyzovaném středisku v kategorii hmotných movitých věcí a jejich souborů využívaných účetní jednotkou je zhruba 10 % majetku již v nulové zůstatkové ceně tj. plně odepsáno.

Tabulka 10: Součty hmotných movitých věcí a jejich souborů využívaných ve středisku pro výrobu bovinních hemoderivátů (v Kč)

Pořizovací cena majetku včetně technického zhodnocení	63 546 992
Oprávky k 31. 12. 2015	50 585 020
Odpis za rok 2015	2 860 724
Zůstatková hodnota majetku k 31. 12. 2015	10 101 248

(Zdroj: Vlastní zpracování na základně interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

Z daného výpočtu je patrné, že účetní jednotka nastavila v odpisových plánech příliš rychlé odpisování a tyto plány při inventarizacích dlouhodobého majetku neupravuje a nekoriguje rozložení odpisů (nákladů) do budoucna. To je podle mého posouzení významná chyba jak z pohledu českých účetních standardů, tak z pohledu IFRS. Nynější situaci ovšem nelze dle české účetní legislativy napravit, protože česká účetní legislativa neumožňuje zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku.

V situaci, kdy by se účetní jednotka rozhodla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, by mohla svůj majetek ocenit metodou fair value (reálné hodnoty), která umožňuje zvýšení hodnoty majetku, a tím by docílila mnohem vyšší netto hodnoty a lepšího vyobrazení situace v účetní jednotce. Tuto metodu může účetní jednotka využívat při sestavování konsolidované účetní závěrky podle IFRS stále, anebo ji může použít pouze při prvním sestavení.

a) Využití metody fair value (reálné hodnoty) stále při sestavování konsolidované účetní závěrky dle IFRS

Na využívání metody fair value (reálné hodnoty) stále kladou mezinárodní účetní standardy dva náročné požadavky. Prvním je, že u každé samostatně vykazované rozvahové položky musí být použita pouze jedna metoda ocenění, a druhý uvádí, že by k přeceňování reálné hodnoty mělo docházet pravidelně a tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, což u některých položek spadajících pod standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení je nutné každoročně. Z toho vyplývá, že by účetní jednotka musela oceňovat metodou fair value (reálné hodnoty) např. všechny budovy nebo všechny položky hmotných movitých věcí a jejich souborů apod. Účetní jednotka disponuje velkým množstvím dlouhodobého majetku

(jako důkaz slouží 97 položek hmotných movitých věcí a jejich souborů v jednom analyzovaném středisku), proto je pro účetní jednotku nemožné hodnoty majetku pravidelně přecenit.

b) Využití metody fair value (reálné hodnoty) pouze první zahajovací konsolidované účetní závěrky dle IFRS

V zahajovací rozvaze přecení majetek na fair value (reálnou hodnotu), která se pro další období bude pokládat za výchozí ocenění modelu historické (pořizovací) ceny.

Z toho důvodu se domnívám, že nejvýhodnější variantou pro účetní jednotku, pokud by se rozhodla pro sestavování konsolidované účetní závěrky podle IFRS, je provést prvopočáteční ocenění metodou fair value (reálnou hodnotou) a následné uplatňování modelu historické hodnoty snížené o oprávky. Hodnota, o kterou by účetní jednotka díky prvopočátečnímu ocenění navýšila aktiva, by se zároveň promítla do výsledku hospodaření z minulých let v první (zahajovací) účetní závěrce podle IFRS.

Jediným druhem dlouhodobého hmotného majetku, kde by účetní jednotka mohla reálně využít metodu fair value (reálné hodnoty) pro pravidelné sestavování konsolidované účetní závěrky podle IFRS, jsou pozemky. Účetní jednotka SVUS Pharma a.s. má veškeré pozemky, spadající pod standard IAS 16. Bez odhadu znalce nejsem schopna stanovit hodnoty pozemků účetní jednotky do budoucna, proto zde uvedu pouze názorný příklad vycházející z historických dat, který názorně předvede, jak by změny ve fair value (reálné hodnotě) projevovaly ve výkazech. Za předpokladu, že by historické hodnoty fair value (reálné hodnoty) vycházely z průměrných cen stavebních pozemků dle Českého statistického úřadu v letech 2012 – 2014, byly by v hodnotě jejich ocenění v jednotlivých letech výrazné rozdíly.

Tabulka 11: Vývoj cen stavebních pozemků v letech 2012 - 2014 (v Kč/m^2)

	2012	**2013**	**2014**
Hradec Králové	2 184	2 428	1 730

(Zdroj: Český statistický úřad, 2015)

Řešení pozemků dle české účetní legislativy

V české účetní legislativě vycházíme z historické ceny pozemku. Pozemky patří mezi neodpisovaný majetek, tudíž se historická cena majetku nesnižuje o odpisy. Účetní jednotka v letech 2012 – 2014 neinvestovala do nových pozemků a v ročních závěrkách ve vybraných letech vykazovala pozemky ve výši 5 478 tis. Kč,

Řešení pozemků dle IFRS metodou fair value

Pokud vyjdeme z předpokladu, že fair value (reálná hodnota) pozemků se odvíjela od průměrné ceny stavebních pozemků a že by účetní jednotka přeceňovala na reálnou hodnotu každoročně, hodnota pozemků účetní jednotky by se vyvíjela následovně.

Tabulka 12: Hodnota pozemku účetní jednotky za využití metody fair value

	2012	**2013**	**2014**
Cena staveb. pozemků v Kč/m^2	2 184	2 428	1 730
Meziroční změna		11%	-29%
Hodnota pozemků účetní jednotky (v tis. Kč)	5 478	6 081	4 318

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat získaných z Českého statistického úřadu)

V rámci vzorového příkladu je předpokládáno, že v roce 2012 neexistoval fond zachycující oceňovací rozdíly z přecenění pozemků a tudíž je snížení hodnoty pozemků, které nastalo v roce 2013, účtováno přímo do nákladů účetní jednotky (pokud by již fond existoval, došlo by ke snížení hodnoty daného fondu). V roce 2014 v příkladu došlo ke zvýšení hodnoty pozemků, tím v účetní jednotce vznikl fond zachycující oceňovací rozdíly z přecenění, který zvyšuje vlastní kapitál.

Tabulka 13: Účetní pohyby způsobené přeceněním pozemků metodou fair value (v tis. Kč)

	Aktiva	**Pasiva**		
	Pozemky	Vliv na výsledek hospodaření běžného účetního období	Vliv z minulého účetního období	Fond zachycující oceňovací rozdíly z přecenění
2013	6 081	-603		
2014	4 318	0	-603	1 763

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Využití metody fair value (reálné hodnoty) u pozemků by lépe zobrazovalo finanční situaci dané účetní jednotky. Ovšem je třeba vzít v potaz, jak by se ve skutečnosti vyvíjela reálná hodnota a jak vysoké by byly náklady na stanovení této hodnoty.

4.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka vlastní a vede v evidenci rozsáhlé množství dlouhodobého hmotného majetku. Pro vzorovou ukázku, jaká je odlišnost v odpisování dle české účetní legislativy a IFRS, byl vybrán stroj extraktor granulovaného fermentátu etanolem (dále extraktor) zařazený do užívání 10. června 2011 v pořizovací ceně 1 562 302, 97 Kč.

4.2.1 Řešení odpisů podle české účetní legislativy

Účetní jednotka odpisuje dlouhodobý majetek lineární metodou. Extraktor spadá do kategorie zařízení a přístroje, které účetní jednotka odpisuje 5 - 10 let.

Extraktor zařadila účetní jednotka do užívání 10. června 2011 v pořizovací ceně 1 562 302, 97 Kč. Stroj se rozhodla odpisovat po dobu 8 let a netvořila na něj žádné rezervy i přes to, že v roce 2015 proběhla očekávaná výměna hořáku v hodnotě 75 450 Kč. Odpisový plán i s hodnotou opravy je uveden v následující tabulce.

Tabulka 14: Odpisy extraktoru dle české účetní legislativy (v Kč)

	Počáteční hodnota	Oprávky	Odpisy	Zůstatková hodnota	Oprava
2011	1 562 303	113 918	113 918	1 448 385	0
2012	1 448385	309 206	195 288	1 253 097	0
2013	1253097	504 494	195 288	1 057 809	0
2014	1 057809	699 782	195 288	862 521	0
2015	862521	895 070	195 288	667 233	75 450
2016	667233	1 090 358	195 288	471 945	0
2017	471945	1 285 646	195 288	276 657	0
2018	276657	1 480 934	195 288	81 369	0
2019	81369	1 562 302	81 369	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

4.2.2 Řešení odpisů podle IFRS

IFRS vyžadují komponentní odpisování. U vybraného majetku lze částku vynaloženou na opravu dlouhodobého majetku považovat za komponent (jedná se o výměnu hořáku). Vybraný stroj tedy budeme odpisovat samostatně bez hodnoty komponentu, který budeme také odpisovat a to odděleně od stroje. Situace za využití komponentního odpisování vyžadovaného IFRS je uvedena v následujících tabulkách.

Tabulka 15: Odpisy extraktoru dle IFRS (v Kč)

	Počáteční hodnota stroje	Oprávky stroje	Odpisy stroje	Zůstatková hodnota stroje
2011	1 486 853	108 417	108 417	1 378 436
2012	1 378 436	294 274	185 857	1 192 579
2013	1 192 579	480 131	185 857	1 006 722
2014	1 006 722	665 988	185 857	820 865
2015	820 865	851 845	185 857	635 008
2016	635 008	1 037 702	185 857	449 151
2017	449 151	1 223 559	185 857	263 294
2018	263 294	1 409 416	185 857	77 437
2019	77 437	1 486 853	77 437	0

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

Tabulka 16: Odpis komponentu extraktoru dle IFRS (v Kč)

	Počáteční hodnota hořáku	Oprávky hořáku	Odpisy hořáku	Zůstatková hodnota hořáku
2011	75 450	11 004	11 004	64 446
2012	64 446	29 867	18 863	45 583
2013	45 583	48 730	18 863	26 720
2014	26 720	67 593	18 863	7 857
2015	7 857 (+75 450)	11 006	18 863	64 444
2016	64 444	29 869	18 863	45 581
2017	45 581	48 732	18 863	26 718
2018	26 718	67 595	18 863	7 855
2019	7 855	75 450	7 855	0

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

Jak můžeme z tabulek vidět, počáteční hodnota stroje při využití komponentního odpisování je snížená o cenu hořáku, který je odpisován samostatně. Do výpočtů odpisů není u stroje zahrnuta zbytková hodnota majetku, kvůli předpokladu, že účetní jednotka bude stroj využívat až do konce jeho životnosti a pak stroj zlikviduje. Jak jsem opakovaně uvedla, předpokládaná životnost stanovená odpisovým plánem by ale měla více odpovídat realitě a měla by být pravidelně ověřována a přehodnocována.

