

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Dlouhodobý majetek z pohledu české účetní legislativy a IFRS

Vedoucí diplomové práce

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor

Bc. Sandra Štemberková

2011

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Sandra ŠTEMBERKOVÁ**
Osobní číslo: **E09507**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dlouhodobý majetek z pohledu české účetní legislativy IFRS**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

V teoretické části analýza rozdílů mezi českou účetní legislativou (ČÚL) a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) v oblasti dlouhodobého majetku. V praktické části aplikace rozdílů ČÚL a IFRS na konkrétním subjektu

Osnova:

1. Úvod
2. Literární rešerše
3. Metodika
4. Teoretická část:
 - a) Dlouhodobý majetek podle české účetní legislativy
 - Vymezení dlouhodobého majetku
 - Pořízení dlouhodobého majetku
 - Oceňování dlouhodobého majetku
 - Odpisování dlouhodobého majetku
 - Vyřazení dlouhodobého majetku
 - b) Dlouhodobý majetek podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví
 - IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
 - IAS 40 - Investice do nemovitostí
 - c) Porovnání ČÚL a IFRS
5. Praktická část:
 - Analýza rozdílů ČÚL a IFRS na konkrétních účetních výkazech
6. Závěr
7. Summary
8. Použitá literatura
9. Přílohy

Rozsah grafických prací: 50 - 60 stran
Rozsah pracovní zprávy: tištěná
Forma zpracování diplomové práce: tištěná


Seznam odborné literatury:

- Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno : Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1
Hinke, J. Účetnictví podle IAS/IFRS - příklady a případové studie. Praha : Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4
Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha : Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0
Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví, světový koncept. Praha : Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8
Kovanicová, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha : Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9
Krupová, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha : VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0
Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha : VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3
Loja, R., Vojáčková, H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha : Bilance, 2005. ISBN 80-86371-48-4
Lošťák, M., Prudký, P. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Olomouc : Anag, 2008. ISBN 978-80-7263-445-3
Mládek, R. Světové účetnictví, IFRS, US GAAP. Praha : Linde, 2005. ISBN 80-7201-519-2

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita Drábková**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. března 2010**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2011**


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice (1)


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Dlouhodobý majetek z pohledu české účetní legislativy a IFRS vypracovala samostatně s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 sb. v plném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly, v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb., zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, dne 29. 8. 2011

.....
Bc. Sandra Štemberková

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za cenné rady a konzultace při zpracování této diplomové práce.

OBSAH

1. ÚVOD.....	3
2. TEORETICKÁ ČÁST	5
2.1 Dlouhodobý majetek podle české účetní legislativy.....	5
2.1.1 Vymezení dlouhodobého majetku.....	5
2.1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	5
2.1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	7
2.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek.....	9
2.1.1.4 Majetek, který nelze odpisovat	10
2.1.2 Pořízení dlouhodobého majetku.....	12
2.1.2.1 Koupě.....	12
2.1.2.2 Výroba	13
2.1.2.3 Vklad majetku společníky	13
2.1.2.4 Vklad tichého společníka.....	13
2.1.2.5 Přeražení z osobního užívání do podnikání	13
2.1.2.6 Nabytí na základě smlouvy o koupi najaté věci	14
2.1.2.7 Bezúplatné nabytí	14
2.1.2.8 Bezúplatné nabytí na zákl. povinnosti vyplývající z právního předpisu ..	14
2.1.2.9 Zdedění	14
2.1.2.10 Nové zjištění	15
2.1.3 Oceňování dlouhodobého majetku.....	15
2.1.4 Odpisování dlouhodobého majetku.....	19
2.1.4.1 Účetní odpisy	20
2.1.4.1.1 Časové odpisy	21
2.1.4.1.2 Výkonové odpisy	22
2.1.4.2 Daňové odpisy	23
2.1.4.2.1 Rovnoměrné odpisování	23
2.1.4.2.2 Zrychlené odpisování.....	24
2.1.4.3 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.....	25
2.1.5 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	26
2.2 Dlouhodobý majetek podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví	27
2.2.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	27
2.2.1.1 Vymezení pozemků, budov a zařízení.....	28

2.2.1.2	Klasifikace dlouhodobých hmotný aktiv k užívání	28
2.2.1.3	Výchozí ocenění	29
2.2.1.4	Ocenění v průběhu držení aktiva	32
2.2.1.5	Odpisy	35
2.2.1.6	Snížení hodnoty	37
2.2.1.7	Odúčtování	38
2.2.1.8	Zveřejňování	38
2.2.2	IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	39
2.2.2.1	Vymezení investic do nemovitostí.....	39
2.2.2.2	Oceňování při pořízení.....	42
2.2.2.3	Modely pro následné ocenění investic do nemovitostí.....	43
2.2.2.4	Převody	46
2.2.2.5	Odúčtování.....	48
2.2.2.6	Zveřejnění	48
2.3	Porovnání ČÚL a IFRS	50
2.3.1	Rozdíly ve vymezení.....	50
2.3.2	Rozdíly v ocenění.....	51
2.3.3	Rozdíly v odepisování.....	52
3.	METODIKA	53
4.	PRAKTICKÁ ČÁST	54
4.1	Charakteristika společnosti	55
4.2	Přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva).....	57
4.3	Přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva)	64
4.4	Generální prohlídka dlouhodobého hmotného majetku.....	71
4.5	Komponentní odepisování, tvorba rezervy na opravu dlouhodob hm. majetku....	78
4.6	Technické zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS.....	88
4.7	Analýza rozdílů ČÚL a IFRS na účetních výkazech	94
5.	ZÁVĚR	100
6.	SUMMARY	104
7.	POUŽITÁ LITERATURA	105
	SEZNAM ZKRATEK	
	SEZNAM TABULEK	
	SEZNAM GRAFŮ	

1. Úvod

Účetní zásady, metody a principy představují při vedení účetnictví soubor pravidel, kterými se účetní jednotky řídí a podle kterých jsou sestavovány a předkládány účetní výkazy. Je tedy možné, že se jednotlivé účetní výkazy mohou v různých zemích lišit, protože každý účetní (bilanční znalec) vychází ze zákonodárství, účetních postupů a zvyklostí své vlastní země. Protože se jednotlivé státy neřídí stejnými účetními pravidly a požadavky na účetní výkaznictví, je velmi obtížné až nemožné provést mezinárodní srovnání.

Jestliže chce firma z České republiky nebo z jiné země uspět na evropském či světovém trhu, její účetní výkazy a výroční zprávy musí zahrnovat informace, které požaduje světová ekonomika. Požadavky vycházejí z dvou hlavních účetních systémů, kterými jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a americké všeobecně uznávané účetní standardy (US GAAP).

Podle Komise Spojených států pro cenné papíry a burzy (SEC) by se měl význam US GAAP postupně snižovat a jedinou mezinárodně uznávanou normou pro vykazování účetních informací by se měly stát Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Mezinárodní harmonizace a regulace účetnictví má zabezpečit vyšší srovnatelnost a srozumitelnost předkládaných informací v účetnictví, protože účetní výkazy bývají mnohdy jediným zdrojem informací o ekonomické situaci společnosti pro externí uživatele.

Harmonizace a regulace se týká i České republiky. Proces harmonizace účetnictví byl zahájen zavedením nové účetní soustavy v roce 1993. Od 1. 5. 2004, kdy vstoupila Česká republika do Evropské unie, je nutné se řídit vydaným Nařízením Evropské komise ES 1606/2002. Toto nařízení stanovuje účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi a jsou emitenty cenných papírů registrovaných a obchodovaných na kapitálových trzích v členských státech EU, povinnost účtovat

a následně sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS a to nejpozději od roku 2005. Česká republika jako členský stát EU toto nařízení také respektuje.

Protože se jedná o proces velmi komplikovaný a dlouhodobý, není česká účetní legislativa plně kompatibilní s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a existuje spousta odlišností.

Tato diplomová práce je zaměřena na srovnání české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku. Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní oblasti, a to na část teoretickou a na část praktickou.

Teoretická část diplomové práce obsahuje teoretické informace týkající se problematiky dlouhodobého majetku. Nejdříve je dlouhodobý majetek charakterizován, dále jsou popsány způsoby jeho pořízení, oceňování, odpisování a vyřazení z pohledu české účetní legislativy. Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je dlouhodobý majetek popsán ve dvou hlavních standardech, které se problematikou dlouhodobého majetku zabývají. Jedná se o standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí. Cílem teoretické části je analýza rozdílů mezi českou účetní legislativou (ČÚL) a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) v oblasti dlouhodobého majetku. V této části diplomové práce budou nalezeny a popsány hlavní rozdíly mezi těmito dvěma účetními systémy.

Cílem praktické části je aplikace rozdílů ČÚL a IFRS na konkrétním subjektu. Teoretické poznatky budou aplikovány na konkrétních příkladech, kde bude uvedeno, jak účetní transakce ovlivní výsledek hospodaření a rozvahu, a to jak z pohledu české účetní legislativy, tak z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

2. Teoretická část

2.1 Dlouhodobý majetek podle české účetní legislativy

2.1.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Podstatným rysem dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku je jeho účel: v první řadě má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost (vyrábět a prodávat zákazníkům výrobky, zboží či služby). Není pořizován se záměrem, že bude použitelný jako dodatečné peněžní zdroje (za normálních podmínek tedy není určen k prodeji, nýbrž k dlouhodobému užívání). [9]

Naproti tomu dlouhodobý finanční majetek nepořizuje podnik s cílem používat ho ke své činnosti, ale má ho ve své držbě proto, aby z něho dosáhl prospěchu v podobě určitých výnosů (jako jsou např. přijaté dividendy a podíly na zisku, výnosové úroky apod.) nebo v podobě jiného kapitálového zhodnocení (zejména v důsledku růstu tržních cen). [7]

2.1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem vymezeným účetními předpisy jsou povinně níže uvedené majetkové složky. Jejich společným významným znakem (s výjimkou pozemků a staveb) je doba použitelnosti vymezeného majetku, která činí minimálně 1 rok. Pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek je u vybraných položek rozhodující i výše jeho ocenění.

Dlouhodobým hmotným majetkem tak jsou zejména: [6]

pozemky bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou pořizovány účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí (např. realitní kanceláří), za účelem jejich prodeje, přičemž tato je sama nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení,

stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, a to:

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

- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- byty a nebytové prostory vymezené jako podle zvláštního právního předpisu,

samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kterými jsou:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Při stanovení výše tohoto ocenění je účetní jednotka povinna dbát povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména pak respektovat principy významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Částka 40 000 Kč stanovená zákonem o daních z příjmů není pro účely vymezení účetní kategorie dlouhodobého hmotného majetku závaznou. Určení limitu rozhodného pro vznik dané majetkové kategorie je ponecháno plně v kompetenci účetní jednotky.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok, jejichž ocenění nepřesáhne hodnotové vymezení rozhodné pro zařazení mezi majetek dlouhodobý, jsou považovány za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,

pěstitelské celky trvalých porostů, kterými jsou:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,

dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda či hejna) za dlouhodobý hmotný majetek jsou považovány, je-li doba jejich použitelnosti delší 1 roku a jejich ocenění přesáhlo výši určenou účetní jednotkou. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší 1 roku, jejichž ocenění však hodnotovou hranici stanovenou účetní jednotkou nepřesáhlo je pak účtováno jako o zásobách,

jiný dlouhodobý majetek, který bez ohledu na výši ocenění, zahrnuje:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené, nebo nabyté vkladem jakou součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popř. jejich soubory.

Dlouhodobým hmotným majetkem je i technické zhodnocení majetku od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (tj. od částky přesahující 40 000 Kč), k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, jakož i technické zhodnocení drobného hmotného majetku.

2.1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje takový, který nelze v podstatě uchopit, např. zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a jiné poskytované technické nebo hospodářsky využitelné znalosti s dobou použitelnosti delší než 1 rok, a to od výše ocenění stanovené podnikem, s výjimkou goodwillu a technického zhodnocení. [18]

Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou považovány: [6]

zřizovací výdaje tj. souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku (zápisu do obchodního rejstříku), zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a

nájemné. Zřizovací výdaje se účetně odpisují nejvýše po dobu 5 let. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva,

nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyté od jiných osob,

software nabytý od jiných osob (k vlastnímu užití), nebo vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním,

ocenitelná práva, kterými jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za podmínky, že byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob,

goodwill, kterým je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí či vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností (s výjimkou změny právní formy) a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Goodwill je dlouhodobým nehmotným majetkem vždy bez ohledu na výši jeho ocenění,

povolenky na emise, kterými jsou povolenky na emise skleníkových plynů představující majetkovou hodnotu odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší ekvivalent tuhy CO₂, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství; povolenky jsou dlouhodobým nehmotným majetkem vždy bez ohledu na výši jejich ocenění,

preferenční limity, zejména individuální preferenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv, vždy bez ohledu na výši jejich ocenění.

2.1.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Tento majetek zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje s cílem dlouhodobě (po dobu delší než 1 rok) investovat volné peněžní prostředky či volná peněžní aktiva takovým způsobem, který mu přinese očekávaný výnos charakteru dividend, úroků, zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držených aktiv apod. Tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku.

Patří sem zejména: [7]

majetkové podíly (účasti) v jiném podniku, které zakládají podstatný nebo rozhodující vliv (umožňují spolupodílet se na provozní a finanční politice podniku, do něhož bylo investováno, či tyto politiky dokonce ovládat s cílem dosahovat tím určitého prospěchu), ale i podíly (účasti) menšinové, spojené s právem na dividendy nebo podíly na zisku;

jiné cenné papíry majetkové povahy, které podnik drží po dobu delší než 1 rok a z nichž mu plynou nároky na určité výnosy (např. podílové listy investičních společností a investičních fondů), či které drží se záměrem kapitálově je zhodnotit;

dluhové cenné papíry, tj. cenné papíry úvěrového charakteru (např. nakoupené dluhopisy – ať s pevným či pohyblivým úrokem nebo s diskontem; směnky v roli finančního majetku apod.) s dobou splatnosti přesahující 1 rok, které přinášejí výnosy zejména v podobě úroků a které podnik drží do jejich splatnosti nebo je drží jako realizovatelné (hodlá je později prodat);

půjčky poskytnuté jiným (ať již podnikům ve skupině či mimo ni) s dobou splatnosti delší než 1 rok, dále jiné půjčky (jako např. vklad podniku jako tichého společníka do jiného podniku);

dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku, což pronajímajícímu podniku přináší výnos v podobě inkasa nájemného;

dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků (nesoucí výnosový úrok) aj.

Důvodem pro uložení volných prostředků do dlouhodobého finančního majetku je zejména: [18]

- a) snaha dosáhnout umístěním mimo podnik vyššího zhodnocení kapitálu (formou úroků, nájemného nebo nárůstu tržní ceny),
- b) podnik chce získat ve společnosti, do níž investoval jistý vliv, s cílem zajistit si dostatečný ekonomický přínos, a to
 - podstatný vliv, pokud jeho podíl na základním kapitálu společnosti činí od 20 do 50 %,
 - rozhodující vliv, pokud je podíl vyšší než 50 % (vzniká vztah mateřské a dceřiné společnosti, tzn., že každý z partnerů si zachovává právní subjektivitu, ale navíc musí mateřská společnost, pokud překročí předepsaná kritéria, předkládat konsolidované účetní výkazy za celé seskupení),
 - zajištění dlouhodobého a spolehlivého obchodního spojení, pokud je podíl nižší než 20 % (jde o pasivní finanční investici, obvykle bez významnějšího podílu na řízení společnosti).

2.1.1.4 Majetek, který nelze odpisovat

Poslední skupinou majetku je ta, u které při vlastním pořízení nesmíme účtovat do nákladů, ale v průběhu jeho užívání nesmíme ani odpisovat. Do nákladů smíme jeho pořizovací ceny zaúčtovat až ve chvíli jeho prodeje. Jedná se o majetek přesně vymezený v zákoně o daních z příjmů. V praxi se často chybí, že je spolu s budovou odpisován též pozemek, na kterém budova stojí. Přitom pozemky jsou z odpisování vyloučeny. [15]

§ 27 Zákona o daních z příjmů:

Hmotný majetek a nehmotný majetek vyloučený z odpisování:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,
- b) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, jež nedosáhly plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do dvou let po jejich dokončení,
- d) objekty hrazení a úpravy bystřin a lesnicko-technické meliorace,
- e) umělecká díla, která jsou hmotným majetkem a jež nejsou součástí staveb a budov, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní budovy a knihovní sbírky knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné sbírky,
- f) movité kulturní památky a jejich soubory,
- g) povrchové a podzemní vody, lesy, ložiska nerostných surovin evidovaná v majetku poplatníka před 1. lednem 1997 a nerosty, jeskyně, měřičské značky, signály a jiné zařízení vybraných geodetických bodů a tiskové podklady státních mapových děl,
- h) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů,
- i) nehmotný majetek vložený společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva do vlastního jmění, pokud byl pořízen bezúplatně (např. ochranná známka, technické nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti),
- j) inventarizační přebytky hmotného majetku a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštního předpisu, hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce.

2.1.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek může účetní jednotka pořídit těmito základními způsoby (v pořadí klesající četnosti v praxi): [13]

- koupě (dodavatelská investiční výstavba),
- výroba (investiční výstavba ve vlastní režii),
- vklad majetku společníky,
- vklad tichého společníka,
- přearazení z osobního užívání do podnikání (týká se jen fyzických osob),
- nabytí na základě smlouvy o koupi najaté věci (finanční leasing),
- bezúplatné nabytí (darování),
- bezúplatné nabytí na základě povinnosti vyplývající z právního předpisu,
- zdědění,
- nové zjištění (jde o majetek v účetnictví dosud nezachycený).

Nehmotným a hmotným dlouhodobým majetkem se stávají věci uvedené do užívání, tj. zabezpečením všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. požárními, stavebními, ekologickými, bezpečnostními, hygienickými. Ve větších účetních jednotkách bude zařazení majetku do užívání doloženo zápisem (protokolem) o zařazení investice do užívání, kde bude zároveň stanovena hmotně odpovědná osoba za danou majetkovou složku. [3]

2.1.2.1 Koupě

Patří mezi nejčastější případ pořízení dlouhodobého majetku. Pro smluvní zabezpečení investiční výstavby při pořizování hmotných investic je základem občanský zákoník a ve vztahu k němu obchodní zákoník. Dodávky strojů a zařízení zajišťuje investor kupní smlouvou a dává je na stavbě k montáži dodavatelům; budování nové nebo technické zhodnocení současné stavby (tj. klasickou investiční výstavbu) řeší smlouvou o dílo. Financování takovéto výstavby bude prováděno buď z vlastních prostředků, tj. z prostředků uložených na běžném účtu, nebo z bankovních úvěrů (dlouhodobých, popř. krátkodobých) výjimečně z prostředků účelové dotace. [3]

2.1.2.2 Výroba

Dlouhodobý majetek může být vytvořen i vlastním přičiněním samotného podnikatele, resp. jeho zaměstnanců, čímž plně anebo alespoň zčásti splývá osoba dodavatele a investora. Z ryze ekonomického hlediska je tento přístup výhodný zpravidla pokaždé, neboť se v důsledku uspoří marže dodavatelské firmy. Tento způsob pořizování dlouhodobého majetku má však dvě základní nevýhody, jednak nikdo není obvykle schopen udělat si všechny technické a jiné odborné výkony naprosto samostatně, a jednak se tím ztrácí čas, který by se mohl využít pro zakázky odběratelů. U podnikatelů z řad fyzických osob navíc přistupuje daňová nepříjemnost, že nelze zohlednit čas podnikatele věnovaný investiční výstavbě. Přes uvedené okolnosti se řadí investiční výstavba provedená ve vlastní režii mezi favority způsobu pořizování investic. [13]

2.1.2.3 Vklad majetku společníky

Účetní jednotka může nabýt investiční majetek i s ohledem na svou právní formu vklady svých společníků, kteří podle společenské smlouvy (popř. zakladatelské listiny v případě jednoho společníka) uhradí své vklady nikoli formou peněžitého plnění, ale plněním hmotným, popř. i vkladem dlouhodobého nehmotného majetku. [3]

2.1.2.4 Vklad tichého společníka

Dalším druhem vkladu je vklad tichého společníka podle § 673 odst. 1 ObchZ, který nezvyšuje vlastní kapitál podnikatele, jedná se o cizí zdroj kapitálu, jenž účetně spadá do kategorie dlouhodobých závazků. Pokud vkladem přejde vlastnické právo, bude podnikatel pokračovat v odpisování započatém tichým společníkem, obdobně daňově naváže i tichý společník, dojde-li následně k vrácení předmětu jeho vkladu. [13]

2.1.2.5 Přeřazení z osobního užívání do podnikání

Někdy závisí výhodnost takového úkonu na konkrétních okolnostech, tak je tomu typicky u výdajů spojených s provozem automobilu, respektive nelze jednoznačně říci, zda je výhodnější ponechat automobil v soukromém majetku a „proplácet si“ náhrady za opotřebení a pohonné hmoty, anebo zařadit automobil do obchodního majetku a odpisovat. [13]

2.1.2.6 Nabytí na základě smlouvy o koupi najaté věci

Je zásadní rozdíl, bude-li předmět leasingu po skončení nájemního vztahu převeden na nájemce úplatně nebo bezúplatně. V prvním případě se jedná o obdobu nabytí koupí (kupní cena bude nižší než obvyklá, neboť si ji nájemce již „předplatil“ v rámci leasingových splátek nájemného), čemuž bude odpovídat i jeho ocenění pořizovací cenou, a účetní i daňové předpisy půjdou v zásadě pospolu. Zatímco ve druhém případě bude zapotřebí takto nabytý předmět leasingu ocenit (odhadem, resp. znaleckým posudkem) reprodukční pořizovací cenou, z níž lze uplatňovat pouze účetní odpis, daňově zůstane daný majetek netknutý. [13]

2.1.2.7 Bezúplatné nabytí

Dlouhodobý majetek lze nabyt také darem. Takto přijatý majetek účetní jednotka ocení v reprodukční pořizovací ceně a zaúčtuje na vrub majetkových účtů a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy. Pro účely daní z příjmů ale bude daňově relevantní cena stanovená pro účely daně darovací. Také u bezúplatně nabytého majetku je obecně nárok na odpisování a popř. i odpočet DPH. Daň darovací platí ve většině případů příjemce daru, přičemž tato položka není u něj daňově uznatelným nákladem. [13]

2.1.2.8 Bezúplatné nabytí na základě povinnosti vyplývající z právního předpisu

Účetní jednotka, která nabyla hmotný majetek převodem podle právních předpisů (např. podle zákona elektrizačního, vodního nebo plynárenského), ho vyúčtuje na příslušné majetkové účty v ocenění reprodukční pořizovací cenou jako plně odepsaný a dále ho tudíž neodpisuje. [3]

2.1.2.9 Zdědění

Majetek lze nabyt také zdědění od zůstavitele, přičemž není tato možnost zapovězena ani právnickým osobám. Co se týče účetních a daňových souvislostí, je zde obdobná situace jako u nabytí majetku darem, snad s jedinou podstatnější odlišností. Pro účely daňového odpisování u dědice, který je fyzickou osobou, je nutno pokračovat v započatém odpisování původním vlastníkem. Podle všeobecně uznávaného právního názoru se totiž v těchto případech jedná naplnění institutu právního nástupce poplatníka

ve smyslu § 30 odst. 12 písm. a) ZDP. V takovémto případě tedy nelze využít cenu stanovenou pro účely daně dědické jako daňovou vstupní cenu majetku. Pokud zůstavitel odpisování nezačal, je u dědice vstupní cenou dlouhodobého majetku taková vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy určoval. [13]

2.1.2.10 Nové zjištění

Hmotný investiční majetek nově zjištěný a v účetnictví účetní jednotky dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek) proúčtuje tato účetní jednotka na patřičný majetkový účet v ocenění reprodukční pořizovací cenou se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek. Vede tudíž takovýto majetek jako 100% odepsaný, což je logické, protože dříve byl takovýto majetek pravděpodobně pořízen na vrub nákladů účetní jednotky. [3]

2.1.3 Oceňování dlouhodobého majetku

V souladu se zákonem o účetnictví se oceňuje DHM následujícím způsobem:

Pořizovací cenou se oceňuje nakoupený DHM od externího dodavatele. Pořizovací cena zahrnuje vedle vlastní ceny pořízení majetku dále s pořízením majetku související náklady na: [2]

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, přičemž právní předpisy uvádějí zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce;
- úroky, zejména z úvěru ty však představují náklady s pořízením související za předpokladu, že tak rozhodne na základě analýzy věcné a časové souvislosti účetní jednotka; jestliže tedy účetní jednotka nedokáže s dostatečnou jistotou určit, ze kterých finančních prostředků byl majetek pořízen, v jakém rozsahu byly použity vlastní peněžní prostředky, v jakém rozsahu úvěr a jakou výši úroků tedy zahrnout do pořizovací ceny, na základě zásady opatrnosti nebude nadhodnocovat cenu dlouhodobého majetku a úroky se stanou běžným nákladem, případně nákladem časově rozlišovaným;

- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby;
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku; pokud by účetní jednotka využila tato uvedená práva na zajištění budoucího provozu, nejsou součástí pořizovací ceny;
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, jestliže účetní jednotka bude na místě, kde je již určitá stavba, provádět novou výstavbu a stávající nemovitost bude likvidovat, zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu;
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání (například umožnění příjezdy k nemovitosti přes cizí pozemek), náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou;
- úhradu podílu na oprávněných nákladech dodavatele, pokud bude od něj požadováno připojení a zajištění požadovaného příkonu nebo dodávky plynu a tepla, dále náklady na úhradu vlastníkovi rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení;
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Pokud vzniknou při zkouškách použitelné výkony (výrobky, práce, služby), jsou výnosy z těchto výkonů součástí provozních výnosů a náklad na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Za zkoušky nelze považovat záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání;
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení procesu pořizování majetku a nekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je proces pořizování majetku zastaven trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Do pořizovací ceny se nezahrnují: [23]

- Opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.
- Náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu.
- Daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitostí.
- Kurzové rozdíly.
- Smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů.
- Nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba.
- Náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení a vybavení pořizovaného majetku zásobami.
- Náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Reprodukční pořizovací cena se použije k ocenění DHM: [2]

- nabytého darováním,
- nabytého bezúplatně na základě finančního leasingu,
- nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného, zejména inventarizační přebytek,
- vkladu, pokud není oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak,
- v případech, pokud nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření majetku.

