

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Porovnání oceňování dlouhodobého hmotného majetku
dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů
účetního výkaznictví IFRS**

Kristina Jenšovská

© 2013 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jenšovská Kristina

Podnikání a administrativa

Název práce

Porovnání oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS

Anglický název

Comparison of Long-term Tangible Assets Measurement according to Czech Accounting Law and International Financial Reporting Standards IFRS

Cíle práce

Cílem práce je porovnání oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy a dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. Hlavního cíle bude dosaženo prostřednictvím dílčích cílů. Dílčím cílem práce je analýza klasifikace a oceňování dlouhodobého hmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu užívání a ke každému rozvahovému dni. Dalším dílčím cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti.

Metodika

V první etapě prací budou nastudovány odpovídající odborné zdroje a bude provedena jejich kritická analýza, jejímž výsledkem bude ucelený přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza klasifikace, oceňování a zobrazení dlouhodobého hmotného majetku ve finančních výkazech sestavovaných dle českých právních předpisů a dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. Budou rozebrány metody oceňování dlouhodobého hmotného majetku při jeho prvotním vstupu do účetnictví, v průběhu užívání a k rozvahovému dni. V rámci dlouhodobého majetku bude popsán model historické ceny a model přecenění u IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení a u IAS 40 – Investice do nemovitostí. V rámci vlastní práce budou aplikovány vybrané modely ocenění majetku na praktických příkladech.

Harmonogram zpracování

- | | |
|------------------------------------|--------------------------------------|
| 1. Úvod - 06/2012 | 5. Výsledky a diskuze - 02/2013 |
| 2. Cíl a metodika - 06/2012 | 6. Závěr - 02/2013 |
| 3. Teoretická východiska - 10/2012 | 7. Seznam použitých zdrojů - 02/2013 |
| 4. Vlastní zpracování - 12/2012 | 8. Přílohy - 02/2013 |

Rozsah textové části

30 - 40 stran

Klíčová slova

Účetnictví, dlouhodobý hmotný majetek, metody oceňování, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, České účetní standardy, oceňovací báze, okamžik pořízení, rozvahový den, historická cena, reálná hodnota

Doporučené zdroje informací

BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Aspi, Praha: 2008. ISBN 978-80-7357-366-9
DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Praha: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2
EPSTEIN, Barry.J., JERMAKOWICZ, Eva K. IFRS 2009: Implementation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN: 978-0470-28609-8
HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS. 1. vydání, Praha: Kernberg, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7
KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Trizonia, 1993. 306 s. ISBN 80-85573-09-1
KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0
LOUŠA, František. Zásoby komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 3. aktualizované vydání, Grada Publishing, Praha 2007. ISBN 978-80-247-2117-0
MLÁDEK Robert. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Wolters Kluwer, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4
RUBÁKOVÁ, Věra. Praktické účetní případy 2011. Grada Publishing, Praha 2011. ISBN 978-80-247-3805-5
STROUHAL, Jiří a kolektiv. Účetnictví 2010: Velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. ISBN 978-80-251-2907-4
ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ Martina, VOJÁČKOVÁ Helena. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Svaz účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9
VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2006. Grada Publishing, Praha 2006. ISBN 80-247-1484-1
České účetní standardy pro podnikatele
Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vedoucí práce

Stárová Marta, Ing.


Termín odevzdání

březen 2013


Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry




prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.

Děkan fakulty

V Praze dne 1.3.2013

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 15.3.2012

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Martě Stárové za profesionální a vstřícný přístup, cenné připomínky a odborné rady, které mi byli ku pomoci při realizaci bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat rodině a přátelům za podporu a trpělivost.

Porovnání oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS

Comparison of Long-term Tangible Assets Measurement according to Czech Accounting Law and International Financial Reporting Standards IFRS

Souhrn

Bakalářská práce porovnává klasifikaci a oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. V teoretické části je vysvětlena harmonizace účetnictví, česká právní úprava a historie a vývoj IFRS. Také jsou zde obecně popsány oceňovací základny a vymezení dlouhodobého hmotného majetku a to z hlediska české právní úpravy a IFRS. Teoretické poznatky z první části bakalářské práce jsou pak aplikovány na praktický příklad. Praktická část se konkrétně věnuje porovnávání ocenění administrativní budovy. Z teoretických i praktických poznatků jsou odvozeny důležité rozdíly a závěry.

Summary

Bachelor thesis compares classification and measurement of long-term tangible assets according to Czech Accounting Law and International Financial Reporting Standards IFRS. In theoretical part is explained harmonization of accounting, Czech accounting law and history and development of IFRS. There also are described measurement basis and demarcation of long-term tangible assets in accordance with Czech Accounting Law and IFRS. Theoretical knowledge from first part of bachelor thesis is applied in accordance with practical example. Practical part is specifically dedicated to comparison of measurement of office building. From theoretical and practical knowledge derived important differences and conclusions.

Klíčová slova: Účetnictví, dlouhodobý hmotný majetek, metody oceňování, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, České účetní standardy, oceňovací báze, okamžik pořízení, rozvahový den, historická cena, reálná hodnota.

Keywords: Accounting, long-term assets, methods of measurement, International Financial Reporting Standards IFRS, Czech Accounting Standards, measurement basis, moment of acquisition, balance sheet day, historical cost, fair value.

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl a metodika bakalářské práce	10
3	Harmonizace účetnictví	12
4	Česká právní úprava oceňování majetku	13
5	Základní principy oceňování majetku	14
6	Oceňovací základny	15
6.1	Oceňovací základny podle české právní úpravy	15
6.1.1	Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu	16
6.1.2	Oceňování ke konci rozvahového dne	17
6.2	Oceňovací základny podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	18
7	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	20
7.1	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy	20
7.2	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS	22
8	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	24
8.1	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy	24
8.1.1	Oceňování DHM ke dni uskutečnění účetního případu	24
8.1.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku ke konci rozvahového dne	25
8.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS	28
8.2.1	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku k okamžiku uznání	29
8.2.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku po okamžiku uznání	30
9	Praktická část	36
9.1	Ocenění majetku podle české právní úpravy	36
9.2	Ocenění majetku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	39
9.2.1	Metoda přepočtu oprávek koeficientem	40
9.2.2	Metoda korekce (eliminace, nulování) oprávek	41
10	Závěr	44
11	Seznam zdrojů	46
12	Seznam grafů a tabulek	47
12.1	Seznam grafů	47
12.2	Seznam tabulek	47

1 Úvod

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku je vymezeno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, přesněji §24 - §28 s názvem Způsoby oceňování, Českými účetními standardy a Vyhláškou č. 500/2002, kterou se provádí některá ustanovení Zákona o účetnictví.

Položka dlouhodobého majetku tvoří jednu z nejdůležitějších položek v rozvaze u většiny společností. Struktura tohoto majetku se odvíjí od velikosti společnosti a také od odvětví, ve kterém daná společnost působí.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS jsou určeny pro vybrané podnikatelské subjekty. V roce 2004 vstoupil v platnost §19 odstavce 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Evropská unie ukládá účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských zemích Evropské unie, povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví upravených právem Evropského společenství. Od roku 2005 vyžaduje Evropská unie, aby společnosti, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry, povinně sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS.

Kvůli probíhající evropské globalizaci je potřeba standardizovat účetní metody a principy, které jsou důležité nejen pro řízení dané účetní jednotky, ale především pro zjištění celkového ekonomického stavu společnosti. Informace, které účetnictví poskytuje, by proto měly být harmonizovány a porovnávány nejen v rámci České republiky, ale také v mezinárodním měřítku.

Výkazy sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS slouží ke srovnání ekonomické situace různých společností nejen v rámci České republiky, ale i z hlediska celosvětového. V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS se neodráží daňové hledisko, na rozdíl od Českých účetních standardů. Aby bylo celosvětové srovnání vůbec možné, musí být z těchto standardů vyloučen jakýkoliv daňový zásah.

2 Cíl a metodika bakalářské práce

Cíl bakalářské práce

Cílem práce je porovnání oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Hlavního cíle bude dosaženo prostřednictvím dílčích cílů. Dílčím cílem práce je analýza klasifikace a oceňování hmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu užívání a ke každému rozvahovému dni. Dalším dílčím cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti.

Metodika bakalářské práce

Prvním krokem při vypracovávání bakalářské práce bylo určení cílů, které má práce splnit. Dále byla provedena studie odborné literatury a jiných informačních zdrojů, která vedla k získání znalostí ohledně dané problematiky. Následně byla provedena kritická analýza těchto zdrojů. Vybrané informace, které jsou v bakalářské práci obsaženy, jsou pro lepší přehlednost utříděny a seřazeny do předložených kapitol. V literární rešerši jsou nejprve rozebrány jednotlivé oceňovací základny dle české právní úpravy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Z hlediska české právní úpravy jsou obsaženy v bakalářské práci tyto oceňovací základny: pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota a cena 1 Kč. Dále jsou také rozebrány odpisy a opravné položky. Z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou analyzovány tyto oceňovací základny: historické náklady, běžná cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota a reálná hodnota. Následně je uvedena klasifikace a oceňování jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného majetku podle české právní úpravy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Teoretické poznatky zjištěné studiem odborné literatury, které jsou uvedeny v literární rešerši, jsou aplikovány na modelovém příkladu v praktické části bakalářské práce. Praktická část se konkrétně zabývá postupem oceňování a odpisování administrativní budovy z pohledu české právní úpravy a z pohledu IFRS. Z hlediska

Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS je vybrána metoda přecenění, jelikož metoda pořizovací ceny je obdobná jako v České republice. V příkladě na přecenění administrativní budovy na reálnou hodnotu jsou uvedeny dvě možnosti pohybu hodnoty majetku. Nejprve se hodnota dlouhodobého hmotného majetku v roce 2012 zvýší oproti zůstatkové ceně a poté, při dalším přecenění se hodnota majetku v roce 2017 sníží. Při zvýšení hodnoty administrativní budovy jsou ukázány obě metody přepočtu oprávek, a to metoda přepočtu oprávek koeficientem a metoda nulování (korekce) oprávek. Při dalším přecenění budovy v roce 2017 je aplikována pouze metoda nulování oprávek. Ve schématu účtování z roku 2017 lze vidět, jak se při snížení hodnoty majetku nejprve musí rozpustit původní fond z přecenění. Zbytek snížení se dále zaúčtuje do nákladů z přecenění. V závěru práce je celá problematika oceňování dlouhodobého majetku shrnuta a je zde poukázáno na významné rozdíly ve vymezení a v oceňování.