4.2.3 Využití zbytkové hodnoty

S odpisovými plány souvisí stanovení zbytkové hodnoty tj. hodnoty, do které bude majetek odpisován. Určení zbytkové hodnoty dlouhodobého majetku české účetní standardy umožňují, ale účetní jednotka tuto možnost doposud nevyužila. IFRS ovšem kladou na zbytkovou hodnotu majetku větší důraz, proto doporučuji účetní jednotce, aby se v případě vykazování podle IFRS touto problematikou více zabývala. Při využití zbytkové hodnoty sestaví účetní jednotka kvalitnější odpisové plány. Zbytkovou hodnotu je vhodné použít u takového majetku, u kterého se na konci doby jeho odpisování počítá s jeho prodejem. Účetní jednotka SVUS Pharma a.s. disponuje převážně specifickým majetkem, který plánuje odpisovat po celou dobu životnosti. Na konci životnosti předpokládá likvidaci a výměnu majetku za nový. Odepisování se zbytkovou hodnotou by měla účetní jednotka využít u osobních automobilů, tj. u jediného majetku, který před koncem jeho životnosti v předchozích letech prodávala. Tato změna ale nebude mít na sestavovanou účetní závěrku významný dopad, protože účetní jednotka vlastní pouze čtyři automobily, ostatní pronajímá formou operativního leasingu. Dceřiné korporace v odpisových plánech zbytkovou hodnotu u automobilů využívají.

4.2.4 Vlivy odpisování dle rozdílných úprav na výkazy

U analyzovaného stroje, tj. extraktoru, můžeme v následujících tabulkách vidět, že celkový vliv na výsledek hospodaření je za dobu životnosti aktiva (extraktoru) dle analyzovaných metod odpisování majetku shodný (dle metody odpisování majetku jako celku dle české účetní legislativy a u komponentního odpisování vyžadovaného IFRS).

Tabulka 17: Vliv extraktoru na výsledek hospodaření dle české účetní legislativy uplatňované v účetní jednotce (v Kč)

	Zůstatkové ceny	Výsledek hospodaření		
		Vliv na VH celkem	Odpisy	Opravy
2011	1 562 303	**-113 918**	113 918	0
2012	1 448 385	**-195 288**	195 288	0
2013	1 253 097	**-195 288**	195 288	0
2014	1 057 809	**-195 288**	195 288	0
2015	862 521	**-270 738**	195 288	75 450
2016	667 233	**-195 288**	195 288	0
2017	471 945	**-195 288**	195 288	0
2018	276 657	**-195 288**	195 288	0
2019	81 369	**-81 369**	81 369	0
		-1 637 753		

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

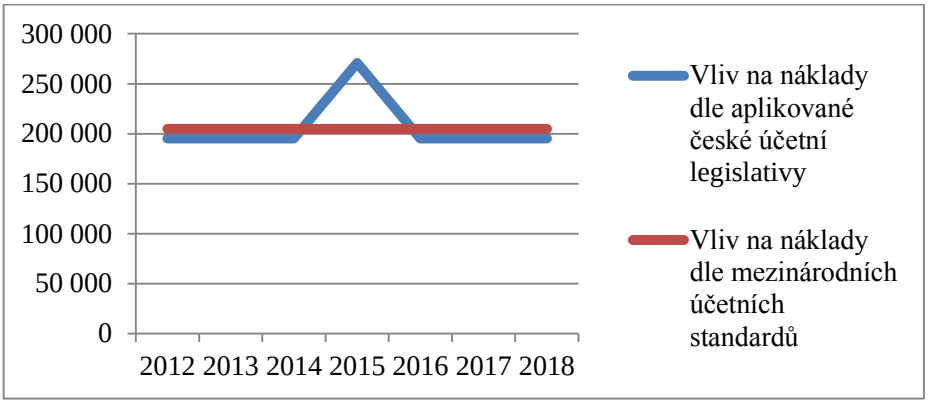
Tabulka 18: Vliv extraktoru na výsledek hospodaření dle IFRS (v Kč)

	Zůstatkové ceny	Výsledek hospodaření		
		Vliv na VH	Odpisy	Výměna hořáku
2011	1 442 882	**-119 421**	119 421	0
2012	1 238 162	**-204 720**	204 720	0
2013	1 033 442	**-204 720**	204 720	0
2014	828 722	**-204 720**	204 720	0
2015	699 452	**-204 720**	204 720	75 450
2016	494 732	**-204 720**	204 720	0
2017	290 012	**-204 720**	204 720	0
2018	85 292	**-204 720**	204 720	0
2019	0	**-85 292**	85 292	0
		-1 637 753		

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

Významným rozdílem mezi metodami je však výše nákladů vstupujících v jednotlivých letech do výsledku hospodaření. U komponentního odpisování dochází k rovnoměrnému rozložení nákladů po celé analyzované období. V situaci, která je nyní

aplikovaná na daný majetek v účetní jednotce (tj. lineární odpisy a netvoření rezervy na opravu), bude poměrně značně ovlivněn výsledek hospodaření roku 2015 zvýšenými náklady (o celou hodnotu opravy), které do něj jednorázově vstoupí. Situaci velmi přesně znázorňuje následující graf, ze kterého byly vyloučeny roky 2011 a 2019, aby nedocházelo ke zkreslení způsobeného měsíčními odpisy.



Graf 6: Náklady vyvolené stojem extraktor vstupující do výsledku hospodaření (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů SVUS Pharma a.s.)

Komponentní odpisování vyžadované IFRS a umožňované českou účetní legislativou dosahuje lepšího rozložení nákladů v čase – z toho důvodu se zdá za vhodnější. Komponentní odpisování je ovšem velice náročné z důvodu evidence jednotlivých komponentů (rozdělení majetku na jeho části a následná evidence a odpisování jednotlivých částí), také je zde velkou otázkou, co všechno například u budovy požadovat za komponenty – okna, střechu, dveře, vestavěný nábytek, topný a klimatičtí systém, zabudované stroje, koupelny, WC,… Problém stanovení jednotlivých komponentů se netýká pouze budov, ale i velkého množství hmotných movitých věcí a jejich souborů. Majetek by musela účetní jednotka evidovat jako celek i po jednotlivých komponentech, kvůli rozdílnému pojetí účetních a daňových odpisů. Pro přechod na komponentní odpisování by účetní jednotka potřebovala nejdříve vhodný software, který by umožnil jednoduchou přehlednou evidenci majetku v jeho celkových hodnotách a také v hodnotách po rozdělení majetku na jednotlivé komponenty. Současně využívaný informační systém K2 (dodavatel K2 atmitec s.r.o., Ostrava), byť patří k významnějším informačním systémům na českém trhu, toto neumožňuje. Domnívám se, že by nebylo pro účetní jednotku obhajitelné sestavovat

konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, pokud by nezavedla metodu komponentního odpisování.

Přechod na komponentní odpisování by měl následující průběh. Nejdříve by se celková pořizovací cena každého dlouhodobého hmotného majetku rozdělila na jednotlivé komponenty podle jejich ocenění (ocenění k datu zařazení do užívání). Podle doby použitelnosti komponentů se vypočtou oprávky, které by připadaly na jednotlivé komponenty, pokud by se již od počátku odpisovaly samostatně. Rozdíl mezi těmito oprávkami a skutečnými oprávkami, které účetní jednotka evidovala k datu rozhodnutí o změně metody odpisování, se zahrnou do zbývající části dlouhodobého majetku (tj. majetku bez komponentů). Zůstatkové ceny komponentů a zbývajících částí se následně budou odpisovat rovnoměrně po zbylou dobu jejich použitelnosti (Děrgel, 2010).

4.2.5 Volba vhodné metody odpisování

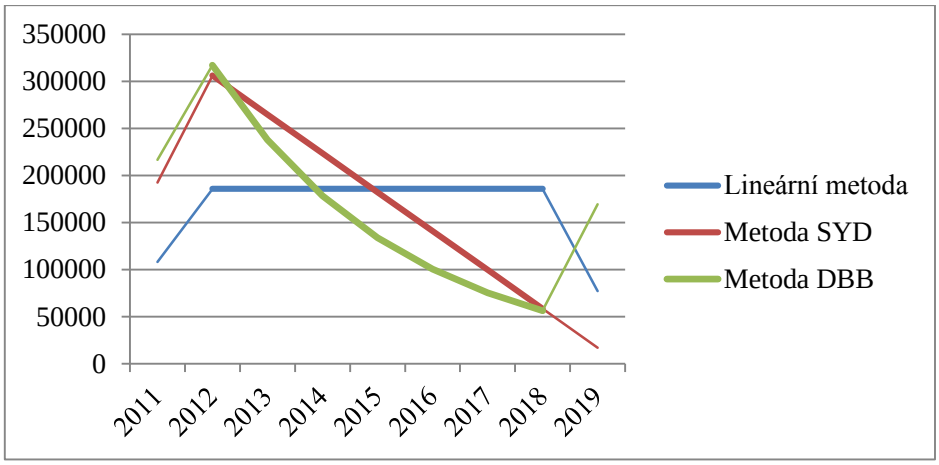
Mezinárodní účetní standardy i česká účetní legislativa umožňují odpisovat lineární metodou, metodou DBB, metodou SYD a výkonovými odpisy. Pro doplnění a zajímavost diplomové práce uvádím přehled, jaká je výše odpisů v průběhu životnosti aktiva u jednotlivých metod, je zde uveden výpočet odpisů u již zmíněného stroje extraktoru. Tento stroj byl pořízen 1. června 2011 v hodnotě 1 486 853 Kč bez komponentu. Jednotlivé výše odpisů jsou uvedeny v následující tabulce. Není zde uveden výpočet výkonových odpisů, protože se domnívám, že u daného stroje není míra opotřebení majetku závislá na vyrobené jednotce, a také díky rozdílnému výpočtu této metody. Při výpočtu odpisů vycházím z odpisového plánu účetní jednotky, ve kterém je doba životnosti extraktoru stanovena na 8 let i přes to, že skutečná životnost extraktoru se pohybuje okolo patnácti let.

Tabulka 19: Aplikace lineární metody, metody SYD a metody DBB na extraktoru

	Lineární metoda	Metoda SYD	Metoda DBB
	Odpis stroje	Odpis stroje	Odpis stroje
2011	108 417	192 741	216 833
2012	185 857	306 320	317 505
2013	185 857	265 018	238 129
2014	185 857	223 717	178 597
2015	185 857	182 415	133 948
2016	185 857	141 114	100 461
2017	185 857	99 812	75 345
2018	185 857	58 511	56 509
2019	77 437	17 205	169 526

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Následující graf přehledně vyjadřuje vývoj metod v čase. Jedná se o měsíční odpisy tudíž roky 2011 a 2019 jsou zkresleny kratším obdobím (měsíční odpisy). Jak můžeme vidět v případě lineárních odpisů je pořizovací cena rozpouštěna do nákladů v každém roce ve stejné hodnotě. U metody SYD vidíme lineární funkci s poměrně rychlou klesající tendencí. Poslední metoda DBB kopíruje exponenciální funkci. Zajímavé je, že v posledním roce je zbytkový odpis poměrně vysoký oproti odpisům předcházejícím. Nejvyužívanější metodou je lineární metoda a to z důvodu jednoduchosti výpočtu, ovšem v případě zejména strojů, že metoda SYD a DBB lépe odrážejí skutečnost. Tyto položky ztrácejí na své hodnotě totiž významně v prvních letech odpisování, dokud jsou nové. Rozdíl mezi metodou SYD A DBB již není tak významný, ale domnívám se, že metoda DBB u strojů lépe odpovídá skutečnosti kvůli velkému poklesu jejich hodnoty zejména v prvních letech životnosti.



