

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Vybrané rozdíly v oceňování a ve vykazování
dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle
české právní úpravy a Mezinárodních standardů
účetního výkaznictví**

Tereza Kolaříková

© 2011 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Tereza Kolaříková

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 16 určuje tuto bakalářskou práci.

Název práce: **Vybrané rozdíly v oceňování a ve vykazování
dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
dle české právní úpravy a Mezinárodních
standardů účetního výkaznictví**

Osnova bakalářské práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Harmonizace účetnictví
4. Oceňování a vykazování majetku
5. Praktická část
6. Závěr
7. Seznam použitých zdrojů
8. Přílohy

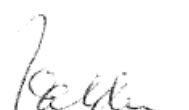
Rozsah hlavní textové části: 30 - 40 stran

Doporučené zdroje:

BENDA, V., KELBLOVÁ, H., PULZ, J., VESELÁ, M.: LEASING právní, účetní a daňové postupy v praxi včetně příkladů. Praha: BOVA POLYGON, 2006. ISBN 80-7273-132-7
BOHUŠOVÁ, H.: Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS, Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: Aspi, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9
DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1
HINKE, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 978-80903962-1-0
HINKE, J.: Účetnictví systém IAS/IFRS. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 978-80903962-1-0
KOVANICOVÁ, D. a kol.: Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-86371-48-4
KOVANICOVÁ, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9
KRUPOVÁ, L. a kol.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: principy, metodologie, interpretace. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3
ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Praha: Svaz účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9
Vyhláška MF č.500/2002 Sb. v platném znění
Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění
Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmu v platném znění

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marta Stárová**

Termín odevzdání bakalářské práce: březen 2011


.....
Vedoucí katedry





.....
Děkan

V Praze dne: 15. 6. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vybrané rozdíly v oceňování a ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.3.2011



Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala všem, kteří mi pomáhali při realizování této práce, zejména pak vedoucí bakalářské práce Ing. Martě Stárové za její věcné připomínky.

Vybrané rozdíly v oceňování a ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Differences in Tangible and Intangible Long-term Assets Valuation and Reporting in Accordance with Czech law regulation and International Financial Reporting Standards

Souhrn

Práce porovnává pojetí klasifikace, oceňování, vykazování a ve vybraných oblastech i účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a českých účetních standardů (CAS).

Teoretická část práce analyzuje oba přístupy a poukazuje na významné rozdíly, případně uvádí, v čem se oba přístupy shodují. Vybrané teoretické oblasti jsou aplikovány na praktický příklad. Konkrétně se praktická část práce věnuje zobrazení finančního leasingu dle IFRS a jeho porovnání s pojetím finančního leasingu dle českých právních předpisů. Z teoretických i praktických poznatků jsou odvozeny závěry, například poznatek, že výsledky hospodaření stanovené dle IFRS a CAS se mohou zásadně lišit.

Summary

The thesis compares the concept of classification, measurement, reporting and selected areas of the accounting of tangible and intangible assets in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) and Czech Accounting Standards (CAS).

The theoretical part analyzes the two approaches and points to significant differences, where appropriate, in which both approaches agree. Selected theoretical field is applied to a practical example. Specifically, the practical view, devotes part of financial leasing in accordance with IFRS and its comparison with the concept of financial leasing in

accordance with Czech legislation. From theoretical and practical knowledge derived conclusions, such as finding the results of operations provided by IFRS and the CAS may differ materially.

Klíčová slova: České účetní standardy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, leasing, pohledávka, závazek, aktivum, zisk, ztráta.

Keywords: Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards (IFRS), tangible assets, intangible assets, lease, asset receivable, liability, asset, profit, loss.

.

OBSAH:

1. ÚVOD.....	9
2. CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3. HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	11
4. OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ MAJETKU	13
4.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK (DHM).....	13
4.1.1 <i>Oceňování DHM v momentě pořízení.....</i>	<i>17</i>
4.1.2 <i>Ocenění DHM v průběhu držení aktiva</i>	<i>19</i>
4.1.3 <i>Zveřejnění informací o DHM.....</i>	<i>23</i>
4.1.4 <i>Likvidace a vyřazení DHM</i>	<i>23</i>
4.2 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK (DNM).....	24
4.2.1 <i>Oceňování DNM v momentě pořízení.....</i>	<i>27</i>
4.2.2 <i>Ocenění DNM v průběhu držení aktiva</i>	<i>29</i>
4.2.3 <i>Zveřejnění informací o DNM.....</i>	<i>31</i>
4.2.4 <i>Likvidace a vyřazení DNM</i>	<i>31</i>
4.3 LEASING	32
4.3.1 <i>Finanční leasing</i>	<i>33</i>
4.3.2 <i>Operativní leasing.....</i>	<i>37</i>
5. PRAKTICKÁ ČÁST	39
5.1 FINANČNÍ LEASING NEMOVITOSTI Z HLEDISKA PRONAJÍMATELE	39
5.1.1 <i>Pořizovací cena.....</i>	<i>41</i>
5.1.2 <i>Leasingová splátka</i>	<i>41</i>
5.1.3 <i>Marže</i>	<i>42</i>
5.1.4 <i>Aktivace leasingu</i>	<i>42</i>
5.2 ÚČTOVÁNÍ FINANČNÍHO LEASINGU Z HLEDISKA PRONAJÍMATELE DLE CAS.....	42
5.3 ÚČTOVÁNÍ FINANČNÍHO LEASINGU Z HLEDISKA PRONAJÍMATELE DLE IFRS	45
5.4 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	47
6. ZÁVĚR	49
7. POUŽITÁ LITERATURA.....	50
8. PŘÍLOHY.....	51

1. ÚVOD

Je známo, že světová ekonomika už řadu desetiletí odbourává národní hranice a nabírá stále více globální charakter. Tentýž proces, který probíhá v ekonomické oblasti, probíhá i v oblasti informačních systémů. Dochází zde k naléhavé potřebě sjednotit systém, urychlit komunikaci, zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací.

O významu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro Českou republiku není pochyb. Uplatnění IFRS standardů vyžaduje Evropská Unie a to pro společnosti, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry. Tyto společnosti jsou povinny od roku 2005 sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Nárok Evropské Unie se samozřejmě odrazil i v českých účetních předpisech a stalo se tomu tak v roce 2004, kdy vstoupil v platnost paragraf 19 ods. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který ukládá pro společnosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropských společenství.

Účetní práce, které vždy vrcholí účetní závěrkou, by měly poskytovat konečný souhrn informací. Tyto informace jsou důležité nejen pro řízení dané společnosti a také pro finanční rozhodování odpovědných představitelů, ale především pro zveřejnění celkového ekonomického stavu společnosti. Z tohoto důvodu musí být informace určitým způsobem harmonizovány a porovnávány a to nejen v rámci České republiky, ale také v mezinárodním měřítku.

České účetní standardy jsou ve většině případů svázány s daňovými zákony. Dalo by se říci, že v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví se daňové hledisko vůbec neodráží. Vzhledem k tomu, že vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví má sloužit pro srovnání a porovnání ekonomické situace různých společností nejenom v rámci České republiky nebo jiného státu, ale kdekoliv na celém světě, musí být jakýkoliv daňový zásah vyloučen, aby srovnání bylo možné.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cíl práce

Hlavním cílem této bakalářské práce je analyzovat významné odlišnosti či naopak poukázat na shody v účtování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle českých účetních předpisů. Hlavního cíle bude dosaženo splněním cílů dílčích. Mezi dílčí cíle patří analýza klasifikace, oceňování, účtování a vykazování jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v obou systémech. Práce si také klade za cíl vybrané teoretické poznatky aplikovat na konkrétním praktickém příkladu.

Metodika práce

Prvním krokem zpracování bakalářské práce bylo vytyčení cílů, které má práce naplnit. Na základě prostudování literatury a souvisejících právních předpisů byly cíle stanoveny. Pro přehlednost práce jsou jednotlivé problematiky rozpracovány do jednotlivých kapitol a subkapitol. V literární rešerši je podrobně zpracována klasifikace a oceňování jednotlivých druhů majetku dle Mezinárodních standardů účetního a výkaznictví a dle české právní úpravy. V literární rešerši jsou také popsány metody stanovení pořizovacích nákladů a metoda přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle české právní úpravy. Vybrané metody charakterizované v literární rešerši jsou aplikovány v praktické části. Samostatně se literární rešerše zabývá podstatou a vykazováním finančního leasingu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle české právní úpravy.

Daná problematika, která se vyznačuje významnými rozdíly v pojetí obou přístupů je rozebrána v praktické části na konkrétním příkladu. Podrobně je v práci rozebrána konkrétní metoda vykazování finančního leasingu s použitím účtování o čisté investici do leasingu, která je hrubou investicí do leasingu poníženou o nerealizovaný úrokový výnos.

V závěru práce jsou shrnuty získané informace z nastudovaných zdrojů a poznatky vyplývající z aplikace vybraných okruhů problémů.

3. HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vznikly v Londýně již v 70. letech 20. století a neustále se vyvíjejí. V roce 1973 byl učiněn první krok, který směřoval ke všeobecné harmonizaci účetnictví. Původně vznikla nezávislá soukromá instituce IASC Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů, s 9-ti členy z různých zemí (Kanada, USA, UK, Austrálie, Francie, Německo, Nizozemí, Japonska a Mexika). Jejím hlavním cílem bylo podat ucelený soubor účetních standardů pro účetní výkaznictví, který by byl celosvětově uznáván. Příčinou vzniku těchto standardů byla skutečnost, že rozdíly v národních právních úpravách znemožňují hodnocení společností při obchodování. [8, s. 122]

Odpovědnost za tvorbu účetních standardů převzala v roce 2001 Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). Rada má celkem 14 členů a to celkem z 9-ti zemí. [1, s. 6]

IASC postupem času dosáhl tak významného postavení, že se o jeho práci začala zajímat celá řada mezinárodních organizací. Na začátku si IASC kladl za úkol vytyčit oblast problémů, kde jsou významné rozdíly mezi národními účetnictvími. [8, s. 123]

Je třeba zdůraznit skutečnost, že standardy neříkají jak účtovat, ale kam, kde a co vykazovat. Proto se změnila zkratka IAS (International Accounting Standards) na IFRS (International Financial Reporting Standards). Termín IFRS vznikl v roce 2001 a je jím označována další řada standardů kterou vydává IASB. [1, s. 8]

Nejprve byly tvořeny jednotlivé standardy IAS, které jsou číslované od čísla 1 až po číslo 41 a standardy nové řady IFRS 1 až IFRS 8. Pokud se tedy mluví o IFRS mluví se i o standardech IAS. Mnohé standardy IAS byly novelizovány, zrušeny či nahrazeny novými. Například standard IAS 22 úplně zanikl a byl nahrazen zcela novým standardem IFRS 3. Podobně tomu tak bylo u standardu IAS 14, který byl nahrazen standardem IFRS 8. [8, s. 124]

Schvalování a uvádění standardů do praxe trvá mnohdy i několik let. Na účetní problémy a jednoznačný výklad otázek proti nesprávnému používání reagují Interpretace. Jejich schvalování však probíhá podstatně rychleji a to v řádu jen několika měsíců. Jejich označení vzniká podle pořadí a názvu Výboru pro interpretace SIC (Standards Interpretation Committee) pro sérii standardů IAS a IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) pro IFRS. [1, s. 7]

Není složité zdůvodnit, proč je důležité dobře vyvinout v každém oboru lidské činnosti nějaká pravidla nebo jednotný systém. Takový jednotný systém je velmi podstatné mít i v účetnictví, protože poskytuje velice důležitá data a nezbytné informace pro chod podniku. [4, s. 3]

V současné době vedle sebe existují 3 hlavní systémy, které ovlivňují podobu mezinárodního výkaznictví.

