

Komparace IFRS a českých účetních standardů v oblasti dlouhodobého majetku

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Petra Ptáčková Mísařová, Ph.D.

Dominika Foltýnová

Brno 2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Petře Ptáčkové Mísařové, Ph.D. za odborné vedení mé práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Komparace IFRS a českých účetních standardů v oblasti dlouhodobého majetku** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 21. května 2015

Abstract

Foltýnová, D., Comparison IFRS and Czech accounting standards in the fixed assets field. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2015.

This bachelor thesis compares IFRS and Czech accounting standards in the fixed assets field. The first part, called literature research, describes harmonizing strategies in European Union and their implementation into Czech accounting legislation. Then, fixed assets are defined from the perspective of IFRS and IAS 16, IAS 17 and IAS 38 standards and also Czech accounting legislation. The second part, called own research, contains concrete calculations on which different approach to fixed assets is demonstrated.

Keywords

Bachelor thesis, accounting harmonization, International Financial Reporting Standards IFRS, Czech accounting standards, Fixed tangible assets, Long-term intangible assets, leasing.

Abstrakt

Foltýnová, D., Komparace IFRS a českých účetních standardů v oblasti dlouhodobého majetku. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Bakalářská práce se zabývá komparací IFRS a českých účetních standardů v oblasti dlouhodobého majetku. První část nazvaná literární rešerše popisuje harmonizační strategie v rámci Evropské unie a jejich implementaci do české právní úpravy účetnictví. Dále je v rámci literární rešerše vymezen dlouhodobý majetek a to jak z pohledu IFRS prostřednictvím standardů IAS 16, IAS 17 a IAS 38, tak z pohledu české právní úpravy účetnictví. Druhá část nazvaná vlastní práce obsahuje konkrétní výpočty, na kterých je provedeno srovnání rozdílného přístupu k zachycení majetku.

Klíčová slova

Bakalářská práce, harmonizace účetnictví, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, české účetní standardy, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, leasing.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	11
1.1	Úvod.....	11
1.2	Cíl práce.....	11
2	Metodika	13
3	Literární rešerše	14
3.1	Požadavek harmonizace.....	14
3.1.1	Harmonizace účetních systémů v rámci Evropské unie.....	15
3.1.2	Harmonizační strategie Evropské komise – IAS/IFRS.....	17
3.1.3	Účetnictví v České republice.....	18
3.1.4	Implementace IFRS do právní úpravy České republiky.....	19
3.2	Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu IFRS.....	20
3.2.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	20
3.2.2	IAS 17 - Leasingy.....	28
3.3	Dlouhodobý nehmotný majetek z pohledu IFRS.....	33
3.3.1	IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	34
3.4	Dlouhodobý majetek z pohledu české právní úpravy.....	39
3.4.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	40
3.4.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	41
3.4.3	Technické zhodnocení.....	42
3.4.4	Pořízení dlouhodobého majetku.....	43
3.4.5	Odpisy.....	45
3.4.6	Inventarizace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.....	47
3.4.7	Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.....	48
3.4.8	Leasing dlouhodobého majetku.....	49
3.5	Komparace IFRS a české právní úpravy.....	52
3.5.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	52
3.5.2	IAS 17 – Leasingy.....	54
3.5.3	IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	54

4	Vlastní práce	57
4.1	Dlouhodobá hmotná aktiva	57
4.2	Leasing.....	66
4.3	Dlouhodobá nehmotná aktiva	70
4.4	Doporučení účetní jednotce	72
5	Závěr	75
6	Literatura	77
A	Inventární karta - Ruční jeřáb	80
B	Inventární karta - CNC stroj	81
C	Inventární karta - SMARTDRAWER	82
D	Inventární karta - Solidworks	84
E	Účtová osnova	85

Seznam obrázků

Obr. 1	Porovnání odpisů CNC vertikálního obráběcího centra	63
Obr. 2	Srovnání dopadu na výsledek hospodaření	64
Obr. 3	Vzorec pro výpočet minimálních leasingových plateb	67
Obr. 4	Výpočet minimálních leasingových splátek	68
Obr. 5	Srovnání dopadu rozdílného vykazování finančního leasingu na výsledek hospodaření	70

Seznam tabulek

Tab. 1	Odpisy ručního jeřábu	58
Tab. 2	Odpisy ručního jeřábu dle IFRS	58
Tab. 3	Porovnání výše odpisů ručního jeřábu	58
Tab. 4	Odpisy CNC vertikálního obráběcího centra	59
Tab. 5	Komponentní odpisy CNC vertikálního obráběcího centra	60
Tab. 6	Porovnání výše odpisů CNC vertikálního obráběcího centra	61
Tab. 7	Účetní zachycení CNC vertikálního obráběcího centra	62
Tab. 8	Tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku	64
Tab. 9	Odpisy výdajového automatu SMARTDRAWER	65
Tab. 10	Účetní zachycení výdajového automatu SMARTDRAWER	65
Tab. 11	Odpisy výdajového automatu SMARTDRAWER dle IFRS	65
Tab. 12	Porovnání výše odpisů výdajového automatu SMARTDRAWER	66
Tab. 13	Účetní zachycení finančního leasingu dle českých účetních standardů	67
Tab. 14	Leasingové splátky	68
Tab. 15	Účetní zachycení finančního leasingu dle IFRS	69
Tab. 16	Odpisy Volvo XC60 dle IFRS	69
Tab. 17	Odpisy programu SolidWorks	71
Tab. 18	Odpisy programu SolidWorks dle IFRS	71
Tab. 19	Porovnání výše odpisů programu SolidWorks	72

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Počátky účetnictví se datují až do 16. století, kdy docházelo ke vzniku prvních forem podvojného účetnictví. Od té doby prošlo účetnictví významným vývojem. Vývoj účetnictví probíhal v různých zemích odlišným způsobem tak, aby splňoval požadavky, které na něj byly postupem času kladeny. Díky tomuto rozdílnému vývoji dochází k rozdílnostem v účetních systémech jednotlivých zemí, což v dnešním světě stále rychleji se rozvíjejícím a integrujícím světě představuje zásadní problém.

Integrace probíhající v dnešním světě umožnila rozvoj v oblasti obchodování. Roste obchodní spolupráce zemí po celém světě, čímž dochází také k růstu toků zboží a peněz přes hranice států. Tato integrace globálního charakteru vyžaduje, aby i účetní systémy byly jednotné, jelikož rozdílnost účetních systémů je překážkou srovnatelnosti účetních výkazů.

V dnešním světě vedle sebe existuje celá řada účetních systémů, které se harmonizační kroky v oblasti účetnictví snaží odstranit. Nejsilnější tlaky na harmonizaci účetnictví byly kladeny ze strany světových finančních trhů.

Integrační kroky v oblasti účetnictví probíhající v USA jsou realizovány prostřednictvím národních účetních standardů USA, které jsou označovány zkratkou US GAAP, tedy United States Generally Accepted Accounting Principles. Integrační kroky, které byly v této oblasti uskutečněny na území Evropské unie, jsou realizovány prostřednictvím směrnic vydávaných Evropskou unií. Postupem času došlo k zastarávání těchto směrnic a spolu s rostoucím tlakem na požadavek harmonizace účetního výkaznictví byly Evropskou komisí zvoleny IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) jako nástroj regulace evropského účetnictví.

V současné době oproti sobě tedy stojí dva významné systémy účetnictví, kterými jsou US GAAP a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFSR/IAS.

1.2 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce je na základě komparace mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a českých účetních standardů v oblasti dlouhodobého majetku doporučit konkrétní účetní jednotce postup v této oblasti. Vzhledem k rozsáhlosti této oblasti je práce zaměřena pouze na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Cílem teoretické části je prostřednictvím prostudování odborné literatury vymezit základní rozdíly mezi těmito účetními systémy a to především v oblasti vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, v možnostech jeho pořízení, ocenění, následném přecenění, způsobech jeho odpisování a v neposlední řadě ve způsobu vyřazení.

V praktické části bylo mým cílem provést transformaci českého účetnictví konkrétní firmy v oblasti dlouhodobého majetku do účetnictví dle mezinárodních

standardů účetního výkaznictví IFRS. Z účetnictví konkrétní účetní jednotky byly vybrány určité položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, na kterých bylo provedeno porovnání výše uvedených oblastí.

2 Metodika

Bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to na část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části jsem se nejprve zaměřila na popis harmonizačních kroků uskutečněných na území Evropské unie a jejich implementace do české právní úpravy účetnictví. Dále jsem se již zabývala charakteristikou jednotlivých standardů upravujících oblast dlouhodobého majetku. Konkrétně jsem se zaměřila na standardy *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*, *IAS 17 – Leasingy* a *IAS 38 – Nehmotná aktiva*. Tyto standardy jsem zvolila s ohledem na obsah praktické části. Po vymezení problematiky dlouhodobého majetku z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS jsem se zabývala dlouhodobým majetkem z pohledu české právní úpravy. Konkrétně jsem se zaměřila na dlouhodobé hmotná a nehmotná aktiva. Na konci teoretické části je provedeno srovnání mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a české právní úpravy ve výše uvedených oblastech.

Praktická část je zaměřena na porovnání těchto systémů již na konkrétních příkladech. Pro vypracování praktické části jsem z majetku firmy vybrala určité položky aktiv, na kterých je znázorněn dopad rozdílného zachycení majetku v účetních výkazech. Srovnání systémů je provedeno v oblasti odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, vykazování dotací a v neposlední řadě je provedeno také porovnání finančního leasingu. V rámci porovnání je znázorněna rozdílnost výše odpisů, způsobu zaúčtování jednotlivých operací a také rozdílný dopad vykazování na výsledek hospodaření.

3 Literární rešerše

3.1 Požadavek harmonizace

V dnešním světě patří integrace globálního charakteru mezi jeden z významných trendů. Tento integrační proces probíhající v oblasti ekonomie současně probíhá i v oblasti informačních technologií. Globalizace informačních systémů vytváří potřebu po jejich sjednocení. Toto sjednocení povede ke zrychlení komunikace, k růstu srovnatelnosti, srozumitelnosti a důvěryhodnosti ekonomických údajů, což jsou důležité faktory pro další rozvoj účetního výkaznictví. V posledních desetiletích probíhá v Evropě vedle ekonomické globalizace i politická integraci v rámci Evropské unie. Díky těmto integračním procesům stále více narůstá potřeba harmonizace účetnictví (Dvořáková, 2011, s. 3).

Mezi příčiny rostoucí poptávky po světově uceleném účetnictví patří:

- nárůst toku zboží a služeb přes hranice států,
- rostoucí využití finančních operací, jako jsou např. obchody s cennými papíry,
- rostoucí aktivita investorů.

Výsledkem této internacionalizace byla nejprve snaha o sjednocení jednotlivých účetních systémů, která však následně vyústila ve snahu o vytvoření jednotného účetnictví. Jednotné účetnictví bude představovat soubor standardů, podle kterých budou informace vykazované v účetních závěrkách transparentní a srovnatelné. Informace zpracované dle těchto standardů mají sloužit všem zúčastněným, tzv. třetím stranám pro jejich potřeby (Jiří Ficbauer, David Ficbauer, 2010, s. 7). Dle Dvořákové (2011) jsou tyto účetní informace nezbytné nejen pro podnikatelské účely, ale jsou také důležitým aspektem při poskytování dotací, podpor či grantů.

Elementární funkcí finančního účetnictví je poskytovat všem uživatelům důvěryhodné informace o ekonomické situaci podniku. Z toho důvodu je tedy nezbytné v účetnictví patřičně zajistit následující oblasti činností:

- vymezit, o jaké elementy ekonomické reality se jedná, následně určit, jak bude tento element v rámci určitého posuzování dále roztržiděn,
- stanovit každému elementu patřičný význam,
- vyhodnotit kritérium uznatelnosti tržeb,
- tržby spojit s relevantními náklady, a to z hlediska časové a věcné souvislosti,
- zveřejnění veškerých zjištěných informací v přiměřeném rozsahu.

Tento výčet činností, které jsou nezbytné v účetnictví uskutečnit, představuje především oblasti, ve kterých se jednotlivé účetní systémy rozcházejí. Veškerá výše uvedená fakta jsou hlavním důvodem potřeby, vzniku a následného prosazování jednotných mezinárodních standardů účetního výkaznictví (Jiří Ficbauer, David Ficbauer, 2010, s. 8).

Jiří Ficbauer a David Ficbauer (2010) uvádí následující etapy harmonizace tohoto světového účetnictví:

- harmonizace účetních systémů uvnitř Evropské unie,
- harmonizace účetnictví v USA (US GAAP),

- celosvětová harmonizace, jejíž snahou je sblížení IFRS a US GAAP.

Jako tři současné linie mezinárodní účetní harmonizace Dvořáková (2011) uvádí:

- IFRS, tedy Mezinárodní standardy účetního výkaznictví,
- Účetní směrnice vydané Evropskou unií,
- USA - US GAAP, které představují národní účetní standardy.

3.1.1 Harmonizace účetních systémů v rámci Evropské unie

Integrační kroky probíhající na našem území se datují již od roku 1957, kdy bylo založeno Evropské hospodářské společenství, což představovalo zcela nové hospodářské uskupení. Díky dlouhodobé perspektivě tohoto uskupení docílil integrační proces až k dnešní vysoce sjednocené Evropě. Integrační kroky ovšem prohlubují požadavek sjednocení. Sjednoceny by tedy měly být mj. právní, ekonomické a sociální podmínky. Chce-li Evropská unie konkurovat největším světovým ekonomikám, je zapotřebí v řadě oblastí vytvořit jednotná pravidla. Evropská unie proto vydává jednotlivé legislativní předpisy upravující dané oblasti činností a života (Jiří Ficbauer, David Ficbauer, 2010, s. 10).

Počátky snahy o harmonizaci účetnictví uvnitř Evropského hospodářského společenství můžeme najít již v roce 1978, kdy byla vydána první směrnice. Postupem času byly vydány další dvě směrnice, které jsou stěžejními dokumenty účetní legislativy Evropské unie a současně představují základní harmonizační nástroj Evropské komise. Jedná se o:

- **čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC**, týkající se obsahu roční účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností, vydaná 25. 6. 1978,
- **sedmou směrnicí č. 83/349/EEC**, zaměřující se na konsolidovanou účetní závěrku, vydaná 13. 6. 1983,
- **osmou směrnicí č. 84/253/EEC**, upravující odbornou způsobilost auditorů potřebnou pro kvalifikovanou kontrolu účetních závěrek, vydaná 10. 4. 1984 (Bohušová, 2008, s. 13).

Vedle těchto tří směrnic uvádí Jílek a Svobodová (2013) další dvě směrnice. Konkrétně se jedná o směrnice upravující účetnictví bank a finančních institucí a pojišťoven. Účetnictvím banka a finančních institucí se zabývá směrnice **č. 86/635/EEC**, vydaná 8. 12. 1986 a problematiku účetnictví pojišťoven řeší směrnice **č. 91/674/EEC**, vydaná 19. 12. 1991.

Jiří Ficbauer a David Ficbauer (2010) uvádí následující charakteristiku zásadních směrnic týkajících se účetnictví:

- **4. direktiva**, která má zajistit srovnatelnost účetních výkazů a příloh pro jednotlivé účetní závěrky. Je zde přesně vymezena forma účetních výkazů, oceňování a způsob zveřejňování. Dále prostřednictvím této směrnice vzniká členským státům povinnost ve stanovené lhůtě provést úpravu národního účetnictví, tak aby byla ve shodě se směrnicí. Tato direktiva prošla od jejího vzniku celou řadou úprav. Za zmínku stojí např. směrnice z 18. 6. 2003, č. 2003/51/EC, dále směrnice ze 17. 5. 2006, č. 2006/43/EC a směrnice ze 14. 6. 2006, č. 2006/46/EC. Těmito směrnicemi byla omezena možnost kompromisních řešení,

- **7. direktiva** upravující konsolidaci účetních závěrek. Jedná se tedy o úpravu účetních závěrek skupiny podniků, tzn. povinnost mateřské společnosti sestavovat účetní výkazy i za své dceřiné společnosti. Výsledkem jsou konsolidované účetní výkazy. I tato direktiva prošla od svého vzniku řadou úprav, jedná se zejména o direktivu z 18. 6. 2003, č. 2003/51/EC a o direktivu ze 14. 6. 2006, č. 2006/46/EC,
- **direktiva č. 86/365/EEC** upravující účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí,
- **direktiva č. 91/68/EEC** upravující účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky pojišťovacích institucí,
- **direktiva ze 17. května roku 2006 (2006/43/EEC)** o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Tato direktiva byla 11. března 2008 doplněna o výčet podmínek, které musejí být splněny pro možnost výkonu profese auditora, možnosti vykonávání auditorské činnosti ve všech státech Evropské unie, stanoven má být i veřejný dohled nad auditory. Mimo jiné tato direktiva doplňuje a mění znění výše uvedených direktiv týkajících se vedení účetnictví, sestavování účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek. Tato direktiva plně zaujala místo původní 8. direktivy ze dne 10. 4. 1984 (84/253/EEC).

Jak uvádí Bohušová (2008) směrnice jsou výsledkem mnoha politických kompromisů, které vytváří prostor pro možnost variantních řešení. Dle Dvořákové (2011) jsou tyto variantní přístupy výsledkem nutných kompromisů mezi představami o účetních systémech a způsobech regulace v členských státech Evropské unie. Důsledek kompromisního řešení je nejvíce patrný ve čtvrté směrnici, která dle Dvořákové (2011) nabízí značné množství variantních řešení. Bohušová (2008) uvádí, že ony kompromisy se projevují jako tzv. právo volby. Dle Dvořákové (2011) by výběr konkrétního přístupu měl být v souladu s předpisy upravujícími účetnictví jednotlivých států Evropské unie, nebo má být rozhodnutí ponecháno zcela na účetní jednotce. Pozitivní efekt této volnosti v rozhodování je ten, že respektuje specifika a zvyklosti národních systémů, jelikož si členské státy sami vyberou variantu, která je pro ně nejvhodnější. Naopak je, ale nutné podotknout, že ono právo volby omezuje srovnatelnost účetních informací, což je samotná podstata snahy o harmonizaci účetnictví (Bohušová, 2008, s. 14).

Postupem času došlo k zastarávání směrnic a ke stále narůstajícímu problému uznatelnosti účetních výkazů sestavených podle těchto postupů na světových finančních trzích. Takto sestavené finanční výkazy nebyly schopny splňovat požadavky, které na ně byly kladeny prostřednictvím světových finančních trhů. Na základě těchto rostoucích tlaků na požadavek harmonizovaného finančního výkaznictví reagovala v roce 2000 Evropská komise vyhlášením tzv. strategie, která zvolila za nástroj regulace evropského účetnictví IAS/IFRS (Bohušová, 2008, s. 15).

3.1.2 Harmonizační strategie Evropské komise – IAS/IFRS

IFRS v dnešní formě představuje výsledek snah o harmonizaci účetnictví. Jsou výsledkem politických rozhodnutí členských zemí integrované Evropy. Představují tedy výsledek harmonizačních snah zemí Evropské unie a následně snahu o harmonizaci účetnictví na celosvětové úrovni (Jiří Ficbauer, David Ficbauer, 2010, s. 26).

Dvořáková (2011) uvádí následující přehled nejvýznamnějších dokumentů Evropského společenství vztahujících se k IFRS:

- **směrnice z 27. 9. 2001** Evropského parlamentu a Rady 2001/65, kterou byly změněny všechny dosavadní účetní směrnice týkající se pravidel oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky specifických forem společností, bank a jiných finančních organizací. Směrnice stanovuje oceňování finančních nástrojů pomocí fair value,
- **nařízení ES 1606/2002** Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“ z 19. 7. 2002. Toto nařízení vymezuje společnosti, které jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Jedná se o společnosti, které jsou registrované na burzách cenných papírů, dále nařízení umožňuje rozšířit používání IFRS i o neregistrované společnosti a na individuální závěrku dle národní právní úpravy vedení účetnictví těchto subjektů. Toto nařízení nabylo platnosti v září roku 2002. V souvislosti s nabytím platnosti tohoto nařízení jsou společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry povinny nejpozději od roku 2005 sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Společnosti, které jsou emitenty pouze dluhových cenných papírů a společnosti, které již před vydáním tohoto nařízení využívaly jiné mezinárodní účetní standardy, např. US GAAP, mohou sestavovat své konsolidované účetní závěrky až od roku 2007,
- **směrnice 2003/51/ES** z 18. 6. 2003 Evropského parlamentu a Rady, kterou byly upraveny předešlé směrnice, a to konkrétně Směrnice 78/660/EHS, 83/346/EHS a 91/674/EHS, které se týkají ročních a konsolidovaných účetních závěrek specifických forem společností, bank a dalších finančních organizací a pojišťoven. Obsahem této směrnice je nařízení, že 4., 7. a další novelizované účetní směrnice garantující shodu závěrky sestavované podle směrnic a závěry sestavované podle IFRS,
- **nařízení ES 1725/2002** Evropského parlamentu a Rady z 29. 9. 2003, které se zabývá přijetím jistých Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve shodě s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady.

Co se týče implementace IFRS do účetních systémů jednotlivých zemí byl dle Dvořákové (2011) vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Tento mechanismus pracuje na principu zabezpečení právního uznání IFRS v zemích Evropské unie. Pro účetní jednotky v rámci Evropské unie jsou tedy povinné tyto účetní standardy, které byly schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) a byly zveřejněny v Úředním věstníku.

Vydané IFRS mají určitou strukturu, která je dle Bohušové (2008) následující:

- **Úvod**
- **Předmluva**
- **Koncepční rámec**
- **Standards**
- **Interpretace**

V červenci 2009 byl vydán zvláštní **standard pro malé a střední podniky** (IFRS for small and medium-sized entities, IFRS for SMEs). Schválení tohoto standardu předcházelo dlouhé období příprav a diskusí. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají být totiž aplikovatelné na všechny jednotky orientované na zisk, a to bez ohledu na velikost či to, zda se jedná o soukromý nebo veřejný sektor. Účetnictví by mělo odrážet dopady určitých ekonomických skutečností, které mají stejný ekonomický dopad na všechny podniky bez ohledu na jejich velikost či vlastnictví. Vydání IFRS pro SMEs by tedy bylo v rozporu s tímto faktem. Proto byl požadavek vydání tohoto standardu kritizován. Standard je zkrácenou verzí plných IFRS. Vynechány jsou určité oblasti, které jsou pro SME irelevantní (Jílek, Svobodová, 2013, s. 23).

3.1.3 Účetnictví v České republice

Finanční účetnictví představuje jeden ze základních nástrojů, který slouží ke sledování stavu peněžních toků a zjištění účetního výsledku hospodaření podnikatelských jednotek. Poskytuje tedy jeho uživatelům informace, které jsou důležité pro hodnocení výkonnosti společnosti či pro správnou predikci budoucích cílů (Hinke, Bárková, 2011, s. 9).

Jiří Fichbauer a David Fichbauer (2010) uvádí následující kroky rozvoje účetnictví v České republice:

- účetní pravidla mají svou zákonnou a pohyblivou část, dlouhodobá pravidla budou upravena v zákonné části a východiska jednotlivých činností budou vymezena v pohyblivé části,
- účetní pravidla budou jednotná,
- vymezení subjektů, jež budou mít ze zákona povinnost vést účetnictví,
- určení povinností pro emitenty cenných papírů a jimi ovládaných subjektů,
- účetnictví bude odděleno od daní.

K 1. lednu 2013 je oblast účetnictví v České republice upravena těmito dokumenty:

- Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- šesti vyhláškami ministerstva financí (č. 500/2002 Sb., až 504/2002 Sb., a č. 410/2009 Sb.) pro šest oblastí jednotek,
- souborem českých účetních standardů ministerstva financí (Jílek, Svobodová, 2013, s. 56.).

Zákon o účetnictví je obvykle doplňován výše uvedenými vyhláškami ministerstva financí. Pomocí vyhlášek jsou řešeny podrobnosti účetních závěrek, účetní postupy a jejich využití, směrná účtová osnova, oceňování atd. Vyhlášky jsou sestavovány

pro určité okruhy subjektů, které lze rozdělit na podnikatelské subjekty, nepodnikatelské subjekty a veřejné jednotky (Jílek, Svobodová, 2013, s. 58).

Šterek a Otrusinová (2013) uvádí následující výčet vyhlášek ministerstva financí, a to dle typu účetní jednotky:

1. **Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb.**
2. **Vyhláška pro banky a jiné finanční instituce č. 501/2002 Sb.**
3. **Vyhláška pro pojišťovny č. 502/2002 Sb.**
4. **Vyhláška pro zdravotní pojišťovny č. 503/2002 Sb.**
5. **Vyhláška pro nepodnikatelské subjekty č. 504/2002 Sb.**
6. **Vyhláška pro vybrané účetní jednotky č. 410/2009 Sb.**

Co se týče účetních standardů, ministerstvo financí je vydává za účelem dosažení vyššího souladu využívaných účetních metod a vyšší srovnatelnosti účetních závěrek. Pomocí českých účetních standardů jsou detailněji popsány jednotlivé účetní metody a postupy. Členění standardů navazuje na vyhlášky k zákonu o účetnictví. Existují tedy standardy pro podnikatele, pro banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, nepodnikatelské subjekty a pro vybrané účetní jednotky (Šteker, Otrusinová, 2013, s. 37).

