

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLOMOUČ

Ústav podnikové ekonomiky

Kolečkář František

Posouzení vlivu IFRS na harmonizaci účetnictví

Assesment of the Impact IFRS on Accounting Harmonization

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Michal Krajňák, Ph.D.

V Olomouci 2017

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně a použil jen uvedené informační zdroje.

V Olomouci dne

.....

Děkuji vedoucímu mé práce Ing. Michalu Krajňákovi, Ph.D. za vstřícný a ochotný přístup a cenné rady, které mi velmi pomohly. Děkuji také za čas, který mi věnoval a odborné připomínky při psaní mé bakalářské práce.

OBSAH

1	ÚVOD.....	1
2	TEORETICKÉ ASPEKTY HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	2
2.1	MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	2
2.2	AMERICKÉ VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY (US GAAP)	2
2.3	REGULACE ÚČETNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII	3
2.4	MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	4
2.5	ROZDÍLY MEZI MEZINÁRODNÍMI STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ A ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU	5
3	MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	6
3.1	RADA IASB	6
3.2	KONCEPČNÍ RÁMEC IFRS	7
3.3	ROLE KONCEPČNÍHO RÁMCE	8
3.4	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	9
3.5	ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY PRO ZPRACOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	9
3.6	KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍCH INFORMACÍ	10
3.7	ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	10
3.7.1	Aktiva	11
3.7.2	Závazek	11
3.7.3	Vlastní kapitál	12
3.7.4	Výnosy (Income) a náklady (Expenses)	12
3.8	OCEŇOVÁNÍ – ZÁKLADNÍ KONCEPCE	13
3.9	IAS 1 – SESTAVENÍ A ZVEŘEJNĚNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	14
3.9.1	Výkaz o finanční situaci	14
3.9.2	Výkaz o úplném výsledku	16
3.9.3	Výkaz o změnách vlastního kapitálu	16
3.9.4	Přílohy k účetním výkazům	16
3.10	IAS 7 VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ	17
3.11	IAS 16 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	19
3.11.1	Definice	19
3.11.2	Oceňování	19
3.11.3	Odpisování	20
3.11.4	Vyřazení a zveřejňování	21

3.12	IFRS 5 DLOUHODOBÁ AKTIVA DRŽENÁ K PRODEJI A UKONČENÉ ČINNOSTI	21
3.12.1	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji nebo vyřazované skupiny	21
3.12.2	Oceňování	22
3.12.3	Vykázání dlouhodobých aktiv držených k prodeji nebo vyřazovaných skupin	22
3.12.4	Ukončené činnosti	22
3.13	IAS 38 NEHMOTNÁ AKTIVA	22
3.13.1	Definice	22
3.13.2	Vznik (nabytí) nehmotných aktiv	23
3.13.3	Oceňování	23
3.13.4	Odpisování nehmotných aktiv	24
3.13.5	Vyřazení a prodej	24
3.14	IAS 40 INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ	24
3.14.1	Definice	25
3.14.2	Oceňování	25
3.14.3	Vyřazení	26
3.14.4	Srovnání s ČÚL	26
4	DLOUHODOBÝ MAJETEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY..	27
4.1	DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	27
4.2	OCEŇOVÁNÍ	28
4.3	POŘIZOVÁNÍ	28
4.4	ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU	31
4.4.1	Účetní odpisy	31
4.4.2	Daňové odpisy	32
4.5	VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	34
5	PRAKTICKÉ APLIKACE	36
5.1	POŘÍZENÍ DHM	36
5.1.1	Řešení dle České účetní legislativy	36
5.1.2	Řešení dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	37
5.2	OCEŇOVÁNÍ DHM	39
5.2.1	Oceňování - příklad	39
5.2.2	Řešení dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	39
5.2.3	Řešení dle České účetní legislativy	40

5.3	ODPISY DHM	41
5.3.1	Příklad č. 3 – Výkonové odpisování	41
5.3.2	Příklad č. 4 – Komponentní odpisování	42
5.3.3	Řešení dle České účetní legislativy	42
5.3.4	Řešení dle Mezinárodní standardů účetního výkaznictví	43
5.4	VYŘAZENÍ DHM	45
5.4.1	Příklad č. 5 – Vyřazení DHM z důvodu prodeje a škody	45
5.4.2	Řešení dle České účetní legislativy	46
5.4.3	Řešení dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	46
6	KOMPLEXNÍ HODNOCENÍ	48
7	ZÁVĚR	51
8	SEZNAM LITERATURY	52
9	SEZNAM TABULEK.....	53
10	SEZNAM OBRÁZKŮ	54
11	PŘÍLOHY	55

1 ÚVOD

V důsledku stále většího globálního charakteru ekonomiky a rostoucímu propojování mezinárodních trhů roste potřeba univerzálního systému účetnictví, který by mohl srovnávat společnosti napříč celým světem. Právě z tohoto důvodu vznikly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Je pravda, že už jedny podobné standardy existují a to Americké US-GAAP. Hlavním problémem, se kterým se IFRS potýkají, je různorodost jednotlivých systémů. Každý účetní systém je unikátní a promítá se do něj mnoho faktorů, které jsou vlastní danému prostředí. Cílem této práce je posoudit vliv IFRS na harmonizaci účetnictví, tedy jakým způsobem tyto standardy ovlivňují sjednocování účetnictví. V této práci se budeme zabývat teoretickými aspekty harmonizace účetnictví, tedy co to harmonizace je a jaké přístupy se používají (IFRS, US-GAAP a regulace v rámci EU). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, kdo je schvaluje a vytváří, jejich vymezení a následně budou detailněji rozvedeny přímo některé standardy. Součástí teoretické části bude i Dlouhodobý majetek z pohledu České účetní legislativy. Tato část byla zakomponována především z důvodu praktických aplikací, ve kterých se zaměříme na účtování dlouhodobého hmotného majetku v rámci IFRS a České účetní legislativy. V praktických aplikacích využijeme metodu srovnávání, tedy na vytvořených příkladech budeme srovnávat účtování dle IFRS a České účetní legislativy. Jak již bylo zmíněno výše, rozdíl v účtování o pořizování dlouhodobého hmotného majetku. Dále se podíváme na oceňování v obou účetních systémech. U odpisování zvolíme dvě metody, které budou následně srovnány. Jako poslední bude vyřazení. Dosažené výsledky budou shrnuty v komplexním hodnocení včetně komentáře.

2 TEORETICKÉ ASPEKTY HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Účetnictví hraje v dnešní době velmi důležitou roli, jak v národním, tak v mezinárodním kontextu. Můžeme říci, že nám poskytuje obraz o finančním hospodaření účetní jednotky. Role mezinárodního účetnictví v posledních letech roste. Jednotlivé účetní systémy byly tak odlišné, že nebylo možné porovnávat firmy z různých koutů světa. Z tohoto důvodu se začalo pracovat na účetních standardech, které by formu vedení účetnictví sjednotily. Nejznámějšími jsou zřejmě Americké účetní standardy – US GAAP a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V České Republice je účetnictví řízeno zákonem o účetnictví, vyhláškami vydávanými ministerstvem financí ČR, českými účetními standardy a také směrnicemi Evropské unie.

2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví

Význam harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví v posledních letech velmi vzrostl a to díky čím dál většímu globálnímu charakteru ekonomiky a rostoucímu propojování mezinárodních trhů. Harmonizace je v podstatě snaha o sjednocení formy vedení účetnictví, tak, aby se tyto informace daly porovnávat mezi subjekty napříč celým světem. Příkladem může být sjednocování v rámci Evropy, na politické i ekonomické úrovni (jednotná měna – EURO, Schengenský prostor atd.). V 70. letech minulého století se začaly objevovat první náznaky o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Značné rozdíly v jednotlivých účetních legislativách států velmi ztěžovaly, prakticky skoro znemožňovaly porovnávání a hodnocení společností z různých národních prostředí. Z tohoto důvodu se začaly v rámci Evropy a Spojených států amerických objevovat první pokusy o harmonizaci účetnictví. V dnešní době se k harmonizaci účetnictví používají především americké účetní standardy US – GAAP, mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a účetní směrnice Evropské unie.¹

2.2 Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP)

US GAAP představují soubor národních účetních standardů USA. Tento systém je poměrně dost založen na přesně stanovených pravidlech. Hrají velkou roli v mezinárodní harmonizaci účetnictví. Jejich důležitost je pochopitelně dána ekonomickou

¹ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

silou USA, ale také tím, že jde o jedny z nejkvalitnějších účetních standardů vůbec. Vznik US GAAP je spojen s hospodářskou krizí, která proběhla ve 20. letech minulého století (vznikly jako reakce na tuto krizi). „US GAAP jsou souborem teoreticky rozvíjených postupů i dobrovolně přijímaných praktických pohledů (směrnic, stanovisek, dobrozdání, popisů převažujících praktických řešení apod.) směřujících k tomu, aby finanční výkaznictví uspokojilo potřeby podnikatelského prostředí a veřejnosti“.² Nesporná kvalita tohoto systému spočívá v tom, že samotné standardy finančního účetnictví jsou doplňovány o řadu dalších materiálů poskytovaných různými americkými profesními institucemi (stanoviska, doporučení, interpretace). Právě díky této kombinaci splňují US GAAP náročné požadavky všech světových burz a společností, které by chtěly být obchodovány na Newyorské burze, musí předkládat své účetní závěrky podle těchto standardů (v současnosti uznávají i závěrky sestavené podle IFRS). S ohledem na tyto faktory existovala ještě nedávno myšlenka o využití US GAAP jako nástroje celosvětové harmonizace účetnictví.³

2.3 Regulace účetnictví v Evropské unii

V Evropské unii se k harmonizaci účetnictví používají směrnice EU. Ačkoliv je musí mít všechny členské státy začleněné ve svém národním zákonodárství, tak i přesto vznikají problémy při srovnávání účetních výkazů mezi zeměmi EU. Směrnice nemají podobu mezinárodní právní normy a jsou realizovány prostřednictvím národní právní úpravy daného státu. Z tohoto důvodu se do účetního výkaznictví jednotlivých členských států promítají odlišnosti vyplývající z různého ekonomického a právního prostředí. Nejdůležitější do nedávna byly Čtvrtá směrnice Rady a Sedmá směrnice Rady, ale v souvislosti s novelou účetnictví od roku 2016 je nahradila směrnice 2013/34/EU. Samozřejmě směrnice zastarávaly a pro potřeby harmonizace byly nedostačující, a proto v roce 2000 přišla Evropská komise s novou strategií harmonizace, která přinesla podstatnou koncepční změnu. Původní myšlenkou bylo vytvořit úplně nové standardy, které by sloužily k harmonizaci účetnictví v EU. K realizování této myšlenky nedošlo, protože Evropská komise se shodla na názoru, že vývoj nových standardů by byl neefektivní a zbytečný. Vhodný soubor standardů již existuje a jsou jimi právě standardy IFRS. Na základě tohoto byly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS přijaty

² Paseková, Strouhal (2012), s. 9.

³ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

a zvoleny jako nástroj regulace účetnictví v rámci EU. Zásadní změnou oproti předchozí strategii je fakt, že nová strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností, které chtějí obchodovat na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS. „K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Základním posláním schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU“.⁴ Přijetí IFRS neprobíhá zrovna hladce, protože sklízí obrovskou kritiku ze stran jednotlivých zemí, které chtějí prosadit řešení nejvíce vyhovující jejich národním přístupům a zvyklostem, aby se nemusely ve větší míře přizpůsobovat.⁵

2.4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Stále se zvyšující globální charakter ekonomiky způsoboval potřebu jednotných mezinárodních standardů, které by byly schopny porovnávat společnosti z různých částí světa. Počátky mezinárodních standardů účetního výkaznictví se datují do první poloviny 70. let minulého století. Rostl tlak na harmonizaci účetního výkaznictví ve světě, a proto v roce 1973 vznikl Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standard Committee). Jeho hlavní činnost spočívala ve vydávání mezinárodních účetních standardů (IAS – International Accounting Standards). Výbor IASC byl v roce 2001 nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) a zároveň se změnilo označení souboru IAS na IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Stávající IAS nebyly zcela zrušeny, jsou stále platné, pouze některé z nich byly nahrazeny IFRS. Rada IASB na nich neustále pracuje a snaží se je zdokonalovat. Všechny nově vydávané standardy již nesou název IFRS. Kompletní IFRS nejsou tvořeny pouze standardy IAS a IFRS, ale obsahují také různé komentáře a vysvětlení, které objasňují, rozpracovávají a upřesňují pravidla standardů. Jsou nazývány zkratkou IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) a jsou nástupcem SIC (Standard Interpretation Committee neboli interpretační komise). Celosvětové přijímání IFRS je ovlivňováno mnoha historickými a kulturně-sociálními souvislostmi, které musí být brány v potaz při jejich aplikaci.⁶

⁴ Dvořáková (2013), s. 4.

⁵ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

⁶ Srov. Tamtéž.

2.5 Rozdíly mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou

Společnosti v různých zemích světa musí vést účetnictví dle platných účetních legislativ na daném území. V České republice je účetnictví upraveno Českou účetní legislativou (dále jen ČÚL). Jedná se o národní účetní systém, do kterého se zapracovávají pravidla a předpisy Evropského společenství. Samotné účetnictví je upraveno zákonem o účetnictví, českými účetními standardy a vyhláškami ministerstva financí. Evropské společenství vyžaduje od roku 2005, aby společnosti působící na trhu cenných papírů, sestavovaly konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Tzn., že společnosti, které mají povinnost takto sestavovat účetní závěrky, musí v ČR sestavit účetní závěrku dle IFRS i ČÚL. Podle České účetní legislativy hlavně z důvodů daňových. Rozdíl mezi IFRS a ČÚL je v pojetí obou účetních systémů. Jsou založeny na jiných zásadách a prioritách.