Vlastními náklady se oceňuje DHM: [2]

- vytvořený vlastní činností,

- příchovky zvířat (nelze-li vlastní náklady zjistit, použije se reprodukční pořizovací cena).

Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn vlastník.

Modernizace a rekonstrukce dlouhodobého majetku – technické zhodnocení

Dlouhodobé využití majetku vyvolává potřebu jeho úprav, které mohou mít charakter jak činností zachovných, tak i zhodnocujících. Z pohledu účetního a daňového lze tyto činnosti na údržbu, opravu či technické zhodnocení majetku. [6]

Údržováním se chápe pravidelná péče o majetek, kterou se zpomaluje průběh fyzického opotřebení, předchází se jeho následkům tak, aby se zajistil jeho provozuschopný provoz, popř. se odstraňují drobné závady. [3]

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií za předpokladu, že tímto nedojde k technickému zhodnocení. [6]

Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí vždy výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období (kalendářním roce) částku 40 000 Kč. [12]

Zatímco částky vynaložené na opravy a udržování majetku jsou běžným provozním nákladem (za obvyklých podmínek i daňově účinným), výdaje na technické zhodnocení dlouhodobého majetku se stávají součástí ocenění tohoto majetku a nelze je uplatnit jednorázově jako přímý náklad. [6]

Rekonstrukce jsou zásahy do majetku, jež mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. [12]

Modernizace představuje rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Jsou to tedy takové zásahy do majetku, které svou povahou zvyšují a rozšiřují kvalitativní znaky jeho využitelnosti. [6]

Na opravy hmotného majetku může účetní jednotka vytvářet **rezervu**, která v případě splnění podmínek podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, je rezervou zákonnou.

Zákonnou rezervu na opravy hmotného majetku lze vytvářet na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je šest a více let, v té účetní jednotce, která má ke hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce tohoto majetku, nebo je nájemcem hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku je písemně smluvně zavázána.

Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě na základě rozpočtu nákladů na jeho opravu. Tvorba rezervy musí být rovnoměrná, výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Rezervu nelze tvořit pouze jedno zdaňovací období. [3]

2.1.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Zásadní otázkou odpisové politiky je správné stanovení odpisových norem (sazeb), jež by měly zohledňovat jak fyzickou, tak i morální dobu životnosti, případně promítat i míru a intenzitu využití tohoto majetku. Výše sazeb odpisů se odvíjí od zvolené (u účetních odpisů) či zákonným předpisem dané (u daňových odpisů) metody odpisování. [24]

Odpisy majetku jsou nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty tohoto majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení; jsou součástí nákladů, přímo ovlivňují výsledek hospodaření, a jsou také způsobem vytváření disponibilních finančních zdrojů.

Odpisy jsou peněžním vyjádřením postupného snižování hodnoty fixního kapitálu, resp. majetku, jsou náhradou za kapitálovou spotřebu, vyjadřují pokles hodnoty aktiv. Ve sféře výroby charakterizují předávání části majetku novým výrobkům, které byly v určitém časovém období s jejich pomocí vyprodukovány. Ovlivňují výši vlastních nákladů a umožňují firmám shromáždit peněžní prostředky k nahrazení opotřebovaného dlouhodobého majetku. Odpisy jsou vlastní finanční zdroje firmy; jsou tvorbou finančních zdrojů, jež vznikají v závislosti na životnosti a míře opotřebení majetku. Odpisy vyjadřující opotřebení, patří mezi náklady, »vrací« se však daňovému subjektu v ceně výrobků nebo služeb, a jsou tak používány jako finanční zdroj (jsou proto zvláštní finanční kategorií – jsou nákladem i zdrojem). [12]

V praxi se rozlišují dva druhy odpisů:

- účetní: časové (lineární, degressivní, progresivní) a výkonové,
- daňové: rovnoměrné, zrychlené.

2.1.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy mají vyjadřovat trvalé snižování hodnoty hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku a to pokud možno podle skutečného průběhu opotřebování. Vychází se ze stanovení doby životnosti předmětu, což je období, během kterého se očekává, že podnik bude používat odepisované aktivum, nebo je doba životnosti dána počtem výrobních nebo podobných jednotek, o kterých se předpokládá, že by daným aktivem měly být vyrobeny. Odpisy postupně snižují pořizovací cenu předmětu buď do nuly, nebo do odhadnuté zbytkové ceny, ve které bude předmět vyřazen. Kumulované odpisy se zachycují jako oprávkový, které snižují pořizovací cenu na cenu zůstatkovou. Účetní odpisy se provádí obvykle měsíčně na základě odpisového plánu, který je jednou z interních směrnic upravujících postupy o účtování. [17]

Účetní odpisy se dělí na časové a výkonové. Časové pak mohou být stanoveny jako rovnoměrné, zrychlené nebo zpomalené podle níže uvedených vztahů. Výkonové odpisy se nejčastěji dělí na odpisy podle objemu výkonu a na odpisy podle odpracované doby.

2.1.4.1.1 Časové odpisy

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání.

Z hlediska časových metod je možno využít tři základní varianty účetního odpisování:

- a) rovnoměrné účetní odpisy,
- b) zrychlené účetní odpisy,
- c) zpomalené účetní odpisy.

Rovnoměrné účetní odpisy

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. [26]

K výpočtu ročního odpisu lze využít následující vzorec:

Odpis = vstupní cena / počet let životnosti

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Takové metody odpisů, které umožňují aktivum odepisovat rychleji než lineární metody, tj. při nichž se postupně snižuje částka ročních odpisů, se nazývají zrychlené odpisy. Ačkoliv existuje velké množství metod těchto odpisů, pouze dvě z nich se používají běžně. Jsou označovány jako metoda DDB a metoda SYD. [8]

Metoda DDB (= Double Declining Balance Method)

Tato metoda je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně.

$\% \text{ DDB} = 2 * (100 \% / \text{zbývající počet let životnosti})$

$\text{DDB odpis} = \% \text{ DDB} * \text{zůstatková hodnota}$

Metoda SYD (= Sum of the Years Digits Method)

Metoda je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně. Svůj název dostala od výrazného prvku výpočtu – od součtu (sumy) čísel reprezentujících za sebou jdoucí roky životnosti aktiva.

$\text{SYD odpis} = \text{vstupní cena} * (\text{zbývající počet let životnosti} / \text{suma roků životnosti})$

Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování (standardním příkladem takového majetku je výpočetní technika).

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Progresivní způsob odpisování může obchodní firma zvolit, jestliže potřebuje v prvních letech snížit náklady a naopak později pak snížit dosahovaný hospodářský výsledek (zisk). [18]

$\text{Odpis} = 2 * \text{vstupní cena} * \text{rok odpisování} / \text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)$

2.1.4.1.2 Výkonové odpisy

Účetní odpisování majetku vychází z příslušných kvantitativních ukazatelů daného majetku, určitou nevýhodou je počáteční potíž s odhadem celkového produktu, popř. pracovního času, který bude majetek schopen zastat.

a) Podle objemu výkonu – u některých výrobních zařízení lze dle parametrů udaných výrobcem poměrně přesně určit, kolik výrobků bude schopno vyrobit, pak se nabízí touto celkovou sumou podělit pořizovací cenu a ziskovou odpisovou jednotku poté pravidelně násobit zjištěnou produkcí za určité období, čímž získáme účetní odpis, nejznámější jsou alternativy:

- Podle množství produkce – přichází v úvahu zvláště u dlouhodobého hmotného majetku výrobního charakteru, kde lze objektivně stanovit míru opotřebení, resp. životnost v závislosti na množství produkce.

- Podle vykázaného využití – často je dosti sporné vázat míru odepsanosti přímo na jednotku produkce, naopak jako vhodnější se může jevit obecnější parametr, např. ujeté kilometry, spotřebované kilowatthodiny, obrat daného provozu, zpracované vstupy atd.

b) Podle odpracované doby – u některého majetku je namístě předpoklad, že jeho opotřebení lze nejlépe vyjádřit a popsat pracovním vytížením neboli odpracovanou dobou. [14]

2.1.4.2 Daňové odpisy

U hmotného majetku zákon o daních z příjmů stanoví daňové odpisy, tj. maximální možnou výši odpisů, kterou u jednotlivých druhů majetku může daňový poplatník promítnout do daňového základu, tj. započte se mu jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. [23]

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ukládá poplatníkovi zatřídit dlouhodobý majetek do jedné ze šesti skupin, tím je i jednoznačně určena doba odpisování, jak ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 1: Zatřídění majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování (v letech)
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

2.1.4.2.1 Rovnoměrné odpisování

Jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny uvedené roční odpisové sazby. Výše ročního odpisu se vypočítá jako 1/100 vstupní ceny (popř. zvýšené vstupní ceny po technickém zhodnocení) vynásobená roční procentní odpisovou sazbou a zaokrouhlená na celé Kč nahoru. [18]

Rovnoměrný daňový odpis = (vstupní cena * odpisová sazba) / 100

Tabulka č. 2: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování (v %)

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Sazba v prvním roce odpisování je výrazně nižší než v dalších letech, a proto již není nutné zohledňovat, ve které části roku byl majetek pořízen. Počítá se vždy roční odpis.

2.1.4.2.2 Zrychlené odpisování

Při zrychleném odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty v níže uvedené tabulce.

Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní 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

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

1.rok odpisování:

Odpis = vstupní cena / koeficient pro první rok

další roky odpisování:

Odpis = (vstupní cena – oprávky)* 2 / koeficient pro další roky – počet roků odpisování

Při použití tohoto způsobu odpisování dochází k uplatnění odpisů po dobu odpisování majetku nerovnoměrně. Větší část hodnoty majetku je do nákladů promítnuta v průběhu prvních let odpisování, v dalších letech se výše uplatňovaných odpisů snižuje.

Možnost zvýšeného odpisu v prvním roce

Od roku 2005 zákon o daních z příjmů umožňuje kromě výše uvedeného standardního postupu při výpočtu odpisů zvýšit odpis v prvním roce u vybraných druhů majetku o 10% (resp. 15%, 20%) vstupní ceny. V případě, že si firma zvolí tuto variantu, v dalších letech se částky odpisů oproti standardnímu postupu naopak sníží. V konečném důsledku tak bude odepsáno maximálně 100% vstupní ceny. [22]

Tato možnost se týká jak rovnoměrného, tak zrychleného odpisování u dlouhodobého hmotného majetku zatříděného v odpisových skupinách 1 až 3, pokud je poplatník jeho prvním vlastníkem (zákon o daních z příjmů uvádí v rámci těchto odpisových skupin i některé druhy majetku, u kterého tento postup uplatnit nelze – např. u osobních automobilů).

Tabulka č. 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

2.1.4.3 Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy

Cílem každého podnikatele je, aby o vynaložené náklady mohl co nejdříve snížit daňový základ. Daňové orgány stanoví hranice a limity, které je nutné respektovat. Stanovení účetních odpisů vychází z rozhodnutí podniku, slouží k reálnému zobrazení skutečnosti, má poskytnout vedení firmy důležité informace o nákladech. Pro účely daňové je nutné počítat se závazně stanovenou výší daňových odpisů. [23]

Účetní odpisy, zahrnované do nákladů, stanoví podnik na základě odpisového plánu a ovlivňují vykazovaný hospodářský výsledek. Daňové odpisy vymezují daňové zákony a slouží pro stanovení základu daně ze zisku. [25]

2.1.5 Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Vyřazení hmotného a nehmotného investičního majetku se děje v zásadě následujícími způsoby: [16]

- a) likvidací
 - dobrovolnou po skončení doby odpisování (užívání),
 - dobrovolnou před skončením doby odpisování,
 - v důsledku škod,
 - v důsledku mank,
- b) prodejem,
- c) darováním,
- d) vkladem do základního kapitálu jiného subjektu,
- e) bezúplatným převodem podle právních předpisů,
- f) přeřazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele.

Při účtování vyřazení dlouhodobého majetku je z hlediska účetnictví zapotřebí zachytit snížení stavu dané majetkové složky v ocenění vstupní cenou a současně ji porovnat s dosud vytvořenými oprávkami. Pokud nebyl vyřazovaný majetek zcela odepsán, je zapotřebí vyúčtovat jeho zůstatkovou cenu (popř. vstupní cenu u neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku) podle příčiny na vrub účtu: [3]

541 – Zůstatková cena prodaného hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku v případě prodeje,

551 – Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku v případě likvidace pro nepotřebnost,

549 – Manka a škody v případě manka a škody,

543 – Dary v případě darování,

491 – Účet individuálního podnikatele v případě přeražení z podnikání,

367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů při nepeněžitým vkladu do obchodní společnosti či družstva.

Při vyřazování plně odepsaného majetku je zůstatek na účtě oprávek ve výši vstupní ceny a vyřazení se provede zápisem ze strany Dal příslušného majetkového účtu souvztažně se stranou Má dáti příslušného účtu oprávek. [11]

2.2 Dlouhodobý majetek podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví

2.2.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Cílem standardu je vymezit pojmy pozemky, budovy a zařízení, stanovit podmínky pro jejich uznání v účetnictví podniku, vymezit způsoby jejich ocenění a v neposlední řadě též stanovit postupy účetního zachycení jejich postupného opotřebovávání. [5]

Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti.

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům; a

- dle očekávání budou využívána během více než jednoho období.

Podmínkou vykázání těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek – což vyžaduje, aby byla na podnik přenesena všechna rizika i prospěch z těchto aktiv. Zároveň musí být možno pořizovací náklady spolehlivě měřit – aktiva musí být spolehlivě ocenitelná. Podmínky vykázání navazují na obecnou definici aktiva uvedenou v Koncepčním rámci. [4]

2.2.1.1 Vymezení pozemků, budov a zařízení

Pokud chceme vymežit, který majetek je předmětem IAS 16, je vhodné tuto oblast vymežit tzv. negativně, tj. uvést, na jaký majetek se IAS 16 nevztahuje:

- na dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji. Tuto problematiku řeší IFRS 5 Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti;
- na dlouhodobý hmotný majetek, který má charakter investic do nemovitostí. Jedná se např. o budovy určené k pronájmu či pozemky držené za účelem zhodnocení kapitálu. Tuto problematiku řeší IAS 40 Investice do nemovitostí;
- na biologická aktiva, která řeší IAS 41 Zemědělství;
- na majetek, který je výsledkem průzkumu nerostných zdrojů (např. ropné vrty a podobně), který řeší IFRS 6 Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů;
- na vlastní zásoby nerostných zdrojů. [10]

2.2.1.2 Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání

Účetní jednotka rozhoduje o tom, které položky (samostatná aktiva) bude v rámci jednotlivých skupin aktiv (tj. v rámci pozemků, budov, zařízení) sledovat odděleně s přihlédnutím k charakteru podnikatelské činnosti, způsobu využívání jednotlivých aktiv, době použitelnosti jednotlivých položek, zásadě významnosti apod.

Agregovat lze položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné. Takové položky jsou sledovány a odpisovány jako celek, jednotlivé součásti

tohoto celku jsou v případě potřeby (např. při likvidaci, prodeji apod.) oceněny průměrnou cenou.

Účetní jednotka má povinnost desagregace aktiva na více součástí (tzv. komponentní přístup), pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti. Součásti s rozdílnou použitelností se dle standardu sledují a odpisují odděleně.

V této souvislosti je také nutno zmínit účetní řešení problematiky „významných kontrol“. U některých aktiv je nutno pravidelně provádět významné kontroly (generální opravy), které nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí. Náklady vynaložené na významné kontroly jsou dle standardu klasifikovány jako samostatné aktivum (náklady příštích období) a odpisovány po dobu do předpokládané další kontroly.

Náhradí díly jsou součástí budov, pozemků a zařízení (resp. vykazovaných dlouhodobých hmotných aktiv) jestliže podnik očekává, že je bude užívat po dobu delší než jeden rok. Takové náhradní díly budou velice pravděpodobně zároveň představovat jednotlivé součásti (komponenty), na které byly jednotlivé funkční celky (např. stroje) dekomponovány (viz výše). Vykázání významných náhradních dílů jako součástí dlouhodobého hmotného majetku je v souladu s principem odděleného vykázání aktiv dlouhodobých a krátkodobých, který požaduje IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Ostatní náhradní díly se stávají součástí zásob. [4]

2.2.1.3 Výchozí ocenění

Mezinárodní účetní standardy IAS vycházejí z toho, že dlouhodobý majetek by měl být v účetnictví vykázán zásadně v pořizovacích nákladech. Povolují však i alternativní řešení a to přecenění dlouhodobého majetku na jeho reálnou hodnotu. [1]

Pořizovací cena: částka zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota jiných protihodnot souvisejících s pořízením aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Reálná hodnota: částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek. [10]

Při pořízení je aktivum oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Součástí pořizovací ceny aktiv je jeho nákupní cena, včetně cla a nerefundovatelných daní (po odečtu obchodních a množstevních slev), a další přímo přiřaditelné náklady, jako například:

- mzdové a osobní náklady, které se přímo vztahují k výstavbě nebo pořízení pozemků, budov a zařízení;
- náklady na přípravu místa;
- náklady na dodání a manipulaci;
- náklady na instalaci a montáž;
- platby specializovaným odborníkům (např. architektům a inženýrům).

Do pořizovací ceny ale nepatří:

- náklady na otevření nového provozu;
- náklady na uvedení nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu);
- správní náklady;
- náklady na přemístění provozu.

Aktiva vytvořená vlastní činností

Pořizovací cena (vlastní náklady) je stanovena stejným způsobem jako u nakoupených aktiv. V případě, že podnik tato aktiva současně vyrábí a prodává, jsou vlastní náklady stanoveny v souladu s IAS 2 Zásoby. Standard vylučuje, aby pořizovací ceny obsahovala nerealizovaný (interní) zisk podniku.

Odložené platby

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací ceny aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán

jako úrokový náklad po dobu splatnosti závazku na poměrné bázi, pokud není zahrnut do pořizovací ceny aktiva v souladu s IAS 23 Výpůjční náklady. [21]

Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu

U některých aktiv je již v okamžiku jejich pořízení zřejmé, že na konci doby jejich využitelnosti bude nutné vynaložit prostředky na odstranění nebo likvidaci aktiva (např. uložení jaderného odpadu). Vzhledem k tomu, že pořízením aktiva podniku vznikl závazek, je nutné začít tento závazek, v tomto případě rezervu, vykazovat. Rezervy se obvykle vytvářejí na vrub nákladů, to by ale v tomto případě narušilo zásadu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Aktivum bude přinášet užitky po několik následujících let a po tu dobu by měly být vykazovány i související náklady. Proto standard určuje, aby tato rezerva vstoupila do pořizovací ceny aktiva, a do nákladů se promítne prostřednictvím odpisů.

Směna aktiv

Další způsob pořízení pozemků, budov a zařízení je směnou za aktivum peněžní či nepeněžní povahy. Takto získaná položka je oceněna reálnou hodnotou poskytnutého aktiva s výjimkou případů, kdy: směnná transakce nemá komerční povahu; nebo nelze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu získaného nebo poskytnutého aktiva. Transakce má komerční povahu v případech, kdy peněžní toky vyvolané získaným aktivem se liší od peněžních toků, které byly charakteristické pro poskytnuté aktivum. Získané aktivum také může být oceněno svou reálnou hodnotou, pokud je tato průkaznější než reálná hodnota aktiva poskytnutého. Nelze-li stanovit hodnotu žádného z těchto aktiv, je získané aktivum oceněno účetní hodnotou poskytnutého aktiva.

Vazby na ostatní standardy

Položka pozemků, budov a zařízení, pořízená formou finančního leasingu, podléhá při prvotním vykázání pravidlům standardu IAS 17 Leasingy.

Účetní hodnota aktiva může být snížena o přijaté státní dotace v souladu s IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

Aktiva, která se podnik rozhodl prodat, se vykazují podle standardu IFRS 5 Aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.

Do pořizovací ceny způsobilých aktiv vstupují i výpůjční náklady podle standardu IAS 23 Výpůjční náklady.

Součástí pořizovací ceny nebo účetní hodnoty nefinančního aktiva mohou také být zisky nebo ztráty související se zajištěním očekávané transakce – nákupu tohoto aktiva. Společnost se může například zajistit proti změně měnového kurzu při nákupu hmotného majetku v cizí měně. Do doby nákupu majetku jsou zisky nebo ztráty vyplývající z tohoto zajištění účtovány v rámci kapitálu společnosti a v okamžiku uskutečnění nákupu jsou přeúčtovány. [19]

Aktivace úroků

Úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení aktiv jsou zachyceny do nákladů výsledku (nákladů běžného období), pokud jsou splněny podmínky v IAS 23 – Výpůjční náklady, tedy v případě že se jedná o tzv. způsobilé aktivum je nutno úroky aktivovat. Způsobilé aktivum je definováno jako aktivum, které nezbytně vyžaduje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo pro prodej. [4]

2.2.1.4 Ocenění v průběhu držení aktiva

Technické zhodnocení

Výdaje na opravy, udržování i technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou označovány jako tzv. následné výdaje. Tyto výdaje jsou aktivovány (zvyšují hodnotu aktiva), pokud zvýší užitečnost aktiva. Technické zhodnocení budovy prodlouží její životnost či kapacitu; vylepšení stroje povede ke zlepšení kvality produkce, snížení nákladů, zvýšení kapacity či výkonu apod.