Chalupa a kol. (2014) uvádí, že výše uvedený zákon o účetnictví prošel od roku 1991 řadou úprav. Mezi léty 1991 až 2001 byly přijaty čtyři novely, zatím co mezi léty 2002 až 2013 bylo přijato dohromady třicet novel. Hlavním důvodem proč došlo, k tak častým novelizacím je snaha o sblížení české právní úpravy účetnictví s právní úpravou Evropské unie.

3.1.4 Implementace IFRS do právní úpravy České republiky

Pro české účetní jednotky byl významný zejména rok 2004, kdy vešel v platnost zákon č. 437/2003 Sb., kterým byl změněn zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Prostřednictvím této novely bylo do českého právního řádu zakomponováno nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (Bohušová, 2008, s. 16). Novelizován byl zejména odstavec 9 §19 a §23a:

- **odstavec 9 §19** - účetní jednotky emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie jsou povinny účtovat a sestavovat účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS),
- **§23a** - zakládá povinnost postupovat při sestavování konsolidované účetní závěrky dle IFRS také konsolidujícím účetním jednotkám, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie (Dvořáková, 2011, s. 1).

Za další významnou novelu zákona o účetnictví lze považovat novelu z roku 2010, účinnou od ledna 2011. Tato novela rozšiřuje okruh jednotek, které mohou při účtování a sestavování účetní závěrky postupovat dle IFRS. Mezi tyto jednotky patří ty společnosti, které představují ovládanou osobu nebo osobu pod společným

vlivem za předpokladu, že bude nucena sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. Dále jsou zde řazeny obchodní společnosti, které jsou ovládající osobou, a to opět za předpokladu, že budou při sestavování účetní závěrky postupovat dle IFRS (Jílek, Svobodová, 2013, s. 57).

Jak uvádí Bohušová (2008) IFRS slouží výhradně pro účely účetnictví. České podniky postupující dle IFRS nemohou při zjištění daně z příjmu vycházet z výsledku hospodaření stanoveného dle IFRS. Je nezbytné při výpočtu daně z příjmu vycházet z výsledku hospodaření zjištěného dle právní úpravy účetnictví České republiky.

3.2 Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu IFRS

Oblast dlouhodobého hmotného majetku je dle Hinke (2007) upravena těmito standardy:

- *IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení,*
- *IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji,*
- *IAS 17 - Leasingy.*

Vašek a kol. (2012) uvádí vedle tří výše uvedených standardů také standard *IAS 40 - Investice do nemovitostí*, který považuje za významný z hlediska problematiky dlouhodobého majetku.

Vzhledem k obsahu praktické části této bakalářské práce se budu zabývat pouze standardy IAS 16 a IAS 17.

3.2.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Bohušová (2008) uvádí následující interpretace související se standardem IAS 16:

- *IFRC 1 - Změny v existujících ukončených provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích,*
- *IFRC 4 - Určení, zda smlouva obsahuje leasing.*

Cílem IAS 16 je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Standard je zaměřen na popis jejich prvotního zachycení, amortizaci a vyřazení. V rámci standardu je tedy řešena oblast odpisování a následného zachycení ztrát ze snížení hodnoty majetku. Dále standard vymezuje postup při stanovení účetní hodnoty pomocí modelu pořizovací ceny či modelu přecenění a v neposlední řadě standard vymezuje požadavky na zveřejňování informací (Hennie van Greuning, Darrel Scott, Simonet Terblanche, 2011, s. 109).

Bohušová (2008) doplňuje, že v rámci tohoto standardu není stanovena pevné hranice pro zahrnutí pozemků, budov a zařízení do dlouhodobých aktiv, její stanovení závisí na účetní politice podniku.

Rozsah působnosti standardu

Dvořáková (2011) uvádí následující výčet oblastí dlouhodobých hmotných aktiv, na které se nevztahuje rozsah působnosti tohoto standardu:

- biologická aktiva upravující standard *IAS 41 – Zemědělství,*

- neobnovitelné přírodní zdroje, které jsou upraveny prostřednictvím standardu *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů*.

Tyto oblasti jsou natolik specifické, že byly ze standardu vyjmuty a jsou upravovány prostřednictvím samostatných standardů. Specifičnost se projevuje zejména v oblasti oceňování (Dvořáková, 2011, s. 97).

Z působnosti standardu byly vyjmuty i další oblasti vztahující se k dlouhodobým aktivům. Jedná se zejména o problematiku pořízení dlouhodobých aktiv prostřednictvím finančního leasingu. Tato oblast je řešena v rámci samostatného standardu *IAS 17 – Leasingy* (Bohušová, 2008, s. 114). Dvořáková (2011) ovšem upozorňuje na fakt, že aktiva, která jsou pořízena formou finančního leasingu, podléhají při odpisování a klasifikaci aktiv pravidlům dle *IAS 16*.

V neposlední řadě byly z působnosti standardu *IAS 16* vyjmuty pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka nevyužívá při své běžné činnosti, a dále aktiva, která účetní jednotka drží za účelem prodeje. Jedná se tedy o následující standardy:

- *IAS 40 – Investice do nemovitostí*, což představuje nemovitosti, které jsou pořízeny za účelem následného pronájmu či kapitálovým zhodnocením,
- *IAS 2 – Zásoby*, do tohoto standardu jsou řazeny pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny a drženy za účelem prodeje,
- *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, tímto standardem jsou upravena dlouhodobá aktiva, která již nejsou využívána a mají být vyřazena, např. prodejem. Důvodem k vyjmutí těchto aktiv byla zejména nutnost odlišného přístupu k ocenění ve vztahu k předpokládaným budoucím užitkům plynoucím z tohoto aktiva. Aktiva v rámci tohoto standardu nejsou odepisována a ocenění probíhá na základě nižší ze dvou hodnot – účetní hodnoty a reálné hodnoty, a to snížené o předpokládaná náklady prodeje (Dvořáková, 2011, s. 98).

Vymezení položek pozemků, budov a zařízení

Dvořáková (2011) definuje v souladu s *IAS 16* pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva která:

- jednotka drží za účelem využití ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, či k administrativním účelům,
- u kterých se předpokládá, že budou využívána po dobu delší než jedno účetní období.

Dále musí dle Jílka a Svobodové (2013) pozemky, budovy a zařízení splnit následující dvě podmínky, aby mohly být vykazovány jako aktivum:

- jednotlivé položky musejí přinášet ekonomický užitek,
- každá položka musí mít spolehlivě ocenitelné pořizovací náklady.

Krupová (2009) uvádí nezbytnost vyřazení majetku z rozvahy v momentě, kdy majetek přestane splňovat výše uvedená kritéria, a to jednorázovým odpisem zbytkové hodnoty majetku do nákladů.

Standard *IAS 16* se zabývá také problematikou **významných náhradních dílů**. Podstatná část náhradních dílů sloužících k opravě budov a zařízení jsou chá-

pany jako zásoby. Jsou účtovány do nákladů v okamžiku jejich spotřeby a vykazovány v rámci standardu *IAS 2 – Zásoby*. Tento standard ovšem vymezuje položky náhradních dílů, které lze klasifikovat jako významné. U těchto položek se předpokládá, že budou využívány déle než po dobu jednoho účetního období a jsou tedy vykazovány v souladu s *IAS 16* jako pozemky, budovy a zařízení. Standard uvádí také situaci, kdy mají jednotlivé části majetku odlišnou dobu životnosti, v tom případě lze každou část posuzovat samostatně. Při odepisování tohoto majetku se postupuje dle tzv. komponentního odepisování, které umožňuje jednotlivé části majetku odepisovat zvlášť (Bohušová, 2008, s. 116).

Pořízení dlouhodobých hmotných aktiv a jejich ocenění k datu pořízení

Koupě aktiva

Při pořízení jsou pozemky, budovy a zařízení oceněny na základě tzv. pořizovacích nákladů. Pořizovací náklady představují cenu pořízení navýšenou o vedlejší náklady vynaložené k pořízení aktiva a sníženou o slevy. Mezi vedlejší náklady pořízení dle *IAS 16* patří náklady spojené s:

- přípravou místa,
- přepravou a manipulací,
- instalací,
- profesními odborníky,
- úroky z úvěru vzniklé do data zařazení (Bohušová, 2008, s. 118).

Krupová (2009) uvádí následující výčet položek, které dle *IAS 16* nejsou součástí pořizovací ceny:

- náklady spojené s otevřením nového zařízení,
- náklady spojené s představením nového výrobku či služby, a to včetně nákladů na reklamu a propagaci,
- náklady spojené s podnikáním na nových trzích či novou cílovou skupinou, a to včetně nákladů spojených se školením personálu,
- administrativními náklady,
- prvotní provozní ztráty,
- náklady spojené s přemístěním či reorganizací operací společnosti.

Aktiva vyráběná vlastní činností

Při oceňování aktiv vyráběných vlastní činností se postupuje obdobně jako při oceňování nakupovaných aktiv. Vedle výše uvedených položek zahrnovaných do pořizovací ceny aktiva musí být v pořizovací ceně zohledněna i hodnota spotřebovaných zásob a mzdové náklady. Výše spotřebovaných zásob je stanovena dle *IAS 2 - Zásoby* a hodnota mzdových nákladů dle *IAS 19 - Zaměstnanecké požitky* (Vašek a kol., 2012, s. 82). Dvořáková (2011) uvádí, že do pořizovací ceny vyráběného aktiva nesmějí být zahrnuty tzv. nerealizovatelné (vnitropodnikové) zisky. Dále by do pořizovací ceny vyráběného aktiva neměla být zahrnuta nehospodárnost při výrobě jako např. nadměrné množství odpadu či neúčelně vynaložená práce při výrobě do pořizovacích nákladů.

Výpůjční náklady

V případě, že se s pořízením aktiva pojí také úroky z úvěru, má organizace postupovat dle standardu *IAS 23 – Výpůjční náklady* (Krupová, 2009, s. 221). Úroky z úvěru jsou účtovány do nákladů běžného období v případě, že nejsou aktivovány v souladu s *IAS 23 – Výpůjční náklady*. V rámci *IAS 23* je však povolena aktivace pouze těch úroků, které se vztahují k tzv. způsobilému aktivu. Způsobilé aktivum je takové aktivum, které k tomu, aby mohlo být prodáno či využito zamýšleným způsobem, vyžaduje delší časové období.

Odložená splatnost platby

Pokud nejsou úroky z úvěru aktivovány, požaduje standard v případě platby v delším časovém horizontu oddělení úroků z pořizovací ceny aktiva. Pořizovací cena závazku je stanovena jako dnešní hodnota budoucí platby, ocenění je tedy ve výši okamžité hotovostní platby (Dvořáková, 2011, s. 100).

Dotace na pořízení aktiv

Státem poskytované dotace na pořízení aktiva mohou být v podobě peněžní či nepeněžní dotace. V případě, že bude účetní jednotce poskytnuta peněžní dotace *IAS 20 - Vykazování státních dotací* umožňuje dva způsoby vykázání dotace. V prvním případě se sníží pořizovací cena aktiva o přijatou dotaci a aktivum je následně odepisováno ze snížené hodnoty. Druhou možností je aktivum zaúčtovat ve výši celkové pořizovací ceny a přijatou dotaci vykázat jako výnos příštích období. Aktivum bude tedy odepisováno z původní pořizovací ceny a výnos příštích období bude po dobu odpisování aktiva rozpouštěn do výnosů běžných období (Vašek a kol., 2012, s. 82). Dvořáková (2011) uvádí, že v případě, že je účetní jednotce poskytnuta nepeněžní dotace, je aktivum i dotace oceněna ve výši reálné hodnoty obdrženého aktiva. Jinou možností ocenění této dotace je dle standardu ve výši nominální hodnoty.

Aktiva pořízená směnou za jiná aktiva než peníze

Jedná se o situaci, kdy dochází k výměně jednoho aktiva za druhé. Aktiva získaná tímto způsobem by měla být oceněna primárně reálnou hodnotou. K ocenění se využije reálná hodnota aktiva, kterého se společnost vzdává. V případě, že reálnou hodnotu tohoto aktiva nelze spolehlivě stanovit, použije se k ocenění reálná hodnota aktiva získaného. Pokud by ani tuto hodnotu nebylo možné stanovit, použije se pro ocenění účetní hodnota pozbytého aktiva. Poslední situací, která může nastat, je případ, kdy transakce nemá komerční povahu (šlo by např. o spřízněnou transakci). I v tomto případě bude získané aktivum oceněno ve výši účetní hodnoty pozbytého aktiva (Krupová, 2009, s. 235).

Ocenění během držení aktiva

Následné výdaje spojené s aktivem

Jako následné výdaje vznikající v souvislosti s aktivem, lze označit výdaje na opravy, udržování a technické zhodnocení. Bohušová (2008) uvádí, že standard určuje rozdíly mezi technickým zhodnocením a opravami. Technické zhodnocení představuje výdaj, vynaložený již po zařazení aktiva do užívání a současně výdaj, který zlepšuje výkonost aktiva, prodlužuje jeho životnost či kapacitu a zlepšuje kvalitu

produkce. Výdaje na technické zhodnocení navyšují hodnotu aktiv. Oproti tomu nepodstatné výdaje jsou výdaje na opravy a udržování, které jsou vykázány jako náklad spadající do období, ve kterém byly výdaje vynaloženy.

Ocenění k rozvahovému dni

Dle Dvořákové (2011) lze ocenění aktiva k rozvahovému dni provést pomocí dvou modelů, a to pomocí modelu historické ceny, v jiných literaturách např. Krupová (2009) tento model nazývá jako model pořizovací ceny, a pomocí modelu fair value, i tento model lze v různých literaturách najít pod jiným názvem např. opět Krupová (2009) jej označuje jako model přecenění (Revaluation model). Charakteristika jednotlivých modelů:

- **model historické ceny** – tento model pracuje na principu ocenění aktiv historickou cenou, tedy původní pořizovací cenou, která je snížena o odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Problematika rozeznání ztráty ze snížené hodnoty je vymezena v rámci IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* (Dvořáková, 2011, s. 104),
- **model fair value** – tento model umožňuje přecenění pozemků, budov a zařízení k rozvahovému dni na fair value¹. Fair value pozemků a budov je stanovena na základě tržních cen, které jsou zjišťovány pomocí průzkumu trhu a bývají podloženy znaleckým odhadem. Fair value strojů a zařízení je určena pomocí odhadu tržní hodnoty. V případě, že je tržní cena neznámá, což je situace, která může nastat např. u velmi specializovaného majetku, je fair value stanovena na základě reprodukčních nákladů, které jsou sníženy o přiměřené oprávk. Po přecenění se majetek dále odepisuje z přeceněné hodnoty (Dvořáková, 2011, s. 104). Dle Jílka a Svobodové (2013) by k přecenění mělo docházet s určitou pravidelností, aby k rozvahovému dni nedocházelo k významným rozdílům mezi účetní a reálnou hodnotou. Četnost přecenění se odvíjí od změn reálných hodnot přeceňovaných položek. V případě, že dochází k častým změnám reálné hodnoty, je zapotřebí majetek přeceňovat každý rok. Každoroční přecenění není nutné u položek pozemků, budov a zařízení, u kterých dochází pouze k nepatrným změnám reálné hodnoty. Tyto položky stačí přeceňovat jednou za tři až pět let. Dojde-li k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, musí dojít k přecenění celé třídy pozemků, budov a zařízení, do které aktivum přísluší dle téhož modelu. Jednotlivé třídy shromažďují aktiva totožné povahy. IAS 16 vymezuje tyto třídy majetku: pozemky, pozemky a budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a inventář a kancelářské zařízení.

V souvislosti s přeceněním pomocí modelu fair value vznikají určité problémy, které je nutné vypořádat. Jedná se o vypořádání výsledků z přecenění, zejména tedy o vypořádání zvýšení či snížení hodnoty aktiva a o ošetření výše oprávek ke dni přecenění. Dle Bohušové (2008) lze oprávk. ke dni přecenění řešit dvěma způsoby:

- oprávk. jsou přepočteny na základě stejného poměru, jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva, takže účetní hodnota aktiva je po přecenění rovna reálné hodnotě aktiva,

¹ Reálnou hodnotu

- oprávky jsou eliminovány takovým způsobem, aby se účetní hodnota aktiva rovnala jeho reálné hodnotě. Dojde-li k situaci, že reálná hodnota převyší původní pořizovací cenu, je nezbytné navýšit hrubou hodnotu aktiva.

Co se týče zachycení snížení či zvýšení hodnoty aktiva při přecenění doporučuje Vašek a kol. (2012) následující postup:

- dojde-li ke **zvýšení hodnoty aktiva**, je toto zvýšení zaúčtováno jako výnos do ostatního úplného výsledku hospodaření a v rámci rozvahy je vykázáno v jiných částech vlastního kapitálu např. ve zvláštním fondu z přecenění. V případě, že se zvyšuje hodnota aktiva, jehož hodnota byla v minulých letech snížena a toto snížení bylo účtováno do nákladů jako tzv. ztráta ze snížení hodnoty, je do výnosu zaúčtována až částka, která přesáhne původní nesníženou hodnotu aktiva,
- dojde-li naopak ke **snížení hodnoty aktiva**, je toto snížení zachyceno jako náklad. V případě, že řešíme situaci majetku, jehož hodnota byla dříve zvýšena, dojde nejprve k rozpuštění dřívějšího přecenění a v momentě, kdy dochází i ke snížení původní hodnoty aktiva (hodnoty před přeceněním), je až toto snížení účtováno do nákladů.

Odpisy

U pozemků, budov a zařízení, u kterých se očekává, že budou přinášet ekonomický užitek po dobu delší než jeden rok, jsou během doby životnosti aktiva pořizovací náklady postupně odpisovány. Odpis tedy představuje peněžní odhad částky, o kterou se dané aktivum v příslušném období opotřebovalo. Tyto odhadované částky opotřebení jsou v účetnictví vykazovány jako náklad (Kovanicová, 2005, s. 139). Aktivum začíná být odpisováno ve chvíli, kdy je způsobilé k užívání a zastaveno v okamžiku, kdy je prodáno či zlikvidováno nebo v situaci, kdy je v souladu s IFRS 5 přiřazeno k aktivům drženým k prodeji. Odpisování nelze přerušit v době, kdy není aktivum využíváno. Může mít ovšem nulovou hodnotu a to za předpokladu využití výkonových odpisů (Dvořáková, 2011, s. 106).

Základem pro výpočet odpisů je stanovení tzv. odpisované částky. Odpisovaná částka představuje pořizovací cenu aktiva sníženou o zbytkovou hodnotu, která představuje podnikem očekávanou sumu získanou prodejem aktiva na konci jeho životnosti. Další důležitou veličinou pro výpočet odpisů je stanovení doby životnosti aktiva. Při určování doby životnosti by měl podnik zvážit následující faktory:

- předpokládané využití dle předpokládané výkonnosti a kapacity,
- předpokládané fyzické opotřebení,
- technická zastaralost,
- právní a jiná omezení pro používání (Vašek a kol., 2012, s. 87).

Standard umožňuje sloučení nevýznamných položek stejného technicko-ekonomického určení. Tyto položky jsou následně sledovány a odpisovány jako jeden celek. Standard umožňuje i opačné řešení, a to rozdělení aktiva na části tedy jednotlivé komponenty, které mají různou dobu životnosti a jejich hodnota je významná. Jednotlivé části jsou následně odpisovány jako samostatné celky, uplatní se tedy tzv. komponentní odpisování. Standard také vymezuje problematiku tzv.

„významných kontrol“. U některých položek aktiv je nezbytné provádět pravidelné významné kontroly – generální opravy. Náklady spojené s těmito významnými kontrolami jsou aktivovány jako samostatné aktivum a odpisovány během doby do další očekávané kontroly (Dvořáková, 2011, s. 107).

Dle Dvořákové (2011) u pozemků ve většině případů k odpisování nedochází, jelikož u nich nelze stanovit dobu životnosti, protože užíváním neztrácejí hodnotu. Standard ovšem vymezuje situaci, kdy pozemek odepisovat lze. Při určitém způsobu využívání je možné stanovit životnost i u pozemků. Jedná se o situaci, kdy by pořizovací náklady pozemku obsahovaly i náklady na úpravu pozemku. Tato část ceny majetku by byla prostřednictvím odpisů přenesena do nákladů v obdobích, kdy náklady na obnovu pozemku budou generovat výnosy.

Na konci účetního období by měla každá účetní jednotka provádět přezkoumání zbytkové hodnoty a doby použitelnosti. Při hodnocení změn v odhadech je nutné postupovat dle *IAS 8 - Účetní politiky, změny v odhadech a chyby*. Případné změny účetních odhadů jsou zohledněny v běžném či následujícím období, jelikož standard nepovoluje zasahovat do minulých účetních období (Bohušová, 2008, s. 129).

Stejně tak je nutno na konci účetního období testovat pozemky, budovy a zařízení na snížení hodnoty dle *IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv*. Dle IAS 36 lze sledovat možné indikátory, které mohou vést ke ztrátě ze snížení hodnoty, jedná se např. o:

- zásadní změny prostředí, ve kterém společnost působí,
- růst tržní úrokové míry,
- zastarávání či fyzické poškození aktiva,
- podstatné změny ve společnosti a její činnosti,
- zhoršení výkonnosti aktiv.

V případě, že by došlo k náhradě ztráty ze snížení hodnoty od třetích stran, lze příslušnou náhradu účtovat až při vzniku nároku na tuto částku (Krupová, 2009, s. 251).

Odpisové metody

Odpisová metoda by měla být zvolena tak, aby nejlépe odrážela spotřebovávané užitky z majetku během doby jeho životnosti. Metody odpisování lze rozdělit do dvou skupin, a to na metody časové a výkonové. **Mezi časové metody patří:**

- *lineární odpisy* – odepsatelná částka je rovnoměrně rozložena po celou dobu životnosti aktiva, odpis je vypočítán pomocí vzorce: $O = (PC - \text{zbytková hodnota}) / \text{očekávaná doba životnosti}$,
- *zrychlené odpisy* – díky tomuto způsobu odpisování lze aktivum v prvních letech odpisovat rychleji, jelikož dochází k postupnému snižování částek odpisů. V rámci zrychlených odpisů je využívána *metoda zmenšujícího se základu*. Tato metoda je založena na principu výpočtu odpisu jako násobku konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny. Při využití této metody dochází k prudkým poklesům odpisů, proto je využívána určitá modifikace. Jde o metodu *DDB – Double-declining Balance Method*, která využívá dvojího násobku lineární sazby. Výpočet odpisu je následující:
 - nejprve se vypočítá koeficient odpisu PDDB:

- $PDDDB = 2 * (1/\text{počet let životnosti aktiva})$,
- následně se vypočte výše odpisu:
 - $D = PDDDB * \text{zůstatková cena}$, (Bohušová, 2008, s. 130).

Vedle DDB metody je v některých literaturách např. Hinke (2013) uváděna také metoda *SYD – Sum of the Year's Digits*, která funguje na principu neměnné odepisatelné částce. Samotný výpočet je prováděn pomocí sumy číslic zastupujících jednotlivé roky životnosti aktiva. Odpisy jsou vypočítány následujícím způsobem:

- $SYD \text{ odpisy} = (\text{náklady na pořízení} - \text{zbytková hodnota aktiva}) * \text{aplikovatelný podíl}$,
 - aplikovatelný podíl = počet let očekávané životnosti od začátku roku/SYD,
 - $SYD = \text{doba očekávané životnosti aktiva} (\text{doba očekávané životnosti aktiva} + 1) / 2$.

Výkonové metody

Představují odpisy, které vychází z počtu jednotek vyprodukovaných aktivem v daném období. Může se jednat např. o množství výkonů či objemu výroby. Tuto metodu je vhodné využívat při odpisování strojů, jelikož lze předpokládanou životnost stanovit množstvím vyprodukovaných výstupů. Odpis vypočteme následujícím způsobem:

- nejprve se vypočítá odpisová sazba, která představuje částku odpisu na 1 ks produkce:
 - $\text{odpisová sazba} = (\text{PC} - \text{hodnota při vyřazení}) / \text{odhadované množství produkce po dobu životnosti aktiva}$,
- následně se vypočte samotný odpis:
 - $\text{odpis} = \text{odpisová sazba} * \text{množství vyrobené za období}$ (Krupová, 2009, s. 248).

Vyřazení

K odúčtování účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení dochází v okamžiku:

- vyřazením a to např. prodejem, likvidací, darováním,
- kdy již nelze předpokládat budoucí ekonomické užitky plynoucí z užívání či z prodeje aktiva, aktivum již ani nesplňuje samotnou definici aktiva.

Výsledek z prodeje není vykázán jako součást tržeb, ale jako zisk či ztráta ve výnosech/nákladech. Prodej není součástí tržeb, jelikož nespádá do hlavní obchodní činnosti účetní jednotky. Prodej aktiva je zaúčtován v období, kdy byla na kupujícího převedena veškerá rizika a užitky plynoucí z vlastnictví aktiva (Vašek a kol., 2012, s. 92).

Zveřejnění

Mezi základní informace, které je účetní jednotka povinna zveřejnit patří:

- informace týkající se oceňovací základny,
- informace o odpisových metodách a době životnosti odpisovaných aktiv,

- informace týkající se hrubé účetní hodnoty odpisovaných aktiv a součet jejich opravěk při zohlednění ztrát ze snížení hodnoty,
- porovnání změn u jednotlivých významných položek aktiv zveřejněním informací o úbytcích a přírůstcích včetně identifikace jejich příčin (Jiří Ficbauer, David Ficbauer, 2010, str. 88).