Níže uvedu pár rozdílů mezi oběma systémy:

- ČÚL vychází ze závazných pravidel, oproti tomu IFRS je založen na principech.
- Pro daňové účely nelze použít výsledek hospodaření podle IFRS.
- Daňový systém ČR a ČÚL jsou si velmi blízké (některá účetní pravidla jsou odvozena od daňových zákonů).
- Velmi zásadní je, že ČÚL neobsahuje Koncepční rámec.⁷

⁷ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

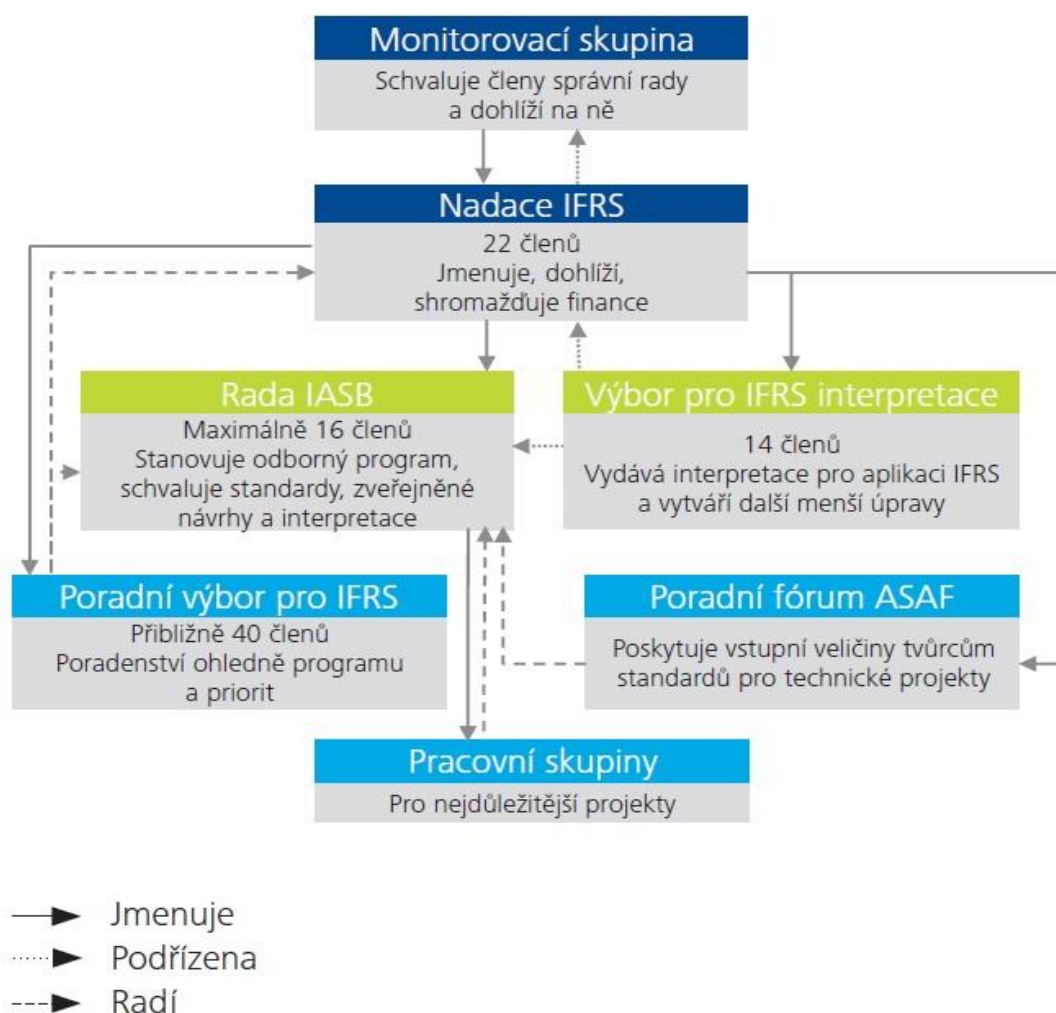
3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRS jsou globálně uznávané a používané účetní standardy sloužících k přípravě účetních závěrek obchodními společnostmi.

3.1 Rada IASB

Rada IASB je zodpovědná za vydávání nových a úpravu stávajících standardů včetně komentářů a interpretací. Vznikla v roce 2001 jako nástupce Výboru pro mezinárodní účetní standardy. Na Obr. 3.1 vidíme strukturu Rady IASB.

Obrázek 3. 1 – Struktura Rady IASB⁸



⁸ Deloitte (2015), s. 14.

Rada IASB je složena ze 14 členů, z nichž se jmenuje jeden předseda maximálně dva místopředsedové. Funkční období členů je pět let, dále jim může být mandát prodloužen o další tři roky. Předseda a místopředsedové, pokud jsou znovuzvoleni, tak opět na období pěti let. V Radě musí být zajištěna územní vyváženost, takže členové pochází z různých částí světa.⁹

3.2 Koncepční rámec IFRS

Je důležitá úvodní část IFRS, kde jsou definovány zásady, předpoklady a hlavní složky účetní závěrky včetně oceňovacích základů. Způsob jeho zpracování, především se jedná o uvedené definice a zásady, má podstatný vliv na veškeré informace poskytované účetní závěrkou. Koncepční rámec byl vytvořen a schválen v roce 1989. V posledních letech se pracuje na jeho aktualizaci, která je rozčleněna do 8 etap a každá etapa je v jiných stádiích rozpracovanosti. V Tab. 3.1 se nachází současná struktura koncepčního rámce IFRS včetně komentáře ohledně rozpracovanosti jednotlivých částí.¹⁰

Tab. 3. 1 - Struktura Koncepčního rámce¹¹

Číslo Kapitoly	Název kapitoly	Stav (aktualizace)
1.	Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely.	Aktualizovaná část.
2.	Koncept vykazující jednotky.	Ve fázi přípravy.
3.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací.	Nově přepracovaná část.
4.	Koncepční rámec (1989): <ul style="list-style-type: none"> ▪ Základní předpoklady. ▪ Prvky účetních výkazů. ▪ Rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů. ▪ Oceňování prvků účetních výkazů. ▪ Koncept uchování kapitálu. 	Zbývající text z původního Koncepčního rámce z roku 1989.

⁹ Srov. Deloitte (2015).

¹⁰ Srov. Dvořáková (2013).

¹¹ Vlastní zpracování.

Přepřeracování Koncepčního rámce bude ještě nějakou dobu trvat. Z Tab. 3.1 vidíme, že jsou zatím dokončeny pouze dvě kapitoly a jedna je v přípravě. Nejpodstatnější a nejobsáhlejší část, tedy samotný Koncepční rámec z roku 1989, zatím není ani ve fázi přípravy, z čehož usuzuji, že nejhorší a nejdlejší část aktualizace teprve IFRS čeká.

„Koncepční rámec vymezuje:

- *Cíl účetní závěrky.*
- *Základní předpoklady zpracování účetní závěrky.*
- *Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.*
- *Obsah, způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky.*
- *Pojetí kapitálu a uchování kapitálu“.*¹²

Z mého hlediska je nejdůležitější funkcí Koncepčního rámce pomoc uživatelům účetních informací lépe pochopit vykazované informace v účetních závěrkách sestavovaných dle IFRS. Samozřejmě existují i další neméně důležité cíle, např. pomáhá Radě IASB při tvorbě nových a aktualizaci stávajících IFRS nebo auditorům při hodnocení zda jsou účetní závěrky sestaveny správně dle podmínek IFRS. Koncepční rámec se také promítá do práce národních orgánů jednotlivých zemí při přípravě nových národních standardů.¹³

3.3 Role Koncepčního rámce

Koncepční rámec je výchozím dokumentem pro sestavení konkrétních požadavků na jednotlivé standardy a zároveň základním nástrojem sloužícím ke sjednocení přístupu sestavování účetní závěrky. Sám o sobě, ale standardem není. Z důvodu pochopení jednotlivých standardů a informací obsažených v účetních závěrkách je znalost Koncepčního rámce nezbytnou podmínkou. Pokud v praxi vznikne situace, kdy nebude nějaká oblast upravena konkrétním standardem, použijí se jako východisko obecné zásady uvedené v Koncepčním rámci. Zároveň při rozporu mezi standardem a Koncepčním rámcem má konkrétní standard vždy přednost.¹⁴

¹² Šrámková, Janoušková (2015), s. 13.

¹³ Srov. Tamtéž.

¹⁴ Srov. Dvořáková (2013).

3.4 Účetní závěrka

Je jednou z hlavních částí Konceptního rámce. Hlavním cílem účetní závěrky je podávat spolehlivé finanční informace o společnosti, které jsou určeny především primárním uživatelům účetní závěrky. Mezi primární uživatele účetní závěrky dle Konceptního rámce patří investoři, věřitelé, dodavatelé a obchodní věřitelé. Tedy ti, kteří chtějí svůj kapitál investovat nebo mají v plánu se společností spolupracovat v dlouhodobém měřítku. Samozřejmě informace obsažené v účetní závěrce nevyužívají pouze primární uživatelé, ale i další skupiny (např. státní instituce, zaměstnanci). Můžeme tedy říci, že informace využívá široké spektrum uživatelů, ačkoliv jejich hlavním úkolem je uspokojit nároky primárních skupin. Při vytváření standardů je brán ohled na požadavky především primárních skupin. Účetní závěrka není pouze jeden dokument, skládá se z více částí, do kterých patří výkaz o finanční pozici (rozvaha), výkaz o úplném výsledku (jeho součástí je i výsledovka), výkaz změn ve finanční pozici (změny ve vlastním kapitálu) a v poslední řadě komentáře (přílohy k účetní závěrce).¹⁵

3.5 Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky

Konceptní Rámec stanovuje dva základní předpoklady, na jejichž základě je účetní závěrka sestavena. Mluvíme tedy o akruální bázi (Accrual Basis) a trvání společnosti (Going Concern). Akruální báze pracuje na principu zařazení výsledků transakcí a jiných nastalých skutečností do období, se kterým časově a věcně souvisí (tzn., kdy dochází k jejich vzniku). Využívání tohoto principu vyžaduje časové rozlišení výdajů a příjmů, tvorbu dohadných položek a rezerv. Druhým neméně důležitým předpokladem je trvání společnosti, což znamená, že v budoucnosti společnost neukončí svoji činnost a nezúží výrazným způsobem své podnikatelské činnosti. Kdyby tato situace nastala, nebo by si vedení společnosti nebylo jisté její budoucností, musí tuto skutečnost oznámit. V účetní závěrce tedy zveřejní, že není splněna podmínka trvání společnosti a uvede důvody vedoucí k možnému zániku. Mimo dva hlavní předpoklady (aktuální báze a trvání společnosti) musí společnost splnit také podmínky periodicity vykazování a věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.¹⁶

¹⁵ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

¹⁶ Srov. Dvořáková (2013).

3.6 Kvalitativní charakteristiky účetních informací

Informace obsažené v účetní závěrce by měly splňovat určité kvalitativní vlastnosti. Jedná se o relevanci, srozumitelnost, spolehlivost, srovnatelnost a také by měla existovat rovnováha mezi přínosy a náklady na informaci. Relevance je posuzována podle významnosti informace. Tzn., jak by její neuvedení nebo nesprávné zpracování ovlivnilo uživatele účetní závěrky v provádění ekonomických rozhodnutí. Srozumitelnost (Understandability) je pokládána za podstatnou charakteristiku účetních informací. K pochopení informací obsažené v účetní závěrce je důležité, aby měli uživatelé dostatečné znalosti v oblasti podnikání, ekonomie a účetnictví. Některé informace, které jsou podstatné k provádění ekonomických rozhodnutí, nelze vyjmout z účetní závěrky jen proto, že nejsou dostatečně srozumitelné. Další vlastností je spolehlivost. Spolehlivou (Spolehlivost – Reliability) informací je ta, která je obsahově správná, není zkreslená a vyjadřuje přesně, to, co vyjadřovat má. Aby byla informace spolehlivá, je potřeba znát veškeré okolnosti, které s ní souvisí (např. veškeré aspekty transakce). Spolehlivé informace by měly být neutrální, úplné, bezchybné a ověřitelné. Srovnatelnost (Comparability) je důležitá z pohledu rozhodování. Uživatelé musí mít možnost srovnat účetní závěrky za určité období (tedy v čase) či porovnávat závěrky několika podniků mezi sebou. S vlastnostmi účetních informací je také spojena včasnost, tedy zda je určitá informace prezentována včas. Často se dostává do rozporu se spolehlivostí informace, protože pokud chceme, aby byla informace prezentována včas, je nutno ji zveřejnit dříve než jsou známy veškeré okolnosti s ní spojené, takže se kolikrát stane, že nesplňuje všechny požadované charakteristiky. Konceptní rámec také upravuje a zabývá se otázkou rovnováhy mezi přínosy a náklady na informace. Jsou spojeny s principem významnosti (důležitosti informace). Vynaložené náklady k zajištění informace by neměly být větší než užitek, který díky ní získáme.¹⁷

3.7 Základní prvky účetní závěrky

Základní prvky účetní závěrky jsou obsažené v Konceptním rámci, tedy v jeho znění z roku 1989, které čeká na přepracování. Mezi základními prvky účetní závěrky patří aktiva, závazky a vlastní kapitál. Dále se do účetní závěrky zahrnují i prvky související

¹⁷ Srov. Dvořáková (2013).

s výkonností společnosti. Jedná se o náklady a výnosy, kde odečtením výnosů od nákladů zjistíme výsledek hospodaření.

