

Univerzita Hradec Králové
Fakulta informatiky a managementu
Katedra ekonomie

**Odpisování dlouhodobého majetku – vybrané projevy
dle národní úpravy a IFRS**

Diplomová práce

Autor: Bc. Tereza Kánská

Studijní obor: Ekonomika a management

Vedoucí práce: Ing. Jan Mačí, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně a uvedla jsem všechny použité zdroje a literaturu.

V Hradci Králové dne 26. dubna 2024

Tereza Kánská

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu diplomové práce Ing. Janu Mačimu, Ph.D. za odborné vedení práce a cenné rady při zpracování této práce. Také bych ráda poděkovala společnosti za spolupráci a poskytnutí potřebných informací.

Abstrakt

Diplomová práce porovnává rozdíly v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z hlediska české národní úpravy a dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Odlišnosti porovnává především v oblasti obsahového vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, způsobů oceňování, metod odpisování a také v pořízení dlouhodobého majetku formou leasingu. Hlavním cílem práce nalézt rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy IFRS. Na konkrétním příkladu je ukázáno, jak účetní jednotky v roli nájemce vykazují leasing (včetně dopadu do odpisů) dle českých účetních standardů a jak se změní toto účtování po chystané novele zákona o účetnictví od roku 2025, která má za úkol sjednotit účtování s mezinárodním standardem IFRS 16 – Leasingy. Výsledkem práce je také navržnutí interní procedury postupu účtování leasingu pro vybraný podnik.

Klíčová slova

České účetní standardy, dlouhodobý majetek, leasing, mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, oceňování, odpisy

Abstract

Title: Depreciation of fixed assets - selected manifestations according to national regulation and IFRS

The Diploma Thesis compares the differences in the field of fixed tangible and intangible assets from the point of view of the Czech national regulation and according to the International Financial Reporting Standards. It compares the differences mainly in definition of fixed assets, valuation methods, depreciation methods and also in the acquisition of fixed assets in the form of leasing. The primary aim of the Diploma Thesis is to find differences in the reporting of fixed tangible and intangible assets between Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. On a specific example is showed how accounting entities in the role of lessee report leasing (including impact on depreciation) according to Czech accounting standards and how this accounting will change after the upcoming amendment to the Accounting Act from 2025, which aims to unify the reporting of leasing with the International Financial Reporting Standard 16 – Leases. The conclusion of the Diploma Thesis is also draft of the internal procedure of the reporting of leasing for the selected company.

Key words

Czech Accounting Standards, depreciation, Fixed assets, International Financial Reporting Standards, leasing, valuation

Obsah

1. Úvod	1
2. Cíl a metodika práce.....	2
3. Harmonizace účetnictví v České republice.....	3
4. Dlouhodobý majetek z pohledu české národní úpravy.....	6
4.1. Dlouhodobý nehmotný majetek	6
4.2. Dlouhodobý hmotný majetek	9
4.3. Oceňování dlouhodobého majetku.....	11
4.4. Odpisování dlouhodobého majetku.....	13
Zaúčtování odpisů	14
Metody odpisování.....	16
4.5. Leasing.....	19
5. Mezinárodní standardy IAS/IFRS.....	20
6. Dlouhodobý majetek z pohledu IFRS	22
6.1. IAS 38 Nehmotný majetek.....	23
6.2. IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení	25
6.3. Oceňování dlouhodobého majetku.....	27
6.4. Odpisování dlouhodobého majetku.....	28
6.5. IAS 36 Snížení hodnoty aktiv	32
6.6. IFRS 16 Leasingy	33
7. Rozdíly mezi ČÚS a IFRS.....	36
8. Novela zákona o účetnictví	39
9. Praktická část.....	43
9.1. Dlouhodobý majetek společnosti.....	43
9.2. Identifikace problému	47
9.3. Leasing společnosti – analýza dat	49
9.4. Účtování leasingu dle českých účetních standardů do konce roku 2024.....	52
9.5. Návrh účtování leasingu od roku 2025.....	55
10. Návrh interní procedury.....	65
11. Závěr.....	67
Seznam obrázků	69
Seznam grafů.....	70
Seznam tabulek.....	70
Seznam použité literatury	71

1. Úvod

Hlavním úkolem této diplomové práce je analyzovat a porovnat hlavní rozdíly mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy IFRS v oblasti vykazování dlouhodobého majetku. Práce se zaměří na identifikaci specifických účetních postupů, metod a pravidel, které ovlivňují hodnocení a vykazování dlouhodobého majetku podle obou účetních standardů a také na důsledky těchto rozdílů na finanční výkazy účetních jednotek, které jsou cenným zdrojem informací o výkonné stránce podniku jak pro interní uživatele (např. zaměstnance, management společnosti) ale také pro externí uživatele, jako investory, finanční instituce (banky, pojišťovny) a další.