3.2.2 IAS 17 - Leasingy

V rámci tohoto standardu jsou vymezena účetní pravidla pro zachycení operativních a finančních leasingů, a to jak ze strany nájemce, tak ze strany pronajímatele. IAS 17 je prvním standardem, ve kterém je uplatněna zásada „přednost obsahu před formou“ (Bohušová, 2008, s. 136).

Krupová (2009) uvádí následující tři interpretace vztahující se ke standardu IAS 17:

- *SIC 15 Operativní leasing – pobídky*, tato interpretace je zaměřena na vykazování pobídek ve výkazech nájemce i pronajímatele,
- *SIC 27 Vyhodnocení podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu*, tato interpretace určuje, zda mají být určité transakce posuzovány samostatně či nikoli,
- *IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing*, tato interpretace vznikla za účelem jasného rozpoznání leasingu a vyžaduje, aby všechny smlouvy naplňující definici leasingu, byly vykazovány dle IAS 17.

Rozsah působnosti standardu

Působnost standardu se omezuje na leasingy:

- týkající se průzkumu nebo využití neobnovitelných přírodních zdrojů,
- vztahující se k licenčním smlouvám na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, autorská práva, patenty atd.,
- k biologickým aktivům.

Z působnosti standardu jsou také vyjmuta biologická aktiva oceňována v souladu s IAS 41 – *Zemědělství* reálnou hodnotou a dále investice do nemovitostí vykazována dle IAS 40 – *Investice do nemovitostí* oceňována také reálnou hodnotou (Dvořáková, 2011, s. 116).

Vymezení pojmu leasing

Samotný pojem leasing standard vymezuje jako smlouvu, v rámci které je pronajímatelem poskytnuto právo nájemci využívat určité aktivum po stanovenou dobu, a to za jednorázovou platbu či řadu plateb (Strouhal, 2014, s. 68). Dle Vaška a kol. (2012) tedy leasing představuje jednu z forem financování podnikatelské činnosti.

Obecně lze leasing rozdělit do dvou skupin, a to na leasing finanční a leasing operativní. **Finanční leasing** lze charakterizovat jako leasing, během kterého dochází k převodu všech rizik a užitků spojených s vlastnictvím aktiva na nájemce. K převedení vlastnických práv může, ale nemusí dojít (Strouhal, 2014, s. 31). **Operativní leasing** představuje leasing, který nesplňuje definici finančního leasingu. Zejména tedy není spojen s přenesením veškerých rizik a užitků plynoucích

z vlastnictví aktiva. Ve své podstatě se tedy jedná pouze o poskytovanou službu (Dvořáková, 2011, s. 117). Vedle těchto leasingů uvádí Hinke (2013) také tzv. **nevypověditelný leasing**, což je leasing, který lze vypovědět pouze v těchto případech:

- dojde ke splnění určité málo pravděpodobné podmínky,
- pronajímatel musí souhlasit,
- dojde k uzavření nového leasingu se stejným pronajímatelem na totožné nebo podobné aktivum,
- nájemce by byl nucen v případě ukončení leasingu platit tak vysokou dodatečnou částku, že lze již na počátku leasingu určit, že ukončení je možné, ale pro nájemce velmi nevýhodné.

Rozlišení finančního a operativního leasingu

Dvořáková (2011) uvádí, že rozlišení zda se jedná o finanční či operativní leasing je klíčovou záležitostí. Pro jejich odlišení není podstatná forma smlouvy, ale její obsah. Pro snadnější rozlišení finančního leasingu od operativního uvádí IAS 17 tzv. indikátory, které signalizují možnost, že jde o finanční leasing. Dle Vaška a kol. (2012) se jedná o tyto indikátory:

- během doby trvání leasingu je nájemcem uhrazena v podstatě celá reálná hodnota aktiva,
- nájemci je umožněno na konci doby trvání leasingu odkoupit aktivum za podstatně nižší cenu než je reálná hodnota aktiva,
- do konce trvání nájemní doby je na nájemce převedeno vlastnické právo,
- doba trvání leasingu představuje podstatnou část životnosti aktiva,
- v případě zrušení leasingu připadají pronajímatelovy ztráty nájemci,
- nájemci připadají také zisky nebo ztráty způsobené vlivem změn reálné hodnoty.

Bohušová (2008) vedle výše uvedených indikátorů uvádí ještě další dva významné faktory:

- aktiva, která jsou předmětem leasingu, jsou natolik specifická, že jsou bez větších úprav využitelná pouze konkrétním nájemcem,
- nájemce je způsobilý pokračovat v leasingu v následujícím období za nájemné nižší, než je tržní nájemné.

Pokud při identifikaci finančních leasingů využíváme výše uvedená kritéria, je nezbytné myslet také na to, zda byla splněna samotná podstata finančního leasingu, tedy zda byla na nájemce převedena podstatná část užitků a rizik plynoucích z daného aktiva. V případě, že by tato podmínka nebyla splněna, nejednalo by se ani při splnění výše uvedených kritérií o finanční leasing (Dvořáková, 2011, s. 118). Bude se tedy jednat o leasing operativní, kdy dochází k nákupu služby, o využití aktiva na předem stanovenou dobu a za předem stanovený poplatek (Vašek a kol., 2012, s. 113).

Leasing pozemků a budov

Specifikou situací, která může nastat a je také standardem vymezena je **leasing pozemků a budov**. Při klasifikaci leasingu je postupováno jako u ostatních aktiv. Rozdíl je pouze v tom, že pozemky mají neomezenou životnost, a proto je tento

leasing ve většině případů klasifikován jako operativní. V případě, že na konci leasingu dojde k převodu vlastnických práv na nájemce, půjde o leasing finanční (Hinke, 2013, s. 57). Jeli předmětem leasingu budova spolu s pozemkem a tyto dvě aktiva lze od sebe účetně oddělit, posuzuje se leasing každého aktiva zvlášť. Může tedy nastat situace, kdy leasing pozemku bude klasifikován jako operativní a leasing budovy jako finanční. V momentě, kdy však od sebe pozemek a budovu nelze oddělit považuje se leasing za jediný a při jeho klasifikaci je určující budova (Krupová, 2009, s. 272).

Vymezení základních pojmů dle IAS 17

Doba leasingu – nevypověditelná doba, po kterou má nájemce sjednán nájem aktiva současně se lhůtami, v rámci kterých má nájemce právo pokračovat v leasingu, přičemž na začátku leasingu je zaručeno, že toto právo bude nájemcem využito (Dvořáková, 2011, s. 123).

Zaručená zbytková hodnota – vztahuje se k finančnímu leasingu a představuje minimální hodnotu, která musí být pronajímateli na konci doby leasingu navržena. V případě, že v okamžiku navrácení aktivum nedosahuje této hodnoty je nájemce povinen pronajímateli tento rozdíl doplatit.

Nezaručená zbytková hodnota – nájemce aktivum pouze navrátí pronajímateli a není povinen žádné platby (Dvořáková, 2011, s. 118).

Minimální leasingové platby – jedná se o platby, které budou během doby trvání leasingu po nájemci požadovány, plus:

- *v případě nájemce* – platby, která se zaručil nájemce nebo strana s ním spojená uhradit, jde tedy o platby v podobě pravidelných splátek, záloh na splátky nebo na kupní cenu, kupní cena aktiva, je-li dohodnuto její zaplacení,
- *v případě pronajímatele* – zbytková hodnota, která má být uhrazena nájemcem, stranou s ním spojenou či nezávislou třetí stranou.

Do minimálních leasingových plateb nejsou zahrnovány:

- platby hrazené nájemcem pronajímateli za poskytnutí služeb v podobě např. oprav,
- podmíněné nájemné, což je část leasingových plateb, které jsou určeny variabilně (Bohušová, 2008, s. 138).

Implicitní úroková míra – je diskontní sazba stanovená na začátku leasingu tak, aby souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal součtu reálné hodnoty pronajatého aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele (Strouhal, 2013, s. 42).

Přírůstková výpůjční úroková sazba – úroková míra, která by byla nájemcem zaplacená za podobný leasing. V případě, že ji nelze stanovit půjde o úrokovou míru, kterou by nájemce musel zaplatit v případě, že by si na koupi aktiva vypůjčil hotovost na stejně dlouhou dobu a s podobným jištěním (Jílek, Svobodová, 2013, s. 117).

Celkový úrokový výnos – je dán rozdílem mezi souhrnem splátek hrazených nájemcem a mezi reálnou hodnotou aktiva (Bohušová, 2008, s. 139).

Čistá investice do leasingu – představuje hrubou investici do leasingu, která je diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu (Strouhal, 2013, s. 14).

Hrubá investice do leasingu – souhrn minimálních leasingových plateb, které v průběhu leasingu obdrží pronajímatel a nezaručené zbytkové hodnoty aktiva (Krupová, 2009, s. 283).

Bohušová (2008) uvádí, že rozdíl mezi hrubou a čistou investicí do leasingu představuje tzv. **nerealizovaný finanční výnos**.

Finanční leasing

Na základě finančního leasingu vzniká mezi nájemcem a pronajímatelem vztah analogický poskytnutí dlouhodobého úvěru či půjčky. Půjčené aktivum je během doby trvání leasingu postupně spláceno formou peněžních prostředků. Nájem končí splacením celé částky prostřednictvím jednotlivých splátek. V případě, že nedojde ke splacení celé částky, je nesplacená část na konci nájmu navržena pronajímateli formou opotřebeného aktiva (Dvořáková, 2011, s. 119).

Zachycení z pohledu nájemce

Prvotní uznání

Dle Hinke (2013) je předmětný majetek zachycen v rozvaze nájemce nejprve v aktivech jako majetek, se kterým disponuje, a následně v pasivech jako závazek vůči leasingové společnosti. V případě nevykázání majetku v aktivech nájemce dochází dle standardu k podhodnocení ekonomických zdrojů a závazků, a v důsledku toho ke zkreslení finančních výkazů. Tento fakt je dán tím, že nájemci během podstatné části životnosti aktiva plynou z jeho využívání ekonomické užitky (Bohušová, 2008, s. 145). Dle Bohušové (2008) je aktivum a závazek ke dni zahájení leasingu uznáno v nižší z těchto částek:

- reálné hodnotě aktiva (pořizovací cena a prvotní přímé náklady, např. náklady spojené s uzavřením smlouvy, uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání),
- v současné hodnotě minimálních leasingových plateb.

Pro určení současné hodnoty minimálních leasingových plateb je důležité určit:

- minimální leasingové platby,
- dobu trvání leasingu,
- úrokovou míru.

Pro diskontování minimálních leasingových plateb je využita v případě, že ji lze určit implicitní úroková míra. V případě, že je tato úroková míra neznámá využije se přírůstková úroková sazba (Dvořáková, 2011, s. 126).

Následné ocenění

Platby nájemce jsou rozděleny na:

- splátky závazku, které budou účtovány jako snížení závazku,
- finanční náklady, které jsou do účetních období rozloženy takovým způsobem, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících dluhu. Výše úroku v jednotlivých obdobích je dána násobkem úrokové míry a aktuální výše dluhu. Obvykle není dovoleno konstantní rozdělení finančních nákladů během doby leasingu,

- platby za poskytnuté služby,
- daň z přidané hodnoty či jiná obdobná daň refundovaná plátcí.

Podmíněné nájemné by vstupovalo do nákladů období, ve kterém by bylo vynaloženo (Bohušová, 2008, s. 146).

Příslušné aktivum se ve většině případů stává dlouhodobým majetkem, a v případě, že se jedná o aktivum hmotné povahy, je během doby užívání vykazováno v souladu s *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení*, jde-li o aktivum nehmotné povahy, je vykazováno v souladu s *IAS 38 Nehmotná aktiva*. Z toho vyplývá, že při odpisování, možném přecenění či testování na snížení hodnoty bude uplatněn postup dle příslušného standardu, tedy dle *IAS 16* či *IAS 38* (Vašek a kol., 2013, s. 115).

Dle Hinke (2013) má nájemce následující **zveřejňovací povinnosti**:

- zveřejnění čisté účetní hodnoty na konci období,
- zhodnotit celkovou hodnotu minimálních leasingových plateb na konci účetního období a srovnat se současnou hodnotou,
- uveřejnit hodnotu budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současnou hodnotu
 - do 1 roku,
 - od 1 do 5 let,
 - nad 5 let,
- zveřejnit celkovou hodnotu minimálních sub-leasingových plateb,
- zveřejnit podmíněné nájmy zahrnuté v nákladech za příslušné období,
- charakterizovat zásadní leasingové dohody u nájemce.

Zachycení z pohledu pronajímatele

Z pohledu pronajímatele je zapůjčení aktiva formou finančního leasingu analogické jako poskytnutí úvěru. Před začátkem finančního leasingu je předmětné aktivum u pronajímatele zařazeno do aktiv v souladu s *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti* (Bohušová, 2008, s. 151).

Prvotní uznání

Na straně pronajímatele přestává majetek plnit funkci aktiva a v rozvaze již není v aktivech vykazován, ale stává se dlouhodobou pohledávkou. Vzniklá pohledávka je oceněna částkou rovnající se čisté investici do pronájmu (Kovanicová, 2005, s. 273). Jestliže pronajímatel vynaložil v souvislosti s uzavíráním smlouvy dodatečné přímo přiřaditelné náklady např. provize, právní poplatky aj., jsou i tyto výdaje zahrnuty do počátečního ocenění a snižují částku výnosů za dobu trvání leasingu. Je-li však pronajímatel zároveň výrobce či prodejce, nejsou dodatečné náklady do prvotního ocenění pohledávky zahrnuty, ale jsou účtovány do nákladů v období, kdy pronajímateli vznikne zisk z prodeje (Strouhal, 2013, s. 35). Dle Bohušové (2008) je s pohledávkou zacházeno jako se splátkami jistiny a s finančními výnosy. K alokaci nerealizovaného výnosu by měla být využita úroková míra, která zajistí konstantní požadovanou výnosnost zbývajících nesplacených čistých investic během doby trvání leasingu. Úrok v daném období je vypočten jako násobek určené úrokové míry a zbývajících výše nesplacených čistých investic. Část, která snižuje čistou pohledávku v daném období, je dána rozdílem mezi pravidelnou leasingovou platbou a vypočteným úrokem.

Následné ocenění

Dle Dvořákové (2011) je pohledávka zvyšována o časově příslušný úrok (metodou efektivní úrokové míry) a snižována o obdržené splátky. Platby přijaté od nájemce je nutno rozdělit na:

- splátku pohledávky (minimální leasingové platby),
- podmíněné nájemné,
- platby za poskytnuté služby,
- daň z přidané hodnoty či jiné obdobná daň u plátce.

Splátku pohledávky, která snižuje hodnotu dluhu je nutno rozdělit na úhradu úroku a úmor pohledávky. Podmíněné nájemné a platby za poskytnuté služby budou zachyceny ve věcné a časové souvislosti s vynaloženými náklady do výnosů. Během doby trvání leasingu je nezbytné sledovat, zda nedošlo ke změně v odhadu nezaručené zbytkové hodnoty. Pokud ano je nutno případnou změnu zaúčtovat.

Dále Dvořáková (2011) uvádí, že k výrobcům a prodejčům, kteří jsou současně i poskytovateli finančního leasingu, přistupuje standard v některých bodech odlišně než jako u leasingových společností. Výrobci a prodejci jsou nuceni zachytit náklady spojené s uzavřením smlouvy do období, ve kterém vznikly, a implicitní úroková míra nesmí převyšovat tržní úrokovou míru. Výnos z prodeje je vykázán v nižší ze dvou hodnot:

- reálné hodnotě aktiva,
- současná hodnota leasingových splátek zjištěná za použití tržní úrokové míry.

Zveřejnění informací

Pronajímatel musí zveřejňovat následující informace:

- rozdíl mezi hrubými investicemi do leasingu a současnou hodnotou minimálních leasingových plateb a to k rozvahovému dni, hrubou investici, dnešní hodnotu pohledávky z minimálních leasingových pro období:
 - do jednoho roku,
 - od jednoho do pěti let,
 - nad pět let,
- nerealizovaný finanční výnos, tedy rozdíl mezi hrubou a čistou investicí,
- nezaručenou zbytkovou hodnotu zahrnutou do předpokládaných užitků pronajímatele,
- kumulované opravní položky k neuhrazeným pohledávkám po splatnosti,
- podmíněné nájemné zachycené ve výnosech během účetního období,
- obecné informace o zásadních leasingových smlouvách (Bohušová, 2008, s. 154).

Vzhledem k rozsahu a praktické části bakalářské práce se již dále nebudu samostatně zabývat dalším výše uvedeným druhem leasingu, tedy operativním leasingem.

3.3 Dlouhodobý nehmotný majetek z pohledu IFRS

Dlouhodobý nehmotný majetek je v rámci IFRS vymezen zejména prostřednictvím standardu *IAS 38 – Nehmotná aktiva*.

3.3.1 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Záměrem standardu je vymezit pravidla pro oceňování, zachycování a vykazování nehmotných aktiv. K tomuto standardu byla dle Bohušové (2008) vydána také jedna interpretace, a to **SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky**. V dnešním světě mají webové stránky zásadní roli, jelikož poskytují velké množství informací. Jsou tedy zdrojem informací obzvláště pro externí uživatele a dále plní funkci reklamního média. Do tvorby a užívání webových stránek jsou investovány vysoké částky, a z toho důvodu vznikla interpretace SIC 32, která řeší zachycení a vykázání výdajů souvisejících s webovými stránkami. Dle této interpretace představují webové stránky za předpokladu splnění podmínek rozpoznání nehmotného aktiva interně vytvořené nehmotné aktivum.

Rozsah působnosti

Rozsah tohoto standardu nepokrývá:

- nehmotná aktiva upravená jinými standardy,
- finanční aktiva spadající pod *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování*,
- průzkum a hodnocení nerostných zdrojů spadající pod *IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*,
- náklady na průzkum či využití a těžba nerostných zdrojů, roby, zemního plynu aj. (Bohušová, 2008, s. 178).

Hinke (2013) uvádí následující výčet nehmotných aktiv nezahrnovaných do tohoto standardu:

- nehmotná aktiva držená k prodeji dle *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*,
- nehmotná aktiva vyplývající ze smluvních práv pojištěoven, určených pojistnými smlouvami dle *IFRS 4 – Pojistné smlouvy a dlouhodobá nehmotná aktiva*,
- goodwill nabytý v rámci podnikových kombinací dle *IFRS 3 – Podnikové kombinace*,
- nehmotná aktiva ve spojitosti se zaměstnaneckými požitky dle *IAS 19 – Zaměstnanecké požitky*,
- nehmotná aktiva držená s úmyslem jejich prodeje v rámci běžné činnosti dle *IAS 2 – Zásoby a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*.

Bohušová (2008) uvádí další dvě oblasti nehmotných aktiv, které nejsou upraveny tímto standardem. Jedná se o odložené daňové pohledávky a odloženou daň upravenou *IAS 12 – Daně a zisky* a o nehmotná aktiva, jež jsou nedílnou součástí pozemků, budov a zařízení dle *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*.

Rozpoznání nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva jsou definována jako aktiva, která nemají fyzickou podobu, přestože vznikly na základě smluvních a zákonných práv a jako aktiva, která mají ekonomickou hodnotu (Greuning, Scott, Terblanche, 2011, s. 143). Strouhal (2014) definuje nehmotná aktiva jako aktiva, která jsou identifikovatelná, nemají peněžní povahu a postrádají fyzickou podstatu. Vašek a kol. (2012) uvádí, že s ohledem na

povahu nehmotných aktiv jsou požadavky na jejich vykazování přísnější než u hmotných aktiv.

V rámci tohoto standardu je kladem důraz zejména na identifikaci nehmotného aktiva a způsobilost podniku tyto aktiva ovládat. **Identifikovatelná aktiva** jsou taková aktiva, která lze oddělit od účetní jednotky tzn., že je lze samostatně prodat či pronajmout. Aby aktiva splnila kritérium identifikovatelnosti, musí být vznik aktiva založen na smluvním či jiném zákonném právu, a to bez ohledu možnosti tato práva převést. Bohušová (2008) uvádí, že aktiva musí být identifikovatelná z toho důvodu, aby bylo možné je jednoznačně odlišit od goodwillu vzniklého podnikovou kombinací. **Ovládání aktiva** je spojeno s pravomocí čerpat budoucí ekonomické užitky, ale také se schopností účetní jednotky zabránit přístupu jiným subjektům k tomuto prospěchu. Zabránit přístupu lze např. pomocí autorských práv, patentů aj (Dvořáková, 2011, s. 88). Bohušová (2008) doplňuje, že budoucí ekonomické užitky představují výnosy z prodeje výrobků či služeb, úspory nákladů či jiné užitky vyplývající z užívání těchto aktiv. Mezi nehmotná aktiva lze tedy dle Hinke (2013) zařadit vedle patentů, autorských práv, obchodních značek a softwarů i seznamy zákazníků, dovozní kvóty, rybářské licence atd. Dle Bohušové (2008) může dojít také k situaci, kdy je nehmotné aktivum součástí hmotných aktiv např. operační systém počítače (aktiva na hmotném nosiči) a je tedy nutné vyhodnotit, zda je podstatnější část hmotná či nehmotná. Nehmotná aktiva jsou tedy vykázána, jestliže splňují definici nehmotného aktiva a lze je spolehlivě ocenit.

Oceňování nehmotných aktiv v okamžiku pořízení

Nehmotná aktiva **pořízena nákupem** jsou oceněna ve výši jejich pořizovací ceny včetně veškerých nákladů, které bylo nezbytné vynaložit na pořízení nehmotného aktiva. Mezi tyto náklady můžeme zařadit dovozní cla, náklady spojené s ověřováním funkčnosti nehmotného aktiva atd. Oproti tomu do pořizovací ceny není možné zahrnout administrativní náklady, náklady na reklamu či propagaci, prvotní provozní ztráty. Je-li platba za nehmotné aktivum odložena, záleží při volbě postupu jejího vypořádání na délce doby odkladu. U odložené platby nepřesahující dobu jednoho roku bude účetní jednotka postupovat jako v případě pořízení nehmotného aktiva nákupem. Je-li, ale platba odložena na delší období než jeden rok dochází ke vzniku dlouhodobého závazku a aktivum bude oceněno ekvivalenční cenou, tzn. ve výši okamžité platby. Rozdíl mezi touto ekvivalenční cenou a skutečnou platbou představuje úrok, který je nezbytné alokovat do nákladů po celou dobu trvání odkladu (Hinke, 2013, s. 66).

Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku (podnikové kombinace)

Průběh podnikové kombinace a její vykázání k datu aktivizace probíhá v souladu s *IFRS 3 - Podnikové kombinace*. Jestliže dojde k získání nehmotného aktiva prostřednictvím podnikové kombinace, jsou takto získaná aktiva oceněna reálnou hodnotou. Jako nejlepší ukazatel reálné hodnoty je aktivní trh. V případě, že aktivní trh neexistuje, je vhodné použít k určení reálné hodnoty jiné zdroje informací, např. informace o převodu stejných či podobných aktiv uskutečněných v nedávné době. Pokud neexistují ani tyto informace, měly by se ke stanovení reálné hodnoty

využít adekvátní oceňovací techniky a metody. Dokáže-li společnost spolehlivě určit reálnou hodnotu nehmotného aktiva získaného prostřednictvím podnikové kombinace, musí být toto aktivum vykázáno samostatně – odděleně od goodwillu, a to bez ohledu na to, zda toto aktivum bylo či nebylo před datem akvizice vykázáno nabývanou společností. Může tedy dojít k tomu, že nabývaná společnost vykazuje v aktivech i položky, které před akvizicí nevykazovala. Jako příklad může být situace, kdy společnost nabytá probíhající výzkumný či vývojový projekt. Tento projekt je oceněn ve výši reálné hodnoty a vykázán v rozvaze jako samostatné nehmotné aktivum. Následné výdaje vynaložené v souvislosti s projektem jsou účtovány do nákladů období (Krupová, 2009, s. 314).

Pořízení nehmotného aktiva bezúplatně

Je-li nehmotné aktivum pořízeno bezúplatně, např. formou státní dotace či získáním licence, řídí se účetní jednotka dle *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*. Toto aktivum je oceněno reálnou či nominální hodnotou. Ocenění nominální hodnotou se použije v případě, že nelze určit reálnou hodnotu (Dvořáková, 2011, s. 89).

Pořízení nehmotného aktiva směnou

Dle Krupové (2009) lze nehmotné aktivum pořídit směnou za jiné nepeněžní aktivum či kombinací peněžních a nepeněžních aktiv. Má-li transakce komerční povahu, tedy vzniká-li zisk nebo ztráta a lze určit reálnou hodnotu ať už aktiva získaného či toho, kterého se společnost vzdává, je pořizovací cena nehmotného aktiva ve výši reálné hodnoty. Dvořáková (2011) doplňuje, že transakce má komerční povahu pokud jednak vzniká zisk či ztráta a dále jsou-li peněžní toky či rizikovost plynoucí ze získaného aktiva rozdílné od peněžních toků poskytovaného aktiva. Krupová (2009) dále uvádí, že lze-li určit reálnou hodnotu obou aktiv, je nehmotné aktivum oceněno reálnou hodnotou aktiva, kterého se společnost vzdává. Nelze-li pořizované aktivum ocenit reálnou hodnotou, je aktivum oceněno ve výši účetní hodnoty aktiva, kterého se společnost vzdává.