- 1) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS
(obsahuje Mezinárodní účetní standardy IAS a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS včetně jejich interpretace SIC a IFRIC) [8, s. 122]
- 2) Účetní směrnice Evropské unie [8, s. 121]
- 3) Národní účetní standardy Spojených států US GAAP
(General Accepted Accounting Principles), jsou to pravidla používaná v USA pro řadu společností. Historie US GAAP se píše od r. 1929. Krach na burze v New Yorku, představoval vytvoření nových pravidel na jednotný systém účetnictví. Od r. 1972 tvoří vyhlášky US GAAP výbor FASB (Financial Accounting Standards Board). [8, s. 129]

Roli, kterou v Evropě hrají standardy IFRS ve Spojených státech plní systém US GAAP. Mezi úpravou IFRS a US GAAP existují jen malé odlišnosti a z globálního hlediska lze říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a na podobné metodologii. Dalo by se také říci, že mezi sebou tvoří jakousi symbiózu. Cílem projektu Konvergence

2002 je snaha o co nejužší sblížení obou systémů. Standardy IFRS nejsou vytvořeny jen pro určitou zemi a proto mají mezinárodní užití. US GAAP jsou národní. [4, s. 3]

Znalci a účetní pracovníci, kteří sestavují účetní výkazy a shledávají standardy IFRS jako stručné a všeobecné, mohou nahlédnout a inspirovat se konkurujícím systémem US GAAP, který je velmi podrobný a vyčerpávající. [8, s. 137]

V současné době se český podnik může se standardy IFRS setkat pokud:

- přechází z české účetní právní úpravy na IFRS. Důvodem k tomuto kroku je buď skutečnost, že je emitentem cenných papírů (a proto musí v souladu s IFRS vykazovat podle požadavků Evropské Unie povinně) nebo se může jednat o dobrovolný přechod na IFRS.
- stal se dceřinou společností mateřské společnosti, která již podle IFRS vykazuje. [4, s. 1]

4. OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ MAJETKU

4.1 Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje hmotná aktiva, která podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům a dle očekávání budou využívána během více než jednoho období. [7, s. 94] V rámci IFRS je třeba respektovat při účetním zachycení zejména požadavky standardů. [1, s. 103] Dlouhodobý hmotný majetek je upraven řadou následujících standardů, jimiž jsou IAS 16 - Pozemky budovy a zařízení, IAS 17 - Leasing, IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené operace (tento standard vstoupil v platnost 1.1.2005), IAS 40 Investice do nemovitostí. A také dalšími standardy, které jsou platné pro specifické oblasti dlouhodobých aktiv, jako je například IAS 41 – Zemědělství, upravující biologická aktiva dlouhodobého charakteru. [2, s. 18]

Standard IAS 16 vstoupil poprvé v platnost v roce 1983 pod názvem Účtování pozemků, budov a zařízení. V roce 1993 byl standard novelizován a v roce 1993 vstoupil v platnost již pod názvem současným. V roce 2005 vstoupila v platnost poslední novela standardu. [5, s. 228]

„IAS 16 je stěžejním standardem, který upravuje oblast dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou.“ [1, s. 104] Tato aktiva představují výhradně fyzický majetek, který může být viděn a jehož je možné se dotknout. Dlouhodobý hmotný majetek poskytuje budoucí prospěch, který lze spolehlivě změřit a také je nedílnou součástí produkční kapacity. [3, s. 137] *„Kritéria pro uznání pozemků, budov a zařízení v rozvaze uvádějí, za jakých okolností lze pozemky, budovy a zařízení vykazovat jako aktiva v rozvaze.“* [4, s. 220] Je třeba si ale však uvědomit, že v okamžiku, kdy tato kritéria přestanou platit, je nutno majetek z rozvahy vyřadit a to jednorázovým odpisem zůstatkové hodnoty majetku do nákladů. [4, s. 220] Rozsah působnosti standardu IAS 16 se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti. [1, s. 104] Standard IAS 16 zahrnuje takový majetek jako je půda, přírodní zdroje, stavby a zařízení. Tento uvedený majetek je typický základními charakteristikami. Byl pořízen hlavně proto, aby byl užíván v normální provozní činnosti, nikoli však proto, aby byl opětně prodán. Svojí podstatou je dlouhodobý a tak se očekává, že bude užíván během více než jednoho období. Je předmětem odpisování, to znamená že slouží léta a výdaje na jeho pořízení se přiřazují řadě budoucích období prostřednictvím periodických odpisů. Jak již bylo výše řečeno má fyzickou podobu. Na rozdíl od materiálu nevstupuje fyzicky do výrobku, který je určen k prodeji, nestává se tedy jeho fyzickou částí. [3, s. 137]

Do působnosti standardu IAS 16 nepatří dlouhodobá hmotná aktiva k používání vyjmutá z působnosti standardu z důvodů jejich specifčnosti. Jedná se například o lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje, které jsou upraveny IAS 41 – Zemědělství. I přesto, že jsou tato aktiva používána účetní jednotkou při běžné činnosti a vyhovují obecné definici v IAS 16, jsou natolik specifická, že Výbor pro mezinárodní účetní standardy přistoupil k jejich úpravě v rámci samostatných standardů. Dále do působnosti standardu nelze zařadit dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu, ty

jsou upravena samostatně v IAS 17 – Leasingy. [1, s. 104] Nelze do standardu také zařazovat dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k dalšímu používání. Je nutné si uvědomit, že standard neupravuje pozemky, budovy a zařízení, která nejsou podnikem využívána při běžné činnosti a také majetek držený za účelem prodeje. Zde se jedná o pozemky, budovy a zařízení, které jsou obvykle pořizovány a drženy za účelem prodeje, jsou součástí zásob a jsou upraveny standardem IAS 2 – Zásoby. Jsou to také dlouhodobá aktiva, které již podnik nevyužívá a mají být vyřazena. Tato aktiva jsou upravena v rámci IFRS 5 – Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Důvodem vyjmutí těchto dlouhodobých aktiv z působnosti standardu je potřeba jiného přístupu k ocenění. [1, s. 105]

„Tato aktiva se neodpisují a jsou oceněna na bázi nižší ze dvou hodnot, a to z účetní hodnoty a fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje.“ [1, s. 105]

Majetek, který je pořízen jako investice do nemovitostí nelze zařadit do působnosti standardu. IAS 16 se vztahuje jen na investice do nemovitostí, které nejsou ještě dokončeny, lze to tedy chápat tak, že jsou ve fázi pořizování. Dokončené investice do nemovitostí jsou upraveny v IAS 40 – Investice do nemovitostí, zde jsou formulovány jako nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného. [1, s. 104 - 105]

Standard IAS 40 byl poprvé přijat v roce 2000. V roce 2001 vstoupila v platnost první verze standardu. V roce 2003 byl standard novelizován a byl zde zrušen původní text standardu. Novelizovaná verze standardu vstoupila v platnost 1.1.2005. Přijetí tohoto standardu provázely obrovské diskuze, které se týkaly hlavně přijetí modelu fair value pro oceňování aktiv. Nakonec se odhlasovalo kompromisní řešení, které umožňuje společnostem výběr mezi modelem fair value a modelem pořizovací ceny. IFRS dělá rozdíly mezi majetkem užívaným vlastníkem, zásobou, majetkem ve výstavbě nebo vývoji a investicí do nemovitosti. V této souvislosti přikládá velkou pozornost situacím, kdy je majetek transferován z jedné skupiny do jiné, a vypořádání oceňovacích rozdílů v modelu fair value. [5, s. 751]

Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání

Účetní jednotka se rozhoduje o tom, které položky pozemků, budov a zařízení bude v rámci jednotlivých skupin aktiv sledovat odděleně, a které jsou pro ni nevýznamné a mohou být tedy agregovány a následně uznány jako součást širšího celku. [2, s. 18]

„Agregovat lze položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné.“ [1, s. 105] Takové položky jsou sledovány a odpisovány jako celek, jednotlivé součásti tohoto celku jsou v případě potřeby, například prodeje či při likvidaci, oceněny průměrnou cenou. [1, s. 105]. Agregace jednotlivých složek majetku do jednoho skupinového aktiva není v české právní úpravě běžná a účetní předpisy se touto možností nezabývají. Jedinou možnou výjimkou je agregace v rámci zvířat základního stáda, která jsou oceněna průměrnou cenou a je umožněn jejich skupinový odpis, avšak s výjimkou koní, které je nutno sledovat samostatně. [1, s. 105]

Náhradní díly jsou podle IFRS součástí budov, pozemků a zařízení jestliže podnik očekává, že je bude užívat po dobu delší než jeden rok. Takové náhradní díly budou často představovat jednotlivé součásti, na které byly jednotlivé funkční celky dekomponovány. Vykázání významných náhradních dílů jako součástí dlouhodobého majetku je v souladu s principem odděleného vykázání aktiv dlouhodobých a krátkodobých, který požaduje IAS 1. Ostatní náhradní díly jsou součástí zásob. V české účetní úpravě se náhradní díly sledují a vykazují v rámci zásob materiálu. [7, s. 96] Nově se od 1.1.2010 do zásob zařazují náhradní díly včetně náhradních dílů určených k výměně komponenty. [9]