Teoretická část práce se zprvu zabývá dlouhodobým majetkem z hlediska české národní úpravy, jaké právní předpisy se v České republice věnují dlouhodobému majetku, jak je v českých účetních standardech obsahově vymezen jak hmotný, tak nehmotný dlouhodobý majetek, jaké jsou způsoby jeho oceňování a odpisování. Důraz je kladen především na pořízení dlouhodobého majetku formou leasingu, jelikož se jedná o poměrně využívanou metodu financování pro podniky v České republice a rozdíly v jeho vykazování jsou velmi značné. Poté se práce zaměřuje na dlouhodobý majetek z hlediska mezinárodních standardů IFRS. Podrobněji jsou popsány některé ze standardů, které se věnují dlouhodobému majetku, a to především tyto standardy: IAS 38 Nehmotná aktiva, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 36 Snížení hodnoty aktiv a také IFRS 16 Leasingy, který vstoupil v platnost roce 2019 a nahradil dosavadně používaný IAS 17 Leasingy. Hlavní změny, které standard přinesl se týkají především vykazování a účtování leasingu včetně odpisů u nájemce a celkového pojetí leasingu, např. zrušení kategorizace operativní a finanční leasing, která je českými účetními standardy stále využívána (viz. kapitola 4.5.).

V praktické části jsou v rámci případové studie aplikovány poznatky z teoretické části na vybraný podnik. Společnost je nejprve stručně charakterizována základními informacemi, způsobem vedení účetnictví, oceňováním, metodami výpočtu odpisů a strukturou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Poté jsou shrnuty zjištěné odlišnosti mezi pojetím dlouhodobého majetku dle českých účetních standardů a mezinárodních standardů IFRS. Na toto zjištění navazuje analýza dat, která byla poskytnuta společností a nastínění možných dopadů a důsledků vykazování účetnictví podle českých účetních standardů na účetní výkazy, především rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

2. Cíl a metodika práce

Primárním cílem diplomové práce je provést detailní analýzu a identifikovat a zhodnotit zjištěné rozdíly v oblasti vykazování dlouhodobého majetku z pohledu českých účetních standardů a mezinárodních standardů IFRS. Dílčím cílem je pak zapracování změn v oblasti účtování leasingu, které chystá Ministerstvo financí v rámci novely zákona o účetnictví do účetnictví vybraného podniku a navrnutí postupů, jak tyto změny vykázat. Součástí práce je i poukázání na dopady odlišného účtování a vykazování na finanční výkazy účetních jednotek, především na rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

Na základě podrobné teoretické analýzy z oblasti dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku za použití odborné literatury jsou zjištěny základní odlišnosti mezi vykazováním dlouhodobého majetku v účetnictví z pohledu českých účetních standardů a mezinárodních standardů IFRS. Analýza je zaměřena na konkrétní oblasti, které se pojí s dlouhodobým majetkem, a to: samostatné obsahové vymezení dlouhodobého majetku, jeho odpisování, oceňování a také na metody pořízení dlouhodobého majetku s hlavním zaměřením na pořízení majetku formou leasingu.

V praktické části diplomové práce je na jednotlivých účetních případech provedeno porovnání IFRS a české právní úpravy v oblasti dlouhodobého majetku ve vybraném výrobním podniku. Na poskytnutých datech společností je ukázáno, jaké dopady budou mít plánované změny v chystané novele zákona o účetnictví Ministerstvem financí od počátku roku 2025 na finanční výkazy.

Závěrem práce jsou shrnuty hlavní závěry z analýzy a porovnání rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku mezi českými účetními standardy a IFRS. Na základě těchto závěrů jsou formulována doporučení pro vybranou společnost, pro kterou je ve spolupráci s vedením společnosti navrhována interní procedura popisující postup při účtování a vykazování zjištěných změn, která by měla být zapracována do interního procesu od roku 2025.

3. Harmonizace účetnictví v České republice

Nová koncepce českého účetnictví nahradila v roce 1993 již nevyhovující účetní soustavu a byla postavena na historickém vývoji českého účetnictví, kde se tradičně přijímá legislativní usměrňování účetních postupů i účetních výkazů, s novými prvky, aby lépe odpovídala potřebám tržní ekonomiky. Tím vznikl vlastní národní účetní systém s prvky kontinentálního přístupu. Základní cíl a zaměření účetnictví byly legislativně upraveny zákonem o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) a souvisejícími předpisy. Tato nová koncepce pevně odděluje finanční účetnictví, jehož účelem je poskytovat uživatelům informace o majetkové a finanční situaci, od manažerského účetnictví zaměřeného na informace pro vedení společnosti.

Zákonem o účetnictví se české účetnictví značně přiblížilo Evropské unii, především v oblasti všeobecně uznávaných účetních standardů, které představují soubor pravidel, dodržovaných při vedení účetnictví i při sestavování a zveřejňování závěrečných účetních výkazů. V intencích 4. direktivy byly rovněž přijaty principy oceňování majetku a závazků, povinnost zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování auditorem.

Po vstupu do Evropské unie se české finanční účetnictví stalo součástí komunitárního práva a od 1.5.2004 vznikla českým podnikům obchodovaným na veřejných trzích EU a podnikům v konsolidaci povinnost sestavovat účetní výkazy podle mezinárodních standardů.

Legislativní změny, které nastaly v období let 2004–2016 znamenaly přiblížení se k mezinárodním standardům účetního výkaznictví, zejména pokud jde o uplatnění metody reálné hodnoty a ekvivalence v oceňování aktiv, komponentního odpisování apod. (Sedláček, 2017, s. 194-196).

