

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a
nehmotného majetku dle IFRS a českých právních
předpisů**

Jakub Adamec

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jakub Adamec

Provoz a ekonomika

Název práce

Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a českých právních předpisů

Název anglicky

Comparison of Fixed Tangible and Intangible Assets in accordance with IFRS and Czech Legal Regulation

Cíle práce

Cílem práce je porovnání klasifikace, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy účetnictví. Dílčím cílem práce je sestavení přehledu o klasifikaci a oceňování hmotného a nehmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu užívání a ke každému rozvahovému dni a rozbor zveřejňovacích povinností dle IFRS v porovnání s českými právními předpisy. Dalším dílčím cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti a případné dopady na výsledek hospodaření.

Metodika

V první etapě prací budou nastudovány odpovídající odborné české i zahraniční zdroje, bude provedena jejich kritická analýza a za pomoci syntézy a dedukce bude zpracován ucelený přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza klasifikace, oceňování a zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve finančních výkazech sestavovaných dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle českých právních předpisů. Budou rozebrány metody oceňování majetku při jeho prvotním vstupu do účetnictví, v průběhu užívání a k rozvahovému dni. Především bude popsán model historické ceny a model přecenění u IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení a u IAS 38 – Dlouhodobý nehmotný majetek, ocenění v reálné hodnotě a v historické ceně u IAS 40 – Investice do nemovitostí a princip oceňování majetku v rámci IFRS 5 – Dlouhodobý majetek určený k prodeji a ukončované činnosti. Vybrané oblasti budou demonstrovány na příkladech. K formulaci závěrů bude použita metoda indukce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, české právní předpisy, historická cena, IFRS, oceňování, odpisy, reálná hodnota.

Doporučené zdroje informací

Česko. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

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

IASB. Dostupné z www.iasb.org.

JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.

MACKENZIE, B. a kol. *2013 Implementation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2013. ISBN 978-1-118-27727.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015 : průvodce podvojným účetnictvím I 1.1.2015*. Praha: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-924-3.

SAXUNOVÁ, Darina. *Financial Statements under the US GAAP and IFRS*. Bratislava: Wolters Kluwer Slovenská republika. ISBN 978-80-7478-646-4.

ŠRÁMKOVÁ, A. a M. JANOUŠKOVÁ. *IFRS praktické aplikace*. Praha: Svaz účetních, 2015. ISBN 978-80-8671-699-2.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 9. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 23. 11. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a českých právních předpisů" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 23.11.2016

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval své vedoucí bakalářské práce Ing. Martě Stárové, Ph.D. za vedení mé práce a konzultace spojené s problematikou Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a českých právních předpisů

Souhrn

Bakalářská práce s názvem Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a českých právních předpisů se zaměřuje na klasifikaci a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle obou metodik. Bakalářská práce se skládá z teoretické a analytické části. V teoretické části práce jsou vymezeny základní principy oceňování, klasifikace, odpisování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a české právní úpravy účetnictví. Analytická část bakalářské práce je složena ze dvou modelových příkladů. První příklad se zaměřuje na rozdíl ocenění a vykázání dlouhodobého majetku v případě rozdělení platby za dlouhodobý majetek do tří plateb v různém časovém období. Druhý příklad se zaměřuje na porovnání dlouhodobého nehmotného majetku v případě, že je provedeno technické zhodnocení spolu s licencí k užívání nehmotného aktiva.

Klíčová slova: Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, české právní předpisy, historická cena, IFRS, oceňování, odpisy, reálná hodnota, software, licence

Comparison of Fixed Tangible and Intangible Assets in accordance with IFRS and Czech Legal Regulation

Summary

Bachelor thesis Comparison of Fixed Tangible and Intangible Assets in accordance with IFRS and Czech Legal Regulation is focuses on classification and valuation of tangible and intangible assets according to both methodologies. Bachelor thesis consists of theoretical and analytical part. The theoretical part defines basic principles of valuation, classification, and amortization of the tangible and intangible assets under IFRS and Czech accounting legislation. The analytical part of the thesis consists of two model examples. The first example focuses on the difference measurement and recognition of fixed assets in the event of distribution of payments for long-term assets into three payments at different times. The second example focuses on a comparison of intangible assets in the event that the technical improvements, along with licenses to use intangible assets.

Keywords: Tangible and intangible assets, Czech legislation, historical cost, IFRS, valuation, depreciation, fair value.

Obsah

1 Úvod.....	5
2 Cíl práce a metodika	6
2.1 Cíl práce	6
2.2 Metodika	6
3 Teoretická východiska	8
3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví	8
3.1.1 Harmonizace účetnictví v rámci evropské unie	8
3.2 České účetní předpisy	9
3.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku dle českých právních předpisů.....	9
3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	10
3.2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	12
3.2.4 Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	13
3.2.5 Pořízení, odpisování a vyřazení DHM a DNM.....	14
3.3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.....	15
3.3.1 Založení IAS	15
3.3.2 Schéma Struktury Nadace IFRS	16
3.3.3 Koncepční rámec IFRS	17
3.3.4 Struktura koncepčního rámce	17
3.3.5 Účetní závěrka a její cíle.....	18
3.3.6 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky	19
3.4 Dlouhodobý majetek dle IFRS.....	20
3.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	20
3.4.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	23
3.4.3 Ocenění v průběhu držení aktiva	25
3.4.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	27
3.4.5 IFRS 5	28
4 Analytická část práce.....	30
4.1 Příklad č. 1	30
4.1.1 Řešení dle IFRS	30
4.1.2 Řešení dle ČÚP	37
4.1.3 Zhodnocení	43
4.2 Příklad č. 2	43
4.2.1 Řešení dle IFRS	44
4.2.2 Řešení dle ČÚP	45
4.2.3 Zhodnocení	47

5 Závěr.....	48
6 Seznam použitých zdrojů	49

Seznam obrázků

Diagram 1: Struktura Nadace IFRS	16
Diagram 2: Schéma metod odpisů	22

Seznam tabulek

Tabulka 1: zjištěné současné hodnoty a úrok	31
Tabulka 2: účetní případy dle IFRS za rok 2015 a 2016	32
Tabulka 3: změny v rozvaze dle IFRS za rok 2015 a 2016	37
Tabulka 4: účetní případy dle ČÚP za rok 2015 a 2016	38
Tabulka 5: změny v rozvaze dle ČÚP za rok 2015 a 2016.....	43
Tabulka 6: Odpisování dle IFRS	45
Tabulka 7: Odpisování dle ČÚP	46
Tabulka 8: změny ve výsledku hospodaření dle IFRS a ČÚP během let 2012 až 2015.....	47

1 Úvod

Bakalářská práce je zaměřena na vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů účetnictví a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Primárně se zabývá klasifikací, oceňováním, odpisováním a zveřejněním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je nedílnou součástí podnikání. V době vysokých přeshraničních toků zboží a kapitálu je nutná vysoká míra harmonizace účetnictví, která slouží pro lepší orientaci investorů, ale také dodavatelů v účetním výkaznictví firem. To pro české firmy s veřejně obchodovatelnými cennými papíry znamená sestavovat účetní závěrku i z pohledu těchto standardů. Z tohoto důvodu je znalost IFRS pro oblast dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku důležitá.

2 Cíl práce a metodika

Cíl práce

Cílem práce je klasifikace, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy účetnictví. Dílčím cílem práce je sestavení přehledu o klasifikaci a oceňování hmotného a nehmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu užívání a dále také jeho odpisování dle IFRS a českých účetních předpisů. Dalším dílčím cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti a případné dopady na výsledek hospodaření.

Metodika

Pro uskutečnění cílů bakalářské práce budou nastudovány odpovídající odborné české i zahraniční zdroje, bude provedena jejich kritická analýza a za pomoci syntézy a dedukce bude zpracován ucelený přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza klasifikace, oceňování a zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve finančních výkazech sestavovaných dle IFRS a dle české právní úpravy. Budou rozebrány metody oceňování majetku při jeho prvotním vstupu do účetnictví, v průběhu užívání a k rozvahovému dni. Především bude popsán institut současné hodnoty u IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení a u IAS 38 – Dlouhodobý nehmotný majetek, a způsob odpisování technického zhodnocení. Dále bude pro významnou odlišnost zmíněn standard IAS 40 – investice do nemovitostí a IFRS 5 – Dlouhodobý majetek určený k prodeji a ukončované činnosti.

V analytické části bakalářské práce budou znázorněny vybrané oblasti dané problematiky pomocí metody indukce. Analytická část práce se bude skládat ze dvou příkladů. V prvním příkladu bude znázorněno vykazování samostatného výrobního útvaru při pořízení s odloženou platbou dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české právní úpravy účetnictví. V prvním příkladu bude pořizovací cena majetku stanovena pomocí metody současné hodnoty, účetní případy budou zachycené v příslušných tabulkách a schematicky zúčtovány.

Druhý příklad analytické části bakalářské práce je zaměřen na technické zhodnocení firemního softwaru. Budou provedeny lineární odpisy jak z pohledu

Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, tak z pohledu české právní úpravy a následně budou uvedeny změny ve výsledku hospodaření z obou účetních pohledů. Příklady budou řádně okomentovány a shrnuty metodou dedukce.

3 Teoretická východiska

V teoretické části práce jsou citovány české a zahraniční zdroje a je tak sestaven ucelený přehled české právní úpravy účetnictví a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Mezinárodní sbližování účetních standardů není nová myšlenka. Koncept harmonizace se nejprve objevil v 50. letech minulého století v reakci na poválečnou ekonomickou integraci a s ní související zvýšení přeshraničních kapitálových toků (Fasb). Počáteční úsilí bylo zaměřené na harmonizaci a snižování rozdílů účetních zásad používaných v hlavních kapitálových trzích po celém světě. V 90. letech 20. Století byl pojem harmonizace nahrazen pojmem konvergenčního rozvoje jednotného souboru vysoce kvalitních mezinárodních účetních standardů, které by byli používány na všech hlavních kapitálových trzích (Fasb).