Graf 7: Vývoj lineární metody, metody SYD a metody DBB v čase

(Zdroj: Vlastní zpracování)

4.3 Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

Jak již bylo uvedeno, účetní jednotka vykazuje dlouhodobý hmotný majetek využívaný k ekonomické činnosti velmi podhodnocený vinou chybně odhadnuté velmi krátké životnosti dlouhodobého majetku. Z toho důvodu se domnívám, že k dalšímu snížení hodnot již používaného majetku nedojde. Ke snížení hodnoty používaného majetku by mohlo dojít pouze, kdyby se účetní jednotka rozhodla sestavovat konsolidované účetní závěrky dle IFRS, provedla by v první závěrce přecenění reálnou hodnotu, které by významně navýšilo hodnoty majetku, a v následujících letech by došlo k výraznému snížení těchto hodnot (převyšující výši oprávek).

Ovšem v nedokončeném dlouhodobém majetku se nachází dvě položky, u kterých je vhodné se požadavkem na snížení hodnoty majetku zabývat. Účetní jednotka:

- v letech 2012 a 2013 vynaložila celkem 1,3 mil. Kč na investici zateplení hlavní budovy;
- v letech 2011 a 2013 vynaložila celkem 1,1 mil. Kč na přípravu výstavby nového skladu a výroby pevných lékových forem.

Z důvodu nedostatku finančních prostředků byla nucena přerušit realizaci obou těchto projektů – žádná výstavba nebyla provedena, jedná se jen částky za vypracování projektů. Dle informací účetní jednotky je pravděpodobné,

že se v průběhu pěti let tyto projekty budou realizovat. Za pět let dané projekty ovšem nebudou mít již stejnou hodnotu z důvodu nutnosti aktualizace některých jejich částí.

Na základě této skutečnosti by měla účetní jednotka dle české účetní legislativy zvážit, zdali nevytvoří opravnou položku k danému nedokončenému majetku popřípadě i výši dané opravné položky. V případě realizace investic může účetní jednotka opravnou položku zrušit a navýšit o ní zpátky nedokončený dlouhodobý majetek.

IFRS kladou na snížení hodnoty vyšší požadavky. Účetní jednotka vykáže ztrátu ze snížení hodnoty, pokud je částka účetní hodnoty vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Za zpětně získatelnou částku se považuje ta hodnota, která je vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a z hodnoty užívání. Hodnoty fair value (reálné hodnoty) budou u obou projektů nulové, protože se jedná o specifické projekty, které jsou neprodejné. Hodnota z užívání zahrnuje současnou hodnotu budoucích peněžních toků, které se očekávají, že budou z aktiva získány a z peněžních prostředků, které by byly získány při konečném prodeji. Pro výpočet této hodnoty by musela účetní jednotka určit kladné peněžní toky z pokračujícího užívání (z budoucího využívání) aktiva, dále záporné peněžní toky, které jsou nutné k vytvoření kladných peněžních toků (náklady související s dokončením projektů), čisté peněžní toky spojené s vyřazením aktiva na konci doby jeho životnosti, vhodnou úrokovou míru, kterou bude dané peněžní toky diskontovat. Všechny tyto hodnoty musejí být založeny na zdůvodnitelných předpokladech, které reprezentují nejlepší odhad vedení účetní jednotky. Jak z požadavků vyplývá, jedná se o velmi složitý postup, který vyžaduje velmi přesné odhady. Po získání hodnoty z užívání aktiva účetní jednotka sníží na danou hodnotu analyzovaný nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a rozdíl mezi zpětně získatelnou částkou (v těchto příkladech hodnotou z užívání aktiva) a účetní hodnotou vstoupí do nákladů účetní jednotky.

Jak předchozí text vypovídá, snížení hodnoty majetku dle IFRS je oproti české účetní legislativě náročnější i přes to, že standard IAS 36 definuje přesný postup. Česká účetní legislativa stanovuje výši opravné položky či mimořádného odpisu pouze odhadem.

4.4 Rezervy vztahující se k dlouhodobému majetku

Významné rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou v oblasti rezerv vztahujících se k dlouhodobému majetku byly v předcházejících kapitolách identifikovány zejména u rezervy na opravu dlouhodobého majetku a u rezervy na likvidaci dlouhodobého majetku.

4.4.1 Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Účetní jednotka SVUS Pharma a.s. netvoří rezervy na opravu dlouhodobého majetku, kterou umožňuje ZoÚ. Účetní jednotka chápe rezervy na opravy dlouhodobého majetku spíše jako nástroj daňové optimalizace. Zvažovala tvorbu rezervy na opravy dlouhodobého majetku v případě plánovaného zateplení hlavní budovy (na tu část projektu, který nemá charakter technického zhodnocení). Od roku 2011 ovšem zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění, nařizuje pro daňovou účinnost této rezervy deponovat finanční prostředky v plné výši na samostatný bankovní účet a využívat je pouze pro účely, na které byla rezerva vytvořena. Tento požadavek byl vzhledem k finanční situaci účetní jednotky nepřijatelný.

Pokud by účetní jednotka tvořila tyto rezervy alespoň účetně (jako nedaňový náklad), dosáhla by lepšího rozložení v čase, než kterého dosahuje doposud. Situace je názorně předvedena na již zmíněném stroji extraktor (viz kapitola 4. 2. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku), pokud by hořák účetní jednotka nepovažovala za komponent. Předpokládáme, že účetní jednotka tvoří již od roku 2011 (tj. rok pořízení stroje extraktor) rezervu na výměnu hořáku ve výši ¼ odhadované ceny, v této výši tvoří rezervu i v následujících třech letech.

Tabulka 20: Zobrazení tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku na extraktoru (v Kč)

	Tvorba rezervy na hořák	Výše rezervy na konci roku	Oprava	Odpis stroje	Celkové náklady
2011	18 863	18 863	0	113 918	132 781
2012	18 863	37 726	0	195 288	214151
2013	18 863	56 589	0	195 288	214151
2014	18 861	75 450	0	195 288	214149
2015			75 450	195 288	195 288
2016			0	195 288	195 288
2017			0	195 288	195 288
2018			0	195 288	195 288
2019			0	81 369	81 369

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Do nákladů by vstupoval první hořák v podobě odpisů celého stroje a druhý hořák by se do nákladů dostával postupně již od roku 2011 do roku 2014.

Při využití metody odpisování majetku jako celku s tvorbou rezervy na opravu dlouhodobého majetku vstupuje do nákladů za dobu životnosti aktiva stejná výše nákladů na pořízení stroje a výměnu hořáku jako u komponentního odpisování. Z toho důvodu také účetní jednotky, které využívají metodu komponentního odpisování, nesmí tvořit tuto rezervu. Pokud porovnáme celkové náklady v jednotlivých letech životnosti extraktoru spojené s metodou komponentního odpisování (výpočet v kapitole 4. 2. 2. Řešení odpisů podle IFRS) a odpisování stroje jako celku s tvorbou rezervy na opravu dlouhodobého majetku, můžeme vidět, že opět při komponentním odpisování dochází k lepšímu rozložení nákladů. Situaci zobrazuje následující graf.

Graf 8: Porovnání komponentní odpisování a odpisování majetku jako celku s tvorbou rezervy na opravu dl. majetku (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Pokud by se účetní jednotka rozhodla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS, musela by uplatnit komponentní odpisování, které rezervu na opravu dlouhodobého majetku vůbec neumožňuje.

4.4.2 Rezerva na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku

V IFRS se na rozdíl od české účetní legislativy setkáme s tvorbou rezervy na likvidaci dlouhodobého hmotného majetku. Rezerva se odvíjí od výše odhadovaných nákladů na demontáž, likvidaci či uvedení místa do původního stavu. Dle IFRS vstupují výše zmíněné odhadované náklady do nákladů účetní jednotky v průběhu životnosti aktiva a to v době odpisů, zatímco dle české účetní legislativy by tyto náklady vstoupily do nákladů účetní jednotky jednorázově při odstranění aktiva.

Rezervu na likvidaci dlouhodobého majetku by účetní musela vytvořit, kdyby se rozhodla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, v případě pronajaté provozovny v Kostelci u Jihlavy. Na dané provozovně 25. 2. 2011 provedla technické zhodnocení, které se souhlasem pronajímatele odpisuje. Ve smlouvě má účetní jednotka uvedeno, že v případě ukončení nájmu je povinna uvést vše do původního stavu. Smlouva je uzavřena na dobu neurčitou, ale lze předpokládat ukončení činnosti v této provozovně v roce 2025. Technické zhodnocení bylo zařazeno v pořizovací ceně 17 077 944 Kč. Náklady na navrácení místa do původního stavu jsou v nynější době

odhadovány ve výši 8 950 000 Kč. Při prvním sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS by se hodnota technického zhodnocení určila metodou fair value, stejným způsobem jako u ostatního majetku spadajícího do budov (kapitola 4. 1. Dlouhodobý majetek a jeho ocenění). Následně by účetní jednotka k sestavení první konsolidované účetní závěrky dle této metody vypočítala současnou hodnotu nákladů na navrácení místa do původního stavu. Tato hodnota by v případě sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS za rok 2015 činila 7 342 117 Kč ($8\ 950\ 000:(1+0{,}02)^{10}$) při odhadované tržní úrokové míře 2 %. O tuto částku by navýšila hodnotu majetku (pokud již s ní není v hodnotě fair value uvažováno) a také by v této výši vytvořila rezervu na navrácení místa do původního stavu. Rezerva by se při předpokládané úrokové sazbě měla do roku 2025 postupným úročením navýšit na hodnotu 8 950 000 Kč.

Pokud by se účetní jednotka rozhodla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, musela by přehodnotit všechen dlouhodobý hmotný majetek, zdali se u některého dalšího nesetká s významnými náklady na konci doby jeho životnosti na demontáž, likvidaci či uvedení místa do původního stavu. Pokud ano jednalo by se o změnu, o kterou by musela být při sestavení účetní závěrky podle IFRS zaznamenat.

4.5 Leasing

Samotná účetní jednotka SVUS Pharma a.s. využívá oba typy leasingů tj. finanční a operativní leasing. Operativní leasing je v obou úpravách (mezinárodních účetních standardech i v české účetní legislativě) definován velmi obdobně a je shodný s úpravou finančního leasingu dle české účetní legislativy (vycházím z aktuálně platného standardu IAS 17 Leasingy). Z toho důvodu je v následující části diplomové práce rozebrán pouze leasing finanční, který česká účetní legislativa a IFRS pojímají velmi odlišně.