V České republice je za oblast účetnictví zodpovědné Ministerstvo financí. Existují u nás 3 úrovně právních předpisů, které upravují oblast účetnictví (Šteker, 2021, s. 36-38):

- Zákony

Nejvyšší právní předpis, který upravuje účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, konkrétně verze č. 37 platná od 1.1.2024. Zákon stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky pro předkládání účetních záznamů. Novela zákona obsahuje změny, které představilo Ministerstvo financí, např. že od roku 2024 mohou účetní jednotky vést účetnictví ve funkční měně, nikoli pouze v měně české. Funkční měnou se rozumí

měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém se účetní jednotka pohybuje. Jako funkční měnu si může zvolit euro, americký dolar nebo britskou libru. Dalším změnám týkajících se zákona o účetnictví se věnuje kapitola 8.

- Vyhlášky

K zákonu o účetnictví vydává ministerstvo financí také vyhlášky, které blíže upravují uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a jejich použití jako je způsob oceňování a odpisování majetku apod., směrnou účtovou osnovu, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví.

- vyhláška 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, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu

a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů

- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek
- vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- České účetní standardy

České účetní standardy vydalo ministerstvo financí pro zajištění souladu při používání účetních metod a pro zajištění srovnatelnosti účetních závěrek jednotlivých účetních jednotek. Aktuální seznam obsahuje celkem šest sad Českých účetních standardů, a to:

- České účetní standardy pro podnikatele (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.)
- České účetní standardy pro finanční instituce (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb.)
- České účetní standardy pro pojišťovny (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb.)
- České účetní standardy pro zdravotní pojišťovny (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 503/2002 Sb.)
- České účetní standardy pro nepodnikatelské subjekty (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.)

- České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.)

V této práci se vychází především ze Českých účetních standardů pro podnikatele, ze standardu č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který stanovuje základní postupy účtování, oceňování a odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

4. Dlouhodobý majetek z pohledu české národní úpravy

Základní postupy účtování o dlouhodobém majetku stanovuje Český účetní standard č. 013 v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Je to takový majetek, který hodlá účetní jednotka držet a disponovat s ním déle než 12 měsíců, přičemž jeho hodnota je pro účetní jednotku významná. Jeho hodnota se postupně přenáší do vytvářených výkonů. Dlouhodobý majetek se nespotřebovává, ale postupně se opotřebovává (s výjimkou dlouhodobých aktiv, která se neodpisují).

Dlouhodobý majetek se dělí na hmotný, nehmotný a finanční. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je blíže specifikován v následujících podkapitolách. Dlouhodobý finanční majetek je pro účely této práce vynechán.

4.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je obsahově vymezen v Českém účetním standardu č. 013 a § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Dle českého účetního standardu je nehmotné aktivum definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, držené pro:

- Využití ve výrobě,
- dodávku zboží nebo služeb,

- pronájmy ostatním,
- administrativní účely.

Hlavním znakem nehmotného aktiva je, že nemá fyzickou podstatu (tzn. není reálně uchopitelný).

Účetní jednotka má povinnost stanovit si ve vnitropodnikové směrnici z účetního hlediska hranici hodnoty, od které uzná aktivum jako dlouhodobý nehmotný majetek. V případě, že aktivum splňuje podmínku doby použitelnosti delší než jeden rok, ale má nižší vstupní cenu, než kterou si stanovila účetní jednotka pro zařazení, spadá tento majetek do drobného nehmotného majetku a účtuje se jednorázově do nákladů na vrub účtu účtové skupiny 51 (např. na účet 518 – *Ostatní služby*), nikoli na účet dlouhodobého nehmotného majetku.

Standard č. 013 požaduje, aby účetní jednotka ve svém účetnictví evidovala nehmotné aktivum pouze tehdy, pokud má nad ním kontrolu. To znamená, že má přístup k budoucím ekonomickým užitkům z tohoto aktiva a také schopnost zabránit přístupu k těmto užitkům třetím stranám (např. prostřednictvím autorských práv, patentů nebo licencí). Budoucí užitky z nehmotného aktiva zahrnují příjmy z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů a další výhody vyplývající z využívání tohoto aktiva. Důležité je, aby tyto budoucí výhody byly spolehlivě ocnitelné. (Bohušová, 2008, s. 180)

Dlouhodobý nehmotný majetek najdeme v rozvaze na straně aktiv, konkrétně v části B.I, ve které je tento druh majetku dále rozdělen do pěti skupin.

Položka B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, které si stanoví sama účetní jednotka. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo může být použit jako základ pro další inovace. Dlouhodobý nehmotný majetek také zahrnuje technické zhodnocení od částky stanovené zákonem o daních z příjmů, a to při splnění určitých povinností.

Od roku 2016 se zřizovací výdaje nezařazují do dlouhodobého nehmotného majetku. Zřizovací výdaje jsou takové výdaje, které jsou vynaloženy na založení účetní jednotky až do okamžiku jejího vzniku, tedy soudní a správní poplatky, náklady na pracovní cesty, provize za zprostředkování a poradenské služby či nájemné. Naopak, do zřizovacích nákladů nejsou zahrnuty výdaje na nákup dlouhodobého majetku, zásob, reprezentaci a podobné výdaje.

Po změně účetních předpisů od 1.1.2018 již není možné považovat nehmotné výsledky výzkumu za dlouhodobý nehmotný majetek. Tyto výsledky nesplňují kritéria pro uznání jako dlouhodobý nehmotný majetek ani dle mezinárodních účetních standardů. Výzkum nesplňuje definici nehmotného aktiva, tj. identifikovatelnost, ovládnání zdroje a předpoklad budoucích ekonomických užitků. Účetní jednotka má několik možností, jak účtovat o výsledcích výzkumu, např. na vrub nákladů běžného účetního období, nebo prostřednictvím časového rozlišení nákladů ve formě komplexních nákladů příštích období.