3 Harmonizace účetnictví

Harmonizací účetnictví se rozumí přibližování účetních norem, účetních zásad a účetních výkazů různých států do té míry, aby předkládané účetní výkazy byly obecně srozumitelné. Ve světě probíhají tyto snahy v několika proudech a projevují se dvěma způsoby. Prvním způsobem je úsilí o celosvětovou harmonizaci účetnictví, k níž se váže tvorba mezinárodních účetních standardů. Druhým způsobem je harmonizace v rámci určitého společenství zemí. V České republice je tou nejzávažnější snahou snaha o sblížení účetnictví uvnitř Evropské unie. [1, s. 107]

Historie mezinárodních účetních standardů sahá již do 70. let 20. století. Původní označení těchto standardů bylo IAS – International Accounting Standards. Interpretace k těmto standardům mají zkratku SIC (Standards Interpretation Committee) a mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu. [2, s. 12]

V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). Tato nezávislá soukromá profesní instituce vznikla na základě dohody mezi deseti státy (Austrálie, Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Mexiko, Nizozemí, Velká Británie, Irsko a USA). [3, s. 5]

V roce 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury IASC. Cílem bylo uspořádat IASC jako samostatnou organizaci, která by byla podobná nadaci a byla řízená správci. Vzhledem k tomuto rozhodnutí vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation). IASCF zajišťovala financování činnosti pomocí příspěvků velkých účetních firem, soukromých finančních institucí či centrální rozvojové banky. Tuto nadaci řídilo devatenáct správců z různých oblastí světa a z různých profesí. [3, s. 6]

V roce 2001 nahradila činnost IASCF Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Standardy vydané IASB již nejsou označovány jako IAS, ale jako IFRS - International Financial Reporting Standards. Tato změna nastala kvůli tomu, aby byla zdůrazněna skutečnost, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoliv o standardizaci účtování. Platnost původních standardů IAS však zůstala do doby jejich novelizace či zrušení, takže v současnosti jsou v platnosti některé ze standardů IAS i IFRS.

Poslední standard IAS má číslo 41. Ovšem díky zrušení několika standardů IAS, není jejich komplex tvořen tolika standardy. Do této doby bylo také přijato 8 standardů IFRS. Interpretace pro standardy IFRS se nazývají IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) [4, s. 17-18]

V současnosti existují tři významné systémy, které se podílejí na mezinárodní účetní harmonizaci. Patří sem:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (včetně Mezinárodních účetních standardů IAS)
- Účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice)
- Národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles)

Přestože US GAAP představují soubor národních účetních standardů, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci. Je tomu tak nejen díky velké ekonomické síle USA, ale také díky kvalitě tohoto systému. Burza v New Yorku je nejdůležitější burzou na světě a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musí své účetní závěrky sestavovat v souladu s US GAAP. [3, s. 3]

Mezi US GAAP a IFRS existují určitě rozdíly, avšak od roku 2002 probíhá takzvaný projekt konvergence. Cílem je snaha o co nejvyšší sblížení těchto systémů. [5, s. 3]

V České republice musejí některé účetní jednotky povinně sestavovat účetní závěrku dle IAS/IFRS. Do těchto účetních jednotek patří obchodní společnosti, které emitují cenné papíry registrované na trzích cenných papírů v členských zemích Evropské unie. [4, s. 24]

4 Česká právní úprava oceňování majetku

V každém státě existuje platná účetní právní úprava, kterou musí účetní jednotka dodržovat a řídit se podle ní. V České republice je poměrně mnoho právních předpisů,

které upravují oceňování majetku. Většina těchto předpisů slouží také pro jiné účely, než pouze účetní. Mezi právní předpisy, kterými se musí účetní jednotky řídit při oceňování majetku, patří:

- České účetní standardy
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (Dále jen zákon o účetnictví) - oceňování majetku se zabývají především §24 - §28 s názvem Způsoby oceňování
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [9, s. 11]

5 Základní principy oceňování majetku

O majetku, který účetní jednotka vlastní, musí vést účetní záznamy, neboť majetek slouží k výkonu její činnosti. Majetek se v rozvaze vykazuje na straně aktiv. Účetní jednotka má ve svém vlastnictví různé druhy majetku. Základní rozdělení majetku je na fixní (dlouhodobý) majetek a na oběžný (krátkodobý) majetek. [6, s. 7]

Volba metody oceňování majetku není vždy libovolná. V některých případech je upravena účetními předpisy. Pokud si může účetní jednotka metodu oceňování sama vybrat, musí také respektovat základní účetní zásady. Některé tyto zásady jsou přímo zakotveny v Zákoně o účetnictví a některé z nich mají přímou vazbu na oceňování. [9, s. 28]

Hlavní zásadou je zásada věrného a poctivého vyobrazení skutečnosti. Při oceňování majetku, tedy musí být použity takové metody, aby účetní závěrka zobrazovala skutečný stav všech položek. [6, s. 3]

Další zásadou je zásada stálosti metod. To znamená, že účetní jednotka nesmí měnit metody oceňování a způsoby účtování během jednoho účetního období. Výjimkou, kdy lze metody mezi jednotlivými účetními obdobími měnit, je pouze změna předmětu podnikání.

Tato zásada se musí dodržovat kvůli srovnatelnosti výkazů z různých účetních období. [9, s. 31]

Při oceňování majetku musí být dodržována také zásada opatrnosti. Opatrnost je rozumný odhad současných i budoucích jevů, při kterém musí být přihlédnuto k možným rizikům a ztrátám, a také jejich vlivu na další období. Platí tedy, že pasiva a náklady se nesmí podhodnocovat a aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat. Zásada opatrnosti se provádí především tvorbou opravných položek, rezerv či zvolenými principy oceňování. [9, s. 32]

Dalším problémem, který musí účetní jednotka při oceňování majetku řešit, jsou přepočty z cizích měn na domácí měnu a pohyby měnových kurzů. Zákon o účetnictví výslovně ukládá účetní jednotce povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny, neboli v českých korunách. Pokud byl majetek pořízen v cizí měně, musí být jeho hodnota přepočítána a vedena v české měně. Pokud účetní jednotka vlastní finanční aktiva vyjádřená v cizích měnách, je povinností evidovat tento majetek jak v původní cizí měně, tak i v českých korunách. [7, s. 67]

6 Oceňovací základny

Oceňovací základny jsou různé podle české právní úpravy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

6.1 Oceňovací základny podle české právní úpravy

V Zákoně o účetnictví je zakotven požadavek, aby účetní jednotky rozlišovaly mezi oceňováním majetku a závazků k okamžiku uskutečnění účetního případu (ke vzniku aktiva či závazku) a mezi oceňováním majetku ke konci rozvahového dne (ocenění, které je provedeno pro účely sestavení účetní závěrky). Druhá možnost se týká pouze vybraných druhů aktiv. [6, s. 58]

6.1.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

V souladu se zákonem o účetnictví §25 jsou při počátečním ocenění rozlišovány tyto alternativy ocenění:

Pořizovací cena – jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Touto cenou se oceňuje majetek, který nebyl vytvořen vlastní činností. Pořizovací cenou se tedy oceňuje nakupovaný dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek, nakupované zásoby, pohledávky nabyté za úplatu či vkladem a dále cenné papíry a podíly. [7, s. 67]

Reprodukční pořizovací cena – jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, který byl bezúplatně nabyt, zásoby a pohledávky nabyté bezúplatně. Také se takto oceňuje majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nelze stanovit výši vlastních nákladů. [6, s. 59-60]

Vlastní náklady – jedná se o cenu na úrovni přímých nákladů, které byly vynaloženy na výrobu nebo jinou činnost a dále nepřímé náklady (či jejich část), které jsou s danou výrobou nebo jinou činností spojené. Touto cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vyrobený ve vlastní režii, zásoby vlastní výroby, včetně příchovek zvířat. [7, s. 67]

Jmenovitá hodnota – tato hodnota není definována zákonem. V případě cenin a peněžních prostředků se jí rozumí peněžní částka trvale přiřazená určité složce majetku, která má za cíl tento majetek popsat či identifikovat. V případě vzniku pohledávek či závazků se jedná o částku, která se rovná poskytnuté nebo přijaté protihodnotě. [6, s. 59]

Cena 1 Kč – tato cena slouží při oceňování kulturních památek, sbírek musejní povahy, předmětů kulturní povahy a církevních objektů, pokud je pořizovací cena neznámá. [8, s. 85]

6.1.2 Oceňování ke konci rozvahového dne

Na konci rozvahového dne může dojít k tomu, že tržní ocenění dlouhodobého hmotného majetku neodpovídá zůstatkové hodnotě majetku, která je zachycená v účetnictví. V takovém případě je potřeba aplikovat tzv. metodu nižší ze dvou cen. Při stanovování této metody se postupuje způsobem, při kterém je dodržena zásada opatrnosti v účetnictví. Pokud je účetní zůstatková cena vyšší než tržní hodnota majetku, tak se účtuje o opravné položce. Jestliže je účetní zůstatková cena nižší než tržní cena, tak se o dané skutečnosti neúčtuje, neboť dlouhodobý hmotný majetek nelze přecenit na vyšší tržní hodnotu. [7, s. 113]