IAS 16 navrhuje klasifikaci dlouhodobých hmotných aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností:

- pozemky
- budovy
- stroje
- lodě
- motorové dopravní prostředky
- nábytek a příslušenství
- kancelářské zařízení
- letadla

Při členění dlouhodobých hmotných aktiv do jednotlivých tříd je třeba pamatovat na významnost informací, které jsou v souladu s požadavky IAS 1 – Sestavování a

zveřejňování účetní závěrky a také na skutečnost, že zvolený oceňovací model je třeba, v souladu s požadavky IAS 16, použít pro celou skupinu samostatně vykazovaných aktiv. [1, s. 107]

Česká právní úprava vymezuje a zahrnuje do dlouhodobého hmotného majetku

- Pozemky
- Stavby
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- Pěstitelské celky trvalých porostů
- Základní stádo a tažná zvířata
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na DHM
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele. [9]

4.1.1 Oceňování DHM v momentě pořízení

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví řeší podrobně oceňování v momentě pořízení. „Při pořízení je aktivum oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Standard neodděluje striktně problematiku ocenění aktiv nakupovaných a aktiv vyráběných ve vlastní režii. Výchozí principy, které uvádí, jsou vesměs společné oběma způsobům pořízení aktiv.“ [1, s. 108] Výchozím oceněním pozemků, budov a zařízení je pořizovací cena včetně cla, nerefundovatelných daní a přímo přiřaditelných nákladů například nákladů na přípravu místa, nákladů na dodání, manipulaci, instalaci, montáž. [2, s. 18] Náklady na testování, zda aktivum funguje správně, snížené o čistý zisk z prodeje položek vyrobených v době uvádění aktiva do příslušného místa a podmínek a dále také náklady

na profesní odborníky. [4, s. 221] Od výše uvedeného se odečtou obchodní slevy, množstevní slevy a to bez zahrnutí nákladů, které s daným aktivem přímo nesouvisí. [2, s. 19]

Podle IAS 16 naopak nejsou součástí pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení tyto položky:

- Náklady na otevření nového provozu
- Náklady na představení nového výrobku či služby
- Náklady spojené s podnikáním v nové oblasti nebo s novou skupinou zákazníků
- Administrativní náklady a jiné všeobecné režijní náklady [4, s. 222]

Pro ocenění si účetní jednotka vybere pro každou třídu majetku jeden z následujících dvou modelů:

a) model pořizovací ceny [2, s. 19]

„V tomto modelu jsou položky pozemků, budov a zařízení vedeny v pořizovacích cenách snížených o oprávký a ztráty ze snížení hodnoty.“ [5, s. 235]

b) model přecenění

„Majetek je vykázán v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávký a následné ztráty ze snížené hodnoty.“ [2, s. 19]

Aktivace úroku

Dle IFRS jsou úroky z úvěru poskytnutých na pořízení aktiv zachyceny do nákladů běžného období, pokud jsou splněny podmínky v IAS 23 – Výpůjční náklady, tedy v případě, že se jedná o tzv. způsobilé aktivum je nutno úroky aktivovat. [7, s. 100]

Dle české právní úpravy je možnost volby zachycení. Je možnost zachycení jako v IFRS do nákladů a nebo je možno aktivovat do hodnoty pořizovací ceny.

Tvorba rezerv zvyšující pořizovací náklady

Dle IFRS závazek spojený s budoucí potřebnou demontáží aktiva, uvedením místa do původního stavu vzniká účetní jednotce buď v období nákupu aktiva nebo v období,

kdy je aktivum využíváno k jiným než výrobním účelům. Tento vznikající závazek nese všechny znaky rezervy a účetní jednotka jej musí rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Ve výši tvorby rezervy se současně zvýší hodnota pořizovaného aktiva. [7, s. 99]

Česká právní úprava tuto možnost neuvádí.

4.1.2 Ocenění DHM v průběhu držení aktiva

Technické zhodnocení (následné výdaje)

Výdaje na opravy, na udržování i na technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou nazývány dle IFRS jako tzv. následné výdaje. [1, s. 113] Následné výdaje spojené s pozemky, budovami a zařízením mohou zvýšit jejich účetní ocenění tehdy, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou v budoucnu ekonomický přínos, který přesahuje původně odhadnutý prospěch z existujícího aktiva a jestliže se náklady v budoucnu podniku vrátí. Prakticky to znamená, že musí být také splněna jedna z těchto následujících podmínek:

- Prodlouží se doba používání aktiva
- Zvýší se výkonost a kapacita aktiva
- Zlepší se kvalita produkce

V českém účetnictví se případy vedoucí ke zvýšení kapacity, efektivnosti nebo zvýšení doby používání zahrnují pod pojem technické zhodnocení, zahrnují modernizaci a rekonstrukci. [3, s. 147]

Model historické ceny

„V případě modelu historické ceny jsou aktiva oceněna historickou (původní pořizovací) cenou sníženou o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.“ [1, s. 113] V IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv jsou upraveny přístupy k uznání ztráty ze snížené hodnoty. Model historické ceny je používán i v českém účetnictví.

Ztráty ze snížení hodnoty jsou v CAS zachyceny buď přímo – snížením hodnoty majetku tzn. mimořádným odpisem nebo také tvorbou opravné položky. Není-li jistota o trvalosti poklesu hodnoty, jedná se o dočasné snížení hodnoty majetku. [1, s. 113]

Model fair value (model přecenění)

IFRS také řeší model fair value. „Fair value je částka, za kterou může být směněno aktivum, vypořádán závazek nebo směněn nástroj vlastního kapitálu mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.“ [5, s. 26] Často je za fair value považována tržní hodnota. Fair value vyjadřuje částku nejvíce pravděpodobné ceny, o níž existuje zdůvodnitelný předpoklad, že ji lze na trhu získat. [5, s. 26]

Fair value je používána i v CAS, kde je označována jako reálná hodnota, ale chybí zde definice tohoto oceňovacího přístupu. [1, s. 27]

Jestliže není známá tržní cena například proto, že se jedná o majetek specializovaný, se kterým se málokdy obchoduje, určí je fair value na bázi reprodukčních nákladů, snížených o adekvátní opotřebení. Po přecenění následuje dále odpisování z přeceněné hodnoty, pokud ale dojde ke snížení hodnoty, musí být rovněž toto snížení zachyceno. Zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv při přecenění na fair value směrem nahoru není dle české právní úpravy umožněno. Východiskem pro stanovení odpisů aktiv musí být stále inflačně podhodnocené původní (historické) pořizovací ceny. Proto není podnikům umožněno vyjádřit v účetnictví uchování podnikové podstaty v produkčním pojetí. [1, s. 114]

Další podstatnou problematikou v IFRS je vypořádání výsledků z přecenění. Standard předepisuje následující postup:

- Zvýšení hodnoty – neboli přecenění směrem nahoru, se podle IAS 16 účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka přírůstku z přecenění. Rozdíl vyplývající z přecenění by mohl být vykázán jako výnos pouze za předpokladu, že je dříve účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů.

- Snížení hodnoty - v případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad avšak s výjimkou situace, kdy byl majetek v předchozích obdobích přeceněn směrem nahoru. [5, s. 237]

Standard umožňuje dvě varianty přecenění na fair value.

- a) *„Při přecenění na fair value prostřednictvím ocenění v adekvátně odepsaných reprodukčních nákladech lze doporučit přístup, kdy jsou oprávky i brutto hodnota přepočteny ve stejném poměru“* [1, s. 114]
- b) *„V případě, že základem určení fair value je tržní cena, budou stávající oprávky zúčtovány ve prospěch brutto hodnoty aktiva a přeceněna bude pouze brutto hodnota“* [1, s. 115]

Odpisy a snížení hodnoty

„Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny (eventuálně účetní hodnoty stanovené při přecenění) do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv.“ [1, s. 116] Obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů uvádí standard IAS 16. Během doby použitelnosti aktiva se částka odpisů systematicky alokuje. Metoda, která bude použita, by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užitky plynoucí z aktiva využívány podnikem. Odpis by se měl účtovat jako náklad, avšak s výjimkou situace, kdy je při účelovém členění nákladů zahrnut do účetní hodnoty jiného aktiva. [5, s. 240] Účetní jednotka začíná aktivum odepisovat v momentě, kdy je aktivum způsobilé k uvedení do používání. Odpisování je zastaveno v momentě, kdy je aktivum prodáno nebo zlikvidováno, nebo také v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Odpisování tedy nelze přerušit z důvodu, že aktivum není například dočasně využíváno. [1, s. 116]

Metody odpisování dle IFRS

Většina společností, které vykazují dle IFRS, dává přednost lineárnímu odpisování. Odpisové metody lze rozdělit do dvou skupin a to na metody založené na čase a metody založené na výkonu využití aktiva. [4, s. 247]

Metody založené na čase

Zde se jedná o lineární metodu odpisování. Odpisy jsou dle této metody počítány podle vzorce:

$$\frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

Lineární metodu odpisování v ČR řeší zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. [10] Lineární metoda spadá pod účetní odpisy. Po celou dobu životnosti aktiva se odepisuje ročně stále stejná částka ze vstupní ceny. Odpisy jsou počítány: Pořizovací cena * roční odpisová sazba

Metody založené na výkonu využití aktiva

Zde se jedná o zrychlené odpisy

a) Metoda DDB

Metoda DDB (double-declining-balance method) je nejpobulárnější formou výpočtu odpisů. Tato metoda je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odepsatelné částce. [3, s. 143]

b) Metoda sumace čísel (SYD)

Metoda SYD (sum-of-the-years-digits) je druhou nejčastěji používanou metodou, která je na rozdíl od metody DDB založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odepsatelné částce. [3, s. 144]

c) Odpisy závislé na výkonu

Nezávisle proměnnou je v tomto případě předpokládaný výkon zařízení, tedy celkový výkon, který představuje jeho použitelnost. Tento způsob odpisování je výhodné použít hlavně u strojů a zařízení, jejichž použitelnost je více závislá na intenzitě používání než na čase. [4, s. 247]

Dle české právní úpravy zrychlené odpisy spadají do daňových odpisů. Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o dani z příjmu č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších zákonů. [11]