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice evropské unie a účetní standardy USA – US GAAP (Dvořáková, 2013).

3.1.1 Harmonizace účetnictví v rámci evropské unie

Hlavními právními předpisy, jimiž se řídí účetnictví na území Evropské Unie, jsou:

Směrnice 2013/34/EU

„Směrnice 2013/34/EU Evropského parlamentu, zveřejněná Evropskou unií, se týká ročních účetních závěrek a konsolidované účetní závěrky. Nová směrnice respektuje ve svém znění ustanovení Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/EC a nahrazuje Čtvrtou a Sedmou směrnici Rady“ (Žárová, 2013).

Osmá směrnice Rady EHS se zaměřuje na kvalifikovanost auditorů.

3.2 České účetní předpisy

Účetnictví v České republice je upraveno předpisy Ministerstva financí, které mají tři různé úrovně podle své významnosti.

1. úroveň: Zákon

Nejdůležitějším zákonem, ve kterém jsou stanovena základní pravidla je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

„Tento zákon stanovuje v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu“ (Zákon č. 563/1991 Sb.).

2. úroveň: Vyhlášky

„Například vyhláška 500/2002 kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví“ (Kraftová, 2012, s. 18).

3. úroveň: České účetní standardy

České účetní standardy jsou doporučením ministerstva financí o tom jak vést účetnictví „za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami“ (§36, zákon č. 563/1991 Sb.) Představují tedy pravidla podvojného účetnictví a sestavování účetní závěrky. Nejsou právním předpisem, a proto jejich používání není závazné ani vynutitelné. ČÚS mají tedy nižší sílu než zákon a příslušná vyhláška. Důležitost řízení se dle těchto standardů je nutná z důvodů právní bezpečnosti, jednotnosti pravidel a uživatelského komfortu (Bulla, 2015).

3.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku dle českých právních předpisů

Dlouhodobý majetek je ten, který firma používá dobu delší jak jeden rok, nemění svou podstatu, jen se opotřebovává. Opotřebování je vyjádřeno odpisy. Dělí se na tři základní kategorie:

- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek používající se delší dobu. Dlouhodobý majetek se opotřebovává a výši tohoto opotřebení stanovují odpisy.

Dlouhodobý majetek je podstatnou součástí aktiv společnosti, které dále zahrnují peněžní prostředky, pohledávky atd. Dlouhodobým se zde rozumí zpravidla takový majetek, kde je doba použitelnosti delší než jeden rok. Jde tedy o fixní aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně (zákon č. 500/2002 Sb.).

Hmotné movité věci a jejich soubory

Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. U hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách (§7, zákon č. 500/2002 Sb.). Patří jsem zejména dopravní prostředky, stroje a inventář.

Stavby

U položky stavby nezáleží na výši ocenění ani době použitelnosti.
stavby zahrnují:

- „stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- právo stavby, pokud není zbožím,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky; v případě společných částí nemovité věci použije se odstavec 1 obdobně“ (§7, zákon č. 500/2002 Sb.).

Pěstitelské celky trvalých porostů

Jak u staveb, tak i u této položky se nehledí na vstupní cenu. Porosty se stávají dlouhodobým hmotným majetkem při splnění těchto podmínek:

- „- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad

0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí“ (§7, Zákon č. 500/2002
Sb.).Odpisování však lze zahájit až tehdy, kdy z porostů začíná plynout užitek,
který se projeví v příjmech.

Dospělá zvířata a jejich skupiny

„Dospělá zvířata a jejich skupiny obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny
(například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené
účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména
respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O
dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok
nevykázaných v položce „Dospělá zvířata a jejich skupiny“ se účtuje jako o zásobách“ (§7,
Zákon č. 500/2002 Sb.).

Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Na tento účet patří „bez ohledu na výši ocenění ložiska nevyhrazeného nerostu
nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v
rozsahu vymezeném geologickým průzkumem“ (§7, Zákon č. 500/2002 Sb.) a jiný DHM,
který není vykazován na jiných účtech v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný
majetek, pokud jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok a překračuje výši ocenění
stanovenou účetní jednotkou (§7, Zákon č. 500/2002 Sb.).

3.2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí položky vyjmenované níže s použitelností delší než jeden rok. Za dlouhodobý nehmotný majetek považujeme:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva
- a povolenky na emise a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství (dále jen povolenky na emise) a preferenční limity (bez ohledu na výši jejich ocenění)

(Zákon č. 586/1992 Sb.).

„Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků“ (§ 6, odst. 1, vyhláška č. 500/2002 Sb.).

„Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, a to od výše ocenění určeného účetní jednotkou majetku“ (§ 6, odst. 2, vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva

Jedná se o výsledky prací, které byly úspěšně dokončeny. Může jít především o projekty, technologické postupy, recepty pokud ovšem nejsou předmětem ocenitelných práv (průmyslových, autorských) (Ryneš, 2014).

Software

U softwaru musí platit, že byl koupen samostatně. To znamená, že nebyl dodán jako součást hardwaru, tj. nebyl v součásti jeho ocenění. Další předpoklad je, že musí být vytvořen vlastní činností (Ryneš, 2014).

Ocenitelná práva

Na tomto účtu se účtují výrobně technické poznatky – know how, dále pak licence, průmyslová práva a tak dále (Ryneš, 2014).

Goodwill

Goodwill se dá vyčíslit jako rozdíl mezi tržní hodnotou firmy a aktivy sníženými o závazky. „Goodwill je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu (podniku) nebo jeho části nabytého převodem nebo přechodem za úplatu (koupí), vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní společnosti, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. O případnou následnou změnu kupní ceny obchodního závodu (podniku) nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování“ (Ryneš, 2014, s. 109).

3.2.4 Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se používají následující metody.

Ocenění pořizovací cenou

Jedním ze způsobů ocenění je ocenění pomocí pořizovací ceny, tedy ceny nákupu včetně nákladů například na dopravu hmotného majetku, montáž přístrojů či úhradu daní a cla. Tyto položky nazýváme vedlejšími pořizovacími náklady, mimo již výše zmíněné mezi ně patří třeba i úvěry z peněžních závazků, poplatky za licenční a patentová práva, v jistých případech také náklady pojící se k nezrealizované investici nebo dokonce cena uměleckých děl umístěných v objektech sloužících k podnikání. Zahrnout do nich naopak nemůžeme například sankční poplatky, výjimky existují ve specifických podmínkách i pro některé druhy daní. Opačný proces platí u dotace, v případě jejího poskytnutí na nákup je pořizovací cena snížena právě o hodnotu této dotace (Ryneš, 2014).

Ocenění vlastními náklady

Ocenění vlastními náklady se rozumí veškeré přímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností, popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy.(businesscenter.cz)

Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Tato možnost je vhodná pro majetek, jehož původní cena je subjektu při nabytí z nějakého důvodu neznámá. Jedná se především o dary a jiné bezúplatně získané předměty, inventární přebytky a vklady hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku. Cenu tohoto majetku pak určíme nejčastěji díky odbornému potažmo znaleckému odhadu, ale cena může být též dána zákonem (Ryneš, 2014).

3.2.5 Pořízení, odpisování a vyřazení DHM a DNM

Pořízení

Pro účtování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku se využívá účtovou skupinu 04 s názvem Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, nehmotný majetek je pak účtován na účet 041 a hmotný na 042. V momentě kdy je převeden majetek do užívání, musí být převeden také účetně a to na účty skupin 01, 02 nebo 03. V jistých případech není nutné účtovat majetek přes pořízení, může být totiž ihned účtován jako užívaný. Je-li majetek získán vlastní činností, musí být v průběhu účtováván na nákladový účet a poté převeden na pořízení pomocí aktivačních účtů nákladů 587 – aktivace dlouhodobého nehmotného majetku či 588 – aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Další výjimky platí u majetku, na který byla dodavateli poskytnuta záloha či darů (Ryneš, 2014).

Odpisování

Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek odpisujeme, protože časem ztrácí původní hodnotu. K účetnímu snižování se používají účty oprávek. Pravidlo pro účetní odpisy si účetní jednotka vytváří sama a je zakotveno ve vnitropodnikové směrnici. Příkladem nehmotného dlouhodobého majetku, který se může odpisovat, je software. Vzhledem k nynějšímu rychlému technologickému vývoji rapidně ztrácí na aktuálnosti a tedy i využitelnosti.

Odpisování majetku se vztahuje i na zvířata. Zvířata spadají do první a zároveň nejkratší odpisové skupiny. Počítá se při tom s pořizovací cenou, předpokládanými výnosy a počtem let v chovu. Rozdíl je dále ve využití zvířat, některá jsou odpisována jednotlivě a některá jako stádo.

Po ukončení odpisování a plánovaném vyřazení z majetku se zbytková hodnota zjistí jako rozdíl vyřazovacích nákladů a oprávek oproti pořizovací ceně (Ryneš, 2014).

Vyřazení

Existuje několik způsobů vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z majetku firmy. Jde v zásadě o likvidaci, prodej, darování, vklad do základního kapitálu jiného subjektu, bezúplatný převod podle právních předpisů, nebo přeřazení z obchodního majetku do osobního užívání u individuálního podnikatele (Ryneš, 2014).