Díky tvorbě opravných položek se dočasně snižuje hodnota dlouhodobého hmotného majetku. Podle české právní úpravy je nutné vytvořit opravnou položku v případě, kdy bylo snížení ocenění dokázáno inventarizací nebo pokud snížení není trvalého charakteru. Je tedy nutné rozlišovat nevratné snížení hodnoty dlouhodobého majetku, které by se vyjádřilo odpisem a přechodné snížení hodnoty majetku, které se vyjádří opravnou položkou. Odpisy i opravné položky se vyjadřují do nákladů. Opravná položka se zruší, když snížení hodnoty pomine. [6, s. 233]

Opravné položky jsou korekcí pořizovací ceny a účtují se výsledkovým způsobem do nákladů na účet 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti a na účet příslušné majetkové složky. [7, s. 114]

Peněžně vyjádřené opotřebení dlouhodobého hmotného majetku trvale snižuje ocenění tohoto majetku a současně vstupuje do nákladů účetního období ve formě odpisů. Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku se vyjadřuje nepřímou na opravný účet příslušné složky majetku. Využívá se účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. [6, s. 239]

6.2 Oceňovací základny podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

Oceňovací báze IAS/IFRS jsou zakotveny v tzv. Koncepčním rámci. Ten je základním a prvotním textem celého znění IFRS a je také základem k pochopení IAS/IFRS. Koncepční rámec IFRS však není účetním standardem, a proto nedefinuje konkrétní účetní postupy. Představuje pouze ucelený teoretický základ. [11, s. 23-24]

Kromě oceňovacíchází vymezuje Koncepční rámec ve svém obsahu také cíl účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky vyjadřující přínos informací účetní závěrky (srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost apod.) či obsah a způsob rozeznání základních prvků účetní závěrky, pojetí a uchování kapitálu, uživatele účetní závěrky a základní předpoklady sestavení účetní závěrky. [4, s. 21-23]

V Koncepčním rámci jsou definovány následující oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky: historické náklady, běžná cena, realizovatelná (vypořádací) hodnota a současná hodnota.

Historické náklady (historical cost) – Historické náklady (také historická cena či model pořizovací ceny) jsou tradičním principem oceňování. Představují ocenění, které vychází z výše původních nákladů, vynaložených při pořízení aktiv, z ocenění v odhadnuté hodnotě, kterou bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se oceňují v částce peněz, kterou bude třeba vynaložit na úhradu závazku. [3, s. 25]

U nakoupených aktiv představuje historická cena pořizovací náklady, u aktiv vlastní výroby představuje historická cena výrobní náklady. Tento způsob oceňování je dosud převládajícím způsobem oceňování aktiv a závazků v IFRS, avšak je možné přecenění v případě dlouhodobého majetku. Ekvivalentem k historickým nákladům je v české právní úpravě pořizovací cena. [11, s. 31-32]

Běžná cena (current cost) – Běžná cena je založena na ocenění aktiv na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, jež by musely být zaplacený, pokud by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době (k datu ocenění). [4, s. 22]

Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu aktiva, které oceňujeme, z pozice podniku. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku v současnosti (k datu ocenění). [3, s. 25]

Jelikož se běžná cena vztahuje k současným tržním hodnotám, lze prostřednictvím této ceny odstranit nedostatek oceňování na bázi historických cen. [11, s. 32]

Realizovatelná hodnota (realisable value) – Realizovatelná (nebo také vypořádací) hodnota zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno dosáhnout při jejich vyřazení prodejem. Tento druh ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku, který chce majetek prodat. [3, s. 25]

Po odečtení nákladů spojených s prodejem lze získat hodnotu označovanou jako čistá realizovatelná hodnota. [11, s. 32] Závazky se oceňují v jejich vypořádacích hodnotách (nediskontovaných částkách peněz), které bude třeba dle očekávání vynaložit k úhradě závazků v běžném průběhu činnosti. [4, s. 23]

V české právní úpravě se tato hodnota označuje jako prodejní cena. [6, s. 53]

Současná hodnota (present value) – Současná hodnota je oceňovacím přístupem, při níž se aktiva oceňují v diskontované (současné) hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, o nichž se předpokládá, že se budou vytvářet v běžném průběhu činnosti (v běžném podnikání). [4, s. 23]

Závazky se oceňují v diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou nutné k jejich vypořádání v běžném podnikání. [3, s. 25]

Tento druh oceňování je vhodné použít při oceňování dlouhodobých pohledávek, dlouhodobých závazků a dlouhodobých dlužných cenných papírů, protože v těchto případech je podstatný vliv času na hodnotu peněžních prostředků. [11, s. 33]

Česká právní úprava tuto oceňovací bázi nepoužívá. [11, s. 34]

Reálná hodnota (fair value) – Tato oceňovací základna není v Koncepčním rámci uvedena, neboť k datu vzniku Koncepčního rámce nebyla v jednotlivých standardech využívána. Avšak v nynější verzi standardů je na mnoha místech definována a využívána. [4, s. 23]

Reálnou hodnotou se rozumí částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum či vyrovnat závazek mezi znalými nezávislými stranami ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. [11, s. 34] Při zjišťování reálné hodnoty je vždy upřednostňována cena aktivního trhu (pokud takový trh existuje). Aktivní trh je definován tím, že položky, se kterými se tam obchoduje, jsou stejnorodé, je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci a informace o cenách jsou veřejně dostupné. [3, s. 26]

Pokud se obchoduje s aktivem, které má být oceněno reálnou hodnotou na aktivním a likvidním trhu, jeho reálná hodnota se rovná tržní (kótované) ceně. Jestliže tato cena není k dispozici, učiní se odhad, buď na bázi tržní ceny obdobného aktiva, nebo pomocí oceňovacích modelů, které jsou vyvinuty k tomuto účelu. [6, s. 53-54]

7 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek lze různě vymezit z hlediska české právní úpravy a z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

7.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek fyzické povahy, u něhož je stanovena doba použitelnosti delší než 1 rok. Dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je dána minimální cena dlouhodobého hmotného majetku ve výši 40 000 Kč. Účetní jednotka si však tuto minimální cenu může stanovit sama. Pokud majetek nedosáhne ocenění, které je stanoveno ve vnitropodnikové směrnici, je uznán jako zásoba. [7, s. 72-73]

Dle Českých účetních standardů zahrnuje dlouhodobý hmotný majetek pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, jiný dlouhodobý hmotný majetek, nedokončený

dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. [12, č. 013]

Pozemky – Do této kategorie spadají pozemky, které účetní jednotka vlastní bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. [6, s. 220]

Stavby – Bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti se jedná zejména o stavby včetně budov, byty a nebytové prostory, které jsou vymezené jako jednotky dle zvláštních právních předpisů, důlní díla a důlní stavby pod povrchem či vodní díla. Dále to jsou další stavební díla dle zvláštních právních předpisů, otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven a technické rekultivace (pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak). [7, s. 73]

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – Jedná se o movité věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a s výši ocenění stanovenou účetní jednotkou. Pokud majetek nebude odpovídat těmto dvěma podmínkám, bude se účtovat jako zásoba. [9, s. 85] Patří sem například stroje, přístroje, dopravní prostředky, zařízení, inventář či předměty drahých kovů bez ohledu na výši ocenění. [7, s. 73]

Pokud se na drobném majetku, který je evidován v zásobách provede technické zhodnocení, pak se součástí položky Samostatné movité věci a soubory movitých věcí stane i technické zhodnocení drobného hmotného majetku, a to od částky uvedené v Zákoně o daních z příjmů. [6, s. 220]

Pěstitelské celky trvalých porostů – Touto položkou se rozumějí pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky. [9, s. 85] Jedná se o ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha a v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha a o ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha a v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha. Dále pak také trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. [7, s. 73]

Základní stádo a tažná zvířata – Tato položka zahrnuje plemenná, chovná a tažná zvířata s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. [9, s. 85] Do plemenných zvířat patří například skot, koně, prasata, ovce, kozy či husy. Do chovných

zvířat se zařazují mufloni, jeleni, daňci nebo pštrosi a do ostatních (tažných) zvířat patří koně, včetně dostihových, osli, muly a mezci. [7, s. 73]

Jiný dlouhodobý hmotný majetek – Do této kategorie spadají umělecká díla, která nesmí být součástí stavby (např. freska na zdi), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními předpisy. [6, s. 221] Také sem patří ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem. [7, s. 73]

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – Jedná se o majetek, který je ve fázi pořizování a který nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání. [9, s. 86]

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek – Tyto zálohy představují krátkodobé i dlouhodobé pohledávky, které souvisejí s pořízením dlouhodobého hmotného majetku. [9, s. 86]

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – Jde o kladný (aktivum) nebo záporný (pasivum) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého koupí či vkladem. Může se také jednat o rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy. [6, s. 221] Dále se jedná o rozdíl mezi souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví takové účetní jednotky, která daný majetek prodává, vkládá nebo zaniká, a to po snížení o převzaté částky. [9, s. 86]

Oceňovací rozdíl kladný (aktivní) se odpisuje rovnoměrně po dobu 180 měsíců do nákladů a oceňovací rozdíl záporný (pasivní) se odpisuje po stejnou dobu, ale do výnosů. [7, s. 74]

7.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS

V rámci účetního systému IAS/IFRS se dlouhodobým hmotným majetkem zabývá celá řada standardů. Jedná se především o IAS 16 – Pozemky a budovy, IAS 17 – Leasingy, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 41 – Zemědělství a IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené operace. [4, s. 33]