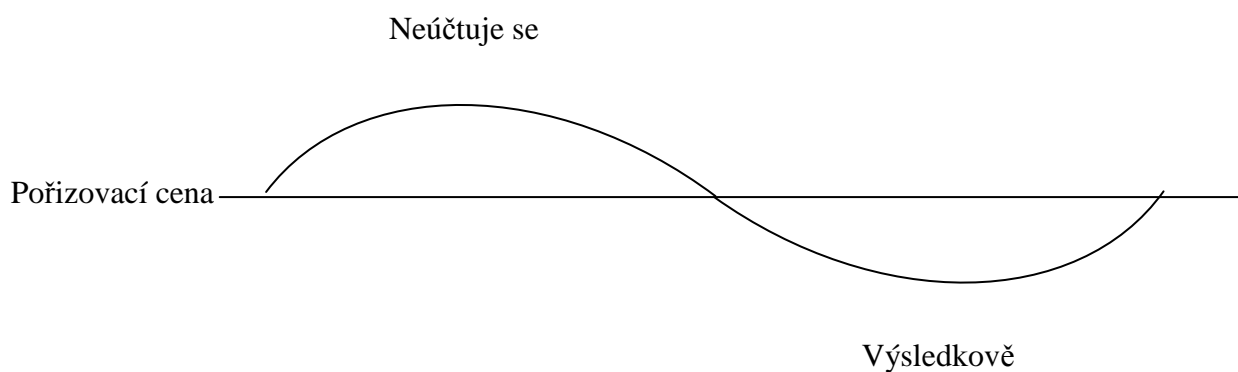
Naopak výdaje na opravy a pravidelnou údržbu, které nepřinášejí technické zhodnocení, jsou uznány jako náklad a vykázány ve výsledovce. Náklady na údržbu je třeba odlišit od významných kontrol. [4]

Aktiva mohou být dle IAS 16 oceněna v průběhu držení – k rozvahovému dni – na základě modelu pořizovací ceny – tedy historickou cenou, nebo na základě modelu přecenění na fair value.

Model lze graficky znázornit takto:

Pořizovací cena (cost model)

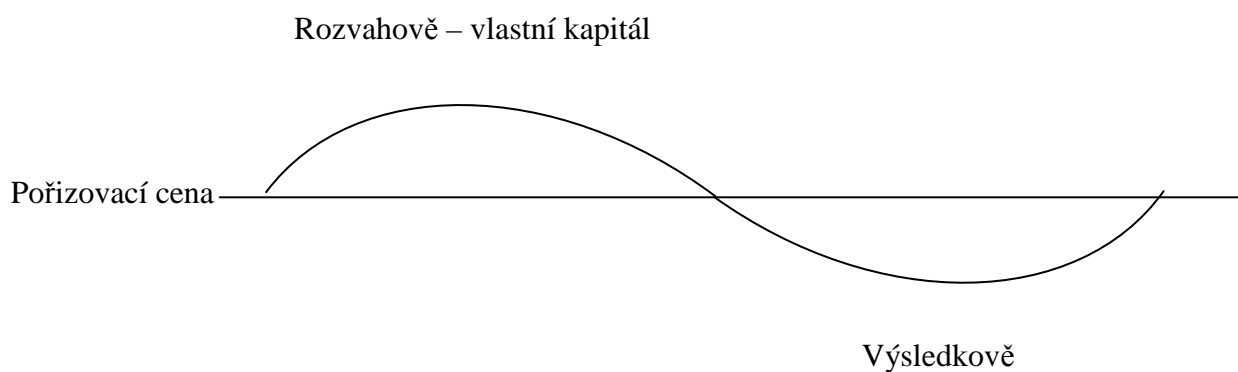
V tomto modelu jsou položky pozemků, budov a zařízení vedeny v pořizovacích cenách snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.



Zdroj: Krupová, 2009

Přecenění na fair value (revaluation model)

Model lze graficky znázornit takto:



Zdroj: Krupová, 2009

Pokud lze fair value pozemků, budov a zařízení spolehlivě určit, mohou být tyto položky v rámci modelu přecenění oceněny ve fair value k datu přecenění, snížené o následné oprávký a následné ztráty ze snížení hodnoty. Přeceňování musí být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěné, že se účetní hodnota významně neodlišuje od hodnoty, která by byla určena použitím fair value k datu rozvahy. Pokud by k takové situaci došlo, je nutné nové přecenění.

Revaluation model tedy povoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Pokud společnost přeceňuje určitý majetek, musí přecenit nejen jednotlivý majetek, ale též celou třídu, ke které majetek patří.

Jako příklad uvádí IAS 16 tyto třídy majetku:

- a) pozemky,
- b) pozemky a budovy,
- c) stroje,
- d) lodě,
- e) letadla,
- f) motorové dopravní prostředky,
- g) nábytek a příslušenství,
- h) kancelářské zařízení.

Přecenění **směrem nahoru** (zvýšení účetní hodnoty aktiva) se podle IAS 16 účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka „přírůstku z přecenění“. Změny v tomto fondu, k nimž dojde za příslušné účetní období, jsou součástí ostatního úplného výsledku a je nutno je zveřejnit ve výkazu o úplném výsledku.

Rozdíl vyplývající z přecenění se však vykáže jako výnos za předpokladu, že je předem (dříve) účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů.

Přírůstek z přecenění se v rozvaze váže ke konkrétnímu aktivu. Následně se s ním zachází ta, že je buď celý zúčtován proti nerozděleným ziskům v okamžiku vyřazení aktiva, nebo je zúčtován postupně v částce, která je tvořena rozdílem mezi odpisy založenými na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy založenými na původní hodnotě aktiva. Toto zúčtování je čistě rozvahovou operací, neprovádí se přes výsledovku. Další možnou situací, kdy se účtuje proti přírůstku z přecenění, je snížení účetní hodnoty aktiva, které vyplývá z přecenění.

V případě **snížení** účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty plynoucí z přecenění je však účtováno přímo proti vlastnímu kapitálu (přírůstku z přecenění) do výše, v jaké toto snížení nepřevýší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu a téhož aktiva.

Protože přecenění podle tohoto oceňovacího modelu obvykle není daňově účinné, vzniká z něj odložená daň. Podle IAS 12 Daň z příjmu se odložená daň, která vzniká jako důsledek výsledkové operace, účtuje výsledkově, a odložená daň, která vzniká v důsledku přecenění do fondu ve vlastním kapitálu, se účtuje rovněž proti tomuto fondu. [10]

2.2.1.5 Odpisy

Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv.

Účetní jednotka začíná aktivum odpisovat v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Odpisování je zastaveno v okamžiku, kdy je pozbyto (prodáno, zlikvidováno), nebo v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Odpisování nelze tedy přerušit z důvodu, že aktivum není například dočasně využíváno.

Pro účely odpisování je nutno desagregovat aktivum na části, které mají různou dobu použitelnosti (pokud je jejich hodnota významná) a tyto části odpisovat odděleně.

Pozemky se obvykle neodpisují, protože většinou nelze stanovit dobu jejich použitelnosti vzhledem k tomu, že užíváním většinou neztrácejí hodnotu. Po úpravách

standardu v roce 2004 je však již brána v úvahu i varianta, že i u pozemku, lze při určitém způsobu využívání stanovit dobu použitelnosti. V tomto případě by byl pozemek odpisován. Odpis části pořizovací ceny pozemku by přicházel v úvahu, pokud by pořizovací náklady na pořízení pozemku zahrnovaly i náklady na úpravy pozemku (vyklizení místa, odstranění a obnovu části půdního fondu apod.); tato část hodnoty pozemku by byla odepsána do nákladů v obdobích, kdy vynaložené náklady na obnovu pozemku budou přinášet výnosy. [4]

V praxi jsou nejvíce používány následující metody odpisování:

1. Výkonová (resp. produkční) metoda, založená na výkonu odpisovaného aktiva.
2. Rovnoměrná metoda.
3. Zrychlené (klesající, degresivní) metody, reprezentované nejčastěji:
 - a) metodou DDB,
 - b) metodou SYD.
4. Speciální odpisové metody:
 - a) skupinové (nikoli individuální) odpisování aktiv,
 - b) hybridní metody, kombinující u daného aktiva časové a výkonové hledisko.

Aby bylo možné odhadnout výši odpisů, je potřeba znát obvykle tři veličiny:

1. pořizovací náklady/ výdaje odpisovaného majetku (popř. ocenění, které je ve specifických případech nahrazuje),
2. zbytkovou hodnotu, která je odhadem částky, jež se z aktiva při jeho vyřazení získá (ve formě zbylých součástí, materiálu, šrotu apod.),
3. předpokládanou dobu použitelnosti (při časových odpisech), tj. dobu, po niž se bude aktivum v podniku používat, resp. (při výkonových odpisech) odhad výkonnosti aktiva, vyjádřené předpokládaným množstvím produkce nebo obdobných jednotek, které se pomocí daného aktiva získají (vyrobí). [9]

Při stanovení předpokládané délky použitelnosti je třeba brát v úvahu faktory ovlivňující dobu použitelnosti aktiva:

- fyzické opotřebení, které závisí na kvalitě a způsobu použití aktiva, intenzitě jeho využívání, politice oprav a udržování apod.;
- morální zastarávání aktiva;
Morální zastarávání aktiva je odhadováno na základě dostupných informací o očekávaném vývoji technického pokroku v daném oboru, který způsobuje, že:
 - a) další využívání aktiva se bude stávat neekonomickým (jsou k dispozici kvalitnější aktiva, která umožňují rychlejší, levnější či kvalitnější produkci);
 - b) poptávka po produkci, která je vyráběna prostřednictvím tohoto aktiva, bude klesat.
- Je třeba vzít rovněž v úvahu další faktory, které omezí dobu používání aktiva, například důsledky již platného, nebo očekávaného zákona, který omezuje používání aktiva z ekologických důvodů.

2.2.1.6 Snížení hodnoty

Pozemky, budovy a zařízení je třeba na konci každého účetního období testovat na snížení hodnoty dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva. Může se stát, že poškození a následná ztráta hodnoty dlouhodobého aktiva je způsobena třetí stranou a podniku vznikne nárok na kompenzaci tohoto poškození. Přijaté nebo nárokované kompenzace jsou zachyceny výsledkově a informace o přijaté náhradě se zveřejní. [4]

IAS 36 také uvádí možné indikátory, které obecně mohou vést k účtování ztráty ze snížení hodnoty aktiv (nejen pozemků, budov a zařízení):

- větší snížení tržní ceny určitého aktiva nebo skupiny aktiv (peněžitorné jednotky), než se původně očekávalo (odhadovalo) jako důsledek plynutí času nebo užívání aktiva,
- podstatné změny v technologickém, tržním, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém společnost operuje nebo změny na specifickém trhu, ke kterému dané aktivum patří (k těmto změnám buď již došlo, nebo se očekávají v blízké budoucnosti),

- zvýšení tržní úrokové míry nebo jiné tržně orientované míry výnosnosti investic, kdy toto zvýšení pravděpodobně ovlivní určení hodnoty z užití aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku,
- účetní hodnota čistých aktiv společnosti je vyšší než její tržní kapitalizace,
- existuje konkrétní důkaz o zastarání nebo fyzickém poškození aktiva nebo skupiny aktiv,
- nastaly nebo v blízké budoucnosti nastanou podstatné změny ve společnosti a její činnosti, například k rozhodnutí o ukončování některé činnosti nebo restrukturalizaci, a z těchto důvodů došlo nebo dojde ke změně způsobu nebo rozsahu užívání aktiva nebo skupiny aktiv,
- operativní evidence společnosti naznačuje, že výkonnost aktiva nebo skupiny aktiv je nebo bude horší, než se původně čekalo. [10]

2.2.1.7 Odúčtování

Účetní hodnota dlouhodobého aktiva, které je předmětem úpravy tohoto standardu, je odúčtována v případě pozbytí (prodej, zlikvidování) aktiva nebo v případě, že od dalšího užívání aktiva není možno očekávat žádný užitek. Celkový výsledek z pozbytí aktiva musí být vykazován jako gain (zisk, přínos) či loss (ztráta, újma) a ovlivní hospodářský výsledek.

Zařazení zisku z prodeje do kategorie přínosů a nikoliv výnosů v užším slova smyslu (revenue) signalizuje uživateli, že se jedná o výsledek, který souvisí s aktivitou či skutečností, která se netýká běžně, pravidelně se opakujících činností.

Pokud je aktivum vyřazeno z používání a určeno pro další prodej, ocení se ve výši odhadnutého výnosu z prodeje a dále se již neodpisuje. [4]

2.2.1.8 Zveřejňování

Pro všechny třídy aktiv podnik zveřejní:

- základní způsoby oceňování;
- použité odpisové metody;
- životnost nebo použité odpisové sazby;

- hrubou účetní hodnotu a akumulované odpisy (včetně akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty) na počátku a konci období;
- sesouhlasení zůstatků (obvykle formou tabulky – viz níže) vykázané účetní hodnoty na počátku a na konci období ukazující:
 - přírůstky;
 - úbytky;
 - pořízení v rámci podnikových kombinací;
 - zvýšení nebo snížení v důsledku přecenění;
 - ztráta ze snížení hodnoty;
 - odpisy;
 - ostatní pohyby. [19]

2.2.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Problematikou identifikace, oceňování a prezentace investic do nemovitostí a souvisejících požadavků na zveřejňování této oblasti se zabývá IAS 40 Investice do nemovitostí. Jedná se o investice do aktiv, která společnost sama nevyužívá, proto je nutno tyto investice odlišovat od majetku užívaného vlastníkem, který je upraven IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Investice do nemovitostí bývají proto někdy nazývány “pasivní investice”, aby se odlišily od ostatního, aktivně využívaného majetku. [10]

2.2.2.1 Vymezení investic do nemovitostí

Investice do nemovitostí jsou standardem definované jako: “...nemovitosti (pozemky nebo stavby – popřípadě jejich části) držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, spíše než používané pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, popřípadě pro administrativní účely nebo pro prodej.” [4]

IAS 40 přímo ve svém textu uvádí příklady investic do nemovitostí: [10]

- pozemek držený spíše pro kapitálové zhodnocení než z důvodu prodeje v krátké době,
- pozemek držený pro v současné době neurčené budoucí použití. Pokud společnost neurčila, zda použije pozemek jako pozemek užívaný vlastníkem nebo pro krátkodobý prodej, posuzuje se pozemek jako držený pro kapitálové zhodnocení.
- budova vlastněná vykazující společností (nebo držená v rámci finančního leasingu) a pronajímaná v rámci operativního leasingu,
- budova, která je prázdná, ale je držená za účelem operativního pronájmu,
- majetek, který je stavěn nebo vyvíjen proto, aby se z něj v budoucnu stala investice do nemovitosti.

Investice do nemovitostí držené podnikem jsou rozpoznány a vykazovány, pokud v budoucnu přinesou podniku pravděpodobně užitek a pokud jsou spolehlivě ocenitelné.

Předmětem standardu nejsou nemovitosti držené pro výrobu, dodávky výrobků, zboží a služeb nebo pro administrativní účely. Tyto nemovitosti jsou označovány jako vlastníkem užívané nemovitosti a jsou upraveny IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Standard není rovněž aplikován na biologická aktiva (viz IAS 41), na těžební práva a zásoby nerostných surovin (upraveno v IFRS 6). V oblasti leasingů neupravuje standard IAS 40 otázky, kterými se zabývá IAS 17 – Leasingy.

Pozemky jsou považovány za investice do nemovitostí v případě, že jsou pořizovány za účelem kapitálového zhodnocení či k operativnímu pronájmu, ale i v případě, že účetní jednotka dosud nerozhodla, za jakým účelem bude pozemek držet.

Za investici do nemovitostí je považována **budova** vlastněná vykazujícím podnikem a dále pronajatá prostřednictvím operativního leasingu, nebo budova dosud neobsazená, ale k pronajmutí v rámci operativního leasingu určená.

Částečné užívání nemovitosti vlastníkem

Standard upravuje i možnost, že část nemovitosti je využívána vlastníkem a část je držena za účelem pronájmu nebo kapitálového zhodnocení. Pokud mohou být součástí nemovitosti prodány nebo pronajaty v rámci finančního leasingu odděleně, účetní jednotka vykazuje tyto části odděleně. Vlastníkem užívaná část nemovitosti se sleduje v souladu IAS 16, část držená jako investice do nemovitostí jako IAS 40. Pokud oddělení není možné, lze nemovitost zařadit mezi investice do nemovitostí dle IAS 40 pouze tehdy, pokud je vlastnický využívání část nemovitosti zanedbatelná.

Poskytování doplňkových služeb pronajímatelem

Pokud podnik poskytuje nájemníkům v pronajaté nemovitosti doplňkové služby, lze pronajatou nemovitost zahrnout mezi investice jen v případě, že doplňkové služby představují nevýznamnou součást celkové hodnoty smlouvy o operativním nájmu.

Nemovitosti držené za účelem příjmu nájemného mohou být podnikem:

- vlastněné,
- pronajaté na finanční leasing,
- pronajaté na operativní leasing.

Nemovitosti pronajaté formou finančního leasingu jsou ke dni poskytnutí práva k používání nemovitosti nájemci odúčtovány z aktiv pronajímatele a nadále je evidována dlouhodobá pohledávka z finančního leasingu vůči nájemci. Nemovitost je od okamžiku převodu práva k používání na nájemce vykazována v rámci aktiv nájemce.

V případě operativního nájmu zůstává nemovitost v souladu s IAS 17 evidována v aktivech pronajímatele (v rámci investic do nemovitostí) a nájemce účtuje pouze o platbách nájemného.

IAS 40 umožňuje z výše zmíněných důvodů nájemci zvážit případ od případu, zda by nebylo vhodné nemovitosti najaté formou operativního leasingu zejména za účelem

poskytování nájmu dalším subjektům vykázat v aktivech a zároveň zachytit dlouhodobý závazek v pasivech. Tato možnost je ovšem spojena s následujícími podmínkami:

- nájemce musí užívat pro ocenění všech svých investic do nemovitostí model fair value,
- najatý majetek je vykázán v aktivech nájemce (označen jako účast na nemovitosti) souběžně s dlouhodobým závazkem v pasivech, jako by se jednalo o finanční leasing (oceněný na bázi nižší ze dvou hodnot: z fair valu nemovitosti a ze současné hodnoty minimálních leasingových plateb). [4]

2.2.2.2 Ocenování při pořízení

Nákup

Při pořízení nemovitosti nákupem se pořizovací náklady skládají z kupní ceny nemovitosti a veškerých vedlejších pořizovacích nákladů (nemovitost je oceněna pořizovací cenou). V případě odložené platby je vzniklý závazek diskontován a investice do nemovitosti je oceněna částkou, která by byla zaplacená při hotovostní platbě (rozdíl mezi budoucí platbou a současnou hodnotou představuje úrok).

Vlastní režie

Pokud je nemovitost pořízena ve vlastní režii, je investice oceněna vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti k datu dokončení. Do tohoto okamžiku je investice sledována a oceňována dle IAS 16.

Leasing

Investice do nemovitostí držená z titulu leasingu je oceněna v souladu s IAS 17 – Leasingy, který vyžaduje porovnání fair value nemovitosti a minimální hodnoty leasingových plateb a volbou nižší z těchto hodnot.

Převod

Pokud účetní jednotka používá pro následné ocenění investic do nemovitostí model ocenění ve fair value, je nutno aktiva přecenit ke dni převodu na fair value. Den převodu nastává ke dni, kdy je splněna standardem stanovená podmínka převodu. Rozdíl mezi dosavadní účetní hodnotou a fair value, tedy novým oceněním ke dni převodu, je nutno zaúčtovat v souladu s požadavky standardu v závislosti na charakteru (podmínkách) převodu. [4]

Směna aktiv

Investice do nemovitostí může být získána směnou za aktivum peněžní či nepeněžní povahy. Získaná položka je oceněna reálnou hodnotou poskytnutého aktiva s výjimkou případů, kdy: směnná transakce nemá komerční povahu, nebo nelze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu získaného nebo poskytnutého aktiva.

Transakce má komerční povahu v případech, kdy peněžní toky vyvolané získaným aktivem se liší od peněžních toků, které byly charakteristické pro poskytnuté aktivum. Získané aktivum také může být oceněno reálnou hodnotou získaného aktiva, pokud je tato průkaznější než reálná hodnota aktiva poskytnutého. Nelze-li stanovit reálnou hodnotu žádného z těchto aktiv, je získané aktivum oceněno účetní hodnotou poskytnutého aktiva. [21]

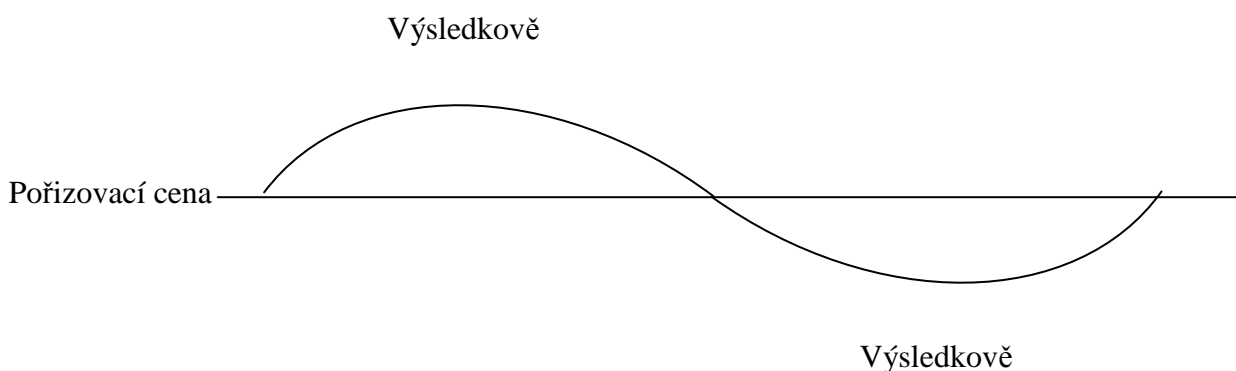
2.2.2.3 Modely pro následné ocenění investic do nemovitostí

Podnik si vybere buď model reálné hodnoty, nebo model pořizovací ceny. Pokud se následně rozhodne pro změnu modelu oceňování investice do nemovitostí, musí postupovat v souladu s IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Podle tohoto standardu podnik změní svá účetní pravidla v okamžiku, kdy nová pravidla věrněji zobrazí skutečnost. To znamená, že by podnik neměl přejít z modelu reálné hodnoty na model pořizovací ceny. [21]

Model ocenění fair value (reálné hodnoty)

Pokud společnost zvolí tento model, musí přeceňovat vždy k datu rozvahy všechny investice do nemovitostí na fair value. Pokud je nárok na užívání držený nájemcem v rámci operativního leasingu klasifikován jako investice do nemovitosti, musí se povinně oceňovat modelem fair valu.

Model fair value lze graficky znázornit takto:



Zdroj: Krupová, 2009

Rozdíl z přecenění se účtuje výsledkově. Pokud společnost začne tento model používat, musí jej používat po celou dobu existence investice do nemovitostí ve společnosti.

Východiskem ke stanovení fair value investice do nemovitosti je obvykle její tržní cena. Transakční náklady nejsou při stanovení fair value odečítány. Zisky a ztráty z přecenění jsou zahrnovány do výsledku hospodaření v období, kdy k nim došlo.

Investice do nemovitostí oceňované ve fair value se neodpisují. Změny ve fair value odrážejí případně snížení i naopak zvýšení hodnoty investice a odpisování tedy v tomto případě nemá smysl.

Z celého znění standardu je jasně patrná preference ocenění ve fair value, která má v případě investic do nemovitostí vyšší vypovídací schopnost.

Stanovení fair value

Fair value investice do nemovitosti musí vyjadřovat aktuální stav trhu k rozvahovému dni, nesmí tedy odrážet budoucí očekávání, ani vycházet z tržních cen, které již nejsou aktuální. Při stanovení fair value poskytují dle standardu za normálních okolností nejprůkaznější informace **ceny na aktivním trhu** s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. Podnik musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě nebo stavu nemovitosti.