3.3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (dále jen „IFRS“) jsou navrženy jako globální jazyk pro obchodní záležitosti, takže účetnictví je srozumitelné a srovnatelné v mezinárodní rovině. IFRS jsou důsledkem růstu mezinárodní držby akcií a obchodu a jsou obzvláště důležité pro společnosti, které působí na mezinárodní úrovni a postupně tak nahrazují mnoho vnitrostátních účetních standardů. IFRS udávají pravidla, kterými se řídí účetní při vedení účetnictví, které bude srovnatelné, srozumitelné a spolehlivé jak pro interního tak externího uživatele (Artigas, 2014).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou si velice podobné s americkými obecně přijímanými zásady (US GAAP) (Jílek, 2012). „Do roku 2005 používalo IFRS jako svůj základní účetní systém pouze asi 300 společností, a to obvykle jen několik let. Počínaje rokem 2005 se tento počet zvýšil na asi 7000. Převážně se jednalo o emitenty kótovaných cenných papírů ve 25 zemích EU. V roce 2009 celkem 117 zemí světa požadovalo či umožňovalo sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně Austrálie, Nového Zélandu a Ruska. V blízké době by se měly připojit další země, jako Brazílie a Čína, a později Indie, Kanada a Jižní Korea. Výhledově by IFRS měly být používány ve 140 zemích. Naopak US GAAP jsou používány pouze v USA, a to nyní asi 10 000 společnostmi – více než 70 let“ (Jílek, 2012, s. 17).

3.3.1 Založení IAS

Roku 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů neboli IASC, nezávislá instituce zaměřující se jak jinak než na účetnictví, zahrnovala odborníky ze všech částí světa, účastnily se především organizace pocházející ze zemí, které dnes ekonomicky ve světě vynikají, jako jsou Kanada, Austrálie, Francie, Německo, Japonsko či

Velká Británie nebo USA, ale i z některých méně významných zemí, například Mexika či Irsko. Deset let po založení, tedy v roce 1983, se staly členy všechny organizace spadající pod Mezinárodní federaci účetních s anglickou zkratkou IFAC, jež znamená International Federation of Accountants. Standardy IASC jsou označovány jako IAS, tedy International Accounting Standards (Dvořáková, 2013).

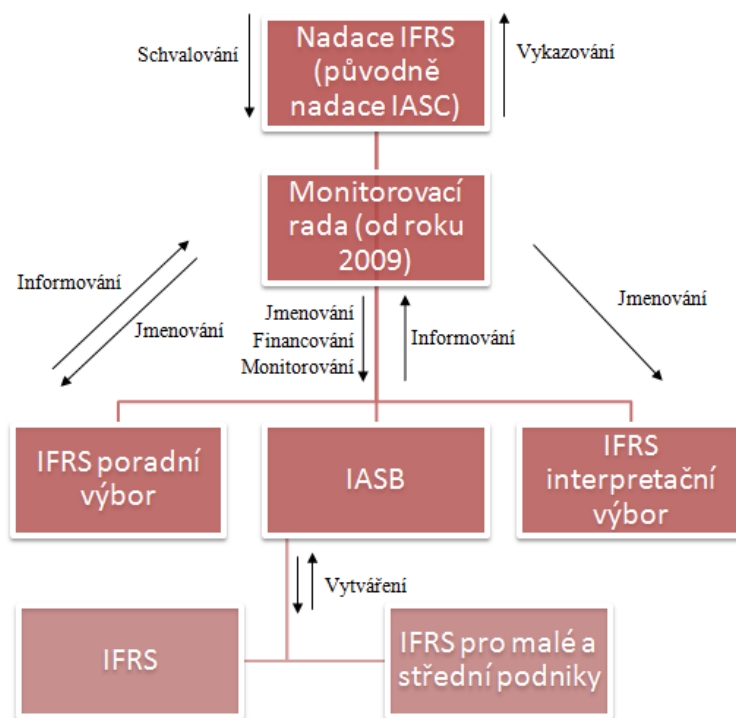
Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Boards)

Rada pro mezinárodní účetní standardy (dále jen rada IASB) začala pracovat v roce 2001. Je plně odpovědná za tvorbu globálně platných standardů účetního výkaznictví. Nejsou však už označovány jako mezinárodní účetní standardy IAS, ale jako mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS. Standardy IAS vytvořené před zahájením činnosti rady IASB jsou i po provedených úpravách nadále v platnosti (Dvořáková, 2013).

3.3.2 Schéma Struktury Nadace IFRS

V následujícím diagramu je popsána struktura nadace IFRS.

Diagram 1: Struktura Nadace IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle Jílka (20112, s.18)

Monitorovací rada schvaluje členy správní rady a dohlíží na ně. Nadace IFRS má 22 členů, jmenuje, dohlíží a shromažďuje finance. Rada IASB má maximálně 16 členů. Stanovuje odborný program, schvaluje standardy, zveřejněné návrhy a interpretace. IFRS interpretační výbor vydává interpretace pro aplikaci IFRS a vytváří další menší úpravy. IFRS poradní výbor radí ohledně programu a priorit (Deloitte, 2015).

3.3.3 Konceptní rámec IFRS

Aby byly správně chápány všechny účetní standardy, je důležité nejdříve porozumět konceptnímu rámci, je totiž základním zdrojem orientace v účetnictví a zásadním způsobem ho formuje.

Konceptní rámec určuje základní účetní zásady a předpoklady, definice jednotlivých účetních kategorií, kvalitu účetních výkazů, ale třeba i způsoby oceňování majetku firmy a zachování její původní podstaty.

Konceptní rámec je všeobecný návod a je důležitou součástí úvodní části IFRS. Jde především o obecně platné principy pro předkládané účetní výkazy. Tyto principy zahrnují strukturu základních prvků účetnictví, jako jsou aktiva, vlastní kapitál, výnosy a náklady, závazky. Dále pak určují předpoklady a zásady účtování, nebo také okolnosti za jakých budou přijaty a oceněny právě zmíněné základní prvky (Dvořáková, 2013).

3.3.4 Struktura konceptního rámce

Konceptní rámec vymezuje cíl účetnictví a popisuje jeho kvalitativní prvky. Vymezuje základní prvky účetní závěrky a definuje pojetí a uchování kapitálu.

V následujícím odstavci je vymezena struktura konceptního rámce.

- Úvod
 - Cíle účetní závěrky
 - Základní principy a předpoklady
 - Kvalitativní charakteristiky účetních výkazů
 - Základní prvky účetních výkazů, jejich rozpoznání a podmínky uznání
 - Oceňování základny
 - Pojetí kapitálu a jeho uchování
- (Dvořáková, 2013)

3.3.5 Účetní závěrka a její cíle

Záměrem zhotovení účetní závěrky je informovanost zainteresovaných osob o stavu financí a změnách ve firmě. Tyto osoby potřebují informace ke zhodnocení toho, jak je podnik schopný hospodařit, mají totiž ve firmě určitý finanční zájem a od ekonomických dovedností subjektu se odvíjí výše jejich příjmu (Dvořáková, 2013).

K zjištění stavu financí firmy v daný moment a předvídání jejich vývoje, musí být známi podrobnosti ohledně minulých i současných hodnot aktiv a pasiv, solventnosti, likvidity a přizpůsobivosti proměnlivým podmínkám (Dvořáková, 2013).

Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

V koncepčním rámci jsou udány dva základní předpoklady (principy) na kterých je postavena účetní závěrka. Jde o aktuální princip a princip nepřetržitého trvání podniku (Dvořáková, 2013).

Aktuální báze

„Účetní princip, podle něž jsou důsledky transakcí, či jiných událostí uznány v době, kdy nastaly (a nikoli v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze nebo jejich ekvivalenty) a jsou zaúčtovány do období, k němuž se vztahují“ (businesscenter, 2015).

Předpoklad trvání účetní jednotky

Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy upravující odpovědnost auditora při auditu účetní závěrky, a to v souvislosti s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky, použitým při sestavení účetní závěrky, včetně posouzení toho, jak vedení účetní jednotky hodnotí její schopnost nepřetržitě trvat. Standard dále poskytuje auditorovi vodítko, jak tyto normy používat (ISA 570, 2009).

Periodicita vykazování

Zákonem určené ekonomické subjekty musejí sestavovat účetní výkazy nejméně na konci každého účetního období, které trvá jeden rok. Pokud se ale jejich chování ohledně účetnictví vymyká normálu, to znamená, že zpracovávají účetní výkazy častěji nebo naopak po delší době než je jeden rok, musejí své jednání zdůvodnit (Dvořáková, 2013).

Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti

„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny vést

účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“ (§ 7, odst. 2, Zákon č. 563/1991 Sb.).

3.3.6 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky jsou vymezeny jako „rysy, které činí informace účetní závěrky užitečné pro uživatele. Čtyřmi hlavními kvalitativními charakteristikami jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost“ (Kraftová, 2012).

Srozumitelnost

Informace musí být jasně srozumitelné pro uživatele účetní závěrky. To znamená, že informace musí být jasně prezentovány, s doplňujícími informacemi v podpurných poznámkách pro jasné objasnění (ISA 570, 2009).

Relevance

Informace musí být relevantní pro potřeby uživatelů, kdy ovlivňuje jejich ekonomická rozhodnutí. To může zahrnovat ohlášení zvláště důležité informace, nebo informací, jejichž opomenutí nebo chybné uvedení může ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů (Accountingtools, 2015).

Spolehlivost

Informace nesmí být zavádějící. Musí být bez významné chyby a zkreslenosti. Informace by měly věrně reprezentovat transakce a odrážet základní podstatu událostí, a obezřetně reprezentovat odhady a nejistoty prostřednictvím řádného zveřejnění (Accountingtools, 2015).

Srovnatelnost

Informace musí být srovnatelné s finančními informacemi prezentovanými v jiných účetních obdobích, tak aby uživatelé byli schopni identifikovat trendy ve výkonnosti a finanční pozici účetní jednotky (Accountingtools, 2015).