Do dlouhodobého nehmotného majetku také nepatří např. znalecké posudky, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, průzkumy trhu apod. (Skálová, 2023, str. 34)

Aktiva, která spadají do dlouhodobého nehmotného majetku jsou následující:

Nehmotné výsledky vývoje jsou definovány jako výsledky vytvořené buď vlastní činností nebo koupí od jiných subjektů a jsou určeny k obchodování. Do této kategorie patří technologické postupy, projekty, receptury a podobně.

Ocenitelná práva označují především předměty průmyslového a podobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva stanovená speciálními právními předpisy a podmínkami, pokud byly vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, anebo nabyty od jiných osob a mají dobu použitelnosti delší než 1 rok. Jedná se např. o know-how, licence či průmyslová práva.

Software je programové vybavení, které může být vytvořeno vlastní činností nebo získáním od jiných osob za účelem obchodování. Do dlouhodobého nehmotného majetku nepatří software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat. Na účtu Software se nezachycuje software vyrobený vlastní činností pro interní potřeby účetní jednotky. V takovém případě se software zaúčtuje do nákladů při svém vzniku.

Goodwill je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti. Odpisuje se rovnoměrně nejpozději do šedesáti měsíců od nabytí podniku.

Na účet ostatního dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje takový dlouhodobý nehmotný majetek, který není evidován na žádném z předchozích vyjmenovaných účtů, má dobu použitelnosti delší než 1 rok a jeho hodnota přesahuje výši ocenění stanovenou účetní jednotkou. Můžou se jednat např. o povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené leteckou dopravou, preferenční limity apod. (Nigrin, 2020, str. 103)

4.2. Dlouhodobý hmotný majetek

Základní postupy účtování dlouhodobého hmotného majetku jsou stanoveny v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013. Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje aktiva s předpokládanou dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, kterou si stanovila účetní jednotka. Dlouhodobý hmotný majetek stejně jako nehmotný najdeme v rozvaze na straně aktiv v části B.II (viz. Obr. 1), ve které je tento druh majetku dále rozdělen do pěti skupin. Novela vyhlášky od 1.1. 2018 změnila název rozvahové položky účetní závěrky B. „Dlouhodobý majetek“ na B. „Stálá aktiva“. (Skálová, 2023, str. 34)

První položkou Dlouhodobého hmotného majetku jsou pozemky a stavby. Podle § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, se pro účely tohoto zákona pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území. Podle § 3 odst. 2 téhož zákona se pozemky člení podle druhu na zemědělské pozemky, lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Pozemek je specifický dlouhodobý hmotný majetek, který se neodpisuje, protože trvale neztrácí svou hodnotu a řadí se mezi pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud není zbožím. Pozemek se zaúčtuje jako zboží v tom případě, pokud ho účetní jednotka nakoupila za účelem dalšího prodeje (např. realitní kancelář).

Stavba je podle § 5 stavebního zákona č. 283/2021 Sb. definována jako stavební dílo, které vzniká stavební nebo montážní činností ze stavebních výrobků a materiálů. Položka Stavby obsahuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti stavby včetně budov, důlní díla,

inženýrské sítě, vodní díla, otvírky nových lomů a pískovišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Podle Nového občanského zákoníku jsou stavby nedílnou součástí pozemku, v účetnictví se však pozemky i stavby evidují odděleně. V případě, že je pořizován pozemek se stavbou za jednu cenu stanovenou ve smlouvě, je nutno postupovat dle § 61a vyhlášky a tuto cenu rozdělit dle znaleckého posudku či kvalifikovaného odhadu.

Hmotné movité věci a jejich soubory obsahují:

- a) Předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění
- b) Samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné hmotné movité věci, které mají dobu použitelnosti delší než 1 rok, ale nedosahují výše ocenění stanovené účetní jednotkou, se považují za drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku zahrnuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodní korporace (s výjimkou změny právní formy), přičemž nedochází k individuálnímu přecenění jednotlivých složek majetku.

Na účtu ostatní dlouhodobý hmotný majetek se účtují pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek, což je takový dlouhodobý hmotný majetek, který nelze zařadit na žádný z předchozích účtů, dále sem spadají ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku bez ohledu na výši ocenění, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, předměty kulturní hodnoty, věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva. (Vychopeň, 2023, str. 59)

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Stálá aktiva	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004				
	1 Nehmotné výsledky vývoje	005				
	2 Ocenitelná práva	006				
	2.1. Software	007				
	2.2. Ostatní ocenitelná práva	008				
	3 Goodwill	009				
	4 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	5 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
	B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014				
	1 Pozemky a stavby	015				
	B.II.1.1. Pozemky	016				
	B.II.1.2. Stavby	017				
	2 Hmotné movité věci a jejich soubory	018				
	3 Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	019				
	4 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020				
	B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů	021				
	B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny	022				
	B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023				
	5 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024				
	B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025				
	B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026				