Pokud nejsou k dispozici běžné ceny aktivního trhu, podnik použije alternativních metod určení fair value, kdy lze vyjít z:

- běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílně povahy, rozdílného stavu nebo nemovitostí umístěných v rozdílně lokalitě, které jsou upraveny tak, aby byly zohledněny odlišnosti;
- předcházející ceny již neaktivního trhu s úpravou zohledňující veškeré změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny;
- ocenění investice současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků.

Velký rozptyl vypočtených hodnot by mohl indikovat, že fair value není spolehlivě měřitelná. K problémům s měřitelností fair value může dle standardu dojít pouze ve výjimečných případech zejména v počátečním období, kdy byla investice nakoupena, dokončena či poprvé zařazena mezi investice do nemovitostí.

Fair value není spolehlivě měřitelná pouze tehdy, pokud jsou srovnatelné tržní transakce málo frekventované a alternativní výpočty fair value nejsou možné. V takových případech použije podnik ocenění dané investice do nemovitosti pořizovacích nákladů (pořizovací ceny) v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Všechny ostatní své investice do nemovitostí oceňuje nadále ve fair value.

Model oceňování pořizovacími náklady

Po počátečním zachycení podnik, který si zvolil model oceňování pořizovacími náklady, oceňuje veškeré své investice do nemovitostí na úrovni pořizovacích nákladů. Investice jsou odpisovány a vykazovány po odpočtu veškerých opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty (zjištěných v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv).

2.2.2.4 Převody

V praxi nastanou situace, kdy daná nemovitost začne nebo přestane splňovat definici investice do nemovitostí. Změna v klasifikaci nemovitosti by měla být provedena pouze tehdy, kdy dojde ke změně v používání dané nemovitosti a tato změna je podložena například:

- zahájením využívání nemovitosti vlastníkem;
- zahájením přestavby nebo rekonstrukce s úmyslem prodeje dané nemovitosti;
- ukončení využívání nemovitosti vlastníkem;
- zahájení operativního leasingu, kdy se nájemcem stane třetí strana; nebo
- dokončením rekonstrukce nebo výstavby.

Investice do nemovitostí → vlastníkem užívaná nemovitost

IAS 16 vyžaduje, aby položky pozemků, budov a zařízení, byly nejprve oceněny pořizovací cenou. Použil-li podnik model reálné hodnoty, je reálná hodnota nemovitosti k datu převodu považována za její pořizovací cenu.

Investice do nemovitostí → zásoby

Podnik převede nemovitost do zásob pouze v tom případě, že před jejím prodejem zahájí přestavbu nebo rekonstrukci dané nemovitosti. Pokud má být nemovitost prodána ve stávajícím stavu, k žádnému přesunu nedochází.

IAS 2 Zásoby vyžaduje ocenění zásob v nižší z pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty. Použil-li podnik model reálné hodnoty, je reálná hodnota k datu převodu považována za pořizovací cenu.

Vlastníkem užívaná nemovitost → investice do nemovitostí

Používá-li podnik model reálné hodnoty, je daná nemovitost až do data převodu uznána v souladu s IAS 16. V případě následného přecenění nemovitosti:

- snížení účetní hodnoty aktiva je uznáno jako náklad, pokud nebyla nemovitost v minulosti přeceněna (v tom případě by byl nejprve snížen fond z přecenění)
- zvýšení účetní hodnoty je uznáno jako výnos do výše, ve které byla v minulosti uznána ztráta ze snížení hodnoty (za použití pravidel IAS 36 Snížení hodnoty aktiv pro odúčtování ztráty ze snížení hodnoty u odpisovaných aktiv)
- zbývající část zvýšení hodnoty je uznána jako přecenění ve vlastním kapitálu. Při odúčtování nemovitosti je související fond z přecenění převeden do nerozděleného zisku a neovlivní tedy výsledek hospodaření podniku za dané období.

Zásoby investice do nemovitostí

Rozdíl mezi reálnou hodnotou nemovitosti a zůstatkovou účetní hodnotou zásoby je uznán ve výsledovce daného účetního období.

Investice do nemovitostí → dlouhodobá aktiva držena k prodeji

Podnik převede nemovitost do kategorie Dlouhodobá aktiva držena k prodeji v souladu s pravidly IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončení činnosti, tedy pokud je nemovitost připravena k prodeji v současném stavu, a prodej je vysoce pravděpodobný.

Aktivum je při převodu oceněno v nižší zůstatkové účetní hodnoty a reálné hodnoty mínus náklady související s prodejem). [21]

2.2.2.5 Odúčtování

Investice do nemovitosti má být vyjmuta z rozvahy, pokud je prodána, pronajata formou finančního leasingu nebo pokud trvale není využívána a z jejího vyřazení se neočekává žádný ekonomický užitek.

Zisky a ztráty z vyřazení investice do nemovitosti se určí jako rozdíly mezi čistými výtěžky (tržbami) z prodeje a účetní hodnotu aktiva a účtují se jako výnos nebo náklad ve výsledovce. [10]

2.2.2.6 Zveřejnění

Standard IAS 40 požaduje zveřejnění následujících informací:

- použitý oceňovací model
- při modelu přecenění
 - rozpis hodnot investic do nemovitostí vedených v účetnictví na začátku a konci období obsahující
 - přírůstky investic,
 - vyřazení,
 - čisté zisky či ztráty ze změn reálné hodnoty,
 - čisté kurzové rozdíly při přepočtu účetní závěrky do jiné měny,
 - převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí a jiné změny
 - v případě nemožnosti ocenění investice v reálné hodnotě
 - popis investice do nemovitosti,
 - vysvětlení nemožnosti spolehlivého ocenění v reálné hodnotě,
 - rozmezí, v rámci něhož pravděpodobně reálná hodnota leží,

- vyřazení investic do nemovitostí nevedených v reálných hodnotách
 - o informace o vyřazení nemovitosti nevedené v reálné hodnotě,
 - o účetní hodnotu investice do nemovitosti k datu prodeje
 - o částku vykázaného zisku či ztráty
- při modelu pořizovacích nákladů
 - použitá metoda odpisování,
 - doba použitelnosti nebo odpisové sazby,
 - brutto účetní hodnota a oprávky (společně s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to na počátku a konci období,
 - rozpis účetní hodnoty investic do nemovitostí k počátku a konci vykazovaného období společně s:
 - přírůstky investic,
 - vyřazení,
 - odpisy,
 - částka vykázané ztráty ze snížení hodnoty aktiva a částka, o níž bylo dříve provedené snížení hodnoty rozpuštěno v průběhu účetního období v souladu s IAS 36,
 - čisté kurzové rozdíly vznikající při přepočtu účetní závěrky do jiné měny,
 - převody do a ze zásob vlastníkem užívaných nemovitostí, jakož i ostatní pohyby,
 - reálnou hodnotu investic do nemovitostí. [20]

2.3 Porovnání ČÚL a IFRS

V předchozích dvou kapitolách byl komplexně vysvětlen přístup problematiky dlouhodobého majetku podle ČÚL a IAS/IFRS. Nyní dojde k srovnání těchto dvou přístupů, které jsou od sebe často značně odlišné.

V českých účetních předpisech je vymezeno nejen účtování (včetně číslování účtů a jejich názvů), ale i vedení účetních knih. IAS/IFRS se zabývá převážně účetním výkaznictvím. V IAS/IFRS je upřednostněno, jak jednotlivé položky vykazovat, zatímco v ČÚP je preferováno zaúčtování všech účetních operací na správné účty. Další rozdíl mezi ČÚL a IAS/IFRS spočívá v tom, že české účetnictví je do značné míry ovlivněno daňovým systémem, který do něj velmi zasahuje. IAS/IFRS vliv daní neřeší, jejich hlavní cíl je srovnatelnost ekonomických informací jednotlivých společností z různých zemí.

2.3.1 Rozdíly ve vymezení

V IAS/IFRS jsou považovány za dlouhodobý hmotný majetek pozemky, budovy a zařízení, které splňují definici aktiv uvedenou v Koncepčním rámci. Zatímco v ČÚL jsou vyhláškou č. 500/2002 Sb. taxativně vyjmenována aktiva, která se za dlouhodobý majetek považují. Jestliže dlouhodobý majetek uznaný podle ČÚP nesplní definici aktiv obsaženou v koncepčním rámci IFRS, může dojít k odchýlení při vykazování. V Mezinárodních účetních standardech není na rozdíl od ČÚL stanovena žádná minimální peněžní hranice (v ČR je to 40 000 Kč dle ZDP), která musí být překročena, aby byl majetek do dlouhodobých aktiv zahrnut. Proto můžou definici dlouhodobých aktiv splňovat i náhradní díly, oprava nebo významná kontrola a být vykázány samostatně. V ČÚP se berou významné náhradní díly jako zásoby, bez ohledu na jejich význam či ocenění. Dle IAS 16 jsou však významné náhradní díly zahrnuty jako položky pozemků, budov a zařízení, pokud u nich společnost očekává, že budou užívány déle než 1 rok a podniku přinesou ekonomický prospěch.

2.3.2 Rozdíly v ocenění

V případě výchozího ocenění při pořízení majetku jsou obě účetní legislativy ve shodě, majetek je oceněn na bázi historických nákladů. Pro výchozí ocenění je přesně vyjmenován výčet položek, které mohou do pořizovací ceny majetku vstoupit a které ne. Hlavní rozdíl spočívá v tom, že podle IAS/IFRS je možné do pořizovací ceny zahrnout i náklady na odstranění aktiva a náklady na uvedení místa do původního stavu. V ČÚL tyto náklady zahrnout do pořizovací ceny majetku nelze.

V IAS/IFRS je umožněno přecenění na fair value směrem nahoru i dolů, zatímco české účetní předpisy přecenění majetku na vyšší reálnou hodnotu neumožňují. Fair value bývá nejčastěji tržní hodnota majetku, nebo se může také jednat o kvalifikovaný odhad. Přepočítání na fair value by se mělo provádět co nejpravidelněji, aby byla zajištěna co největší shoda reálné hodnoty s účetním oceněním. Četnost přecenění závisí na tržní hodnotě pozemků, budov a zařízení. Pokud budou malé změny může k přecenění docházet v intervalu 3 až 5 let, jestliže však nastanou podstatné a nestálé změny bude se muset přecenění provést každý rok.

Podle ČÚP jsou dlouhodobá aktiva oceňována v pořizovacích cenách, které jsou sníženy o oprávky a opravné položky k těmto aktivům. Přechodné snížení hodnoty aktiv se zaúčtuje pomocí tvorby opravné položky k dlouhodobému majetku. Zvýšení hodnoty majetku, která je vyšší než výchozí ocenění, není povoleno.

Některý dlouhodobý majetek prochází významnými a nestálými změnami tržní hodnoty. Jestliže dochází k růstu tržních cen majetku, je tento majetek v rozvaze stále více podhodnocen. Tato aktiva jsou dále odpisována ze základny, která je ve výši historických nákladů, i když náklady na jejich obnovu jsou v důsledku růstu cen výrazně vyšší než náklady na jejich pořízení. Znamená to, že účetní jednotka neodepíše částku potřebnou na obnovu, ale pouze částku, která byla v minulosti vynaložená na pořízení aktiva. Proto IAS/IFRS připouštějí, aby bylo možné ocenění těchto aktiv upravit.

2.3.3 Rozdíly v odepisování

Největší pokrok v této oblasti nastal, když byla zavedená možnost odepisovat dlouhodobý majetek metodou komponentního odepisování, které ČÚP dovolují od roku 2010. Výhoda spočívá v tom, že dlouhodobý majetek a jeho části je možné sledovat odděleně, a to především kvůli jejich rozdílným dobám použitelnosti. Díky možnosti komponentního odepisování odpadá tvorba rezerv na opravu dlouhodobého majetku. Podle IAS/IFRS totiž tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku znamená, že v účetní jednotce je špatně nastavený odepisový plán. Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. o rok dříve, tj. od roku 2009, zavedla nový pojem. Jedná se o zbytkovou hodnotu, která je definovaná v § 56, odst. 3. Předpokládanou zbytkovou hodnotou je účetní jednotkou odhadovaná částka, kterou může pravděpodobně získat v okamžiku předpokládaného vyřazení, tj. např. při prodeji, po odečtení nákladů s vyřazením souvisejících. V praxi to znamená, že účetní jednotka může aktualizovat odepisový plán dle aktuálních předpokladů za účelem věrnějšího zobrazení stavu majetku a nemusí předpokládat nulovou hodnotu při vyřazení. Pokrok týkající se oblasti odpisů v ČR nastal.

České republiky se týká ještě další problém, který je spojen s odpisy, a to stanovení doby použitelnosti aktiva. V IAS/IFRS je kladen velký důraz na způsob stanovení správné doby použitelnosti. Účetní jednotky musí při stanovování doby použitelnosti brát v úvahu veškeré faktory a rizika, proto aby stanovená doba použitelnosti co možná nejvěrněji odrážela dobu použitelnosti, po kterou bude aktivum společnosti přinášet ekonomický užitek. V ČR postupují účetní jednotky zcela opačně, drtivá většina podniků se stanovením doby použitelnosti téměř nezabývá a jako dobu použitelnosti používá nejvyšší možnou sazbu pro daňové odpisy. Jestliže však podnik stanoví dobu použitelnou u účetních odpisů stejnou jako u odpisů daňových, může dojít k tomu, že účetní jednotka bude vykazovat odpisy vyšší nebo nižší, než jaké by byly ekonomicky přijatelné. Doba použitelnosti stanovená pro daňové odpisy nebude téměř nikdy vyhovovat pro účely stanovení doby použitelnosti pro odpisy účetní. Spousta účetních jednotek zvolí způsob, že účetní odpisy rovnají se daňovým, což není správné.

3. Metodika

Diplomová práce je zaměřena na srovnání české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku. Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní oblasti, a to na část teoretickou a na část praktickou.

Po prostudování odborné literatury byla sestavena teoretická část diplomové práce, ve které byla popsána problematika dlouhodobého majetku. Teoretická část je rozdělena na tři hlavní kapitoly. Nejdříve je dlouhodobý majetek charakterizován, dále jsou popsány možné způsoby jeho pořízení, oceňování, odpisování a vyřazení z pohledu české účetní legislativy. Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je dlouhodobý majetek popsán ve dvou hlavních standardech, které se problematikou dlouhodobého majetku zabývají. Jedná se o standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí. Cílem teoretické části je analýza rozdílů mezi českou účetní legislativou (ČÚL) a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) v oblasti dlouhodobého majetku. V této části diplomové práce byly nalezeny a popsány hlavní rozdíly mezi těmito dvěma účetními systémy.

Cílem praktické části je aplikace rozdílů ČÚL a IFRS na konkrétním subjektu. Teoretické poznatky budou aplikovány na konkrétních příkladech, jako je přecenění majetku na reálnou hodnotu v obou směrech (nahoru i dolů), provedení generální prohlídky, odpisování majetku jako celku versus komponentní odpisování a technické zhodnocení. Budou popsány rozdílné přístupy obou legislativ, které budou následně zaúčtovány jak podle ČÚL, tak podle IAS/IFRS. Následně bude uvedeno, jak rozdílné účetní operace ovlivní výsledek hospodaření a rozvahu. Na závěr budou sestaveny rozvahy podle ČÚL a IAS/IFRS, na kterých bude znázorněno, jak odlišné předpisy ovlivní celkovou hodnotu aktiv.

4. Praktická část

V této části diplomové práce budou analyzovány rozdíly týkající se účetních předpisů podle ČÚL a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku. Na konkrétních účetních transakcích týkajících se vybraných položek dlouhodobého majetku společnosti budou aplikovány rozdílné přístupy obou legislativ. Jednotlivé účetní operace budou zaúčtovány podle ČÚL i podle IAS/IFRS a bude uvedeno, jak odlišně ovlivní výsledek hospodaření a rozvahu.

Komparace bude zaměřena na následující položky dlouhodobého majetku, u kterého budou sledovány dopady ve vykazování dle ČÚL a IAS/IFRS:

- budova a pozemek, u nichž bude demonstrována problematika přeceňování na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva)
- automat dlouhotočný DECO, u kterého bude provedeno přecenění na reálnou hodnotu, podle IAS/IFRS dojde ke snížení hodnoty aktiva, naproti tomu podle ČÚL bude vytvořena opravná položka k dlouhodobému majetku
- manipulační zařízení, které musí každé 2 roky kvůli zajištění bezpečnosti práce projít generální prohlídkou
- obráběcí centrum horizontální, u kterého bude podle IAS/IFRS stanoveno komponentní odpisování a podle ČÚL se bude tento majetek odpisovat jako celek a společnost bude na výměnu opotřebené součástky tvořit rezervu na opravy dlouhodobého hmotného majetku
- soustruh CNC, u kterého dojde k provedení technického zhodnocení a to jak podle IAS/IFRS, tak podle ČÚL.

4.1 Charakteristika společnosti

Akciová společnost je dceřinou společností mezinárodního koncernu, která má více než 80-letou tradici na trhu elektromotorů. Je zaměřena na výrobu elektromotorů pro všeobecné použití i na výrobu motorů přizpůsobených podle požadavků zákazníků. Výrobky společnosti nacházejí uplatnění v mnoha oborech jako je např. energetika, laboratorní technika, průmyslová automatizace (obráběcí, potravinářské, tiskařské stroje), část výrobního programu je zaměřena na technicky náročné výrobky v oblasti medicíny a letectví. Výrobky společnosti jsou nejčastěji umísťovány jako komponenty do konstrukčních celků, nejedná se tedy o finální výrobky.

Hlavní podíl na tržbách má export. Výrobky společnosti jsou převážně určeny pro trh Evropské unie. Do zahraničí se každoročně prodá přes 70 % produkce společnosti. Mezi země, se kterými společnost nejvíce obchoduje, patří Německo, Slovensko, Nizozemsko, Polsko, Švýcarsko, Rakousko a Švédsko.

Předmět podnikání:

- Výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů
- Projektování elektrických zařízení
- Nástrojařství
- Testování, měření a analýzy
- Příprava a vypracování technických návrhů
- Výroba strojů a zařízení pro určitá hospodářská odvětví
- Zámečnictví
- Kovoobráběčství
- Slévárenství

Informace o účetních metodách a zásadách společnosti týkajících se oblasti DM

Dlouhodobý nehmotný majetek

Tvoří jej nakoupený počítačový software. Za nehmotná aktiva se považují takové položky, jejichž pořizovací hodnota je vyšší než 60 000 Kč a doba životnosti přesahuje 1 rok. DNM je vykazován v pořizovací ceně snížené o oprávky. Dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje rovnoměrně na základě předpokládané doby životnosti podle vnitropodnikové směrnice.

Dlouhodobý hmotný majetek

Ve vnitropodnikové směrnici společnosti je uvedeno, že DHM je prvotně zaznamenáván v pořizovací ceně a je s výjimkou pozemků odepisován. V pořizovací ceně jsou zahrnuty veškeré složky, které přímo souvisejí s uvedením jednotlivých položek hmotných aktiv do stavu umožňujícího předpokládané použití. Výdaje na opravu a údržbu se účtují rovnou do nákladů v době jejich vzniku a nevstupují do pořizovací hodnoty aktiva. Do dlouhodobých aktiv se zařazují samostatné movité věci a soubory movitých věc, jejichž pořizovací cena je větší než 40 000 Kč a doba životnosti je delší než 1 rok. Majetek, který nespĺňuje tato kritéria je účtován rovnou do spotřeby.

Nakoupený DHM se oceňuje pořizovací cenou včetně vedlejších a doprovodných nákladů. DHM, který se pořídí ve vlastní režii, je oceňován ve vlastních nákladech včetně výrobní režie.

Budovy, stroje a zařízení jsou odpisovány rovnoměrně počínaje měsícem jejich uvedení do užívání. Doba životnosti těchto aktiv je určována jednotlivě na základě posouzení jejich využití.

DHM, u kterého dojde k vyřazení z evidence, je z rozvahy odúčtován spolu s opravkami souvisejícími s tímto majetkem. Veškeré výnosy nebo ztráty, které vzniknou v souvislosti s vyřazením, jsou účtovány do výsledku hospodaření z běžné činnosti. Uvedou se podle povahy operací v provozních nákladech nebo výnosech a stanou se součástí provozního výsledku hospodaření.

4.2 Přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva)

Na začátku roku 2002 byla společností pořízena budova a pozemek, které byly současně zařazeny do obchodního majetku společnosti. Budova byla pořízena v hodnotě 8 500 000 Kč a byla zařazena do odpisové skupiny, kde je doba odpisování stanovena na 20 let. Společnost předpokládá zbytkovou hodnotu budovy za 20 let 800 000 Kč, tato zbytková hodnota bude zohledněna ve výpočtu odpisů podle IAS/IFRS. Pozemek byl pořízen za 2 500 000 Kč a byl zařazen do dlouhodobého majetku neodpisovaného.

Odborný odhadce konstatoval, že na konci roku 2006 se zvýšila hodnota budovy a pozemku v lokalitě, kde se tento dlouhodobý majetek společnosti nachází. Zvýšení hodnoty budovy odhadnul na 10 700 000 Kč a hodnotu pozemku na 3 000 000 Kč.

Výpočet odpisů dle české legislativy:

Roční odpis: $8\,500\,000 / 20 = 425\,000$ Kč

Výpočet odpisů dle IAS/IFRS:

Při výpočtu odpisů dle IAS/IFRS předpokládá účetní jednotka zbytkovou hodnotu ve výši 800 000 Kč, která musí být v odpisech zohledněna.

Roční odpis do roku 2006: $(8\,500\,000 - 800\,000) / 20 = 385\,000$ Kč

Roční odpis po přecenění: $(10\,700\,000 - 800\,000) / 15 = 660\,000$ Kč

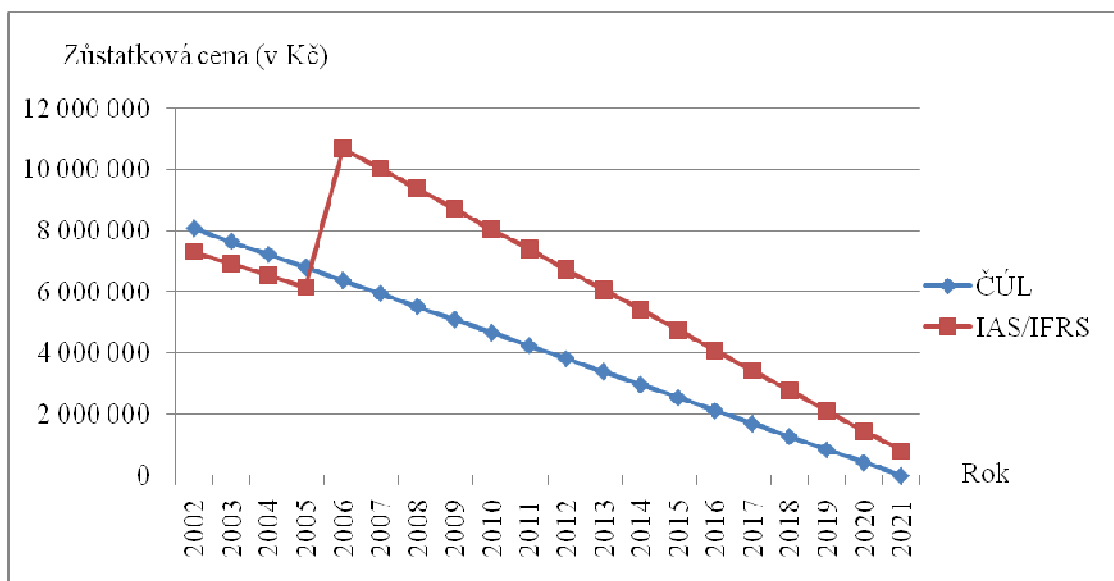
Tabulka č. 5: Výše odpisů a zůstatkové ceny budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiva) v Kč

Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
2002	425 000	8 075 000	385 000	7 315 000
2003	425 000	7 650 000	385 000	6 930 000
2004	425 000	7 225 000	385 000	6 545 000
2005	425 000	6 800 000	385 000	6 160 000
2006	425 000	6 375 000	385 000	10 700 000
2007	425 000	5 950 000	660 000	10 040 000
2008	425 000	5 525 000	660 000	9 380 000
2009	425 000	5 100 000	660 000	8 720 000
2010	425 000	4 675 000	660 000	8 060 000
2011	425 000	4 250 000	660 000	7 400 000
2012	425 000	3 825 000	660 000	6 740 000
2013	425 000	3 400 000	660 000	6 080 000
2014	425 000	2 975 000	660 000	5 420 000
2015	425 000	2 550 000	660 000	4 760 000
2016	425 000	2 125 000	660 000	4 100 000
2017	425 000	1 700 000	660 000	3 440 000
2018	425 000	1 275 000	660 000	2 780 000
2019	425 000	850 000	660 000	2 120 000
2020	425 000	425 000	660 000	1 460 000
2021	425 000	0	660 000	800 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisová politika budovy je u obou účetních úprav velmi podobná. Jediný rozdíl spočívá v odhadované zbytkové hodnotě, se kterou se dle IAS/IFRS počítá. V ČÚL není zbytková hodnota zohledněna a počítá se tak, jako by byla nulová.