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku je IAS 16 nejdůležitějším standardem. Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou účetní jednotkou používány v její provozní činnosti. Přesně se zabývá jejich uznáním v rozvaze, způsoby jejich oceňování a odpisování. [11, s. 114]

Základní podmínkou k vykázání těchto hmotných aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek (na podnik musí být přenesena všechna rizika i prospěch z těchto aktiv). Dále musí být možnost spolehlivě změřit pořizovací náklady, neboli aktiva musí být spolehlivě ocenitelná. [3, s. 94]

Pozemky, budovy a zařízení se uznají jako aktivum, jestliže splňují definici aktiv, která je uvedena v Koncepčním rámci IFRS. Standardy však nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení do dlouhodobých aktiv. Stanovení této částky je součástí účetní politiky podniku. [11, s. 115] Díky mezinárodní harmonizaci účetnictví bylo toto řešení převzato také do zákona o účetnictví v České republice. [4, s. 34]

Do působnosti standardu nepatří lesy a podobné obnovitelné zdroje a biologická aktiva. Tyto položky upravuje standard IAS 41 – Zemědělství. Průzkum a těžba nerostů, ropa, zemní plyn a jiné neobnovitelné zdroje jsou zahrnuty ve standardu IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů. Dále se působnost tohoto standardu nevztahuje na oceňování, zachycování a vykazování pozemků, budov a zařízení, které jsou určeny k prodeji. Tyto aktiva jsou oceňována, zachycována a vykazována v souladu s IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. [11, s. 114]

Dlouhodobá aktiva, která jsou pořizována formou finančního leasingu, tento standard také neupravuje. Tato problematika je upravena samostatně v IAS 17 – Leasingy. [3, s. 94]

IAS 16 se nevztahuje rovněž na nemovitý majetek, který je pořizován za účelem investice do nemovitostí. Majetek pořízený za tímto účelem je předmětem standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí. [11, s. 114-115] Pokud se však jedná o investice do nemovitostí, které nejsou dokončeny (jsou ve fázi pořizování) jsou upraveny dle standardu IAS 16. [3, s. 94]

Standard IAS 40 – Investice do nemovitostí se zabývá rozpoznáním, oceňováním a vykazováním investic do nemovitostí. Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS jsou investice definovány jako aktiva, která jsou pořízena za účelem dlouhodobého získávání ekonomických užitků. Mezi tyto užitky patří zejména růst hodnoty investic v čase, úroky, dividendy, nájemné a podíl na řízení jiných účetních jednotek. [3, s. 135] Dle standardu IAS 40 jsou příkladem investic do nemovitostí pozemky držené za účelem kapitálového zhodnocení, pozemek držení k neurčitému účelu v budoucnu, budova vlastněná účetní jednotkou a pronajímaná na základě operativního pronájmu či neobsazená budova držena za účelem pronájmu. [11, s. 220]

8 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku se provádí jinak podle české právní úpravy a jinak podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

8.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy

V české právní úpravě se majetek oceňuje ve dvou okamžicích, a to k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne.

8.1.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku ke dni uskutečnění účetního případu

Při oceňování dlouhodobého hmotného majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu (při nabytí) přicházejí v úvahu tyto tři oceňovací základny: pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cena. [6, s. 226]

Pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek, který byl pořízen za úplaty, to znamená nákupem. Do této ceny nepatří pouze cena pořízení, ale také se sem zahrnují náklady související s pořízením. [6, s. 226] Vymezení vedlejších nákladů

specifikuje vyhláška k podvojnému účetnictví a jedná se například o clo, montáž a dopravu (i vnitropodnikovou), náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby, správní poplatky a další úřední výlohy, expertízy, platby za poskytnuté záruky apod.), úroky z úvěrů a půjček či z jiných peněžních závazků, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Dále pak 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 umělecká díla, která tvoří součást stavebních objektů, zařízení stavenišť, odstranění porostu a terénní úpravy, licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku (nesmí se jednat o dlouhodobý nehmotný majetek určený pro budoucí provoz) nebo náklady související s uvedením předmětu do užívání (např. úpravy a opravy před zařazením do užívání, kolaudační poplatky). [9, s. 98] Naopak součástí vedlejších pořizovacích nákladů nejsou například náklady na opravy a údržbu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení (školení), náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého hmotného majetku zásobami či daň z převodu nemovitostí. [7, s. 75]

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností podniku (ve vlastní režii), to znamená vlastními zaměstnanci, pomocí vlastních zásob. Do vlastních nákladů patří přímé náklady (např. přímý materiál a přímé mzdy) a podíl nepřímých nákladů (výrobní režie). [9, s. 102]

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek nabytý bezúplatně, například majetek přijatý darem, vkladem či přebytek zjištěný při inventarizaci. Dále pak majetek vytvořený vlastní činností, u něhož nelze zjistit vlastní náklady. [6, s. 228] Jedná se o ocenění majetku znalcem, kdežto dárce (vkladatel) účtuje o daru (vkladu) v zůstatkové ceně darovaného (vloženého) majetku. [7, s. 76]

8.1.2 Ocenování dlouhodobého hmotného majetku ke konci rozvahového dne

Ocenění k rozvahovému dni by měla účetní jednotka zaznamenat v účetních knihách. Účetní jednotka musí ke dni provedení účetní závěrky ocenit veškerý majetek a

současně zjistit, zda se hodnota majetku uvedeného v účetnictví neliší od skutečné hodnoty. Zjišťování skutečného stavu majetku a závazků a jejich porovnání se stavem majetku a závazků v účetnictví se nazývá inventarizace. Pokud je hodnota majetku, která je zjištěna k rozvahovému dni, nižší než hodnota uvedená v účetnictví, musí účetní jednotka na základě zásady opatrnosti vyjádřit toho snížení hodnoty. Takové snížení hodnoty se vyjadřuje prostřednictvím odpisů, opravných položek a rezerv. [13, s. 76]

Opravná položka je na rozdíl od odpisu pouze přechodným snížením hodnoty majetku. V případě, že snížení hodnoty již pominulo, se opravná položka zruší. Opravné položky se musí vytvářet v souladu se zásadou opatrnosti, neboli majetek nesmí být nadhodnocen. [6, s. 233]

Dlouhodobý majetek se svým používáním fyzicky i morálně opotřebovává. Tvorbou odpisů dochází k úpravě ocenění majetku v souvislosti s jeho užíváním a rozvaha tak věrněji vyjadřuje finanční situaci účetní jednotky. Souhrn odpisů za celou dobu používání se nazývá oprávkami. Rozdílem mezi pořizovací (vstupní) cenou a oprávkami se rozumí zůstatková cena. [7, s. 84]

Odpisy se rozlišují účetní a daňové. Účetní odpisy musí odpovídat reálnému opotřebení majetku, a proto je způsob jejich výpočtu v pravomoci podniku. Tyto odpisy vstupují do účetnictví účetní jednotky. Naopak daňové odpisy jsou pro účely daňové a jejich výše se uznává při výpočtu daně z příjmů. Výše těchto dvou druhů odpisů se ve většině případů nebude shodovat. [6, s. 238] Avšak nemalé množství účetních jednotek si v praxi zjednodušuje situaci tím, že daňové odpisy využívá zároveň jako účetní odpisy. Tímto ovšem porušují zásadu věrného a poctivého vyobrazení skutečnosti (nejvíce v prvním a posledním roce odpisování). [7, s. 85]

Účetní odpisy – Z účetního odpisování je vyloučen dlouhodobý hmotný majetek, který má i přes případné užívání trvalou hodnotu. Jedná se o pozemky, umělecká díla a sbírky. Tomuto majetku je vyhrazena účtová třída 03. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje. [6, s. 239]

Obecně platí, že majetek odpisuje účetní jednotka, která je ekonomickým uživatelem tohoto majetku. Výjimkou je však majetek koupený na základě smlouvy o výhradním vlastnictví (vlastníkem v právním slova smyslu se kupce stane až v okamžiku

úplného zaplacení). V tomto případě majetek odpisuje ekonomický uživatel, který ale není vlastníkem majetku. [7, s. 85]

Postupy při účetním odpisování majetku si účetní jednotka stanovuje sama, avšak musí postupovat v souladu s §56 vyhlášky č. 500. [7, s. 85] Hlavními metodami odpisování majetku jsou metoda časová a metoda výkonová.

Metoda časová vychází z doby použitelnosti majetku, kterou je třeba odhadnout, stejně jako zbytkovou hodnotu. Nejznámější způsoby odpisování, které patří do této metody, jsou: [6, s. 240]

- lineární (rovnoměrné) odpisy – Jedná se o nejjednodušší metodu. Tyto odpisy se vypočítají jako podíl pořizovací ceny a doby použitelnosti (životnosti) majetku. [7, s. 85]
- zrychlené (degresivní) odpisy – Tento druh odpisů umožňuje majetek odepsat rychleji než lineární odpisy. Výše těchto odpisů se při odpisování postupně snižuje, proto kdyby se roční odpisy graficky znázornily, tak křivka bude klesající. [6, s. 240-241]

Metoda výkonová (výkonové odpisy) se využívá především v případech, kdy je opotřebení dlouhodobého majetku závislé na jeho využití. Tyto odpisy se vypočítají jako poměr pořizovací (vstupní) ceny majetku a celkové kapacity majetku. [7, s. 93]

Částky, které jsou vypočteny jako odpisy, se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisy se zahrnují do nákladů, ale pouze do výše 100% pořizovací (či reprodukční) ceny majetku. Účtuje se o nich tedy na nákladový účet 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a souvztažně na účet 008 - Oprávky k dlouhodobému majetku. [6, s. 239]