Běžně se v ČR používají lineární odpisy, případně odpisy zrychlené, a to v závislosti na způsobu oceňování aktiva. U porovnání pojetí odpisů v českém účetnictví a v IAS 16, je zjevné, že standard přikládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva. České účetní předpisy se této klíčové otázce věnují o poznání méně. Standard IAS 16 je tedy dobrým vodítkem k tomu, aby si účetní jednotka uvědomila, jaké okolnosti je nutno brát v úvahu při stanovení výše odpisů. [1, s. 117]

4.1.3 Zveřejnění informací o DHM

V účetní závěrce by měly být pro každou třídu aktiv zveřejněny tyto údaje:

- Oceňovací základna použitá pro určení brutto účetní jednotky
- Použité odpisové hodnoty
- Doba životnosti nebo použité odpisové sazby
- Hrubá účetní hodnota a oprávky
- Porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období
- Informace o omezení vlastnických práv
- Informace týkající se pořízování a obnovy dlouhodobých hmotných aktiv

Z uvedeného seznamu požadavků na zveřejnění je zřejmé, že v podmínkách českého účetnictví takové podrobné požadavky na zveřejňování nemá obdoby. Standardem požadovaná podrobnost zveřejnění informací v této oblasti poskytuje dobré podklady pro finanční analýzu. [1, s. 119]

4.1.4 Likvidace a vyřazení DHM

Dle IFRS účetní hodnota dlouhodobého aktiva, které je předmětem úpravy standardu, je odúčtována v případě prodeje či zlikvidování aktiva nebo také v případě, že od dalšího užívání aktiva není možno očekávat žádný užitek. Celkový výsledek z pozbytí (prodej, zlikvidování) aktiva musí být vykazován jako gain (zisk, přínos) či loss (ztráta, újma) a musí ovlivnit výsledek hospodaření. [1, s. 120]

Dle české právní úpravy se případná tržba z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je vykázána jako výnos. „Při vyřazení dlouhodobého nehmotného a

hmotného majetku z používání se jeho zůstatková cena jednorázově zúčtuje do nákladů na věcně příslušný účet podle způsobu, jakým je tento majetek vyřazován (např. prodejem, likvidací, v důsledku manka nebo škody).“ [13, s. 104]

4.2 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)

V IFRS problematiku položek dlouhodobého nehmotného majetku řeší standard IAS 38 Nehmotná aktiva. [2, s. 37] „Standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.“ [1, s. 91] Standard IAS 38 byl poprvé schválen v roce 1998 a vstoupil v účinnost v roce 1999. V roce 2004 vstoupila v účinnost novela IAS 38. [4, s. 308] Původní verze IAS 38 požadovala amortizaci všech dlouhodobých nehmotných aktiv, zatímco nová novelizovaná verze člení dlouhodobá nehmotná aktiva na aktiva s konečnou a neurčitelnou dobou životnosti. Odpisují se jen dlouhodobá nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti, dlouhodobá nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti (například goodwill) je zakázáno amortizovat. [4, s. 342]

Dle české právní úpravy jsou nehmotná aktiva taková aktiva, která nemají fyzickou podobu. Jedná se například o zřizovací výdaje, software, licence, patenty, výdaje na výzkum a vývoj, obchodní značky, dovozní kvóty atd. [2, s. 37]

Podle standardu IAS 38 musí splňovat jakékoliv nehmotné aktivum, které má být vykázáno, následující charakteristiky: [5, s. 657]

1. Identifikovatelnost

Podstata identifikovatelnosti dlouhodobého nehmotného aktiva je spojována zejména se snahou odlišit jednotlivá dlouhodobá nehmotná aktiva od nejasného celku neidentifikovatelných položek, který se označuje jako goodwill. [5, s. 657] Kritérium identifikovatelnosti je v definici IAS 38 splněno, splňuje-li nehmotné aktivum tzv. test na identifikovatelnost (je oddělitelné od goodwillu) [4, s. 309]:

- nehmotné aktivum je oddělitelné, tj. způsobilé být samostatné, nebo je možno ho oddělit od podniku a prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout

na něj licenci buď samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem [1, s. 92]

- existence nehmotného aktiva plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či ze zákona, bez ohledu na skutečnost zda-li jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností [5, s. 657]

2. Ovládání (kontrola)

„Kontrola (ovládání) znamená schopnost získat ekonomický užitek z aktiva a zároveň možnost zamezení přístupu jiných společností k tomuto užitku.“ [4, s. 310] Toto kritérium například znamená, že koupená a registrovaná obchodní značka dává subjektu příležitost kontroly, protože přináší držiteli právo vyrábět a prodávat související produkt bez zasahování nebo omezování ze strany jiných společností. IAS 38 ji proto považuje za nehmotné aktivum. Naopak ale odborné znalosti zaměstnanců společnosti, loajalita zákazníků, výhody z dlouhodobých školení personálu nebo podíl na trhu nesplňují kritérium kontroly, protože je přinejmenším sporné, že bude přinášet konkrétní společnosti skutečný ekonomický užitek. Společnost v těchto případech nemůže zabránit jiným společnostem v přístupu k tomuto ekonomickému užitku. IAS 38 proto tedy nepokládá tyto položky za nehmotná aktiva. [4, s. 310]

3. Budoucí ekonomický užitek

Vedle identifikovatelnosti a kontroly musí náležité nehmotné aktivum přinášet také budoucí ekonomický užitek nebo ekonomický prospěch společnosti, což samozřejmě plyne ze základní definice aktiva uvedené v Koncepčním rámci IAS/IFRS. V případě, že by tomu tak nebylo, nelze příslušnou položku považovat za aktivum a je nutno tuto položku okamžitě odúčtovat z rozvahy. Budoucí ekonomický užitek může nabývat různých forem: tržby z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů, nebo jiné užitky vyplývající z využívání nehmotných aktiv podnikem. [5, s. 658]

Uznání nehmotných aktiv v rozvaze a jejich oceňování

Společnost má právo v rozvaze vykázat nehmotné aktivum, ale jen v případě, pokud je splněna základní definice nehmotného aktiva, včetně identifikovatelnosti, kontroly a

budoucího užitku, a zároveň pokud jsou splněna kritéria pro vykázání nehmotného aktiva v rozvaze. A to jsou tato:

- pořizovací cena lze jednoznačně určit
- je pravděpodobné, že očekávaný ekonomický užitek související s daným aktivem poplyne do společnosti [4, s. 311]

V případě, že nedojde ke splnění výše uvedených kritérií pro uznání nehmotných aktiv jsou přímo v IAS 38 uvedeny tyto případy položek, které nejsou podle IFRS nehmotným aktivem:

- zřizovací výdaje
- výdaje za proškolení zaměstnanců
- výdaje na reklamu a propagaci
- výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé společnosti [4, s. 311]

Česká právní úprava vymezuje a zahrnuje do dlouhodobého hmotného majetku:

- Zřizovací výdaje
- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Software
- Ocenitelná práva
- Goodwill
- Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.

Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a

software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále může účetní jednotka rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí. [9]

4.2.1 Oceňování DNM v momentě pořízení

Standard IAS 38 člení možnosti pořízení nehmotného aktiva do pěti skupin

1. Samostatné pořízení nehmotného aktiva

V případě, že je nehmotné aktivum pořízeno samostatně, jeho pořizovací cena obsahuje kupní cenu a veškeré další výdaje, které přímo souvisejí s přípravou aktiva pro jeho zamýšlené využití. Může jít například o osobní náklady nebo profesní poplatky, které vznikly s cílem připravit nehmotné aktivum do jeho pracovních podmínek. A dále může jít o náklady na testování funkčnosti nehmotného aktiva. [4, s. 312]

Společnost nesmí do pořizovací ceny podle IAS 38 zahrnout náklady na představení nového výrobku nebo služby, náklady na reklamu a propagaci nového výrobku či služby, náklady na uskutečňování činnosti v nové lokalitě nebo náklady na komunikaci s novou skupinou zákazníků, včetně nákladů na zaškolení pracovníků a dále administrativní a další všeobecné režijní náklady. [4, s. 312]

Dle IFRS při pořízení nehmotného aktiva nákupem je výchozím oceněním pořizovací cena zahrnující veškeré náklady nutně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno. [1, s. 93]

„Standard je založen na předpokladu, že ochota zaplatit za nehmotné aktivum určitou výší pořizovací ceny odráží logicky očekávání budoucí užitečnosti tohoto aktiva a její prokazování není tedy tak složité, jako u aktiv generovaných vlastní činností.“ [1, s. 93]

2. pořízení nehmotného aktiva v rámci podnikové kombinace

„Nehmotné aktivum nakoupené prostřednictvím podnikové kombinace představuje pro nabyvatele součást nakupovaných aktiv nabyvané společnosti.“ [4, s. 314]

Proces podnikové kombinace a její vykázání k datu akvizice upravuje IFRS 3 – Podnikové kombinace. Podle IFRS 3 se nehmotné aktivum oceňuje ve fair value. [4, s. 314]

V případě, že je nehmotné aktivum pořízeno v rámci podnikové kombinace, je kritérium pravděpodobnosti budoucího ekonomického užitku splněno automaticky. Příčinou tohoto přístupu je skutečnost, že k uznání a následnému vykázání nehmotného aktiva stačí spolehlivost jeho ocenění. [4, s. 314]

3. pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím vládní dotace

Standard IAS 38 řeší situaci, kdy společnost získává nehmotné aktivum buď zadarmo nebo za určitou zlomkovou cenu jeho celkové hodnoty od státu formou vládní nebo státní dotace. Může se jednat například o práva k přistání na letištích nebo licence či kvóty na dovoz určitých komodit. [4, s. 319]

„IAS 20 – Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory dovoluje společnosti uznat aktivum a současně i získanou dotaci při prvotním uznání ve fair value.“ [4, s. 319]

V případě, že společnost nevyužije ocenění ve fair value, musí nehmotné aktivum ocenit v nominální hodnotě navýšené o výdaje přímo přiřaditelné přípravě aktiva pro předpokládané využití. [4, s. 319]

4. pořízení nehmotného aktiva směnou za jiné aktivum

Nehmotné aktivum také může být získáno směnou za jiné nepeněžní aktivum, případně může docházet ke kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Pořizovací cena takového nehmotného majetku se vyjádří ve fair value. [4, s. 319]

„Pokud nakupované nehmotné aktivum nelze ocenit ve fair value, stanoví se jeho pořizovací cena v částce účetní hodnoty aktiva, kterého se společnost vzdává.“ [4, s. 319]