Pořízení nehmotného majetku vlastní činností

V rámci tohoto standardu je věnována důsledná pozornost rozpoznání nehmotného aktiva pořízeného vlastní činností a jeho ocenění. Nehmotná aktiva pořízená vlastní činností musí vedle obecných předpokladů jako je identifikovatelnost a spolehlivá ocenitelnost splňovat i další požadavky pro jejich uznání a vykázání. Účetní jednotka proto nejprve určí, zda se aktiva nachází ve fázi výzkumu či vývoje:

- **fáze výzkumu** – představuje činnost, díky které je dosaženo nových znalostí, nalézání, zhodnocení, volba aplikací výsledků zkoumání, nalézání alternativních materiálů, vybavení, výrobků apod., součástí je i zhodnocení výsledných možností. Výsledek výzkumu není veden jako samostatné aktivum a náklady na výzkum jsou účtovány do nákladů příslušného období,
- **fáze vývoje** – je-li zřejmé, že fáze výzkumu bude úspěšně dokončena a lze tedy očekávat, že bude generovat užitky, jsou tato nehmotná aktiva aktivována a oceněna pořizovacími náklady vynaloženými od počátku fáze vývoje. Ke správnému rozeznání fáze vývoje je nezbytný předpoklad budoucího dokon-

čení (technická uskutečnitelnost, úmysl vývoj dokončit, dosažitelnost zdrojů pro dokončení aj.) a jistota budoucího efektu (Bohušová, 2008, s. 184).

Dle Krupové (2009) IAS 38 neuznává jako nehmotná aktiva následující položky, za předpokladu, že byly vytvořeny vlastní činností:

- goodwill,
- obchodní značky,
- jména periodik,
- vydavatelské tituly,
- soupis zákazníků,
- výdaje na výzkum.

Hinke (2013) uvádí, že goodwill vytvořený vlastní činností nelze považovat za nehmotný majetek, jelikož nesplňuje definici nehmotného aktiva dle IAS 38 – není identifikovatelný, nelze jej oddělit, není kontrolovatelný a nelze je spolehlivě ocenit.

Do **pořizovacích nákladů** nehmotného aktiva jsou zahrnuty veškeré výdaje vynaložené od doby, kdy bylo nehmotné aktivum prvotně uznáno. Do pořizovacích nákladů není možné zařadit dříve vynaložené náklady, které byly účtovány do nákladů příslušného období. Jedná se tedy o náklady, které lze přímo přiřadit ke vzniku, výrobě a přípravě aktiva pro provoz. Může jít o tyto náklady:

- materiálové náklady, náklady na služby, tedy náklady vznikající při tvorbě nehmotného aktiva,
- mzdy a jiné náklady v souladu s *IAS 19 – Zaměstnanecké požitky*,
- poplatky vztahující se k registraci zákonného práva,
- odpisy,
- úroky v souladu s *IAS 23 – Výpůjční náklady* (Bohušová, 2008, s. 184).

Naopak do pořizovacích nákladů nelze dle Krupové (2009) zahrnout tyto výdaje:

- všeobecné režijní výdaje,
- neúčelně vynaložené výdaje, prvotní provozní ztráty,
- výdaje vynaložené na školení pracovníků spravujících aktivum.

Ocenění nehmotných aktiv v průběhu držení

Dle Dvořákové (2011) představují následné výdaje vynaložené ve spojitosti s vykázaným nehmotným aktivem technické zhodnocení, a to za předpokladu, že dojde ke zvýšení užitku plynoucího z aktiva, a je-li možné je spolehlivě ocenit a k aktivu přiřadit. Tato aktiva lze k bilančnímu dni ocenit buďto pomocí modelu historických cen nebo pomocí modelu přecenění na reálnou hodnotu. Bohušová (2008) doplňuje, že vybraný model musí účetní jednotka využít u celé skupiny nehmotných aktiv. Dle tohoto standardu představuje skupina aktiv aktiva s podobnou podstatou a užitím v provozu účetní jednotky.

Model historických cen

Dle Jílka a Svobodové (2013) je hodnota nehmotného aktiva po prvotním zachycení ve výši pořizovacích nákladů, dále snižována o veškeré odpisy a ztráty ze snížení hodnoty dle *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*.

Model přecenění na reálnou hodnotu

Na základě této metody je aktivum periodicky přeceňováno na reálnou hodnotu. Četnost přecenění se odvíjí od vývoje tržních cen. Po přecenění je aktivum dále odpisováno. Při využití tohoto modelu není možné přeceňovat nehmotná aktiva, která nebyla původně uznána a při počátečním uznání nelze daná aktiva ocenit jiným způsobem než pořizovacími náklady. Při přecenění nehmotných aktiv dle tohoto modelu se postupuje stejně jako u pozemků, budov a zařízení dle IAS 16 (Bohušová, 2008, s. 186).

Dvořáková (2011) uvádí, že důležitým předpokladem pro možnost využití tohoto modelu přecenění je existence aktivního trhu, jelikož alternativní stanovení reálné hodnoty není v této oblasti dostatečně důvěryhodné. Dále standard stanovuje, že přestane-li aktivní trh s určitou skupinou aktiv existovat, je nezbytné přejít na model přecenění historickou cenou. Neexistence aktivního trhu může být zároveň signálem možného snížení hodnoty aktiv a je nezbytné provést test na snížení hodnoty aktiva.

Opotřebení nehmotných aktiv

Standard IAS 38 rozlišuje dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv, a to v závislosti na době jejich životnosti. Jedná se tedy o aktiva, u kterých lze stanovit dobu životnosti – aktiva s určitou dobou životnosti a o aktiva, u kterých dobu životnosti nelze stanovit – aktiva s neurčitou dobou životnosti.

Aktiva s určitou dobou životnosti

Tato aktiva jsou odpisována po dobu životnosti nehmotného aktiva. Doba použitelnosti je dle Dvořákové (2011) určena pomocí odhadu, který zohledňuje následující faktory:

- předpokládané využití aktiva,
- životní cyklus aktiva stanovený pomocí dostupných informací,
- stabilita odvětví,
- předpokládané chování konkurence,
- právní omezení použití aktiva,
- vazby doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv.

Odpisování začíná zahájením užívání nehmotného aktiva a konec odpisování je dán vyřazením aktiva nebo klasifikováním aktiva jako drženého k prodeji v souladu s IFRS 5. Metoda odpisování by měla být zvolena tak, aby co nejlépe odrážel budoucí ekonomické užitky dané užíváním aktiva. Nejčastěji využívanou metodou je lineární metoda odpisování, která zajistí nulovou zbytkovou hodnotu. Dále lze využít výkonovou metodu či metodu klesajícího základu. Odpisy nehmotných aktiv jsou nákladem daného období (Hinke, 2013, s. 70).

Oproti budovám a zařízením není u nehmotných aktiv při stanovování odepisovatelné částky vždy počítáno se zbytkovou hodnotou. Lze najít i situace, kdy je nezbytné s touto hodnotou počítat. Jedná se o situace kdy:

- je třetí strana zavázána koupit aktivum na konci doby životnosti,
- je pro určité aktivum přítomen aktivní trh a:
 - lze prostřednictvím porovnání s trhem stanovit zbytkovou hodnotu,

- lze předpokládat existenci tohoto trhu i na konci doby životnosti aktiva (Bohušová, 2008, s. 188).

Aktiva s neurčitou dobou životnosti

Vašek a kol. (2012) vymezuje nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti jako aktiva, u kterých není účetní jednotka schopna spolehlivě vymezit dobu, během které by nehmotné aktivum mělo být odpisováno. Neschopnost vymezit dobu odpisování aktiva je dána tím, že účetní jednotka není schopna stanovit dobu, po kterou by jí nehmotné aktivum generovalo užitek. Veškeré odhady by tedy představovaly pouze hrubé a sporné předpoklady. Z toho důvodu byla zavedena tato kategorie nehmotných aktiv. Účetní jednotka tato nehmotná aktiva neodpisuje, je pouze povinna provádět každoroční test ztráty ze snížení hodnoty dle *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*. Test na snížení hodnoty lze provést kdykoli v průběhu účetního období. Dle Bohušové (2008) by testování mělo být prováděno častěji než jednou za účetní období, a to konkrétně v případě, kdy existují náznaky možného poklesu hodnoty nehmotného aktiva. Dále musejí být tato nehmotná aktiva pravidelně prověřována, zda stále existují fakta, díky kterým bylo aktivum klasifikováno jako aktivum s neurčitou dobou životnosti.

Vyřazení nehmotných aktiv

Dle Dvořákové (2011) může být aktivum vyřazeno z **důvodu prodeje**, výsledek z prodeje je vykázan ve výsledovce kompenzovaně – jako rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou aktiva. K vyřazení může dojít také z důvodu **přeřazení mezi aktiva držaná k prodeji** (IFRS 5), a to v případě, kdy účetní jednotka přestane nehmotné aktivum využívat a rozhodne se jej prodat. V neposlední řadě může být nehmotné aktivum vyřazeno z **důvodu nepotřebnosti**, jeho účetní zůstatková cena je zaúčtována do nákladů.

Zveřejnění

Bohušová (2008) uvádí, že informace o nehmotných aktivech by měly být zveřejňovány odděleně za jednotlivé skupiny nehmotných aktiv (software, patenty, licence aj.) a v rámci těchto skupin mají být odděleně zveřejňovány informace ohledně aktiv vytvořených uvnitř společnosti a o ostatních nehmotných aktivech.

Hinke (2013) uvádí následující výčet informací, které je účetní jednotka dle IAS 38 povinna zveřejnit. Jedná se tedy o informace týkající se:

- době použitelnosti aktiva, tedy zda se jedná o aktivum s určitou či neurčitou dobou použitelnosti,
- uplatněné odpisové metodě,
- brutto účetní hodnoty aktiv a výše opravek, a to k počátku a ke konci období,
- řádků výsledovky, ve kterých jsou uvedeny odpisy nehmotných aktiv atd.

3.4 Dlouhodobý majetek z pohledu české právní úpravy

Základním rysem dlouhodobého majetku je jeho dlouhodobé užívání v podnikové činnosti, zejména v rozmezí jednoho a více let. Dalším důležitým rysem je jeho po-

stupné opotřebování, které je vyjádřeno prostřednictvím odpisů. Díky tomuto je dlouhodobý majetek odlišen např. od zásob. Česká právní úprava rozděluje dlouhodobý majetek do tří kategorií:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Za dlouhodobý majetek lze považovat také technické zhodnocení stávajícího dlouhodobého majetku a dále také poskytnuté zálohy v průběhu jeho pořízení (Landa, 2014, s. 74). Základní vymezení dlouhodobého majetku je obsaženo ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

3.4.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek představuje dle Šebestíkové a kol. (2013) majetek nehmotné povahy s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Proto, aby byl nehmotný majetek zařazen do dlouhodobého majetku, musí dosáhnout určité výše ocenění stanoveného účetní jednotkou. Na nehmotný majetek, který nedosáhne stanovené výše ocenění je nahlíženo jako na drobný nehmotný majetek, který je účtován do nákladů. Strouhal a kol. (2014) uvádí, že dle zákona o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. je hranice uznatelnosti dlouhodobého nehmotného majetku stanovena ve výši 60 000 Kč, je ovšem zcela na účetní jednotce zda bude dodržovat tuto hranici nebo zda si stanoví hranici v jiné výši. Landa (2014) uvádí, že ona hranice ocenění je stanovena účetní jednotkou při dodržení povinností vyplývajících ze zákona, zejména musí účetní jednotka dodržet princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení. Dlouhodobý nehmotný majetek je účtován do účtové třídy 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*.

Druhy dlouhodobého nehmotného majetku

Vymezení jednotlivých druhů dlouhodobého nehmotného majetku je obsaženo ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., 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 (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.). Konkrétně se jedná o § 6 – Dlouhodobý nehmotný majetek:

- **zřizovací výdaje** – jedná se o veškeré výdaje související se založením účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Jsou zde zahrnovány zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné. Doba odpisování zřizovacích výdajů nepřesahuje dobu pěti let. Mezi zřizovací výdaje nejsou řazeny výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku a zásob, reprezentací či výdaje spojené s přeměnou společnosti či družstva,
- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software** - jedná se o takové výsledky a software, které byly buďto vytvořeny vlastní činností s úmyslem obchodování s nimi nebo byly získány od jiných osob,

- **ocenitelná práva** - jedná se o předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti či práva dle zvláštních právních předpisů např. patenty, licence, ochranné známky. Tato práva mohou být vytvořena interně se záměrem s nimi obchodovat či získána od jiných osob,
- **goodwill** - lze jej charakterizovat jako kladný či záporný rozdíl mezi oceněním podniku, či jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, získaného koupí, vkladem či oceněním majetku a závazků v rámci přeměn podniku a souborem jeho jednotlivě přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill či záporný goodwill je odpisován rovnoměrně po dobu šedesáti měsíců, a to od doby nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne jeho přeměny do nákladů/výnosů. Dojde-li ke změně kupní ceny podniku nebo jeho části, je o tuto změnu upravena hodnota goodwillu či záporného goodwillu, a to bez vlivu na dobu odpisování,
- **jiný dlouhodobý nehmotný majetek**:
 - **povolenky na emise** - na tyto povolenky je nahlíženo jako na dlouhodobý nehmotný majetek, a to bez ohledu na výši jejich ocenění. Patří sem zejména povolenky na emise skleníkových plynů a povolenky na emise způsobené letectvím, dále jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a v neposlední řadě jednotky přiděleného množství,
 - **preferenční limity** - jedná se o individuální referenční limity množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv, a to bez ohledu na výši ocenění.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 také vymezuje, co naopak **není považováno za dlouhodobý nehmotný majetek**, jedná se zejména o znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí atd.

3.4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dle Landy (2014) lze dlouhodobý hmotný majetek charakterizovat jako majetek hmotné podstaty s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Obdobně jako u nehmotného majetku musí hmotný majetek dosáhnout určité výše ocenění stanovené účetní jednotkou proto, aby byl zařazen do skupiny dlouhodobého hmotného majetku. Při určování rozhodné výše ocenění musí účetní jednotka respektovat povinnosti vyplývající ze zákona. Dle Strouhala a kol. (2014) i v případě hmotného majetku určuje zákon o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. hranici uznatelnosti, a to ve výši 40 000 Kč. Ovšem i zde je ponecháno zcela na účetní jednotce, zda se rozhodne dodržovat tuto hranici nebo zda si stanoví svou vlastní. Dlouhodobý hmotný majetek je dále dělen na majetek, který je účetní jednotkou odpisován a na majetek, který odpisován není. Dlouhodobý majetek je dle Českých účetních standardů (dále jen ČÚS) účtován do účtové skupiny 02 – *odpisovaný* a do účtové skupiny 03 – *neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek*.

Druhy dlouhodobého hmotného majetku

Obdobně jako dlouhodobý nehmotný majetek je vyhláškou č. 500/2002 Sb. vymezen také dlouhodobý hmotný majetek. Do oblasti dlouhodobého hmotného majetku jsou tedy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 7 řazeny:

- **pozemky** – jsou zde obsaženy pozemky bez ohledu na výši jejich ocenění,
- **stavby** – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti jsou zde zahrnovány budovy, důlní a vodní díla a další stavební díla dle zvláštních předpisů, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, komunikace, inženýrské sítě, byty a nebytové prostory,
- **samostatné movité věci a soubory movitých věcí** – jsou zde zahrnuty předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění. S ohledem na výši ocenění jsou zde řazeny samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením a dobou použitelnosti delší než jeden rok,
- **pěstitelské celky trvalých porostů** - do této skupiny jsou řazeny ovocné stromy či keře, které jsou vysazené na souvislém pozemku o rozloze nad 0,25 ha v hustotě 90 stromků či 1 000 keřů na 1 ha. Dále jsou zde řazeny trvalé porosty vinic a chmelnic, a to bez nosných konstrukcí,
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** – jsou zde zahrnuty dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok, a to od výše ocenění stanovené účetní jednotkou,
- bez ohledu na výši ocenění jsou za **jiny dlouhodobý hmotný majetek** považována:
 - **ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části** koupené či získané vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997, a to v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
 - **umělecká díla**, která nepředstavují součást stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci dle zvláštních právních předpisů.

3.4.3 Technické zhodnocení

Za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je považováno dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., (dále jen zákona o účetnictví) také technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování má právo nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému majetku, o kterém není účtováno jako o majetku. Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47 vymezuje technické zhodnocení jako zásahy do majetku, který je uveden do užívání, díky kterým dochází ke změně účelu či technických parametrů majetku. Dále se může jednat o rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku, a to včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav. O technické zhodnocení se bude jednat v případě, že vynaložené náklady budou ve stejné výši, jako je účetní ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku. Jsou-li předmětem hodnocení stavby, jsou za technické zhodnocení považovány náklady, které dosáhnou ve srovnání s pořizovací cenou či reprodukční pořizovací cenou významné hodnoty. Náklady vynaložené na technické zhodnocení jsou charakterizovány jako celkové

náklady na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku během účetního období.

3.4.4 Pořízení dlouhodobého majetku

Dle ČÚS č. 013 lze dlouhodobý majetek pořídit koupí, vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatně (např. darem), vkladem převodem dle zvláštních právních předpisů či převodem z osobního užívání. Od způsobu pořízení dlouhodobého majetku je dále odvíjen způsob jeho ocenění.

Účetní zachycení

Pořízení dlouhodobého majetku je dle ČÚS č. 013 účtováno na vrub daného účtu účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízovaný finanční majetek* či na vrub majetkových účtových skupin 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* či 03 – *Dlouhodobý majetek neodpisovaný*. Nevznikají-li s pořízením majetku dodatečné náklady pořízení, je majetek účtován souvztažně ve prospěch účtů účtových skupin, a to dle způsobu pořízení:

- **08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku** – u majetku získaného bezúplatným převodem v rámci finančního leasingu,
- **21 – Peníze** – je-li majetek získán koupí či nabytím práva k výsledkům duševní činnosti,
- **32 – Závazky (krátkodobé) či 47 – Dlouhodobé závazky** – je-li majetek pořízen koupí, v případě poplatků a nákladů a jiných nákladů vztahujících se k bezhotovostnímu převodu,
- **35 – Pohledávky za společníky** – jedná-li se o vklad za upsaný základní kapitál,
- **37 – Jiné pohledávky a závazky** – v případě, kdy je uplatněno právo nákupní opce,
- **41 – Základní kapitál a kapitálové fondy** – jde-li o majetek získaný státním podnikem delimitací a jde-li o bezúplatný převod,
- **49 – Individuální podnikatel** – je-li majetek převeden do podnikání z osobního užívání,
- **62 – Aktivace** – u majetku vytvořeného vlastní činností.

Pořízený majetek je nezbytné následně uvést do užívání. Pokud nebyl majetek účtován přímo na majetkový účet účtové skupiny 01, 02 či 03, je uveden do užívání účetní operací, která je provedena na vrub daného účtu účtových skupin 01, 02 či 03 se souvztažným zápisem ve prospěch daného účtu účtového skupiny 04.

Oceňování dlouhodobého majetku

Ocenění dlouhodobého majetku pořízeného koupí

Dlouhodobý majetek pořízený koupí je dle zákona o účetnictví § 25 oceněn ve výši pořizovací ceny. Pořizovací cena představuje cenu pořízení zvýšenou o náklady související s pořízením, které jsou vymezeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 47. Mezi náklady související s pořízením dlouhodobého majetku jsou řazeny např.

úroky z úvěru, licence, patenty a jiná práva, vyřazení současných staveb v důsledku výstavby nové, zkoušky majetku před jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání, zabezpečovací práce aj. Naopak mezi náklady nezahrnované do pořizovací ceny majetku jsou řazeny např. náklady na opravy, údržbu, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady spojené se zaškolením pracovníků aj.

Ocenění dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností

Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností je dle zákona o účetnictví § 25 oceněn vlastními náklady, které představují veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu dlouhodobého majetku a nepřímé náklady vztahující se k této výrobě. V případě, že nelze stanovit výši vlastních nákladů, je pro ocenění dlouhodobého majetku použita reprodukční pořizovací ceny, kterou lze charakterizovat jako cenu, za kterou lze majetek pořídit v době, kdy je o něm účtováno.

Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným nabytím

Dlouhodobý majetek získaný bezúplatným nabytím je dle zákona o účetnictví §25 oceněn reprodukční pořizovací cenou.

Pořízení dlouhodobého majetku vkladem

U dlouhodobého majetku, který účetní jednotka nabyla vkladem, se postupuje obdobně jako u majetku, který získala bezúplatným nabytím. Dlouhodobý majetek je tedy oceněn reprodukční pořizovací cenou.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 47 je ocenění dlouhodobého majetku **zvyšováno o technické zhodnocení**, k jehož účtování a odpisování má daná účetní jednotka právo.

Poskytnuté dotace

Hinke a Bárová (2010) primárně dělí dotace na:

- **dotace určené na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení** – o tuto dotaci je snížena pořizovací cena majetku a dle ČÚS č. 013 je účtována na vrub účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací* a souvztažně ve prospěch účtu účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. Snížením pořizovací ceny majetku dochází i ke snížení odpisové základny majetku. Dojde-li k vrácení dotace, je hodnota majetku navýšena na původní úroveň,
- **dotace určená k úhradě finančních nákladů** – a to úroků, které nejsou zahrnuty do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení. Dotace je dle ČÚS č. 013 účtována v souladu s věcnou a časovou souvislostí do finančních výnosů souvztažně se zaúčtováním do účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací*,
- **dotace určená k úhradě provozních nákladů** – k účetnímu zachycení této dotace dochází ve věcné a časové souvislosti s vyúčtovanými provozními náklady. Dotace je účtována ve prospěch výnosového účtu č. 648 – *Ostatní provozní výnosy* souvztažně s účtem skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací*.

Příjem dotace je dle ČÚS č. 017 účtován ve prospěch účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací* a souvztažně na vrub účtu účtové skupiny 22 – *Účty*

v *bankách*. **Použití dotace** je účtováno na vrub účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a souvztažně ve prospěch ostatních provozních a finančních výnosů, a to při dodržení věcné a časové souvislosti s účetním zachycením nákladů na daný účel.

3.4.5 Odpisy

Uvedení do stavu způsobilého k užívání

Před zahájením odpisování dlouhodobého majetku je nezbytné jej nejprve uvést do stavu způsobilého k užívání. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 6 se pořizovaný majetek stává dlouhodobým nehmotným majetkem uvedením do stavu způsobilého k užívání. Způsobilým k užívání se majetek stává dokončením a splněním stanovených funkcí a povinností vyplývajících z právních předpisů pro jeho užívání. Pořizované věci jsou dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 7 dlouhodobým hmotným majetkem v momentě jejich uvedení do stavu způsobilého k užívání. Dokončením věci a splněním technických funkcí a povinností vyplývajících ze zvláštních právních předpisů pro užívání je věc uvedena do stavu způsobilého k užívání. Obdobných postupů je využito i v případě technického zhodnocení.

Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Landa (2014) uvádí faktory, které jsou podstatou existence odpisů nehmotného a hmotného majetku:

- nehmotný a hmotný majetek je užíváním postupně opotřebováván, a to jak fyzicky tak i morálně. Toto opotřebení je nezbytné z ekonomického i účetního hlediska jistým způsobem zachytit a přenést do nákladů podniku,
- v momentě pořízení dlouhodobého majetku nelze jeho cenu zahrnout do nákladů, z toho důvodů musí existovat způsob, jak cenu majetku do nákladů podniku zahrnout.

Za nástroj realizace obou výše uvedených faktorů byly zvoleny právě odpisy, díky kterým lze cenu dlouhodobého majetku postupně přenášet do nákladů podniku. Odpisování se nevztahuje na některé kategorie hmotného majetku. Jedná se zejména o pozemky, u kterých nedochází k opotřebení. Výčet výjimek z odpisování je uveden ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 56.

Odpisovaný majetek je odpisován z ceny, ve které byl oceněn, postupně v průběhu jeho užívání. Průběh užívání lze vyjádřit i jiným způsobem než ve vazbě na čas, lze využít např. vazbu na výkon. Účetní jednotka je také oprávněna využívat tzv. komponentní odpisování. Dle zákona o účetnictví § 28 jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, na jehož základě dochází k odpisování majetku v průběhu jeho užívání. Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 upřesňuje, že odpisový plán je nezbytné aktualizovat dle průběhu užívání a dle změn v průběhu užívání účetní jednotkou. Dojde-li ke změnám podmínek a je nutné provést úpravu odpisového plánu, jsou změny metod či způsobu odpisování dle Šebestíkové a kol. (2013) vysvětleny v příloze k účetní závěrce. Při změnách odpisového plánu je nutné respektovat že:

- změny lze provádět na začátku účetního období,

- účetní odpisy není dovoleno přerušit, a to i v situaci, kdy majetek není využíván, jelikož zastarává morálně a tudíž snižuje hodnotu majetku.

Majetek je odpisován během celé doby jeho ekonomické životnosti, a to do výše jeho ocenění. Ekonomickou životností je myšlena doba, během které je majetek schopen podniku generovat jistý užitek.