3.4 Dlouhodobý majetek dle IFRS

Problematiku dlouhodobého majetku u IFRS jsou upraveny především standardy: IAS 16- Pozemky, budovy a zařízení, IAS 38 - Nehmotná aktiva, IAS - 40 Investice do nemovitosti, kterými se budu dále zabývat.

3.4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení. Pozemky, budovy a zařízení se nejprve oceňují pořizovacími náklady, následně se měří buď pomocí nákladů, nebo modelu přecenění. Odpisují se tak, že odepsatelná částka je systematicky alokována na celou dobu jeho životnosti. (Deloitte, 2015) Pozemky budovy a zařízení jsou zde definovány jako hmotná aktiva držena za účelem výroby, zásobování nebo administrativy. Předpokládaná doba užívání musí být delší než jedno účetní období (Dvořáková, 2013).

Oceňování pozemků, budov a zařízení

Výše zmíněná aktiva jsou oceňována pořizovacími náklady, které jsou definovány jako hotovost, její zaplacené ekvivalenty či reálná hodnota ostatních úhrad, jež souvisí s nabytím tohoto majetku (Jílek, 2012).

Ocenění v okamžiku zaúčtování

Je-li položka uznána jako aktivum, oceňuje se **pořizovacími náklady**.

Pořizovací cenu zde tvoří:

- nákupní cena (a to včetně cla a daní, které nelze refundovat),
- přímo přiřaditelné náklady (na úpravu místa, manipulační náklady, odměny pro specialisty a náklady na uvedení do provozu),
- náklady po vyřazení majetku z provozu (uvedení místa do původního stavu), (Kraftová, 2012), „pokud taková povinnost jednotce vzniká při pořízení aktiva, nebo jako důsledek jeho používání během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období“ (Jílek, 2012, s. 109).

Ocenění současnou hodnotou

„Pokud je platba za pořízení položky dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku na poměrné bázi, pokud není aktivován v souladu s IAS 23 Výpůjční náklady.“ (Šrámková, Janoušková, 2015, s. 17)

Ocenění po okamžiku zaúčtování

Účetní jednotka si musí zvolit model **ocenění pořizovacími náklady** (cost model, model historické ceny), nebo **model přecenění** jako jeho účetní postup, který používá pro celou třídu pozemků, budov a zařízení.

Model ocenění pořizovacími náklady (model historické ceny)

„U modelu ocenění pořizovacími náklady se pozemky, budovy a zařízení následně po prvotním zaúčtování účtují v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy (accumulated depreciation) a kumulované ztráty ze znehodnocení (accumulated impairment losses)“ (Jílek, 2012, s. 110).

Přeceňovací model (model fair value)

„U přeceňovacího modelu se pozemky, budovy a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, následně po prvotním zaúčtování účtují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů a následných kumulovaných ztrát ze znehodnocení. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni. Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle stanovena podle tržní ceny na základě odhadu, který zpravidla zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotu položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem.“

V případě, že se hodnota aktiva v důsledku přecenění zvýšila, musí být změna zachycena v ostatním úplném výsledku - OCI, other comprehensive income. (IAS 16 property, plant and equipment, 2015) Problém ohledně nepřesností účetní hodnoty můžeme vyřešit frekventovanějším přeceněním (Jílek, 2012).

Odpisy pozemků, budov a zařízení

Odpis je částka, která vyjadřuje opotřebení majetku (morální nebo fyzické) za dobu jeho použitelnosti. Odepisovatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva, nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady, snižená o jeho zbytkovou hodnotu.

Každá část položek pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým nákladům předmětné položky, musí být odpisována samostatně (*IAS 16 property, plant and equipment, 2015*).

„Samostatně lze odpisovat například trup letadla a jeho motory, bez ohledu na to, zda je jednotka vlastní nebo je předmětem finančního leasingu“ (Jílek, 2012, s. 111).

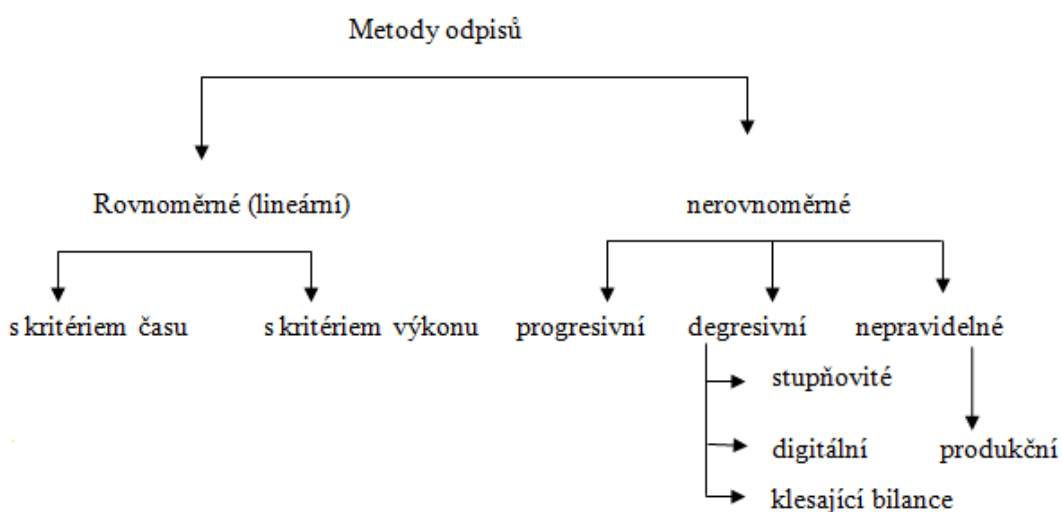
Odpisy se v každém období zachycují ve výsledovce, pokud nejsou zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva. Použitá metoda odpisů by měla odrážet způsob budoucího ekonomického využití aktiva, který účetní jednotka očekává. Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z prodeje (*IAS 16 property, plant and equipment, 2015*).

Existuje několik metod odpisování, které budou sepsány v následujícím schématu. Odpisová metoda podléhá revizi, tudíž by měla co nejvěrněji odrážet způsob spotřeby ekonomických užitků z jeho používání (Kraftová, 2012).

Schéma metod odpisů v IFRS

V následujícím diagramu jsou vymezeny metody odpisů dle IFRS

Diagram 2: Schéma metod odpisů



Zdroj: Kraftová, 2012, s. 50

Odpisy se dle IFRS rozdělují na rovnoměrné a nerovnoměrné. Rovnoměrné odpisy se

počítají s kritériem času, nebo výkonu. Nerovnoměrné odpisy se rozdělují na progresivní, degresivní a nepravidelné.

Zveřejnění a pozbytí pozemků, budov a zařízení

„Účetní jednotka rozhoduje o tom, které skupiny aktiv bude v rámci pozemků, budov a zařízení vykazovat jako samostatné rozvahové položky s přihlédnutím k charakteru podnikatelské činnosti, způsobu využívání jednotlivých aktiv, době použitelnosti jednotlivých položek; při koncipování struktury rozvahy uplatňuje zásadu významnosti“ (Dvořáková, 2013, s. 112).

„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“ (Dvořáková, 2013, s. 113).

3.4.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Cílem standardu IAS 38 je stanovit účetní řešení nehmotných aktiv, které nejsou řešeny specificky v jiném standardu. IAS 38 Požaduje po účetní jednotce, aby uznala nehmotné aktivum pouze tehdy, pokud jsou splněna stanovená kritéria. Abychom mohli nehmotné aktivum vykázat, musí splňovat pravidla formulována v koncepčním rámci IFRS (Dvořáková, 2013).

Standard také výslovně stanovuje jak vyjádřit účetní hodnotu nehmotného majetku a vyžaduje zveřejnění informací o nehmotných aktivech (IAS 38, 2015). Uznání konkrétní položky jako nehmotného aktiva vyžaduje od účetní jednotky prokázat, že tato položka splňuje:

- definici nehmotného aktiva
- kritéria uznání

Kritéria uznání nehmotných aktiv

Kritéria uznání nehmotných aktiv jsou následující:

Identifikovatelnost

Aktivum je identifikovatelné, pokud je buď:

- a) oddělitelné, tj. je schopno oddělit se od účetní jednotky a následně prodat, převést, licencovat, pronajmout nebo směnit buď jednotlivě, nebo společně se související

smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem

b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností (IAS 38, 2015).

Kontrola (ovládání)

„Kontrola (ovládání) znamená schopnost společnosti získat ekonomický užitek z aktiva a zároveň možnost zamezení přístupu jiných společností k tomuto užítku“ (Krupková, 2012).

Budoucí ekonomický užitek

Jestliže je pravděpodobné, že nehmotné aktivum přinese v budoucnu ekonomický užitek, je vykázáno v rozvaze. Užitekem jsou myšleny například tržby z prodeje zboží nebo služeb, které poplynou do společnosti. V opačném případě kdy užitek přestane být pravděpodobný, musí účetní jednotka odúčtovat položku z rozvahy (IAS 38, 2015).

Oceňování nehmotných aktiv v momentě pořízení

a) Pořízení nákupem

Při pořízení nákupem se nehmotné aktivum oceňuje pořizovací cenou, která zahrnuje veškeré vynaložené náklady na jeho zprovoznění. Užitečnost nehmotného aktiva prokazuje výše pořizovací ceny. Do nákladů na pořízení se nezahrnují náklady na proškolení zaměstnanců, reklamu a zbytečně vynaložené náklady (Dvořáková, 2013).

b) pořízení bezúplatně

Pokud je aktivum pořízeno bezúplatně, je oceněno ve fair value. Jestli je aktivum pořízeno například formou státní dotace je možné použít přístup uvedený v IAS 20 – „Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.“

c) Pořízení směnou

Při pořízení směnou se musí v první řadě rozlišit, zda se jedná o komerční transakci. Jestliže ano, používáme pro ocenění fair value předaného či získaného aktiva, respektive účetní hodnotu poskytnutého aktiva a to v případě, že předchozí dvě hodnoty nelze zjistit. Nejde-li o transakci komerčního rázu, ocenění pomocí fair value se nevyužívá (Dvořáková, 2013).

d) Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

Rozpoznání a ocenění aktiva vytvořeného vlastní činností je velice problematické. Aby nedocházelo k záměně nákladů, které jsou vynaloženy na konkrétní nehmotné

aktivum za interně tvořený goodwill, nebo náklady na běžnou činnost, je tvorba nehmotného aktiva rozdělena na dvě fáze a to na fázi **výzkumu** a fázi **vývoje** (Dvořáková, 2013).