Pořízení dlouhodobého majetku formou finančního leasingu je jedním z podstatných důvodů, proč účetní jednotka přemýšlí nad tvorbou konsolidované účetní závěrky podle IFRS. Při sestavování konsolidované účetní závěrky podle české účetní legislativy by účetní jednotka musela všechen majetek z dceřiných společností nabytý formou

leasingu přepočítat dle českých účetních pravidel. Jak již bylo v předcházejícím textu uvedeno, velkým množstvím majetku získaného touto metodou mají zejména slovenská a lotyšská dceřiná korporace, jejichž účetní postupy jsou blízké IFRS (v oblasti leasingu totožné). Pokud by účetní jednotka sestavovala konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS, nemusela by přepočítávat velké množství leasingu majících původ v dceřiných korporacích, ale musela by pro konsolidovanou účetní závěrku přepočítat vlastní majetek nabytý formou leasingu. Je zde důležité upozornit na skutečnost, že se nepřehodnocuje pouze majetek z aktuálně platných leasingových smluv, ale i majetek, který účetní jednotka nabyla ze smluv o finančním leasingu, pokud již skončila jejich platnost, ale aktivům stále neskončila jejich životnost.

Účetní jednotka k 31. 12. 2014 má formou finančního leasingu pronajatý majetek uvedený v následující tabulce.

Tabulka 21: Majetek nabytý formou finančního leasingu (v tis. Kč)

2014	Datum zahájení	Doba trvání v měsících	Celková hodnota leasingu	Skutečné uhrazené splátky k 31. 12. 2014	Splatno v roce 2015	Splatno v dalších letech
Balicí a kartonovací linka I.M.A.	12. 6. 2012	60	7 637	4 575	1 225	1 837
Guk I.M.A. rozšíření linky	1. 7. 2013	60	1 824	517	365	942

(Zdroj: SVUS Pharma a.s., 2014.)

Uvedené údaje jsou včetně pojištění (linka 1 999 Kč/měsíc, rozšíření linky 1 500 Kč/měsíc) bez daně z přidané hodnoty. U obou majetků se předpokládá, že po skončení doby trvání leasingu dojde k převodu majetku na nájemce.

4.5.1 Řešení finančního leasingu podle české účetní legislativy

Dle české účetní legislativy účetní jednotka účtuje pouze o leasingových splátkách, které vstupují do nákladů. U předmětu leasingu balicí a kartonovací linky I. M. A. si můžeme všimnout počáteční leasingové platby ve výši 1 513 000 Kč, kterou účetní jednotka časově rozlišila, jak vyžaduje česká účetní legislativa, tzn., že v každém roce

vstupuje do nákladů jen poměrné část mimořádné splátky. Situace je vyobrazena v následujících tabulkách.

Tabulka 22: Finanční leasing dle české účetní legislativy - balicí a kartonovací linka (v tis. Kč)

	Splátka leasingu linka	Počet měsíců	Náklady splátka	Náklady mimořádná splátka - časové rozlišení	Celkové náklady
2012	1 513 + 612	6	612	151,3	763,3
2013	1 225	12	1 225	302,6	1 527,6
2014	1 225	12	1 225	302,6	1 527,6
2015	1 225	12	1 225	302,6	1 527,6
2016	1 225	12	1 225	302,6	1 527,6
2017	612	6	612	151,3	763,3
Celkem	**7 637**	**60**	**6 124**	**1 513**	**7 637**

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

Tabulka 23: Finanční leasing dle české účetní legislativy - rozšíření linky (v tis. Kč)

rok	Splátka leasingu rozšíření linky	Počet měsíců	Vstup do nákladů
2013	152	5	152
2014	365	12	365
2015	365	12	365
2016	365	12	365
2017	365	12	365
2018	212	7	212
Celkem	**1 824**	**60**	**1 824**

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

4.5.2 Řešení finančního leasingu dle IFRS

Nejdříve je nutno určit, zdali se dle IFRS jedná o leasingy. Prvním základním kritériem je, že musí být převedeno právo užívat majetek za úplatu po stanovené období. Druhý kritériem je posouzení, zda dochází k převodu všech podstatných rizik a odměn na nájemce. Posledním základním kritériem je posouzení, zda se nejedná o leasing sloužící k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu nebo podobných neobnovitelných zdrojů, nebo o leasingové smlouvy na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy či autorský práva nebo o leasingy na nemovitosti, které jsou nájemcem drženy za účelem investice do nemovitostí, nebo o leasingové smlouvy vztahující se na biologická aktiva, protože tyto leasingy jsou vyloučeny ze standardu IAS 17. Všechny tyto tři základní kritéria oba sledované leasingy splňují, tedy se jedná o leasing upravovaný ve standardu IAS 17.

Další kritéria napomáhají k rozpoznání, zda se jedná o finanční leasing či nikoliv. Zde nemusí být splněna všechna kritéria. Jedná se o kritéria:

- doba leasingu je sjednaná na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnické právo nemusí být převedeno (✗, na polovinu životnosti aktiva),
- nájemce má právo k datu odkupu koupit aktivum za cenu podstatně nižší, než bude fair value a je v podstatě jisté, že tohoto práva bude využito (✓),
- jedná se o specifické aktivum (✓),
- na počátku období se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo je vyšší, než fair value pronajatého aktiva (✓).

Splněním velké části kriterií bylo vyhodnoceno, že se jedná o finanční leasing podle IAS 17. Předměty leasingu tedy budou zařazeny do majetku účetní jednotky (nájemce), společně se zařazením závazků z leasingu do pasiv účetní jednotky. Do účetnictví budou zachyceny v částkách nižších ze dvou z:

- reálná hodnota – můžeme předpokládat, že se reálná hodnota najatých majetků rovná jejich pořizovací ceně, lze tedy stanovit reálnou hodnotu najaté výrobní linky na 6 825 400 Kč a její rozšíření na 1 520 100 Kč.

- současná hodnota minimálních leasingových splátek diskontovaných úrokovou mírou – jelikož účetní jednotka nezná (neuvedla) implicitní úrokovou míru, použijeme odhad úrokové míry, za niž by banka účetní jednotce poskytla úvěr, který by měl obdobné parametry jako leasingová smlouva (stejnou hodnotu a dobu splatnosti), dle statistiky provedené České národní bankou se úroková sazba úvěrů poskytovaných nefinančním podniků (s dobou splatnosti 5 let a celkovou hodnotou do pěti milionů) za rok 2012 a 2013 pohybuje okolo 5 % p. a. Tato sazba se v praxi určuje většinou na počátku leasingu, kdy ji není obtížné stanovit. Z následujících tabulek vyplývá, že současná hodnota minimálních leasingových plateb diskontovaných úrokových sazeb je u výrobní linky ve výši 6 838 638 Kč k datu jejímu pořízení 12. 6. 2012 a u rozšíření linky 1 538 699 Kč k datu jejímu pořízení 1. 7. 2013.

Tabulka 24: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek diskontovaných úrokovou mírou u balicí a kartonovací linky (v tis. Kč)

	Uhrazená částka	**Současná hodnota splátky**		**Uhrazená částka**	**Současná hodnota splátky**		**Uhrazená částka**	**Současná hodnota splátky**		**Uhrazená částka**	**Současná hodnota splátky**
1	1613,08	1613,08	16	100,08	94,03	31	100,08	88,35	46	100,08	83,01
2	100,08	99,67	17	100,08	93,64	32	100,08	87,98	47	100,08	82,66
3	100,08	99,26	18	100,08	93,25	33	100,08	87,62	48	100,08	82,32
4	100,08	98,84	19	100,08	92,87	34	100,08	87,25	49	100,08	81,98
5	100,08	98,43	20	100,08	92,48	35	100,08	86,89	50	100,08	81,64
6	100,08	98,03	21	100,08	92,10	36	100,08	86,53	51	100,08	81,30
7	100,08	97,62	22	100,08	91,72	37	100,08	86,17	52	100,08	80,96
8	100,08	97,21	23	100,08	91,34	38	100,08	85,81	53	100,08	80,62
9	100,08	96,81	24	100,08	90,96	39	100,08	85,46	54	100,08	80,29
10	100,08	96,41	25	100,08	90,58	40	100,08	85,10	55	100,08	79,96
11	100,08	96,01	26	100,08	90,20	41	100,08	84,75	56	100,08	79,62
12	100,08	95,61	27	100,08	89,83	42	100,08	84,40	57	100,08	79,29
13	100,08	95,21	28	100,08	89,46	43	100,08	84,05	58	100,08	78,97
14	100,08	94,82	29	100,08	89,08	44	100,08	83,70	59	100,08	78,64
15	100,08	94,42	30	100,08	88,72	45	100,08	83,35	60	100,08	78,31
Současná hodnota minimálních leasingových splátek: 6 838,638											

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 25: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek diskontovaných úrokovou mírou u rozšíření linky (v tis. Kč)

	Uhrazená částka	Současná hodnota splátky		Uhrazená částka	Současná hodnota splátky		Uhrazená částka	Současná hodnota splátky		Uhrazená částka	Současná hodnota splátky
1	28,917	28,917	16	28,917	27,168	31	28,917	25,525	46	28,917	23,982
2	28,917	28,797	17	28,917	27,055	32	28,917	25,420	47	28,917	23,883
3	28,917	28,677	18	28,917	26,943	33	28,917	25,314	48	28,917	23,783
4	28,917	28,558	19	28,917	26,831	34	28,917	25,209	49	28,917	23,685
5	28,917	28,440	20	28,917	26,720	35	28,917	25,104	50	28,917	23,587
6	28,917	28,322	21	28,917	26,609	36	28,917	25,000	51	28,917	23,489
7	28,917	28,204	22	28,917	26,499	37	28,917	24,897	52	28,917	23,391
8	28,917	28,087	23	28,917	26,389	38	28,917	24,793	53	28,917	23,294
9	28,917	27,971	24	28,917	26,279	39	28,917	24,690	54	28,917	23,197
10	28,917	27,855	25	28,917	26,170	40	28,917	24,588	55	28,917	23,101
11	28,917	27,739	26	28,917	26,062	41	28,917	24,486	56	28,917	23,005
12	28,917	27,624	27	28,917	25,954	42	28,917	24,384	57	28,917	22,910
13	28,917	27,509	28	28,917	25,846	43	28,917	24,283	58	28,917	22,815
14	28,917	27,395	29	28,917	25,739	44	28,917	24,182	59	28,917	22,720
15	28,917	27,281	30	28,917	25,632	45	28,917	24,082	60	28,917	22,626
Současná hodnota minimálních leasingových splátek: 1 538,699											

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z uhrazené částky pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek bylo nutno odečíst v každém měsíci hodnotu pojištění, která se nezapočítává do minimální leasingové splátky. U výrobní linky se jednalo o částku 1 999Kč měsíčně a u rozšíření linky o částku 1 500Kč měsíčně.

Do účetnictví tedy zachytíme majetky v částce nižší ze dvou. V případě výrobní linky bude majetek a závazky z leasingu zaúčtovány v částce 6 825 400 Kč a v případě jejího rozšíření v částce 1 520 100Kč. Z těchto hodnot budou analyzované majetky (popř. majetek a jeho technické zhodnocení) odpisovány. Doba životnosti u obou majetků je odhadována na 10 let. Předpokládáme využití lineárních odpisů. Komponentní přístup odpisování zde není uplatněn, jelikož se předpokládá, že všechny součásti výrobní linky i jejího rozšíření mají stejnou dobu životnosti.