Dále vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 umožňuje účetní jednotce při odpisování zohlednit **předpokládanou zbytkovou hodnotu**, která představuje odůvodněnou kladnou předpokládanou částku, kterou by účetní jednotka obdržela v okamžiku vyřazení např. prodejem, po odečtení odhadovaných nákladů vynaložených v souvislosti s vyřazením.

Způsoby výpočtu odpisů

V oblasti účetnictví obecně dochází k rozeznávání dvou základních druhů odpisů, jedná se o odpisy účetní a o odpisy daňové. Odlišnost těchto odpisů je dána zejména tím, že účetní odpisy mají odrážet skutečné opotřebení majetku v konkrétním podniku. Oproti tomu u daňových odpisů je v zákoně o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. přesně stanovena doba odpisování (Landa, 2014, s. 87). Při účtování odpisů zachycuje do nákladů účetní jednotka pouze odpisy účetní, nikoliv daňové. Daňové odpisy slouží pouze k zjištění daňově uznatelné výše odpisů (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014, s. 86).

Účetní jednotka postupuje při stanovování odpisů v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., § 56. Mezi používané metody odpisování řadí Strouhal a kol. (2014) následující metody:

- **rovnoměrný způsob odpisování** – odpis je vypočten jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku,
- **zrychlený způsob odpisování**, kdy lze uplatnit jednu ze dvou technik, jejichž bližší charakteristika je uvedena v podkapitole 3. 2. 1. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení:
 - DDB (Double-Declining-Balance Method),
 - SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method),
- **odpisování založené na výkonu** – odpis je vyjádřen jako poměr vstupní ceny a celkové kapacity majetku,
- **komponentní způsob odpisování** – od roku 2010 je účetním jednotkám umožněno odpisovat dlouhodobý majetek v závislosti na významu jeho komponent. Komponentní odpisování je blíže popsáno v § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vypočtené odpisy jsou dle ČÚS č. 013 zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

Účtování odpisů

Dle ČÚS č. 013 jsou odpisy účtovány do nákladů, a to na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.

3.4.6 Inventarizace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Dle zákona o účetnictví § 29 je účetní jednotka povinna k rozvahovému dni prostřednictvím inventarizace zjistit zda skutečný stav veškerého majetku odpovídá stavu účetnímu. Kontrola majetku probíhá jak fyzickou tak dokladovou inventurou. Fyzická inventura je prováděna u majetku, u kterého lze existenci prokázat vizuálně a dokladová inventura je prováděna u majetku, u kterého vizuální prokázání existence není možné. Může docházet ke dvěma inventarizačním rozdílům, tedy k rozdílům mezi skutečnou a účetní hodnotou:

- skutečný stav je nižší než stav účetní a tento rozdíl je označován jako **manko** či **schodek** v případě peněžních hotovostí a cenin,
- skutečný stav je vyšší než stav účetní a tento rozdíl je označován jako **přebytek**.

Vzniklé inventarizační rozdíly účetní jednotka zachytí do období, za které je inventarizace prováděna.

Inventarizační rozdíly jsou dle ČÚS č. 007 účtovány na vrub daného účtu jiných provozních nákladů či ve prospěch daného účtu jiných provozních výnosů v závislosti na tom, o jaký inventarizační rozdíl se jedná. Tento postup není využit v případě vzniku inventarizačního rozdílu u dlouhodobého majetku odpisovaného a u dlouhodobého majetku neodpisovaného. **Inventarizační rozdíly dlouhodobého majetku odpisovaného jsou vypořádány následujícím způsobem:**

- v případě vzniku **manka**, je zůstatková cena majetku zaúčtována na vrub daného účtu účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady* a souvztažně ve prospěch daného účtu účtové skupiny 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* či 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*,
- v případě vzniku **přebytku**, je inventarizační rozdíl účtován na vrub daného účtu účtové skupiny 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* či 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek* a souvztažně ve prospěch daného účtu účtových skupin 07/08.

Jedná-li se o **dlouhodobý majetek neodpisovaný**, jsou případné inventarizační rozdíly vypořádány následujícím způsobem:

- v případě vzniku **manka**, je vyřazovaný majetek účtován na vrub daného účtu účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady* a souvztažně ve prospěch daného účtu účtové skupiny 03 – *Dlouhodobý majetek neodpisovaný*,
- v případě vzniku **přebytku**, je tento rozdíl účtován na vrub daného účtu účtové skupiny 03 – *Dlouhodobý majetek neodpisovaný* a souvztažně ve prospěch daného účtu účtové skupiny 41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy*.

Opravné položky

Dle zákona o účetnictví § 26 dochází prostřednictvím opravných položek k vyjádření dočasného snížení hodnoty majetku. Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 55 doplňuje, že opravné položky jsou tvořeny k účtům majetku v momentě, kdy dojde k poklesu jejich hodnoty v účetnictví, a tento pokles je prokázán pomocí inventarizace majetku. Dle ČÚS č. 005 je tvorba opravných položek prováděna na vrub ná-

kladů, potvrdí-li inventarizace pokles skutečné hodnoty majetku oproti hodnotě účetní. Dojde-li k trvalému snížení hodnoty majetku, je snížení vyúčtováno na vrub nákladů.

Postup účtování

Dojde-li k přechodnému snížení ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, je dle ČÚS č. 005 toto snížení účtováno na vrub účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a oprané položky v provozní oblasti* a ve prospěch účtu účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku*.

K tvorbě opravných položek k odpisovanému dlouhodobému majetku dochází v případě, kdy je jeho užitná hodnota vymezená v rámci inventarizace výrazně nižší, než je jeho ocenění zachycené v účetnictví po odečtení oprávek.

3.4.7 Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

K vyřazení dlouhodobého majetku může dle ČÚS č. 013 dojít několika způsoby:

- prodejem,
- bezúplatným převodem (darováním),
- fyzickou likvidací,
- vkladem do jiné obchodní korporace,
- převodem dle právních předpisů,
- z důvodu manka či jiného způsobu pozbytí,
- převodem do osobního užívání.

V účetnictví je vyřazení dlouhodobého majetku zachyceno vždy jako úbytek na příslušném evidenčním a oprávkovém účtu.

Vyřazení zcela odepsaného majetku

Je-li majetek zcela odepsán, je ponecháno zcela na účetní jednotce, zda si majetek nadále ponechá a bude jej využívat nebo zda jej fyzicky vyřadí. Rozhodne-li se účetní jednotka majetek dále využívat, nelze již tento majetek účetně odpisovat. Účetní jednotka tedy v rozvaze vykazuje pořizovací cenu na daném majetkovém účtu a stejnou částku vykazuje i na daném účtu oprávek. Zůstatková cena takového majetku je rovna nule. Dojde-li k fyzickému vyřazení majetku je základem pro účetní vyřazení protokol o vyřazení majetku (Landa, 2014, s. 91). Vyřazení dlouhodobého majetku je dle ČÚS č. 013 účtováno na vrub majetkového účtu účtové skupiny 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek* a 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek* a souvztačně ve prospěch oprávkového účtu účtové skupiny 07 - *Oprávkový účet k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 - *Oprávkový účet k dlouhodobému hmotnému majetku*.

Vyřazení majetku, který není zcela odepsán

Dochází-li k vyřazení majetku, jež není zcela odepsán, je nezbytné před vyřazením tohoto majetku provést dodatečný odpis, pomocí kterého dojde k dorovnání celkové částky vedené na oprávkovém účtu s pořizovací hodnotou majetku (Landa, 2014, s. 91). Dle Skálové a kol. (2013) je způsob zaúčtování dodatečného odpisu

závislý na způsobu vyřazení majetku. ČÚS č. 013 uvádí následující způsoby zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku:

- **54 – Jiné provozní náklady** – je-li majetek vyřazen z důvodu prodeje, bezúplatného převodu či v případě manka nebo škody,
- **55 – Odpisy, rezervy**, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti – je-li majetek vyřazen z důvodu likvidace,
- **36 – Závazky ke společníkům** – je-li majetek vložen do jiné obchodní korporace,
- **41 – Základní kapitál a kapitálové fondy** – v případě delimitace či restituce majetku státního podniku,
- **49 – Individuální podnikatel** – je-li majetek převeden do osobního užívání.

Zůstatková cena dlouhodobého majetku je účtována na vrub příslušného nákladového účtu a souvztažně ve prospěch příslušného účtu oprávek skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.

Vyřazení neodpisovaného majetku

ČÚS č. 013 vymezují účetní zachycení vyřazovaného dlouhodobého neodpisovaného majetku obdobně jako v případě odpisovaného dlouhodobého majetku. Zůstatková cena je tedy zaúčtována na vrub shodných účtů jako u dlouhodobého odpisovaného majetku, ovšem ve prospěch daného účtu účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*.

3.4.8 Leasing dlouhodobého majetku

Šteker a Otrusínová (2013) charakterizují leasing jako nástroj, prostřednictvím kterého je nájemci dovoleno za úplatu využívat po dobu nezbytně nutnou věcí, práva nebo jiné majetkové hodnoty, jež jsou ve vlastnictví pronajímatele (leasingové společnosti). Z právního hlediska lze leasing charakterizovat jako třístranný vztah, ve kterém vystupuje pronajímatel, který na přání nájemce od dodavatele nakupuje majetek (předmět leasingu) a následně jej za úplatu propůjčuje nájemci. Majitelem předmětu leasingu je tedy během doby trvání leasingu pronajímatel, který jej vykazuje ve své rozvaze a může jej odpisovat. Následné splátky představují pro leasingovou společnost výnos. Leasing lze rozdělit následujícím způsobem:

- leasing finanční,
- leasing provozní (operativní)
- leasing zpětný.

Dle Šebestíkové a kol. (2013) je nejdůležitější leasingová smlouva, na základě které vzniká právní vztah mezi nájemcem a pronajímatelem. Obzvláště jedná-li se o finanční leasing, je nezbytné ji odlišit od klasické nájemní smlouvy, jelikož v případě leasingové smlouvy není hrazeno pouze nájemné za užívání majetku. Jedná-li se o leasingovou smlouvu, hradí nájemce vedle pořizovací ceny majetku také náklady na finanční služby leasingové společnosti, pojištění a také cenu majetku, má-li zájem majetek na konci doby leasingu odkoupit. Všechny tyto položky představují leasingovou cenu, která je uvedena v leasingové smlouvě. Nezbytnou součástí je

také splátkový kalendář. S ohledem na účetnictví je vedle data uzavření leasingové smlouvy významné také datum předání předmětu leasingu. Datem předání leasingu bývá den, ke kterému je majetek způsobilý k užívání. Ovšem ani tato podmínka nemusí platit např., je-li potřeba majetek na místě užití zkompletovat a smontovat. Z toho důvodu je pro určení dne převzetí významný předávací protokol podepsaný oběma stranami.

Finanční leasing

Finanční leasing charakterizuje zákon o účetnictví § 28 jako poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn či povinen během doby užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k předmětnému majetku. Česká právní úprava účetnictví nevěnuje oblasti leasingu samostatnou pozornost, ta je věnována pouze v rámci daňové legislativy. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu vymezuje pojem finanční leasing podobným způsobem jako právní úprava účetnictví. Dle Markové (2014) zákon o dani z příjmu č. 586/1992 Sb., § 21d chápe finančním leasingem přenechání věci vlastníkem k užívání uživateli, a to za úplatu. Při vzniku smlouvy musí být zároveň sjednán následný odkup věci a převod vlastnických práv po uplynutí doby leasingu. Šebestíková a kol. (2013) uvádí, že jsou na nájemce pronajímatelem převedena veškerá rizika a užitky plynoucí z vlastnictví majetku. Vlastnické právo po uplynutí leasingu přechází na nájemce. Dle zákona o účetnictví § 28 o předmětném majetku účtuje a odpisuje účetní jednotka, která má vlastnické či jiné právo k tomuto majetku. Touto účetní jednotkou je v případě finančního leasingu leasingová společnost. Nájemce předmět leasingu vede pouze v podrozvahové evidenci.

Hinke a Bárková (2010) uvádí, že na počátku finančního leasingu má pronajímatel právo po nájemci požadovat dva druhy větších plateb, označovaných jako „akontace“, jedná se o:

- **první mimořádnou splátku:**
 - výše splátky poukazuje na bonitu klienta,
 - nezbytné je její časové rozlišení (u nájemce jako náklad příštích období, u pronajímatele jako výnos příštích období) a v průběhu doby trvání leasingu je v odpovídající části rozpuštěna do nákladů/výnosů,
- **zálohu na splátku nájemného:**
 - je určena ke spolufinancování předmětného majetku, který je specifický či nevyužitelný jinou osobou,
 - záloha není časově rozlišena, ale je započtena s výší závazku.

Během doby trvání leasingu platí nájemce splátky. Splátky mohou být v pravidelné či nepravidelné výši. Jsou-li splátky v nepravidelné výši, je nezbytné je také časově rozlišit. Na konci doby leasingu dochází k převodu majetku na nájemce, kdy nájemce hradí buďto:

- **nulovou zůstatkovou cenu** – majetek je nájemcem oceněn reprodukční pořizovací cenou a o majetku účtuje jako o dlouhodobém nebo drobném majetku,

- **nenulovou cenu** - majetek je nájemce oceněn ve výši prodejní ceny a účtuje o něm jako o dlouhodobém či drobném majetku.

Účetní zachycení na straně nájemce

Po celou dobu trvání leasingu vede nájemce majetek v podrozvahové evidenci. Nájemce účtuje v průběhu leasingu zejména o měsíčních leasingových splátkách, které pro něj představují závazek vůči pronajímateli. Tyto splátky jsou účtovány na vrub nákladového účtu 518 – *Ostatní služby* a souvztažně ve prospěch účtu 479 – *Jiné dlouhodobé závazky* nebo ve prospěch účtu 325 – *Ostatní závazky*. Dále je nezbytné časově rozlišit první mimořádnou splátku. Tato splátka je nájemcem účtována na vrub účtu časového rozlišení 381 – *Náklady příštích období* souvztažně ve prospěch účtu 221 – *Bankovní účty* nebo závazkového účtu 479 či 325. Na konci roku dochází k poměrnému rozpuštění časového rozlišení, a to účetní operací na vrub účtu 518 a souvztažně ve prospěch účtu 381. Dochází-li na konci doby trvání leasingu k odkupu majetku za nulovou cenu, je tento odkup účetně zachycen na vrub účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* a souvztažně ve prospěch závazkového účtu 479 (325). Následně dochází k převedení majetku do užívání, a to účetní operací na vrub majetkového účtu 022 – *Dlouhodobý hmotný majetek* a souvztažně ve prospěch účtu 042. Je-li majetek převeden do majetku nájemce za nulovou zůstatkovou cenu, je tento majetek zaúčtován na vrub majetkového účtu 022 souvztažně ve prospěch účtu 082 – *Oprávký k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí*. Majetek je zachycen v reprodukční pořizovací ceně a není dále odpisován (Strouhla, Židlická, Cardová, 2014, s. 103).

Účetní zachycení na straně pronajímatele

Během doby trvání leasingu účtuje o předmětném majetku pronajímatel. Pronajímatel stejně jako nájemce zachycuje ve svém účetnictví měsíční leasingové splátky, které pro něj představují pohledávku za nájemcem. Tyto splátky jsou účtovány ve prospěch výnosového účtu 602 – *Tržby z prodeje a služeb* a souvztažně na vrub účtu pohledávek 311 – *Odběratelé*. První mimořádná splátka musí být i na straně pronajímatele časově rozlišena. K časovému rozlišení této splátky dochází účetní operací na vrub účtu 221 – *Bankovní účty* nebo účtu 311 a souvztažně ve prospěch účtu časového rozlišení 384 – *Výnosy příštích období*. Na konci roku i pronajímatel v daném poměru rozpouští účet časového rozlišení účetní operací, a to na vrub účtu 384 a souvztažně ve prospěch účtu 602. Pronajímatel předmětný majetek také odpisuje, odpisy daného majetku jsou počítány a účtovány klasickým způsobem. Účetní zachycení je tedy na vrub nákladového účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a souvztažně ve prospěch oprávkového účtu účtové skupiny 08. Dochází-li na konci doby trvání leasingu k převodu majetku nájemci, zaúčtuje pronajímatel nejprve dodatečný odpis zůstatkové ceny majetku, a to na vrub nákladového účtu 541 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a souvztažně ve prospěch oprávkového účtu účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Následně pronajímatel tento majetek vyřadí ze své evidence, a to účetní operací na vrub oprávkového účtu účtové skupiny 08 a souvztažně ve prospěch majetkového účtu účtové skupiny 02 – *Dlouhodobý majetek odpisovaný*. Nakonec pronajímatel zaúčtuje prodej majetku, a

to na vrub účtu 311 – *Odběratelé* a souvztažně ve prospěch účtu 641 – *Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* (Strouhal, Židlická, Cardová, 2014, s. 103).

Stejně jako tomu bylo v případě charakteristiky leasingu z pohledu IFRS se ani v této části bakalářské práce nebudu blíže zabývat operativním a zpětným leasingem.

3.5 Komparace IFRS a české právní úpravy

V následující kapitole bude provedeno srovnání IFRS a české právní úpravy v oblasti dlouhodobého majetku. Zaměřím se tedy na porovnání výše uváděných standardů s českou právní úpravou této oblasti.

3.5.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Pohled IFRS na oceňování, zachycování a následné vykazování pozemků, budov a zařízení je významně odlišný od české právní úpravy. IAS 16 je zaměřen výhradně na pozemky, budovy a zařízení, a to takové, které byly pořízeny s úmyslem jejich využití v běžné činnosti. Majetek, který byl pořízen s úmyslem zhodnocení investovaných prostředků je vykázán v rámci *IAS 40 – Investice do nemovitostí* a majetek, který je držen s úmyslem jeho prodeje, je vykázán v rámci *IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. Oproti IFRS se česká právní úprava v oblasti dlouhodobého majetku zaměřuje komplexně na celou oblast majetku hmotného i nehmotného. Nedochozí tedy k samostatnému řešení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ani k samostatné úpravě investic do nemovitostí či aktiv, které má účetní jednotka v úmyslu prodat. IFRS při zachycování majetku zohledňuje účel, za kterým byl majetek pořízen, v rámci české právní úpravy není pro zachycení majetku účel pořízení rozhodujícím faktorem.

Česká právní úprava dovoluje zařazení majetku do položky dlouhodobých aktiv, splňuje-li aktivum požadavky na dobu použitelnosti delší než jeden rok a finanční limit stanovený účetní jednotkou. Proto, aby mohlo být aktivum v rámci IFRS zařazeno do položky dlouhodobých aktiv, musí bezpodmínečně naplnit definici dlouhodobého aktiva (Hinke, 2013, s. 118).

Další rozdíl nalezneme při vykazování významných náhradních dílů. IAS 16 umožňuje zahrnutí významných náhradních dílů do položek pozemků, budov a zařízení, v případě, že lze předpokládat použitelnost delší než jedno účetní období. Česká právní úprava takovéto zachycení neumožňuje, veškeré náhradní díly jsou vedeny jako zásoby.

Oceňování v okamžiku pořízení je v obou systémech obdobné. Rozdíl můžeme spatřovat ve vymezení jednotlivých položek zahrnovaných do pořizovací ceny. Česká právní úprava uvádí oproti IFRS detailnější přehled těchto položek. V souvislosti s *IAS 23 – Výpůjční náklady* jsou účetní jednotky povinny aktivovat výpůjční náklady do pořizovací ceny aktiva. Situace v české právní úpravě je v tomto ohledu odlišná, je ponecháno na účetní jednotce, zda se rozhodne úroky

z úvěru zahrnout do pořizovací ceny aktiva či zda je vykáže jako náklad daného období.

Rozdílný přístup systémů je dle Bohušové (2008) patrný také při vykazování následných výdajů vynakládaných v souvislosti s dlouhodobým majetkem. IFRS dovoluje vykázat jako položku dlouhodobých aktiv i následné výdaje, které splňují kritéria dlouhodobých aktiv. Jako příklad lze uvést nahrazení podstatných částí aktiva (jedná se o komponentní přístup) nebo významné kontroly a revize aktiva. Současně dochází k odúčtování zbytkové hodnoty předchozí komponenty. Náklady vynaložené na opravy či udržování vykazuje účetní jednotka jako náklady období. Dle české právní úpravy lze následné výdaje rozdělit do dvou oblastí, a to na výdaje na opravy a udržování, jež jsou účtovány jako náklady období a technické zhodnocení, které zvyšuje cenu dlouhodobého majetku. Dochází-li k zásadním revizím, umožňuje česká právní úprava náklady s ní spojené časově rozlišit.

Ocenění k rozvahovému dni je další oblast, ve které se tyto systémy rozcházejí. IFRS umožňuje účetní jednotce k rozvahovému dni přecenit aktiva na reálnou hodnotu nebo je ponechat v pořizovací ceně, která je snižována o opravy či možné ztráty ze snížení hodnoty dle *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*. Česká právní úprava dovoluje účetním jednotkám zachycovat pouze snížení hodnoty aktiv pod jejich účetní hodnotu, a to prostřednictvím opravných položek, nelze využívat model přecenění na reálnou hodnotu. Není dovoleno dlouhodobý majetek přeceňovat směrem nahoru, tak jako tomu je v rámci IFRS.

Oblast odpisování byla dlouhou dobu také výrazně odlišná, zejména díky tzv. komponentnímu odpisování a uvažování zbytkové hodnoty. Díky změnám v české právní úpravě nejsou již mezi českou právní úpravou a IFRS v těchto oblastech natolik zásadní rozdíly. V souvislosti s novelizacemi vyhlášky č. 500/2002 Sb. mohou i české účetní jednotky využívat při odpisování metodu komponentního odpisování a při výpočtu odpisů uvažovat se zbytkovou hodnotou. V rámci IFRS tedy dochází k odpisování majetku od chvíle, kdy je majetek připraven k používání a existují podmínky pro jeho použití. Majetek je odpisován do výše jeho zbytkové hodnoty. Je-li aktivum klasifikováno jako držené k prodeji či dojde k jeho odúčtování, ukončí účetní jednotka jeho odpisování, a to k datu, který nastane dříve. K přerušení odpisování v případě, že není aktivum využíváno v rámci IFRS nedochází. IFRS vyžaduje každoroční přezkoumání zbytkové hodnoty a doby použitelnosti aktiva. Tyto požadavky na přezkoumání se v české právní úpravě nenacházejí. Česká právní úprava tedy dovoluje při odpisování majetku také zohlednit zbytkovou hodnotu. To zda účetní jednotka zbytkovou hodnotu zohlední či nikoliv je ponecháno na jejím uvážení. Dále je českým účetním jednotkám umožněno využití komponentního odpisování. Odpisování majetku začíná v momentě uvedení majetku do užívání. Oba systémy uplatňují odpisy, které by měly odrážet ekonomický přínos aktiva, lze tedy vedle komponentního způsobu odpisování využít také odpisy odrážející faktor času či výkonu.

V neposlední řadě lze mezi těmito systémy najít rozdíl ve způsobu vyřazení majetku. Majetek je v rámci IFRS vyřazen v momentě, kdy jeho užívání negeneruje ekonomické užítky. Částka získaná v souvislosti s vyřazením je zachycena jako zisk

či ztráta daného období. Česká právní úprava řeší vyřazení dlouhodobého majetku zachycením zůstatkové ceny na účet odpovídající příčině jeho vyřazení. Dojde-li při vyřazení majetku ke vzniku výnosů, jsou tyto výnosy vykázány v daném období.

Zveřejňování informací je oblast, která je mezi těmito systémy de facto nesrovnatelná. IFRS vymezuje přesné požadavky na zveřejňování informací, díky čemuž je zajištěna vysoká vypovídací schopnost účetních výkazů. Česká právní úprava nemá v této oblasti nastaveny tak striktní podmínky jako IFRS. Zákon o účetnictví konkrétně v § 22 pouze vymezuje okruh účetních jednotek, které jsou povinny zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu.

3.5.2 IAS 17 – Leasingy

Česká právní úprava účetnictví se samostatně nezabývá leasingy, pouze vymezuje pojem leasing a způsob jeho zachycení. Na rozdíl od IFRS je při zachycení a vykazování preferována forma nad obsahem. Oba systémy rozlišují leasing na finanční a operativní. Česká právní úprava vyžaduje splnění podmínky přenesení odpovědnosti, nebezpečí a rizik souvisejících s předmětem leasingu na nájemce. Dále by na nájemce během doby leasingu či po jeho skončení mělo být převedeno vlastnické právo k předmětu leasingu. Z pohledu IFRS je nejdůležitějším kritériem převod rizik a užitků plynoucích z předmětu leasingu na nájemce. K převodu vlastnického práva může, ale nemusí dojít (Hinke, 2013, s. 120). Zásadní odlišností mezi IFRS a českou právní úpravou je způsob zachycení a vykazování finančního leasingu. Dle IFRS je předmět pronájmu a výše závazku vykazována v rozvaze nájemce, který majetek rovněž odpisuje. Pronajímatel zachycuje pouze pohledávku za nájemcem. V české právní úpravě je situace zcela odlišná. Nájemce po celou dobu trvání leasingu účtuje pouze o leasingových splátkách a závazku a předmětný majetek vede v analytické evidenci. Předmět leasingu je tedy po celou dobu trvání leasingového vztahu vykazován v rozvaze pronajímatele, který jej rovněž odpisuje. Česká právní úprava oproti IFRS nezohledňuje při vykazování předmětu leasingu fakt, že během celé doby pronájmu má nad majetkem kontrolu nájemce. V České republice je upřednostňováno právní vlastnictví majetku před ekonomickým užíváním majetku. To je důvod proč se při vykazování a účtování tyto systémy rozcházejí.