Obr. 1: Dlouhodobý majetek v rozvaze, vlastní zpracování

4.3. Oceňování dlouhodobého majetku

Základní postupy pro ocenění jsou stanoveny v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zvolená metoda ocenění závisí především na účelu, pro který je ocenění prováděno. Při ocenění majetku pro účely účetnictví je klíčovým faktorem způsob jeho pořízení. Účetní jednotka je povinna ocenit veškerý majetek pro účely účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a prováděcími předpisy k tomuto zákonu. Je nezbytné ocenit majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu

podle § 25 zákona o účetnictví a také ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. (Vychopeň, 2023, str. 314)

Účetní jednotka si ve vnitřní směrnici stanoví výši vstupní ceny, od které bude majetek označovat jako dlouhodobý, a to s ohledem na principy významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví. V souladu se zákonem o daních z příjmů je vhodné, aby si účetní jednotka stanovila hranici, od níž je pořízený majetek evidován jako dlouhodobý, ve stejné výši, jako od které je majetek považován za hmotný z pohledu zákona o daních z příjmů. Novelou zákona o daních z příjmů, účinnou od 1.1.2021 byla hranice pro dlouhodobý hmotný majetek zvýšena z původních 40 000 Kč na 80 000 Kč. (Skálová, 2023. str. 42)

Dlouhodobý majetek se může oceňovat pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cenu účetní jednotka použije v případě pořízení majetku koupí. Tato cena se skládá z ceny pořízení aktiva a vedlejších nákladů na jeho pořízení, jako jsou např. clo, doprava, správní poplatky, odměny za poradenské služby, úroky z úvěrů, pokud tak účetní jednotka rozhodne, průzkumné a geodetické práce včetně variantních řešení, licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku atd. Do vedlejších nákladů naopak nepatří opravy a údržba, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na vybavení majetku zásobami či náklady na zaškolení pracovníků. Jde o nejčastější formu ocenění majetku.

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek, který byl vytvořen vlastní činností. Do nákladů vstupují přímé náklady vynaložené na výrobu jako je cena materiálu, mzdy, energie atd. a popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek, který byl získán bezplatně např. darováním nebo dědictvím či nově zjištěný majetek při inventarizaci. Reprodukční pořizovací cena se stanoví na základě znaleckého posudku nebo kvalifikovaným odhadem ceny, kterou má majetek v době, kdy se o něm účtuje. Při stanovení ceny je nutno vzít v potaz opotřebení, technický stav či stav trhu, který ovlivňuje cenu majetku v čase. (Randáková, 2019, str. 33)

K rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, se dlouhodobý majetek oceňuje pomocí historické ceny, reálné hodnoty či ekvivalencí. Toto přecenění musí účetní jednotka zaznamenat v účetní knize. Reálnou hodnotou se rozumí tržní

hodnota, tedy hodnota, která je vyhlášena na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu, hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů nebo ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, v případě, že tržní hodnota není k dispozici. (Králová, 2022. str. 32)

Podle § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., se ocenění jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. Naopak podle § 47 odst. 6 se ocenění majetku sníží o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku. Za dotaci se považují bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů či z rozpočtů územních samosprávných celků nebo ze zahraničí z prostředků Evropské unie. (Müllerová, 2022, str. 83)

V případě majetku v cizí měně provede účetní jednotka ocenění v cizí měně a současně v českých korunách. Majetek vyjádřený v cizí měně přepočte účetní jednotka na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění. (Březinová, 2016, str. 80)

4.4. Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje podle § 28 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Odpisováním převádí podnik část hodnoty odpovídající opotřebení dlouhodobého majetku do nákladů. To se provádí nepřímo prostřednictvím opravek na základě odpisového plánu. Tento plán si stanoví společnost pro jednotlivý majetek sama v závislosti na předpokládané době použitelnosti, na kalkulačních metodách a způsobu jejich využití. Odpisy se postupně účtují až do výše 100 % vstupní ceny, pokud se předpokládá, že celá hodnota aktiva bude přinášet uživateli ekonomický užitek po celou dobu životnosti. Odpisování nad hodnotu majetku uvedenou v účetnictví je zakázáno. (Sedláček, 2017, str. 70)

Dlouhodobý nehmotný majetek a odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje z ocenění stanoveného v § 25 zákona postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony.

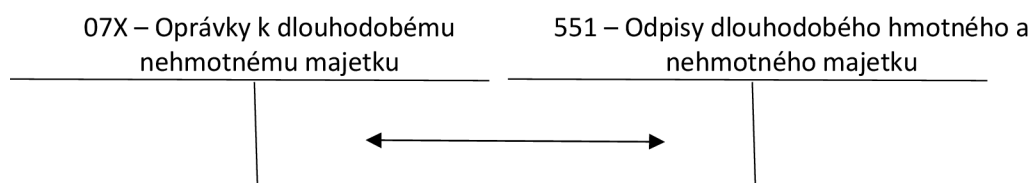
Pozemky, umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy se neodpisuje, jelikož se neopotřebovává. Naopak se dá říci, že jeho hodnota v čase roste.