Graf č. 1: Vývoj zůstatkové ceny budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiva)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu lze konstatovat, že zůstatková cena budovy podle ČÚL po celou dobu životnosti rovnoměrně klesá. Podle IAS/IFRS v roce 2006 došlo k prudkému zvýšení zůstatkové ceny, které bylo zapříčiněno zvýšením hodnoty aktiva při přecenění na reálnou hodnotu.

Zaúčtování přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) dle ČÚL

Budova i pozemek musí být oceněny ve své pořizovací ceně. Navýšení jejich hodnoty z důvodu zvýšení jejich reálné hodnoty české předpisy nepřipouští, aby nebyla porušena zásada opatrnosti, která říká účetním jednotkám, že nesmí aktiva a výnosy v účetnictví nadhodnocovat. ČÚL tedy nepřipouští přecenění dlouhodobého majetku směrem nahoru.

Tabulka č. 6: Zaúčtování přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2002	Pořízení budovy	8 500 000	Budova	Běžný účet
	Pořízení pozemku	2 500 000	Pozemek	Běžný účet
31.12.2002	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2003	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2004	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2005	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2006	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2007	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2008	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2009	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2010	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2011	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2012	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2013	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2014	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2015	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2016	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2017	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2018	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2019	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2020	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2021	Roční odpis budovy	425 000	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaúčtování přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) dle IAS/IFRS

V IFRS je umožněno přeceňovat dlouhodobý majetek v obou směrech (nahoru i dolů). Přecenění je zachyceno v položce fond z přecenění, který patří do vlastního kapitálu. Pokud účetní jednotka přeceňuje majetek na reálnou hodnotu, je třeba upravit odpisový plán. V tomto případě se musí odpisový plán upravit od roku 2007. Při přecenění majetku bude účetní jednotka postupovat podle metody eliminace oprávek. Na konci roku 2006 budou oprávký vyloučeny proti účetní brutto hodnotě budovy. Poté bude brutto hodnota budovy navýšena souvztažně s fondem z přecenění tak, aby se účetní hodnota rovnala hodnotě reálné.

Tabulka č. 7: Zaučtování přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) dle IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2002	Pořízení budovy	8 500 000	Budova	Běžný účet
	Pořízení pozemku	2 500 000	Pozemek	Běžný účet
31.12.2002	Roční odpis budovy	385 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2003	Roční odpis budovy	385 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2004	Roční odpis budovy	385 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2005	Roční odpis budovy	385 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2006	Roční odpis budovy	385 000	Odpisy	Oprávky
	Eliminace opravek proti PC	1 925 000	Oprávky	Budova
	Navýšení hodnoty budovy	4 125 000	Budova	Fond z přecenění
	Navýšení hodnoty pozemku	500 000	Pozemek	Fond z přecenění
31.12.2007	Odpis budovy z přeceněné částky	660 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2008	Odpis budovy z přeceněné částky	660 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2009	Odpis budovy z přeceněné částky	660 000	Odpisy	Oprávky
.
.
.
31.12.2020	Odpis budovy z přeceněné částky	660 000	Odpisy	Oprávky
31.12.2021	Odpis budovy z přeceněné částky	660 000	Odpisy	Oprávky

Zdroj: Vlastní zpracování

Dopad na výsledek hospodaření

Pozemek nelze podle ČÚL ani IAS/IFRS odepisovat, je to způsobeno tím, že nelze stanovit dobu jeho použitelnosti a hodnota pozemku se v důsledku času nesnižuje. Touto transakcí nevzniknou žádné další náklady ani výnosy a výsledek hospodaření nebude touto operací ovlivněn.

Přecenění budovy bude mít u obou legislativ rozdílný vliv na výsledek hospodaření. Je to způsobeno tím, že ČÚL přecenění směrem nahoru nedovoluje, zatímco v IAS/IFRS je to povoleno. U obou přístupů se bude lišit výše odpisů (nákladů), které rozdílně ovlivní zisk, případně ztrátu.

Tabulka č. 8: Porovnání výše nákladů při přecenění na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiv) dle ČÚL a IAS/IFRS

Rok	Náklady (v Kč)	
	ČÚL	IAS/IFRS
2002	425 000	385 000
2003	425 000	385 000
2004	425 000	385 000
2005	425 000	385 000
2006	425 000	385 000
2007	425 000	660 000
2008	425 000	660 000
2009	425 000	660 000
2010	425 000	660 000
2011	425 000	660 000
2012	425 000	660 000
2013	425 000	660 000
2014	425 000	660 000
2015	425 000	660 000
2016	425 000	660 000
2017	425 000	660 000
2018	425 000	660 000
2019	425 000	660 000
2020	425 000	660 000
2021	425 000	660 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 2: Porovnání výše nákladů při přecenění budovy na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva) dle ČÚL a IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky a grafu lze konstatovat, že při účtování dle české účetní legislativy jsou odpisy (náklady) v jednotlivých letech životnosti budovy konstantní a to ve výši lineárních odpisů. Přecenění budovy na vyšší hodnotu, než v které je budova vedena v účetnictví není možné provést, proto se to do výsledku hospodaření nepromítne.

Naproti tomu účtování podle IAS/IFRS ovlivní výsledek hospodaření účetní jednotky. Podle IAS/IFRS jsou náklady od roku 2007 vyšší, protože v tomto roce došlo k přecenění budovy směrem nahoru a odpisy se vypočítávají z přeceněné hodnoty majetku. Přecenění budovy na vyšší hodnotu bude mít vliv na zisk společnosti, který bude v případě vyšších odpisů nižší.

Další vliv na výsledek hospodaření bude mít zbytková hodnota, se kterou společnost při účtování dle IAS/IFRS počítá. V prvních pěti letech životnosti budovy, než nastane přecenění budovy na vyšší reálnou hodnotu, budou náklady nižší než při účtování podle ČÚL, která zbytkovou hodnotu nezohledňuje.

Vliv přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) na rozvahu

V rozvaze se projeví rozdílně přístupy obou legislativ. Podle ČÚL bude položka budovy vykázána stále v hodnotě 8 500 000 Kč, stejně tak pozemek bude vykázán v hodnotě 2 500 000 Kč. Dle ČÚL tato transakce nebude mít na rozvahu tedy žádný vliv, protože v českých účetních předpisech není přecenění majetku na vyšší hodnotu, než v jaké je majetek veden v účetnictví, povoleno.

Naproti tomu dle IAS/IFRS se přecenění budovy směrem nahoru v rozvaze projeví. Na straně aktiv dojde k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení. Budova bude vykazována v hodnotě 10 700 000 Kč a pozemek se vykáže v hodnotě 3 000 000 Kč. Na straně pasiv vznikne nová položka ve vlastním kapitálu, tj. fond z přecenění, který vlastní kapitál zvýší o 2 200 000 Kč a o 500 000 Kč. O tyto částky byla budova a pozemek přeceněny.

4.3 Přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva)

Společností byl 1. 5. 2004 pořízen automat dlouhотоčný DECO, který byl rovnou zařazen do užívání. Pořizovací cena stroje je 4 824 900 Kč. Stroj byl zařazen do odpisové skupiny výrobní stroje a zařízení, kde je účetní jednotkou doba odpisování stanovena na 12 let. Účetní odpisy musí být počítány s přesností na měsíce, protože byl stroj zařazen v průběhu účetního období. V odpisech podle IAS/IFRS musí být zohledněna zbytková hodnota, která byla účetní jednotkou stanovena ve výši 360 000 Kč.

Ke konci roku 2007 vedení společnosti, po konzultaci s odborným odhadcem, oznámilo, že tržní cena tohoto stroje klesla na 3 200 000 Kč. Předpokládá se, že do konce životnosti stroje nedojde k žádnému dalšímu přecenění.

Výpočet odpisů dle české legislativy:

Roční odpis: $4\,824\,900 / 12 = 402\,075$ Kč

Výpočet odpisů dle IAS/IFRS:

Při výpočtu odpisů dle IAS/IFRS předpokládá účetní jednotka zbytkovou hodnotu ve výši 360 000 Kč, která musí být v odpisech zohledněna. Po přecenění musí být také zohledněna ztráta ze snížení hodnoty aktiva, která se vypočte jako rozdíl mezi zůstatkovou cenou aktiva a nově stanovenou tržní cenou aktiva.

Roční odpis do roku 2007: $(4\,824\,900 - 360\,000) / 12 = 372\,075$ Kč

Roční odpis po přecenění na nižší hodnotu: $(3\,472\,700 - 360\,000 - 272\,700) / 100 = 28\,400 * 12 = 340\,800$ Kč

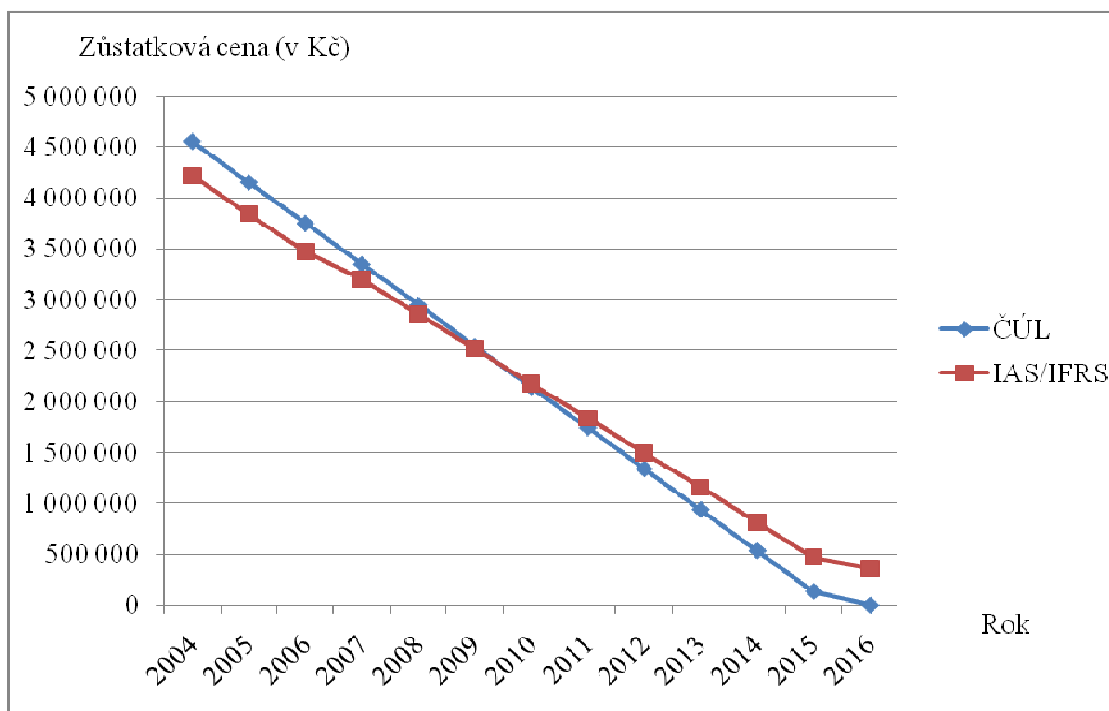
Tabulka č. 9: Výše odpisů a zůstatkové ceny automatu DECO dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) v Kč

Rok	Počet měsíců	ČÚL		IAS/IFRS	
		Odpis	Zůstatková cena	Odpis	Zůstatková cena
2004	8	268 050	4 556 850	248 050	4 216 850
2005	12	402 075	4 154 775	372 075	3 844 775
2006	12	402 075	3 752 700	372 075	3 472 700
2007	12	402 075	3 350 625	372 075	3 200 000
2008	12	402 075	2 948 550	340 800	2 859 200
2009	12	402 075	2 546 475	340 800	2 518 400
2010	12	402 075	2 144 400	340 800	2 177 600
2011	12	402 075	1 742 325	340 800	1 836 800
2012	12	402 075	1 340 250	340 800	1 496 000
2013	12	402 075	938 175	340 800	1 155 200
2014	12	402 075	536 100	340 800	814 400
2015	12	402 075	134 025	340 800	473 600
2016	4	134 025	0	113 600	360 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisová politika podle ČÚL a podle IAS/IFRS se v případě odpisování tohoto automatu příliš neliší. Výjimka spočívá v tom, že IAS/IFRS bere v úvahu zbytkovou hodnotu, kterou ČÚL neznala a postupuje tak, jako by se zbytková hodnota rovnala nule.

Graf č. 3: Vývoj zůstatkové ceny automatu DECO dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je zřejmé, že odpisy dle ČÚL jsou po celou dobu životnosti stroje konstantní a zůstatková cena se snižuje rovnoměrně. V roce 2007 se při účtování podle IAS/IFRS zůstatková cena snížila. Bylo to zapříčiněno přeceněním stroje na reálnou hodnotu, v tomto případě došlo ke snížení hodnoty aktiva. Po přecenění byly odpisy dle IAS/IFRS počítány z přeceněné hodnoty aktiva. Ke konci životnosti aktiva je zůstatková cena dle IAS/IFRS vyšší, neboť je zohledněna zbytková hodnota stroje.

Zaučtování přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL

Je-li zjištěno, že skutečná hodnota aktiva je dočasně nižší, než jeho zůstatková cena v účetnictví je tato skutečnost podle českých účetních předpisů řešena tvorbou opravné položky.

V případě dočasného snížení hodnoty stroje bude společností na konci roku 2007, kdy došlo ke snížení tržní ceny majetku (automatu), tvořena opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku. Předpokládá se, že v roce 2014 bude zjištěno, že snížení hodnoty stroje bude trvalé. Společností bude opravná položka rozpuštěna a současně bude zaúčtováno trvalé snížení hodnoty majetku.

Stanovení výše opravné položky:

Zůstatková cena majetku – tržní cena majetku = opravná položka

$$3\,752\,700 - 3\,200\,000 = 552\,700 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 10: Zaúčtování přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.5.2004	Pořízení automatu DECO	4 824 900	Automat DECO	Běžný účet
31.12.2004	Roční odpis	268 050	Odpisy	Oprávký
31.12.2005	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2006	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2007	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
	Tvorba opravné položky	552 700	Tvorba opravné položky	Opravná položka k DHM
31.12.2008	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2009	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2010	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2011	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2012	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2013	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2014	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
	Zúčtování opravné položky	552 700	Opravná položka k DHM	Zúčtování opravné položky
	Trvalé snížení hodnoty automatu DECO	552 700	Ost. provozní náklady	Oprávký
31.12.2015	Roční odpis	402 075	Odpisy	Oprávký
31.12.2016	Roční odpis	134 025	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaúčtování přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) dle IAS/IFRS

V mezinárodních standardech účetního výkaznictví je povoleno přeceňovat aktiva v obou směrech, je tedy umožněno i snížení hodnoty aktiv. Jestliže dojde ke snížení účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění na reálnou hodnotu, toto snížení se zachytí přímo v nákladech. Společnost je povinna upravit odpisový plán, tj. od roku 2008.

Při přecenění automatu (snížení tržní hodnoty aktiva) bude společnost postupovat podle metody eliminace oprávek. Na konci roku 2007 budou oprávky vyloučeny z účetnictví proti brutto hodnotě stroje. Poté dojde ke snížení brutto hodnoty stroje souvztažně s ostatními provozními náklady, tak aby se účetní hodnota rovnala hodnotě reálné.

Tabulka č. 11: Zaúčtování přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) dle IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.5.2004	Pořízení automatu DECO	4 824 900	Automat DECO	Běžný účet
31.12.2004	Roční odpis	248 050	Odpisy	Oprávky
31.12.2005	Roční odpis	372 075	Odpisy	Oprávky
31.12.2006	Roční odpis	372 075	Odpisy	Oprávky
31.12.2007	Roční odpis	372 075	Odpisy	Oprávky
	Eliminace oprávek proti PC	1 364 275	Oprávky	Automat DECO
	Snížení hodnoty automatu	272 700	Ost. provozní náklady	Automat DECO
31.12.2008	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2009	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2010	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2011	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2012	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2013	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2014	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2015	Roční odpis	340 800	Odpisy	Oprávky
31.12.2016	Roční odpis	113 600	Odpisy	Oprávky

Zdroj: Vlastní zpracování

Dopad snížení hodnoty aktiva na výsledek hospodaření

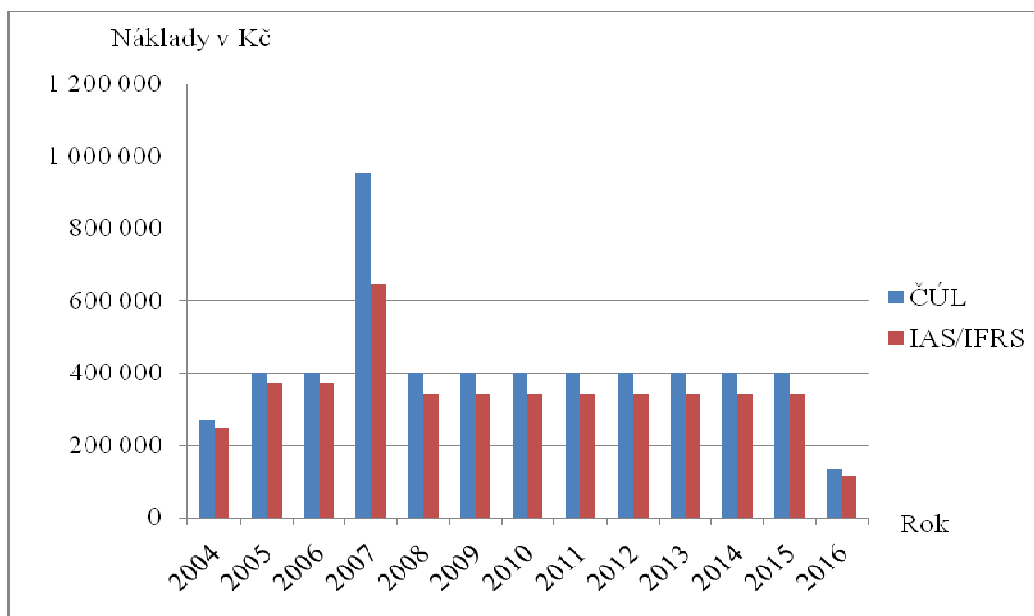
Přestože obě účetní legislativy umožňují přecenění majetku směrem dolů, bude dopad této účetní operace na výsledek hospodaření podle ČÚL i podle IAS/IFRS rozdílný. V každé účetní legislativě bude výsledek hospodaření ovlivněn jinou výší nákladů. Celková výše nákladů je zobrazena v následující tabulce a grafu.

Tabulka č. 12: Porovnání výše nákladů při přecenění na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL a IAS/IFRS

Rok	Náklady (v Kč)	
	ČÚL	IAS/IFRS
2004	268 050	248 050
2005	402 075	372 075
2006	402 075	372 075
2007	954 775	644 775
2008	402 075	340 800
2009	402 075	340 800
2010	402 075	340 800
2011	402 075	340 800
2012	402 075	340 800
2013	402 075	340 800
2014	402 075	340 800
2015	402 075	340 800
2016	134 025	113 600

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 4: Porovnání výše nákladů při přecenění na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL a IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Na tabulce a grafu je vidět, že náklady podle české účetní legislativy jsou po celou dobu životnosti stroje vyšší, než jsou náklady podle IAS/IFRS. Je to způsobeno tím, že účetní jednotka při účtování podle IAS/IFRS bere v úvahu zbytkovou hodnotu stroje. V ČÚL nebyla zbytková hodnota zohledněna. V IAS/IFRS je do nákladů zahrnuta nižší částka, protože odhadnutá zbytková hodnota je již zohledněna v odpisech. Dále jsou náklady podle IAS/IFRS nižší proto, že od roku 2008 jsou nižší odpisy. Je to zapříčiněno tím, že na konci roku 2007 došlo ke snížení hodnoty automatu DECO. Byl změněn odpisový plán a odpisy jsou počítány z nižší ceny, tj. z přeceněné hodnoty aktiva.

U obou účetních legislativ došlo v roce 2007 k výraznému nárůstu nákladů, což bylo zapříčiněno dočasným snížením hodnoty aktiva. U každé účetní legislativy šlo však o rozdílné nákladové položky. U ČÚL se jednalo o opravnou položku k dlouhodobému hmotnému majetku, u IAS/IFRS šlo o ostatní provozní náklady.

Výsledek hospodaření bude ovlivněn snížením hodnoty aktiva u obou účetních legislativ rozdílně. V české účetní legislativě dojde ke snížení zisku, případně ke

zvýšení ztráty společnosti. Dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví dojde v roce snížení hodnoty aktiva rovněž ke snížení zisku, případně ke zvýšení ztráty společnosti. V následujících letech po přecenění dojde ke snížení odpisů kvůli úpravě odpisového plánu. Tato úprava má za následek nižší náklady, tedy vyšší zisk, případně nižší ztrátu společnosti.

Vliv přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) na rozvahu

Snížení hodnoty aktiva bude odlišně zobrazeno také v rozvaze. Podle ČÚL bude trvalé snížení účetní transakce ovlivňovat rozvahu pouze nižším výsledkem hospodaření. V roce 2007, kdy došlo k dočasnému snížení hodnoty automatu DECO, bude snížení zachyceno v opravných položkách, které jsou zachyceny v rozvaze ve sloupci korekce. Dočasné snížení hodnoty majetku se v rozvaze zobrazí ve sloupci netto. V roce 2014 dojde k rozpuštění opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku a k trvalému snížení hodnoty majetku. Touto účetní transakcí bude rozvaha ovlivněna, jak bylo uvedeno výše, zejména prostřednictvím sníženého výsledku hospodaření.

Podle IAS/IFRS se přecenění stroje směrem dolů v rozvaze projeví na straně aktiv, kde dojde ke snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení.

4.4 Generální prohlídka dlouhodobého hmotného majetku

Společnost pořídila manipulační zařízení za 2 350 000 Kč, které bylo uvedeno do užívání od 1. 1. 2006. Kvůli zajištění bezpečnosti práce musí být každé 2 roky provedena generální prohlídka tohoto zařízení. Náklady na tuto prohlídku jsou společností odhadovány na 180 000 Kč. Doba použitelnosti manipulačního zařízení je stanovena na 8 let. V zákoně o daních z příjmů je manipulační zařízení zařazeno do 3. odpisové skupiny, kde je doba použitelnosti stanovena na 10 let. Společnost předpokládá zbytkovou hodnotu po ukončení životnosti zařízení ve výši 250 000 Kč.