Při účtování a vykazování operativního leasingu nenalezneme mezi IFRS a českou právní úpravou rozdíly. Postup těchto operací je obdobný.

3.5.3 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Česká právní úprava nevymezuje oblast dlouhodobého nehmotného majetku prostřednictvím samostatného standardu tak jako je tomu v rámci IFRS. Dlouhodobý nehmotný majetek je vymezen spolu s dlouhodobým hmotným majetkem českými účetními standardy č. 013. Významný rozdíl mezi těmito systémy nalezneme již u samotného vymezení dlouhodobého nehmotného majetku. Standard IAS 38 striktně vymezuje předpoklady, které by mělo aktivu splňovat pro zařazení mezi dlouhodobá nehmotná aktiva. Česká právní úprava pouze vymezuje seznam aktiv, která jsou považována za nehmotná aktiva.

Bohušová (2008) uvádí nesoulad mezi systémy také u nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. V rámci české právní úpravy nedochází k rozlišení fáze výzkumu a vývoje. K aktivaci výsledků výzkumu a vývoje dochází, jsou-li určeny k opakovanému prodeji či byly získány od jiných osob. Oproti tomu IFRS rozlišuje fázi výzkumu a vývoje. Náklady vynaložené v rámci výzkumu jsou vykázány jako náklady období a náklady vynaložené v souvislosti s vývojem jsou vykázány jako náklady období, a to až do okamžiku, kdy splní definici nehmotného aktiva dle IAS 38. Jako náklady období jsou v rámci IFRS zachycovány též zřizovací výdaje, jelikož nespĺňují definici nehmotných aktiv. Česká právní úprava dovoluje zřizovací výdaje aktivovat do majetku a následně po dobu nejvýše pěti let odpisovat.

V rámci obou systémů dochází k prvotnímu ocenění ve výši pořizovacích nákladů. Česká právní úprava vymezuje pořizovací cenu jako cenu pořízení navýšenou o náklady s pořízením související. Česká právní úprava dovoluje nehmotná aktiva prvotně ocenit také vlastními náklady, bylo-li aktivum vytvořeno vlastní činností či reprodukční pořizovací cenou bylo-li nehmotné aktivum získáno např. jako dar. IFRS ovšem vymezuje pořizovací náklady jako uhrazenou částku peněžních prostředků či ekvivalentů nebo jako reálnou hodnotu platby vynaložené k nabytí či vytvoření aktiva.

IFRS oproti české právní úpravě řeší také možnost odložené platby. Dojde-li k odložení platby za dlouhodobý majetek na dobu delší než je standardní doba splatnosti je nezbytné danou platbu diskontovat. Rozdíl mezi nominální a současnou hodnotou platby je zachycen jako nákladový úrok.

Jsou-li nehmotná aktiva vytvořena vlastní činností, definuje IFRS výčet předpokladů, které musejí být pro vykázání v souladu s IAS 38 splněny. Jsou-li tyto předpoklady splněny je dané aktivum oceněno ve výši přímých nákladů, nelze dle IAS 38 do ocenění aktiva zahrnovat i část nepřímých nákladů. Česká právní úprava umožňuje jako vlastní náklady aktivovat náklady, které byly vynaloženy při tvorbě nehmotného aktiva, které je určeno k následnému prodeji.

Obdobně jako u IAS 16 dovoluje i IAS 38 oceňování zachyceného majetku k rozvahovému dni pomocí modelu historických cen či pomocí modelu přecenění na reálnou hodnotu. Česká právní úprava stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku nedovoluje přecenění na reálnou hodnotu. Umožňuje zachytit snížení hodnoty majetku pouze prostřednictvím opravných položek.

Při určování doby použitelnosti se můžeme v rámci IAS 38 setkat také s aktivy, která mají neomezenou dobu použitelnosti či s aktivy, u kterých nelze dobu použitelnosti stanovit. V české právní úpravě se s touto situací nesetkáme, jelikož pro dlouhodobý nehmotný majetek lze dobu použitelnosti určit vždy a termín dlouhodobý nehmotný majetek s neurčitou dobou použitelnosti není v české právní úpravě znám. Dlouhodobá nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti a dlouhodobá nehmotná aktiva jsou v obou systémech odpisována prostřednictvím stejných principů jako dlouhodobá hmotná aktiva. Aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nejsou dle IAS 38 odpisována, jsou pouze testována v souladu s IAS 36 na snížení hodnoty. Česká právní úprava díky novelizacím vyhlášky č. 500/2002 Sb. umožňuje při odpisování uvažovat také se zbytkovou hodnotou.

Rozdíly ve vyřazování dlouhodobého nehmotného majetku jsou mezi těmito systémy stejné jako u dlouhodobého hmotného majetku. Rovněž nesrovnatelnost účetních systémů v požadavcích na zveřejňování informací je v případě dlouhodobého nehmotného majetku shodná jako u dlouhodobého hmotného majetku.

4 Vlastní práce

Pro vypracování praktické části mé bakalářské práce jsem získala materiály nejmenované společnosti s ručením omezeným. Tato společnost si nepřeje být jmenována, proto ji budu nazývat společnost XY, s. r. o. Jedná se o českou firmu, která se orientuje do oblasti strojírenské výroby. Vedle strojírenské výroby společnost zajišťuje také montáž menších celků, dopravu výrobků, prodej hutního materiálu, povrchové či tepelné úpravy a v neposlední řadě vypracování technické dokumentace do 3D úrovně. Společnost XY, s. r. o. si díky vysoké kvalitě provedené práce vybudovala dobré jméno i v zahraničí, kam exportuje až 70% své výroby.

V praktické části bakalářské práce bude na jednotlivých účetních případech provedeno porovnání IFRS a české právní úpravy v oblasti dlouhodobého majetku. Účetní operace budou zaúčtovány jak dle IFRS tak dle české právní úpravy. Bude znázorněn také dopad rozdílného vykazování majetku na výsledek hospodaření.

Firma XY, s. r. o. vlastní celou řadu dlouhodobých hmotných i nehmotných aktiv, proto jsem pro účely této práce vybrala pouze některé položky, na kterých bude provedeno srovnání IFRS s českou právní úpravou. Jedná se o následující položky dlouhodobých aktiv:

- **jeřáb ruční**, u kterého bude provedeno porovnání v oblasti odpisování,
- **výdajový automat**, u kterého bude provedeno srovnání v oblasti vykazování poskytnutých dotací,
- **software SoliWorks – SolidCam Xpre**, u tohoto nehmotného majetku bude provedeno rovněž porovnání v oblasti odpisování,
- **CNC vertikální obráběcí centrum**, u kterého bude využit komponentní způsob odpisování,
- **finanční leasing** poskytnutý ke koupi automobilu Volvo XC60 5.

4.1 Dlouhodobá hmotná aktiva

V oblasti dlouhodobých hmotných aktiv uplatňuje účetní jednotka převážně pravidla vyplývající ze zákona o dani z příjmu. Mezi dlouhodobá hmotná aktiva je tedy zařazován majetek, jehož pořizovací cena přesahuje částku 40 000 Kč. Majetek nedosahující tohoto ocenění je účtován přímo do spotřeby. Co se týče ocenění, je majetek oceňován ve výši pořizovacích nákladů. Pravidla pro odpisování dlouhodobých hmotných aktiv jsou do jisté míry určeny opět zákonem o dani z příjmu. Tzn., že účetní jednotka volí dobu použitelnosti aktiva dle odpisových skupin uvedených v zákoně o dani z příjmu a následné odpisy jsou počítány s přesností na jednotlivé měsíce.

Příklad č. 1:

Účetní jednotka zařadila v září 2013 do majetku ruční jeřáb s pořizovací cenou 110 000 Kč. Dle zákona o dani z příjmu je tento majetek zařazen do třetí odpisové skupiny s dobou použitelnosti 10 let. Výše odpisu je tedy následující:

Tab. 1 Odpisy ručního jeřábu

Rok	Pořizovací cena	Účetní odpis	Účetní zůstatek	MD	D
2013	110 000	2 750	107 250	551	082
2014	110 000	11 000	96 250	551	082

Účetní odpis pro rok 2013 = $110\,000/10/12 * 3 = 2\,750$ Kč.

Účetní odpis pro rok 2014 = $110\,000/10 = 11\,000$ Kč.

Zachycení majetku dle IFRS:

Pořizovací cena ručního jeřábu je ve výši 110 000 Kč. Zbytková hodnota majetku je stanovena ve výši 2 500 Kč. Výše zbytkové hodnoty je určena na základě předpokladu zlikvidování jeřábu na konci doby jeho životnosti. Odkup železa se pohybuje ve výši 4,24 Kč za kilo, váha ručního jeřábu je 590 kg. Odtud tedy $4,24 * 590 = 2\,501,6$ Kč. Pro přehlednější výpočet je zbytková hodnota zaokrouhlena na 2 500 Kč. Způsob odpisování majetku je zvolen lineární, jelikož účetní jednotka předpokládá, že užitky plynoucí z aktiva budou lineární. Doba životnosti majetku je stanovena na dobu 10 let.

Tab. 2 Odpisy ručního jeřábu dle IFRS

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Zůstatková hodnota	MD	D
2013	110 000	2 688	107 312	náklad	oprávky
2014	110 000	10 750	96 562	náklad	oprávky

Odpis pro rok 2013 = $(110\,000 - 2\,500)/10/12 * 3 = 2\,688$ Kč.

Odpis pro rok 2014 = $(110\,000 - 2\,500)/10 = 10\,750$ Kč.

Porovnání:

Následující tabulka uvádí rozdíl ve výši nákladů, které účetní jednotka vykáže prostřednictvím odpisů.

Tab. 3 Porovnání výše odpisů ručního jeřábu

Rok	IFRS			ČR		
	Odpis	Zůstatková hodnota	Vliv na VH	Odpis	Zůstatková hodnota	Vliv na VH
2013	2 688	107 312	-2 688	2 750	107 250	-2 750
2014	10 750	96 562	-10 750	11 000	96 250	-11 000

Pokud by účetní jednotka postupovala dle IFRS, došlo by k poklesu výše odpisů, tedy ke snížení části hodnoty majetku, kterou přenáší do nákladů. V případě postupu dle IFRS by účetní jednotka dosahovala vyššího účetního výsledku hospodaření, jelikož je do nákladů přenesena nižší částka než v případě stávajícího postupu.

Příklad č. 2:

Účetní jednotka zařadila v listopadu 2004 mezi dlouhodobá hmotná aktiva CNC vertikální obráběcí centrum s pořizovací cenou ve výši 3 100 000 Kč. Dle zákona o dani z příjmu je CNC vertikální obráběcí centrum zařazeno do druhé odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. Výše odpisů je tedy následující:

Tab. 4 Odpisy CNC vertikálního obráběcího centra

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Účetní zůstatek	MD	D
2004	3 100 000	86 284	3 013 716	551	082
2005	3 100 000	517 704	2 496 012	551	082
2006	3 100 000	517 704	1 978 308	551	082
2007	3 100 000	517 704	1 460 604	551	082
2008	3 100 000	517 704	942 900	551	082
2009	3 100 000	517 704	425 196	551	082
2010	3 100 000	425 196	0	551	082
	3 100 000	vyřazení		082	022

Zachycení majetku dle IFRS:

CNC vertikální obráběcí centrum bylo v listopadu 2004 zařazeno do majetku s celkovou pořizovací cenou 3 100 000 Kč. Součástí majetku je tzv. vřeteno, jehož pořizovací cena je ve výši 250 000 Kč a doba použitelnosti výrazně nižší než doba použitelnosti CNC vertikálního obráběcího centra. Z toho důvodu bude majetek rozdělen na dvě komponenty, které budou odpisovány samostatně. Komponenta 1 bude představovat CNC vertikální obráběcí centrum a komponenta 2 vřeteno vč. pohonu. Pořizovací cena komponenty 1 je tedy ve výši 2 850 000 Kč. Doba použitelnosti je na základě konzultace s vedením firmy a zaměstnancem pracujícím s tímto strojem stanovena na 15 let. Pořizovací cena komponenty 2 byla v roce 2004 ve výši 250 000 Kč. Jedná se o poměrně stabilní odvětví, proto není v dalších letech očekáván pokles ani růst ceny vřetene. Doba použitelnosti této komponenty je opět na základě konzultace stanovena na dobu tří let. Odpisová metoda je zvolena lineární. Výše odpisů je tedy následující:

Roční odpis komponenty 1 = $2\,850\,000/15 = 190\,000$ Kč.

Měsíční odpis komponenty 1 = $190\,000/12 = 15\,834$ Kč.

Roční odpis komponenty 2 = $250\,000/3 = 83\,334$ Kč.

Měsíční odpis komponenty 2 = $83\,334/12 = 6\,945$ Kč.

Tab. 5 Komponentní odpisy CNC vertikálního obráběcího centra

Rok	Měsíc	Pořizovací cena		Odpis		Účetní hodnota
		K 1	K 2	K 1	K 2	
2004	prosinec	2 850 000	250 000	15 834	6 945	3 077 221
2005	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	2 803 887
2006	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	2 530 553
2007	leden-listopad	2 850 000	250 000	174 174	76 387	2 279 992
2007	prosinec	2 850 000	250 000	15 834	6 945	2 507 213
2008	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	2 233 879
2009	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	1 960 545
2010	leden-listopad	2 850 000	250 000	174 174	76 387	1 709 984
2010	prosinec	2 850 000	250 000	15 834	6 945	1 937 205
2011	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	1 663 871
2012	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	1 390 537
2013	leden-listopad	2 850 000	250 000	174 174	76 387	1 139 976
2013	prosinec	2 850 000	250 000	15 834	6 945	1 367 197
2014	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	1 093 863
2015	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	820 529
2016	leden-listopad	2 850 000	250 000	174 174	76 387	569 968
2016	prosinec	2 850 000	250 000	15 834	6 945	797 189
2017	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	523 855
2018	leden-prosinec	2 850 000	250 000	190 000	83 334	250 521
2019	leden-listopad	2 850 000	250 000	174 134	76 387	0

Vzhledem k tomu, že k zařazení CNC centra do majetku došlo v listopadu 2004, rozdělila jsem pro lepší přehlednost odpisy v tabulce dle jednotlivých měsíců.

Účetní hodnoty v jednotlivých letech byly vypočteny snížením pořizovací ceny o odpisy. Účetní hodnota v letech, kdy došlo k výměně komponenty, tedy v letech 2007, 2010, 2013 a 2016 je vypočtena jako součet účetní hodnoty předcházejícího roku s novou pořizovací cenou a snížením o odpisy.

Účetní hodnota 2004 = 3 100 000 - 15 834 - 6 945 = 3 077 221 Kč.

Účetní hodnota 2007 = 2 279 992 + 250 000 - 15 834 - 6 945 = 2 507 213 Kč.

Porovnání

Následující tabulka uvádí porovnání výše odpisů CNC vertikálního obráběcího centra stanovených dle IFRS a dle české právní úpravy.

Tab. 6 Porovnání výše odpisů CNC vertikálního obráběcího centra

Rok	IFRS			Vliv na VH	ČR		
	Odpis		Účetní hodnota		Odpis	Účetní hodnota	Vliv na VH
	K 1	K 2					
2004	15 834	6 945	3 077 221	-22 779	86 284	3 013 716	-86 284
2005	190 000	83 334	2 803 887	-273 334	517 704	2 496 012	-517 704
2006	190 000	83 334	2 530 553	-273 334	517 704	1 978 308	-517 704
2007	190 008	83 332	2 507 213	-273 340	517 704	1 460 604	-517 704
2008	190 000	83 334	2 233 879	-273 334	517 704	942 900	-517 704
2009	190 000	83 334	1 960 545	-273 334	517 704	425 196	-517 704
2010	190 008	83 332	1 937 205	-273 340	425 196	0	-425 196
2011	190 000	83 334	1 663 871	-273 334	-	-	
2012	190 000	83 334	1 390 537	-273 334	-	-	
2013	190 008	83 332	1 367 197	-273 340	-	-	
2014	190 000	83 334	1 093 863	-273 334	-	-	
2015	190 000	83 334	820 529	-273 334	-	-	
2016	190 008	83 332	797 189	-273 340	-	-	
2017	190 000	83 334	523 855	-273 334	-	-	
2018	190 000	83 334	250 521	-273 334	-	-	
2019	174 134	76 387	0	-250 521	-	-	

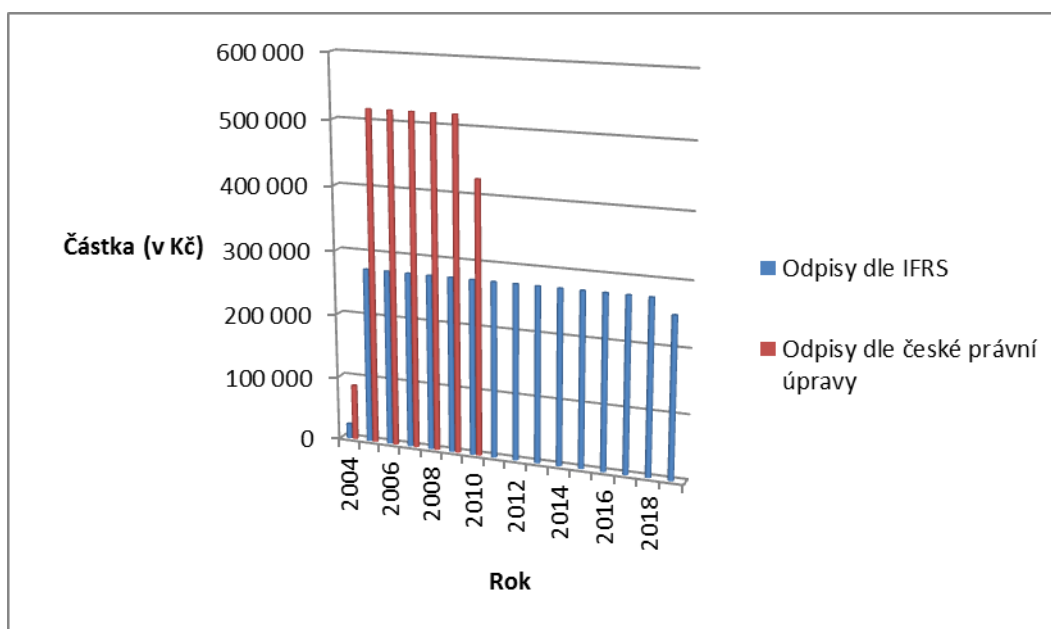
Tab. 7 Účetní zachycení CNC vertikálního obráběcího centra

Rok	operace	IFRS			ČR		
		částka	MD	D	částka	MD	D
2004	Pořízení CNC	-	-	-	3 100 000	042	321
2004	Zařazení	-	-	-	3 100 000	022	042
2004	K1	2 850 000	majetek	peníze	-	-	-
2004	K2	250 000	majetek	peníze	-	-	-
2004	Odpis	22 779	odpis	oprávky K1, K2	86 284	551	082
2005	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	517 704	551	082
2006	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	517 704	551	082
2007	Odpis	273 340	odpis	oprávky K1, K2	517 704	551	082
2007	Vyřazení K2	250 000	oprávky K2	majetek	-	-	-
2007	Nákup K2	250 000	majetek	peníze	-	-	-
2007	Koupě motoru	-	-	-	250 000	548	221
2008	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	517 704	551	082
2009	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	517 704	551	082
2010	Odpis	273 340	odpis	oprávky K1, K2	425 196	551	082
2010	Vyřazení CNC	-	-	-	3 100 000	082	022
2010	Vyřazení K2	250 000	oprávky K2	majetek	-	-	-
2010	Nákup K2	250 000	majetek	peníze	-	-	-
2011	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2012	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2013	Odpis	273 340	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2013	Vyřazení K2	250 000	oprávky K2	majetek	-	-	-
2013	Nákup K2	250 000	majetek	peníze	-	-	-
2014	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2015	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2016	Odpis	273 340	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2016	Vyřazení K2	250 000	oprávky K2	majetek	-	-	-
2016	Nákup K2	250 000	majetek	peníze	-	-	-
2017	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2018	Odpis	273 334	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2019	Odpis	250 521	odpis	oprávky K1, K2	-	-	-
2019	Vyřazení K1	2 850 000	oprávky K1	majetek	-	-	-
2019	Vyřazení K2	250 000	oprávky K2	majetek	-	-	-

Zásadním rozdílem mezi těmito systémy je zvolený přístup k odpisování majetku. Zatímco v rámci české právní úpravy zvolila účetní jednotka odpisování majetku jako celku, v rámci vykazování dle IFRS byl zvolen komponentní způsob odpisování. V době, kdy došlo k zařazení CNC vertikálního obráběcího centra do majetku podniku, česká právní úprava nedovolovala zvolit pro odpisování majetku komponentní způsob. Tento způsob odpisování bylo v České republice možno využít poprvé v účetním období začínajícím lednem roku 2010. Účetní jednotka mohla

ovšem využít možnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku. Firma XY, s.r.o. se rozhodla rezervu na opravu nevytvářet. Výměnu pohonu motoru eviduje jako opravy, které zachycuje přímo do nákladů. Pokud by účetní jednotka vytvářela rezervy, nedocházelo by v letech, kdy je nutno část majetku vyměnit k dalšímu nárůstu nákladů. S touto variantou bude uvažováno níže.

Dalším významným rozdílem je stanovení délky doby odpisování, tedy v rozložení části pořizovací ceny do nákladů v jednotlivých letech. V rámci IFRS je určení doby použitelnosti majetku výrazně delší, jelikož účetní jednotka předpokládá jeho využití po dobu delší než je stanovena zákonem o dani z příjmu, ze kterého vyplývají pravidla, kterými se účetní jednotka řídí. Pokud by ovšem docházelo k vykazování dle IFRS byla by účetní jednotka nucena dobu odpisování přehodnotit. Díky tomu, že skutečná životnost majetku je výrazně delší, než je stanoveno účetní jednotkou, dochází ke snížení odpisů, a tedy i ke snížení vykazovaných nákladů.



Obr. 1 Porovnání odpisů CNC vertikálního obráběcího centra

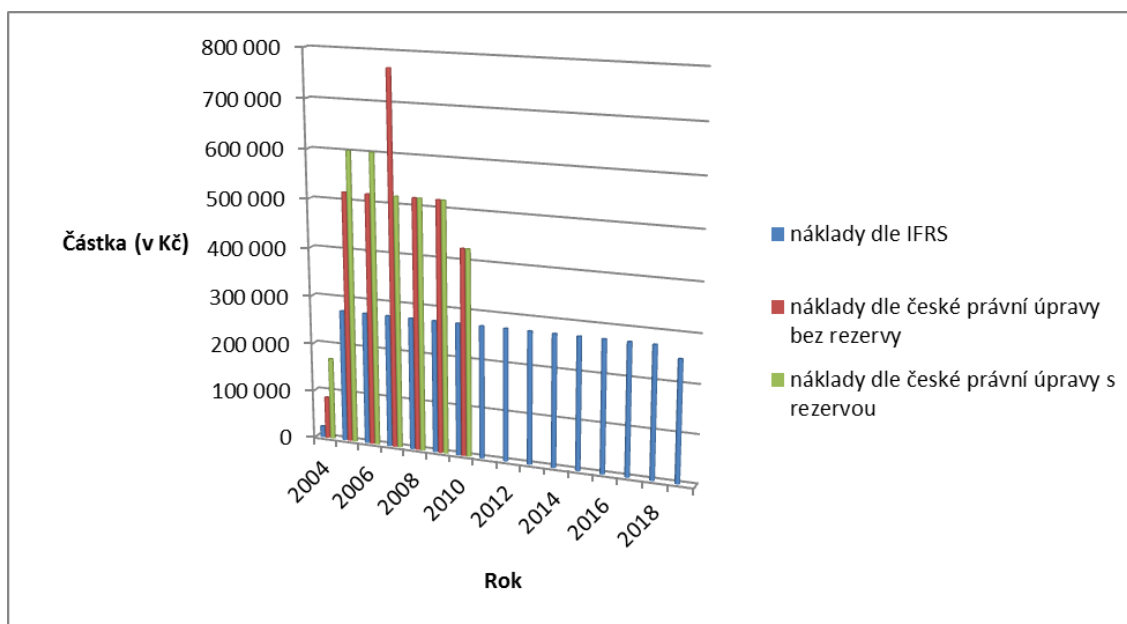
Z grafu je patrné, že pokud by účetní jednotka postupovala dle IFRS došlo by v prvních sedmi letech odpisování k výraznému snížení nákladů. Od roku 2011 by ovšem došlo k jejich růstu, a to z důvodu stanovení delší doby použitelnosti majetku oproti vykazování dle české právní úpravy.

Předpoklad tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku:

Účetní jednotka se rozhodla začít vytvářet rezervu na opravu části CNC vertikálního obráběcího centra. Rezervu bude vytvářet po dobu tří let, přičemž každý rok bude odkládat 83 334 Kč.