Nehmotná aktiva, které jsou vytvořena vlastní činností, a které IAS 38 neuznává, jsou: Goodwill, obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků a výdaje na výzkum.

Fáze výzkumu

Fáze výzkumu je především v získávání a aplikaci poznatků. V této fázi však není možné určit, zda bude v budoucnu nehmotné aktivum generovat zisk. Z tohoto důvodu je v IAS 38 uvedeno, že všechny výdaje vzniklé ve fázi výzkumu by měli být vykázány do výkazu zisků a ztrát jako náklad, a nebýt uznány jako nehmotné aktivum (RESEARCH AND DEVELOPMENT, 2015).

Fáze vývoje

Nehmotná aktiva, která jsou ve fázi vývoje, mohou být aktivována, pokud splňují následující požadavky:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva – tj. bude k dispozici pro použití, nebo prodej,
- záměr dokončit a používat, nebo prodat aktivum,
- existence trhu, nebo interní užitečnost aktiva,
- dostupné finanční a technické zdroje pro dokončení aktiva,
- možnost spolehlivého ocenění nákladů na vytvoření aktiva (RESEARCH AND DEVELOPMENT, 2015).

e) Pořízení aktiva v rámci koupě podniku

U tohoto typu nabytí aktiva je jeho pořizovací cenou fair value k datu akvizice. Splní-li nehmotná aktiva jistá pravidla, mohou být kupujícím vykázána v jeho účetnictví, i přestože ve výkazech předešlého majitele zaznamenána nebyla (Dvořáková, 2013).

3.4.3 Ocenění v průběhu držení aktiva

Pokud se vezme v úvahu, že nehmotný majetek je již rozpoznáný, tak o veškerých následných nákladech spjatých s tímto aktivem se mluví jako o technickém zhodnocení, za předpokladu, že zvyšuje užitek, který z aktiva plyne. Dle IAS 38 jsou možné dvě varianty

ocenění k bilančnímu dni, a to model historických a přecenění na fair value (Dvořáková, 2013).

Model historických cen

U modelu historických cen nejdříve oceníme majetek pořizovacími náklady a poté je snižujeme o oprávky a ztráty ze znehodnocení (Jílek, 2012).

Model přecenění na fair value

Po prvotním uznání musí být nehmotné aktivum vedeno v přeceněné hodnotě, která odpovídá „reálné hodnotě k datu přecenění snížené o jakékoliv následně kumulované odpisy a jakékoliv následně kumulované ztráty ze znehodnocení“ (Jílek, 2012, s. 195). Pro účely přecenění v souladu s IAS 38, musí být reálná hodnota měřena s ohledem na aktivní trh. Ocenění musí být prováděna s takovou pravidelností, aby se na konci vykazovaného období účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty (IAS 38, 2015).

Doba použitelnosti nehmotných aktiv a odpisy nehmotných aktiv

Dobou použitelnosti se rozumí období, během kterého se očekává, že aktivum bude pro účetní jednotku k dispozici. Účetní jednotka posoudí, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva určitá, nebo neurčitá. Je-li odepisovatelná doba známá, amortizujeme hodnotu majetku pravidelně v závislosti na této době (Dvořáková, 2013).

Při amortizaci **nehmotných aktiv s určitou dobou použitelnosti** bude účetní jednotka používat shodné postupy odpisování jako u IAS 16. Použitá odpisová metoda by měla co nejlépe shodovat s „očekávaným vývojem přínosů, které aktivum přinese“ (Dvořáková, 2013, s. 94).

Odpisování nehmotných aktiv

Odpisování nehmotných aktiv závisí na faktu, jestli je jejich životnost konečná, nebo neurčitelná. Doba životnosti v tomto případě znamená po jakou dobu je aktivum schopno produkovat ekonomický užitek. Pokud společnost využívá nehmotné aktivum, které má životnost 5 let, ale za 3 roky plánuje aktivum z nějakého důvodu přestat využívat, stanoví se doba životnosti dle IFRS na 3 roky.

Od rozhodnutí o životnosti nehmotného aktiva je odvíjen způsob jeho vykazování. Dle standardu IAS 38 se amortizují pouze nehmotná aktiva s konečnou životností. Nehmotná

aktiva, u kterých je životnost neurčitelná nejsou odpisována, ale povinně testována na snížení hodnoty. (Krupková, 2012)

Zveřejnění a pozbytí aktiv

Dle IAS 38 musí podnik zveřejňovat informace o svých nehmotných aktivech odděleně v jednotlivých specifických skupinách (software, licence, patenty). Dále se pak skupiny rozdělí na aktiva vytvořená interně, nebo ostatní aktiva.

K vyřazení aktiva dochází v případě jeho prodeje, nebo se přestane používat a jeho zůstatková hodnota se zaúčtuje do nákladů (Dvořáková, 2013).

3.4.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Cílem ve standardu IAS 40 je definovat investiční nemovitost a následně předepsat její účetní řešení a s ním i požadavky na zveřejnění. Dále je ve standardu vymezeno prvotní ocenění, ocenění v průběhu užívání a převod investiční nemovitosti (IAS 40, 2015).

Investice do nemovitosti by se dala definovat jako pozemek, budova, popřípadě část budovy, držená za účelem dosažení nájemného, nebo kapitálového zhodnocení. IAS 40 se nevztahuje na budovy pořízené za účelem výroby, dodávání zboží či služeb, nebo administrativní činnosti. Dále pak za účelem prodeje v rámci běžné obchodní činnosti (Jílek, 2012).

Z důvodu, že se IAS 40 vztahují pouze na nemovitosti, musí společnost při pronájmu nemovitosti formou operativního pronájmu vykazovat jiný majetek než nemovitosti podle IAS 16. Aby nedocházelo v určitých případech k chybnému vykazování, obsahují IAS 40 příklady, které pomohou jakým standardem se řídit.

Za investice do nemovitosti je tedy možné považovat:

- 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,
- budovu vlastněnou vykazující společností (nebo držená v rámci finančního leasingu) a pronajímanou v rámci operativního leasingu,

- budovu, která je prázdná, ale je držena za účelem operativního pronájmu,
- majetek, který je stavěn nebo vyvíjen proto, aby se z něj v budoucnu stala investice do nemovitosti (účinné od roku 2009) (IAS 40, 2015).

Ocenění IAS 40 v momentě po prvotním zaúčtování

V této kapitole jsou vymezeny metody ocenění dle IAS 40 v momentě po prvotním zaúčtování.

Model fair value

Pro stanovení fair value se využívá tržní cena nemovitosti. Případné změny ve fair value se vykazují ve výsledku hospodaření. Investice do nemovitostí oceňované ve fair value se neodepisují. Změny v hodnotách fair value odrážejí zvýšení, nebo snížení investice a z toho důvodu nemá odpisování smysl (Dvořáková, 2013).

„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“

(Dvořáková, 2013, s. 143).

Oceňování pořizovacími náklady

v modelu ocenění pořizovacími náklady účetní jednotka oceňuje své investiční nemovitosti dle IAS 16. „Výjimkou jsou aktiva, která splňují kritéria klasifikace aktiv držení za účelem prodeje dle IFRS 5“ (Jílek, 2012, s. 229).

3.4.5 IFRS 5

Tato kapitola se zabývá klasifikací a oceňováním dlouhodobých aktiv držení k prodeji.

Klasifikace IFRS 5

Dlouhodobé aktivum se klasifikuje jako aktivum držení k prodeji, pokud je jeho ekonomický přínos získán prostřednictvím prodeje spíše než jeho používáním v rámci podnikání. Tato aktiva nejsou odpisována, protože již nejsou spotřebovávána podnikáním. Dále musí být aktivum připraveno k okamžitému prodeji a prodej musí být vysoce pravděpodobný. Tím je myšleno především to, že se management firmy musí aktivně snažit výrobek prodat a to za cenu přiměřenou jeho reálné hodnotě do jednoho roku od data klasifikace (IFRS 5, 2015). V situacích kdy není možné při neovlivnitelných okolnostech

aktivum prodat, může účetní jednotka aktivum klasifikovat a držet k prodeji i více jak jeden rok (Dvořáková, 2012).

Důležitý pojem je **ukončovaná činnost**. Ukončovanou činnost, můžeme definovat jako část jednotky, jež byla vyřazena, popřípadě je nadále držena k prodeji a:

- „- představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činností,
- je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti,
- nebo dceřinou jednotkou pořízenou výhradně s úmyslem jejího prodeje“ (Jílek, 2012, s. 251).

Ocenění

IFRS 5 zejména vyžadují, aby aktiva, která splňují kritéria pro klasifikaci „držená k prodeji“ byla oceněna v nižší ze dvou částek a to buď účetní hodnotou, nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej (Krupková, 2010).

4 Analytická část práce

V analytické části bakalářské práce jsou na příkladech ukázány zásadní rozdíly v oceňování, odpisování a účtování dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české právní úpravy účetnictví. V prvním příkladu je představeno ocenění současnou hodnotou při pořízení, užívané v tomto případě u dlouhodobého hmotného majetku, který je upraven IFRS standardem IAS 16. Druhý příklad je zaměřen na odpisování technického zhodnocení u dlouhodobého nehmotného majetku, konkrétně softwaru dle ČÚP a IFRS, kde je tento druh majetku upraven standardem IAS 38.