Výpočet odpisů dle české legislativy:

Roční odpis: $2\,350\,000 / 8 = 293\,750$ Kč

Výpočet odpisů dle IAS/IFRS:

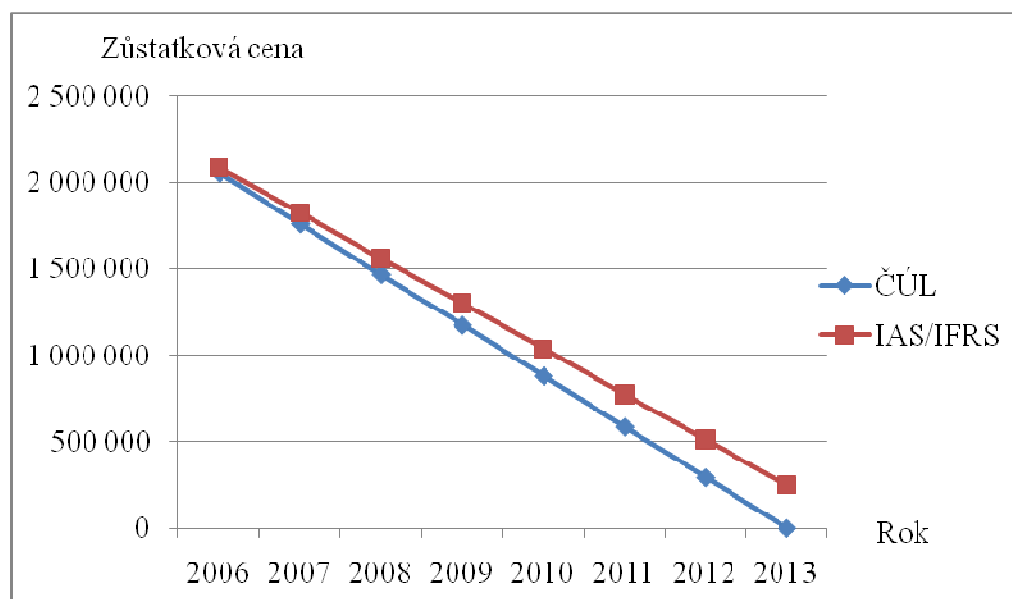
Roční odpis: $(2\,350\,000 - 250\,000) / 8 = 262\,500$ Kč

Tabulka č. 13: Výše odpisů a zůstatkové ceny generální prohlídky stroje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Počet měsíců	ČÚL		IAS/IFRS	
		Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2006	12	293 750	2 056 250	262 500	2 087 500
2007	12	293 750	1 762 500	262 500	1 825 000
2008	12	293 750	1 468 750	262 500	1 562 500
2009	12	293 750	1 175 000	262 500	1 300 000
2010	12	293 750	881 250	262 500	1 037 500
2011	12	293 750	587 500	262 500	775 000
2012	12	293 750	293 750	262 500	512 500
2013	12	293 750	0	262 500	250 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 5: Vývoj zůstatkové ceny generální prohlídky stroje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že zůstatková cena manipulačního zařízení u obou účetních systémů klesá rovnoměrně. V české účetní legislativě má zůstatková cena nižší hodnotu, protože zahrnuje vyšší odpisy. Dle IAS/IFRS jsou odpisy nižší než dle ČÚL, je to zapříčiněno tím, že IAS/IFRS bere v úvahu zbytkovou hodnotu.

Zaúčtování generální prohlídky dle ČÚL

V české účetní legislativě jsou opravy zahrnuty do nákladů běžného období, snižují tedy výsledek hospodaření daného roku. Jestliže však účetní jednotka v následujících obdobích předpokládá nákladnější opravy, má možnost tvořit rezervu na tyto opravy.

Společností je na tuto generální prohlídku tvořena pravidelně každé dva roky rezerva na opravy dlouhodobého majetku. Jedná se o rezervu zákonnou, která je v souladu se zákonem o rezervách, neboť je tvořena na méně než 6 zdaňovacích období a majetek patří do 3. odpisové skupiny. Rezerva bude za dobu použitelnosti manipulačního zařízení vytvořena třikrát. Od roku 2012 nebude už rezerva tvořena, protože se blíží konec životnosti manipulačního zařízení a žádná další oprava již nenastane. Do konce životnosti zařízení budou náklady ve výši odpisů. Předpokládaná výše tvořené rezervy se bude rovnat hodnotě generální prohlídky.

Roční výše rezervy:

$$180\,000 / 2 = 90\,000 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 14: Zaúčtování generální prohlídky dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2006	Pořízení manip. zařízení	2 350 000	Manip. zařízení	Běžný účet
31.12.2006	Tvorba rezervy	90 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2007	Tvorba rezervy	90 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
2.1.2008	Rozpuštění rezervy	-180 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Generální prohlídka	180 000	Ostatní náklady	Běžný účet
31.12.2008	Tvorba rezervy	90 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2009	Tvorba rezervy	90 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
2.1.2010	Rozpuštění rezervy	-180 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Generální prohlídka	180 000	Ostatní náklady	Běžný účet
31.12.2010	Tvorba rezervy	90 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2011	Tvorba rezervy	90 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
2.1.2012	Rozpuštění rezervy	-180 000	Tvorba rezervy	Rezerva
	Generální prohlídka	180 000	Ostatní náklady	Běžný účet
31.12.2012	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2013	Roční odpis	293 750	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaúčtování generální prohlídky dle IAS/IFRS

V IAS/IFRS je umožněno uvést generální prohlídku jako samostatné aktivum, které se bude samostatně odpisovat. Společnost zohlední náklady na generální prohlídku poprvé až v roce 2008. Tyto náklady bude aktivovat do rozvahy jako samostatné aktivum a bude jej následně 2 roky odpisovat. Další generální prohlídka se uskuteční v roce 2010 a bude odpisována po dobu 2 let do poslední generální prohlídky, která nastane v roce 2012 a bude také samostatně odpisována následující 2 roky.

Tabulka č. 15: Zaúčtování generální prohlídky dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2006	Pořízení manipulačního zařízení	2 350 000	Manipulační zařízení	Běžný účet
31.12.2006	Roční odpis	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
31.12.2007	Roční odpis	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
2.1.2008	Generální prohlídka	180 000	Generální prohlídka	Běžný účet
31.12.2008	Roční odpis stroje	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
	Roční odpis generální prohlídky	90 000	Odpisy - GP	Oprávky - GP
31.12.2009	Roční odpis stroje	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
	Roční odpis generální prohlídky	90 000	Odpisy - GP	Oprávky - GP
2.1.2010	Vyřazení gen. prohlídky	180 000	Oprávky - GP	Generální prohlídka
	Generální prohlídka	180 000	Generální prohlídka	Běžný účet
31.12.2010	Roční odpis stroje	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
	Roční odpis generální prohlídky	90 000	Odpisy - GP	Oprávky - GP
31.12.2011	Roční odpis stroje	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
	Roční odpis generální prohlídky	90 000	Odpisy - GP	Oprávky - GP
2.1.2012	Vyřazení gen. prohlídky	180 000	Oprávky - GP	Generální prohlídka
	Generální prohlídka	180 000	Generální prohlídka	Běžný účet
31.12.2012	Roční odpis stroje	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
	Roční odpis generální prohlídky	90 000	Odpisy - GP	Oprávky - GP
31.12.2013	Roční odpis stroje	262 500	Odpisy - MZ	Oprávky - MZ
	Roční odpis generální prohlídky	90 000	Odpisy - GP	Oprávky - GP

Zdroj: Vlastní zpracování

Dopad generální prohlídky na výsledek hospodaření

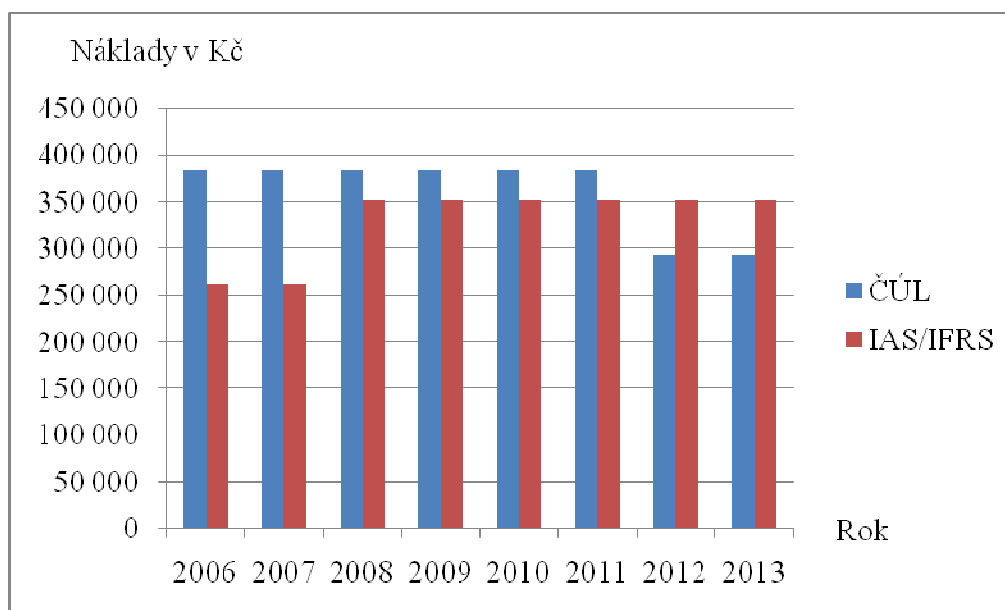
V následující tabulce a grafu bude zobrazena výše celkových nákladů, které budou rozdílně ovlivňovat výsledek hospodaření dle ČÚL i dle IAS/IFRS. V každé účetní legislativě bude do výsledku hospodaření zahrnuta jiná výše nákladů, protože každý účetní systém umožňuje rozdílný pohled na vykazování generální prohlídky.

Tabulka č. 16: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS

Rok	Náklady (v Kč)	
	ČÚL	IAS/IFRS
2006	383 750	262 500
2007	383 750	262 500
2008	383 750	352 500
2009	383 750	352 500
2010	383 750	352 500
2011	383 750	352 500
2012	293 750	352 500
2013	293 750	352 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 6: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnání obou účetních systémů je možné konstatovat, že u majetku dochází k časovému posunu v dopadu na výsledek hospodaření v případě provedení generální prohlídky. Vyšší náklady způsobené generální prohlídkou budou výsledek hospodaření ovlivňovat v jiném účetním období.

V případě vykazování dle ČÚL, budou náklady vyšší v prvních šesti letech od data zařazení do užívání, protože je pravidelně tvořena zákonná rezerva na opravu hmotného majetku. V nákladech jsou zahrnuty jak odpisy, tak i náklady na tvorbu rezervy. Po uplynutí šestého roku není s generální prohlídkou počítáno a náklady na opravu nejsou tedy vykazovány. Poslední dva roky životnosti stroje zahrnují náklady jen ve výši odpisů stroje.

V IAS/IFRS, kde se generální prohlídka projevuje jako samostatné aktivum, se náklady do výsledku hospodaření v jednotlivých letech promítnou postupně prostřednictvím odpisů. V prvních dvou letech budou náklady pouze ve výši odpisů stroje, protože zatím nedošlo ke generální prohlídce. V roce, kdy dojde ke generální prohlídce se začne tato prohlídka odpisovat a náklady se o výši odpisu generální prohlídky zvýší.

Takto dochází k časovému posunu při zohlednění nákladů na generální prohlídku a výsledek hospodaření je vykázán v odlišné výši.

Dopad generální prohlídky na rozvahu

Rozdílnost vykazování generální prohlídky se projeví nejen ve výsledovce, ale také v rozvaze. Dle IAS/IFRS je možné, jestliže je částka za kontrolu považována za významnou a majetek bude nejméně 1 rok užíván bez kontroly, vykázat tuto kontrolu jako dlouhodobý majetek a odpisovat ho v rámci standardu IAS 16 po dobu než nastane další kontrola. Proto se generální prohlídka zobrazí v aktivech jako samostatná položka pozemků, budov a zařízení. Dle ČÚL se vytvořená rezerva projeví v pasivech.

4.5 Komponentní odpisování, tvorba rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku

Společnost koupila 1. 6. 2006 obráběcí centrum horizontální v pořizovací ceně 12 600 000 Kč, které bylo současně zařazeno do užívání a od tohoto data je také odpisováno. Podstatnou součástí tohoto stroje je vysokootáčkové vřeteno za 1 440 000, které je nutné k zajištění bezproblémového provozu vyměnit každé 4 roky. Obráběcí centrum bylo účetní jednotkou zařazeno do odpisové skupiny výrobní stroje a zařízení, kde je doba odpisování určena na dobu 12 let. Společnost zařadila obráběcí centrum do užívání během účetního období, proto musí být účetní odpisy stanoveny s přesností na měsíce. Dle zákona o daních z příjmů je stroj zařazen do 2. odpisové skupiny, kde je doba odpisování stanovena na 5 let.

Výše odpisů podle českých předpisů

ČÚL do 31. 12. 2009 komponentní odpisování majetku neumožňovala. Místo toho připouštěla vytváření rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., s účinností od 1. 1. 2010 možnost komponentního odpisování povolila.

Obráběcí centrum bylo pořízeno již v roce 2006, proto se začalo odpisovat jako celek. Společnost se rozhodla v tomto odpisování pokračovat až do konce životnosti obráběcího centra.

Roční odpis obráběcího centra = $12\,600\,000 / 12 = 1\,050\,000$ Kč

Měsíční odpis obráběcího centra = $1\,050\,000 / 12 = 87\,500$ Kč

Tabulka č.17: Výše ročních odpisů a zůstatkové ceny obráběcího centra dle ČÚL (v Kč)

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Zůstatková cena
2006	7	612 500	11 987 500
2007	12	1 050 000	10 937 500
2008	12	1 050 000	9 887 500
2009	12	1 050 000	8 837 500
2010	12	1 050 000	7 787 500
2011	12	1 050 000	6 737 500
2012	12	1 050 000	5 687 500
2013	12	1 050 000	4 637 500
2014	12	1 050 000	3 587 500
2015	12	1 050 000	2 537 500
2016	12	1 050 000	1 487 500
2017	12	1 050 000	437 500
2018	5	437 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše odpisů dle IAS/IFRS

Podle požadavků IAS/IFRS, které umožňují rozdělení aktiva na více částí s ohledem na dobu použitelnosti jednotlivých komponent, bude společnost používat pro stanovení odpisů komponentní přístup odpisování. Zmíněné obráběcí centrum se skládá ze dvou komponent. Každá komponenta bude zatříděna zvlášť a bude se samostatně odpisovat po dobu její životnosti. Společnost nepředpokládá žádnou zbytkovou hodnotu po ukončení odpisování.

Roční odpis obráběcího centra (komponenty 1) v roce 2006:

$$11\,160\,000 / 12 = 930\,000 \text{ Kč}$$

Měsíční odpis obráběcího centra (komponenty 1) v roce 2006:

$$930\,000 / 12 = 77\,500 \text{ Kč}$$

Roční odpis vysokootáčkového vřetena (komponenty 2) v roce 2006:

$$1\,440\,000 / 4 = 360\,000 \text{ Kč}$$

Měsíční odpis vysokootáčkového vřetena (komponenty 2) v roce 2006:

$$360\,000 / 12 = 30\,000 \text{ Kč}$$

Společnost po 4 letech vyměnila vysokootáčkové vřeteno jehož pořizovací cena byla 1 530 000 Kč. Po dalších 4 letech bude společnost opět vyměňovat vysokootáčkové vřeteno, výrobce pořizovací cenu stanovil na 1 710 000 Kč.

Roční odpis vysokootáčkového vřetena (komponenty 2) v roce 2010:

$$1\,530\,000 / 4 = 382\,500 \text{ Kč}$$

Měsíční odpis vysokootáčkového vřetena (komponenty 2) v roce 2010:

$$306\,000 / 12 = 31\,875 \text{ Kč}$$

Roční odpis vysokootáčkového vřetena (komponenty 2) v roce 2014:

$$1\,710\,000 / 4 = 427\,500 \text{ Kč}$$

Měsíční odpis vysokootáčkového vřetena (komponenty 2) v roce 2014:

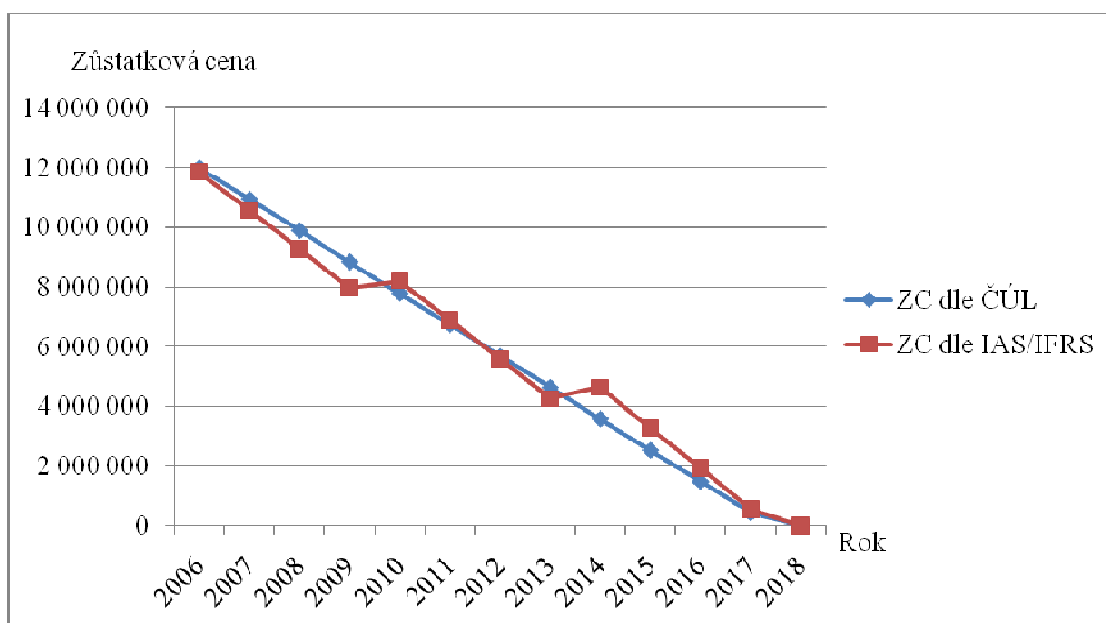
$$342\,000 / 12 = 35\,625 \text{ Kč}$$

Tabulka č. 18: Výše ročních odpisů a zůstatkové ceny obráběcího centra dle IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Počet měsíců	Obráběcí centrum		Vysokootáčkového vřeteno	
		Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2006	7	542 500	10 617 500	210 000	1 230 000
2007	12	930 000	9 687 500	360 000	870 000
2008	12	930 000	8 757 500	360 000	510 000
2009	12	930 000	7 827 500	360 000	150 000
2010	5	930 000	6 897 500	150 000	0
	7			223 125	1 306 875
2011	12	930 000	5 967 500	382 500	924 375
2012	12	930 000	5 037 500	382 500	541 875
2013	12	930 000	4 107 500	382 500	159 375
2014	5	930 000	3 177 500	159 375	0
	7			249 375	1 460 625
2015	12	930 000	2 247 500	427 500	1 033 125
2016	12	930 000	1 317 500	427 500	605 625
2017	12	930 000	387 500	427 500	178 125
2018	5	387 500	0	178 125	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 7: Porovnání zůstatkové ceny obráběcího centra dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že odpisy podle ČÚL jsou konstantní po celou dobu odpisování. Zůstatková cena obráběcího centra se rovnoměrně snižuje. Podle IAS/IFRS zůstatková cena v prvních 4 letech klesá rychleji než podle ČÚL. Po výměnách opotřebovaných komponent (v roce 2010 a v roce 2014) dojde ke zvýšení celkové hodnoty majetku. Z tohoto důvodu se zvýší i zůstatková cena, z které jsou dále počítány vyšší odpisy.

Zaučtování účetních operací dle ČÚL

Společnost v roce 2010 a v roce 2014 předpokládá opravu vysokootáčkového vřetena. S ohledem na princip opatrnosti, aby bylo zabráněno nadměrnému zatížení nákladů v roce výměny a zkreslení výsledku hospodaření z důvodu opravy, bylo rozhodnuto o vytvoření rezervy na tuto opravu. Na opravu byla vytvořena rezerva, která splňuje zákonné podmínky, mezi které patří odpisování majetku minimálně 5 let, což daný stroj splňuje. Protože je majetek zatříděný do 2. odpisové skupiny, je maximální doba tvorby rezervy stanovena na 3 zdaňovací období před předpokládaným rokem opravy. Na opravu, která bude zahájena v roce 2010 se začne tvořit rezerva v roce 2007. Další tvorba rezervy bude zahájena v roce 2011, protože se předpokládá, že oprava začne v roce 2014. První rezerva bude tvořena v hodnotě pořizovací ceny nového vysokootáčkového vřetena, která je stanovena na 1 530 000 Kč. Výše rezervy v roce 2014 je odhadnuta na 1 710 000 Kč, která odpovídá pořizovací hodnotě vysokootáčkového vřetena.

Roční rezerva na opravu zahájenou v červnu 2010: $1\,530\,000 / 3 = 510\,000$ Kč

Roční rezerva na opravu zahájenou v červnu 2014: $1\,710\,000 / 3 = 570\,000$ Kč

Tabulka č. 19: Zaúčtování tvorby rezervy dle ČÚL

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
18.5.2006	Pořízení obráběcího centra	12 600 000	Obráběcí centrum	Běžný účet
31.12.2006	Roční odpis centra	612 500	Odpisy	Oprávkový
31.12.2007	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
	Tvorba rezervy	510 000	Tvorba rezerv	Zákonné rezervy
31.12.2008	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
	Tvorba rezervy	510 000	Tvorba rezerv	Zákonné rezervy
31.12.2009	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
	Tvorba rezervy	510 000	Tvorba rezerv	Zákonné rezervy
1.6.2010	Rozpuštění rezervy	1 530 000	Zákonné rezervy	Tvorba rezerv
	Pořízení vysokoot. vřetena	1 530 000	Vysokootáčkové vřeteno	Běžný účet
31.12.2010	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
31.12.2011	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
	Tvorba rezervy	570 000	Tvorba rezerv	Zákonné rezervy
31.12.2012	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
	Tvorba rezervy	570 000	Tvorba rezerv	Zákonné rezervy
31.12.2013	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
	Tvorba rezervy	570 000	Tvorba rezerv	Zákonné rezervy
1.6.2014	Rozpuštění rezervy	1 710 000	Zákonné rezervy	Tvorba rezerv
	Pořízení vysokoot. vřetena	1 710 000	Vysokootáčkové vřeteno	Běžný účet
31.12.2014	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
31.12.2015	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
31.12.2016	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
31.12.2017	Roční odpis centra	1 050 000	Odpisy	Oprávkový
31.12.2018	Roční odpis centra	437 500	Odpisy	Oprávkový

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaúčtování účetních operací dle IAS/IFRS

Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se zahrnují jednotlivé komponenty do aktiv účetní jednotky. Vzniknou dva samostatné dlouhodobé majetky (obráběcí centrum a vysokootáčkové vřeteno), které budou postupně alokovány formou odpisů do nákladů během doby životnosti strojů.

Tabulka č. 20: Zaúčtování komponentního odpisování dle IAS/IFRS

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
18.5.2006	Pořízení stroje:	12 600 000		
	Obráběcí centrum	11 160 000	Obr. centrum	Běžný účet
	Vysokootáčkové vřeteno	1 440 000	Vřeteno	Běžný účet
31.12.2006	Odpis centra	542 500	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	210 000	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2007	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	360 000	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2008	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	360 000	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2009	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	360 000	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
1.6.2010	Vyřazení vřetena	1 440 000	Oprávký vřetena	Vřeteno
	Pořízení vřetena	1 530 000	Vřeteno	Běžný účet
31.12.2010	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	373 125	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2011	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	382 500	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2012	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	382 500	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2013	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	382 500	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
1.6.2014	Vyřazení vřetena	1 530 000	Oprávký vřetena	Vřeteno
	Pořízení vřetena	17 100 000	Vřeteno	Běžný účet
31.12.2014	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	408 750	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2015	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	427 500	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2016	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	427 500	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2017	Odpis centra	930 000	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	427 500	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena
31.12.2018	Odpis centra	387 500	Odpisy centra	Oprávký centra
	Odpis vřetena	178 125	Odpisy vřetena	Oprávký vřetena

Zdroj: Vlastní zpracování

Dopad na výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření bude každá účetní úprava ovlivňovat jinou výší nákladů. Rozdílná výše nákladů je zapříčiněna tím, že při účtování dle ČÚL byla tvořena rezerva na opravu dlouhodobého majetku. IAS/IFRS tvorbu této rezervy neuznává a místo toho využívá komponentní odpisování.