Pronajatý majetek odpisuje zpravidla vlastník, s výjimkou, kdy pronajatý majetek odpisuje nájemce na základě písemné smlouvy s vlastníkem po dobu trvání nájemní smlouvy, pokud předmětem této smlouvy je soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů. Pokud provede pronajímatel technické zhodnocení na tomto majetku, a to ve vlastní režii, pak ho odpisuje on jako samostatný dlouhodobý majetek. (Králová, 2022, str. 36)

Účetní jednotka má možnost při odpisování majetku zohlednit tzv. zbytkovou hodnotu. Jedná se o kladnou částku, kterou by mohla účetní jednotka získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku (např. prodejem) po odečtení nákladů na vyřazení. V praxi to znamená, že v případě prodeje majetku nedojde k výraznějšímu ovlivnění výsledku hospodaření, protože proti výnosům z prodeje majetku se uplatní zbytková hodnota v obdobné výši (§ 56, odst. 3, Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

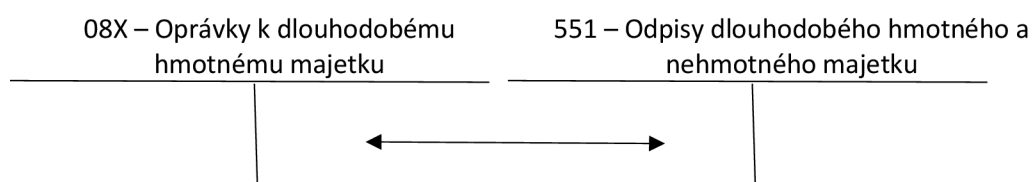
Zaúčtování odpisů

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se účtují na vrub příslušného účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a ve prospěch účtů účtové skupiny 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku podle druhu majetku.



Obr. 2: Účtování odpisu dlouhodobého nehmotného majetku, vlastní zpracování

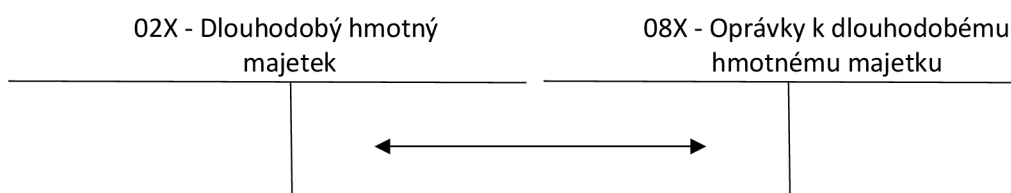
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku se účtují obdobně na vrub příslušného účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ale ve prospěch účtů účtové skupiny 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku podle druhu majetku.



Obr. 3: Účtování odpisu dlouhodobého hmotného majetku, vlastní zpracování

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a jsou účtovány počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení do užívání.

Zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného je rozdílem mezi oceněním majetku a oprávkami dlouhodobého majetku odpisovaného. Vyřazení dlouhodobého majetku odpisovaného a technického zhodnocení se naopak účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. (Dvořáková, 2021, str. 63)



Obr. 4: Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, vlastní zpracování

Účetní jednotka vede podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku také analytické účty, a to podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech. Kniha analytických účtů podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku slouží k jeho identifikaci a uvádí se zde mimo jiné údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování nebo roční sazby účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období. (Peštuka, 2007, str. 79)

Metody odpisování

Účetní odpisy se z hlediska metod odpisování dělí na časové, výkonové a komponentní. Kombinace způsobů odpisování v rámci účetní jednotky není vyloučena. Zvolenou metodu a postup odpisování ovšem účetní jednotka již v průběhu účetního období nesmí měnit. Změnu způsobu odpisování může provést vždy pouze s účinností od prvního dne následujícího účetního období. (Dušek, 2017, str. 24)

Časové odpisy – lineární, zrychlené, zpomalené (Sedláček, 2017, str. 70):

- a) Lineární – tato metoda patří z hlediska výpočtu k nejjednodušším způsobům odpisování. Metoda rovnoměrného odpisování se používá pro majetek, který ztrácí svoji hodnotu rovnoměrně v závislosti na čase. Lineární metoda vychází z předpokladu, že výše měsíčního nebo ročního odpisu zůstává konstantní. Odpis za účetní období se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby životnosti. V případě pořízení majetku během roku se měsíční odpis vynásobí počtem měsíců zbývajících do konce kalendářního roku počínaje měsícem následujícím po měsíci zařazení do užívání.

$$\text{ROČNÍ ODPIS} = \frac{\text{VSTUPNÍ CENA}}{\text{DOBA ŽIVOTNOSTI}}$$

- b) Zrychlené (degresivní) – pro zrychlené odpisování platí pravidlo, že odpis v následujícím roce musí být menší než v roce předcházejícím. Tato metoda se využívá u majetku, který ztrácí svoji hodnotu v počátečních letech užívání rychleji. Může se jednat především o

informační technologie a jinou elektroniku, které podléhají výraznému morálnímu opotřebení. Příklady zrychlených metod jsou např. metoda DDB a metoda SYD.