Novinkou v českém účetnictví je zavedení principu zbytkové hodnoty od roku 2009. Zbytkovou hodnotu upravuje §56 odstavec 3, Vyhláška č. 500/2002 Sb. Zbytkovou hodnotou se rozumí takové ocenění, které by měl dlouhodobý hmotný majetek mít v okamžiku jeho úplného odepsání, např. to může být uvažovaná prodejní cena. S ohledem na informace, které jsou získány při inventarizaci, by se měla zbytková hodnota vždy aktualizovat. [7, s. 92]

Daňové odpisy – Daňové odpisy jsou upravovány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon udává dva způsoby odpisování, a to rovnoměrné odpisy a zrychlené odpisy. Způsob odpisování si, pro nově pořízený majetek, účetní jednotka zvolí sama a po celou dobu odpisování ho nesmí změnit. Podle tohoto zákona je za dlouhodobý hmotný majetek považován (na rozdíl od účetnictví) pouze majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč. Dále je třeba dlouhodobý hmotný majetek rozdělit do jednotlivých odpisových skupin, které jsou uvedeny v příloze zákona. Pro jednotlivé skupiny je v zákoně určena i minimální doba odpisování. [7, s. 95]

Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se dle §33 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů rozumí rekonstrukce a modernizace, nástavby, přístavby a stavební úpravy majetku. Toto vymezení platí pro movitý i nemovitý majetek. [9, s. 94]

Rekonstrukcí se rozumí fyzický zásah do majetku, který má za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Naopak modernizace znamená rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku. Nástavbou jsou myšleny změny dokončených staveb, kterými se stavby zvyšují, zatímco přístavby jsou úpravy dokončených staveb, jimiž se stavby rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou. Stavební úpravy znamenají změny dokončených staveb, při kterých se zachová vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby (přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení a vzhledu). [7, s. 102-103]

Je však nutné odlišovat opravy a udržování od technického zhodnocení. Pomocí oprav se odstraňuje fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do původního stavu a udržováním se fyzické opotřebení zpomaluje. [9, s. 94]

8.2 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS

Z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje k okamžiku uznání a po okamžiku uznání, neboli k rozvahovému dni.

8.2.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku k okamžiku uznání

V momentě pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovacími náklady neboli pořizovací cenou. [11, s. 118] Standard IAS 16 však nerozděluje problematiku oceňování nakupovaného majetku a majetku, který byl vyroben ve vlastní režii. Principy, které jsou v tomto standardu zahrnuty, jsou většinou pro oba způsoby pořízení společné. [3, s. 97] Avšak položky pozemků, budov a zařízení lze uznat jako aktivum pouze pokud je jasné, že budoucí ekonomické užitky, které vycházejí z daného majetku, poplynou do účetní jednotky a pokud je možné pořizovací náklady spolehlivě ocenit. [7, s. 127]

Pořizovací náklady obsahují všechny náklady, které jsou potřeba k tomu, aby majetek začal přinášet užitek. Do těchto nákladů patří nákupní cena aktiva, která je snížena o případné obchodní slevy a dále vedlejší náklady spojené s pořízením. Vedlejšími náklady se myslí například clo, náklady na přípravu místa, doprava a manipulace, náklady na montáž, poplatky profesním odborníkům (architektům apod.), náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady či odhadnuté náklady na demontáž a na uvedení místa do původního stavu. Na náklady na uvedení místa do původního stavu, demontáž a přemístění aktiva je vytvářena rezerva. [3, s. 97-98] Naopak co do pořizovací ceny vstoupit nesmí, jsou náklady na otevření nového závodu, náklady na reklamu a propagaci či náklady na proškolení zaměstnanců. [4, s. 34]

Investice do nemovitostí se oceňují na úrovni pořizovacích nákladů. Při pořízení nemovitosti nákupem zahrnují pořizovací náklady kupní cenu a veškeré přímo přiřaditelné vedlejší náklady. Pokud je nemovitost pořízena ve vlastní režii, je investice oceněna vlastními náklady, které jsou vynaloženy na pořízení nemovitosti k datu dokončení. Do okamžiku dokončení spadá investice do oblasti působnosti standardu IAS 16. Investicí do nemovitostí se nemovitost stává až v okamžiku dokončení a používá se dále standard IAS 40. [11, s. 221]

8.2.2 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku po okamžiku uznání (k rozvahovému dni)

Účetní jednotka si může zvolit, jakým způsobem bude majetek oceňovat a vybraný druh oceňování pak použije pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. [7, s. 133]

Prvním způsobem oceňování je **model pořizovací ceny**. V tomto modelu je majetek oceňován pořizovacími cenami, které je možno snížit o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (v české právní úpravě jsou to opravné položky). [4, s. 35] Model pořizovací ceny je v praxi využíván nejčastěji, protože jeho aplikace je velmi snadná. [11, s. 124]

V případě standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí se při oceňování v pořizovací ceně postupuje stejně jako ve standardu IAS 16. [4, s. 48]

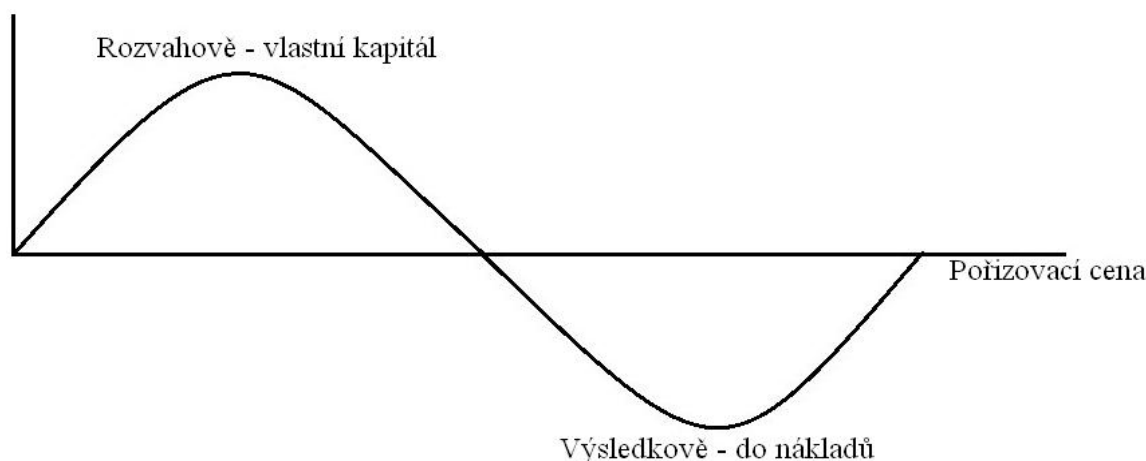
Druhým způsobem oceňování je **model přecenění**. V tomto případě účetní jednotky vykazují položky pozemků, budov a zařízení v reálných hodnotách k datu přecenění, snížených o následné oprávky a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. [7, s. 133] Tento model má poměrně náročnou a nákladnou aplikaci, proto je využíván většinou pouze u pozemků, ale může naopak poskytnout uživatelům účetních informací mnohem věrnější informace o finanční situaci podniku. [11, s. 124] U pozemků a budov je reálnou hodnotou obvykle tržní cena stanovená na základě znaleckého odhadu. Reálnou hodnotou u movitých věcí (stroje a zařízení) je buď tržní cena, nebo cena ve výši odepsaných reprodukčních nákladů, pokud tržní cenu neznáme. [7, s. 133]

S oprávkami ke dni přecenění se lze vypořádat dvěma způsoby. V prvním způsobu je možno přepočíst oprávky a brutto hodnotu ve stejném poměru. Při užití druhého způsobu jsou stávající oprávky zúčtovány ve prospěch brutto hodnoty majetku a pak je přeceněna pouze brutto hodnota. [3, s. 104]

Pokud se účetní jednotka rozhodne využít model přecenění, musí jej aplikovat na celou třídu majetku. IAS 16 uvádí jako třídy majetku pozemky a budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a inventář a kancelářské zařízení. [4, s. 35]

Na rozdíl od modelu pořizovací ceny dovoluje tento model přecenit majetek nejen směrem dolů (snížení hodnoty majetku), ale i nahoru (zvýšení hodnoty majetku). [11, s. 125] Zvýšení hodnoty majetku se promítne do vlastního kapitálu. Toto zvýšení je však nutno evidovat odděleně, protože v následujícím období může dojít naopak ke snížení hodnoty majetku. V takovém případě se snížení hodnoty nejprve vypořádá rozpuštěním původního přecenění (sníží se vlastní kapitál) a zbytek snížení se zaúčtuje do nákladů na vrub hospodářského výsledku. Při dalším zvýšení hodnoty se nejprve musí vyrovnat náklady a poté se může zvýšení hodnoty opět promítnout do vlastního kapitálu. [3, s. 103]

Graf č.1: Pohyby cen v modelu přecenění



zdroj: vlastní zpracování na základě J. Hinke – Účetní systém IAS/IFRS

V souvislosti s přeceňováním majetkových položek na reálnou hodnotu vzniká fond z přecenění. Ten se převádí, v případě vyřazení daného majetku, do nerozděleného zisku. [11, s. 126] Dále může být fond z přecenění převáděn do nerozděleného zisku i v době používání aktiva, a to tak, že bude postupně rozpouštěn (zúčtováván) ve výši rozdílu mezi původními odpisy a odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty majetku. [3, s. 104]

V případě standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí, je reálnou hodnotou nemovitosti obvykle její tržní cena. Nejprůkaznějším způsobem stanovení reálné hodnoty jsou aktuální ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě, za stejných podmínek, které jsou předmětem obdobných leasingů nebo jiných smluv. [11, s. 222] Pokud podnik nemá k dispozici běžné ceny aktivního trhu, použije jeden z alternativních způsobů určení reálné hodnoty. Mezi tyto způsoby patří užití běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality upravených tak, aby

zohledňovaly tyto odlišnosti. Dále je to užití předcházející ceny již neaktivního trhu s úpravou při zohlednění veškerých změn ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny. Třetím způsobem je ocenění investice současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků. [3, s. 139]