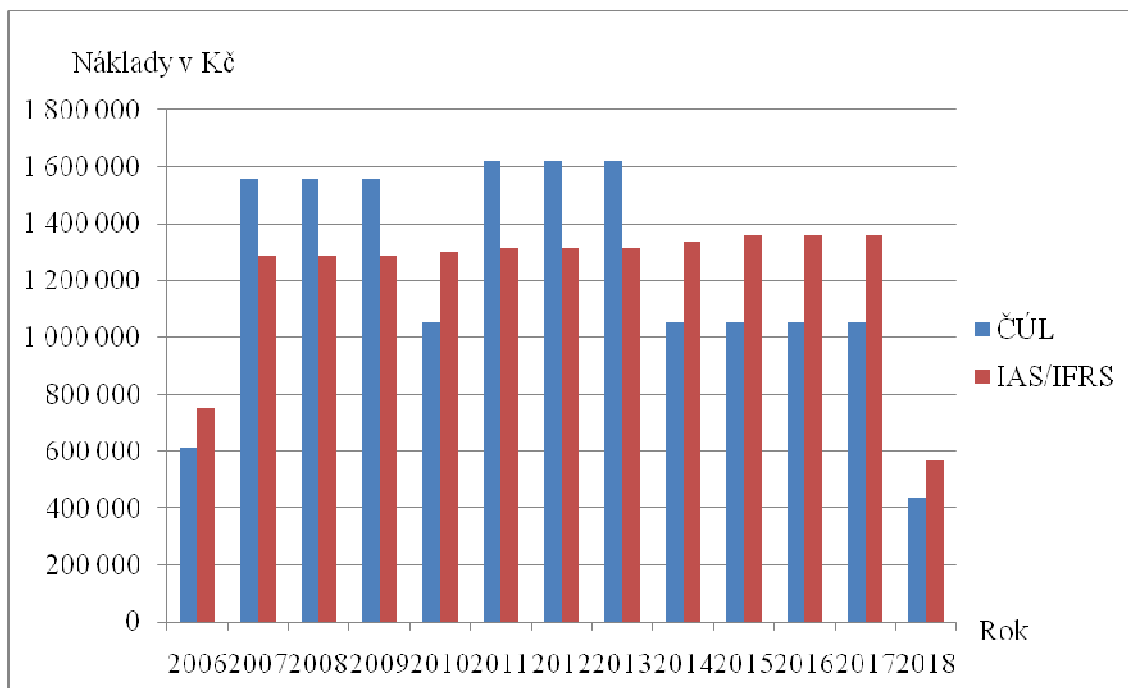
Tabulka č. 21: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku

Rok	Náklady (v Kč)	
	ČÚL	IAS/IFRS
2006	612 500	752 500
2007	1 560 000	1 290 000
2008	1 560 000	1 290 000
2009	1 560 000	1 290 000
2010	1 050 000	1 303 125
2011	1 620 000	1 312 500
2012	1 620 000	1 312 500
2013	1 620 000	1 312 500
2014	1 050 000	1 338 750
2015	1 050 000	1 357 500
2016	1 050 000	1 357 500
2017	1 050 000	1 357 500
2018	437 500	565 625

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že náklady dle IAS/IFRS jsou díky komponentnímu odpisování rovnoměrněji rozloženy do jednotlivých účetních období. Náklady dle ČÚL v letech, kdy je tvořena rezerva na opravu dlouhodobého majetku zahrnují nejen odpisy, ale i náklady na opravu, jsou proto vyšší než náklady dle IFRS. Ve zbývajících obdobích jsou náklady dle ČÚL nižší, protože zahrnují pouze odpisy.

Graf č. 8: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku



Zdroj: Vlastní zpracování

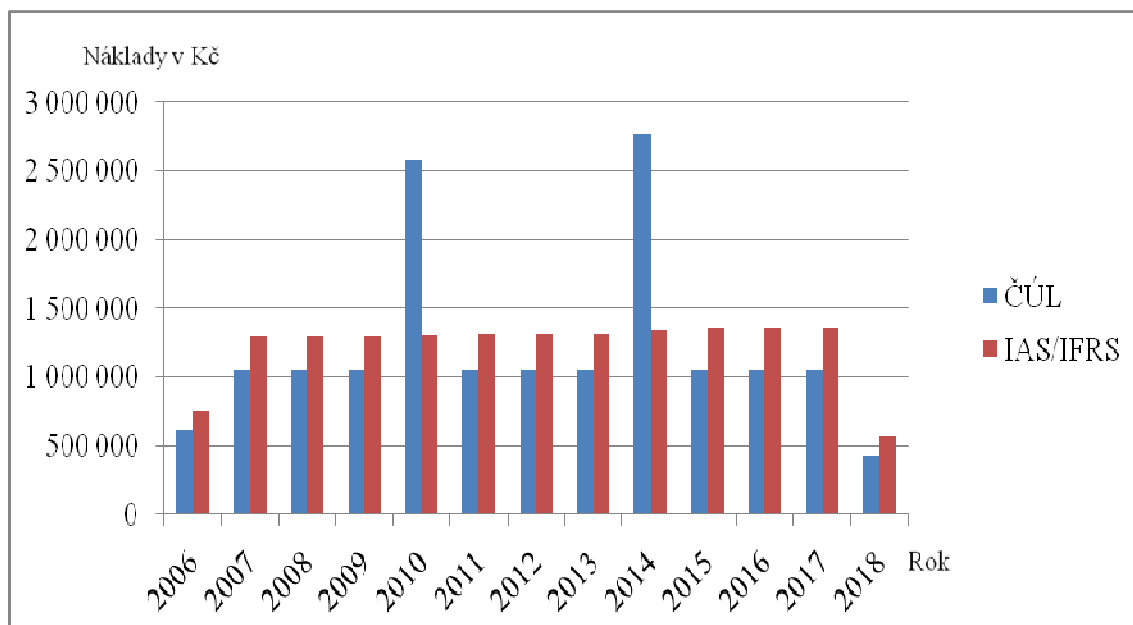
Protože společnost tvořila rezervu na opravu, rozložila tak proporcionalně jednorázový náklad do jednotlivých let. Pokud by se účetní jednotka rozhodla tuto rezervu netvořit znamenalo by to výrazný nárůst nákladů jen v jednom účetním období, tedy v roce pořízení nové součástky. Tyto jednorázově vynaložené náklady na opravu by výrazně ovlivnily výsledek hospodaření daného roku. Pro srovnání budou uvedeny náklady vynaložené bez možnosti využití tvorby rezervy, které budou znázorněny v následující tabulce a grafu.

Tabulka č. 22: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL bez využití možnosti tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku

Rok	Náklady (v Kč)	
	ČÚL	IAS/IFRS
2006	612 500	752 500
2007	1 050 000	1 290 000
2008	1 050 000	1 290 000
2009	1 050 000	1 290 000
2010	2 580 000	1 303 125
2011	1 050 000	1 312 500
2012	1 050 000	1 312 500
2013	1 050 000	1 312 500
2014	2 760 000	1 338 750
2015	1 050 000	1 357 500
2016	1 050 000	1 357 500
2017	1 050 000	1 357 500
2018	437 500	565 625

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 9: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL bez využití možnosti tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku



Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedené tabulky a grafu lze konstatovat, že v roce 2010 a v roce 2014, tj. v letech uskutečnění opravy se výrazně zvýší náklady dle ČÚL. V roce 2010 o 1 530 000 Kč, v roce 2014 o 1 710 000 Kč. Je to z toho důvodu, že účetní jednotka nevyužila možnost vytvoření rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku a proto se v daných letech projeví náklady v plné výši.

Vliv komponentního odpisování na rozvahu

Rozdíly mezi oběma přístupy se promítnou nejen ve výsledku hospodaření účetní jednotky, ale rozdílně se promítnou i v rozvaze. V IAS/IFRS se zahrnují jednotlivé komponenty do aktiv účetní jednotky. V rozvaze společnosti vzniknou tedy dva dlouhodobé majetky, které budou postupně alokovány formou odpisů do nákladů během doby životnosti majetku. ČÚL komponentní odpisování a zahrnutí jednotlivých součástí do aktiv do roku 2010 neumožňovala. Dlouhodobý hmotný majetek, který se začal do této doby odpisovat se řídí dřívějšími pravidly. Pořizovací náklady na výměnu nové součásti se budou účtovat již při pořízení rovnou do nákladů a není zohledněno, že budou účetní jednotce sloužit v dalších letech.

4.6 Technické zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS

Společnost pořídila dne 13. 9. 2007 soustruh CNC za 4 269 000 Kč. Účetní jednotka má tento majetek zařazen ve skupině, kde je majetek odpisován po dobu 10 let. Soustruh byl zařazen do užívání v den pořízení. Jelikož společnost tento stroj zařadila do užívání během účetního období, musí být účetní odpisy uvedeny s přesností na měsíce.

Po 3 letech se společnost rozhodla, že na soustruhu bude provedena výměna jedné významné součásti. Touto výměnou se zlepší výkonnost soustruhu a účetní jednotce se zvýší ekonomický užitek. Součást soustruhu byla vyměněna k 1. 11. 2010 a současně byla uvedena do užívání. Výměna dosáhla hodnoty 729 800 Kč a je považována za technické zhodnocení.

Výpočet odpisů dle české legislativy:

Měsíční odpis: $4\,269\,000 / 120 = 35\,575$ Kč

Měsíční odpis po technickém zhodnocení:

$(2\,917\,150 + 729\,800) / (120 - 38) = 44\,475$ Kč

Výpočet odpisů dle IAS/IFRS:

Při výpočtu odpisů dle IAS/IFRS předpokládá účetní jednotka zbytkovou hodnotu ve výši 600 000 Kč, která musí být v odpisech zohledněna.

Měsíční odpis: $(4\,269\,000 - 600) / 120 = 30\,575$ Kč

Měsíční odpis po technickém zhodnocení:

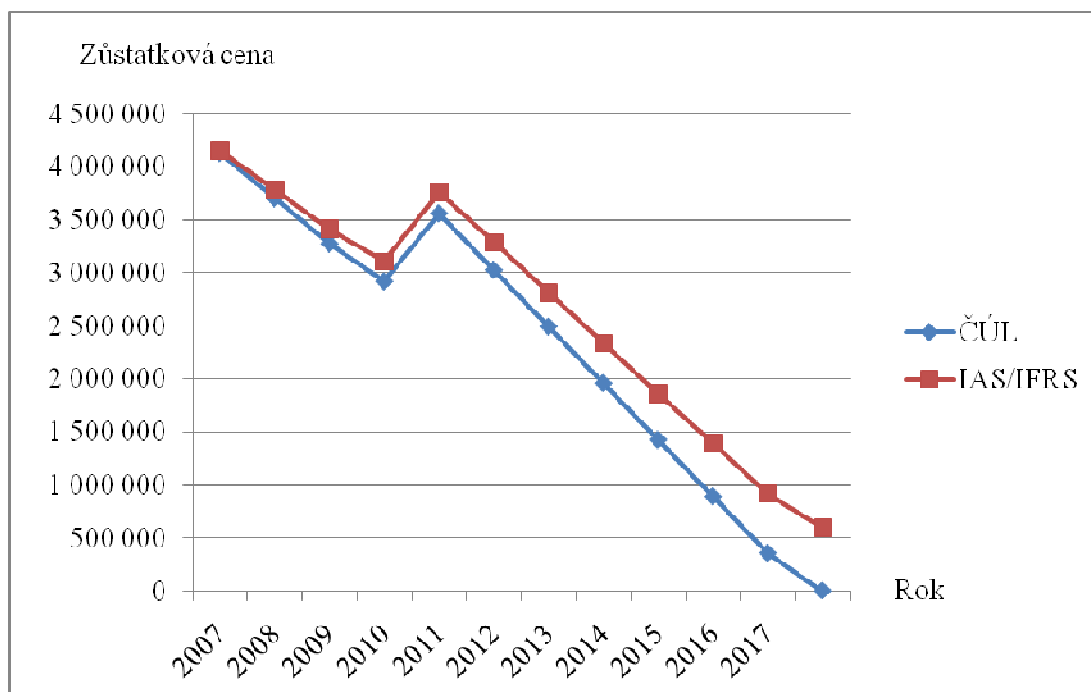
$(3\,107\,150 + 729\,800 - 600\,000) / (120 - 38) = 39\,475$ Kč

Tabulka č. 23: Výše odpisů a zůstatkové ceny se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Počet měsíců	ČÚL		IAS/IFRS	
		Roční odpis	Zůstatková cena	Roční odpis	Zůstatková cena
2007	4	142 300	4 126 700	122 300	4 146 700
2008	12	426 900	3 699 800	366 900	3 779 800
2009	12	426 900	3 272 900	366 900	3 412 900
2010	10	355 750	2 917 150	305 750	3 107 150
	2	88 950	3 558 000	78 950	3 758 000
2011	12	533 700	3 024 300	473 700	3 284 300
2012	12	533 700	2 490 600	473 700	2 810 600
2013	12	533 700	1 956 900	473 700	2 336 900
2014	12	533 700	1 423 200	473 700	1 863 200
2015	12	533 700	889 500	473 700	1 389 500
2016	12	533 700	355 800	473 700	915 800
2017	8	355 800	0	315 800	600 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 10: Vývoj zůstatkové ceny se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Na výše uvedeném grafu je znázorněno, že zůstatková cena soustruhu podle IAS/IFRS je po celou dobu životnosti vyšší než zůstatková cena podle ČÚL. Je to zapříčiněno zbytkovou hodnotou, která je zohledněna podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V roce uvedení technického zhodnocení do užívání zůstatková cena vzrostla u obou účetních úprav.

Zaúčtování technického zhodnocení dle ČÚL

Jelikož je vnitropodniková směrnice v souladu se zákonem o daních z příjmů a hodnota vyměněné části je vyšší než 40 000 Kč, jedná se o technické zhodnocení. Součást soustruhu byla uvedena do užívání k 1. 11. 2010, k tomuto datu dojde k navýšení účetní hodnoty a odpisy budou počítány ze zvýšení hodnoty, která činí 729 800 Kč.

Tabulka č. 24: Zaúčtování technického zhodnocení dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
13.9.2007	Pořízení soustruhu CNC	4 269 000	Soustruh CNC	Běžný účet
31.12.2007	Roční odpis soustruhu	142 300	Odpisy	Oprávký
31.12.2008	Roční odpis soustruhu	426 900	Odpisy	Oprávký
31.12.2009	Roční odpis soustruhu	426 900	Odpisy	Oprávký
1.11.2010	Technické zhodnocení	729 800	TZ	Běžný účet
31.12.2010	Roční odpis soustruhu	444 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2011	Roční odpis soustruhu	533 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2012	Roční odpis soustruhu	533 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2013	Roční odpis soustruhu	533 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2014	Roční odpis soustruhu	533 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2015	Roční odpis soustruhu	533 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2016	Roční odpis soustruhu	533 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2017	Roční odpis soustruhu	355 800	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaúčtování technického zhodnocení dle IAS/IFRS

Podle IAS/IFRS se tato úprava, kterou se zlepší výkonnost stroje, bude považovat za technické zhodnocení bez ohledu na výši ocenění. Hodnota soustruhu bude navýšena o technické zhodnocení ve výši 729 800 Kč a následující odpisy se budou počítat z této přeceněné hodnoty (zůstatkové ceny zvýšené o technické zhodnocení).

Tabulka č. 25: Zaúčtování technického zhodnocení dle IAS/IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
13.9.2007	Pořízení soustruhu CNC	4 269 000	Soustruh CNC	Běžný účet
31.12.2007	Roční odpis soustruhu	122 300	Odpisy	Oprávký
31.12.2008	Roční odpis soustruhu	366 900	Odpisy	Oprávký
31.12.2009	Roční odpis soustruhu	366 900	Odpisy	Oprávký
1.11.2010	Technické zhodnocení	729 800	TZ	Běžný účet
31.12.2010	Roční odpis soustruhu	384 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2011	Roční odpis soustruhu	473 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2012	Roční odpis soustruhu	473 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2013	Roční odpis soustruhu	473 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2014	Roční odpis soustruhu	473 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2015	Roční odpis soustruhu	473 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2016	Roční odpis soustruhu	473 700	Odpisy	Oprávký
31.12.2017	Roční odpis soustruhu	315 800	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Dopad na výsledek hospodaření

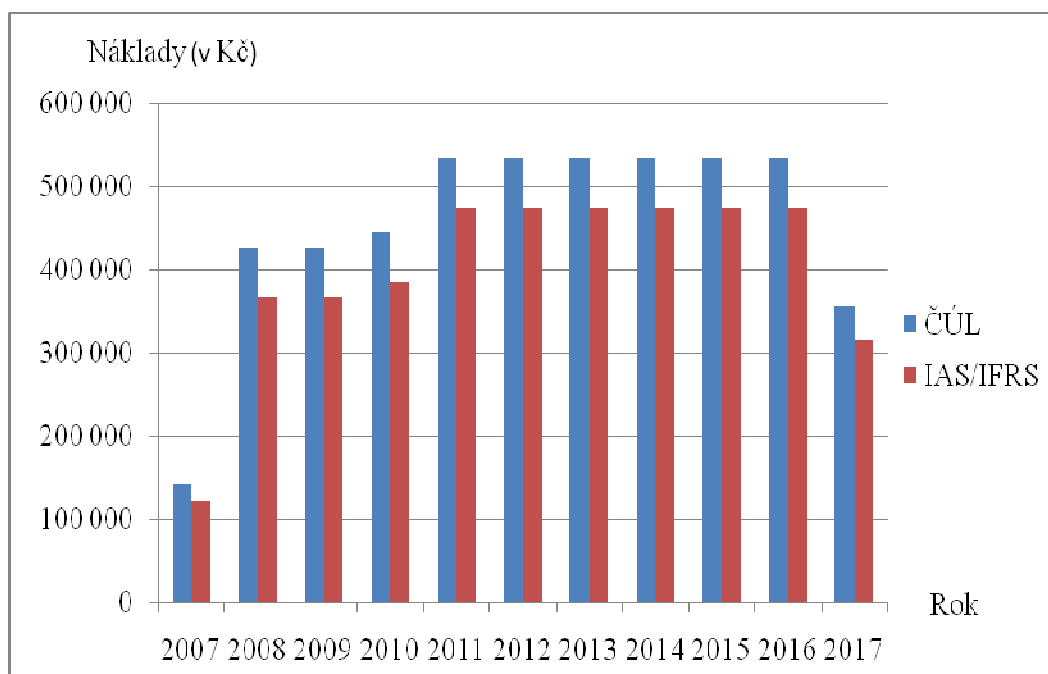
Protože se jedná o technické zhodnocení jak z pohledu ČÚL tak z pohledu IAS/IFRS, bude mít provedení technického zhodnocení stejný vliv na výsledek hospodaření v rámci obou účetních úprav. Jediný rozdíl bude spočívat ve výši nákladů v jednotlivých letech, které budou odlišné podle ČÚL i podle IAS/IFRS.

Tabulka č. 26: Porovnání výše nákladů se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS

Rok	Náklady (v Kč)	
	ČÚL	IAS/IFRS
2007	142 300	122 300
2008	426 900	366 900
2009	426 900	366 900
2010	444 700	384 700
2011	533 700	473 700
2012	533 700	473 700
2013	533 700	473 700
2014	533 700	473 700
2015	533 700	473 700
2016	533 700	473 700
2017	355 800	315 800

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 11: Porovnání výše nákladů se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky a grafu vyplývá, že náklady stanovené podle IAS/IFRS jsou po celou dobu životnosti soustruhu nižší, než jsou náklady stanovené podle českých účetních předpisů. Je to způsobeno tím, že společnost při výpočtu odpisů dle IAS/IFRS stanovila zbytkovou hodnotu, zatímco v ČÚL není zbytková hodnota zohledněna.

V roce 2010, kdy došlo k technickému zhodnocení u obou účetních legislativ odpisy (náklady) vzrostly. Zvýšila se hodnota soustruhu, na kterém byla provedena výměna za novou kvalitnější část, o částku 729 800 Kč. Od doby, kdy bylo technické zhodnocení zavedeno do užívání se odpisy dle ČÚL i dle IAS/IFRS zvýšily. Je to způsobeno tím, že po zařazení technického zhodnocení do užívání jsou odpisy počítány ze zvýšené ceny soustruhu. Při provedení technického zhodnocení došlo ke zvýšení odpisů (nákladů) a tím došlo ke snížení zisku, příp. zvýšení ztráty.

Vliv technického zhodnocení na rozvahu

Technické zhodnocení se podle ČÚL i podle IAS/IFRS vykáže na straně aktiv stejným způsobem. Protože technické zhodnocení dle ČÚL přesahuje společností stanovenou výši 40 000 Kč, bude navýšena strana aktiv v rozvaze o 729 800 Kč. Podle IAS/IFRS bude výměnou zvýšena užitečnost aktiva a proto dojde k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení o technické zhodnocení ve výši 729 800 Kč.

4.7 Analýza rozdílů ČÚL a IFRS na účetních výkazech

Rozdíly ve vykazování podle odlišných účetních předpisů je možné zobrazit vybranými položkami rozvahy k datu 31. 12. 2009. Kvůli zjednodušení bude v těchto rozvahách zachycen pouze dlouhodobý majetek, na kterém byly za sledované roky aplikovány rozdílné účetní principy.