Tabulka 26: Odpis majetku pořízeného formou finančního leasingu (v tis. Kč)

	Počáteční hodnota linky	Zůstatková hodnota linky	Odpis linky	Počáteční hodnota rozšíření linky	Zůstatková hodnota rozšíření linky	Odpis rozšíření linky
2012	6 825	6 484	341			
2013	6 484	5 802	683	1 520	1 457	63
2014	5 802	5 119	683	1 457	1 305	152
2015	5 119	4 437	683	1 305	1 153	152
2016	4 437	3 754	683	1 153	1 001	152
2017	3 754	3 071	683	1 001	849	152
2018	3 071	2 389	683	849	697	152
2019	2 389	1 706	683	697	545	152
2020	1 706	1 024	683	545	393	152
2021	1 024	341	683	393	241	152
2022	341	0	341	241	89	152
2023				89	0	89

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Pro určení nákladů vstupujících do výsledku hospodaření je také nutné stanovit, jaká část splátky připadá na splátku úmoru a jaká na platbu úroků. Hodnota celkových úroků se dá určit jako rozdíl pořizovací ceny a součtu všech plateb leasingové společnosti (bez pojištění).

Tabulka 27: Celkový úrok spadající na majetek pořízený formou finančního leasingu (v tis. Kč)

	Balicí a kartonovací linka	Rozšíření linky
Pořizovací cena	6 825, 40	1 520,10
Úhrn plateb (bez pojištění)	7 517,06	1 734,00
Celkový úrok	691,66	213,90

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

V následujících tabulkách je provedeno rozpočítání úroků na jednotlivá období za pomoci koeficientu. Koeficient pro jednotlivá období byl získán vydělením čísla odpovídajícímu počtu měsíců, po které bude majetek ještě úročen navýšeného o jeden měsíc číslem odpovídající součtu číslic jednotlivých měsíců. Tzn., že v prvním roce byl

koeficient získán výpočtem: 60/(1+2+3+….+60) = 60/1830 = 0,033, v druhém roce 59/1830 = 0,032 a stejným způsobem v následujících měsících. Pro získání částek úroku zaplaceného v každém měsíci stačí koeficient vynásobit celkovým úrokem.

Tabulka 28: Rozpočítání úroků na jednotlivé měsíce u balicí a kartonovací linky (v tis. Kč)

	Koeficient	Úrok připadající na měsíc		Koeficient	Úrok připadající na měsíc		Koeficient	Úrok připadající na měsíc		Koeficient	Úrok připadající na měsíc
1	0,033	22,677	16	0,025	17,008	31	0,016	11,339	46	0,008	5,669
2	0,032	22,299	17	0,024	16,630	32	0,016	10,961	47	0,008	5,291
3	0,032	21,921	18	0,023	16,252	33	0,015	10,583	48	0,007	4,913
4	0,031	21,544	19	0,023	15,874	34	0,015	10,205	49	0,007	4,535
5	0,031	21,166	20	0,022	15,496	35	0,014	9,827	50	0,006	4,158
6	0,030	20,788	21	0,022	15,118	36	0,014	9,449	51	0,005	3,780
7	0,030	20,410	22	0,021	14,740	37	0,013	9,071	52	0,005	3,402
8	0,029	20,032	23	0,021	14,362	38	0,013	8,693	53	0,004	3,024
9	0,028	19,654	24	0,020	13,984	39	0,012	8,315	54	0,004	2,646
10	0,028	19,276	25	0,020	13,606	40	0,011	7,937	55	0,003	2,268
11	0,027	18,898	26	0,019	13,228	41	0,011	7,559	56	0,003	1,890
12	0,027	18,520	27	0,019	12,851	42	0,010	7,181	57	0,002	1,512
13	0,026	18,142	28	0,018	12,473	43	0,010	6,803	58	0,002	1,134
14	0,026	17,764	29	0,017	12,095	44	0,009	6,425	59	0,001	0,756
15	0,025	17,386	30	0,017	11,717	45	0,009	6,047	60	0,001	0,378
Celkový úrok: 691,660											

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 29: Rozpočítání úroků na jednotlivé měsíce u rozšíření linky (v tis. Kč)

	Koeficient	Úrok připadající na měsíc		Koeficient	Úrok připadající na měsíc		Koeficient	Úrok připadající na měsíc		Koeficient	Úrok připadající na měsíc
1	0,033	7,013	16	0,025	5,260	31	0,016	3,507	46	0,008	1,753
2	0,032	6,896	17	0,024	5,143	32	0,016	3,390	47	0,008	1,636
3	0,032	6,779	18	0,023	5,026	33	0,015	3,273	48	0,007	1,520
4	0,031	6,662	19	0,023	4,909	34	0,015	3,156	49	0,007	1,403
5	0,031	6,546	20	0,022	4,792	35	0,014	3,039	50	0,006	1,286
6	0,030	6,429	21	0,022	4,675	36	0,014	2,922	51	0,005	1,169
7	0,030	6,312	22	0,021	4,559	37	0,013	2,805	52	0,005	1,052
8	0,029	6,195	23	0,021	4,442	38	0,013	2,688	53	0,004	0,935
9	0,028	6,078	24	0,020	4,325	39	0,012	2,571	54	0,004	0,818
10	0,028	5,961	25	0,020	4,208	40	0,011	2,455	55	0,003	0,701
11	0,027	5,844	26	0,019	4,091	41	0,011	2,338	56	0,003	0,584
12	0,027	5,727	27	0,019	3,974	42	0,010	2,221	57	0,002	0,468
13	0,026	5,610	28	0,018	3,857	43	0,010	2,104	58	0,002	0,351
14	0,026	5,494	29	0,017	3,740	44	0,009	1,987	59	0,001	0,234
15	0,025	5,377	30	0,017	3,623	45	0,009	1,870	60	0,001	0,117
Celkový úrok: 213,900											

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Po zjištění hodnoty majetku a závazku, vypočítání výše odpisů a rozpočítání hodnoty úroků je možné zobrazit, jak majetek získaný formou finančního leasingu ovlivňuje stav majetku, závazků a výsledek hospodaření v jednotlivých letech. Delší doba životnosti než doba trvání leasingů u obou majetků, způsobila natažení časového období, po které účetní jednotka o majetku účtuje.

Tabulka 30: Vliv finančního leasingu na majetek, závazky a výsledek hospodaření - balicí a kartonovací linka (v tis. Kč)

	Hodnota majetku	Hodnota závazku	Vliv na výsledek hospodaření			
			Odpis	Úroky	Pojištění	Náklady celkem
2012	6 484	4 842	341	130	12	484
2013	5 802	3 861	683	220	24	926
2014	5 119	2 826	683	166	24	872
2015	4 437	1 736	683	111	24	818
2016	3 754	592	683	57	24	763
2017	3 071	0	683	8	12	702
2018	2 389		683			683
2019	1 706		683			683
2020	1 024		683			683
2021	341		683			683
2022	0		341			341
			6 825	**691**	**119**	**7 637**

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

Tabulka 31:Vliv finančního leasingu na majetek, závazky a výsledek hospodaření - rozšíření linky (v tis. Kč)

	Hodnota majetku	Hodnota závazku	Vliv na výsledek hospodaření			
			Odpis	Úroky	Pojištění	Náklady celkem
2013	1 457	1 409	63	34	8	105
2014	1 305	1 132	152	69	18	239
2015	1 153	837	152	53	18	223
2016	1 001	526	152	36	18	206
2017	849	198	152	19	18	189
2018	697	0	152	3	11	166
2019	545		152			152
2020	393		152			152
2021	241		152			152
2022	89		152			152
2023	0		89			89
			1 520	**214**	**90**	**1 824**

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

4.5.3 Vlivy finančního leasingu dle rozdílných úprav na výkazy

Hlavním rozdílem mezi pořízením majetku formou finančního leasingu mezi českou účetní legislativou a IFRS je rozdílné zařazení majetku. Jak můžeme vidět, dle české účetní legislativy není majetek u nájemce zařazen do majetku, na rozdíl v IFRS můžeme vidět zařazení majetku i s odpovídajícím závazkem. Zařazený majetek dle mezinárodních účetních standardů nájemce odpisuje po dobu životnosti aktiva (u obou majetků 10 let). V situaci, kdy by nebyl jistý přechod majetku na nájemce po skončení leasingové smlouvy, by nájemce odpisoval kratší dobu z dob životnosti aktiva a doby trvání leasingové smlouvy.

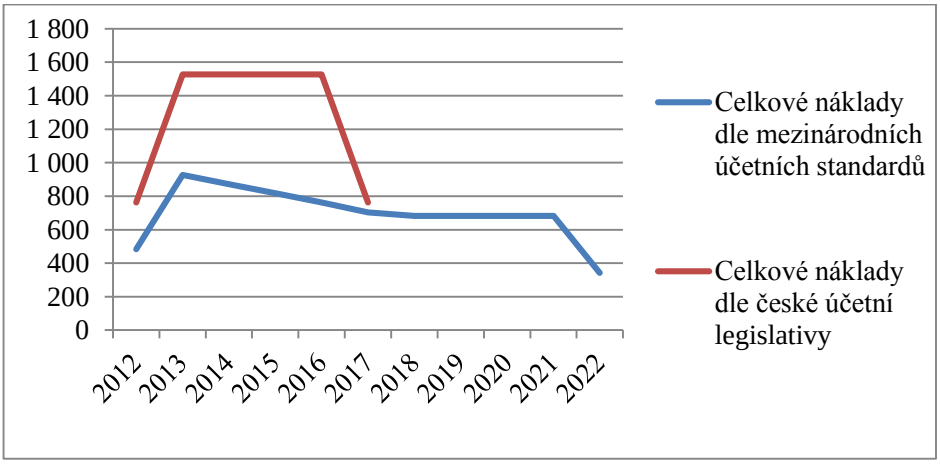
Dle české účetní legislativy přechází majetky nabyté formou finančního leasingu do majetku již plně odepsané tj. s nulovou zůstatkovou cenou. Rozvahu dle české účetní legislativy ovlivní pouze aktivní účet „Náklady příštích období“, na kterém je časově rozlišena první mimořádná splátka leasingu.