3.7.1 Aktiva

Aby mohl prvek účetní závěrky být aktivem, musí splňovat následující kritéria stanovená v Koncepčním rámci - výsledek minulých událostí a očekává se, že z něj bude mít společnost ekonomický prospěch. Mimo hlavních rysů musí také aktivum splňovat následující podmínky, aby se stalo rozvahovým aktivem. Musí být spolehlivě ocenitelné a pod kontrolou společnosti, což dává jistotu ekonomického prospěchu. Výsledkem minulých událostí rozumíme, že aktivum vzniká na základě činnosti v minulosti. Nejčastěji to znamená, že si jej společnost vytvořila nebo nakoupila (popř. dar). Samotné transakce nebo skutečnosti nevedou ihned ke vzniku aktiva. Podle Koncepčního rámce musí nově získaný nebo vyrobený majetek splňovat definici aktiva, abychom ho za něj mohli považovat. Očekávání budoucího ekonomického prospěchu znamená schopnost aktiva zajistit společnosti tok peněz nebo peněžních ekvivalentů, ať už přímo nebo nepřímo. Aby byla splněna podmínka jistoty ekonomického prospěchu, musí mít společnost nad aktivem kontrolu. Tzn., že má právo si присvojit prospěch. Abychom mohli aktivum vykázat v rozvaze, musí být spolehlivě ocenitelné. Ve většině případů se používá oceňování odhadem, jedná se o nezbytnou součást sestavování účetní závěrky. Pokud není aktivum oceněno a není možné určit jeho přibližnou hodnotu, nelze jej vykázat v rozvaze ani ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.¹⁸

3.7.2 Závazek

Závazek je další důležitou částí výkazu o finanční pozici. Opět platí podmínky, dle kterých je závazek definován jako - výsledek minulých událostí a jeho vyřízení vede ke snížení ekonomického prospěchu. Podobně jako aktiva musí závazek plnit další předpoklady, aby mohl být vykázán v rozvaze. Musí být spolehlivě ocenitelný a musí existovat velká pravděpodobnost, že jeho vyřízení povede k poklesu ekonomického prospěchu (především úbytek peněžních prostředků). Nejdůležitějším a hlavním znakem závazku je současná povinnost nebo odpovědnost chovat se jistým způsobem. Závazky mohou vznikat na základě zákona (závazné smlouvy) nebo za běžného chodu

¹⁸ Srov. Dvořáková (2013).

společnosti, tedy při jednání s dodavateli. Nejběžnější formou vypořádání závazku je převod peněz (platba), dále se může uhradit jiným aktivem nebo poskytnutím služby.¹⁹

3.7.3 Vlastní kapitál

Nejjednodušeji lze vlastní kapitál vyjádřit za pomoci následujícího vzorce: $A - Z = VK$ ²⁰. Na základě tohoto vzorce po odečtení závazků od aktiv zjistíme výši vlastního kapitálu. Musíme brát v potaz, že výše vlastního kapitálu je přímo závislá na způsobu ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Z pohledu vlastníků se jedná o hodnotové vyjádření jejich práv. Kapitál je většinou v rozvaze dále členěn. Jeho skladba je různorodá, je ovlivněna jednotlivými právními formami podnikání společnosti (každá forma má jiné nároky na výši kapitálu).²¹

3.7.4 Výnosy (Income) a náklady (Expenses)

Výnos je charakterizován tím, že přinese ekonomický prospěch, který se projevuje růstem hodnoty aktiv nebo zmenšením objemu závazků. Jedná se o další možnost jak navýšit vlastní kapitál (kromě vkladů vlastníků). „*Koncepční rámec rozlišuje termíny Income, Revenues a Gains*“.²² Všechny tři pojmy lze překládat jako výnosy, ale jejich obsah je odlišný. Income neboli výnosy mají dvě části, a to Revenues (výnosy) a Gains (přínosy). Revenues zahrnuje výnosy z běžně se opakujících činností, např. tržby z prodeje výrobků, služeb, výnosy z úroků. Oproti tomu do Gains řadíme kladné přínosy z prodeje dlouhodobých aktiv, kurzových rozdílů nebo prodeje zásob materiálu. Náklady jsou na rozdíl od výnosů snížením ekonomického prospěchu, který se nejčastěji vyznačuje poklesem aktiv a růstem závazků. Výsledkem je snížení vlastního kapitálu. „*Koncepční rámec i u nákladů rozlišuje pojmy Expenses, Losses a Costs*“.²³ Expenses jsou náklady, které plynou z normálních činností (náklady na materiál, energie atd.). Do Losses řadíme náklady vznikající při mimořádných událostí (např. požáry, povodně - tedy události neovlivnitelné) a ztráty, které vznikají například při vyřazování dlouhodobých aktiv. Obě položky (Losses a Expenses) jsou uváděny ve výsledovce nebo v rozvaze (v tzv. fondu

¹⁹ Srov. Dvořáková (2013).

²⁰ A – aktiva, Z – závazky, VK – vlastní kapitál.

²¹ Srov. Dvořáková (2013).

²² Paseková, Strouhal (2012), s. 18.

²³ Tamtéž, s. 18.

přecenění). Dále se jedná o náklady ovlivňující výsledek hospodaření obsažený ve výsledovce. Pod pojem Costs se řadí pouze náklady související s pořizováním aktiv (jsou uváděny v rozvaze).²⁴

3.8 Oceňování – základní koncepce

Mezinárodní účetní standardy IFRS používají následující oceňovací základny, historická cena, běžná reprodukční cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota a neméně důležitou oceňovací metodou je také reálná hodnota, která je samostatně definována ve standardu IFRS 13 Oceňování reálné hodnoty. Každá metoda obsahuje svůj způsob ocenění u aktiv i závazků, které můžeme vidět v Tab. 3.2.

Tab. 3. 2 – Oceňovací základny v IFRS²⁵

Způsob oceňování	Aktiva	Závazky
Historická cena	Cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady (např. montáž, instalace).	Částka, kterou je nutné zaplatit k vyřízení závazku.
Běžná reprodukční cena	Hodnota, za kterou by totožné nebo podobné aktivum bylo pořizováno v současné době.	Nediskontovaná částka, kterou je nutné uhradit k vypořádání závazku.
Realizovatelná hodnota	Částka, kterou bychom obdrželi při prodeji aktiva za normálních podmínek.	Nediskontovaná částka zaplacená při běžném podnikání.
Současná hodnota	Čistý peněžní příjem při použití nebo prodeji aktiva v budoucnosti.	Očekávaný čistý peněžní výdaj, který je nutné vynaložit pro vypořádání závazku při normální podnikání.

²⁴ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

²⁵ Vlastní zpracování.

V poslední době je v IFRS velmi často používáno oceňování na základě reálné hodnoty. „*IFRS definuje reálnou hodnotu jako cenu, za kterou by bylo možné prodat aktivum nebo převést závazek v běžné transakci mezi účastníky na trhu k danému datu*“.²⁶ Tato metoda není obsažena přímo v Koncepčním rámci, ale je definována ve standardu IFRS 13 – Oceňování reálné hodnoty.

3.9 IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky

Standard IAS 1 uvádí základní požadavky na sestavení a zveřejňování účetní závěrky, tedy jaké položky by měly jednotlivé výkazy obsahovat. Hlavním úkolem účetní závěrky je poskytnout spolehlivé informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a o peněžních tocích společnosti. Její další úlohou je uspokojit potřeby uživatelů, kteří nemají přístup k detailnějším informacím o společnosti. Je využíván při sestavování jak individuální, tak i konsolidované účetní závěrky, ke kterým má přístup veřejnost. Požadavky tohoto standardu musí dodržovat společnosti, které sestavují účetní závěrku podle IFRS. Do standardu je zařazen výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o peněžních tocích (dále rozvedeno v kapitole IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích), výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentáře k účetním výkazům (u nás se jedná o přílohy). Ke každému výkazu je připojen odkaz na přílohu, ve které jsou detailněji vysvětleny informace z primárních výkazů. Samozřejmě se standardem IAS 1 úzce souvisí i další standardy, které musí být brány při sestavování účetní závěrky v potaz (např. IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby).²⁷

3.9.1 Výkaz o finanční situaci

Dříve standardy používaly název Rozvaha (Balance Sheet), ale tento název se později změnil na Výkaz o finanční situaci (Statement of Financial Position). Výkaz o finanční situaci obsahuje strukturovaný výčet aktiv a závazků společnosti. Je možné využívat rozdělení na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky nebo členění dle aktiv a závazků dle likvidity. Druhá možnost, tedy členění dle likvidity, se doporučuje pouze v případě, že dojde k věrnějšímu zobrazení, než při využití prvního rozdělení. Rozvaha nemá žádný povinně stanovený formát, podle kterého by se musela sestavovat. Standardy uvádějí pouze minimální výčet informací, které by měla obsahovat. Existují dva formáty

²⁶ Šrámková, Janoušková (2015), s. 20.

²⁷ Srov. Dvořáková (2013).

výkazu o finanční situaci, horizontální a vertikální. U každého formátu je tvar bilanční rovnice jiný. Horizontální formát využívá bilanční rovnici $A = VK + Z$. Naopak rovnice pro vertikální formát je Čistá Aktiva $(A - Z) = VK$. V Tab. 3.3 vidíme minimální výčet toho, co musí obsahovat výkaz o finanční situaci. Další položky a součty se zveřejňují pouze v případě, pokud je to nezbytné pro uživatele účetních informací k lepšímu pochopení vykazovaných informací. Ve výkazu o finanční pozici jsou aktiva a závazky rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Samozřejmě jak už bylo zmíněno výše, společnost může využít členění aktiv a závazků dle likvidity, pokud věří, že tyto informace budou spolehlivější a relevantnější.²⁸

Tab. 3.3 – Položky, které musí být minimálně obsaženy v rozvaze²⁹

Aktiva	Závazky a vlastní kapitál
Pozemky, budovy a zařízení	Závazky z obchodního styku a jiné závazky
Investice do nemovitostí	Rezervy
Nehmotná aktiva	Finanční závazky
Finanční aktiva	Splatné daňové závazky
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Odložené daňové závazky
Biologická aktiva	Menšinové podíly
Zásoby	Emitovaný kapitál a fondy včetně nerozděleného zisku
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty	
Aktiva držená k prodeji	
Splatné daňové pohledávky	
Odložené daňové pohledávky	

²⁸ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

²⁹ Vlastní zpracování.

3.9.2 Výkaz o úplném výsledku

Výkaz o úplném výsledku hospodaření byl do standardu IAS 1 zařazen až po novele, která přišla v roce 2009. Výsledovka je nadále pevnou součástí IAS 1, výkaz o úplném výsledku přidává pár dalších bodů, které v minulosti nebyly brány v potaz. Při sestavování výkazů je možné vytvořit jeden výkaz nebo dva samostatně na sebe navazující výkazy.³⁰

Součástí výsledovky jsou výnosy (Income) a náklady (Expenses), které již byly definovány v rámci Koncepčního Rámce (viz. Kapitola 3.6.4). Úplný výsledek hospodaření obsahuje veškeré náklady a výnosy vztahující se k danému účetnímu období a zároveň mají vliv na výsledek hospodaření. Další součástí je také ostatní úplný výsledek hospodaření, do kterého patří např. přecenění finančních aktiv a přecenění pozemků.³¹

3.9.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Do výkazu o změnách vlastního kapitálu může společnost zařadit jen operace s majiteli vlastního kapitálu. Mezi tyto operace patří např. výplata podílu na zisku nebo úplný výsledek za účetní období. Společnost musí ve výkazu uvést:

- Jakým způsobem působí změny v účetních pravidlech a opravy zásadních chyb (dle IFRS 8) na jakoukoli z položek vlastního kapitálu.
- Dále se vykazuje nerozdělený zisk nebo ztráta, a to na začátku, v průběhu a ke konci účetního období.
- Pro každou třídu vlastního kapitálu a všechny fondy je nutné vytvořit analýzu pohybů na začátku a na konci účetního období.³²

3.9.4 Přílohy k účetním výkazům

Neboli také komentáře jsou nedílnou součástí každé účetní závěrky. V přílohách se uvádí další informace, které jsou důležité pro porozumění primárním výkazům. To znamená, že u každého výkazu je připojen odkaz na přílohu, ve které jsou jednotlivé složky dále rozvedeny, aby uživatelé správně tyto informace pochopili. Základním úkolem příloh je podat informace o hlavních zásadách použitých pro zpracování účetní závěrky, dále poskytuje informace o využití zvláštních účetních předpisů a pravidel. Do

³⁰ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

³¹ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

³² Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

přílohy jsou zařazeny např. základní informace o společnosti, mezi které patří např. právní forma podnikání, sídlo, předmět podnikání). Jako další zde můžeme najít oceňovací základny, veškerá použitá účetní pravidla (např. vykazování a odpisování hmotného a nehmotného majetku, goodwill, apod.).³³

3.10 IAS 7 Výkaz peněžních toků

Anglicky je tento výkaz překládán jako Statement of Cash Flow a společnosti, které využívají Mezinárodní standardy IFRS musí povinně tento výkaz sestavovat jako součást účetní závěrky bez ohledu na obor jejich činnosti. V ČR se sestavení výkazu o peněžních tocích odvíjí od kategorizace účetní jednotky, a proto mají výkaz některé společnosti povinný. Výkaz o peněžních tocích pomáhá vytvořit rozbor peněžních toků a peněžních ekvivalentů. Je důležité říci, že i společnost, která je zisková nemusí být schopna hradit své závazky, protože zisk není to samé jako peněžní prostředky. Peněžní toky jsou vymezeny jako přírůstky a úbytky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Transakce mezi peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty nijak neovlivňují výši peněžních toků. Všechny ostatní převody, které neprobíhají za pomoci peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů se nazývají nepeněžní transakce. V Tab. 3.4 je uvedeno složení peněžních toků.

Tab. 3. 4 – Složení peněžních toků³⁴

Peněžní toky	
Peněžní prostředky	Peněžní ekvivalenty
Bankovky a mince (=oběživo)	Krátkodobé, vysoce likvidní investice
+	
Vklady na požádání (vklady na běžných a spořicíh účtech)	

Peněžní prostředky se skládají z oběživa (bankovky a mince) a vkladů na požádání (např. na spořicíh účtech). Někdy také bývají nazývány agregát M1 (agregát M0 - oběživo). U vkladů na požádání není nutné mít zvláštní práva k jejich využívání.

³³ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

³⁴ Vlastní zpracování.