- **Metoda DDB** (Double-Declining-Balance Method) neboli metoda dvojitého klesajícího zůstatku pracuje s konstantním procentem odpisování a klesající základnou. Metoda nevede k nulové zůstatkové hodnotě a je nutno v posledním roce upravit výši odpisu tak, aby se odepsala celá hodnota majetku.

$$\text{Procento DDB} = \frac{100 \%}{\text{DOBA ŽIVOTNOSTI}} \times 2$$

$$\text{ODPIS} = \text{ZŮSTATKOVÁ CENA} \times \text{PROCENTO DDB}$$

- **Metoda SYD** (Sum of Years Digits Method) neboli součet hodnot jednotlivých roků je založena na konstantní odpisové základně a klesající odpisové sazbě. U této metody se nepředpokládá žádná zbytková hodnota a odpisuje se proto celá částka. (Dvořáková, 2021, str. 65-70)

$$\text{ODPIS} = \text{POŘIZOVACÍ CENA} \times \frac{\text{ZBÝVAJÍCÍ POČET LET ŽIVOTNOSTI}}{\text{SUMA ROKŮ ŽIVOTNOSTI}}$$

- c) Zpomalené (progresivní) – Progresivní metoda je vhodná pro majetek, u kterého je opotřebení v prvních letech minimální a svou hodnotu ztrácí až na konci své životnosti. Hodnoty odpisů jsou s každým účetním obdobím vyšší. Příkladem majetku vhodným pro zpomalené odpisování jsou budovy. Pokud se jedná o novostavby jejich opotřebení není tak velké, naopak nejvíce na ceně ztrácí až na konci své životnosti. Roční odpis progresivní metodou vyjádříme takto (Sedláček, 2016, str. 93):

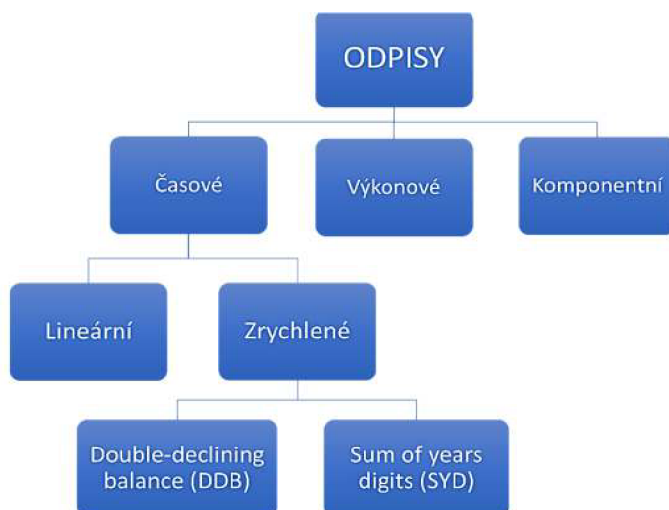
$$\text{ODPIS} = \frac{2 \times \text{POŘIZOVACÍ CENA} \times \text{ROK ODPISOVÁNÍ}}{\text{POČET LET ODPISOVÁNÍ} \times (\text{POČET LET ODPISOVÁNÍ} + 1)}$$

Výkonové odpisy jsou závislé na vyrobeném objemu výroby, počtu ujetých km apod. Používají se především pro majetek, který je využíván nerovnoměrně, např. u strojů a jiného technického zařízení, u kterého se předpokládá, že za dobu své životnosti vyrobí určitý počet výrobků.

Výkonová metoda nejvíce zohledňuje fyzické opotřebení majetku, a tedy v porovnání s časovými metodami dokáže nejlépe vyjádřit toto opotřebení. Koeficient odpisu lze stanovit jako podíl pořizovací ceny a rozsahu předpokládaného výkonu. Výše odpisu se pak vypočítá jako koeficient vynásobený počtem provedených výkonů za dané období.

$$\text{ODPIS} = \frac{\text{POŘIZOVACÍ CENA}}{\text{ROZSAH VÝKONU}} \times \text{POČET VÝKONŮ ZA ROK}$$

Metodu komponentního odpisování lze použít od roku 2010 u staveb, bytů a nebytových prostor, významné části strojů atd., a to s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Nejčastěji se jedná o části majetku, jejichž životnost se ovlivněna výrazně vyšší zátěží. Komponentou se rozumí identifikovatelná část majetku nebo souboru majetku. Její výše ocenění je významná v poměru k výši ocenění celého majetku a její doba použitelnosti se výrazně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Odpisuje se samostatně a účetní jednotka pro ni musí sestavit samostatný odpisový plán. Pokud již účetní jednotka majetek odpisuje jako celek, může začít odpisovat komponentním způsobem. Majetek, který je odpisován tímto způsobem, je ale nadále evidován v účetnictví jako jeden majetek. (Dvořáková, 2021, str. 69)



Obr. 5: Odpisové metody, vlastní zpracování

4.5. Leasing

Leasing představuje jednu z forem financování pořizování dlouhodobého majetku. Smluvní podmínky jsou upraveny leasingovou smlouvou, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

Na rozdíl od mezinárodních účetních standardů IFRS rozlišují české účetní standardy při účtování u nájemce dva druhy leasingu, a to finanční a operativní. Tyto dva druhy leasingu se od sebe liší zejména přechodem vlastnického práva po skončení doby leasingu, délkou leasingového období a účelem. Stejným rysem je pouze to, že předmět leasingu je po celou dobu nájmu ve vlastnictví pronajímatele.

Operativní leasing v podstatě představuje krátkodobý pronájem majetku, kdy doba pronájmu je kratší než ekonomická životnost majetku. Pronajímatel je vlastník pronajatého majetku a nese všechna s tím spojená rizika. Vlastník má také na starost údržbu, opravy a servis majetku. Po skončení leasingové smlouvy se předpokládá, že pronajatý majetek bude vrácen pronajímateli, nájemce tedy nemá žádné právo na odkoupení pronajatého majetku po skončení doby leasingu. Účelem operativního leasingu je zabezpečit společnost potřebným majetkem, pro který firmy nemají dostatečné využití po celou dobu životnosti majetku, a proto se pro podnik nevyplatí ho kupovat. (Režňáková, 2012, str. 88).