Tab. 8 Tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku

Rok	Tvorba rezervy	MD	D
2004	83 334	552	451
2005	83 334	552	451
2006	83 334	552	451
2007	čerpání rezervy	451	552



Obr. 2 Srovnání dopadu na výsledek hospodaření

Výše uvedený graf znázorňuje srovnání dopadu jednotlivých situací na výsledek hospodaření. Můžeme tedy vidět, že pokud by účetní jednotka vytvářela rezervu na opravu dlouhodobého majetku v prvních tří letech by jí mírně vzrostly náklady, ale zabránila by tak skokovému nárůstu nákladů v roce 2007, kdy dochází k výměně komponenty. Současně by takto tvořená rezerva splňovala podmínky stanovené zákonem o dani z příjmu a bylo by možné ji považovat za zákonou.

Příklad č. 3:

Firma XY, s. r. o. zařadila v říjnu 2012 do majetku výdajový automat SmartDrawer s pořizovací cenou 385 000 Kč. Výdajový automat je zařazen do druhé odpisové skupiny s dobou odpisování pět let. Na tento výdajový automat firma XY, s. r. o. získala v roce 2014 dotaci ve výši 192 514,7 Kč. Dotace byla poskytnuta z dotačních programů podpory Operačního programu Podnikání a Inovace. Výše odpisů je následující:

Tab. 9 Odpisy výdajového automatu SMARTDRAWER

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Účetní hodnota
2012	385 000	19 250	365 750
2013	192 485,3	48 122	125 113,3
2014	192 485,3	48 122	76 991,3

V roce 2013 došlo ke snížení pořizovací ceny a zůstatkové účetní hodnoty o přijatou dotaci. Odpisy v následujících letech jsou tedy počítány ze snížené pořizovací ceny.

Odpis v roce 2012 = $385\,000/5/12 * 3 = 19\,250$ Kč.

PC rok 2013: $385\,000 - 192\,54,7 = 192\,485,3$ Kč.

Odpis v roce 2013 = $192\,485,3/4 = 48\,122$ Kč.

Tab. 10 Účetní zachycení výdajového automatu SMARTDRAWER

Rok	Operace	Částka	MD	D
2012	pořízení	385 000	042	321
2012	zařazení do majetku	385 000	022	042
2012	odpis	19 250	551	082
2013	přijetí dotace	192 514,7	221	346
2013	zúčtování dotace	192 514,7	346	022
2013	odpis	48 122	551	082

Zachycení majetku dle IFRS:

K zařazení výdajového automatu SMARTDRAWER do majetku firmy došlo v říjnu 2012 s pořizovací cenou 385 000 Kč. Předpokládaná doba použitelnosti je opět na základě konzultace s vedením firmy a zaměstnancem pracujícím s tímto stojem stanovena na 15 let. Zbytková hodnota je předpokládána ve výši 20 000 Kč, což je suma, za kterou jsou stroje na konci doby životnosti odkupovány výrobcem. V roce 2013 přijala firma dotaci na pořízení tohoto majetku ve výši 192 517,7 Kč, která byla poskytnuta z dotačních programů podpory Operačního programu Podnikání a Inovace. Způsob odpisování je zvolen lineární.

Tab. 11 Odpisy výdajového automatu SMARTDRAWER dle IFRS

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Účetní hodnota	MD	D
2012	385 000	6 084	378 916	náklad	oprávky
2013	192 485,3	12 321	174 080,3	náklad	oprávky
2014	192 485,3	12 321	161 759,3	náklad	oprávky

Stejně jako v případě vykazování majetku dle české právní úpravy došlo i v rámci IFRS v roce 2013 ke snížení pořizovací ceny majetku o přijatou dotaci. Majetek je dále odpisován ze snížené pořizovací ceny.

Odpis rok 2012 = $(385\,000 - 20\,000)/15/12 * 3 = 6\,084$ Kč.

PC rok 2013: $385\,000 - 192\,54,7 = 192\,485,3$ Kč.

Odpis rok 2013 = $(192\,485,3 - 20\,000)/14 = 12\,321$ Kč.

Porovnání:

Tab. 12 Porovnání výše odpisů výdajového automatu SMARTDRAWER

Rok	IFRS			ČR		
	Odpis	Zůstatková hodnota	Vliv na VH	Odpis	Zůstatková hodnota	Vliv na VH
2012	6 084	378 916	-6 084	19 250	365 750	-19 250
2013	13 749	172 652,3	-13 749	48 122	125 113,3	-48 122
2014	13 749	158 903,3	-13 749	48 122	76 991,3	-48 122

Na základě výše uvedených příkladů můžeme konstatovat, že vykazování dotací je v obou systémech totožné. Účetní jednotka tedy snižuje pořizovací cenu majetku o přijatou dotaci a majetek následně odpisuje ze snížené pořizovací ceny. IFRS umožňuje vedle výše použitého způsobu vykazování dotací také druhou možnost, a to ponechání majetku v původní pořizovací ceně a zachycení přijaté dotace jako výnos příštích období, který je postupně během doby odpisování majetku rozpouštěn do výnosů běžných období. S touto variantou, ale není uvažováno, jelikož účetní jednotka preferuje výše uvedený postup zachycení dotací.

Rozdíl ovšem najdeme opět ve výši odpisů. Odpisy, které by účetní jednotka vykazovala v případě postupu dle IFRS jsou nižší než v případě stávajícího postupu dle české právní úpravy. Ke snížení odpisů došlo v důsledku stanovení delší doby odpisování majetku. Firmě XY, s. r. o. by tedy v prvních letech klesly náklady, ale od roku 2017 by došlo k jejich nárůstu v důsledku delší doby odpisování majetku.

4.2 Leasing

Příklad č. 4:

Společnost XY, s. r. o. v roce 2013 zakoupila prostřednictvím finančního leasingu automobil Volvo XC60. Smlouva o finančním leasingu byla uzavřena k datu 23. 7. 2013 na dobu 54 měsíců s pravidelnými měsíčními splátkami ve výši 27 495, 8 Kč, které budou hrazeny vždy k patnáctému dni v měsíci. Součástí leasingových splátek je také havarijní pojištění. Pořizovací cena automobilu je ve výši 1 015 378, 2 Kč. Na konci doby leasingu bude vlastnické právo převedeno na nájemce. Cena odkupu automobilu je ve výši 1 210 Kč. Přírůstková výpůjční úroková míra je stanovena ve výši 7, 845 % p. a.

Zachycení dle české právní úpravy:

Z pohledu české právní úpravy je předmětný majetek zachycen v aktivech pronajímatele, tedy leasingové společnosti, která jej také odpisuje. Nájemce vede akti-

vum pouze v podrozvahové evidenci a ve svém účetnictví účtuje pouze o jednotlivých leasingových splátkách.

Tab. 13 Účetní zachycení finančního leasingu dle českých účetních standardů

Datum	Operace	Částka	MD	D
23. 7. 2013	Převzetí	1 015 378,2	najatý majetek	
18. 7. 2013	První splátka	27 495, 8	518	479
15. 8. 2013	Druhá splátka	27 495, 8	518	479
15. 12. 2017	Poslední splátka	27 495, 8	518	479
15. 12. 2017	FA – převod vlastnických práv	1 210	042	321
15. 12. 2017	Zařazení do užívání	1 210	022	042
15. 12. 2017	Úhrada FA	1 210	321	221

Zachycení finančního leasingu dle IFRS:

Na rozdíl od české právní úpravy je dle IFRS předmětný majetek zachycen v aktivech nájemce, který jej také odpisuje. Majetek je tedy nejprve zachycen v aktivech a následně v pasivech jako závazek. Pronajímatel ve svém účetnictví vykazuje předmětné aktivum jako pohledávku. K zařazení majetku do aktiv dochází v nižší z těchto hodnot: *v reálné hodnotě nebo současné hodnotě minimálních leasingových plateb*. Nejprve je tedy nezbytné zjistit hodnotu, ve které bude majetek do aktiv zařazen. Reálná hodnota je známá – 1 015 378,2 Kč a hodnotu minimálních leasingových plateb vypočítáme pomocí následujícího vzorce:

$$PV = \sum \left[\frac{P}{(1+i)^n} \right]$$

Obr. 3 Vzorec pro výpočet minimálních leasingových plateb

P – jednotlivé leasingové platby

i – úroková míra

n – počet plateb

Pro výše uvedený výpočet je potřeba znát diskontní faktor, který představuje buďto implicitní úroková míra nebo přírůstková výpůjční úroková míra. V našem případě bude využita přírůstková úroková míra, která představuje úrokovou míru obdoby leasingu či úvěru. Pro stanovení této úrokové míry byla využita informaci o vývoji úrokových měr aplikovaných na klasický úvěr na jiný movitý majetek v letech 2011-2014. V těchto letech byla tedy výše úrokové míry 6,9 % p. a. plus šesti měsíční PRIBOR ČNB, který byl v jednotlivých letech následující:

- 2011 – 1,53 %
- 2012 – 1,24 %

- 2013 – 0,58 %
- 2014 – 0,43 %

Pro účely tohoto příkladu byla průměrem stanovena přírůstková úroková míra ve výši 7,845 % p. a. Vzhledem k tomu, že leasingové splátky jsou placeny měsíčně, je nutné přírůstkovou úrokovou míru převést na měsíční vyjádření – 0,65375 % p. m.

Dle výše uvedeného vzorce je výše minimálních leasingových plateb následující:

$$PV = \sum \left[\frac{27\,495,8}{(1+0,0065375)^1} + \dots + \frac{27\,495,8}{(1+0,0065375)^{54}} + \frac{1210}{(1+0,0065375)^{54}} \right] = 1\,248\,446,26 \text{ Kč.}$$

Obr. 4 Výpočet minimálních leasingových splátek

Porovnáním reálné hodnoty s hodnotou minimálních leasingových plateb, je patrné, že reálná hodnota je nižší. Předmětný majetek bude tedy do aktiv zařazen v hodnotě 1 015 378,2 Kč.

$$1\,015\,378,2 \text{ Kč} < 1\,248\,446,26 \text{ Kč.}$$

Aktivum je tedy do majetku zařazeno v reálné hodnotě – 1 015 378,2 Kč a pro následné snižování závazku je nezbytné vypočítat úrokovou míru, která zajistí rovnost reálné hodnoty a budoucích minimálních leasingových plateb. Tato úroková míra je stanovena pomocí programu MS Excel ve výši 1,491 % p. m.

Tab. 14 Leasingové splátky

Datum	Operace	Splátka	Současná hodnota splátek	Úroková míra	Závazek	Úrok	Snížení závazku
18. 7. 2013	První splátka	27495,8	27 091,9	1,491 %	1015378,2	15139,29	12356,51
15. 8. 2013	Druhá splátka	27495,8	26 693,9	1,491 %	1003021,7	14955,05	12540,75
15. 9. 2013	Třetí splátka	27495,8	26 301,7	1,491 %	990480,94	14768,07	12727,73
15. 12. 2017	Poslední splátka	27495,8	12 364,6	1,491 %	28278,80	421,637	27074,16
15. 12. 2017	Odkup	1 210	544, 1	1,491 %	1204,64	17,96	1 192,04
Σ		1485983,2	1015380,6			470617,6	

Tab. 15 Účetní zachycení finančního leasingu dle IFRS

Datum	Operace	Částka	MD	D
23. 7. 2013	Zařazení	1 015 378,2	Automobil	Leasingový závazek
18. 7. 2013	První splátka	27 495,8		Peníze
	Úrok	15 139,29	Náklad - úrok	
	Snížení závazku	12 356,51	Leasingový závazek	
31. 12. 2013	Odpisy	55 448	Náklad	Oprávký
15. 1. 2014	Splátka	27 495,8		Peníze
	Úrok	13 991,84	Náklad - úrok	
	Snížení závazku	13 503,96	Leasingový závazek	
31. 12. 2014	Odpis	133 076	Náklad	Oprávký

Předmětné aktivum nájemce také odpisuje. Vzhledem k předpokládanému využití automobilu je doba životnosti aktiva stanovena na ujetí 250 000 km, přičemž za rok ujede cca. 50 000 km. Doba odpisování je tedy stanovena na dobu pěti let. Odpisová metoda je zvolena lineární. Výše odpisů je tedy následující:

Tab. 16 Odpisy Volvo XC60 dle IFRS

Rok	Požizovací cena	Odpis	Zůstatková hodnota	MD	D
2013	1 015 378	55 449	959 930	náklad	oprávký
2014	1 015 378	133 076	826 854	náklad	oprávký
2015	1 015 378	133 076	693 777	náklad	oprávký
2016	1 015 378	133 076	560 701	náklad	oprávký
2017	1 015 378	133 076	427 625	náklad	oprávký
2018	1 015 378	77 628	349 997	náklad	oprávký

Odpis rok 2013 = $(1\,015\,378 - 350\,000)/5/12 * 5 = 55\,448$ Kč.

Odpis rok 2014 = $(1\,015\,378 - 350\,000)/5 = 133\,076$ Kč.

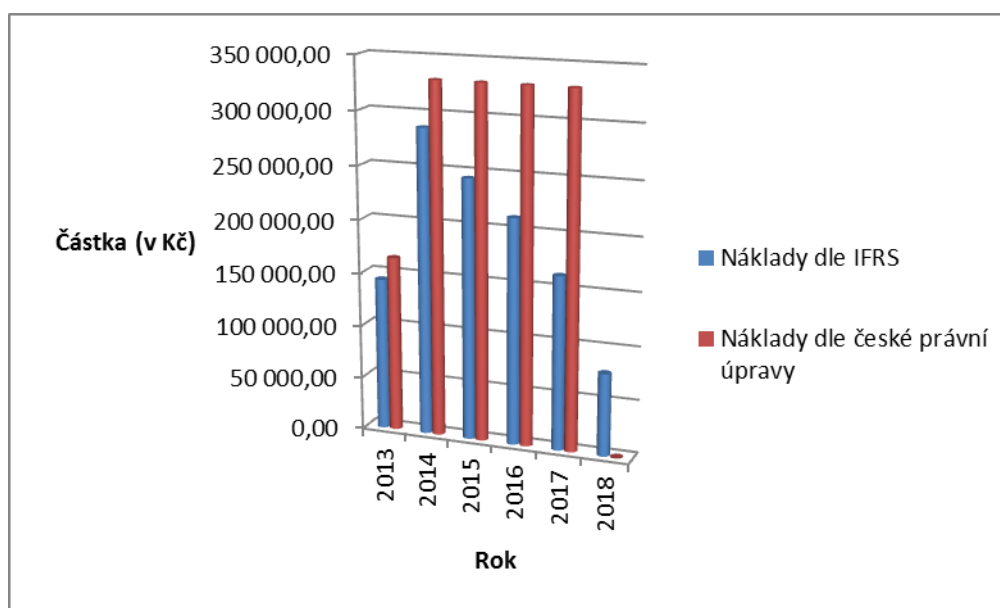
Odpis rok 2018 = $(1\,015\,378 - 350\,000)/5/12 * 7 = 77\,628$ Kč.

Porovnání

Problematika vykazování leasingu je oblastí, ve které se IFRS a česká právní úprava účetnictví zásadně rozcházejí. Zásadním rozdílem těchto systémů je způsob vykazování majetku. V rámci české právní úpravy je předmětný majetek vykazován v aktivech pronajímatele – leasingové společnosti, která jej také odpisuje. Nájemce majetek vykazuje pouze v podrozvahové evidenci a účtuje o jednotlivých leasingových splátkách. V rámci IFRS je situace zcela odlišná. Nájemce vykáže majetek nejprve v aktivech, a následně v pasivech. Pokud by nedošlo k vykazování předmětného majetku v aktivech nájemce, došlo by tím dle IFRS ke zkreslení finančních výkazů,

jelikož je to právě nájemce, komu během doby trvání leasingu plynou ekonomické užitky z aktiva.

Rozdílný způsob vykazování majetku má dopad na položky ovlivňující výsledek hospodaření účetní jednotky. Při vykazování leasingu dle české právní úpravy vstupují do nákladů pouze jednotlivé leasingové splátky, jelikož firma nevykazuje majetek v aktivech a tudíž jej ani neodpisuje. Oproti tomu u leasingu vykazaného dle IFRS vstupují do nákladů vedle úroků také odpisy majetku. Jednotlivé leasingové splátky jsou rozděleny na dvě části, a to na úrok a část snižující výši závazku. Dopad rozdílného způsobu vykazování leasingu je znázorněn následujícím grafem:



Obr. 5 Srovnání dopadu rozdílného vykazování finančního leasingu na výsledek hospodaření

Na výše uvedeném grafu můžeme vidět rozdílnou výši nákladů v jednotlivých letech. Při vykazování leasingu dle IFRS dochází k postupnému snižování nákladů, konkrétně úroků. K poklesu úroků dochází díky snižujícímu se závazku. Pokud bychom při vykazování leasingu postupovali dle české právní úpravy, vidíme, že výše nákladů je zde konstantní, a to díky konstantní výši splátek. Rok 2018 představuje poslední rok odpisování majetku. Výše nákladů v tomto roce tedy znázorňuje odpisy. Pokud by se účetní jednotka rozhodla postupovat dle IFRS dosahovala by vyššího výsledku hospodaření.

4.3 Dlouhodobá nehmotná aktiva

V oblasti dlouhodobých nehmotných aktiv uplatňuje firma XY, s. r. o. taktéž pravidla vyplývající ze zákona o dani z příjmu. Mezi dlouhodobá nehmotná aktiva jsou tedy řazena aktiva přesahující částku 60 000 Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek je oceněn ve výši pořizovacích nákladů. K odpisování dlouhodobých nehmotných aktiv dochází s přesností na měsíce vymezené zákonem o dani z příjmu.

Příklad č. 5:

Účetní jednotka zařadila mezi dlouhodobá nehmotná aktiva v únoru 2011 program SolidWorks – SolidCAM Xpress, jehož pořizovací cena je ve výši 120 000 Kč. Dle zákona o dani z příjmu je doba odpisování programu stanovena na 36 měsíců.

Tab. 17 Odpisy programu SolidWorks

Rok	Pořizovací cena	Účetní odpis	Účetní zůstatek	MD	D
2011	120 000	33 340	86 660	551	073
2012	120 000	40 008	46 652	551	073
2013	120 000	40 008	6 644	551	073
2014	120 000	6 644	0	551	073
2014	120 000	vyřazení		073	013

Výše měsíčního odpisu = $120\,000/36 = 3\,334$ Kč.

Účetní odpis pro rok 2011 = $3\,334 * 10 = 33\,340$ Kč.

Účetní odpis pro rok 2012, 2013 = $3\,334 * 12 = 40\,008$ Kč.

Účetní odpis pro rok 2014 je ve výši účetního zůstatku z roku 2013.

Zachycení nehmotného majetku dle IFRS:

Pořizovací cena programu SolidWorks je ve výši 120 000 Kč. Doba použitelnosti programu je na základě konzultace s vedením firmy a zaměstnancem, který daný program využívá stanovena na dobu 10 let. Firma daný program využívá ke své výrobě, a pokud nedojde k jeho poškození, není důvod tento program měnit. Se zbytkovou hodnotou není uvažováno z důvodu nepředpokládaného prodeje na konci doby jeho životnosti. Způsob odpisování nehmotného majetku je zvolen lineární, jelikož stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku firma očekává, že užitky plynoucí z tohoto majetku budou lineární.

Tab. 18 Odpisy programu SolidWorks dle IFRS

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Zůstatková hodnota	MD	D
2011	120 000	10 000	110 000	náklad	oprávky
2012	120 000	12 000	98 000	náklad	oprávky
2013	120 000	12 000	86 000	náklad	oprávky
2014	120 000	12 000	74 000	náklad	oprávky

Porovnání

Tab. 19 Porovnání výše odpisů programu SolidWorks

Rok	IFRS			ČR		
	Odpis	Zůstatková hodnota	Vliv na VH	Odpis	Zůstatková hodnota	Vliv na VH
2011	10 000	110 000	-10 000	33 340	86 660	-33 340
2012	12 000	98 000	-12 000	40 008	46 652	-40 008
2013	12 000	86 000	-12 000	40 008	6 644	-40 008
2014	12 000	74 000	-12 000	6 644	0	0

V případě postupu dle IFRS by došlo ke snížení částky odpisů, a tedy ke snížení nákladů účetní jednotky. K poklesu odpisů dojde pouze během prvních tří let odpisování, kdy odpisy dle české právní úpravy jsou vyšší než odpis dle IFRS. Od roku 2014 by ovšem došlo k nárůstu nákladů, jelikož v rámci IFRS je předpokládána delší doba odpisování majetku, zatímco rok 2014 představuje z hlediska české právní úpravy poslední rok doby odpisování majetku.

4.4 Doporučení účetní jednotce

Po transformaci českého účetnictví do účetnictví dle IFRS jsem došla k následujícím závěrům.

V oblasti pozemků, budov a zařízení bylo v praktické části srovnáváno odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Při porovnání výše odpisů stanovených dle těchto systémů jsem dospěla k názoru, že přístup obou systémů je v tomto případě velmi podobný. Ovšem v případě postupu dle IFRS by díky uvažované zbytkové hodnotě došlo k poklesu nákladů. Pokles nákladů je sice mírný, ale pro účetní jednotku jistě pozitivní.

V této oblasti bych tedy účetní jednotce doporučila začít kalkulovat se zbytkovou hodnotou. Předpoklad zbytkové hodnoty byl dlouhou dobu záležitostí IFRS, dnes lze se zbytkovou hodnotou uvažovat i při postupu dle českých účetních standardů. Co se týče odpisování dlouhodobého hmotného majetku, bych této firmě doporučila také přehodnotit to, zda při stanovování délky odpisování majetku vycházet ze zákona o dani z příjmu. Problém vidím zejména v tom, že doba odpisování majetku stanovená tímto zákonem je ve většině případů výrazně kratší, než je skutečná doba životnosti aktiva, tedy doba, po kterou je aktivum schopno ve firmě fungovat. V praktické části této bakalářské práce jsme mohli vidět jaký dopad na výsledek hospodaření firmy má právě ona doba odpisování majetku. Vzhledem k tomu, že IFRS vyžaduje při stanovení délky doby odpisování aktiva vycházet z předpokladu skutečné životnosti aktiva, myslím, že by se tímto krokem mohla firma o něco více přiblížit k IFRS

V přístupu k odpisování dlouhodobého hmotného majetku přece jen určité rozdíly mezi těmito systémy nalezneme. Jedná se o tzv. komponentní způsob odpisování majetku. V rámci IFRS je tento způsob běžně užívaný při odpisování majet-

ku skládajícího se z více komponent. V České republice tento způsob odpisování nebylo možné využívat vždy. Komponentní způsob odpisování bylo možné uplatnit až od roku 2010. Proto firma XY, s. r. o. na majetek uvedený v praktické části tento způsob neuplatnila, jelikož ani nemohla. Mohla ovšem využít možnost tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku, což také neudělala. Pokud by tedy účetní jednotka postupovala dle IFRS a na předmětný majetek uplatnila komponentní způsob odpisování, došlo by v prvních letech odpisování k výraznému poklesu nákladů ovšem v důsledku stanovení výrazně delší doby životnosti aktiva by od roku úplného odepsání majetku dle české právní úpravy došlo k jejich růstu. Je tedy otázkou, kterou variantu by účetní jednotka upřednostnila, zda odepisovat majetek kratší dobu, ale s vyššími náklady nebo náklady snížit a rozprostřít je do delšího časového období.

V přístupu účetní jednotky ke komponentnímu způsobu odpisování bych účetní jednotce doporučila, aby začala postupně přecházet na tento způsob odpisování. Tedy, aby účetní jednotka u nově pořizovaných aktiv, které se skládají z několika komponent, začala tento způsob odpisování uplatňovat, a to už jen z toho důvodu, že komponentní způsob odpisování je již možné uplatnit i z pohledu české právní úpravy. Díky možnosti odpisovat jednotlivé komponenty zvláště jsou náklady během doby odpisování téměř konstantní a nedochází tak k výrazným výkyvům ve výsledku hospodaření. Pokud by účetní jednotka nechtěla na tento způsob odpisování majetku přistoupit, doporučila bych alespoň začít vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého majetku, aby v letech, kdy dochází k výměně komponenty, nedocházelo k dalšímu růstu nákladů.

Další srovnávanou oblastí byl způsob vykazování dotací. Již v samotné praktické části jsme mohli vidět, že v této oblasti zásadní rozdíly nenajdeme. Jediným rozdílem mezi IFRS a českými účetními standardy je ten, že IFRS vedle výše uplatněného způsobu vykazování dotací umožňuje též další možné alternativy.

Vzhledem k tomu, že v praktické části nebyly prokázány zásadní rozdíly v oblasti vykazování dotací, si myslím, že není nutné, aby zde účetní jednotka zaváděla jakékoliv změny.

V oblasti dlouhodobých nehmotných aktiv jsou již v oblasti odpisování patrné výraznější rozdíly. Při určování výše odpisů postupuje firma XY, s. r. o. dle zákona o dani z příjmu tzn., že délka odpisování nehmotného majetku je stanovena zákonem na 36 měsíců. Ovšem IFRS při určování délky odpisování majetku vychází ze skutečně předpokládané délky využití aktiva ve firmě, což je 10 let. Vidíme zde tedy výrazně delší předpokládanou dobu odpisování majetku, což má samozřejmě dopad na výši nákladů firmy. Stanovení delší doby použitelnosti aktiva tedy v prvních letech zapříčiní pokles nákladů, ovšem od posledního roku odpisování dle české právní úpravy dojde k růstu nákladů.