5. pořízení nehmotného aktiva ve vlastní režii

Část tohoto standardu upravuje kromě požadavků na oceňování nehmotných aktiv pořízených ve vlastní režii také otázku, jestli vůbec společnost může určité položky vytvořené ve vlastní režii pokládat za nehmotná aktiva nebo zda se jedná o náklad období. [4, s. 319]

„Součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného ve vlastní režii jsou všechny přímo přiřaditelné náklady, které společnost musela nutně vynaložit na vytvoření, výrobu nebo přípravu nehmotného aktiva pro jeho zamýšlené využití.“ [4, s. 323]
Příkladem nákladů jsou například výdaje na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva, mzdové náklady, poplatky za registraci zákonného práva, amortizaci patentů a licencí. [4, s. 323]

Následující výdaje naopak nelze zahrnout do pořizovacích nákladů nehmotných aktiv vytvořených ve vlastní režii. Jedná se o prodejní, správní a ostatní všeobecné režijní výdaje, pokud nejsou přímo přiřaditelné přípravě aktiva pro jeho využití, konkrétně zjištěné neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty vzniklé předtím, než aktivum dosáhne plánované výkonnosti či plánovaného využití, výdaje na zaškolení pracovníků spravujících aktivum. [4, str. 324]

V české právní úpravě jsou nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností aktivována, pokud budou sloužit k opakovanému prodeji a pokud náklady na jejich vytvoření překročí významnosti stanovenou účetní jednotkou. Pokud tedy společnost vytvoří nehmotné aktivum pro vlastní potřebu, náklady na jeho tvorbu ovlivní hospodářský výsledek v období, kdy bylo nehmotné aktivum vytvářeno, ale užitek bude toto aktivum přinášet i v obdobích následujících. [7, s. 86]

4.2.2 Ocenění DNM v průběhu držení aktiva

Následné výdaje (technické zhodnocení nehmotných aktiv)

Standard IAS 38 uvádí, že pro naprostou většinu následných výdajů souvisejících s nehmotnými aktivy nejsou splněny obecné požadavky pro jejich vykázání jako aktiv.

Proto se tyto částky účtují do nákladů a nezahrnují se do ceny nehmotných aktiv. [4, s. 330]

Model pořizovací ceny

Nehmotná aktiva se v modelu pořizovací ceny oceňují v pořizovacích nákladech, snížených o oprávky a ztráty ze snížené hodnoty. [4, s. 326]

Model přecenění na fair value

V souvislosti s možností přeceňování nehmotných aktiv podle modelu přecenění je nutno brát v úvahu požadavky standardu. Kde nehmotná aktiva, která nebyla prvotně uznána jako aktivum, se na fair value nepřeceňují. Fair value musí být určena ve vztahu k aktivnímu trhu daného typu nehmotného aktiva. [4, s. 326]

„Přecenění se musí týkat celé skupiny aktiv podobné podstaty, pokud pro ně existuje aktivní trh.“ [4, s. 326] Rozdíly, plynoucí z přecenění majetku v modelu přecenění zachycuje standard takto: [4, s. 326]

„V případě zvýšení účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění nad historickou cenu je zvýšení účtováno přímo do vlastního kapitálu jako položka přírůstku z přecenění.“ [4, s. 326] Rozdíl plynoucí z přecenění však musí být vykázán jako výnos za předpokladu, že byl dříve účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů. [4, s. 326]

„V případě snížení účetní hodnoty majetku pod historickou cenu se částka snížení vykáže jako náklad.“ [4, s. 326] Snížení hodnoty vyplývající z přecenění se účtuje přímo proti vlastnímu kapitálu do výše, v jaké toto snížení nepřevyší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu u toho samého aktiva. [4, s. 326]

Odpisy (amortizace)

Podnik bude nehmotné aktivum amortizovat, v případě, že je doba použitelnosti odhadnutelná. Možné přístupy k odpisování jsou v zásadě stejné jako při výpočtu odpisů u hmotných dlouhodobých aktiv. [7, s. 90]

4.2.3 Zveřejnění informací o DNM

Standard vyžaduje, aby podnik podával informace o nehmotných aktivech odděleně za jednotlivé specifické skupiny nehmotných aktiv. Uvnitř definovaných skupin nehmotných aktiv musí být odděleně zveřejněny informace týkající se aktiv vytvořených vlastní činností a ostatních nehmotných aktiv. Účetní jednotka je povinna zveřejnit pro každou třídu nehmotných aktiv zvláště následující informace:

- zda je nebo není určitelná u jednotlivých skupin aktiv doba použitelnosti
- analýzu příčin změn účetní hodnoty nehmotných aktiv v průběhu účetního období [1, s. 100]

„U aktiv, u kterých podle účetní jednotky nelze stanovit dobu použitelnosti, je účetní jednotka povinna svoje rozhodnutí zdůvodnit a uvést jejich účetní hodnotu.“ [1, s. 100]

4.2.4 Likvidace a vyřazení DNM

„IAS 38 uvádí, že nehmotné aktivum má být vyjmutο z rozvahy, pokud se neočekává žádný budoucí ekonomický užitek z jeho využití a následného vyřazení.“ [4, s. 332]

K vyřazení aktiva může také dojít z důvodu prodeje a poté je aktivum standardním způsobem odúčtováno. Výsledek z prodeje, výsledná ztráta (loss) nebo zisk (gain), jsou vykazovány ve výsledovce kompenzovaně. [1, s. 100]

Dle české právní úpravy viz dlouhodobý hmotný majetek. [13, s. 104]

4.3 Leasing

Úpravou situací, pro které se v terminologii Mezinárodních standardů účetního výkaznictví užívá pojmu leasing, se zabývá IAS 17 – Leasingy. Tento pojem obecně zahrnuje situace, kdy jeden subjekt jako nájemce získá právo po jistou dobu užívat aktivum druhého subjektu jako pronajímatele za určitou úplatou nebo za sérii plateb. [4, s. 257]

V roce 1982 byl poprvé přijat IAS 17 pod názvem Účtování leasingů. Tato první verze standardu vstoupila v účinnost v roce 1984 a v roce 1997 byl standard novelizován. Novela vstoupila v účinnost v roce 1999 pod názvem Leasingy. [4, s. 257] Prozatím k poslední novele došlo 18.12.2003 a tato poslední novela vstupuje v platnost 1.1.2005. [5, s. 250]

Ke standardu IAS 17 se přímo vztahují tři interpretace a to SIC 15 - Operativní leasingy - pobídky, SIC 27 - Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu, IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing. [4, s. 257]

V české právní úpravě se pod termínem leasing obvykle chápe jen jeden typ pronájmu, který je založen na smlouvě, která nese označení leasingová. Z hlediska IFRS je ale nutno pod termínem leasing chápat i další smluvní vztahy, jako je pronájem kanceláří, prostor, pozemků, zapůjčení věci za úplatou a další typy smluv. V případě, že se hovoří o leasingových smlouvách, je třeba mít toto široké pojetí na paměti. Některé smlouvy jsou ale z působnosti IAS 17 vyloučeny. Jde hlavně o leasingové smlouvy týkající se průzkumu nerostných zdrojů, nafty, ropy a plynu a licenční smlouvy na distribuci a veřejné provozování autorských děl, jako jsou filmy, videonahrávky, divadelní hry, rukopisy, průmyslová práva a patenty. [4, s. 257]

IAS 17 je založen na velkém množství definic, s kterými pracuje. [2, s. 25]

Leasing – je to smlouva, kdy pronajímatel převádí na nájemce právo užívat aktivum po smlouvenou dobu a to za jednorázovou platbu nebo sérii plateb. [2, s. 25]

Finanční leasing – je leasing, při kterém dochází k převodu v podstatě všech rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví aktiva. [5, s. 250]

Operativní leasing – je to jiný leasing než finanční leasing. [6, s. 156]

Minimální leasingové platby – jsou to platby během doby trvání leasingu, které jsou nebo mohou být požadovány po nájemci avšak s výjimkou podmíněného pronájmu, nákladů na služby nebo daně, které mají být placeny pronajímatelem a jemu také zpětně uhrazeny společně s :

- a) v případě nájemce – částkami garantovanými nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem
- b) v případě pronajímatele – zbytkovou hodnotou zaručenou pronajímateli, buď:
 - nájemcem
 - spřízněnou stranou nájemce
 - nezávislou třetí stranou finančně schopnou zaručit se [2, s. 26]

Hrubá investice do leasingu – je to součet minimálních leasingových plateb v rámci finančního leasingu, které obdrží pronajímatel a jakékoliv negarantované zbytkové hodnoty časově rozlišené ve prospěch pronajímatele. [6, s. 157]

Čistá investice do leasingu – je to hrubá investice diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu. [6, s. 157]

Nerealizovaný finanční výnos - je to rozdíl mezi hrubou a čistou investicí do leasingu

Implicitní úroková míra leasingu - je to diskontní sazba, která se stanovuje na začátku leasingu. [2, s. 26]

Typy leasingových smluv

IAS 17 rozlišuje dva typy leasingových smluv, jedná se o finanční leasing a operativní leasing. Klasifikace každé leasingové smlouvy jako leasing finanční nebo operativní je důležitým krokem ke správnému vykázání v účetnictví. IAS 17 se také proto této klasifikaci věnuje dost detailně a dává návod jak při této klasifikaci postupovat. [4, s. 258]

4.3.1 Finanční leasing

„Finanční leasing je definován jako leasing, při kterém jsou na nájemce převedena všechna podstatná rizika a všechny podstatné odměny (výhody, zisky, cash flow apod.), které vyplývají z vlastnictví aktiva.“ [4, s. 258]

Samotné vlastnické právo může, ale nemusí být nakonec převedeno. Doba pronájmu zahrnuje významnou část doby životnosti pronajaté věci a úhrn pronájmu představuje oboustranně výhodnou cenu. [3, s. 272]

Dle české právní úpravy se finančním leasingem rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku. [10]

Vykazování finančního leasingu u nájemce

Dle IFRS finanční leasing musí nájemce ve své rozvaze vykázat na jedné straně jako aktivum a na druhé straně jako závazek. Na počátku leasingu se hodnota vykazovaného aktiva i závazku rovná fair value najatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových plateb, je-li tato částka nižší než fair value. [5, s. 255]

Při srovnání současné hodnoty minimálních leasingových plateb a fair value majetku na začátku leasingu mohou vzejít, dva možné případy. Jestliže je fair value majetku větší než současná hodnota minimálních leasingových plateb, vykáže se hodnota aktiva a závazků v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, přičemž při následující amortizaci závazku se použije stejná úroková míra jako ta, která byla použita při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Pokud je ale naopak fair value menší než současná hodnota minimálních leasingových plateb, vykáže se aktivum a závazek ve fair value, přičemž k následní amortizaci závazku je nutné stanovit novou úrokovou míru. Ta musí dosáhnout fair value. [5, s. 255]