4.1 Příklad č. 1

Společnost ABC dne 1. 1. 2015 nakoupila a zařadila do užívání samostatný výrobní útvar v hodnotě 220 mil. Kč. S dodavatelem byly sjednány závazné podmínky týkající se způsobu úhrady. 50% částky, tedy 110 mil. Kč, bude uhrazeno již při pořízení 1. 1. 2015, 30% rovnajících se částce 66 mil. Kč bude zapláceno ke dni 31. 12. 2015 a zbylých 20%, tedy 44 mil. Kč, ke dni 31. 12. 2016. Výrobní útvar se skládá ze dvou částí, budovy, která má hodnotu 160 mil. Kč a odpisovatelnou dobu, která byla účetní jednotkou stanovena na 30 let, a výrobního zařízení, jež má hodnotu 60 mil. Kč a odpisovatelnou dobu, která byla účetní jednotkou stanovena na 10 let. Odpis je zvolen lineární. Byla zvolena diskontní sazba 12% p. a. a je předpokládána nulová zbytková hodnota.

4.1.1 Řešení dle IFRS

Dle IFRS, konkrétně standardu IAS 16, je nutné zjistit při odložených platbách jejich současné hodnoty, které jsou dále potřebné k výpočtu odpisů. Současná hodnota je vypočítána pomocí diskontního faktoru $\frac{1}{(1+i)^n}$, kde i vyjadřuje diskontní sazbu a n počet uplynulých účetních období, takto:

$$1. \text{ současná hodnota platby k 1. 1. 2015: } \frac{110\,000\,000}{(1+0,12)^0} = 110\,000\,000 \text{ Kč}$$

$$2. \text{ současná hodnota platby k 31. 12. 2015: } \frac{66\,000\,000}{(1+0,12)^1} = 58\,928\,571 \text{ Kč}$$

$$3. \text{ současná hodnota platby k 31. 12. 2016: } \frac{44\,000\,000}{(1+0,12)^2} = 35\,076\,531 \text{ Kč}$$

$$\text{Celková současná hodnota závazku: } \frac{110\,000\,000}{(1+0,12)^0} + \frac{66\,000\,000}{(1+0,12)^1} + \frac{44\,000\,000}{(1+0,12)^2} = 204\,005\,102 \text{ Kč}$$

Dle IFRS je při odložené platbě část pořizovací ceny aktiva uznána jako úrokový náklad. V případě první platby je úrok nulový, protože nedochází k prodlevě mezi pořízením a platbou. Platba ke dni 31. 12. 2015 je již ovlivněna diskontní sazbou úrok platby lze spočítat tak, že od celkové současné hodnoty se odečte částka 110 mil. Kč uhrazenou při pořízení a výslednou hodnotu vynásobíme diskontní sazbou. U poslední platby, která bude uhrazena k 31. 12. 2016, se zjistí úrok tak, že se od celkové současné hodnoty odečtou obě minulé platby tvořící v součtu 176 mil. Kč, přičte úrok za rok 2015 a výslednou hodnotou se opět vynásobí diskontní sazba.

1. úrok platby k 1. 1. 2015: 0 Kč

2. úrok platby k 31. 12. 2015: $(204\,005\,102 - 110\,000\,000) * 0,12 = 11\,280\,612$ Kč

3. úrok platby k 31. 12. 2016: $(204\,005\,102 - 176\,000\,000 + 11\,280\,612) * 0,12 = 4\,714\,286$ Kč

Celkový úrok činí: $11\,280\,612 + 4\,714\,286 = 15\,994\,898$ Kč

Do tabulky č. 1 jsou pro shrnutí zakomponovány budoucí hodnoty a právě zjištěné současné hodnoty a úroky z plateb

Tabulka 1: zjištěné současné hodnoty a úrok

Datum platby	Nominální hodnota	Současná hodnota	Úrok
1. 1. 2015	110 000 000 Kč	110 000 000 Kč	0 Kč
31. 12. 2015	66 000 000 Kč	58 928 571 Kč	11 280 612 Kč
31. 12. 2016	44 000 000 Kč	35 076 531 Kč	4 714 286 Kč
Celkem	220 000 000 Kč	204 005 102 Kč	15 994 898 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož se závazek skládá ze dvou různých aktiv, je potřeba vypočítat současnou hodnotu každého zvlášť. V následujícím výpočtu čítel představuje budoucí hodnotu budovy, tedy 160 mil. Kč, v druhém výpočtu budoucí hodnotu výrobního zařízení, která činí 60 mil. Kč a jmenovatelem je u obou výpočtů nominální hodnota celkového závazku, tedy 220 mil Kč. Podíl je vynásoben celkovou současnou hodnotou, která činí 204 005 102 Kč a je uvedena v tabulce č. 1. Vzorec a výpočty tedy vypadají takto:

$\frac{\text{budoucí hodnota aktiva}}{\text{celková budoucí hodnota závazku}} * \text{celková současná hodnota závazku}$

1. výpočet (SH budovy): $\frac{160\,000\,000}{220\,000\,000} * 204\,005\,102 = 148\,367\,347 \text{ Kč}$

2. výpočet (SH výrobního zařízení): $\frac{60\,000\,000}{220\,000\,000} * 204\,005\,102 = 55\,637\,755 \text{ Kč}$

Po zjištění současných hodnot jednotlivých aktiv je možné vypočítat odpisy k zaúčtování dle IFRS. Odpisování majetku je v tomto případě lineární. Odpis je vypočítán pomocí vzorce $\frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{odpisovatelná doba}}$, zbytková hodnota byla určena jako nulová, proto není nutné se jí zabývat. Pořizovací cena je v případě IFRS současnou hodnotou aktiva.

Odpis budovy dle IFRS: $\frac{148\,367\,347}{30} = 4\,945\,578 \text{ Kč}$

Odpis výrobního zařízení dle IFRS: $\frac{55\,637\,755}{10} = 5\,563\,776 \text{ Kč}$

Účetní zachycení případů dle IFRS

V tabulce č. 2 jsou zachyceny účetní případy, spojené s pořízením samostatného výrobního útvaru a jeho uvedením do užívání, vzniklých během let 2015 a 2016 a řešené dle IAS 16.

Tabulka 2- účetní případy dle IFRS za rok 2015 a 2016

Datum:	Případ č.:	Název případu:	MD	D
1. 1. 2015	1	Pořízení budovy	148 367 347 Kč	
	1	Pořízení výr. zařízení	55 637 755 Kč	
	1	Vznik závazku		204 005 102 Kč
	2	Částečná úhrada		110 000 000 Kč
	2	Úbytek závazku	110 000 000 Kč	

31. 12. 2015	3	Odpis budovy	4 945 578 Kč	
	3	Oprávky k budově		4 945 578 Kč
	4	Odpis výr. zařízení	5 563 776 Kč	
	4	Oprávky k výr. zařízení		5 563 776 Kč
	5	Částečná úhrada		66 000 000 Kč
	5	Úbytek závazku	66 000 000 Kč	
	6	Nákladové úroky	11 280 612 Kč	
	6	Dorovnávání závazku		11 280 612 Kč
31. 12. 2016	7	Odpis budovy	4 945 578 Kč	
	7	Oprávky k budově		4 945 578 Kč
	8	Odpis výr. zařízení	5 563 776 Kč	
	8	Oprávky k výr. zařízení		5 563 776 Kč
	9	Částečná úhrada		44 000 000 Kč
	9	Úbytek závazku	44 000 000 Kč	
	10	Nákladové úroky	4 714 286 Kč	
	10	Dorovnávání závazku		4 714 286 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení účtů v T-formě za rok 2015 (v Kč):

Dlouhodobý hmotný majetek

1. 148 367 347	
1. 55 637 755	

Dodavatelé

2. 110 000 000	1. 204 005 102
5. 66 000 000	6. 11 280 612

Běžný účet

	2. 110 000 000
	5. 66 000 000

Odpisy DHM

3. 4 945 578	
4. 5 563 776	

**Oprávky k výrobnímu
zařízení**

	4. 5 563 776
--	---------------------

Oprávky ke stavbám

	3. 4 945 578
--	---------------------

Nákladové úroky

6. 11 280 612	
----------------------	--

V první účetní operaci v roce 2015 je zachyceno zařazení budovy a výrobního zařízení do aktiv společnosti a vznik závazku vůči dodavatelům. (Pro zjednodušení je vynecháno účtování o pořízení majetku). Současná hodnota budovy 148 367 347 Kč a současná hodnota výrobního zařízení 55 637 755 Kč jsou zaúčtovány na stranu Má dáti účtu Dlouhodobý hmotný majetek, oproti účtu Dodavatelé na straně Dal, kde vzniká závazek v celkové současné hodnotě 204 005 102. Druhá operace představuje úhradu první platby v hodnotě 110 mil. Kč, která je zaúčtována na straně Má dáti na účtu Dodavatelé, kde snižuje hodnotu závazku, oproti Běžnému účtu na straně dal. Třetí a čtvrtá operace zobrazuje zúčtování odpisů budovy v hodnotě 4 945 578 Kč a výrobního zařízení v hodnotě 5 563 776 Kč na straně Má dáti účtu odpisy DHM, oproti účtům Oprávky ke stavbám a Oprávky k výrobnímu zařízení. Pátá operace představuje úhradu druhé platby v hodnotě 66 mil. Kč z Běžného účtu na straně Dal a snižuje tak závazek na účtu Dodavatelé na straně Má dáti. Šestá operace zachycuje zúčtování úroku, který vznikl díky současné hodnotě. Tato operace je zaúčtována na straně Má dáti účtu Nákladové úroky a na straně Dal účtu Dodavatelé v hodnotě 11 280 612 Kč.