Rozvaha (vybrané údaje) podle ČÚL k 31. 12. 2009 (v Kč)

DLOUHODOBÝ MAJETEK	22 879 675	VLASTNÍ KAPITÁL	-14 054 225
Pozemek	2 500 000	VH z minulých let	-14 054 225
2002 rok pořízení	2 500 000	2002	
Budova	5 100 000	odpisy budovy	-425 000
2002 rok pořízení	8 500 000	2003	
Oprávky	-3 400 000	odpisy budovy	-425 000
2002 odpisy	425 000	2004	
2003 odpisy	425 000	odpisy budovy	-425 000
2004 odpisy	425 000	odpisy automat DECO	-268 050
2005 odpisy	425 000	2005	
2006 odpisy	425 000	odpisy budovy	-425 000
2007 odpisy	425 000	odpisy automat DECO	-402 075
2008 odpisy	425 000	2006	
2009 odpisy	425 000	odpisy budovy	-425 000
Automat dlouhотоčný DECO	1 993 775	odpisy automat DECO	-402 075
2004 rok pořízení	4 824 900	odpisy manipulační zařízení	-293 750
2007 tvorba OP	-552 700	tvorba rezervy	-90 000
Oprávky	-2 278 425	odpisy obráběcí centrum	-612 000
2004 odpisy	268 050	2007	
2005 odpisy	402 075	odpisy budovy	-425 000
2006 odpisy	402 075	odpisy automat DECO	-402 075
2007 odpisy	402 075	odpisy manipulační zařízení	-293 750
2008 odpisy	402 075	tvorba OP	-552 700
2009 odpisy	402 075	tvorba rezervy	-90 000
Manipulační zařízení	1 175 000	odpisy obráběcí centrum	-1 050 000
2006 rok pořízení	2 350 000	tvorba rezervy	-510 000
Oprávky	-1 175 000	odpis soustruh CNC	-142 300
2006 odpisy	293 750	2008	
2007 odpisy	293 750	odpisy budovy	-425 000
2008 odpisy	293 750	odpisy automat DECO	-402 075
2009 odpisy	293 750	odpisy manipulační zařízení	-293 750
Obráběcí centrum horizontální	8 838 000	rozpuštění rezervy	180 000
2006 rok pořízení	12 600 000	tvorba rezervy	-90 000
Oprávky	-3 762 000	odpisy obráběcí centrum	-1 050 000
2006 odpisy	612 000	tvorba rezervy	-510 000
2007 odpisy	1 050 000	odpis soustruh CNC	-426 900
2008 odpisy	1 050 000	generální prohlídka	-180 000
2009 odpisy	1 050 000	VH běžného roku	-3 197 725

Soustruh CNC	3 272 900	2009	
2007 rok pořízení	4 269 000	odpisy budovy	-425 000
Oprávky	-996 100	odpisy automat DECO	-402 075
2007 odpisy	142 300	odpisy manipulační zařízení	-293 750
2008 odpisy	426 900	tvorba rezervy	-90 000
2009 odpisy	426 900	odpisy obráběcí centrum	-1 050 000
OBĚŽNÁ AKTIVA	-35 223 000	tvorba rezervy	-510 000
Běžný účet	-32 723 900	odpis soustruh CNC	-426 900
2002		CIZÍ ZDROJE	1 710 000
nákup pozemku	-2 500 000	Rezerva	1 710 000
nákup budovy	-8 500 000	2006	
2004		tvorba rezervy	90 000
nákup automat dlouhotočný DECO	-4 824 900	2007	
2006		tvorba rezervy	90 000
nákup manipulační zařízení	-2 350 000	tvorba rezervy	510 000
nákup obráběcí centrum		2008	
horizontální	-12 600 000	rozpuštění rezervy	-180 000
2007		tvorba rezervy	90 000
nákup soustruh CNC	-4 269 000	tvorba rezervy	510 000
2008		2009	
generální prohlídka	-180 000	tvorba rezervy	90 000
		tvorba rezervy	510 000
AKTIVA CELKEM	-12 343 325	PASIVA CELKEM	-12 343 325

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozvaha (vybrané údaje) podle IFRS k 31. 12. 2009 (v Kč)

POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	24 991 725	VLASTNÍ KAPITÁL	-10 232 175
Pozemek	3 000 000	Fond z přecenění	2 700 000
2002 rok pořízení	2 500 000	2006	
2006 zvýšení hodnoty pozemku	500 000	zvýšení hodnoty pozemku	500 000
Budova	6 795 000	zvýšení hodnoty budovy	2 200 000
2002 rok pořízení	8 500 000	VH z minulých let	-9 921 975
2006 eliminace oprávek	-1 925 000	2002	
2006 zvýšení hodnoty budovy	2 200 000	odpisy budovy	-385 000
Oprávký	-1 980 000	2003	
2002 odpisy	-385 000	odpisy budovy	-385 000
2003 odpisy	-385 000	2004	
2004 odpisy	-385 000	odpisy budovy	-385 000
2005 odpisy	-385 000	odpisy automat DECO	-248 050
2006 odpisy	-385 000	2005	
2006 eliminace oprávek	1 925 000	odpisy budovy	-385 000
2007 odpisy	-660 000	odpisy automat DECO	-372 075
2008 odpisy	-660 000	2006	
2009 odpisy	-660 000	odpisy budovy	-385 000
Automat dlouhohotový DECO	2 506 325	odpisy automat DECO	-372 075
2004 rok pořízení	4 824 900	odpisy manipulační zařízení	-262 500
2007 eliminace oprávek	-1 364 275	odpisy obráběcí centrum	-542 500
2007 snížení hodnoty stroje	-272 700	odpisy vysokoot. vřeteno	-210 000
Oprávký	-681 600	2007	
2004 odpisy	-248 050	odpisy z přecenění budovy	-660 000
2005 odpisy	-372 075	odpisy automat DECO	-372 075
2006 odpisy	-372 075	snížení hodnoty stroje	-272 700
2007 odpisy	-372 075	odpisy manipulační zařízení	-262 500
2007 eliminace oprávek	1 364 275	odpisy obráběcí centrum	-930 000
2008 odpisy	-340 800	odpisy vysokoot. vřeteno	-360 000
2009 odpisy	-340 800	odpisy soustruh CNC	-122 300
Manipulační zařízení	1 300 000	2008	
2006 rok pořízení	2 350 000	odpisy z přecenění budovy	-660 000
Oprávký	-1 050 000	odpisy automat DECO	-340 800
2006 odpisy	-262 500	odpisy manipulační zařízení	-262 500
2007 odpisy	-262 500	odpis generální prohlídka	-90 000
2008 odpisy	-262 500	odpisy obráběcí centrum	-930 000
2009 odpisy	-262 500	odpisy vysokoot. vřeteno	-360 000
Generální prohlídka	0	odpisy soustruh CNC	-366 900

2008 rok pořízení	180 000	VH běžného roku	-3 010 200
Oprávky	-180 000	2009	
2008 odpisy	-90 000	odpisy z přecenění budovy	-660 000
2009 odpisy	-90 000	odpisy automat DECO	-340 800
Obráběcí centrum horizontální	7 827 500	odpisy manipulační zařízení	-262 500
2006 rok pořízení	11 160 000	odpis generální prohlídky	-90 000
Oprávky	-3 332 500	odpisy obráběcí centrum	-930 000
2006 odpisy	-542 500	odpisy vysokoot. vřeteno	-360 000
2007 odpisy	-930 000	odpisy soustruh CNC	-366 900
2008 odpisy	-930 000		
2009 odpisy	-930 000		
Vysokootáčkové vřeteno	150 000		
2006 rok pořízení	1 440 000		
Oprávky	-1 290 000		
2006 odpisy	-210 000		
2007 odpisy	-360 000		
2008 odpisy	-360 000		
2009 odpisy	-360 000		
Soustruh CNC	3 412 900		
2007 rok pořízení	4 269 000		
Oprávky	-856 100		
2007 odpisy	-122 300		
2008 odpisy	-366 900		
2009 odpisy	-366 900		
OBĚŽNÁ AKTIVA	-35 223 900		
Běžný účet	-35 223 900		
2002			
nákup pozemku	-2 500 000		
nákup budovy	-8 500 000		
2004			
nákup automat DECO	-4 824 900		
2006			
nákup manipulační zařízení	-2 350 000		
nákup obráběcí centrum horizontální	-11 160 000		
nákup vysokotáčkové vřeteno	-1 440 000		
2007			
nákup soustruh CNC	-4 269 000		
2008			
nákup generální prohlídky	-180 000		

AKTIVA CELKEM	-10 232 175	PASIVA CELKEM	-10 232 175
---------------	-------------	---------------	-------------

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíly v aktivech za dobu sledování dlouhodobého majetku

Jak je patrné z konečných rozvah rozdílným vykazováním byla ovlivněna jak samotná struktura aktiv a pasiv, tak i výše jednotlivých položek. Podle IAS/IFRS vznikly dva dlouhodobé majetky, které v rozvaze podle ČÚL chybí. Jedná se o generální prohlídku v brutto hodnotě 180 000 Kč a vysokootáčkové vřeteno v brutto hodnotě 1 440 000 Kč, které je bráno jako samostatná komponenta obráběcího centra. Také hodnota pozemku a budovy je podle IAS/IFRS vyšší o 2 700 000 Kč a to z toho důvodu, že v českých účetních předpisech není dovoleno přecenit majetek na vyšší reálnou hodnotu. Porovnáním bylo zjištěno podhodnocení aktiv vykazovaných podle české účetní legislativy celkem o 2 111 150 Kč oproti IAS/IFRS.

Rozdíly v pasivech za dobu sledování dlouhodobého majetku

Rozdíly ve vykazování silně ovlivnily i pasiva rozvahy. Podle IAS/IFRS vznikla nová položka ve vlastním kapitálu ve výši 2 700 000 Kč. Jedná se o položku fond z přecenění, který podle ČÚL, kvůli nemožnosti přecenit majetek směrem nahoru, v české rozvaze chybí. Podle IAS/IFRS je výsledek hospodaření minulých let vyšší o 4 132 250 Kč a v běžném období o 187 525 Kč. Také zisk je tedy podle českých účetních předpisů oproti IAS/IFRS silně podhodnocen.

Česká účetní legislativa nezahrnuje do dlouhodobého majetku určité položky, které tam podle IAS/IFRS patří. Tímto je zkreslován věrný a poctivý obraz o majetku společnosti, která tento majetek vlastní a dlouhodobě využívá, ale není vykázán v jejím dlouhodobém majetku a je rovnou při pořízení účtován do nákladů. Pokud se však budou tyto položky považovat za dlouhodobý majetek, jak je tomu při vykazování podle IAS/IFRS, budou se jejich pořizovací náklady alokovat do nákladů postupně během doby životnosti majetku. Bude tím umožněno správněji vykázat přínosy, které aktivum podniku v jednotlivých letech přinese.

5. Závěr

Cílem diplomové práce bylo podat jasný a srozumitelný přehled o problematice vykazování dlouhodobého majetku podle ČÚL a podle IAS/IFRS a poukázat na nejvýznamnější rozdíly ve vykazování včetně vlivu těchto rozdílů na výsledek hospodaření a rozvahu s ohledem na zobrazení „true and fair view“, neboli věrné a poctivé zobrazení majetku společnosti.

Na uvedených praktických příkladech bylo znázorněno, že jednotlivé rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku podle obou účetních systémů jsou poměrně významné. České účetnictví je postaveno na pravidlech vycházejících z kontinentálního přístupu, který je poměrně úzce svázán s daňovými předpisy. Metodika IAS/IFRS spíše doporučuje, standardy vycházejí z principů daných anglosaským přístupem.

V prvních dvou příkladech byla řešena problematika přecenění na reálnou hodnotu a to v případě zvýšení, následně v případě snížení hodnoty aktiva. České účetní předpisy respektují pouze model tradičního oceňování pořizovacími náklady a přecenění na reálnou hodnotu je možné pouze v případě, kdy je tato hodnota nižší než historická hodnota pořizovací. Přecenění je připuštěno pouze prostřednictvím opravných položek. Zatímco IAS/IFRS umožňují přecenění majetku i na reálnou hodnotu vyšší.

Po výše uvedených rozdílech mezi oběma účetními systémy vyplývá, že přecenění aktiva na reálnou hodnotu má odlišný dopad i na výsledek hospodaření a rozvahu. Přecenění aktiva na vyšší hodnotu se ve výsledku hospodaření ani v rozvaze žádným způsobem nepromítlo, protože české účetní předpisy přecenění majetku směrem nahoru nepřipouštějí. Podle IAS/IFRS se přecenění hodnoty aktiva na vyšší hodnotu projevilo jako snížení zisku, příp. zvýšení ztráty, protože se změnil odpisový plán a došlo ke zvýšení odpisů. Rozvahu ovlivnila tato transakce také, a to tak, že na straně pasiv došlo ke zvýšení vlastního kapitálu o položku fond z přecenění a strana aktiv byla navýšena o výši přecenění.

Přecenění aktiva směrem dolů způsobilo snížení zisku, příp. zvýšení ztráty. Rozvaha byla touto účetní operací ovlivněna pouze sníženým výsledkem hospodaření. V IAS/IFRS v roce přecenění na nižší hodnotu došlo také ke snížení zisku, v následujících letech však došlo změnou odpisového plánu ke snížení odpisů, tedy i nákladů, což mělo za následek vyšší zisk, příp. nižší ztrátu. V rozvaze se tato změna projevila na straně aktiv, kde došlo ke snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení.

Odlišnosti mezi účetními předpisy najdeme také u generální prohlídky. V ČÚL se náklady na opravy, i když jsou významné a plánované, zahrnují do nákladů období, ve kterém nastaly. Aby nedošlo k tomu, že náklady v roce opravy byly neúměrně zatížené, může společnost tvořit na tuto opravu rezervu. Podle IAS/IFRS je generální prohlídka vykazována jako aktivum, které se do doby další opravy odpisuje.

Společností byla tvořena rezerva na opravu, protože představovala značnou částku, která by významně ovlivnila výsledek hospodaření v roce uskutečnění opravy. Náklady budou vyšší v prvních šesti letech od data zařazení do užívání, protože je pravidelně tvořena zákonná rezerva na opravu hmotného majetku. V nákladech jsou zahrnuty jak odpisy, tak i náklady na tvorbu rezervy. V IAS/IFRS, kde se generální prohlídka projevuje jako samostatné aktivum, se náklady do výsledku hospodaření v jednotlivých letech promítnou postupně prostřednictvím odpisů. V prvních dvou letech budou náklady pouze ve výši odpisů stroje, protože zatím nedošlo ke generální prohlídce. V roce, kdy dojde ke generální prohlídce se začne tato prohlídka odpisovat a náklady se o výši odpisu generální prohlídky zvýší. Takto dochází k časovému posunu při zohlednění nákladů na generální prohlídku a výsledek hospodaření je vykázán v odlišné výši. S tímto souvisí také vliv na rozvahu. Podle ČÚL bude zákonná rezerva zobrazena v pasivech, zatímco dle IAS/IFRS bude generální prohlídka vykazována v aktivech jako samostatné aktivum.

V následujícím případě byla řešena problematika komponentního odpisování. Do roku 2010 české účetní předpisy komponentní přístup odpisování nedovolovaly a dlouhodobý majetek se musel odpisovat jako celek. Místo toho byla možnost vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého majetku, které však IAS/IFRS neuznávají. Tuto tvorbu

rezerv na opravu dlouhodobého majetku považují za chybně nastavené odpisy. V IAS/IFRS je komponentní přístup zaveden kvůli tomu, že umožňuje o každé části majetku účtovat odděleně, pokud mají jednotlivé části majetku odlišnou dobu životnosti. Odpisování jednotlivých komponent je mnohem reálnější, protože se odpisy přibližují skutečnému opotřebení majetku.

Po uvedených rozdílech mezi jednotlivými legislativami je jasné, že výměna významné součásti aktiva (komponenty) odlišně ovlivnila výši výsledku hospodaření i rozvahu. Tato účetní operace podle ČÚL měla za následek, v případě tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku, zvýšení nákladů v letech tvorby rezervy a tím i nižší zisk. Může také nastat možnost, že účetní jednotka nevyužije možnost tvorby této rezervy a tato transakce by měla za následek jednorázové zvýšení nákladů v letech provedení výměny, což by ovlivnilo zisk vyššími náklady. Rozvahu ovlivnila tato účetní transakce pouze sníženým výsledkem hospodaření, protože v ČÚL není umožněno výměnu součásti majetku zahrnout jako samostatné aktivum. Podle IAS/IFRS byl účetní jednotkou využit komponentní přístup odpisování a protože nové náhradní díly byly nakoupeny za vyšší pořizovací cenu a odpisy tak byly vypočteny z vyšší ceny majetku, byly do nákladů zahrnuty vyšší odpisy než v předešlých letech. U rozvahy se tato účetní operace projevila tak, že došlo k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení, protože v IAS/IFRS je umožněno významné náhradní díly brát jako samostatné aktivum.

Poslední problematika, která byla řešena se týkala technického zhodnocení. Technické zhodnocení je bráno především jako zlepšení užitných vlastností daného dlouhodobého majetku. Na českou účetní legislativu mají velký vliv daňové zákony, podle kterých se o technické zhodnocení jedná až při dosažení určité peněžní hranice. Pokud se účetní jednotka rozhoduje, zda bude příslušná hospodářská operace, která nepřekročí peněžní hranici stanovenou daňovými předpisy, brána za technické zhodnocení či za opravu nebo údržbu, většinou převáží daňové hledisko, kdy dojde k zaúčtování ve prospěch nákladů a tím i ke snížení základu daně. Podle IAS/IFRS je peněžní hodnota případného technického zhodnocení zcela nepodstatná. Ohled je brán na to, zda dané úpravy zvýší užitečnost daného aktiva.

V praktickém příkladě, kdy technické zhodnocení splnilo daňovými zákony stanovenou peněžní hranici a podle IAS/IFRS se zvýší užitečnosti daného aktiva, se tato účetní operace projevila stejně ve výsledku hospodaření i v rozvaze. Při provedení technického zhodnocení došlo ke zvýšení odpisů, tím i ke zvýšení nákladů a tím pádem ke snížení zisku, příp. ke zvýšení ztráty společnosti. V rozvaze by došlo k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení o provedené technické zhodnocení.

Za dobu sledování dlouhodobého majetku bylo na sestavených rozvahách zjištěno porovnáním jednotlivých účetních předpisů podhodnocení aktiv vykazovaných podle české účetní legislativy celkem o 2 111 150 Kč oproti IAS/IFRS.

6. Summary

The title of this master thesis is: Long-term assets from the view of Czech Accounting Legislation and IFRS. The master thesis compares the differences between Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards regarding long-term assets. The thesis is divided into two major parts, such as theoretical and practical

The theoretical part of the master thesis comprises theoretical information concerning issues of long-term assets. Firstly, there is the definition of long-term assets, then the ways of acquisition, valuation, depreciation and elimination are described from the point of view of the Czech Accounting Legislation. According to the International Financial Reporting Standards long-term assets are defined by two main standards which deal with their issues. The aim of the theoretical part is to analyse differences between the Czech Accounting Legislation (CAL) and the International Financial Reporting Standards (IFRS) in the field of long-term assets. In this part of the master thesis the key differences between these two accounting legislations are to be found and described.

The aim of the practical part is to apply the differences between CAL and IFRS on the particular subject. The theoretical findings are applied on the concret examples on which is explained how accounting transactions affect profits and balance sheet both in terms of the Czech Accounting Legislation and the International Financial Reporting Standards.

Keywords:

Long-term assets, Czech Accounting Legislation, International accounting standards, International Financial Reporting Standards, Balance sheet, Profit

7. Použitá literatura

- [1] Adámková, D. Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Praha: Credit, 2003. 114 s. ISBN 80-213-1034-0
- [2] Březinová, H., Munzar, V. Účetnictví I. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9
- [3] Buchtová, J. Programová učebnice: podvojně účetnictví pro podnikatele včetně základů s výkladem a cvičebními testy. Ostrava: Mirago, 1999. 285 s. ISBN 80-85922-69-X
- [4] Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1
- [5] Hýblová, E., Sedláček, J., Valouch, P. Mezinárodní účetnictví. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 138 s. ISBN 80-210-3473-4
- [6] Kolektiv autorů. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010. Olomouc: Anag, 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6
- [7] Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 2009. 413 s. ISBN 978-80-72-73-156-5
- [8] Kovanicová, D. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha: Polygon, 1997. 411 s. ISBN 80-85967-51-0
- [9] Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví: světový koncept. Praha: Polygon, 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8
- [10] Krupová, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0
- [11] Müllerová, L. Podvojně účetnictví II. Praha: VŠE, 1997. 240 s. ISBN: 80-7079-788-6
- [12] Pelc, V. Odpisy 2002. Praha: Grada Publishing, 2002. 220 s. ISBN 80-247-0160-X
- [13] Poradce 2/02. Podvojně účetnictví: dlouhodobý majetek. Praha: Poradce, 2002. 33 s. ISSN 1211-2437
- [14] Poradce 1/03. Podvojně účetnictví: odpisování. Praha: Poradce, 2003. 33 s. ISSN 1211-2437

- [15] Procházková, D. Odpisy majetku hmotného, nehmotného, jiného a pohledávek z účetního a daňového pohledu. Ostrava: Mirago, 1999. 146 s. ISBN: 80-85922-58-4
- [16] Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag, 2007. 927 s. ISBN 978-80-7263-368-5
- [17] Řehák, J., Sedláková, E., Starý, K. Odpisy: význam odpisů, daňové odpisy, účetní odpisy. Praha: Vydavatelství Poradce, 1998. 272 s. ISSN: 1211-2437
- [18] Sedláček, J. Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie. Praha: C.H.Beck, 2004. 273 s. ISBN: 80-7179-859-2
- [19] Sládková E., a kol. Finanční účetnictví a výkaznictví. Praha: ASPI, 2009. 451 s. ISBN 978-80-7357-5
- [20] Strouhal, J., Židlická, R. Účetnictví 2008: velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, 2008. 501 s. ISBN 978-80-251-1910-5
- [21] Šrámková, A., Janoušková M., Vojáčková H. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut Svazu účetních, 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9
- [22] Štohl, P. Učebnice účetnictví 2010. Znojmo: Pavel Štohl, 2010. 214 s. ISBN 978-80-87237-24-3
- [23] TPA Horwath Notia Audit, Podvojný účetnictví 2009. Praha: Grada Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5
- [24] Valach, J. Finanční řízení podniku. Praha: Ekopress, 1999. 324 s. ISBN: 80-86119-21-1
- [25] Valach, J. Investiční rozhodování a dlouhodobé financování. Praha: Ekopress, 2006. 465 s. ISBN: 80-86929-01-9
- [26] Valouch, P. Účetní a daňové odpisy 2008. Praha: Grada Publishing, 2008. 144 s. ISBN 978-80-247-2558-1

Seznam zkratek

ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚP	České účetní předpisy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
GP	Generální prohlídka
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MZ	Manipulační zařízení
ObchZ	Obchodní zákoník
PC	Požizovací cena
TZ	Technické zhodnocení
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní standardy
ZDP	Zákon o daních z příjmů

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Zatřídění majetku do odpisových skupin.....	23
Tabulka č. 2: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování (v %)	24
Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování	24
Tabulka č. 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %	25
Tabulka č. 5: Výše odpisů a zůstatkové ceny budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiva) v Kč	58
Tabulka č. 6: Zaúčtování přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) dle ČÚL (v Kč).....	60
Tabulka č. 7: Zaúčtování přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiv) dle IFRS (v Kč)	61
Tabulka č. 8: Porovnání výše nákladů při přecenění na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiv) dle ČÚL a IAS/IFRS	62
Tabulka č. 9: Výše odpisů a zůstatkové ceny automatu DECO dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) v Kč	65
Tabulka č. 10: Zaúčtování přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL (v Kč).....	67
Tabulka č. 11: Zaúčtování přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva) dle IFRS (v Kč)	68
Tabulka č. 12: Porovnání výše nákladů při přecenění na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL a IAS/IFRS.....	69
Tabulka č. 13: Výše odpisů a zůstatkové ceny generální prohlídky stroje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	72
Tabulka č. 14: Zaúčtování generální prohlídky dle ČÚL (v Kč).....	74
Tabulka č. 15: Zaúčtování generální prohlídky dle ČÚL (v Kč).....	75
Tabulka č. 16: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS.....	76
Tabulka č.17: Výše ročních odpisů a zůstatkové ceny obráběcího centra dle ČÚL (v Kč) ...	79
Tabulka č. 18: Výše ročních odpisů a zůstatkové ceny obráběcího centra dle IAS/IFRS (v Kč)	81
Tabulka č. 19: Zaúčtování tvorby rezervy dle ČÚL	83
Tabulka č. 20: Zaúčtování komponentního odpisování dle IAS/IFRS.....	84

Tabulka č. 21: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.....	85
Tabulka č. 22: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL bez využití možnosti tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku	87
Tabulka č. 23: Výše odpisů a zůstatkové ceny se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	89
Tabulka č. 24: Zaúčtování technického zhodnocení dle ČÚL (v Kč)	91
Tabulka č. 25: Zaúčtování technického zhodnocení dle IAS/IFRS (v Kč)	92
Tabulka č. 26: Porovnání výše nákladů se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS.....	93

Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj zůstatkové ceny budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (zvýšení hodnoty aktiva).....	59
Graf č. 2: Porovnání výše nákladů při přecenění budovy na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva) dle ČÚL a IAS/IFRS.....	63
Graf č. 3: Vývoj zůstatkové ceny automatu DECO dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (snížení hodnoty aktiva).....	66
Graf č. 4: Porovnání výše nákladů při přecenění na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva) dle ČÚL a IAS/IFRS.....	70
Graf č. 5: Vývoj zůstatkové ceny generální prohlídky stroje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	72
Graf č. 6: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS.....	76
Graf č. 7: Porovnání zůstatkové ceny stroje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	81
Graf č. 8: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.....	86
Graf č. 9: Porovnání výše nákladů dle IAS/IFRS a ČÚL bez využití možnosti tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.....	87
Graf č. 10: Vývoj zůstatkové ceny se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	90
Graf č. 11: Porovnání výše nákladů se zohledněním technického zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS.....	93