Na začátku leasingu se výše aktiva rovná výši závazku. Leasingové splátky se následně rozdělují na část představující finanční náklad a na část vyjadřující snížení nesplaceného závazku. [3, s. 272]

Nájemce provádí pravidelné odpisy majetku, které jsou provozním nákladem běžného období. Jestliže neexistuje jistota, že nájemce získá na konci nájemního období najatý majetek do svého vlastnictví, mělo by být aktivum plně odepisováno během doby nájmu nebo za dobu jeho použitelnosti a to podle toho jaký časový interval je kratší. Jelikož výše

odpisů aktiva a výše finančních nákladů za dané účetní období jsou málokdy shodné s výší splátky leasingového závazku v tomto období, je běžné, že po začátku doby leasingu se částka najatého aktiva nerovná výši závazku, který v souvislosti s nájmem vznikl. [3, s. 272]

Dle české právní úpravy příjemce leasingu sleduje po dobu trvání leasingové smlouvy majetek, jenž je předmětem leasingové smlouvy, na podrozvahovém účtu Najatý majetek v ocenění, v němž je tento majetek veden v účetnictví poskytovatele leasingu. [12, s. 48]

Zveřejnění

IAS 17 ukládá nájemci, aby v souladu s dodatečnými požadavky IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace poskytl u finančního leasingu následující informace:

- účetní hodnotu aktiv k datu rozvahy
- budoucí minimální leasingové platby, jejich současnou hodnotou a vysvětlení rozdílu mezi těmito částkami
- rozdělení minimálních leasingových plateb na:
 1. splatné do 1 roku
 2. splatné za 2-5 let
 3. splatné po 5-ti letech
- podmíněné nájemné uznané jako náklad v období
- všeobecný popis významných nájemcových leasingových smluv [6, s. 161]

Dle české právní úpravy účetní jednotka v příloze k účetní závěrce uvede důležité informace týkající se majetku a závazků, zejména pohledávky a závazky po lhůtě splatnosti, pohledávky a závazky, které k rozvahovému dni mají dobu splatnosti delší než pět let, pronájem majetku, zatížení majetku zástavním právem nebo věcným břemenem a uvedení převedeného nebo poskytnutého zajištění a cizí majetek uvedený v rozvaze. Dále účetní jednotka uvede každou významnou událost, která se stane mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. [9]

Vykazování finančního leasingu u pronajímatele

V tomto případě již pronajaté aktivum přestává u pronajímatele sloužit původnímu účelu. Společnost, která je v pozici pronajímatele přestává vykazovat aktivum, které je předmětem finančního leasingu, ve své rozvaze jako konkrétní druh majetku, protože se tato povinnost přenáší na nájemce. Pronajímatel okamžikem vzniku finančního leasingu vykáže ve své rozvaze aktivum jako pohledávku vůči nájemci. [5, s. 268] „*Hodnota této pohledávky se rovná částce čisté investice do leasingu, tj. částce hrubé investice do leasingu snížené o částku dosud nerealizovaných finančních výnosů.*“ [5, s. 268] Hrubá investice představuje z pohledu pronajímatele součet všech minimálních leasingových plateb, které se uskuteční v průběhu doby trvání leasingu, plus případná nezaručená zůstatková hodnota daného aktiva. Proti této hrubé investici je v jednotlivém účetním období zaúčtována leasingová platba, která představuje z části snížení čisté pohledávky a z části realizaci finančního výnosu. [5, s. 268]

Účetní jednotka dle české právní úpravy vykazuje ve svých aktivech majetek, který je předmětem leasingu. Oceňuje ho pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, případně vlastními náklady, pokud byl předmět leasingu vytvořen vlastní činností poskytovatele leasingu. [12, s. 45]

Zveřejnění

Stejně tak jako u nájemce tak i u pronajímatele IAS 17 ukládá pronajímateli, aby v souladu s dodatečnými požadavky IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace poskytl u finančního leasingu následující informace:

- budoucí minimální leasingové platby, jejich současnou hodnotu a vysvětlení rozdílu mezi těmito částkami
- rozdělení minimálních leasingových plateb na:
 1. splatné do 1 roku
 2. splatné za 2-5 let
 3. splatné po 5-ti letech
- nerealizovaný finanční výnos
- nezaručenou zbytkovou hodnotu
- opravnou položku k nedobytným pohledávkám z titulu finančního leasingu

- podmíněné nájemné vykázané jako výnos v období
- všeobecný popis významných leasingových smluv [6, s. 165]

Dle české právní úpravy nejsou poskytovatelům leasingu vymezeny povinnosti týkající se zveřejnění doplňujících informací o leasingových operacích v příloze k účetní závěrce. [12, s. 48] „*Přesto by bylo vhodné v příloze k účetní závěrce v přehledu hmotného a nehmotného majetku uvést odděleně majetek, který je předmětem leasingových operací (pořizovací cenu a oprávky) a zároveň uvést budoucí pohledávky z leasingových operací v členění na krátkodobé (splatné do jednoho roku) a dlouhodobé (splatné za více než jeden rok od data sestavení účetní závěrky).*“ [12, s. 48]

4.3.2 Operativní leasing

„*Operativní leasing zahrnuje všechny ostatní pronájmy, po jejichž ukončení vrací nájemce majetek pronajímateli.*“ [3, s. 272]

Operativní leasing se chová úplně stejně v IFRS jako v CAS, nejsou tedy zde žádné významné rozdíly.

Vykazování operativního leasingu u nájemce

V případě operativního leasingu nájemce nevkládá do své rozvahy aktivum, které je předmětem leasingu, ale ani závazek, vykazuje tedy pouze pravidelné leasingové platby. V každém účetním období a po celou dobu trvání leasingu jsou tyto platby účtovány do provozních nákladů. [5, s. 278]

Zveřejnění

U operativního leasingu by měli nájemci zveřejňovat následující informace:

- souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nevypověditelný operativní leasing pro každé z následujících období:
 1. kratší než jeden rok
 2. jeden rok až pět let
 3. delší než pět let

- leasingové platby zachycené v nákladech pro dané období s odděleným vyčíslením minimálních leasingových plateb a podmíněného nájemného
- všeobecný popis významných leasingových smluv [6, s. 166-167]

Vykazování operativního leasingu u pronajímatele

„Pronajímatel, který je účastníkem operativního leasingu, ponechává příslušné aktivum ve své rozvaze v začlenění, které odpovídá povaze daného aktiva.“ [5, s. 278]

Pokud se jedná o aktivum, které je předmětem odepisování, pak je pronajímatel povinen po dobu trvání leasingu odepisovat a to v souladu s obecně platnou politikou odepisování, kterou uplatňuje u podobných aktiv. [5, s. 278]

Zveřejnění

Pronajímatelé by měli u operativního leasingu zveřejňovat následující informace:

- souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nevypověditelný operativní leasing pro každé z následujících období:
 1. kratší než jeden rok
 2. jeden rok až pět let
 3. delší než pět let
- celkovou výši podmíněného nájemného uznaného jako výnos
- obecný popis pronajímatelových leasingových smluv [6, s. 167]

5. PRAKTICKÁ ČÁST

Tato část, praktická část, bakalářské práce se bude zabývat problematikou leasingu, konkrétně leasingu finančního z hlediska pronajímatele, a to z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve srovnání s českou právní úpravou. Operativní leasing tato část vůbec řešit nebude a to z toho důvodu, jak již bylo řečeno v literární rešerši, chová se úplně stejně v IFRS jako v CAS a tudíž zde nejsou žádné významné rozdíly.

Praktická část je vypracovaná na základě údajů o fiktivní společnosti.

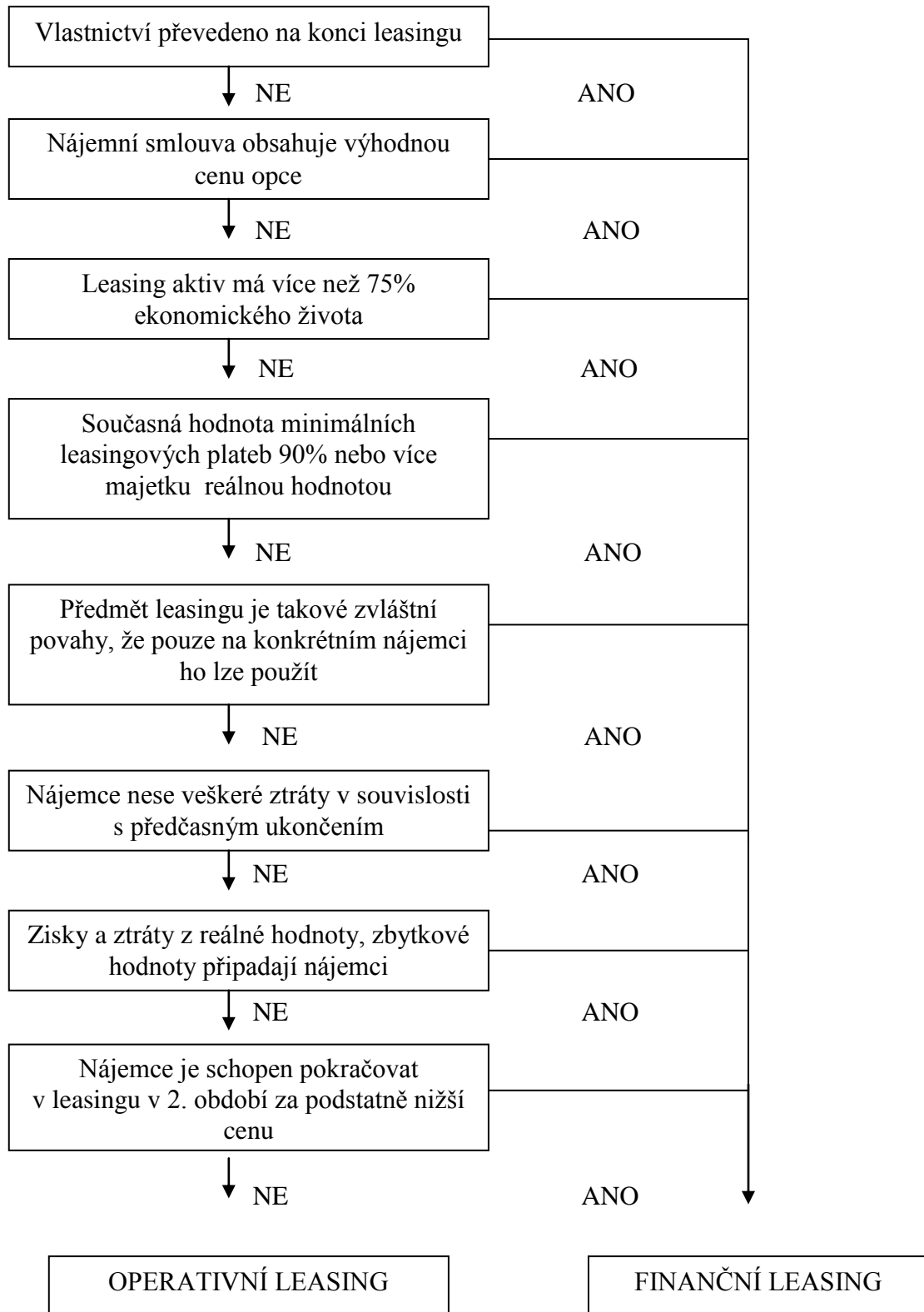
5.1 Finanční leasing nemovitosti z hlediska pronajímatele

Společnosti neboli poskytovatelé leasingu mohou poskytovat leasing například na automobily, stroje, zařízení, pozemky, atd. Společnost, na které v této části práce budou popisovány rozdíly ve vykazování dle IFRS a CAS, se bude zabývat leasingem nemovitostí.