Společnost může využívat peněžní prostředky ve formě hotovosti (angl. hotovost = cash) nebo peněz na bankovních účtech. V dnešní době stále více společností využívají tzv. kontokorentní nebo jakékoliv bankovní účty, u kterých lze čerpat do záporného zůstatku (v podstatě se jedná o okamžitou půjčku). Mimo peněžních prostředků patří do peněžních toků také peněžní ekvivalenty. Díky svým vlastnostem a důvodu držení ve společnosti jsou stavěny na úroveň peněžních prostředků. Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé, vysoce likvidní finanční investice, které lze snadno a rychle přeměnit na peněžní prostředky. Aby bylo možné investice pokládat za peněžní ekvivalenty, musí splňovat následující kritéria - vysoká likvidita (snadná přeměnitelnost investice na peněžní prostředky), krátkodobá splatnost (do tří měsíců) a účel držení (krátkodobé uložení peněžních prostředků). Na základě výše uvedených podmínek lze usoudit, že peněžními ekvivalenty budou především krátkodobé termínované peněžní vklady v peněžních ústavech s výpovědní lhůtou do 3 měsíců a krátkodobé dluhové cenné papíry, u kterých nedochází k častým změnám jejich tržní hodnoty (např. státní pokladniční poukázky). Peněžní toky jsou dle standardu IAS 7 rozděleny do tří oblastí, a to provozní činnosti, investiční činnosti a financování. Mezi provozní činnosti řadíme všechny hlavní výdělečné aktivity spojené se společností včetně vedlejších činností, které nespádají do investičních činností nebo nejsou spojeny s financováním. Investiční činnost se zaměřuje zejména na nakládání s dlouhodobými aktivy a investicemi, které nepatří mezi peněžní ekvivalenty. Poslední oblastí je financování, jehož činnosti ovlivňují velikost a složení vlastního kapitálu a výpůjček společnosti. „*Výkaz o peněžních tocích poskytuje informace, které umožní uživatelům zhodnotit změny stavu čistých aktiv, posoudit finanční strukturu (včetně likvidity a solventnosti), odhadnout budoucí hotovostní toky*“.³⁵ Při sestavování výkazu o peněžních tocích lze využít dvou metod, a to přímou a nepřímou metodu. Při využití přímé metody používáme informace o peněžních příjmech a výdajích, které byly provedeny v provozní činnosti, investiční činnosti a financování. Tyto informace získáme z účetních záznamů. Jednoduše odečteme příjmy od výdajů. Samotný standard preferuje využití přímé metody. Výkaz o peněžních tocích sestavovaný dle nepřímé metody se zjišťuje z výsledku hospodaření, který je postupně upravován např. o odpisy, příbytky nebo úbytky zásob, pohledávek, nákupy nebo prodeje dlouhodobých aktiv atd.)³⁶

³⁵ Paseková, Strouhal (2012), s. 49.

³⁶ Srov. Dvořáková (2013).

3.11 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Do tohoto standardu se řadí veškerý dlouhodobý hmotný majetek, který společnost využívá pro vlastní potřebu. Nepatří sem naopak speciální případy, kdy je nutné pro správné vykázání využít jiný standard (např. biologická aktiva – IAS 41 Zemědělství). Ve standardu je obsažena definice pozemků, budov a zařízení, jejich oceňování, odpisování a zveřejňování a vyřazení.

3.11.1 Definice

Pozemky, budovy a zařízení jsou vymezeny jako dlouhodobá aktiva hmotného charakteru, která společnost drží z důvodu využití ve výrobě, při dodávání zboží a poskytování služeb. Abychom mohli pozemky, budovy a zařízení zařadit do tohoto standardu, musí být jeho doba použitelnosti delší než jeden rok nebo jedno účetní období. Podobně jako v ČÚL³⁷ není ve standardu určen žádný peněžní limit, který musí být splněn, aby mohly být pozemky, budovy a zařízení pokládány za aktivum (limit si společnost stanovuje sama). Pokud bude chtít společnost majetek vykázat jako pozemky, budovy a zařízení musí být splňovat dvě následující kritéria, a to spolehlivost ocenění a pravděpodobnost užitku. Mezi tyto položky patří například budovy, automobily a letadla.³⁸

3.11.2 Oceňování

Pro účely tohoto standardu se využívá oceňování pořizovací (historickou) cenou, vlastními náklady, ale dále je také možnost přecenit dlouhodobé aktivum na reálnou hodnotu (model přecenění). „*Pořizovací cena je definována jako uhrazená peněžní částka nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby*“.³⁹ Pořizovací cenou je tedy cena aktiva a veškeré vedlejší náklady s ním spojené. Vedlejšími náklady rozumíme např. cla, náklady na montáž a instalace, dopravu a manipulaci. Samozřejmě také existují náklady, které se do pořizovací ceny nezahrnují, mezi ně patří např. náklady na reklamu pro nový výrobek či službu. V situaci, kdy si společnost aktivum vytvoří vlastní činností, se používá ocenění vlastními náklady. Další možností je ocenění reálnou hodnotou neboli tzv. model

³⁷ Česká účetní legislativa

³⁸ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

³⁹ Šrámková, Janoušková (2015), s. 96.

přecenění. „Při použití tohoto modelu jsou položky pozemků, budov a zařízení vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty“.⁴⁰ Pokud nenastanou závažné tržní výkyvy, je reálná hodnota stanovena v rozmezí tří až pěti let. Rozsáhlejší informace a pravidla pro správné určení reálné hodnoty se nachází ve standardu IFRS 13. Společnost si vždy zvolí jeden oceňovací model, který bude využívat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. Prvotní ocenění probíhá většinou v pořizovacích nákladech, ale při následném ocenění volí společnost mezi modelem historické ceny (pořizovací cena hmotného aktiva snížená o oprávky) nebo modelem fair value (znalecky stanovená hodnota majetku).⁴¹

3.11.3 Odpisování

Odpisováním vyjadřujeme opotřebení majetku v době jeho používání. „Odpisy představují systematické alokování odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti aktiva“.⁴² Odepisovatelná částka představuje pořizovací cenu aktiva očištěnou o jeho zbytkovou hodnotu. Zbytkovou hodnotu aktiva získáme tak, že od očekávané částky, kterou by společnost v současnosti za vyřazení aktiva získala, odečteme náklady vynaložené na jeho vyřazení. Přezkoumání této hodnoty by mělo probíhat nejméně jednou za účetní období, aby se zajistila její správnost. Pokud je hodnota správně určena, nedochází ke zkreslení výsledku hospodaření. Tudíž je opravdu odepsáno skutečné opotřebení aktiva. Hodnota aktiva, která je uváděna po odečtení opravek se v IFRS nazývá účetní hodnota (v ČÚL se setkáváme s pojmem zůstatková hodnota). Je to v podstatě zůstatková cena aktiva, což je částka, kterou získáme odečtením opravek od pořizovací ceny aktiva. „Každá část aktiva, jehož pořizovací cena je významná ve vztahu k celkové pořizovací ceně položky, musí být odepisována odděleně (komponentní odepisování), což znamená, že počáteční pořizovací cenu položky musí subjekt rozdělit mezi významné části aktiva“.⁴³ Odpisování začíná v momentě, kdy je aktivum nachystáno k použití a končí ve chvíli vyřazení nebo prodeje. K morálnímu zastarávání aktiva dochází i za jeho nečinnosti, takže není možné odpisování přerušit. Pozemky se neodepisují, protože je

⁴⁰ Tamtéž, s. 102.

⁴¹ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

⁴² Šrámková, Janoušková (2015), s. 106.

⁴³ Paseková, Strouhal (2012), s. 92.

velmi obtížné určit jejich dobu životnosti. Standard IAS 16 uvádí, že dobu použitelnosti lze uvádět v jednotkách výkonů (např. objem výroby) nebo v jednotkách času.⁴⁴

Správně zvolená metoda odepisování musí odrazit způsob, jakým společnost využívá ekonomické užitky plynoucí z aktiva v době jeho použitelnosti. Při volbě metody odepisování může společnost volit ze tří níže uvedených možností:

- Lineární metoda.
- Výkonová metoda.
- Metoda zmenšujícího se základu (zrychlená metoda a metoda sumace čísel).⁴⁵

3.11.4 Vyřazení a zveřejňování

*„Položka pozemků, budov a zařízení je odúčtována v okamžiku jejího vyřazení, nebo pokud již nelze očekávat další budoucí ekonomické užitky spojené s užíváním nebo prodejem aktiva“.*⁴⁶ Společnosti vykazující dle IFRS mají za povinnost v příloze účetní závěrky zveřejnit doplňující informace pro všechny třídy pozemků, budov a zařízení. Jedná se např. o základní způsoby oceňování aktiv, zvolené odpisové metody, dobu použitelnosti a vybrané odpisové sazby, výdaje na nedokončené investice atd.⁴⁷

3.12 IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti

Do tohoto standardu spadají dlouhodobá aktiva, která jsou držena k prodeji.

3.12.1 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji nebo vyřazované skupiny

Od aktiv zařazených do této skupiny se neočekává budoucí užitek získaný jejich používáním, ale nejspíše společnost získá zpět jejich účetní hodnotu prodejem. Aby bylo možné aktivum zařadit, musí splnit následující podmínky:

- Připravenost aktiva k okamžitému prodeji.
- Velká pravděpodobnost uskutečnění prodeje (např. hledání kupce, plánování jeho prodeje, uskutečnění prodeje do 1 roku).⁴⁸

⁴⁴ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

⁴⁵ Srov. Paseková, Strouhal (2012), s. 93.

⁴⁶ Šrámková, Janoušková (2015), s. 107.

⁴⁷ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

⁴⁸ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

3.12.2 Oceňování

Při oceňování těchto aktiv využije společnost menší ze dvou hodnot, a to buď jejich účetní hodnotu, nebo reálnou hodnotu, od které jsou odečteny náklady spojené s prodejem. Reálnou hodnotu lze také určit na základě nabídky, kterou nám přednese zájemce o toto aktivum. Je to nejvhodnější volba, protože se má společnost od čeho odrazit.⁴⁹

3.12.3 Vykázání dlouhodobých aktiv držených k prodeji nebo vyřazovaných skupin

Aktiva tohoto typu se v rozvaze vykazují samostatně, tzn., že nejsou zařazeny mezi dlouhodobá aktiva, ale mezi aktiva krátkodobá. Závazky jsou na tom podobně jako aktiva, jsou separovány od ostatních závazků.⁵⁰

3.12.4 Ukončené činnosti

„Ukončená činnost je součástí společnosti, která byla buď vyřazena, nebo je klasifikována jako držená k prodeji, a:

- *Představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti.*
- *Je částí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti.*
- *Je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem jeho prodeje“.*⁵¹

3.13 IAS 38 Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 se zabývá nehmotnými aktivy, uvádí jejich charakteristiky a uznání, pořízení a oceňování, vyřazení a prodej.

3.13.1 Definice

Nehmotné aktivum je takové aktivum, jehož hlavními vlastnostmi je nefyzická podstata, identifikovatelnost a je to zdroj, nad kterým má společnost výhradní kontrolu a očekává od něj v budoucnosti ekonomický prospěch, ať už formou výnosů nebo úsporou nákladů. Identifikovatelné aktivum poznáme podle toho, že může být odděleno od společnosti a samostatně prodáno, převedeno nebo pronajato jako samostatná část. Další možností jak identifikovat nehmotné aktivum je podle způsobu jeho vzniku, a to na

⁴⁹ Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

⁵⁰ Srov. Paseková, Strouhal (2015).

⁵¹ Deloitte (2015).

základě smluvních či jiných právních oprávnění. Mezi nehmotná aktiva zařazujeme např. patenty, licence, goodwill, výzkum a vývoj nebo obchodní značky. V praxi můžeme narazit na některá nehmotná aktiva, která jsou součástí hmotných aktiv. Takové situace společnosti řeší podle toho, která povaha (hmotná/nehmotná) u aktiv převažuje a podle toho jsou zařazeny. Jako příklad lze uvést počítač a operační systém. Počítat nemůže fungovat bez operačního systému, a protože v této situaci převažuje hmotná podstata aktiva, bude software považován za hmotné aktivum.⁵²

3.13.2 Vznik (nabytí) nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva může společnost získat buď nákupem od dodavatele, vlastní činností nebo v rámci podnikové kombinace. Od dodavatele se pořizují software, patenty a licence. Pokud se jedná o nehmotná aktiva vytvořená v rámci vlastní činnosti, tak jde o výzkum a vývoj. U výzkumu a vývoje je důležité neustále hodnotit jejich pokrok, aby společnost věděla, zda je to proveditelné a přinese budoucí užitek. Do nehmotných aktiv vzniklých na základě podnikové kombinace zařazujeme databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj a obchodní značky.

3.13.3 Oceňování

V rámci standardu IAS 38 se využívá **prvotní a následné (přecenění) ocenění**. U **prvotního ocenění** záleží na způsobu, jakým společnost nehmotné aktivum získala. Při pořízení od externího dodavatele (patenty, licence, softwary) je aktivum oceněno pořizovací cenou. Je tvořena cenou pořízení a přímo přiřaditelnými náklady (dovozní cla, nevratné daně). Je nutné zdůraznit, že do pořizovacích nákladů se nezařazují např. zřizovací výdaje, výdaje na zaškolení pracovníků, reklama a propagační činnost. Pro ocenění nehmotného aktiva, které vzniklo podnikovou kombinací nebo bezúplatným nabytím se používá ocenění reálnou hodnotou. „*Reálná hodnota musí být spolehlivě ocenitelná, aby mohla být vykázána odděleně od goodwillu*“.⁵³ Jako příklad lze uvést databázi zákazníků, ale jako nehmotné aktivu ji můžeme uvádět pouze v případě, že se jedná o souhrn informací o zákaznících. Tvorba nehmotného aktiva v rámci vlastní činnosti je složitější proces, je nutné, aby společnost pečlivě sledovala jeho fáze, tedy výzkum a vývoj. Výdaje na výzkum jsou oceněny dle nákladů, které byly vynaloženy

⁵² Srov. Šrámková, Janoušková (2015).