Investice do nemovitostí, které jsou oceněny na základě modelu přecenění na reálnou hodnotu, se neodpisují. Pokud si společnost zvolí model přecenění na reálnou hodnotu, musí přecenit všechny investice do nemovitostí vždy k rozvahovému dni a po celou dobu existence těchto investic. Rozdíly z přecenění investic se na rozdíl od přečehování ve standardu IAS 16 účtují vždy pouze výsledkově, nevzniká tu žádný fond z přecenění. [4, s. 48]

Technické zhodnocení

Výdaje na udržování, opravy i technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku jsou podle IFRS označovány jako tzv. následné výdaje. [3, s. 102] Standard také vymezuje rozdíly mezi technickým zhodnocením a opravami. Technické zhodnocení je vymezeno, jak již bylo řečeno, jako výdaj, který byl vynaložen až po zařazení majetku do užívání a slouží ke zlepšení jeho výkonnosti. Účetní jednotka z nich tedy bude mít větší ekonomický užitek. [11, s. 124] Technické zhodnocení u budovy zvýší její kapacitu či prodlouží její životnost. Technické zhodnocení u strojů a zařízení povede k vylepšení kvality produkce, ke snížení nákladů či ke zvýšení výkonů (např. nahrazení částí strojů novými částmi) [3, s. 102]

Naopak výdaje na opravu a pravidelné udržování, které jsou nevýznamné, jsou uznány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy. Jako opravy jsou také klasifikovány výdaje, které byly vynaloženy v souvislosti s uvedením budov a zařízení do provozu. Výjimku tvoří generální opravy, které lze podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS aktivovat. [11, s. 124]

Odpisy

„Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny (eventuálně účetní hodnoty stanovené při přecenění) do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv.“ [3, s. 105] Ve standardu IAS 16 jsou uváděna obecná kritéria pro účetní odpisování. Naopak daňové odpisy v IAS 16 zmiňovány nejsou, neboť se vždy řídí daňovými předpisy jednotlivých států. [4, s. 36] Odpisy jsou zachycovány do nákladů, pokud však nejsou zahrnuty do ocenění jiného aktiva, např. do ceny zásob (v rámci aktivace vlastních nákladů vyráběných aktiv). Odpisování majetku začíná v momentě, kdy je majetek připraven k používání a končí v případě, že je majetek vyřazován nebo prodáván. Pokud majetek není používán, odpisování se nepřerušuje. [11, s. 129] Odpisování také končí v okamžiku, kdy je zařazeno mezi majetek držený k prodeji (což musí být v souladu s podmínkami standardu IFRS 5). [3, s. 105]

Pro stanovení doby odpisování musí vzít účetní jednotka v úvahu očekávané používání majetku, očekávané fyzické opotřebení, technickou zastaralost (ta vychází ze změny nebo ze zdokonalování výroby) a právní nebo podobná omezení pro užívání majetku. [11, s. 129]

Zvolená odpisová metoda by měla odrážet to, jak jsou ekonomické užitky z majetku využívány podnikem. Metoda odpisování by také měla být alespoň jednou ročně testována. Pokud by se vyskytly významné změny ohledně očekávaného rozložení spotřeby budoucích ekonomických užiteků z tohoto majetku, je nutné změnit tuto metodu tak, aby dané změny věrně odrážela. Tyto změny tak musí být zachyceny v souladu se standardem IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. [7, s. 138]

Odpisové metody lze rozdělit na metody založené na čase a metody založené na výkonu aktiva. Do časových metod patří metoda lineární, metoda DDB a metoda SYD. [4, s. 37]

Lineární metoda – Jedná se o konstantní odpis po celou dobu odpisování. Tato metoda je založena na předpokladu rovnoměrného rozložení odpisů po celou dobu životnosti. Vzorec pro tuto metodu je následující:

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}} \quad [11, \text{s. 130}]$$

Metoda DDB (Double Declining Balande Method) – Tato metoda je nejoblíbenější formou výpočtu odpisů a je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odepsatelné částce. Výpočet je proveden na základě výpočtu základního procenta a jeho vynásobením mírou zrychlení (vyjádřeno koeficientem, obvykle 2 nebo 1,5). Oproti jiným metodám se u této neodečítá zbytková hodnota majetku od odpisové základny. [4, s. 37]

Metoda SYD (Sum of the Year's Digits) – Tato metoda, jinak také nazývána jako metoda sumace čísel, je založena na konstantní odepsatelné částce a klesající odpisové sazbě. [4, s. 37]

Metody založené na výkonu aktiva – Tato metoda je vhodná pro stroje a zařízení, u nichž lze stanovit jejich životnost množstvím vyrobených výstupů. Odpisy jsou dle této metody dány na jednotku výkonu (km, kg, apod.). Podle reálného objemu výroby je pak stanoven odpis za dané období. [11, s. 131]

Zveřejnění informací o dlouhodobém hmotném majetku

Účetní jednotka musí v souladu s IAS 16 pro každou kategorii pozemků, budov a zařízení zveřejnit následující informace: oceňovací báze užitě k určení účetní brutto hodnoty položek, použité metody odpisování, odpisové sazby a doby použitelnosti, brutto hodnotu majetku, oprávek a opravných položek na začátku i na konci účetního období, rozdíly mezi účetní hodnotou na začátku a na konci účetního období (přírůstky, úbytky, pořízení v rámci podnikových kombinací), údaje o omezení vlastnických práv, údaje, které se týkají pořízování a obnovy dlouhodobého hmotného majetku [3, s. 108]

V souladu s IAS 40 musí účetní jednotka zveřejnit použitý model pro oceňování investic do nemovitostí, kritéria pro klasifikaci investic do nemovitostí, způsob stanovení reálné hodnoty, částky ve výsledovce (nájemné, přímé provozní náklady, které utvářely nebo neutvářely zisk, kumulativní změny reální hodnoty). [11, s. 227] Pokud účetní jednotka využívá model přecenění na reálnou hodnotu, musí dále zveřejnit zvýšení hodnoty investic s odděleným zveřejněním přírůstků, které pocházejí z nákupu a s odděleným zveřejněním přírůstků, které jdou důsledkem aktivace následných výdajů. Dále jsou to přírůstky, které vznikly v důsledku podnikových kombinací, pozbytí, čisté zisky nebo ztráty ze změny reálné hodnoty, převody do zásob a do dlouhodobého majetku (nemovitostí) a převody ze zásob a z dlouhodobého majetku. [3, s. 140] V případě, že

účetní jednotka využívá při oceňování model pořizovací ceny, má povinnost zveřejnit použitou metodu odpisování, dobu použitelnosti a odpisové sazby, brutto hodnotu investic do nemovitostí, oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, doložení rozdílů z titulu pořízení, převodu a vyřazení, čisté kurzové rozdíly z přepočtu účetní závěry na jinou měnu vykazování a z přepočtu zahraničních operací na měnu vykazování a reálnou hodnotu investic do nemovitostí. [11, s. 228]

9 Praktická část

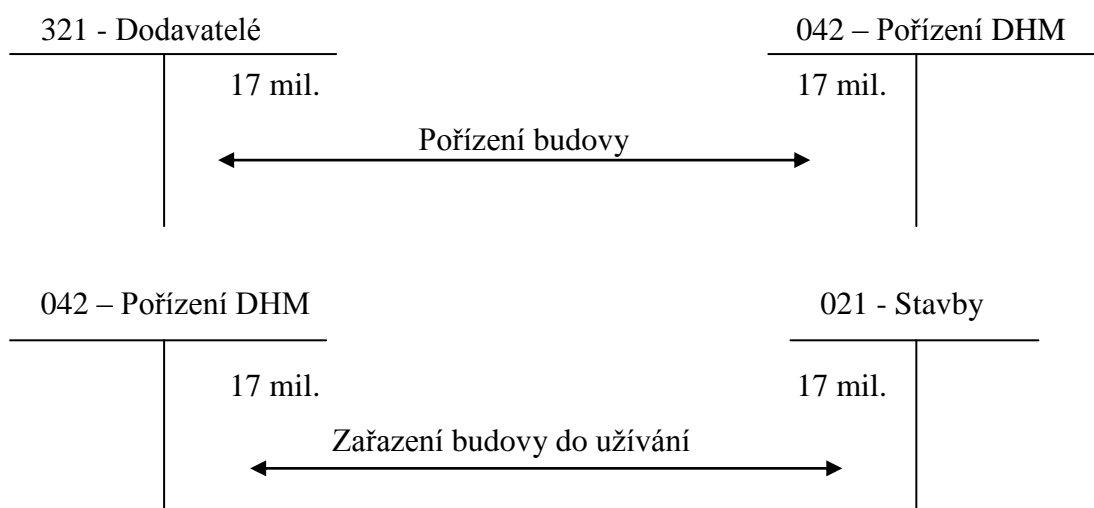
V praktické části jsou aplikovány poznatky z teoretické části na vybraných příkladech.

Společnost XY je vlastníkem administrativní budovy, kterou pořídila nákupem od dodavatelů v roce 2002. Tuto budovu účetní jednotka pořídila v hodnotě 15 000 000 Kč a náklady spojené s pořízením činily 2 000 000 Kč.