Na úplném začátku musí mezi sebou uzavřít poskytovatel leasingu a příjemce leasingu leasingovou smlouvu. V takovéto smlouvě je vymezen obsah a předmět leasingu, trvání smlouvy, finanční a platební podmínky, koupě na konci doby leasingu a závěrečná ujednání. Po přečtení se smluvní strany podepíší a tím prohlašují, že s obsahem smlouvy bez výhrad souhlasí. Poté se smlouva stává platnou.

Společnost si také musí určit zda bude provádět finanční nebo operativní leasing. Česká právní úprava nemá stanoveny žádné podmínky pro rozhodování zda se přiklonit k operativnímu či finančnímu leasingu. Popisovaná společnost má však k dispozici manuál, ve kterém si najde jak přesně postupovat při rozhodování zda zvolit finanční nebo operativní leasing. Bude postupovat na základě tzv. Rozhodovacího stromu pro klasifikaci leasingu.

Rozhodovací strom pro klasifikaci leasingu dle IFRS



Zdroj: vlastní dle materiálu fiktivní společnosti

5.1.1 Požizovací cena

Požizovací cena předmětu leasingu je většinou cenou předběžnou. Skutečná pořizovací cena bude zjištěna poskytovatelem až v okamžiku, kdy mu budou známy veškeré náklady, které jsou součástí pořizovací ceny předmětu leasingu.

To znamená, že příjemce leasingu si určí pořizovací cenu například 128 000 000,-, ale poskytovatel ji určí na 120 000 000,-. Na základě rozdílu mezi cenami vznikne mimořádná leasingová splátka. 120 000 000 bude ve skutečnosti půjčeno a z této ceny budou počítány leasingové splátky.

U leasingu nemovitostí se často stává, že se v průběhu trvání leasingové smlouvy celkové investiční náklady mění a v počátečních fázích je nelze stanovit úplně přesně, jako je to například u automobilu. V okamžiku, kdy ale poskytovateli bude známa skutečná pořizovací cena leasingu musí poskytovatel leasingu přizpůsobit, s účinností od prvního dne následujícího kalendářního měsíce, leasingové splátky této skutečné pořizovací ceně. Při změně pořizovací ceny se tedy mění leasingové splátky a tím i vykazovaná současná hodnota v IFRS.

5.1.2 Leasingová splátka

V průběhu financování nebo ještě předtím než se leasing aktivuje, klient zaplatí poskytovateli mimořádnou leasingovou splátku. V CAS se mimořádná leasingová splátka zaúčtuje na výnosy příštích období, které se postupně rozpouští až po započtení leasingu. V IFRS je to pro poskytovatele zatím závazek vůči klientovi. Poskytovatel s příjemcem leasingu se také musí dohodnout na počtu leasingových splátek, a na periodě splácení. Na základě těchto informací se vyhotoví splátkový kalendář a to pomocí výpočtů anuitního splácení.

V CAS se tato splátka skládá z nájemného a ze zálohy neboli kauce. V IFRS je to úrok a zbytek je jistina.

5.1.3 Marže

Společnost si také musí stanovit výnosovou úrokovou marži. Na základě této marže má účetní jednotka zisk. Je to podobné jako u úvěru, kde nějakou sumu peněz společnost půjčí a něco si k ní připočte. To je pro ní zisk z transakce.

5.1.4 Aktivace leasingu

V CAS a IFRS je nemovitost považována za aktivum do doby předání leasingu.

V momentě, kdy nastane aktivace leasingu bude aktivum v IFRS odstraněno z rozvahy poskytovatele a bude nahrazeno pohledávkou za nájemcem. V CAS to zůstane jako aktivum.

5.2 Účtování finančního leasingu z hlediska pronajímatele dle CAS

Účetní právní předpisy formulují, že předmět finančního leasingu (v případě popisované společnosti se jedná o nemovitost) eviduje ve své rozvaze poskytovatel leasingu (vlastník majetku). Nájemce aktivum zahrne pouze do podrozvahové evidence.

Popisovaná společnost již uzavřela s nájemcem leasingovou smlouvu na pořízení nemovitosti v hodnotě 128 000 000,-. Leasingová smlouva byla sepsána na dobu 15 let. Počet leasingových splátek je 180. Perioda splácení je měsíční.

Na uvedeném příkladu je ukázáno účtování, dle českých účetních předpisů, pouze pro první 2 měsíce doby trvání leasingu. Účetní případy č. 1, č. 2, č. 3, č. 4 se již v dalších měsících opakovat nebudou. Účtováno k 31.1.2010

Naopak, ale účetní případy č. 5, kde se účtuje o pravidelné leasingové odměně a č. 7, kde se účtuje o odpisech, se budou pravidelně každý měsíc opakovat až do konce doby trvání leasingu. Účtováno k 28.2.2010

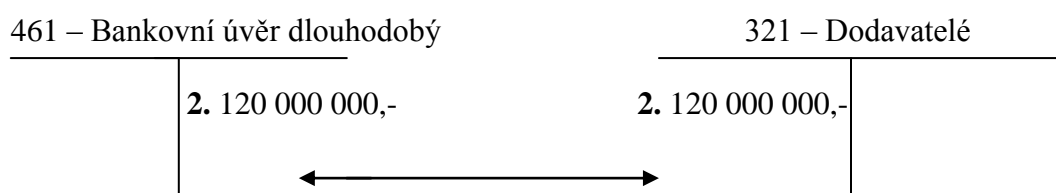
6. účetní případ (časové rozlišení mimořádné leasingové splátky) se bude účtovat až do úplného konce rozpuštění výnosů příštích období tedy až do konce rozpuštění mimořádné leasingové splátky. Účtováno k 28.2.2010

8. účetní případ se také bude opakovat. Účtováno k 28.2.2010

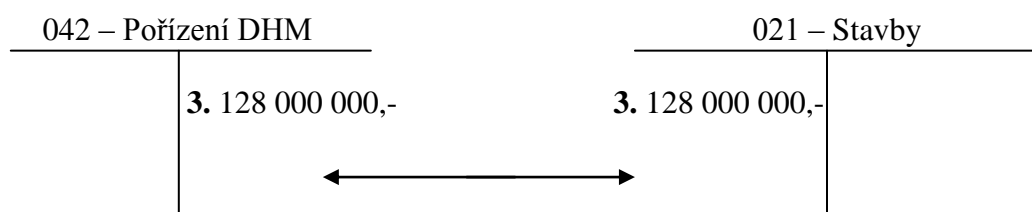
1. Poskytovatel koupí předmět leasingu (nemovitost) do svého vlastnictví ve výši 128 000 000,-



2. Úhrada předmětu leasingu dodavateli ve výši 120 000 000,-



3. Aktivace předmětu leasingu (nemovitosti) ve výši 128 000 000,-



4. Předpis mimořádné leasingové splátky ve výši 8 000 000,-

384 – Výnosy příštích období	321 – Dodavatelé
4. 8 000 000,-	4. 8 000 000,-
←————→	

5. Předpis 1. řádné leasingové splátky ve výši 700 000,-

602 – Tržby z prodeje služeb	221 – Bankovní účet
5. 400 000,-	5. 700 000,-
————→	
475 – Dlouhodobé přijaté zálohy	
5. 300 000,-	
←————→	

6. Časové rozlišení mimořádné leasingové splátky ve výši 45 000,-

602 – Tržby z prodeje služeb	384 – Výnosy příštích období
6. 45 000,-	6. 45 000,-
←————→	
	PS 8 000 000,-

7. Zúčtování měsíčního odpisu nemovitosti ve výši 150 000,-

081 – Oprávky ke stavbám	551 – Odpisy DNM a DHM
7. 150 000,-	7. 150 000,-
←————→	

8. Platba úroků plynoucí z úvěru ve výši 600 000,-



5.3 Účtování finančního leasingu z hlediska pronajímatele dle IFRS

Tato kapitola se zabývá stejným příkladem jako v předchozí kapitole. Příklad je řešený dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vrací se k jednotlivým krokům zaúčtovaných dle CAS a uvádí, jak řeší danou situaci IFRS.

1. účetní případ

Společnost pořízený majetek nejprve vykáže jako zásobu a v okamžiku aktivace leasingu vyskladní a zároveň vykáže pohledávku.

2. účetní případ

O účetním případě č. 2 se dá říci, že plně koresponduje s vykazováním v IFRS. Úvěr, je ale plně ve srovnání IFRS a CAS

3. účetní případ

V účetním případě č.3 je podstatná změna, zatímco v CAS byla provedena aktivace majetku. V IFRS se majetek mění na pohledávku vůči nájemci. Také cena se v tomto případě bude měnit a to proto, že byly zjištěny jiné celkové investiční náklady. Pohledávka vůči nájemci stoupla o 1 000 000,- na celkových 121 000 000,-. Účetní jednotka tento 1 000 000,- bude vykazovat jako výnos.