⁵³ Paseková, Strouhal (2012), s. 117.

a jsou zařazeny do období, ve kterém vznikly. Naopak náklady na vývoj jsou aktivovány pouze tehdy, pokud si je společnost jistá technickou proveditelností dokončení nehmotného aktiva. **Následné ocenění** u nehmotných aktiv neboli tzv. přecenění nehmotného majetku probíhá tak, že společnost má možnost si vybrat ze dvou modelů, a to model pořizovací ceny (cost model) a model přecenění (revaluation model). Pro použití druhé možnosti, tedy modelu přecenění na reálnou hodnotu je nutnou podmínkou existence aktivního trhu. Pokud neexistuje, jsou tato aktiva vedena v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.⁵⁴

3.13.4 Odpisování nehmotných aktiv

U tohoto typu aktiv záleží na době jejich použitelnosti. Doba použitelnosti u nehmotných aktiv je rozdělena na neurčitelnou a určitelnou dobu použitelnosti. Mezi aktiva s neurčitou dobou použitelnosti patří ta, u kterých nelze s jistotou předvídat, do kdy budou společnosti přinášet prospěch. Patří sem např. goodwill (nikdy se neodepisuje) a další aktiva, u kterých není doba použitelnosti přesně známa. Tato aktiva nejsou odepisována a společnost provede v průběhu účetního období pouze testování na snížení jejich hodnoty. Nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti se normálně odepisují, protože je známa doba, do které budou společnosti přinášet ekonomický prospěch.⁵⁵

3.13.5 Vyřazení a prodej

Pro vyřazení a prodej platí podobné podmínky jako u pozemků, budov a zařízení. Nehmotné aktivum je odúčtováno v momentě vyřazení, nebo pokud není společnosti schopno přinášet ekonomický prospěch.⁵⁶

3.14 IAS 40 Investice do nemovitostí

Standard IAS 40 se zabývá definicí termínu Investice do nemovitostí, co je a není investicí do nemovitostí, uznáním, oceněním, vyřazením a srovnáním IFRS s Českou účetní legislativou.

⁵⁴ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

⁵⁵ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

⁵⁶ Tamtéž.

3.14.1 Definice

Můžeme tvrdit, že investicí do nemovitostí je držení budovy nebo pozemku za účelem pronájmu, prodeje nebo kapitálového zhodnocení. Tzn., vlastníci a společnosti nevyužívají pozemky nebo budovy k podnikatelským účelům, ale za účelem generování peněžních toků bez ohledu na ostatní aktiva společnosti. Abychom mohli investice do nemovitostí vykázat jako aktiva, musí splňovat dvě kritéria, a to spolehlivost ocenění (společnost snadno zjistí pořizovací náklady) a pravděpodobnost ekonomického užitku. Investicí do nemovitostí dle standardu IAS 40 je např. budova držaná společností za účelem okamžitého leasingu nebo pozemek, u kterého se spíše očekává kapitálové zhodnocení než prodej v blízké době. Naopak investicí do nemovitostí není např. nemovitost, ve které probíhá rekonstrukce na základě pokynu třetích stran (dlouhodobé zakázky) nebo majetek pronajímáný v rámci finančního leasingu jiné společnosti.⁵⁷

*„Nemovitosti s různorodým využitím (částečně užívané vlastníkem a částečně určené k pronájmu či zhodnocování) musejí být rozděleny na jednotlivé složky, které jsou účtovány samostatně, pokud tyto složky mohou být samostatně prodány“.*⁵⁸

3.14.2 Oceňování

Ocenění u investice do nemovitostí probíhá obdobně jako u IAS 16 až na pár výjimek. Nejprve společnost provede **prvotní ocenění** a **poté následné ocenění**. U prvotního ocenění je investice do nemovitosti oceněna v pořizovací ceně, do které jsou zahrnuty i vedlejší pořizovací náklady (např. daň z nabytí nemovitých věcí). Pokud společnost získá majetek ve vlastní režii, ocení se na základě přímých nákladů včetně režie. Po prvotním ocenění si společnost zvolí mezi modelem ocenění reálnou hodnotou (model fair value) a modelem ocenění pořizovací cenou (cost model). Při použití prvního typu, **ocenění reálnou hodnotou**, se do reálné hodnoty investice promítají tržní podmínky, které nastaly k danému rozvahovému dni. Všechny rozdíly, které nastanou, tedy výnos nebo náklad, je vykázán ve výsledku hospodaření. Investice do nemovitostí účtované touto formou se neodepisují. Model ocenění **pořizovací cenou** (nebo také pořizovacími náklady) oceňuje veškeré investice do nemovitostí na základě pořizovací ceny, od které jsou odečteny oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Pokud by chtěla společnost změnit model oceňování, tak je to možné pouze v případě, že by tato akce vedla k přesnějším vykázáním.

⁵⁷ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

⁵⁸ Deloitte (2015).

Model oceňování musí společnost použít pro všechny investice do nemovitostí. Je nutné zdůraznit, že model fair value používaný pro účely standardu IAS 40 není stejný jako model využívaný ve standardu IAS 16.⁵⁹

3.14.3 Vyřazení

Odúčtování z rozvahy nastává v momentě, kdy je investice do nemovitostí vyřazena z užívání a společnost z ní nemá žádný ekonomický prospěch.⁶⁰

3.14.4 Srovnání s ČÚL

V České účetní legislativě není žádným způsobem tato problematika řešena. Investice do nemovitostí jsou zařazeny jako dlouhodobý hmotný majetek a je s ním taky i nakládáno. Tzn., že vykazování, oceňování, odpisování se provádí podle pravidel, která jsou stanovena pro dlouhodobý hmotný majetek.⁶¹

⁵⁹ Srov. Paseková, Strouhal (2012).

⁶⁰ Tamtéž.

⁶¹ Deloitte (2015).

4 Dlouhodobý majetek podle České účetní legislativy

Pro účely praktické části této bakalářské práce je nutné zahrnout i téma účtování dlouhodobého majetku (hmotný a nehmotný majetek) dle České účetní legislativy⁶². V ČR upravuje účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Český účetní standard č. 013. Samozřejmě se do ČÚL promítají i nařízení schválená Evropskou Unií, protože jak již bylo výše zmiňováno, každý členský stát musí unijní regulace zapracovat do svého účetnictví. Dlouhodobý majetek je rozdělen na dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek. Dlouhodobý finanční majetek není upravován standardem č. 013, ale Českými účetními standardy č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly a 014 – Dlouhodobý finanční majetek. Pro účtování o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku se využívá účtová třída 0.

4.1 Dlouhodobý hmotný majetek

V ČÚL jsou pro dlouhodobý hmotný majetek⁶³ určeny účtové skupiny 02 a 03. U DHM se využívají dvě účtové skupiny, protože se rozhoduje, zda je majetek odpisovaný a neodpisovaný. Dlouhodobý majetek odpisovaný se nachází ve skupině 02, stavby (021), samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (022), pěstitelské celky trvalých porostů (025), oceňovací rozdíl k nabytému majetku (027) a jiný dlouhodobý hmotný majetek (029). Naopak v účtové skupině 03 se nachází pouze dvě skupiny neodpisovaného DHM a tím jsou pozemky (031) a umělecká díla a sbírky (032). Pro zařazení dlouhodobého majetku do této skupiny platí následující podmínky:

- Doba použitelnosti – delší než 1 rok.
- Výše ocenění – majetek musí splnit vyšší ocenění stanovenou účetní jednotkou.
- Hmotná podstata majetku.⁶⁴

⁶² ČÚL.

⁶³ DHM.

⁶⁴ Srov. Skálová (2017).

4.2 Oceňování

ČÚL stanovuje tři možnosti ocenění dlouhodobého majetku, pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Pořizovací cena se používá při nabytí majetku koupí od dodavatele. Při vytvoření majetku ve vlastní režii se ocení ve vlastních nákladech, které byly vynaloženy. Poslední možnost tedy reprodukční pořizovací cena se využívá, pokud není společnost schopna spolehlivě stanovit cenu majetku. „*Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související*“.⁶⁵ Cenou pořízení rozumíme tedy samotnou cenu majetku a náklady s jeho pořízením související jsou veškeré náklady, které se nějakým způsobem promítají do pořizovací ceny. Příkladem vedlejších pořizovacích nákladů je doprava, clo, montáž a instalace, ale také platba za poradenské služby, správní poplatky, různé přípravné projektové práce apod. Naopak do pořizovací ceny nespádají např. opravy a údržby, kurzové rozdíly, různé úroky z prodlení a smluvní pokuty. „*Vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností (výrobní režie)*“.⁶⁶ Dále je možné využít reprodukční pořizovací ceny, což je „*cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*“.⁶⁷ Využívá se především u DHM, který byl nabyt bezúplatně nebo v situaci, kdy se jedná o nově zjištěný majetek, který ještě není v účetnictví zachycený. Do ocenění dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného se promítá i technické zhodnocení, které ocenění zvyšuje. Výjimkou jsou nemovitě kulturní památky a církevní stavby, ocenění není navýšeno technickým zhodnocením (technické zhodnocení je odpisováno samostatně).⁶⁸

4.3 Pořizování

V ČÚL se do pořízení majetku promítají kromě ceny pořízení také veškeré náklady spojené s pořízením (doprava, clo apod.), a proto se využívá účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Na tomto účtu se eviduje cena pořízení i veškeré náklady s pořízením spojené. Až ve chvíli, kdy je majetek připraven k užívání se účtuje pomocí účtů ze skupiny 02. Nejběžnější formou nabytí DHM je nákup od dodavatelů, dále může

⁶⁵ Business.center.cz (2017).

⁶⁶ Skálová (2017).

⁶⁷ Business.center.cz (2017).

⁶⁸ Srov. Skálová (2017).

být vytvořen v rámci vlastní činnosti, obdržen jako dar nebo předveden ze soukromého vlastnictví. Pro zachycení **pořízení majetku** na straně Má Dáti použijeme účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Naopak na straně Dal, se řídíme podle typu nabytí majetku. U koupě na fakturu se využívá 321 – Dodavatelé. Pokud jde o hotovostní nákup, účtujeme rovnou z účtem 211 – Pokladna. Při vytvoření majetku ve vlastní režii používáme účet 585 – Aktivace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a obdrženy dar se zachytí na výnosový účet 643 – Přijaté Dary. U **zařazení majetku** do užívání je na straně Dal účet 042 – Nedokončený DHM a celá částka nacházející se na tomto účtu se zaúčtuje také na účet ze skupiny 02x – Dlouhodobý hmotný majetek. Jednotlivé typy pořízení lze vidět na níže uvedených schématech.⁶⁹

Schéma 4. 1 – Dlouhodobý majetek pořízený koupí⁷⁰

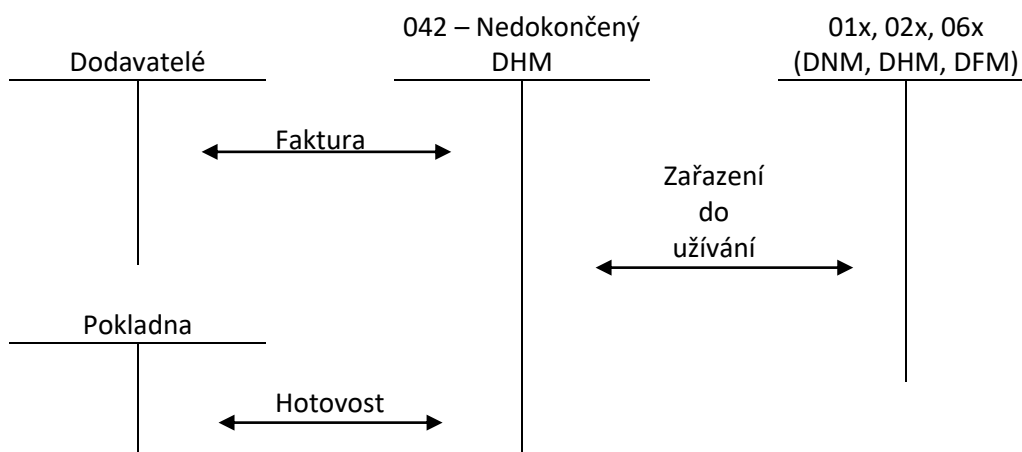
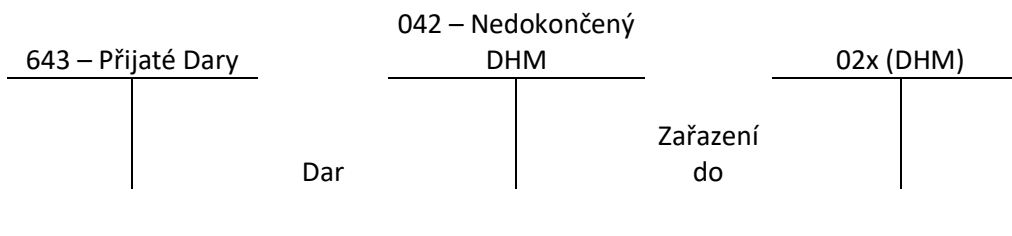


Schéma 4.1 zobrazuje pořízení dlouhodobého majetku koupí. Při pořízení na fakturu se účtuje 042/321, hotově 042/211. Nebereme v potaz DPH. Při zařazení majetku do užívání se účtuje dle typu majetku 02x/042.

Schéma 4. 2 – Dlouhodobý majetek nabytý darováním⁷¹



⁶⁹ Srov. Skálová (2017).

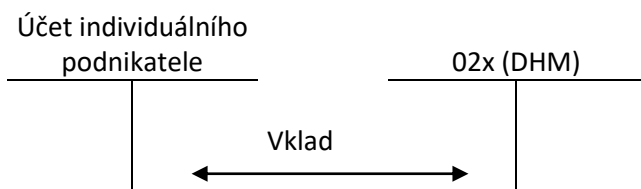
⁷⁰ Vlastní zpracování.

⁷¹ Vlastní zpracování.