Tabulka 32: Porovnání finančního leasingu dle české účetní legislativy a dle IFRS (v tis. Kč)

	Česká účetní legislativa		**IFRS**		
	Náklady příštích období (aktiva)	**Náklady celkem**	**Majetek**	**Závazky**	**Náklady celkem**
2012	1 362	763	6 484	4 842	484
2013	1 059	1 680	7 258	5 271	1 031
2014	757	1 893	6 424	3 958	1 112
2015	454	1 893	5 589	2 573	1 040
2016	151	1 893	4 755	1 118	969
2017	0	1 128	3 920	198	891
2018		212	3 086	0	848
2019		0	2 251		835
2020			1 417		835
2021			582		835
2022			89		493
2023			0		89
		9 461			**9 461**

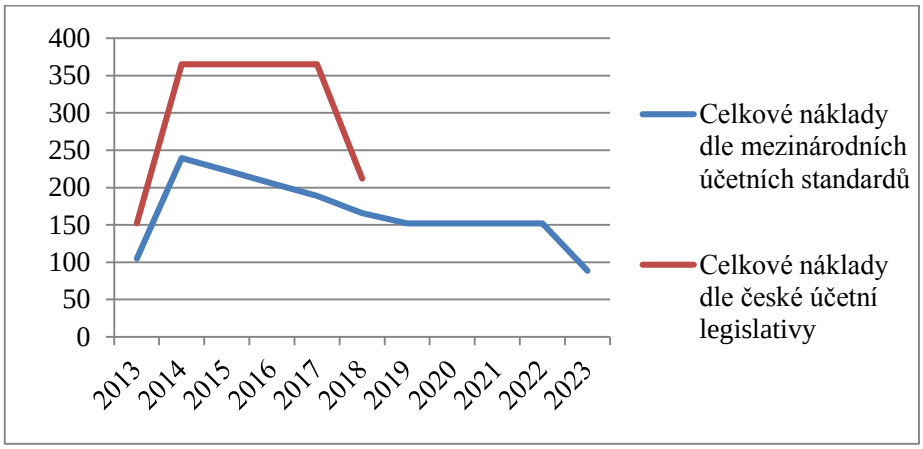
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

Po zhodnocení celého analyzovaného období, ve kterém pořízení majetku formou finančního leasingu ovlivňuje výsledek hospodaření, můžeme vidět, že náklady dle české účetní legislativy a dle IFRS jsou shodné. Velkým rozdílem mezi oběma úpravami je výše nákladů, která je rozpouštěna v jednotlivých obdobích. Dle české účetní legislativy dochází k rovnoměrným nákladům po dobu trvání leasingu (první rok a poslední rok trvání leasingové smlouvy jsou zkresleny zkráceným obdobím), ovšem po ukončení doby trvání leasingu již k žádným nákladům nedochází, i když životnost majetku pokračuje ještě dalších pět let. U leasingu dle IFRS můžeme vidět prvních pět let sestupný průběh nákladů, který je způsoben snižujícími se úroky a v následujících letech konstantní vývoj nákladů, které tvoří pouze lineární odpisy.



Graf 9: Vývoj nákladů dle rozdílných úprav - balicí a kartonovací linka (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)



Graf 10: Vývoj nákladů dle rozdílných úprav rozšíření linky (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě výroční zprávy SVUS Pharma a.s.)

Z porovnání české účetní legislativy a IFRS v oblasti finančního leasingu se domnívám, že IFRS lépe dodržují požadavek (jak české účetní legislativy tak IFRS) věrného a poctivého obrazu finanční situace účetní jednotky. Dle českých účetních standardů nedochází k zobrazení závazků z leasingů, které ovšem ve skutečnosti existují. Tyto závazky účetní jednotka popisuje pouze v příloze k účetní závěrce, nenajdeme je tedy ve výkazech. Zásada, že majetek odpisuje ten, kdo majetek skutečně využívá, uplatňovaná dle IFRS,také dle mého názoru vytváří pravdivější obraz o majetku a finanční situaci účetní jednotky.

V případě, že se účetní jednotka rozhodne pro sestavení konsolidované závěrky podle českých účetních standardů, bude nucena vykázat majetek nabývaný na základě smluv o finančním leasingu v dceřiných korporacích podle českých účetních předpisů, což není nijak náročné. Účetní jednotka pouze podle mého názoru správně namítá, že česká úprava zobrazení majetku nabytého formou finančního leasingu v porovnání s úpravou IFRS nevystihuje věrně tyto obchodní transakce. Proto je ji proti mysli, že musí majetek lépe vykázaný přepočítat metodou méně vypovídající o skutečném stavu tohoto majetku a závazcích s ním souvisejícími.

ZÁVĚR

K vyslovení závěru, zdali má účetní jednotka SVUS Pharma a.s. sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s českou účetní legislativou či v souladu IFRS nebude účetní jednotce zřejmě stačit pouze analýza dlouhodobého majetku. Jedná se ale o velmi významnou část aktiv, v jejichž vykazování lze zároveň identifikovat nejpodstatnější rozdíly mezi oběma metodami. Účetní jednotka při své volbě musí přitom vzít v úvahu i standard IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví a tím zejména povinnost doložit srovnatelná období upravená v souladu s IFRS. Důležité je, že účetní jednotka musí vydat bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS. Není tedy přípustné, aby některou z popsaných metod v oblasti dlouhodobého majetku (například komponentní odepisování) neaplikovala.

Z porovnání české účetní legislativy a IFRS v oblasti dlouhodobého majetku je zřejmé, že IFRS poskytuje věrnější a poctivější obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V IFRS se setkáváme s přesnějšími definicemi termínů a postupů. V zahajovací účetní závěrce dle IFRS by účetní jednotka také dosáhla lepšího zobrazení současné hodnoty majetku díky možnosti ocenění majetku metodou fair value (reálné hodnoty). Dlouhodobý majetek dle IFRS by se také navýšil o hodnoty generálních oprav, významných náhradních dílů, majek pořízený formou finančního leasingu (od 1. ledna 2019 i o majetek nabytý formou operativního leasingu), náklady na demontáž nebo likvidaci aktiva, popřípadě o náklady na navrácení místa do původního stavu a o výpůjční náklady. Všechny tyto položky vstupem do dlouhodobého majetku či pořizovací ceny určitého majetku dosahují v čase lepšího rozložení nákladů v podobě odpisů.

U některých postupů, které vyžadují IFRS, byla ovšem zaznamenána výrazná složitost jejich uplatnění, či dokonce jejich nemožnost aplikovatelnosti do dané účetní jednotky. Pokud by účetní jednotka chtěla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS musela by změnit i některé postupy účtování dle české účetní legislativy; například aktivovat úroky do pořizovací ceny nabývaných dlouhodobých aktiv. S největším problémem se účetní jednotka potýká v oblasti odpisování dlouhodobého hmotného

majetku. IFRS vyžaduje komponentní odpisování, které je velice náročné z důvodu evidence komponentů. Prvním problémem, který společně se zaměstnanci ekonomického oddělení spatřuji, je obtížné definování komponentů. Jedná se zejména o problematiku, co za komponenty považovat. Druhý problém nacházíme v jejich evidenci (zaznamenávání). Majetek by musela účetní jednotka evidovat jako celek i po jednotlivých komponentech, kvůli rozdílnému pojetí účetních a daňových odpisů. Z tohoto důvodu by účetní jednotka při přechodu na komponentní odpisování, které česká účetní legislativa umožňuje, potřebovala nejdříve sehnat nový vhodný software či upravit software stávající. Z toho vyplývá, že účetní jednotka by mohla sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, ale jejímu sestavení by musela předcházet významná příprava, na což vzhledem k nutnosti srovnatelných období není v případě účetní závěrky za rok 2016 dostatek času. Povinnou konsolidovanou účetní závěrku v roce 2016 bude tedy účetní jednotka SVUS Pharma a.s., dle mého názoru, sestavovat v souladu s českou účetní legislativou, zejména kvůli náročnosti přípravných prací, nedostatečně přizpůsobeného informačního systému, který v současné době nepodporuje metody IFRS, a nízkého počtu pracovníků ekonomického oddělení. V ekonomickém oddělení je zaměstnáno pouze pět zaměstnanců. Veškeré evidenci dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku se věnuje jedna účetní, a to přibližně ze třetiny svého pracovního úvazku. Oceňuji, že účetní jednotka, i když ji to legislativa nenařizuje, sama zvažuje možnost sestavit účetní závěrku podle IFRS. Věřím, že pokud se k tomu v následujících letech odhodlá, bude moci využít moji diplomovou práci v oblasti dlouhodobého majetku jako metodickou pomůcku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČESKÁ ASOCIACE PRO FINANČNÍ ŘÍZENÍ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). *Cafin.cz*[online]. 2014 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: http://news.cafin.cz/slovnik/mezinarodni-standardy-financniho-vykaznictvi-ifrs

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné kupní ceny stavebních pozemků v ČR dle okresů a velikosti obcí v letech 2012 – 2014 (v Kč/m2). *Czso.cz* [online]. 2015 [cit. 2016-01-31]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/20549563/0140061523.pdf/35390f05-b0b6-4134-a4e4-1b9bc2e61ffd?version=1.0

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. Standards. *Iasplus.com*[online]. 2016 [cit. 2016-01-31]. Dostupné z: http://www.iasplus.com/en/standards

DĚRGEJ, M. Komponentní odpisování. *Účetnictví v praxi*. 2010, 5. ISSN 1211-7307.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, J. a D. FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. akt. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.

HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie.* Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4.

HONZÍKOVÁ, K. Nový standard IFRS 16 Leasingy. *Fučík & partneři auditoři – daňový poradci* [online]. 2016 [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: http://www.fucik.cz/publikace/novy-standard-ifrs-16-leasingy/

JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* 2013. 3. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710.

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ. Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přejímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. *Kacr.cz* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2008 [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. České znění IFRS (překlad EU). *Kacr.cz*[online]. Praha, 2013 [cit. 2016-05-06]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu

LANDA, M.. *Podnikové účetnictví.* Ostrava: KEY Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-219-8.

LOŠŤÁK, M. a P. PRUDKÝ. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi.* 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-8666-6.

STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví Velká kniha příkladů.* Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0154-1.

SVOBODA, P. Valuation of tangible fixed assets pursuant to the Czech accounting law and international accounting standards [online]. *ZEMEDELSKA EKONOMIKA-PRAHA*, 2007[cit. 2016-01-21]. Dostupné z: http://agriculturejournals.cz/publicFiles/00392.pdf

SVUS PHARMA. O obchodní značce Farmax a společnosti SVUS Pharma a.s.*Farmax.cz* [online]. 2016. [cit. 2016-01-21]. Dostupné z: http://eshop.farmax.cz/o-obchodni-znacce-farmax-a-o-spolecnosti-svus-pharma-a-s/

SYKA, J. *Výroční zpráva za rok 2014: SVUS Pharma a.s.* Hradec Králové, 2015. SVUS Pharma a.s.