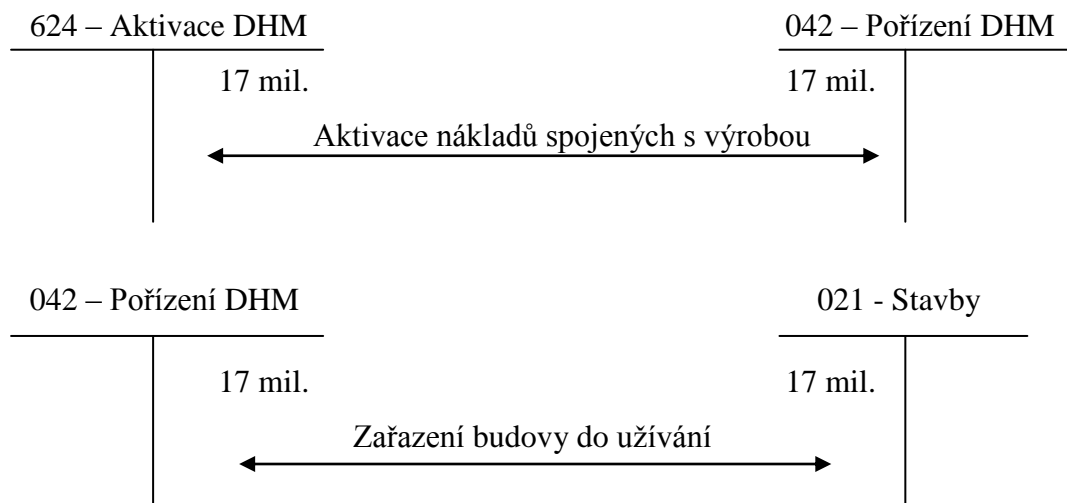
9.1 Ocenění majetku podle české právní úpravy

V této kapitole jsou aplikovány oceňovací báze, které jsou využívány v české právní úpravě. Budou uvedeny tři příklady pořízení dlouhodobého hmotného majetku, a to pořízení nákupem od dodavatelů, pořízení ve vlastní režii a obdržení majetku darem.

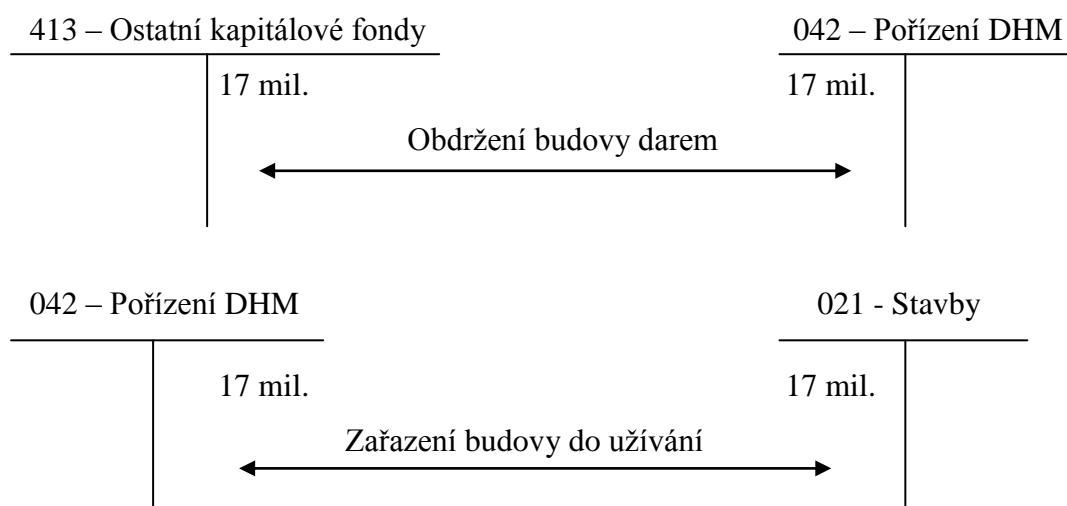
Společnost XY oceňuje administrativní budovu na základě principu pořizovací ceny. Tuto budovu firma pořídila nákupem od dodavatele. Budova je tedy zařazena do užívání v ceně pořízení včetně nákladů s pořízením spojených. Firma zařadí budovu do dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně 17 000 000 Kč.



Dalším způsobem pořízení administrativní budovy je pořízení ve vlastní režii. Pořízení tímto způsobem je znázorněno v následujícím schématu. Při pořízení majetku ve vlastní režii se při ocenění využívá báze vlastních nákladů.



Třetím způsobem pořízení je obdržení administrativní budovy darem. V tomto způsobu pořízení se při ocenění používá reprodukční pořizovací cena.



Majetek je v účetnictví, dle české právní úpravy, veden v zůstatkové ceně. Tato cena je vypočítána jako rozdíl mezi pořizovací cenou a opotřebením stroje, neboli kumulativními účetními odpisy. Společnost XY si jako metodu účetního odpisování zvolila

rovnorné odpisy. Doba životnosti administrativní budovy byla stanovena na 50 let. Budova byla zakoupena v lednu 2002 a ihned byla zařazena do užívání.

Roční odpis budovy se vypočítá dle následujícího vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{doba životnosti}} = \frac{17\,000\,000}{50} = 340\,000$$

V následující tabulce jsou vypočteny odpisy budovy a její zůstatkové ceny. Pro příklad je uvedeno prvních 10 let užívání budovy.

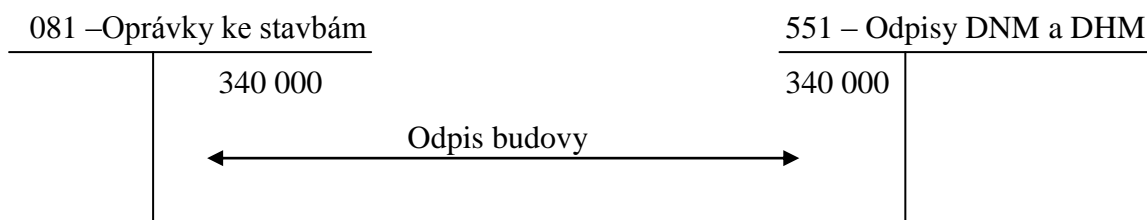
Tabulka č.1: Odpisový plán budovy na 10 let

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2002	340 000	340 000	16 660 000
2003	340 000	680 000	16 320 000
2004	340 000	1 020 000	15 980 000
2005	340 000	1 360 000	15 640 000
2006	340 000	1 700 000	15 300 000
2007	340 000	2 040 000	14 960 000
2008	340 000	2 380 000	14 620 000
2009	340 000	2 720 000	14 280 000
2010	340 000	3 060 000	13 940 000
2011	340 000	3 400 000	13 600 000
2012	340 000	3 740 000	13 260 000

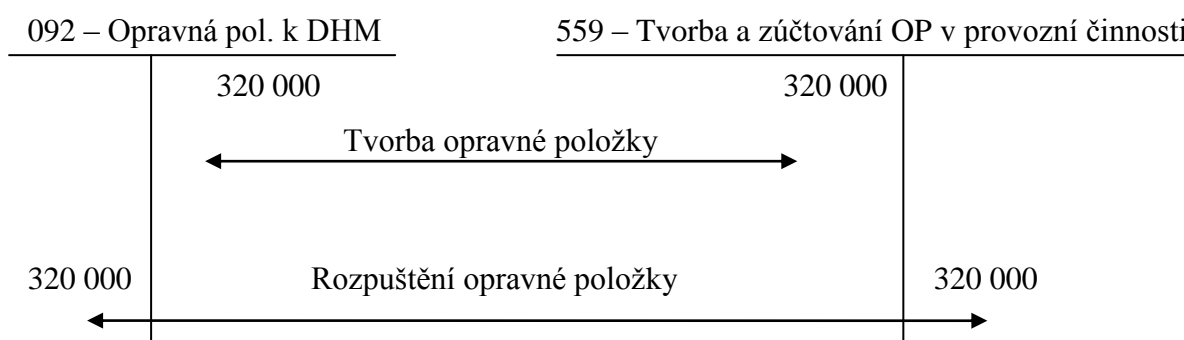
zdroj: vlastní zpracování

Administrativní budova bude plně odepsána v roce 2052, neboli její zůstatková hodnota bude rovna nule.

Odpisy se účtují následujícím způsobem:



Na konci roku 2003 zůstatková cena činila 16 320 000 Kč. Na základě znaleckého posudku společnost XY zjistila, že aktuální tržní cena dané budovy je pouze 16 000 000 Kč. V zájmu dodržení zásady opatrnosti a věrného vyobrazení skutečnosti musí firma vytvořit opravnou položku ve výši 320 000 Kč. Po nějaké době je opravná položka rozpuštěna.



9.2 Ocenění majetku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS

Oceňování administrativní budovy k okamžiku uznání je z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS stejné jako z hlediska české právní úpravy. Budova se ocení pořizovací cenou. Rozdíl v oceňování nastává k rozvahovému dni, to znamená v průběhu využívání budovy. Oceňování po okamžiku uznání se provádí na základě modelu pořizovací ceny nebo modelu přecenění.

Následně bude analyzován pouze model přecenění, neboť model pořizovací ceny z hlediska IFRS je stejný jako v České republice. Administrativní budova by se tedy vykazovala v ceně pořizovacích nákladů snížených o oprávků a ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky). Pokud by se společnost XY rozhodla využívat lineární metodu odpisů, pak by byl odpisový plán shodný s odpisovým plánem uvedeným v Tabulce č.1., proto nebude výpočet odpisů znovu prováděn.

Společnost XY pořídila administrativní budovu nákupem od dodavatele v roce 2002. Do roku 2012 využívala účetní jednotka model pořizovací ceny. V roce 2012 se

firma rozhodla aplikovat model přecenění. Reálná hodnota budovy byla zjištěna ve výši 15 000 000 Kč. Hodnota se tedy snížila o 2 000 000 Kč. Dle mezinárodního standardu IAS 16, lze použít dvě metody k přepočtu účetní hodnoty na reálnou hodnotu. V příkladu jsou uvedeny obě dvě tyto metody.