4. účetní případ

V účetním případě č. 4 se účtuje o mimořádné leasingové splátce jako o výnosech příštích obdobích. V IFRS je to závazek vůči klientovy, ale to jen do doby aktivace leasingu, pak tento závazek zmizí proti aktivu.

5. účetní případ

Řádná leasingová splátka je také vykazována rozdílně. V IFRS se částka 700 000,- rozdělí na jistinu 300 000,- a na úrok 400 000,-

Zde se jedná o tzv. kauční model. Vzhledem k tomu, že leasing trvá mnohem kratší dobu než je možné nemovitost odepisovat, dělají se kauční modely, kdy kauce se nastrádají do výše zůstatkové daňové hodnoty předmětu leasingu na konci doby leasingu, za kterou je pak nemovitost prodaná.

6. účetní případ

Časové rozlišení mimořádné leasingové splátky také IFRS nezná, již na počátku, kdy byla leasingová splátka od klienta splacena ji vykazuje jako závazek vůči nájemci.

7. účetní případ

Odpisy a oprávky se dle IFRS nevykazují.

8. účetní případ

Úroky se shodně vykazují jak v českém účetnictví tak i v IFRS. Pro účetní jednotku to v obou případech je náklad.

Na průběžném účtování dle účetních právních předpisů a IFRS je vidět jistá analogie, ale ve většině případů se jedná spíše o rozdíl.

Pro jednodušší představu budou tyto analogie a rozdíly ukázány na jednoduché předvaze.

Předvaha k 31.1.2010

CAS		IFRS	
021	128 000 000,-	Půjčka	121 000 000,-
384	8 000 000,-	Výnos	1 000 000,-
461	120 000 000,-	Úvěr	120 000 000,-

Předvaha k 28.2.2010

CAS		IFRS	
021	128 000 000,-	Půjčka	120 700 000,-
081	150 000,-		x
221	100 000,-		x
384	7 955 000,-		x
475	300 000,-		x
461	120 000 000,-		x
551	150 000,-		x
562	600 000,-	Úrok	600 000,-
602	445 000,-	Výnos	1 000 000,-

5.4 Výsledek hospodaření

Tato kapitola se zabývá výsledkem hospodaření. Na názorném a jednoduchém příkladu je patrné, že výsledek hospodaření v CAS a IFRS je za stejné období rozdílný.

Již po prvním měsíci účtování bude účetní jednotka vykazovat podle CAS ztrátu a dle IFRS zisk. V CAS bude vykázán zisk až v dalších měsících účtování.

Rozvaha pro 2.měsíc

CAS		IFRS	
A	128 255 000,-	A	120 700 000,-
P	128 255 000,-	P	120 700 000,-
Náklady	750 000,-	Náklady	600 000,-
Výnosy	445 000,-	Výnosy	1 000 000,-
ZTRÁTA	305 000,-	ZISK	400 000,-

Výkaz zisků a ztrát pro x. měsíc

CAS	
Náklady	200 000,-
Výnosy	445 000,-
ZISK	245 000,-

Z příkladu je patrné, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vykazují pravdivý obraz účetnictví. V CAS tomu tak bohužel není, protože vývoj výnosů je po celou dobu leasingu rovnoměrný. Náklady se ale rovnoměrně nechovají, naopak na začátku leasingu jsou vysoké a postupem času klesají. Z tohoto důvodu není možné vykázat pravdivý obraz účetnictví dle CAS.

6. Závěr

Mezi Českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví existuje jistá analogie, ale často se jedná o odlišné přístupy k jednotlivým problematikám. Práce ukazuje na významné odlišnosti v pojetí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V některých případech detailní porovnání není možné, protože česká právní úprava danou problematiku vůbec neřeší.

Bakalářská práce porovnává klasifikaci, oceňování, vykazování a ve vybraných případech i účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české právní úpravy. Analyzuje jednotlivé druhy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Poukazuje na rozdíly či naopak na shody ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle české právní úpravy. Vybrané teoretické poznatky jsou aplikovány na praktickém příkladu. Konkrétně se praktický příklad týká finančního leasingu.

Z práce, předně pak z její praktické části, vyplývá důležitý fakt. České účetní standardy se mohou významně lišit ve výsledku hospodaření s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Ve většině případů tomu tak je. I v analyzovaném praktickém příkladu dle CAS popisovaná společnost vykazuje ztrátu a podle IFRS naopak zisk.

České účetní standardy se výrazně liší od Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti finančního leasingu. Při porovnání pojetí finančního leasingu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české právní úpravy se jeví vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jako lépe zachycující ekonomickou podstatu věci. Dle české právní úpravy má vývoj výnosů po dobu leasingu lineární charakter, avšak náklady se po celou dobu mění. Na počátku leasingu jsou vysoké a poté postupně klesají.

7. Použitá literatura

1. DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0
2. HINKE, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4
3. KOVANICOVÁ, D. a kol.: Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS. Praha: Bova Polygon, 2005. ISBN 80-86371-48-4
4. KRUPOVÁ, L.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0
5. KRUPOVÁ, L. a kol.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: principy, metodologie, interpretace. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3
6. ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Praha: Svaz účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9
7. DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1
8. KOVANICOVÁ, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým výkazům. Praha: Bova Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9
9. Vyhláška MF č.500/2002 Sb. v platném znění
10. Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění
11. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
12. BENDA, V., KELBLOVÁ, H., PULZ, J., VESELÁ, M.: LEASING právní, účetní a daňové postupy v praxi včetně příkladů. Praha: BOVA POLYGON, 2006. ISBN 80-7273-132-7
13. doc. Ing. Antonín VALDER, CSc.: Účetnictví pro podnikatele. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze provozně ekonomická fakulta, 2004. ISBN 80-213-1254-8

8. Přílohy

1. Obratová předvaha popisované společnosti

OBRATOVÁ PŘEDVAHA

1	Účet	Název účtu	Stav k 31.12.2006
2			
3	211001	Pokladna	1 387,00
4			1 387,00
5	221001	Banka 1	7 767,28
6			7 767,28
7	221002	Banka 2	839 647,33
8	261001	Peníze na cestě	0,00
9			839 647,33
10	311101	Pohledávky leasing	71 400,00
11		Present value	
12		Present value diferr.	
13			71 400,00
14	311001	Pohledávky ostatní	0,00
15	315001	Ostatní pohledávky	0,00
16			0,00
17	21101	Stavby	138 565 048,95
18	81101	Oprávky ke stavbám	-1 413 364,00
19	31101	Pozemky - leasing	1 169 430,00
20			138 321 114,95
21	381100	Náklady příštích období	0,00
22			0,00
23	341001	Daň z příjmu	0,00
24			0,00
25	314110	Poskytnuté zálohy	0,00
26	388001	DP aktivní	33 000,00
27			33 000,00
28	42100	Pořízení leasing	0,00
29 mod		vyloučení leasing	
30 mod		aktivace zwifi	
31			0,00
32	343005	DPH vstup 5%	0,00
33	343022	DPH vstup 19%	0,00
34	343050	DPH 5% výstup	0,00
35	343220	DPH 19% výstup	0,00
36	343999	DPH zúčtování	667 694,00
37			667 694,00
38			
39			
40			
41	461001	Bank.úvěr	-120 440 000,00

42		-120 440 000,00
43	324101 Přijaté zálohy leas.splátky	0,00
44	384101 Výnosy př.období	-17 990 137,62
45	325101 Přeplatky leasingové spl.	-370 330,51
46	475101 Přijaté zálohy na KC leas.	-707 340,56
47		-19 067 808,69
48	321S Závazky skupina	
49	361001 Závazky ve skupině	-3 849,46
50	389100 Dohadné položky skupina	0,00
51		-3 849,46
52	383001 Výdaje příštích období - úroky	-569 263,68
53	389001 Dohadné položky	-66 000,00
54		-635 263,68
55	321001 Dodavatelé	-1 255 270,66
56	Záporné DPH	
57	333001 Závazky vůči zam.	-2 550,00
58	342002 Daň z příjmu srážková	-450,00
59	325001 Ostatní závazky	0,00
60		-1 258 270,66
61	411001 Základní kapitál	-200 000,00
62		-200 000,00
63	421001 Zákonný rezervní fond	0,00
64	429001 Neuhrazená ztráta min.let	103 834,68
65	431001 HV ve schvalovacím řízení	0,00
66		103 834,68
67		-1 559 347,25
68		
69		
70		
71		
72		
73	662100 Úroky - bank. účet skupina	378,96
74		378,96
75	662001 Úroky - bank. účet	481,79
76	662002 Úrok\ termín.vklad	9 690,11
77		10 171,90
78 mod	Interest income	
79 mod	aktivace zwifi	
80	644001 Sml. pokuty a úroky z pr.	0,00
81		0,00
82	562101 Úroky z úvěru skupina	0,00
83		0,00
84	562001 Úroky z účtu	0,00

85	562201 Úroky z úvěru	-635 061,34
86		-635 061,34
87	602001 Zpracovatelský popl.	590 000,00
88	602003 Ostatní služby leasing	60 000,00
89	602004 Správní poplatek leas.	13 819,24
90	602300 Ostatní tržby přef.	0,00
91	602999 Ostatní tržby	33 000,00
92		696 819,24
93	568002 Garance	-94 846,43
94	Vytažení zpr. popl.	-590 000,00
95	568003 převzetí ručení	-264 759,03
96	568100 Bank.poplatky skupina	-3 058,30
97		-952 663,76
98	568001 Bankovní poplatky	-53 890,00
99		-53 890,00
100	518301 Právní služby přefaktur.	0,00
101	518342 Služby do GIK	0,00
102	518309 Ost.služby přef.	0,00
103		0,00
104	518100 Služby skupina	-301 840,77
105		-301 840,77
106	521001 Mzdové náklady	-6 000,00
107		-6 000,00
108	518201 Právní služby	0,00
109	518203 Audit, účetnictví	-33 000,00
110	518204 Zpracování mezd	-1 500,00
111		-34 500,00
112	518007 Reklama	-10 000,00
113		-10 000,00
114	518001 Poštovné	-50,00
115		-50,00
116	551101 Odpisy stavby	-1 413 364,00
117		-1 413 364,00
118	602002 Splátky leasing	1 174 942,40
119		1 174 942,40
120	648001 Haléř.vyrovnání	0,20
121		0,20
122	538001 Ostatní daně a poplatky	-1 289,86
123	548001 Haléř.vyrovnání	-0,22
124	548900 Ost. prov. Náklady	0,00
125		-1 290,08
126		-1 526 347,25
127		-33 000,00