Zachycení účtů v T-formě za rok 2016 (v Kč):

Odpisy DHM		Oprávky ke stavbám	
7. 4 945 578			7. 4 945 578
8. 5 563 776			

Oprávky k výrobnímu zařízení		Běžný účet	
	8. 5 563 776		9. 44 000 000

Nákladové úroky		Dodavatelé	
10. 4 714 286		9. 44 000 000	10. 4 714 286

Sedmá a Osmá operace v roce 2016 představuje odpisy výše zmíněných aktiv. Opět se tedy zaúčtují na stranu Má dáti v hodnotě 4 945 578 Kč a 5 563 776 na účet Odpisy DHM, oproti účtu Oprávky na straně Dal. Devátá operace zaznamenává snížení závazku poslední platbou v hodnotě 44 mil. Kč na účet Dodavatelé na straně Má dáti a na straně Dal Běžného účtu. Desátá operace v roce 2016 představuje opět zúčtování úroku, který vznikl díky současné hodnotě. Tato operace je zaúčtována na straně Má dáti účtu Nákladové úroky a na straně Dal účtu Dodavatelé v hodnotě 11 280 612 Kč.

V tabulce č. 3 jsou uvedeny souhrnné změny v rozvahách za roky 2015 a 2016 dle IFRS.

Tabulka 3- změny v rozvaze dle IFRS za rok 2015 a 2016

Změny v rozvaze za rok 2015 a 2016 (v Kč):

Dlouhodobý hmotný majetek	204 005 102	Odpisy DHM	-21 018 708
Oprávky ke stavbám	-9 891 156	Nákladové úroky	-15 994 898
Oprávky k výr. zařízení	-11 127 552	Dodavatelé	0
Běžný účet	-220 000 000		
Aktiva celkem	-37 013 606	Pasiva celkem	-37 013 606

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Řešení dle ČÚP

Česká právní úprava účetnictví nepočítá s institutem současné hodnoty, proto se považuje za pořizovací cenu součet jednotlivých splátek bez diskontování. Výpočet odpisů je tedy následující:

$$\frac{\text{Pořizovací cena aktiva}}{\text{Odpisovatelná doba}}$$

$$\text{Odpis budovy dle ČÚP: } \frac{160\,000\,000}{30} = 5\,333\,333 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis výrobního zařízení dle ČÚP: } \frac{60\,000\,000}{10} = 6\,000\,000 \text{ Kč}$$

Účetní zachycení případů dle ČÚP

V tabulce č. 4 jsou zachyceny účetní případy spojené s pořízením samostatného výrobního útvaru a jeho uvedením do užívání, které proběhly během let 2015 a 2016.

Případy jsou řešeny dle úpravy ČÚP.

Tabulka 4: účetní případy dle ČÚP za rok 2015 a 2016

Datum:	Případ č.:	Název případu:	MD	D
1. 1. 2015	1	Pořízení budovy	160 000 000 Kč	
	1	Pořízení výr. zařízení	60 000 000 Kč	
	1	Vznik závazku		220 000 000 Kč
	2	Částečná úhrada		110 000 000 Kč
	2	Úbytek závazku	110 000 000 Kč	
31. 12. 2015	3	Odpis budovy	5 333 333 Kč	
	3	Oprávky k budově		5 333 333 Kč
	4	Odpis výr. zařízení	6 000 000 Kč	
	4	Oprávky k výr. zařízení		6 000 000 Kč
	5	Částečná úhrada		66 000 000 Kč
	5	Úbytek závazku	66 000 000 Kč	
31. 12. 2016	6	Odpis budovy	5 333 333 Kč	

	6	Oprávky k budově		5 333 333 Kč
	7	Odpis výr. zařízení	6 000 000 Kč	
	7	Oprávky k výr. zařízení		6 000 000 Kč
	8	Částečná úhrada		44 000 000 Kč
	8	Úbytek závazku	44 000 000 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Zachycení účtů v T-formě za rok 2015 (v Kč):

Dlouhodobý hmotný majetek		Dodavatelé	
1. 160 000 000		2. 110 000 000	1. 220 000 000
1. 60 000 000		5. 66 000 000	
Běžný účet		Odpisy DHM	
	2. 110 000 000	3. 5 333 333	
	5. 66 000 000	4. 6 000 000	
Oprávký k výrobnímu zařízení		Oprávký ke stavbám	
	4. 6 000 000		3. 5 333 333

První účetní operace představuje zařazení nakoupených aktiv do dlouhodobého hmotného majetku podniku na straně Má dáti v celkové hodnotě 220 000 000 Kč, oproti Dodavatelům na straně Dal, kde představuje vznik závazku v téže částce. V druhé účetní operaci firma hradí první splátku závazku z Běžného účtu v hodnotě 110 mil. Kč, to znamená úbytek z Běžného účtu na straně Dal, oproti snížení závazku na účtu Dodavatelé na straně Má dáti. V třetí a čtvrté účetní operaci firma účtuje odpisy tohoto dlouhodobého hmotného majetku na účet Odpisů na stranu Má dáti a Oprávek na stranu Dal v hodnotě 5 333 333 Kč za budovu a 6 000 000 Kč za výrobní zařízení. Pátá operace

představuje poslední úhradu v roce 2015 a to v hodnotě 66 000 000 Kč, na účet Dodavatelé na straně Má dáti, oproti Běžnému účtu na straně Dal.

Zachycení účtů v T-formě za rok 2015 (v Kč):

Dodavatelé		Běžný účet	
8. 44 000 000			8. 44 000 000

Odpisy DHM		Oprávky k výrobnímu zařízení	
6. 5 333 333			7. 6 000 000
7. 6 000 000			

Oprávky ke stavbám	
	6. 5 333 333

Šestá a sedmá operace v roce 2016 zobrazuje odpisy budovy a výrobního zařízení v hodnotě 5 333 333 Kč a 6 000 000 Kč, které se zaúčtují na stranu Má dáti na účtu Odpisy DHM, oproti účtům Oprávky ke stavbám a Oprávky k výrobnímu zařízení.

Osmá účetní operace v roce 2016 představuje úhradu poslední částky v hodnotě 44 000 000 Kč, která snižuje závazek vůči dodavatelům na straně Má dáti, oproti Běžnému účtu na straně Dal.

V tabulce č. 5 jsou uvedeny souhrnné změny v rozvaze za roky 2015 a 2016 dle ČÚP.

Tabulka 5: změny v rozvaze dle ČÚP za rok 2015 a 2016

Změny v rozvaze za rok 2015 a 2016 (v Kč):

Dlouhodobý hmotný majetek	220 000 000	Odpisy DHM	-22 666 666
Oprávky ke stavbám	-10 666 666	Dodavatelé	0
Oprávky k výr. zařízení	-12 000 000		
Běžný účet	-220 000 000		
Aktiva celkem	-22 666 666	Pasiva celkem	-22 666 666

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.3 Zhodnocení

Jak je patrné z účetního zachycení prvního příkladu, dle IFRS se užívá, na rozdíl od ČÚP, k ocenění majetku, hrazeného po dobu delšího časového horizontu, současná hodnota.

Zásadním rozdílem, vzniklým díky akceptaci současné hodnoty u IFRS, je, že zatímco podle ČÚP vykáže znehodnocení aktiva pouze jako náklady ve formě odpisů, dle IFRS je znehodnocení majetku díky institutu současné hodnoty rozděleno na dva nákladové účty a to odpisový účet a účet Nákladových úroků.

4.2 Příklad č. 2

Společnost ABC dne 15. 2. 2012 pořídila a zařadila do užívání software licencovaný na pět let. Společnost ale vyvíjí svůj vlastní software, který bude lépe vyhovovat jejím požadavkům, proto očekává, že bude pořízený software používat pouze po dobu tří let. Dodavatel software nebyl ochoten nabídnout kratší dobu platnosti licence. Životnost softwaru byla pro tento příklad stanovena na dobu tří let.

Cena pořízení software byla 100 000 Kč, 26. 2. 2012 byla provedena instalace v hodnotě 5 000 Kč. 1. 3. 2012 bylo zahájeno pravidelné měsíční odpisování. 20. 8. 2013 byl proveden upgrade v hodnotě 37 000 Kč. Dále pak byla dne 24. 8. 2013 provedena instalace tohoto upgradu v hodnotě 4 000 Kč. Odpis dle IFRS i ČÚP zvolen lineární. Pro účely porovnání bylo zvoleno období odpisování dle IFRS tzn. od 1. 3. 2012 do 28. 2. 2015, proto není v příkladu řešeno období po tomto datu, tedy dle podmínek ČÚP.

4.2.1 Řešení dle IFRS

Nehmotné aktivum - software, splňuje charakteristiky dle IAS 38, je pořízeno samostatně včetně instalace, která znamená profesní poplatek s cílem uvést nehmotné aktivum do jeho pracovních podmínek. V tomto případě má aktivum určitou dobu použitelnosti a byl aplikován model pořizovacích nákladů. Fakt, že společnost je oprávněna používat software po dobu pěti let, neprodlužuje jeho životnost nad tři roky, po které jej společnost hodlá používat. Toto aktivum podléhá během svého používání amortizaci, po jejím ukončení bude vyřazeno z rozvahy. Jelikož úhrada software není dlouhodobě odložena, není platba diskontována.

Postup podle IFRS, který je srovnáván s ČÚP po dobu tří let, viz výše, je identický až do okamžiku provedení upgradu včetně instalace. Změna oproti ČÚP bude spočívat v tom, že zatímco IFRS následnou aktivaci výdajů zahrnují zpravidla do nákladů, dle ČÚP se bude jednat o technické zhodnocení, které zvýší hodnotu aktiva, z kterého se bude dále odepisovat.