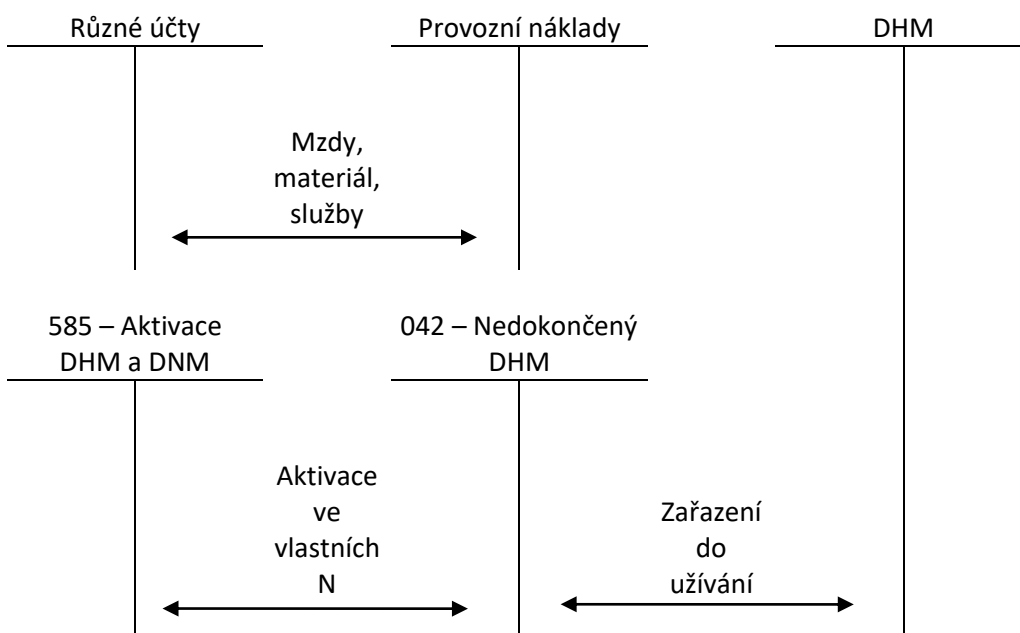
Ve schématu 4.2 je pomocí T-modelu zobrazen majetek darovaný společnosti. Samotný dar účtujeme 042/643 a zařazení do portfolia účetní jednotky užívání 02x/042.

Schéma 4.3 – Převod DHM z osobního užívání do společnosti⁷²



Na výše uvedeném schématu vidíme účtování při převodu majetku z osobního vlastnictví podnikatele. Majetek je rovnou zařazen do užívání, nevyužívá se žádných dalších účtů. Většinou je vkládán majetek hmotné povahy. Tedy 02x/491 (491 – účet individuálního podnikatele).

Schéma 4.4 – Vytvoření majetku vlastní činností⁷³



⁷² Vlastní zpracování.

⁷³ Vlastní zpracování.

Schéma č. 4.4 popisuje, jakým způsobem se účtuje majetek vznikající ve vlastní režii. Veškeré náklady vynaložené na vytvoření majetku (mzdy, materiál, služby) jsou zachyceny na příslušné nákladové účty. Celková cena majetku je tvořena součtem všech těchto nákladů. Majetek musí být aktivován, k čemuž slouží účet 585 – Aktivace DHM a DNM. Účtový vztah tedy bude vypadat následovně 585/042. Zařazení majetku do užívání 02x/042.

4.4 Odpisování hmotného majetku

Účetní jednotky odpisují dlouhodobý majetek, protože kvůli dlouhodobé povaze majetku ho nelze vykázat v nákladech v roce, ve kterém byl pořízen. Tzn., že se snaží postupně snížit hodnotu majetku v průběhu jeho užívání za pomoci odpisů. Odpisy „*jsou peněžní vyjádření opotřebení nehmotného i hmotného investičního majetku*“.⁷⁴ Účetní jednotka musí dle zákona o účetnictví vytvořit odpisový plán, na jehož základě budou odpisy vyčísleny (zaokrouhlovány na celé Kč). Odpisy jsou odečítány od pořizovací ceny majetku, dokud není zcela odepsán. Dalším důležitým pojmem jsou oprávky, tedy souhrn odpisů. V ČÚL mohou účetní jednotky využívat dva typy odpisů, účetní a daňové odpisy. Toto rozdělení je nutné především z daňových důvodů, aby si společnost mohla o vynaložené náklady, co nejdříve snížit základ daně.⁷⁵

4.4.1 Účetní odpisy

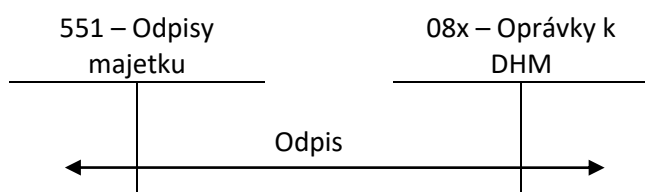
Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Je zcela v kompetenci společnosti jakou budou mít výši a jakým způsobem se budou uplatňovat. Měsíční odpis tedy bude vypadat následovně. Společnost si stanoví dobu používání, po kterou bude majetek odpisovat. Měsíční odpis bude vypočítán jako podíl pořizovací ceny a počtem měsíců užívání. Odpis poté zaúčtujeme tak, že na straně Má Dáti bude účet 551 – Odpisy majetku a na straně Dal účet dle typu majetku, tedy skupina 08x, jedná – li se o majetek hmotný, viz schéma 4.5.⁷⁶

⁷⁴ Business.center.cz

⁷⁵ Srov. Skálová (2017).

⁷⁶ Srov. Tamtéž.

Schéma 4. 5 – Účetní odpisy⁷⁷



4.4.2 Daňové odpisy

Jsou sestavovány pro účely daní z příjmů. Oproti účetním odpisům mají pevně stanovené skupiny, sazby a metody odpisování, z čehož plyne, že si je společnost nemůže žádným způsobem nastavovat sama. Majetek je v prvním roce odpisování zařazen do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Společnost může volit ze dvou způsobů, rovnoměrné nebo zrychlené odpisy. Stanovený způsob odpisování je pevný a nelze ho v průběhu měnit. Odpisové skupiny vypadají následovně:

- 1 odpisová skupina – 3 roky.
- 2 odpisová skupina – 5 let.
- 3 odpisová skupina – 10 let.
- 4 odpisová skupina – 20 let.
- 5 odpisová skupina – 30 let.
- 6 odpisová skupina – 50 let.⁷⁸

Rovnoměrné odpisy v prvním roce se vypočítají jako (4.1),

$$VC.(sazba/100), \quad (4.1),$$

kde VC je vstupní cena majetku a sazba znamená sazbu pro první rok odpisování. Pro další roky odpisování platí podobný vzorec (4.2),

$$VC.(sazba/100), \quad (4.2),$$

kde se sazbou rozumí sazba pro další roky odpisování. Slovo rovnoměrné znamená, že majetek je odepisován rovnoměrně, tedy každý rok, mimo ten první, se odpisuje stejná částka, dokud není majetek zcela odepsán. Jednotlivé sazby jsou uvedeny v Tab. 4.1.

⁷⁷ Vlastní zpracování.

⁷⁸ Srov. Skálová (2017).

Tab. 4. 1 – Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování⁷⁹

Odpisová skupina	Sazba pro 1 rok	Sazba pro další roky	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,3
2	11,00	22,25	20,0
3	5,50	10,50	10,0
4	2,15	5,15	5,0
5	1,40	3,40	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zrychlené odpisy v prvním roce jsou vypočteny jako (4.3),

$$VC/k, \quad (4.3),$$

kde VC je vstupní cena majetku a k je koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce. V dalších letech je postup výpočtu zrychlených odpisů jiný než u rovnoměrných. Pro výpočet odpisů v dalších letech je u této metody nutné, abychom zjistili zůstatkovou cenu (ZC). Tu zjistíme tak, že od vstupní ceny majetku odečteme vypočítaný odpis v prvním roce. Vzorec pro další roky odpisování má tvar (4.4),

$$2xZC/n - k, \quad (4.4),$$

kde ZC je zůstatková cena, n je počet odepsaných let a k je koeficient zrychleného odpisování pro další roky. Zrychlené odpisy odpisují větší částku v prvních letech než rovnoměrné, tzn., že společnost dostane cenu majetku rychleji do nákladů. Koeficienty můžeme vidět v Tab. 4.2. Odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

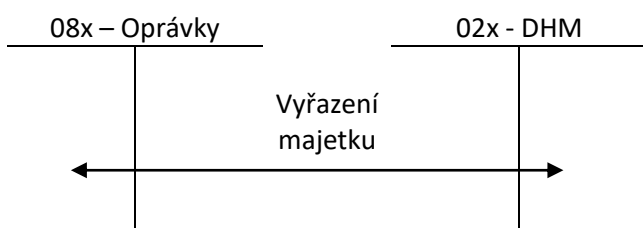
⁷⁹ Vlastní zpracování.

Tab. 4. 2 – Koeficienty pro zrychlené odpisování⁸⁰

Odpisová skupina	Koeficienty pro první rok	Koeficienty pro další roky odpisování	Koeficienty pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

4.5 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Každý majetek musí být na konci jeho životnosti, nebo pokud jej účetní jednotka již nebude používat vyřazen. Důvodem k vyřazení majetku může být prodej a likvidace, nebo darování jiné účetní jednotce, v důsledku manka nebo škody a v poslední řadě je možné převést majetek do osobního užívání. Schéma 4.6 zobrazuje vyřazení majetku. Vidíme, že dlouhodobý hmotný majetek je vyřazen za pomoci účtů z účtových skupiny 08 a 02, kdy je cena majetku odúčtována z příslušné účtové skupiny 02 na straně Dal a na straně Má Dáti, figuruje účet z účtové skupiny 08 (oprávky). Pomocí předkontace lze tento vztah zapsat jako 08x/02x.⁸¹

Schéma 4. 6 – Vyřazení DHM⁸²

⁸⁰ Vlastní zpracování.

⁸¹ Srov. Skálová 2017.

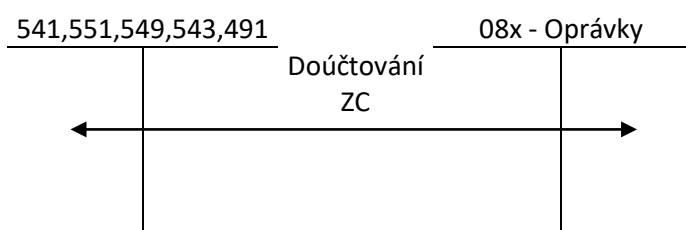
⁸² Vlastní zpracování.

Pokud nastane situace, kdy není majetek zcela odepsán, je nutné dopočítat zůstatkovou cenu a tu před vyřazením majetku zaúčtovat. Zůstatková cena se vypočítá pomocí vztahu určeného (4.5),

$$PC - oprávky = ZC, \quad (4.5)$$

kde PC je pořizovací cena majetku a oprávky jsou souhrn odpisů (tedy zatím to, co účetní jednotka z majetku odepsala). Pro doúčtování majetku na straně Má Dáti, záleží, jakým způsobem účetní jednotka vyřazuje (nákladový účet – 5 účtová třída). Na straně Dal, bude účet ze skupiny 08.

Schéma 4. 7 – Doúčtování ZC⁸³



Na schématu 4.7 můžeme vidět doúčtování zůstatkové ceny majetku. Nákladové účty pro účtování se zůstatkovou cenou se volí podle typu vyřazování (541 – prodej, 551 – likvidace, 549 – manka a škody, 543 – dary, 491 – převedení majetku do osobního užívání).

⁸³ Vlastní zpracování.

5 Praktické aplikace

Pro účely praktické části bylo vybráno srovnání účtování dlouhodobého majetku dle České účetní legislativy a IFRS. V následujících příkladech bude srovnáno účtování „koloběhu majetku“. Tzn. pořízení, ocenění, odpisy a vyřazení a jejich rozdíly.

5.1 Pořízení DHM

Účetní jednotka se rozhodla nakoupit budovu za 1 250 000 Kč a stroj za 200 000 Kč. Daň z nabytí nemovitých věcí činila 25 000 Kč. Budova bude následně převedena do užívání a zaplacená z bankovního účtu jednorázovou platbou, jehož počáteční stav bude 1.800.000 Kč. Cena pořízení stroje – 200 000 Kč. Dopravu si účetní jednotka zařídila vnitropodnikově – 8 000 Kč. Dodavatelé provedli montáž stroje – 10 000 Kč. Stroj byl otestován, zda řádně funguje za 6 000 Kč – uhrazeno hotově. Vzniklé výrobky v rámci testování byly prodány s čistým ziskem 15 000 Kč. Účetní jednotka zaplatila 20 000 Kč za reklamu na nové výrobky. S pořízením nového stroje bylo nutné proškolit zaměstnance, aby byli způsobilí k jeho používání – 12 000Kč. Faktura za stroj byla uhrazena najednou z bankovního účtu.

5.1.1 Řešení dle České účetní legislativy

Nejprve je nutné si z výše přiloženého textu sestavit účetní operace, které se budou následně zachycovat na příslušné účty. Nejprve je budova nakoupena na fakturu. Účetní jednotka provedla následující operace:

Účetní operace spojené s nákupem budovy (v tis. Kč):		MD/D
1) Nákup budovy na fakturu	1 250 Kč	042/321
2) Hotově zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí	25 Kč	345/221
3) Zařazení budovy do užívání	1 250 Kč	021/042
4) Zaplacená faktura za budovu	1 250 Kč	321/221

Z výše uvedeného účtování vidíme, že do pořizovací ceny budovy se nepromítají žádné vedlejší pořizovací náklady. Daň z nabytí nemovitých věcí je ostatní nepřímá daň a dle toho se tak účtuje. Názorně jsou tyto operace uvedeny ve Schématu 5.1.

Účetní operace spojené s nákupem stroje (v tis. Kč):		MD/D
1) Nákup stroje	200 Kč	042/321
2) Montáž	10 Kč	042/321
3) Doprava – vnitropodnikově	8 Kč	042/584
4) Testování stroje	6 Kč	042/211
5) Zařazení stroje do užívání	224 Kč	022/042
6) Tržba za vyrobené vyr. v rámci testování stroje	15 Kč	311/601
7) Školení zaměstnanců	12 Kč	518/211
8) Reklama na nové výrobky	20 Kč	518/211
9) Úhrada faktury za stroj	200 Kč	321/221
10) Úhrada montáže	10 Kč	321/221

Do pořizovací ceny stroje vstupuje testování, doprava a montáž, tedy náklady přímo přiřaditelné k pořízení aktiva. Naopak mezi vedlejší pořizovací náklady nepatří reklama na nové výrobky a školení zaměstnanců, které bude účtováno jako náklad v období, do kterého patří. Dále se účtuje o tržbě, která vznikla při testování funkčnosti stroje. Ve schématu 5.2 jsou zaúčtovány výše uvedené operace názorně.