ŠATROVÁ FOLKOVÁ, I. *Zpráva o auditu účetní závěrky, o ověření zprávy, o vztazích a o ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou obchodní společnosti SVUS Pharma a.s. k 31. 12. 2014.* Plzeň, 2015.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Mfcr.cz* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2016 [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2016/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-24262

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. Úplný výpis z obchodního rejstříku. *Justice.cz* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2016[cit. 2016-01-21]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik$firma?jenPlatne=PLATNE&nazev=SVUS+Pharma+a.s.&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH

Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. *In: Sbírka zákonů České republiky.* 2015, 78 s., Dostupné také z: https://portal.gov.cz/app/zakony/download?idBiblio=54043&nr=500~2F2002~20Sb.&ft=pdf

WITTSIEPE, R. IAS 17-Leases. *IFRS for Small and Medium-Sized Enterprises: Structuring the Transition Process* [online]. 2008.[cit. 2016-02-07]. Dostupné z: http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-8349-9754-8_15

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, s vyznačením změn podle zákona č. 239/2012 Sb. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 2012, 47 s., Dostupné také z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Zak_1991-563_UZ-zakona-c-5631991-Sb-o-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-s-vyznacenim-zmen-podle-zakona-c-2392012-Sb.pdf

Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 2016, 30 s., Dostupné také z: https://portal.gov.cz/app/zakony/download?idBiblio=40382&nr=593~2F1992~20Sb.&ft=pdf

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Kapitálová struktura v letech 2010-2014 51
Tabulka 2: Vybrané ukazatele v letech 2010 - 2014 52
Tabulka 3: Majetková struktura v letech 2010-2014 52
Tabulka 4: Struktura dlouhodobého majetku v letech 2010-2014 54
Tabulka 5: Struktura dlouhodobého hmotného majetku v letech 2010-2014 55
Tabulka 6: Majetek najatý formou fin. leasingu 55
Tabulka 7: Struktura tržeb 2010-2014 56
Tabulka 8: Výsledek hospodaření v letech 2010-2014 57
Tabulka 9: Hrubý odhad navýšení hodnoty dlouhodobého majetku při vykazování dle IFRS pro rok 2015 61
Tabulka 10: Součty hmotných movitých věcí a jejich souborů využívaných ve středisku pro výrobu bovinních hemoderivátů 63
Tabulka 11: Vývoj cen stavebních pozemků v letech 2012 - 2014 64
Tabulka 12: Hodnota pozemku účetní jednotky za využití metody fair value 65
Tabulka 13: Účetní pohyby způsobené přeceněním pozemků metodou fair value 65
Tabulka 14: Odpisy extraktoru dle české účetní legislativy 66
Tabulka 15: Odpisy extraktoru dle IFRS 67
Tabulka 16: Odpis komponentu extraktoru dle IFRS 67
Tabulka 17: Vliv extraktoru na výsledek hospodaření dle české účetní legislativy uplatňované v účetní jednotce 69
Tabulka 18: Vliv extraktoru na výsledek hospodaření dle IFRS 69
Tabulka 19: Aplikace lineární metody, metody SYD a metody DBB na extraktoru 72
Tabulka 20: Zobrazení tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku na extraktoru 76
Tabulka 21: Majetek nabytý formou finančního leasingu 79
Tabulka 22: Finanční leasing dle české účetní legislativy - balicí a kartonovací linka 80
Tabulka 23: Finanční leasing dle české účetní legislativy - rozšíření linky 80
Tabulka 24: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek diskontovaných úrokovou mírou u balicí a kartonovací linky 82
Tabulka 25: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek diskontovaných úrokovou mírou u rozšíření linky 83
Tabulka 26: Odpis majetku pořízeného formou finančního leasingu 84
Tabulka 27: Celkový úrok spadající na majetek pořízený formou finančního leasingu 84

Tabulka 28: Rozpočítání úroků na jednotlivé měsíce u balicí a kartonovací linky 85
Tabulka 29: Rozpočítání úroků na jednotlivé měsíce u rozšíření linky 86
Tabulka 30: Vliv finančního leasingu na majetek, závazky a výsledek hospodaření - balicí a kartonovací linka 87
Tabulka 31:Vliv finančního leasingu na majetek, závazky a výsledek hospodaření - rozšíření linky 87
Tabulka 32: Porovnání finančního leasingu dle české účetní legislativy a dle IFRS 88

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Kapitálová struktura rok 2014 52
Graf 2: Majetková struktura v roce 2014 53
Graf 3: Struktura dlouhodobého majetku v roce 2014 54
Graf 4: Vývoj tržeb v letech 2010-2014 56
Graf 5: Výsledek hospodaření v letech 2010-2014 58
Graf 6: Náklady vyvolené stojem extraktor vstupující do výsledku hospodaření 70
Graf 7: Vývoj lineární metody, metody SYD a metody DBB v čase 73
Graf 8: Porovnání komponentní odpisování a odpisování majetku jako celku s tvorbou rezervy na opravu dl. majetku 77
Graf 9: Vývoj nákladů dle rozdílných úprav - balicí a kartonovací linka 89
..... 89

PŘÍLOHY

Příloha 1: Rozvaha ke dni 31. 12. 2010 I
Příloha 2: Rozvaha ke dni 31: 12: 2011 III
Příloha 3: Rozvaha ke dni 31. 12. 2012 V
Příloha 4: Rozvaha ke dni 31. 12. 2013 VII
Příloha 5: Rozvaha ke dni 31. 12. 2014 IX

Příloha 1: Rozvaha ke dni 31. 12. 2010

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(v celých tisících Kč)

ke dni 31.12.2010

IČ
46504877

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
SVUS Pharma a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Smetanovo nábřeží 1238/20a
Hradec Kralove
500 02

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
a	b	c	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	318 381	71 425	246 957	147 240
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	208 629	71 248	137 381	51 566
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	14 697	6 239	8 458	5 334
3.	Software	007	1 435	978	457	583
4.	Ocenitelná práva	008	6 682	4 806	1 876	2 113
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	6 580	455	6 125	2 638
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	167 028	65 009	102 019	38 640
B. II. 1.	Pozemky	014	5 478	0	5 478	5 478
2.	Stavby	015	52 076	25 394	26 682	26 556
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	43 789	39 615	4 174	4 662
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	15	0	15	15
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	65 537	0	65 537	1 929
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	133	0	133	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	26 904	0	26 904	7 592
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	822	0	822	4 060
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv	027	26 082	0	26 082	3 532
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	109 629	177	109 454	95 377
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	47 734	3	47 731	50 332
C. I. 1.	Materiál	033	21 471	1	21 470	19 920
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	1 469	0	1 469	4 238
3.	Výrobky	035	24 191	2	24 189	26 174
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	603	0	603	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	121	0	121	0
7.	Jiné pohledávky	046	121	0	121	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	61 493	174	61 319	40 983
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	25 730	174	25 556	36 451
6.	Stát - daňové pohledávky	054	11 004	0	11 004	830
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 221	0	1 221	2 279
8.	Dohadné účty aktivní	056	22 879	0	22 879	867
9.	Jiné pohledávky	057	659	0	659	556
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	283	0	283	4 062
C. IV. 1.	Peníze	059	144	0	144	83
2.	Účty v bankách	060	139	0	139	3 979
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	122	0	122	297
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	108	0	108	297
3.	Příjmy příštích období	066	14	0	14	0

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR osvědčení číslo 219

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	246 957	147 240
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	101 555	85 233
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	47 500	47 500
A. I. 1.	Základní kapitál	070	47 500	47 500
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	22 962	26 201
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	25 016	25 016
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-2 054	1 185
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	2 588	2 437
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	2 588	2 437
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	11 160	6 089
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	11 160	6 089
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	17 345	3 006
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	143 507	62 007
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	5 082	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	090	3 596	0
4.	Ostatní rezervy	091	1 486	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	2 348	390
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093	2 100	0
10.	Odložený daňový závazek	102	248	390
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	68 515	36 634
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	63 383	28 637
5.	Závazky k zaměstnancům	108	3 170	2 418
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	1 348	1 118
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	411	2 619
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	149	0
10.	Dohadné účty pasivní	113	41	1 423
11.	Jiné závazky	114	13	419
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	67 562	24 983
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	30 112	1 244
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	37 450	23 739
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	1 895	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	1 895	0

Sestaveno dne: 25.7.2011

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba léčiv a potravinových doplňků

Podpisový záznam: MUDr. Lukáš Jirka, RNDr. Jaroslav Otenšlégr, Mgr. Jan Syka

PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR osvědčení číslo 419

Příloha 2: Rozvaha ke dni 31. 12. 2011

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(v celých tisících Kč)

ke dni 31.12.2011

IČ
46504877

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
SVUS Pharma a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Smetanovo nábřeží 1238/20a
Hradec Králové
50002

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Minulé úč. období Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	372 952	78 774	294 178	246 957
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	250 388	77 617	172 771	137 381
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	31 328	7 406	23 922	8 458
B. I. 3.	Software	007	2 335	1 401	934	457
4.	Ocenitelná práva	008	13 354	6 005	7 349	1 876
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	15 189	0	15 189	6 125
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	450	0	450	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	181 740	70 211	111 529	102 019
B. II. 1.	Pozemky	014	5 478	0	5 478	5 478
2.	Stavby	015	101 906	28 424	73 482	26 683
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	71 967	41 787	30 180	4 174
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	15	0	15	15
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	2 374	0	2 374	65 537
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	133
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	37 320	0	37 320	26 904
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	968	0	968	822
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	36 352	0	36 352	26 082
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	115 552	1 157	114 395	109 454
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	55 887	1 111	54 776	47 731
C. I. 1.	Materiál	033	23 836	1 108	22 728	21 470
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	9 206	0	9 206	1 469
3.	Výrobky	035	19 431	3	19 428	24 189
5.	Zboží	037	3 217	0	3 217	0
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	197	0	197	603
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	164	0	164	121
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046	164	0	164	121
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	59 288	46	59 242	61 319
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	21 691	46	21 645	25 556
6.	Stát - daňové pohledávky	054	4 929	0	4 929	11 004
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	297	0	297	1 221
8.	Dohadné účty aktivní	056	31 907	0	31 907	22 879
9.	Jiné pohledávky	057	464	0	464	659
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	213	0	213	283
C. IV. 1.	Peníze	059	186	0	186	144
2.	Účty v bankách	060	27	0	27	139
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	7 012	0	7 012	122
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	6 931	0	6 931	108
3.	Příjmy příštích období	066	81	0	81	14

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR Osvědčení číslo 219

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	294 178	246 957
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	124 277	101 555
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	47 500	47 500
A. I. 1.	Základní kapitál	070	47 500	47 500
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	35 062	22 962
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075	37 016	25 016
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-1 954	-2 054
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	3 456	2 588
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	3 456	2 588
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 85)	083	27 637	11 160
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	27 637	11 160
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	086	10 622	17 345
B.	Cizí zdroje (ř. 88 + 93 + 104 + 116)	087	167 897	143 507
B. I.	Rezervy (ř. 89 až 92)	088	2 795	5 082
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	091	770	3 596
4.	Ostatní rezervy	092	2 025	1 486
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 94 až 103)	093	3 554	2 348
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	094	1 711	2 100
9.	Jiné závazky	102	1 194	0
10.	Odložený daňový závazek	103	649	248
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 105 až 115)	104	65 912	68 515
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	105	35 424	63 383
5.	Závazky k zaměstnancům	109	2 452	3 170
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	110	1 233	1 348
7.	Stát - daňové závazky a dotace	111	1 076	411
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	112	1 829	149
10.	Dohadné účty pasivní	114	1 432	41
11.	Jiné závazky	115	22 466	13
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 117 až 119)	116	95 636	67 562
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	117	45 754	30 112
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	118	49 882	37 450
C. I.	Časové rozlišení (ř. 121 + 122)	120	2 004	1 895
C. I. 1.	Výdaje příštích období	121	1 782	1 895
2.	Výnosy příštích období	122	222	0