Odpisování dle IFRS

Pomocí vzorce $\frac{\text{pořizovací cena}}{\text{odpisovatelná doba (v měsících)}}$ lze zjistit měsíční odpis softwaru.

Výpočet měsíční částky na odpisování je nutný vzhledem k necelistvosti období, po dobu kterých je majetek držen a užíván. Výpočet vypadá následovně:

$$\text{Měsíční odpis: } \frac{105\,000}{36} = 2\,917 \text{ Kč}$$

V tabulce č. 6 jsou zobrazeny údaje o pořizovací ceně, odpisech, oprávkách a zůstatkových cenách během let 2011 až 2014, kdy probíhalo odpisování dlouhodobého nehmotného aktiva.

Tabulka 6: Odpisování dle IFRS

Rok	Požizovací cena	Odpisy	Oprávk	Zůstatková cena
2012	105 000	29 167	29 167	75 833
2013		35 000	64 167	40 833
2014		35 000	99 167	5 833
2015		5 833	105 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Řešení dle ČÚP

Definice nehmotného majetku je upravena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Musí se jednat o majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a jeho ocenění musí převýšit hodnotu stanovenou účetní jednotkou. Firma ABC účtuje o dlouhodobém nehmotném majetku na základě vnitřní směrnice, kde je tento majetek definován převýšením částky 60 000 Kč. Součástí vstupní ceny jsou stejně jako u IFRS vedlejší pořizovací náklady související s pořízením nehmotného majetku dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Doba odpisování se odvíjí od skutečnosti, zda je poplatníkově právo k užívání nehmotného majetku vázáno smlouvou na dobu určitou či nikoliv. Dle českých právních předpisů je upgrade softwaru považován za technické zhodnocení a bude tedy navyšovat hodnotu majetku. Na rozdíl tedy od IFRS bude od 1. 9. 2012 software odpisován ze zvýšené vstupní ceny po dobu pěti let.

Odpisování dle ČÚP

Výpočty odpisů pro ČÚP jsou prováděny podle vzorce $\frac{\text{pořizovací cena}}{\text{odpisovatelná doba (v měsících)}}$, stejně tak jako u IFRS, odpisovatelná doba je ale delší, protože, jak již bylo řečeno, dle české právní úpravy je předpokládána doba životnosti taková, jaká je uvedena na licenci. Výpočet měsíčního odpisu tedy vypadá následovně:

$$\text{Měsíční odpis: } \frac{105\,000}{60} = 1\,750 \text{ Kč}$$

V průběhu roku 2013 došlo k TZ, proto je nutné provést výpočet nových odpisů, tentokrát ze zvýšené vstupní ceny.

$$\text{Odpis po TZ} = \frac{\text{zůstatková cena} + \text{TZ}}{\text{zbývající odpisovatelná doba (v měsících)}}$$

$$\text{Odpis po TZ: } \frac{73\,500 + 41\,000}{(60 - 18)} = 2\,726 \text{ Kč}$$

V tabulce č. 7 jsou uvedeny údaje o pořizovacích cenách, odpisech, oprávkách a zůstatkových cenách během let 2012 až 2015, kdy proběhlo odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka 7: Odpisování dle ČÚP

Rok	Požizovací cena	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
2012 - ze vstupní ceny	105 000	17 500	17 500	87 500
2013 - ze vstupní ceny		14 000	31 500	73 500
2013 - ze zvýšené vstupní ceny	146 000	10 905	42 405	103 595
2014 - ze zvýšené vstupní ceny		32 714	75 119	70 881
2015 - ze zvýšené vstupní ceny		5 452	80 571	65 429

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 8 jsou uvedeny odlišnosti ve výsledku hospodaření zapříčiněné rozdílným pojetím technického hodnocení dle IFRS a ČÚP během let 2012 až 2015.

Tabulka 8: změny ve výsledku hospodaření dle IFRS a ČÚP během let 2012 až 2015

	k 31.12. 2012	k 31.12. 2013	k 31.12. 2014	k 28.2. 2015
Výsledek hospodaření běžného účetního období dle ČÚP	-17 500	-42 405	-75 119	-80 571
Výsledek hospodaření běžného účetního období dle IFRS	-29 167	-105 167	-140 167	-146 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Zhodnocení

Jak je patrné z porovnání výsledků, dochází zde k výrazným rozdílům v rozvaze i výsledku hospodaření, zásadním rozdílem dle metodiky IFRS je vykázání aktiva v nižší hodnotě v porovnání s ČÚP a to hlavně kvůli rozdílně zvoleným dobám odpisování, tzn. platnosti smlouvy (použitelnost) oproti životnosti a druhým zásadním rozdílem je, že dle IFRS následné výdaje nejsou aktivovány. Z hlediska tohoto typu majetku byl záměrně zvolen model s pokud možno co největší odlišností.

5 Závěr

V práci jsou analyzovány významné odlišnosti dvou účetních rámců. Prvním zásadním rozdílem je odlišný charakter pojetí účetnictví, které IFRS poskytuje. Nejde ani tak o vymezení účetních postupů, ale o ucelený systém, který má za cíl dosáhnout toho nejvěrnějšího a nejpravdivějšího účetního zobrazení.

Jak je patrné z teoretické části, české firmy se při vedení účetnictví řídí zákonem o účetnictví, dle kterého je dodržování zásad striktnější než u IFRS. V případě IFRS se jedná spíše o doporučení firmám o tom jak účetnictví vést. Proto se mnohdy nabízí více postupů, než-li v českých účetních předpisech. Odlišnosti v oceňování majetku mezi těmito systémy jsou významné. Zatímco dle ČÚP se používá při oceňování v průběhu užívání pouze model historické ceny, dle IFRS se povoluje přecenění na fair value. Dle ČÚP se tak pouze snižuje hodnota majetku pomocí oprávek, ale dle IFRS je možné ocenit aktiva v jejich reálné hodnotě. Postupy jakými jsou dle metodiky IFRS doporučovány oceňovat aktiva, jsou věrnější a nedochází tak k podhodnocení, nebo nadhodnocení aktiva uvnitř podniku. V praktické části v případě prvního modelového příkladu, kdy je platba dle IFRS oceněna současnou hodnotou, ale dle ČÚP je oceněna pouze historickou cenou je možné sledovat jak významný vliv má toto ocenění na výslednou rozvahu a hodnotu aktiv uvnitř podniku. V druhém příkladu je podrobně rozebráno technické zhodnocení nehmotného aktiva, konkrétně softwaru. Z příkladu lze zjistit, jaký vliv má rozdíl určité doby použitelnosti. Pokud je k softwaru smlouva o užívání (licence), tak se odepisuje dle doby této licence, naopak u IFRS se může dát přednost životnosti, což byl jeden ze dvou hlavních rozdílů odlišného pohledu na dlouhodobý nehmotný majetek v bakalářské práci. Výčet rozdílů mezi ČÚP a IFRS v této práci není úplný a hloubka analýzy tématu je přizpůsobena rozsahu práce.

Je jen otázkou času kdy se české účetní standardy více přiblíží těm mezinárodním. Veškeré změny v ČÚP k 1.1.2016 jsou v duchu IFRS. Mezinárodní standardy se v současné době vztahují v České republice pouze k několika firmám, to ovšem neznamená, že nebude jejich význam i nadále růst chtějí-li české firmy uspět na zahraničních trzích.

6 Seznam použitých zdrojů

Tištěné publikace

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

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4255-7

KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS: [učebnice]*. Vyd. 2. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012, 145 s. ISBN 978-80-7395-552-6.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014, 1143 s. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-853-6.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IFRS - praktické aplikace*. 6. aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2015. ISBN 978-80-86716-99-2

Elektronické zdroje

Businesscenter.cz. Slovník pojmů [online]. [cit. 2015-07-13]. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/pojmy/p1066-akrualni-princip.aspx>

ACCOUNTING TOOLS. What are the qualitative characteristics of financial statements?[online]. 2011 [cit. 2015-07-14]. Dostupné z:

<http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-are-the-qualitative-characteristics-of-financial-statem.html>

Auditorské standardy ISA 570: PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY [online]. 2004 [cit. 2015-07-14]. Dostupné z:

http://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA570.pdf

ARTIGAS, Diego, Martin LORENTSSON a NILSSON. Goodwill Accounting -A study of public groups in Sweden, Germany and the United Kingdom before and after IFRS [online]. Gothenburg, 2014 [cit. 2015-07-17]. Dostupné z: https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/36018/1/gupea_2077_36018_1.pdf. Bakalářská práce. Gothenburg University.

COMPARABILITY IN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS— A BRIEF HISTORY [online]. 2015-11-22 [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage&cid=117615630426>

Bulla, Miroslav. *České účetní standardy: POSTAVENÍ ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ MEZI ÚČETNÍMI PŘEDPISY* [online]. 2015-11-23 [cit. 2015-11-23]. Dostupné z: (<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3589v4890-ceske-ucetni-standardy/>)

KRUPKOVÁ, Lenka. *Nehmotná aktiva podle IFRS - praktikum* [online]. [cit. 2016-03-29]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37977v47909-nehmotna-aktiva-podle-ifrs-praktikum/>

RESEARCH AND DEVELOPMENT [online]. [cit. 2015-12-08]. Dostupné z: <http://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f7/technical-articles/rd.html>

ŽÁROVÁ, Marcela. Český finanční a účetní časopis. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2013, **2013**(8) [cit. 2016-06-06]. Dostupné z: www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=344.pdf

IFRS do kapsy [online]. Deloitte, 2015, , 160 [cit. 2016-06-07]. Dostupné z: https://edu.deloitte.cz/Upload/Brochures/PDF/2015/cz_IFRS_do_kapsy_2015.pdf

Legislativní dokumenty

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v platném znění