5.1.2 Řešení dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Při pořízení majetku v rámci IFRS musí účetní jednotka před počátkem účtování vypočítat pořizovací cenu hmotného aktiva. Tzn. k ceně pořízení přičíst veškeré VPN⁸⁴ (doprava, montáž, testování apod.) Takže pro účely tohoto příkladu je nutné nejprve spočítat pořizovací cenu budovy a potom odděleně stroje.

Pořizovací cena budovy (v tis. Kč)

Cena pořízení + VPN = 1 250 + 0 = **1 250 tis. Kč**

Pořizovací cena stroje:

Cena pořízení + VPN = 200 + 10 + 8 + 6 – 15 = **209 tis. Kč**

Po zjištění pořizovací ceny hmotných aktiv můžeme přistoupit k samotnému účtování. V rámci pořizování budovy a stroje provedla účetní jednotka následující operace:

⁸⁴ VPN = vedlejší pořizovací náklady.

Účtování o nákupu a úhradě budovy (v tis. Kč):

1) Nákup budovy	1 250 Kč
MD	Budovy
D	Dodavatelé
2) Úhrada daně z nabytí nemovitostí	25 Kč
MD	Ostatní nepřímé daně
D	Peníze
3) Zaplacená faktura za budovu	1 250 Kč
MD	Dodavatelé
D	Peníze

Účetní operace spojené s pořízením stroje v rámci IFRS (v tis. Kč).

1) Nákup stroje	209 Kč
MD	Stroje a zařízení
D	Dodavatelé
2) Školení zaměstnanců	12 Kč
MD	Ostatní služby
D	Peníze
3) Reklama na nové výrobky	20 Kč
MD	Ostatní služby
D	Peníze
4) Úhrada faktury za stroj	209 Kč
MD	Dodavatelé
D	Peníze

Z výše uvedených účtování lze dobře vidět, že je účtování dle IFRS jednodušší. Na rozdíl od ČÚL neobsahuje tolik účetních operací, protože VPN jsou zařazeny do PC již před účtováním. ČÚL používá při pořizování DHM kalkulační účet 042 – Nedokončený DHM, který slouží k zachycení ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. V momentě, kdy je majetek zařazen do užívání (je připraven k použití) je z tohoto účtu odúčtována PC (cena pořízení + VPN) a zachycena na příslušný účet (v našem případě se jedná o 022 – Samostatně movité věci). Je to podobné jako IFRS s tím rozdílem, že v mezinárodních standardech účetního výkaznictví je v PC zohledněn zisk za výrobky,

které vznikly při testování stroje. V ČÚL se zachytí jako výnosy. Velký rozdíl mezi IFRS a ČÚL v pořizování hmotného majetku nevidíme. Tudiž se nám nepotvrdilo, že pořizování v rámci IFRS a ČÚL je odlišné a každý systém je jinak účtuje.

5.2 Oceňování DHM

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku je řešeno v teoretické části této bakalářské práce, v kapitole 3.11.2 – oceňování dle standardu IAS 16 a 4.2 – oceňování v rámci ČÚL včetně používaných metod.

5.2.1 Oceňování - příklad

Účetní jednotka nakoupila budovu v hodnotě 2 800 tis. Kč a stanovila její dobu použitelnosti na 15 let. Po pěti letech se účetní jednotka rozhodla budovu přecenit. Dosavadní výše odpisů po pěti letech je 900 tis. Kč. Pro účely přecenění byla stanovena tržní hodnota aktiva soudním znalcem na 2 100 tis. Kč. Účetní jednotka provádí lineární odpis.

5.2.2 Řešení dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Pro výpočet přecenění majetku použijeme metodu eliminace (vyloučení) oprávek. Prvotní ocenění probíhá tak, že účetní jednotka ocení hmotné aktivum na základě pořizovací ceny (cena pořízení + VPN). PC budovy – 2 800 tis. Kč. U následného ocenění nejprve provedeme ocenění dle historické ceny a poté se určí fair value hmotného majetku. Soudní znalec určil hodnotu hmotného aktiva na 2 100 tis. Kč

Tab. 5. 1 – Eliminace oprávek (v tis. Kč)⁸⁵

	Výchozí ocenění	Přecenění
Pořizovací cena	2 800	2 800
Oprávkky	900	700
Zůstatková cena	1 900	2 100

⁸⁵ Vlastní zpracování.

Z Tab. 5.1 vidíme, že přeceněná ZC je o 200 tis. Kč vyšší než původní. Oprávky eliminujeme tak, že původní hodnota oprávek je snížena o 200 tis. Kč, aby se účetní hodnota hmotného aktiva po přecenění rovnala reálné hodnotě tohoto aktiva.

Zaúčtování přecenění (v tis. Kč):

1) Počáteční zůstatek u oprávek	900 tis. Kč
MD	-
D	Oprávky
2) Zaúčtování eliminace oprávek	200 tis. Kč
MD	Oprávky
D	Fond z přecenění

5.2.3 Řešení dle České účetní legislativy

V kapitole 4.2 je definováno oceňování v rámci České účetní legislativy. Při prvotním ocenění se využívá pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena. První dva typy jsou zcela jasné, reprodukční pořizovací cena je stanovena znalcem a je velmi podobná fair value. Ve většině případů se při přeceňování používá model historické ceny, což znamená, že pořizovací cena majetku je snížena o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Přecenění budovy v 5 roce:

$PC - oprávky = 2\,800 \text{ tis. Kč} - 900 \text{ tis. Kč} = 1\,900 \text{ tis. Kč}$.

Hodnota budovy po přecenění je 1 900 Kč.

V ojedinělé situaci, kdy by docházelo k přecenění k datu přeměny obchodní společnosti nebo v rámci vkladu či prodeje obchodního závodu bude mít přecenění dopad na rozvahový účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

5.3 Odpisy DHM

V této části budou uvedeny dva příklady na metody odpisování. V prvním příkladu použijeme výkonové odpisování a u druhého komponentní odpisování.

5.3.1 Příklad č. 3 – Výkonové odpisování

Účetní jednotka pořídila automobil, jehož pořizovací cena včetně veškerých vedlejších pořizovacích nákladů činila 483 tis. Kč. K odpisování si zvolila výkonové odpisy. Tzn. odpisy, u nichž je doba použitelnosti stanovená výkonovými jednotkami, v našem případě tedy ujeté kilometry. Doba použitelnosti byla stanovena na 335 tis. km. Automobil najezdil za 1 rok – 36 tis. km., 2 rok – 38 tis. km., 3 rok – 39 tis. km., 4 rok – 40 tis. km., 5 rok 37 tis. km. Abychom zjistili výši jednotlivých odpisů, musíme si vypočítat odpisový koeficient, který zjistíme podílem vstupní ceny a doby použitelnosti. Odpisovým koeficientem vynásobíme ujeté km za rok a vyjde nám roční odpis. Veškeré výpočty budou uvedeny v Tab. 5.2. Veškeré jednotky jsou uváděny v tisících.

Odpisový koeficient: $483/335 = 1,44$

Tab. 5. 2 – Výkonové odpisy automobilu⁸⁶

Rok	Ujeté km	Koeficient	Výpočet	Odpis
1.	36	1,44	36.1,44	51,84
2.	38	1,44	38.1,44	54,72
3.	39	1,44	39.1,44	56,16
4.	40	1,44	40.1,44	57,60
5.	37	1,44	37.1,44	53,28

Zaúčtování IFRS:

Odpis v 1. roce

51,84 tis. Kč

MD

Odpisy DHM

D

Oprávký

⁸⁶ Vlastní zpracování.

Zaúčtování dle ČÚL:

Odpis v 1 roce	51,84 tis. Kč	551/082
Odpis v 2 roce	54,72 tis. Kč	551/082

Z výše uvedeného účtování můžeme usoudit, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Česká účetní legislativa účtují výkonové odpisy stejně. Tzn., že vypočtený odpis se zaúčtuje do nákladů na straně MD na účet Odpisy (ČÚL má účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) a na straně D budou Oprávky (ČÚL má účet 082 – Oprávky k samostatně movitým věcem). V tomto směru tedy nejsou žádné odlišnosti.

5.3.2 Příklad č. 4 – Komponentní odpisování

Účetní jednotka vlastní strojní zařízení v hodnotě 975 tis. Kč. Doba použitelnosti je 20 let. Součástí strojního zařízení je motor, který je považován za významnou část. Jeho hodnota činí 220 tis. Kč a doba použitelnosti je 5 let. V 6 roce proběhne generální oprava, tedy výměna motoru. Odhadované vedlejší náklady spojené s výměnou motoru jsou 60 tis. Kč.

5.3.3 Řešení dle České účetní legislativy

Účetní jednotka nebude odepisovat komponentně. Zvolila si lineární formu odpisování s tím, že bude tvořit rezervu na výměnu motoru. Výměna motoru bude stát 280 tis. Kč (220 tis. Kč + 60 tis. Kč). Z toho plyne, že účetní jednotka musí během pěti let vytvořit rezervu v hodnotě 280 tis. Kč. Je nutné, abychom prvně zjistili, jakou výši bude mít roční odpis stroje a rezerva včetně jejich vlivu na výsledek hospodaření. Veškeré jednotky jsou uvedeny v tis. Kč.

Roční odpis stroje: $975/20 = 48,75$ tis. Kč.

Roční výše rezervy: $280/5 = 56$ tis. Kč.

Z výpočtů plyne, že účetní jednotka vytvoří během 1 roku rezervu ve výši 56 tis. Kč a provede odpis strojního zařízení v hodnotě 48,75 tis. Kč. Celkově tedy ročně sníží výsledek hospodaření o 104,75 tis. Kč.

Zaúčtování odpisu a rezervy:

Roční odpis strojního zařízení	48,75 tis. Kč	551/082
Tvorba rezervy na opravy DHM	56,00 tis. Kč	554451

Čerpání rezervy v roce, ve kterém má proběhnout oprava bude účtováno podobně jako tvorba akorát prohodíme strany MD a D. Z toho plyne, že čerpání rezervy se účtuje 451/552.

V Tab. 5.3 bude uveden odpisový plán na 7 let. Rezervu bude účetní jednotka po vyčerpání tvořit znovu, protože výměna motoru musí proběhnout každých pět let. Z tabulky 5.3 lze vidět, jak probíhá čerpání vytvořené rezervy v 6 roce, kdy se rezerva odúčtuje a využije se na opravu motoru. Zároveň je z tabulky zřejmé, že tentýž rok účetní jednotka začíná tvořit novou rezervu na opravu, která proběhne za dalších 5 let. V řešení dle ČÚL jsou vedlejší náklady zahrnuty v rezervě, kterou si účetní jednotka připravuje k opravě.

Tab. 5.3 – Lineární odpisový plán strojního zařízení (v tis. Kč)⁸⁷

Rok	ZC strojního zařízení	Rezerva na opravy	Výše odpisu	Tvorba rezervy	Vliv na VH	Čerpání rezervy	Nová rezerva
1.	926,25	56,00	-48,75	-56,00	-104,75		
2.	877,50	112,00	-48,75	-56,00	-104,75		
3.	828,75	168,00	-48,75	-56,00	-104,75		
4.	780,00	224,00	-48,75	-56,00	-104,75		
5.	731,25	280,00	-48,75	-56,00	-104,75		
6.	682,50	56,00	-48,75	-56,00	-104,75	-280,00	-56,00
7.	633,75	112,00	-48,75	-56,00	-104,75		-56,00

5.3.4 Řešení dle Mezinárodní standardů účetního výkaznictví

Na rozdíl od ČÚL mají účetní jednotky vykazující podle IFRS za povinnost odpisovat významné součásti strojního zařízení samostatně. Tzn., že musí povinně

⁸⁷ Vlastní zpracování.

využívat komponentní odpisování. V tomto případě je důležitou součástí stroje motor, a protože má jinou dobu použitelnosti, musí se odpisovat odděleně.

Ze všeho nejdřív je nutné oddělit motor od ostatních částí strojního zařízení. Vedlejší náklady spojené s opravou motoru, v hodnotě 60 tis. Kč, budou rozpuštěny po provedení opravy (v 6 roku) v dalších pěti letech (časově rozlišeny). Takže strojní zařízení má motor s dobou použitelnosti 5 let a ostatní části s dobou použitelnosti 20 let. Ke každé komponentě musí být vypočteny odpisy zvlášť. Veškeré výpočty jsou opět uvedeny v tis. Kč. Stroj je užíván od 1.1 daného roku.

Ostatní části stroje: $975 - 220 = 755$ tis. Kč.

Roční odpis motoru: $220/5 = 44$ tis. Kč.

Roční odpis ostatních částí stroje: $755/20 = 37,75$ tis. Kč.

Celkový roční odpis: $44 + 37,75 = 81,75$ tis. Kč

Zaúčtování je podobné jako v ČÚL:

Odpis strojního zařízení	81,75 tis. Kč
MD	Odpisy DHM
D	Oprávkky

V Tab. 5.4 bude naznačen odpisový plán jednotlivých komponent hmotného majetku, včetně toho jak působí na výsledek hospodaření včetně toho, kdy se začnou rozpouštět náklady na opravu.