9.2.1 Metoda přepočtu opravěk koeficientem

Tato metoda využívá koeficient, který je stanoven jako podíl rozdílu mezi novou reálnou hodnotou a zůstatkovou hodnotou daného majetku a zůstatkovou cenou. Pro lepší přehlednost je výpočet koeficientu zapsán v následujícím vzorci:

$$\text{koeficient} = \frac{\text{nová reálná hodnota} - \text{zůstatková cena}}{\text{zůstatková cena}}$$

V daném případě v roce 2012 zůstatková hodnota administrativní budovy činí 13 260 000 Kč a nová reálná hodnota je 15 000 000 Kč. Hodnota je navýšena o 1 740 000 Kč.

$$\text{koeficient} = \frac{15\,000\,000 - 13\,260\,000}{13\,260\,000} = 0,131221719$$

Požizovací cena se tedy vypočítá takto: 17 000 000 * 1,131221719 = 19 230 769

Oprávký se přepočítají jako rozdíl nové pořizovací ceny a nové zjištěné reálné hodnoty, tedy 19 230 769 – 15 000 000 = 4 230 769.

Tabulka č. 2: Údaje po přepočtení opravěk koeficientem v roce 2012

	V roce 2002 (v Kč)	V roce 2012 (v Kč)
Požizovací cena	17 000 000	19 230 769
Oprávký	3 740 000	4 230 769
Zůstatková cena	13 260 000	15 000 000

zdroj: vlastní zpracování

Přecenění se zaúčtuje způsobem, který je znázorněn v následujícím schématu.

021 – Stavby		081 – Oprávky	
PS	17 000 000	PS	3 740 000
1.	2 230 769	1.	490 769
KS	19 230 769	KS	4 230 769

Fond z přecenění	
PS	1 740 000
KS	1 740 000

9.2.2 Metoda korekce (eliminace, nulování) oprávek

V této metodě se oprávky eliminují proti pořizovací ceně a přeceněna je pouze zůstatková hodnota.

Tabulka č. 3: Údaje po provedení nulování oprávek v roce 2012

	V roce 2002 (v Kč)	V roce 2012 (v Kč)
Pořizovací cena	17 000 000	17 000 000
Oprávky	3 740 000	2 000 000
Zůstatková cena	13 260 000	15 000 000

zdroj: vlastní zpracování

Přecenění pomocí metody nulování oprávek se zaúčtuje následujícím způsobem.

021 – Stavby		081 – Oprávky	
PS	17 000 000	PS	3 740 000
	1. 3 740 000	1. 3 740 000	
2.	1 740 000		
KS	15 000 000	KS	0

Fond z přecenění	
PS	1 740 000
KS	1 740 000

Odpisy jsou vypočteny z nové reálné hodnoty, která byla určena v roce 2012. Reálná hodnota je 15 000 000 Kč a zbývá 40 let odpisování budovy. Roční odpis po přecenění činí 375 000 Kč (15 000 000/40). Původní roční odpis činil 340 000 Kč. Rozdíl mezi původními odpisy a odpisy po přecenění činí 35 000 Kč. Do nerozděleného zisku se během uplynulých pěti let převedlo 175 000 Kč (35 000*5). Další přecenění společnost XY provede až v roce 2017. V roce 2017 činí zůstatková cena administrativní budovy 13 125 000 Kč a nová reálná hodnota je stanovena na 11 125 000 Kč. Hodnota se tedy snížila o 2 000 000 Kč. Společnost XY v roce 2017 využije, pro přepočtení účetní hodnoty na reálnou hodnotu, metodu nulování opravek.

Tabulka č. 4: Údaje po provedení nulování opravek v roce 2017

	V roce 2012 (v Kč)	V roce 2017 (v Kč)
Hodnota na počátku období	15 000 000	15 000 000
Snížení na majetkovém účtu		3 875 000
Oprávký	1 875 000	0
Zůstatková cena	13 125 000	11 125 000

zdroj: vlastní zpracování

Na následujícím schématu je ukázáno zaúčtování přecenění pomocí metody nulování opravek v roce 2017. Dále je vidět, že se nejprve musí rozpustit fond z přecenění a zbytek snížení se pak zaúčtuje do nákladů z přecenění.

021 – Stavby		081 – Oprávky	
PS	15 000 000	PS	1 875 000
	1. 1 875 000	1.	1 875 000
	3. 2 000 000		
KS	11 125 000	KS	0

Nerozdělený zisk	
2.	175 000

Fond z přecenění	
	PS 1 740 000
2.	175 000
3.	1 565 000

Náklady z přecenění	
3.	435 000

Při porovnání metod přeceňování dlouhodobého hmotného majetku, užitých v praktickém příkladu bakalářské práce, vyplývá, že obě dojdou ke stejným výsledkům. Konečný stav při prvotním přecenění u Fondu z přecenění je vždy stejný, jak u metody přepočtu oprávek koeficientem, tak u metody korekce oprávek. Rozdíly jsou zřejmé pouze na účtu oprávek a na majetkovém účtu Stavby. U metody přepočtu oprávek koeficientem je reálná hodnota získána z účtu oprávek a z majetkového účtu Stavby, kdežto u metody eliminace oprávek přímo z majetkového účtu Stavby. U modelu přeceňování pomocí metody nulování oprávek je nevýhodou, že není vidět opotřebení daného majetku, jelikož tato metoda úplně anuluje oprávkou.

10 Závěr

Tato bakalářská práce podává ucelený přehled o principech oceňování a způsobech vykazování dlouhodobého hmotného majetku z pohledu české právní úpravy a z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Mezi Českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS existují určité shody, avšak často tyto dvě právní úpravy účetnictví využívají jiné postupy a jinak nahlízejí na jednotlivé problematiky.

V teoretické části bakalářské práce je obsaženo porovnání klasifikace, vymezení a oceňování dlouhodobého hmotného majetku z hlediska české právní úpravy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Z teoretické části lze tedy vyčíst jak shody ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku, tak i rozdíly ve vykazování z hlediska Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Významné rozdíly mezi českou právní úpravou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vznikají již při vymezení dlouhodobého hmotného majetku. V české právní úpravě neexistuje úprava obdobná IAS 40 – Investice do nemovitostí. Pro majetek, který podle IFRS spadá do působnosti tohoto standardu, platí v české právní úpravě stejná pravidla jako pro všechny dlouhodobý hmotný majetek. V souladu s českými právními předpisy tedy není možné investice do nemovitostí přeceňovat na reálnou hodnotu. Další rozdíl vzniká například u nákladů při pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují zahrnout do pořizovací ceny také náklady na odstranění majetku a na uvedení místa do původního stavu. Česká právní úprava zahrnutí těchto nákladů do pořizovací ceny neumožňuje.

Teoretické poznatky uvedené v první části bakalářské práce jsou aplikovány na praktickém příkladu. Praktická část se zabývá oceněním administrativní budovy z hlediska české právní úpravy a z hlediska IFRS. Z hlediska české právní úpravy obsahuje praktická část účtování jednotlivých oceňovacíchází, které se využívají při různých způsobech pořízení dlouhodobého hmotného majetku. V této části je ukázán příklad výpočtu účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku, a to metodou rovnoměrných

odpisů. Z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS se praktická část zabývá hlavně modelem přecenění, jelikož model pořizovací ceny je shodný jak v IFRS, tak v České republice. V modelu přecenění jsou ukázány dva způsoby přepočtu oprávek, a to metoda přepočtu oprávek koeficientem a metoda nulování (korekce) oprávek.

Dalším velmi důležitým rozdílem mezi českou právní úpravou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS je ocenění majetku reálnou hodnotou. Tento druh ocenění lépe odráží skutečnou tržní hodnotu majetku. V České republice je využívána pouze metoda oceňování dlouhodobého hmotného majetku na bázi historické ceny (ocenění pořizovací cenou). Ocenění pořizovací cenou je sice velmi přesné a průkazné, ale pouze v okamžiku uskutečnění účetního případu. V průběhu času se toto ocenění stává nepřesným a neodráží skutečnou hodnotu majetku na rozdíl od reálné hodnoty.

11 Seznam zdrojů

1. KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P.: Poklady skryté v účetnictví. Díl I, Jak porozumět účetním výkazům. Praha: Polygon, 1998. 248 s., ISBN 80-85967-78-1
2. PASEKOVÁ, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006. 227s., ISBN 80-7318-413-3
3. DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2009. 329 s., ISBN 978-80-251-1950-1
4. HINKE, J.: Účetní systém IAS/IFRS. 1. vydání, Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s., ISBN 978-80-903962-2-7
5. KRUPOVÁ, L.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009. Praha: Vox, 2009. 804 s., ISBN 978-80-86324-76-0
6. KOVANICOVÁ, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 1994. 444 s., ISBN 80-7273-098-3
7. CARDOVÁ, Z., KNAPOVÁ, B., STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R.: Účetnictví 2010: Velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, 2010. 712 s., ISBN 978-80-251-2907-4
8. LOUŠA, F.: Zákon o účetnictví v praxi. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s., ISBN 978-80-247-3848-2
9. RYNEŠ, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2011. Olomouc: Anag, 2011. 1032 s., ISBN 978-80-7263-633-4
10. Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním platném znění
11. BOHUŠOVÁ, H.: Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: Aspi, 2008. 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9
12. České účetní standardy
13. KOVALÍKOVÁ, H.: Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2011. Olomouc: Anag, 2011. 192 s., ISBN 978-80-7263-654-9

12 Seznam grafů a tabulek

12.1 Seznam grafů

Graf č.1: Pohyby cen v modelu přecenění

12.2 Seznam tabulek

Tabulka č.1: Odpisový plán budovy na 10 let

Tabulka č. 2: Údaje po přepočtení oprávek koeficientem v roce 2012

Tabulka č. 3: Údaje po provedení korekce oprávek v roce 2012

Tabulka č. 4: Údaje po provedení nulování oprávek v roce 2017