Sestaveno dne: 28.7.2012

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba léčiv a doplňků stravy

Podpisový záznam: RNDr. Jaroslav Otenšlégr, MUDr. Lukáš Jirka, Mgr. Jan Syka

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR

Příloha 3: Rozvaha ke dni 31. 12. 2012

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(v celých tisících Kč)

ke dni 31.12.2012

IČ
46504877

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
SVUS Pharma a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Smetanovo nábřeží 1238/20a
Hradec Králové
50002

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Minulé úč. období Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	379 116	90 238	288 878	294 178
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	256 747	86 963	169 784	172 771
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	42 334	11 271	31 063	23 922
B. I. 1.	Software	007	3 444	2 155	1 289	934
4.	Ocenitelná práva	008	24 243	9 116	15 127	7 349
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	14 639	0	14 639	15 189
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	8	0	8	450
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	181 724	75 692	106 032	111 529
B. II. 1.	Pozemky	014	5 478	0	5 478	5 478
2.	Stavby	015	102 088	30 830	71 258	73 482
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	71 290	44 862	26 428	30 180
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	15	0	15	15
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	2 589	0	2 589	2 374
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	264	0	264	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	32 689	0	32 689	37 320
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	968
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	32 689	0	32 689	36 352
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	115 911	3 275	112 636	114 395
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	60 266	3 119	57 147	54 776
C. I. 1.	Materiál	033	23 550	2 748	20 802	22 728
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	15 646	25	15 621	9 206
3.	Výrobky	035	17 161	346	16 815	19 428
5.	Zboží	037	2 811	0	2 811	3 217
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	1 098	0	1 098	197
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	308	0	308	164
7.	Jiné pohledávky	046	308	0	308	164
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	55 279	156	55 123	59 242
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	50 046	121	49 925	21 645
6.	Stát - daňové pohledávky	054	3 473	0	3 473	4 929
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	129	35	94	297
8.	Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	31 907
9.	Jiné pohledávky	057	1 631	0	1 631	464
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	58	0	58	213
C. IV. 1.	Peníze	059	58	0	58	187
2.	Účty v bankách	060	0	0	0	27
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	6 458	0	6 458	7 012
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	6 442	0	6 442	6 931
3.	Příjmy příštích období	066	16	0	16	81

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR Osvědčení číslo 219

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 87 + 120)	067	288 878	294 178
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 86)	068	123 282	124 277
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	47 500	47 500
A. I. 1.	Základní kapitál	070	47 500	47 500
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	31 057	35 062
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075	49 016	37 016
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-17 959	-1 954
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	3 987	3 456
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	3 987	3 456
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 85)	083	37 728	27 637
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	37 728	27 637
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	086	3 010	10 622
B.	Cizí zdroje (ř. 88 + 93 + 104 + 116)	087	162 160	167 897
B. I.	Rezervy (ř. 89 až 92)	088	1 500	2 795
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	091	0	770
4.	Ostatní rezervy	092	1 500	2 025
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 94 až 103)	093	1 654	3 554
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	094	0	1 711
B. II. 9.	Jiné závazky	102	840	1 194
10.	Odložený daňový závazek	103	814	649
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 105 až 115)	104	73 259	65 912
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	105	45 062	35 424
5.	Závazky k zaměstnancům	109	2 595	2 452
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	110	1 310	1 233
7.	Stát - daňové závazky a dotace	111	411	1 076
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	112	195	1 829
10.	Dohadné účty pasivní	114	2 057	1 432
11.	Jiné závazky	115	21 629	22 466
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 117 až 119)	116	85 741	95 636
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	117	36 470	45 754
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	118	49 271	49 882
C. I.	Časové rozlišení (ř. 121 + 122)	120	3 442	2 004
C. I. 1.	Výdaje příštích období	121	3 226	1 782
2.	Výnosy příštích období	122	216	222

Sestaveno dne: 5.6.2013

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba léčiv a doplňků stravy

Podpisový záznam: RNDr. Jaroslav Otenšlégr, MUDr. Lukáš Jirka, Mgr. Jan Syka

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR Osvědčení číslo 219

Příloha 4: Rozvaha ke dni 31. 12. 2013

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(v celých tisících Kč)

ke dni 31.12.2013

IČ
46504877

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
SVUS Pharma a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Smetanovo nábřeží 1238/20a
Hradec Králové
50002

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Minulé úč. období Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	391 411	100 746	290 665	288 878
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	274 469	99 153	175 316	169 784
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	56 146	15 383	40 763	31 063
B. I. 3.	Software	007	3 819	2 848	971	1 289
4.	Ocenitelná práva	008	27 148	12 535	14 613	15 127
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	25 179	0	25 179	14 639
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	8
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	189 487	83 770	105 717	106 032
B. II. 1.	Pozemky	014	5 478	0	5 478	5 478
2.	Stavby	015	103 103	33 293	69 810	71 259
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	77 863	50 477	27 386	26 428
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	15	0	15	15
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3 028	0	3 028	2 589
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	264
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	28 836	0	28 836	32 689
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	576	0	576	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	28 260	0	28 260	32 689
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	114 943	1 593	113 350	112 636
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	69 147	1 341	67 806	57 147
C. I. 1.	Materiál	033	24 914	202	24 712	20 802
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	10 554	45	10 509	15 621
3.	Výrobky	035	26 520	1 094	25 426	16 815
5.	Zboží	037	6 735	0	6 735	2 811
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	424	0	424	1 098
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	308	0	308	308
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046	308	0	308	308
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	45 438	252	45 186	55 123
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	42 459	217	42 242	49 925
6.	Stát - daňové pohledávky	054	1 816	0	1 816	3 473
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	240	35	205	94
9.	Jiné pohledávky	057	923	0	923	1 631
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	50	0	50	58
C. IV. 1.	Peníze	059	49	0	49	58
2.	Účty v bankách	060	1	0	1	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1 999	0	1 999	6 458
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	1 991	0	1 991	6 442
3.	Příjmy příštích období	066	8	0	8	16

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 87 + 120)	067	290 665	288 878
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 86)	068	126 926	123 282
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	47 500	47 500
A. I. 1.	Základní kapitál	070	47 500	47 500
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	14 560	31 057
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075	49 016	49 016
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-34 456	-17 959
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	4 138	3 987
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	4 138	3 987
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)	083	39 972	37 728
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	38 765	35 906
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	1 207	1 822
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	20 756	3 010
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	155 758	162 160
B. I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	3 989	1 500
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	092	1 666	0
4.	Ostatní rezervy	093	2 323	1 500
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	3 853	1 654
B. II. 9.	Jiné závazky	103	2 374	840
10.	Odložený daňový závazek	104	1 479	814
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	61 704	73 259
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	106	32 192	45 062
5.	Závazky k zaměstnancům	110	2 912	2 595
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	1 572	1 310
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	440	411
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	592	195
10.	Dohadné účty pasivní	115	1 951	2 057
11.	Jiné závazky	116	22 045	21 629
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117	86 212	85 741
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	35 312	36 470
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119	50 900	49 271
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121	7 981	3 442
C. I. 1.	Výdaje příštích období	122	7 828	3 226
2.	Výnosy příštích období	123	153	216

Sestaveno dne: 15.3.2014

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba léčiv a doplňků stravy

Podpisový záznam: RNDr. Jaroslav Otenšlégr, MUDr. Lukáš Jirka, Mgr. Jan Syka

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR Osvědčení číslo 219

Příloha 5: Rozvaha ke dni 31. 12. 2014

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(v celých tisících Kč)

ke dni 31.12.2014

IČ
46504877

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
SVUS Pharma a.s.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Smetanovo nábřeží 1238/20a
Hradec Králové
500 02

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Minulé úč. období Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	411 226	112 927	298 299	290 665
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	315 078	111 508	203 570	175 316
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	72 152	19 895	52 257	40 763
B. I. 3.	Software	007	3 988	3 651	337	971
4.	Ocenitelná práva	008	34 688	16 244	18 444	14 613
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	31 064	0	31 064	25 179
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	2 412	0	2 412	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	199 817	91 613	108 204	105 717
B. II. 1.	Pozemky	014	5 478	0	5 478	5 478
2.	Stavby	015	112 218	35 804	76 414	69 810
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	78 641	55 809	22 832	27 386
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	15	0	15	15
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3 028	0	3 028	3 028
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	437	0	437	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	43 109	0	43 109	28 836
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	1 573	0	1 573	576
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	41 536	0	41 536	28 260
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	94 227	1 419	92 808	113 350
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	56 431	1 387	55 044	67 806
C. I. 1.	Materiál	033	13 917	4	13 913	24 712
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	7 068	282	6 786	10 509
3.	Výrobky	035	31 883	1 101	30 782	25 426
5.	Zboží	037	2 664	0	2 664	6 735
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	899	0	899	424
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	333	0	333	308
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046	333	0	333	308
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	36 050	32	36 018	45 186
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	32 872	0	32 872	42 242
6.	Stát - daňové pohledávky	054	2 245	0	2 245	1 816
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	238	32	206	205
8.	Dohadné účty aktivní	056	214	0	214	0
9.	Jiné pohledávky	057	481	0	481	923
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	1 413	0	1 413	50
C. IV. 1.	Peníze	059	27	0	27	49
2.	Účty v bankách	060	1 386	0	1 386	1
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1 921	0	1 921	1 999
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	1 914	0	1 914	1 991
3.	Příjmy příštích období	066	7	0	7	8

HZ PLZEŇ, spol. s r.o. AUDITOR

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 89 + 122)	067	298 299	290 665
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	133 698	126 926
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	47 500	47 500
A. I. 1.	Základní kapitál	070	47 500	47 500
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	14 288	14 560
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075	49 016	49 016
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-34 728	-34 456
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	5 176	4 138
A. III. 1.	Rezervní fond	081	5 176	4 138
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 až 86)	083	59 690	39 972
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	58 483	38 765
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	1 207	1 207
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+-/	087	7 044	20 756
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/	088	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	089	164 406	155 758
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090	3 297	3 989
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	093	0	1 666
4.	Ostatní rezervy	094	3 297	2 323
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095	4 589	3 853
B. II. 9.	Jiné závazky	104	2 749	2 374
10.	Odložený daňový závazek	105	1 840	1 479
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106	43 366	61 704
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107	10 492	32 192
5.	Závazky k zaměstnancům	111	2 531	2 912
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	1 477	1 572
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	625	440
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	309	592
10.	Dohadné účty pasivní	116	5 058	1 951
11.	Jiné závazky	117	22 874	22 045
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	113 154	86 212
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	36 900	35 312
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	76 254	50 900
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 + 124)	122	195	7 981
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123	7	7 828
2.	Výnosy příštích období	124	188	153

Sestaveno dne: 30.6.2015

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba léčiv a doplňků stravy

Podpisový záznam: RNDr. Jaroslav Otenšlégr, MUDr. Lukáš Jirka, Mgr. Jan Syka