Tab. 5. 4 – Odpisový plán dle IFRS⁸⁸

Rok	ZC motoru	ZC ostatních částí	Zařízení celkem	Odpisy	Oprava (vedlejší práce)	VH celkem
1.	176,00	717,25	893,25	-81,75	-	-81,75
2.	132,00	679,50	811,5	-81,75	-	-81,75
3.	88,00	641,75	729,75	-81,75	-	-81,75
4.	44,00	604,00	648,00	-81,75	-	-81,75
5.	0	566,25	566,25	-81,75	-	-81,75
6.	176,00	528,5	704,00	-81,75	48,00	-93,75
7.	132,00	490,75	622,00	-81,75	36,00	-93,75

Účtování vybraných typů odpisování se liší ve výši částek a ovlivnění výsledku hospodaření. Je patrné, že v IFRS při komponentním odpisování je výsledek hospodaření ovlivnění méně než při lineárním typu v České účetní legislativě. Tvorba rezervy umožňuje v ČÚL účetní jednotce rozložit náklady na připravovanou opravu do více období, a proto to pro ní není při opravě tak velký náklad, ale zároveň tím více snižuje výsledek hospodaření. Také lze vidět, že při využití lineární metody se cena majetku dostává do nákladů pomaleji. Komponentní odpisování odpisuje každou část majetku zvlášť a díky tomu se rychleji dostává cena majetku do nákladů. Neovlivňuje tolik výši hospodářského výsledku a hlavně nepodhodnocuje tolik odpisovaný majetek. Kdyby si účetní jednotka zvolila v ČÚL komponentní odpisování, vypadaly by oba typy podobně.

5.4 Vyřazení DHM

5.4.1 Příklad č. 5 – Vyřazení DHM z důvodu prodeje a škody

Účetní jednotka se rozhodla vyřadit automobil a počítač. Automobil bude vyřazen z důvodu prodeje a počítač byl ukraden při loupeži. Pořizovací cena automobilu byla v hodnotě 385 tis. Kč. Oprávky ke dni prodeje byly vyčísleny na 255 tis. Kč. Automobil byl následně prodán za 130 tis. Kč. Počítač byl pořízen za 35 tis. Kč. Při loupeži byl

⁸⁸ Vlastní zpracování.

odcizen. Oprávky ke dni odcizení byly v hodnotě 20 tis. Kč. Počítač byl pojištěn, a proto má účetní jednotka nárok na náhradu škody od pojišťovny.

5.4.2 Řešení dle České účetní legislativy

Před účtováním je nutné určit počáteční stavy na účtech 022 a 082. Na účtu 022 to bude $385 + 35 = 420$ tis. Kč. Na účtu 082 sečteme veškeré oprávky $255 + 20 = 275$ tis. Kč. Dalším krokem je nutné zjistit zůstatkové ceny majetku, abychom mohli tuto částku doúčtovat. Zůstatkovou cenu majetku zjistím odečtením opravek od pořizovací ceny.

Počáteční stavy:

Účet 022 – SMV (na straně MD)	420 tis. Kč.
Účet 082 – Oprávky k SMV (na straně D)	275 tis. Kč.

Zůstatkové ceny majetku:

Automobil: $385 - 255 = 130$ tis. Kč.

Počítač: $35 - 20 = 15$ tis. Kč.

Zaúčtování vyřazení automobilu:

Doúčtování ZC automobilu	130 tis. Kč	541/082
Vyřazení automobilu v pořizovací ceně	385 tis. Kč	082/022
Vystavená faktura na prodej automobilu	130 tis. Kč	311/641
Úhrada vystavené faktury	130 tis. Kč	221/311

Zaúčtování vyřazení počítače:

Doúčtování ZC počítače	15 tis. Kč	549/082
Vyřazení počítače v pořizovací ceně	35 tis. Kč	082/022
Náhrada od pojišťovny	15 tis. Kč	221/648

5.4.3 Řešení dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standard IAS 16 nijak zvlášť neupravuje vyřazení majetku. Jedná se zde pouze o zaúčtování vyřazení majetku, prodej do tohoto standardu neřadíme, protože tím se zabývá IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.

Zaúčtování:

Doúčtování ZC automobilu	130 tis. Kč.
MD	N – ZC DHM
D	Oprávky
Doúčtování ZC počítače	15 tis. Kč.
MD	Manka a škody
D	Oprávky
Vyřazení automobilu v pořizovací ceně	385 tis. Kč
MD	Oprávky
D	Majetek
Vyřazení počítače v pořizovací ceně	35 tis. Kč.
MD	Oprávky
D	Majetek

Pokud se jedná o automobil, který bude následně prodán, tak od vyřazení se na něj použije standard IFRS 5, který stanoví jeho cenu. Cena je stanovena jako nižší ze dvou hodnot (reálná/účetní). Tzn., pokud znalec stanoví hodnotu automobilu na 100 tis. Kč, tak se tato cena použije jako prodejní. Většinou se prodej majetku odvíjí od nabídky kupujícího. Účetní jednotka jej následně účtuje do výnosů.

6 Komplexní hodnocení

Pro komplexní zhodnocení praktické části bakalářské práce bylo vybráno vymezení rozdílů mezi IFRS a ČÚL. V následujících tabulkách budou uvedeny rozdíly zjištěné v jednotlivých příkladech.

Tab. 6. 1 – Obecné rozdíly mezi IFRS a ČÚL⁸⁹

Obecné charakteristiky		
	IFRS	ČÚL
Peněžní hranice	Není stanovena	Není stanovena
Doba použitelnosti	Vyšší než 1 rok	Vyšší než 1 rok
Spolehlivost ocenění	Ano	Ano

V Tab. 1 můžeme vidět, že jsou si oba systémy velmi blízké a v základních charakteristikách jsou totožné. Peněžní hranici si každá účetní jednotka stanovuje podle svých potřeb. V ČÚL je stanovena peněžní hranice pouze pro daňové účely. Účetnictví a daňový systém jsou v ČR velmi úzce provázány.

Tab. 6. 2 – Pořizování DHM⁹⁰

Pořizování majetku		
	IFRS	ČÚL
Výpočet pořizovací ceny	Před účtováním	Účtujeme všechny položky náležící do PC
Využití kalkulačních účtů	Ne	Ano
Náklady na demontáž a uvedení místa do původního stavu	Zahrnuje	Nezahrnuje
Úroky z úvěrů na aktivum	Vždy aktivuje	Aktivuje do PC nebo je vykáže jako náklad
Současná hodnota úvěru	Ano	Ne

⁸⁹ Vlastní zpracování.

⁹⁰ Vlastní zpracování.

Při pořizování aktiva dochází v IFRS k vypočítání pořizovací ceny před účtováním, což z pohledu administrativy ulehčí práci. V našem případě účtování ubere množství účetních operací, které je nutné zpracovat. V ČÚL se účtuje každá položka náležící do PC odděleně a využívá se k tomu kalkulační účet 042, ze kterého je poté vše převedeno na příslušný majetkový účet. IFRS počítá s náklady na demontáž a uvedením místa do původního stavu, což v ČÚL není možné. Posledním rozdílem je aktivace úroků z potenciálního úvěru na aktivum. V českém účetnictví má účetní jednotka možnost úroky aktivovat nebo je vykázat jako náklad, naopak v IFRS je nutné je povinně aktivovat a zohlednit současnou hodnotu.

Tab. 6.3 – Oceňování DHM⁹¹

	IFRS	ČÚL
Prvotní ocenění	Pořizovací cena	Pořizovací cena
Přecenění	Ano	Ano, ale pouze směrem dolů
Model pořizovací ceny snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty	Ano	Ano
Model Fair Value	Ano	Ne
Tvorba opravné položky	Ne	Ano

Jak můžeme vidět z tabulky 6.3, tak oba účetní systémy mohou využívat model pořizovací ceny snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty při prvotním ocenění. V ČÚL se pro ztráty snížení hodnoty tvoří opravné položky a při přeceňování není možné přecenit nahoru, tedy pouze dolů. Výjimka nastává v okamžiku přeměn obchodních společností, zde je možné i v ČÚL přecenit směrem nahoru. ČÚL používá pouze model pořizovací ceny při přeceňování majetku. Model Fair Value se používá pouze v rámci IFRS.

⁹¹ Vlastní zpracování.

Tab. 6. 4 – Odpisování DHM⁹²

	IFRS	ČÚL
Významné náhradní díly	Pozemky, budovy a zařízení	Zásoby
Komponentní odpisování	Ano, povinně	Od r. 2010 má účetní jednotka možnost využít tuto metodu
Tvorba rezerv na opravy DHM	Ne	Ano

Hlavním rozdílem v odpisování mezi IFRS a ČÚL je v charakteristice významných náhradních dílů, kdy IFRS je zařazuje do standardu IAS 16 a ČÚL je řadí mezi zásoby. Komponentní odpisování se využívá v obou systémech. V IFRS je povinné odpisovat významné součásti majetku a v ČÚL je to na volbě účetní jednotky. Další rozdíly jsou ve tvorbě rezerv na opravu DHM, které český systém povoluje, ale IFRS ne.

Tab. 6. 5 – Vyřazení DHM⁹³

	IFRS	ČÚL
Zbytková hodnota majetku	Ano	Zbytková hodnota se rovná zůstatkové hodnotě
Vyřazení majetku	V okamžiku odúčtování	Zaúčtuje se podle typu pozbytí majetku
Výsledek operace	Zisk/Ztráta	Případný výnos se zaúčtuje jako výnos v daném období

U obou systémů je majetek vyřazen ve chvíli odúčtování. IFRS využívá zbytkovou hodnotu a v ČÚL je tato hodnota rovna zůstatkové hodnotě. V České účetní legislativě záleží na typu vyřazení majetku, který je důležitý pro správné zachycení této operace. V IFRS se zaúčtuje zisk nebo ztráta v souvislosti s vyřazením majetku a v ČÚL pouze případný výnos.

⁹² Vlastní zpracování.

⁹³ Vlastní zpracování.

7 Závěr

Cílem teoretické části bylo charakterizovat Teoretické aspekty harmonizace účetnictví, včetně vymezení standardů, které lze použít. Nejobsáhlejší částí bylo vymezení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a nastínění obsahu vybraných standardů. Dlouhodobý majetek podle ČÚL byl zařazen do teoretické části, abychom mohli v praktických aplikacích porovnat účtování „koloběhu dlouh. majetku“ v navazujících příkladech (koloběh dlouhodobého majetku – pořizování, oceňování, odpisování a vyřazení). Pro posouzení vlivu IFRS na harmonizaci účetnictví jsme si vybrali srovnání účtování dlouhodobého hmotného majetku v IFRS a ČÚL. Na vytvořené příklady jsme aplikovali srovnávací metodu. Tzn., že jednotlivé příklady byly řešeny z pohledu českého účetnictví a z pohledu IFRS a výsledky byly shrnuty v komplexním hodnocení. Při pořizování majetku jsme nezjistili žádné velké rozdíly. Oba systémy účtují obdobně. Rozdíl je ve výpočtu pořizovací ceny, kterou IFRS provádí před účtováním a nevyužívá kalkulačních účtů. Případné úroky z úvěru na dlouhodobý majetek vždy aktivuje do pořizovací ceny. Pro oceňování má na rozdíl od ČÚL možnost přecenit majetek kromě pořizovací ceny také ve fair value. Ve srovnání odpisování jsme u výkonové metody nepřišli na žádné rozdíly. IFRS nařizuje komponentní odpisování významných částí hmotného majetku. Rozdíl zde vidíme v zařazení významných náhradních dílů. IFRS je řadí do IAS 16 a ČÚL mezi zásoby. Ve vyřazování vidíme, že ČÚL je hodně specifická v detailech, požaduje zaúčtování podle typu pozbytí majetku a zbytková hodnota se rovná zůstatkové ceně, takže se s ní nemusí nijak počítat. IFRS vstupují do ČÚL hlavně díky Evropské unii, která je využívá jak nástroj regulace účetnictví. Z globálního pohledu by bylo dobré přejít na využívání IFRS hned, aby se usnadnilo sjednocování jednotlivých účetních systémů, ale především srovnávání společností. Bohužel náš účetní a daňový systém je poměrně složitý a dost provázaný, a proto není možné v blízké době přejít na využívání IFRS v českém účetnictví v plném rozsahu. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou skvěle zpracované, ale je obtížné je aplikovat v jiných účetních systémech. Podle mého názoru by bylo výhodnější používat IFRS už jen kvůli porovnávání jednotlivých společností. Sjednocení vedení účetnictví by bylo výhodné, ale náš účetní systém je velmi složitý a provázaný s daňovým systémem, a proto nebude jednoduché IFRS zapracovat do ČÚL.

8 Seznam literatury

Deloitte. *IFRS do kapsy 2015*. Praha: Deloitte, 2015. 160 s. ISBN neuvedeno.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 3. vyd. Praha: Grada, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2017*. 23. vyd. Praha: Grada, 2017. 192 s. ISBN 978-80-271-0423-9.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. 330 s. ISBN 978-80-86716-99-2.

Businesscenter.cz [online]. Havit, c1998-2017 [cit. 2017-03-24]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/>

IAS Plus [online]. London: Deloitte, 2017 [cit. 2017-03-27]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en>

9 Seznam tabulek

Tab. 3.1 - Struktura Koncepčního rámce	7
Tab. 3.2 – Oceňovací základny v IFRS.....	13
Tab. 3.3 – Položky, které musí být minimálně obsaženy v rozvaze	15
Tab. 3.4 – Složení peněžních toků	17
Tab. 4.1 – Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování.....	33
Tab. 4.2 – Koeficienty pro zrychlené odpisování	34
Tab. 5.1 – Eliminace oprávek (v tis. Kč)	39
Tab. 5.2 – Výkonové odpisy automobilu (v tis. Kč).....	41
Tab. 5.3 – Lineární odpisový plán strojního zařízení (v tis. Kč)	43
Tab. 5.4 – Odpisový plán dle IFRS.....	45
Tab. 6.1 – Obecné rozdíly mezi IFRS a ČÚL	48
Tab. 6.2 – Pořizování DHM.....	48
Tab. 6.3 – Oceňování DHM.....	49
Tab. 6.4 – Odpisování DHM.....	50
Tab. 6.5 – Vyřazení DHM.....	50

10 Seznam obrázků

Obrázek 3.1 – Struktura Rady IASB.....	6
--	---

11 Přílohy

Schéma 4.1 – Dlouhodobý majetek pořízený koupí	29
Schéma 4.2 – Dlouhodobý majetek nabytý darováním	29
Schéma 4.3 – Převod DHM z osobního užívání do společnosti	30
Schéma 4.4 – Vytvoření majetku vlastní činností.....	30
Schéma 4.5 – Účetní odpisy.....	32
Schéma 4.6 – Vyřazení DHM	34
Schéma 4.7 – Doučtování ZC	35