V přístupu k odpisování dlouhodobého nehmotného majetku bych firmě XY, s.r.o. doporučila obdobný postup jako v případě dlouhodobého hmotného majetku. Tedy přehodnotit to, zda při stanovování délky odpisování tohoto majetku vycházet striktně ze zákona o dani z příjmu. Mým doporučením je začít tedy zohledňovat skutečnou dobu využití aktiva ve firmě. Co se týče zbytkové hodnoty,

doporučuji firmě XY, s. r. o., aby s ní začala kalkulovat i v případě dlouhodobého nehmotného majetku, pokud je to tedy možné.

Poslední srovnávanou oblastí byl způsob vykazování finančního leasingu. Finanční leasing představuje oblast, ve které se IFRS a české účetní standardy zásadně rozcházejí. Z pohledu českých účetních standardů je předmětný majetek vykazován v aktivech pronajímatele, nájemce vede majetek pouze v podrozvahové evidenci a účtuje pouze o jednotlivých leasingových splátkách, které pro něj představují náklad. Oproti tomu z pohledu IFRS je předmětný majetek vykazován v aktivech nájemce a současně také v jeho pasivech. Tento způsob vykazování je zvolen z důvodu zamezení podhodnocení účetních výkazů. Pronajímatel eviduje předmětný majetek jako pohledávku. Rozdílný způsob vykazování leasingu má dopad na výsledek hospodaření firmy XY, s. r. o., což je ovšem znázorněno v praktické části bakalářské práce.

V této oblasti dle mého názoru nelze doporučit jistý relevantní postup, kterým by se účetní jednotka měla řídit. Při vykazování finančního leasingu se účetní jednotka řídí pravidly, dle kterých postupuje při vedení účetnictví. V našem případě se jedná o firmu postupující dle českých účetních standardů, a proto vyazuje finanční leasing dle této právní úpravy. Pokud by se firma XY, s. r. o. rozhodla postupovat dle IFRS je v praktické části této bakalářské práce znázorněn postup vykazování finančního leasingu dle této právní úpravy a jeho dopad na výsledek hospodaření firmy XY, s. r. o.

Vzhledem k situaci dnešní ekonomiky a stále rostoucí celosvětové globalizaci doporučuji účetní jednotce, aby se již dnes začala aktivně připravovat na možnost, že i ona bude nucena postupovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a začít tedy v této oblasti proškolovat své zaměstnance, aby byli dostatečně a včas připraveni na jiný způsob vykazování.

5 Závěr

Dlouhodobý majetek představuje jednu z nejpodstatnějších položek rozvahy každé firmy. Současně se také jedná o oblast, ve které najdeme celou řadu rozdílů mezi českou právní úpravou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. Rozdílný přístup k vykazování majetku tak ovlivňuje účetní výkazy a současně jejich vypovídací schopnost. Problém s vypovídací schopností účetních výkazů byl jedním z impulzů vedoucích k harmonizačním krokům realizovaným v oblasti účetnictví. Bude-li chtít česká firma uspět na světových trzích, je nezbytné, aby její účetní výkazy obsahovaly informace vyžadované světovou ekonomikou.

Vzhledem k tomu, že firma XY, s. r. o. je firmou, která velmi úzce spolupracuje se zahraničím a vzhledem k dnešní nejisté ekonomické situaci se může velmi rychle dostat do situace, kdy bude potřebovat určitou finanční pomoc. Tuto pomoc může nalézt např. v podobě zahraničního investora. Může tedy dojít k situaci, kdy se firma XY, s. r. o. rozhodne nabídnout podíl své firmy k odkupu a stane se tak součástí mezinárodní společnosti. Může se také stát, že se firma rozhodne proniknout na nové zahraniční trhy a jedinou možností bude spojení se silným zahraničním partnerem. V tu chvíli budou české účetní výkazy nedostačující a firma bude muset postupovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Cílem mé bakalářské práce bylo vymezit základní rozdíly mezi IFRS a českými účetními standardy v oblasti dlouhodobého majetku, transformovat české účetnictví v oblasti dlouhodobého majetku do účetnictví dle IFRS a doporučit účetní jednotce postup v této oblasti.

V teoretické části bakalářské práce bylo na základě prostudování odborné literatury provedeno srovnání základních odlišností těchto systémů ve vykazování dlouhodobého majetku. Vzhledem k rozsáhlosti této oblasti byl srovnáván pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Úvodní část literární rešerše je věnována harmonizačním krokům realizovaným na území Evropské unie a jejich implementace do české právní úpravy účetnictví. Dále je již literární rešerše zaměřena na vybrané oblasti dlouhodobého majetku a to jak z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS prostřednictvím standardu *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*, *IAS 17 - Leasingy* a *IAS 38 – Nehmotná aktiva*, tak i z pohledu české právní úpravy, kde je literární rešerše zaměřena zejména na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

V praktické části bakalářské práce byla provedena transformace českého účetnictví do účetnictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Z majetku firmy XY, s. r. o. byly vybrány určité položky aktiv, na kterých bylo provedeno srovnání v oblasti odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, vykazování dotací a finančního leasingu. Znázorněn byl také dopad rozdílného způsobu vykazování na výsledek hospodaření firmy XY, s. r. o.

Rozdílnost účetních systémů byla dokázána v oblasti odpisování majetku a to zejména z důvodů stanovení delší doby použitelnosti aktiva a předpokladu zbytkové hodnoty. Tyto dva faktory mají významný vliv na náklady společnosti a tedy i na konečný výsledek hospodaření. V oblasti odpisování byla znázorněna také rozdílnost

nost prostřednictvím tzv. komponentního způsobu odpisování majetku. Tento způsob odpisování je oproti české právní úpravě účetnictví v rámci IFRS běžně užívaným u majetku skládajícího se z více komponent. Díky tomuto způsobu odpisování majetku dochází ke stabilizaci nákladů, což je znázorněno v praktické části bakalářské práce.

V oblasti vykazování dotací výraznější rozdíly prokázány nebyly. Rozdílnost byla nalezena pouze v tom, že IFRS oproti české právní úpravě umožňuje též další alternativy vykazování dotací.

Rozdílnost v oblasti vykazování finančního leasingu byla v rámci praktické části také prokázána. Předmětný majetek byl v rámci transformace účetnictví zařazen do aktiv a současně pasiv nájemce tedy firmy XY, s. r. o., což mělo zásadní vliv na výši jejích nákladů. Při vykazování finančního leasingu dle IFRS totiž dochází k rozdělení leasingových splátek na dvě části a to na část představující úrok a na část snižující výši závazku. Díky postupného snižování závazku také dochází ke snižování úroku vykazovaného v nákladech, jelikož je počítán z nižší částky. V konečném důsledku tedy dochází k postupnému snižování celkových nákladů. Vzhledem k tomu, že je předmětný majetek vykázán v aktivech nájemce, vykazuje účetní jednotka v nákladech vedle výše uvedeného úroku také odpisy majetku.

Veškerá výše navrhovaná doporučení vycházejí z analýzy současné situace a situace předpokládající vykazování majetku dle IFRS. Uvedené návrhy možných opatření jsou dle mého názoru realizovatelné a závěry vyplývající z této bakalářské práce budou pro uvedeno firmu XY, s. r. o. jistě velkým přínosem při případném rozhodování o přechodu na IFRS.

6 Literatura

Odborná literatura

- BOHUŠOVÁ, HANA. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s.; ISBN 978-80-7357-366-9.
- DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.
- FICBAUER, JIŘÍ A DAVID FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 3., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010, 159 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-081-1.
- GREUNING, HENNIE VAN, DARREL SCOTT A SIMONET TERBLANCHE. *International financial reporting standards: a practical guide*. 6th ed. Washington, D.C.: World Bank, c2011, xii, 434 p.
- HINKE, JANA A DANA BÁRKOVÁ. *Účetnictví 1*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 144 s. Základy účetnictví v příkladech. ISBN 978-80-247-3953-3.
- HINKE, JANA A DANA BÁRKOVÁ. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010, 231 s. ISBN 978-80-247-3516-0.
- HINKE, JANA. *IAS/IFRS a vykazování finanční pozice podniku: světový koncept IFRS/IAS*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-808-7197-653.
- HINKE, JANA. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007, 176 s. Management praxe (Kernberg Publishing). ISBN 978-80-903962-1-0.
- CHALUBA, ROSTISLAV A KOL. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 424 s. účetnictví. ISBN 978-80-7263-862-8.
- JÍLEK, JOSEF A JITKA SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ...* Praha: Grada, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.
- KOVANICOVÁ, DANA. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, ix, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.
- KRUPOVÁ, LENKA. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.
- LANDA, MARTIN. *Podnikové účetnictví*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2014, 318 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-219-8.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2014 : Úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: Grada, 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9
- SKÁLOVÁ, JANA A KOL. *Podvojně účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada, 2013, 218 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024746333.

- STROUHAL, JIŘÍ, RENATA ŽIDLICKÁ A ZDENKA CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 9788026501541.
- STROUHAL, JIŘÍ. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 214 s. *Ekonomie studium*. ISBN 978-80-7478-545-0.
- ŠEBESTÍKOVÁ, VIOLA. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013, 207 s. *Series of economics textbooks*. ISBN 9788024831411.
- ŠTEKER, KAREL A MILANA OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. *Prosperita firmy*. ISBN 978-80-247-4702-6.
- VÁŠEK, LIBOR A KOL. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012. ISBN 978-808-6716-794.

Internetové zdroje

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů*. [online]. [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/vyhlaska-zakon-o-ucetnictvi-podvojne-podnikajici/>
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*. [online]. [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/vyhlaska-zakon-o-ucetnictvi-podvojne-podnikajici/>
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online]. [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/zakon-o-ucetnictvi-2015/>

Přílohy

A Inventární karta – Ruční jeřáb

INVENTÁRNÍ KARTA DM (ze dne 05.06.2014) Středisko : Inventární číslo : 119

Organizace (razítko)		Název DM : Jeřáb OJ 500kgx4 ruční	
Účet	: 022/100		
Opisová skupina	: J na 10 let (zrychlený)	Znak jednotného třídění	:
Opisová sazba - účetní	: 10.00000	Výrobní číslo	:
Měsíční odpis	: 0.00 Kč	Technologický znak	:
Rok původního pořízení	: 2013	Typ	:
Datum zafazení do DM	: 09.2013	Rok výroby	: 2013
Datum úplného odepsání	:	Výrobce	:
Způsob pořízení	: Ostatní přirůstky	Země původu	:
		Přemístitelnost	: přenosné
		Hmotnost	: kg
		Rozměry - délka	: cm
Třída	: 19	- šířka	: cm
Dodavatel	: ASTOS	- výška	: cm
			účetní daňové
Pracoviště	:	Pořizovací cena	: 110 000.00 110 000.00 Kč
Zakázka	:	Čelkové oprávký	: 2 751.00 2 751.00 Kč
		Zůstatek	: 107 249.00 99 000.00 Kč

Technický stav : ruční s otáčí 270 °
 Technický popis:

Příslušenství :

Rok	Pořizovací cena	Počátek daňový	Počátek účetní	Daňový odpis	Účetní odpis	Oprávký	Daňový zůstatek	Účetní zůstatek
2013	110 000.00	110 000.00	110 000.00	11 000.00	2 751.00	2 751.00	99 000.00	107 249.00

B Inventární karta – CNC stroj

INVENTÁRNÍ KARTA DM		(ze dne 05.06.2014)	Středisko :	Inventární číslo :	68
Organizace (razítko)		Název DM : CNC vertik-obráběcí centr			
Odpisová skupina	: 2 na 00 (zrychlený)	Účet	: 022/100		
Odpisová sazba - účetní	: 16.70000	Znak jednotného třídění	: 4011C003		
Měsíční odpis	: 0.00 Kč	Výrobní číslo	: 4011C003		
Rok původního pořízení	: 2004	Technologický znak	:		
Datum zafazení do DM	: 11.2004	Typ	:		
Datum úplného odepsání	: 24.11.2010	Rok výroby	: 2004		
Způsob pořízení	: Ostatní přírůstky	Výrobce	:		
		Země původu	:		
		Přemístitelnost	: přenosné		
		Hmotnost	: kg		
		Rozměry - délka	: cm		
Trída	: 19	- šířka	: cm		
Dodavatel	: PROFIKA s.r.o.	- výška	: cm		
			účetní	daňové	
Pracoviště	:	Pořizovací cena	: 3 100 000.00	3 100 000.00 Kč	
Zakázka	:	celkové oprávk	: 3 100 000.00	3 100 000.00 Kč	
		Zůstatek	: 0.00	0.00 Kč	

Technický stav : DFA vs 2413B
Technický popis:

Příslušenství :

Rok	Pořizovací cena	Počátek daňový	Počátek účetní	Daňový odpis	Účetní odpis	Oprávk	Daňový zůstatek	Účetní zůstatek
2004	3 100 000.00	3 100 000.00	3 100 000.00	516 667.00	86 284.00	86 284.00	2 583 333.00	3 013 716.00
2005	3 100 000.00	2 583 333.00	3 013 716.00	1 033 334.00	517 704.00	603 988.00	1 549 999.00	2 496 012.00
2006	3 100 000.00	1 549 999.00	2 496 012.00	775 000.00	517 704.00	1 121 692.00	774 999.00	1 978 308.00
2007	3 100 000.00	774 999.00	1 978 308.00	516 666.00	517 704.00	1 639 396.00	258 333.00	1 460 604.00
2008	3 100 000.00	258 333.00	1 460 604.00	258 333.00	517 704.00	2 157 100.00	0.00	942 900.00
2009	3 100 000.00	0.00	942 900.00	0.00	517 704.00	2 674 804.00	0.00	425 196.00
2010	3 100 000.00	0.00	425 196.00	0.00	425 196.00	3 100 000.00	0.00	0.00

C Inventární karta – SMARTDRAWER

INVENTÁRNÍ KARTA DM (ze dne 05.06.2014) Středisko : Inventární číslo : 116

Organizace (razítko)	Název DM : Výdajový automat SMARTDRA
Účet : 022/103	
Odpisová skupina : 2 na 05 let (zrychlený)	Znak jednotného třídění :
Odpisová sazba - účetní : 20.00000	Výrobní číslo : 04009001
Měsíční odpis : 0.00 Kč	Technologický znak :
Rok původního pořízení : 2012	Typ : P120000901
Data zařazení do DM : 10.2012	Rok výroby : 2012
Data úplného odepsání :	Výrobce :
způsob pořízení : Ostatní přírůstky	Země původu :
	Přemístitelnost : stabilní
	Hmotnost : kg
	Rozměry - délka : cm
	- šířka : cm
	- výška : cm
Třída : 23	
Dodavatel : Pramet Tools,s.r.o.	
	Pořizovací cena : 192 485.30 192 485.30 Kč
	Čalkové opravy : 86 628.00 7 885.30 Kč
Pracoviště :	Zůstatek : 105 857.30 104 800.00 Kč
Zakázka :	

Technický stav : Dotace OPPI 55.64% 192514.70
 Technický popis: Nákupní cena 385000.- Fa 1751 Pramet Tools

Příslušenství :

Rok	Pořizovací cena	Počátek daňový	Počátek účetní	Daňový odpis	Účetní odpis	Opravy	Daňový zůstatek	Účetní zůstatek
2012	385 000.00	385 000.00	385 000.00	40 008.00	19 251.00	19 251.00	344 992.00	365 749.00
2013	192 485.30	308 000.00	173 234.30	123 200.00	67 377.00	86 628.00	184 800.00	105 857.30

1/1

<https://www.emall.cz/web-office/38CCKCCKNTG3MYteuH9TPO0VE0DJDAXKEA-qZmI89cJssXJ1TNAxyDBKRSJULPAnng/SKOLdoc>
Připomínky z auditu ÚZ k 31.12.2013**Dlouhodobý majetek**

Daňové odpisy u majetku, kde došlo ke snížení vstupní ceny v důsledku přijaté dotace jsou nesprávně vypočteny ze ZC bez promítnutí vlivu dotace. Níže je uveden správný výpočet daňových odpisů, které jsou nižší:

i.č. 116	r. 2012	VC 385 000	odpis 77 000	ZC	308 000,00
	r. 2013	- 192 514,7			- 192 514,70
	Tj.	192 485,3			115 485,30
	Odpis = (115 485,30 x 2):5=		46 194		
i.č. 117	r. 2012	VC 307 000	odpis 61 400	ZC	245 600,00
	r. 2013	- 153 485,3			- 153 485,30
	Tj.	153 514,7			92 114,70
	Odpis = (92 114,70 x 2):5=		36 846		

Doporučuji provést opravu. Tím dojde ke změně daňové zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a tím i výpočtu odložené daně.

D Inventární karta – Solidworks

INVENTÁRNÍ KARTA DM (ze dne 27.05.2013)		Středisko :	Inventární číslo : 113	
Organizace (razítko)		Název DM : SoliWorks - SolidCAM Xpre		
Odpisová skupina	: 1 na 03 roky (zrychlený)	Účet	: 013/100	
Odpisová sazba - účetní	: 33.34000	Znak jednotného třídění	:	
Měsíční odpis	: 3 334.00 Kč	Výrobní číslo	:	
Rok původního pořízení	: 2011	Technologický znak	:	
Datum zařazení do DM	: 02.2011	Typ	:	
Datum úplného odepsání	:	Rok výroby	: 2011	
Způsob pořízení	: Ostatní přírůstky	Výrobce	:	
:	:	Země původu	:	
Třída	: 04	Přemístitelnost	: přenosné	
Dodávatel	:	Hmotnost	:	kg
Pracoviště	:	Rozměry - délka	:	cm
Zakázka	:	- šířka	:	cm
		- výška	:	cm
		Pořizovací cena	: 120 000.00	účetní daňové
		Celkové oprávký	: 73 348.00	120 000.00 Kč
		Zůstatek	: 46 652.00	79 992.00 Kč

Technický stav :
 Technický popis: *120 000 : 3C - 3334,-*

Příslušenství :

Rok	Pořizovací cena	Počátek daňový	Počátek účetní	Daňový odpis	Účetní odpis	Oprávký	Daňový zůstatek	Účetní zůstatek
2011	120 000.00	120 000.00	120 000.00	120 000.00	33 340.00	33 340.00	0.00	86 660.00
<i>2012</i>		<i>86 660</i>	<i>86 660</i>			<i>40 008</i>		
<i>2013</i>		<i>46 652</i>	<i>46 652</i>			<i>40 008</i>		
<i>2014</i>		<i>6 644</i>	<i>6 644</i>			<i>6 644</i>		

E Účtová osnova

ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE

pro kurzy PRAKTICKÉ ÚČETNICTVÍ
sestavená dle Směrné účtové
osnovy ve smyslu Vyhlášky č.
500/2002 Sb.
VERZE 2006.02



ÚČTOVÁ TŘÍDA 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
 - 011 - Zřizovací výdaje
 - 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
 - 013 - Software
 - 014 - Ocenitelná práva
 - 015 - Goodwill
 - 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
 - 021 - Stavby
 - 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
 - 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
 - 026 - Základní stádo a tažná zvířata
 - 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
 - 031 - Pozemky
 - 032 - Umělecká díla a sbírky
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
 - 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
 - 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
 - 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
 - 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
 - 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
 - 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek
 - 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
 - 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
 - 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
 - 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
 - 066 - Půjčky a úvěry - ovládající a fídicí osoba, podstatný vliv
 - 067 - Ostatní půjčky
 - 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
 - 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
 - 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
 - 073 - Oprávky k softwaru
 - 074 - Oprávky k ocenitelným právům
 - 075 - Oprávky k goodwillu
 - 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
 - 081 - Oprávky ke stavbám

- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku
 - 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
 - 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
 - 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
 - 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
 - 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
 - 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
 - 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
 - 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

ÚČTOVÁ TŘÍDA 1 - ZÁSoby

- 11 - Materiál
 - 111 - Pořízení materiálu
 - 112 - Materiál na skladě
 - 119 - Materiál na cestě
- 12 - Zásoby vlastní výroby
 - 121 - Nedokončená výroba
 - 122 - Polotovary vlastní výroby
 - 123 - Výrobky
 - 124 - Zvířata
- 13 - Zboží
 - 131 - Pořízení zboží
 - 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
 - 139 - Zboží na cestě
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
 - 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
 - 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
 - 153 - Poskytnuté zálohy na zboží
- 19 - Opravné položky k zásobám
 - 191 - Opravná položka k materiálu
 - 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
 - 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
 - 194 - Opravná položka k výrobkům
 - 195 - Opravná položka ke zvířatům
 - 196 - Opravná položka ke zboží
 - 197 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na materiál
 - 198 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na zvířata
 - 199 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na zboží

ÚČTOVÁ TŘÍDA 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

- 21 - Peníze
 - 211 - Pokladna
 - 213 - Ceníny

- 22 - Účty v bankách
221 - Bankovní účty
- 23 - Krátkodobé bankovní úvěry
231 - Krátkodobé bankovní úvěry
232 - Eskontní úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci
241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek
251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
255 - Vlastní dluhopisy
256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
257 - Ostatní cenné papíry k obchodování
259 - Pořízovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 - Převody mezi finančními účty
261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

ÚČTOVÁ TŘÍDA 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
311 - Odběratelé
312 - Směnky k inkasu
313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 - Poskytnuté provozní zálohy - krátkodobé i dlouhodobé
315 - Ostatní pohledávky
- 32 - Závazky (krátkodobé)
321 - Dodavatelé
322 - Směnky k úhradě
324 - Přijaté provozní zálohy
325 - Ostatní závazky
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
331 - Zaměstnanci
333 - Ostatní závazky k zaměstnancům
335 - Pohledávky za zaměstnanci
336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 34 - Zúčtování daní a dotací
341 - Daň z příjmů
342 - Ostatní přímé daně
343 - Daň z přidané hodnoty
345 - Ostatní daně a poplatky
346 - Dotace ze státního rozpočtu
347 - Ostatní dotace
349 - Spojovací účet k DPH
- 35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
351 - Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
352 - Pohledávky - podstatný vliv
353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva
358 - Pohledávky za účastníky sdružení

- 36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
361 - Závazky - ovládající a řídicí osoba
362 - Závazky - podstatný vliv
364 - Závazky ke společníkům při rozdělení zisku
365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva
366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
368 - Závazky k účastníkům sdružení
- 37 - Jiné pohledávky a závazky
371 - Pohledávky z prodeje podniku
372 - Závazky z koupe podniku
373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
374 - Pohledávky z pronájmu
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
376 - Nakoupené opce
377 - Prodané opce
378 - Jiné pohledávky
379 - Jiné závazky

- 38 - Přejídné účty aktiv a pasív
381 - Náklady příštích období
382 - Komplexní náklady příštích období
383 - Výdaje příštích období
384 - Výnosy příštích období
385 - Příjmy příštích období
388 - Dohadné účty aktivní
389 - Dohadné účty pasivní

- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
391 - Opravná položka k pohledávkám
395 - Vnitřní zúčtování
398 - Spojovací účet při sdružení

ÚČTOVÁ TŘÍDA 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
411 - Základní kapitál
412 - Emisní úžio
413 - Ostatní kapitálové fondy
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
419 - Změny základního kapitálu
- 42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
421 - Zákonný rezervní fond
422 - Nedělitelný fond
423 - Statutární fondy
427 - Ostatní fondy
428 - Nerozdělený zisk minulých let
429 - Neuhrazená ztráta minulých let
- 43 - Výledek hospodaření
431 - Hospodářský výledek ve schvalovacím řízení
- 45 - Rezervy
451 - Rezervy zákonné
455 - Rezerva na daň z příjmů
459 - Ostatní rezervy
- 46 - Dlouhodobé bankovní úvěry
461 - Dlouhodobé bankovní úvěry

- 47 - Dlouhodobé závazky
- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládací a řídicí osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Jiné dlouhodobé závazky
- 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka
- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 - Individuální podnikatel
- 491 - Účet individuálního podnikatele

ÚČTOVÁ TŘÍDA 5 - NÁKLADY

- 50 - Spotřebované nákupy
- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží
- 51 - Služby
- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby
- 52 - Osobní náklady
- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Škonné sociální pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Škonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady
- 53 - Daně a poplatky
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Ostatní daně a poplatky
- 54 - Jiné provozní náklady
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody
- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů
- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv
- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Tvorba a zúčtování oprávek k opravné položice k nabytému majetku
- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
- 559 - Zúčtování opravných položek
- 56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové stráty
- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku
- 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů
- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
- 58 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba a zúčtování rezerv
- 586 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek
- 59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů
- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převed podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převed provozních nákladů
- 598 - Převed finančních nákladů

ÚČTOVÁ TŘÍDA 6 - VÝNOSY

- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží
- 61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti
- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovárů
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu zvířat
- 62 - Aktivace
- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 64 - Jiné provozní výnosy
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 - Ostatní provozní výnosy
- 66 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy
- 68 - Mimořádné výnosy

- 681 - Výnosy ze změny metody
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy
- 69 - Převedové účty
- 697 - Převed provozních výnosů
- 698 - Převed finančních výnosů

ÚČTOVÁ TŘÍDA 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

- 70 - Účty rozvahné
- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný
- 71 - Účet zisků a ztrát
- 710 - Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty

ÚČTOVÁ TŘÍDA 8 A 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