Finančním leasingem se pak rozumí situace, kdy při pronájmu přechází všechna podstatná rizika a odměny spojené typicky s vlastnictvím aktiva na nájemce. Předmětem finančního leasingu jsou zpravidla automobily, stroje, výpočetní technika apod.

Doba leasingu se počítá ode dne, kdy byl předmět leasingu přenechán uživateli ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Přesné vymezení, kdy končí doba leasingu bychom v české legislativě hledali marně. Za konec leasingu můžeme považovat okamžik, kdy uživatel předmět odkoupí nebo má odkoupit podle uzavřené smlouvy. Úplata u finančního leasingu zahrnuje splátky vstupní ceny předmětu, finanční činnosti a pojistné, je-li součástí poskytované služby vlastníka. Do úplaty naopak nepatří administrativní poplatky na krytí nákladů vlastníka spojených s uzavřením smlouvy či budoucí kupní cena předmětu.

Pravidla pro účetní závěrku platná v České republice neumožňují vykázat závazek z finančního leasingu v rozvaze nájemce. Tento závazek musí účetní jednotka sledovat ve smyslu

ČÚS 001 bod 2.3.2. písm. n) na podrozvahovém účtu a následně ho uvést v příloze v účetní závěrce. Forma vedení podrozvahových účtů není předepsána. Účetní jednotka může zvolit formu „klasického“ účtu provedeného podvojným zápisem nebo formu tabulky. V příloze nájemce také uvede součet splátek za celou dobu předpokládaného nájmu, skutečně uhrazené splátky nájemného ke konci rozvahového dne a rozpis budoucích plateb.

Evidenční karta leasingu	
Předmět leasingu	Automobil Škoda Octavia
Poskytovatel leasingu	Společnost XY, s.r.o.
Pořizovací cena	324 900 Kč
Datum uzavření smlouvy	01.01.2023
Datum ukončení smlouvy	01.01.2028
Datum převzetí předmětu leasingu	01.01.2023
Počet leasingových splátek	60 měsíců
Pravidelná měsíční splátka	5 415 Kč

Tab. 1: Evidenční karta leasingu, vlastní zpracování

Předmět leasingové smlouvy zůstává majetkem leasingové společnosti, a proto účetní jednotka, která si majetek pronajímá ho nemůže odpisovat a odpisuje ho tak leasingová společnost. To znamená, že ve výkazu o peněžních tocích a ve výkazu zisku a ztráty účetní jednotky chybí odpisy. Leasing se pouze promítne ve formě jednotlivých splátek, které se zaúčtují do nákladů. (Kout a Líbal, 2017, str. 93)

5. Mezinárodní standardy IAS/IFRS

V důsledku snahy o přizpůsobení se dynamickým hospodářským podmínkám vznikl nesoulad v účetním výkaznictví nejen mezi jednotlivými subjekty uvnitř státu, ale také na mezinárodní úrovni. V současné době existuje na světě velké množství účetních systémů, které se od sebe odlišují.

Z historického pohledu byly účetní systémy kategorizovány do čtyř skupin (Ficbauer, 2016, str. 10-11):

- 1) Anglosaský model bere v potaz rozsáhlý a rozvinutý peněžní a kapitálový trh s velkým množstvím nadnárodních firem. Účetnictví je orientováno na uspokojení požadavků investorů a věřitelů a jeho fair-value vyjádření má totální přednost před ostatními hledisky. Anglosaský model převažuje v USA, Kanadě, Velké Británii, Nizozemí či Austrálii.
- 2) Kontinentální model zohledňuje závislost firem na finančních institucích. Regulace účetnictví podléhá ve většině případů právním normám, a tím i daňovým zákonům a obchodnímu právu. Fair value obraz o firmách je potlačen na úkor plnění daňových a makroekonomických potřeb. Kontinentální model je zastoupen např. ve Francii, Itálii, Německu, Japonsku atd.
- 3) Jihoamerický model zohledňuje především vysoké inflační vlivy, a kromě toho také potřeby vlády a daňových orgánů. V tomto modelu je potlačeno vyjádření fair value. Tento model je zastoupen v zemích Jižní a Latinské Ameriky.
- 4) Smíšený model se snahou pokrýt jak potřeby centrálně řízené ekonomiky, tak i tržní aktivity podniků. O podání obrazu fair value není možné vůbec hovořit. Do této skupiny se řadí země tzv. bývalého východního bloku.

Základní podstata vedení účetnictví je ale ve všech modelech shodná – jde o nástroj podávání pravdivých informací o hospodaření účetní jednotky – o jeho majetku, zdrojích jeho krytí a o přírůstcích a úbytcích ekonomických prospěchů.

Hlavní odlišnosti mezi účetními systémy spočívají především ve (Jílek, 2018, str. 15):

- Způsobu a míře regulace účetnictví – při prosazování velmi silné regulace vznikají striktně určené účtové osnovy, dle kterých je nutné zaznamenávat účetní případy
- Vymezením uživatelů účetních výkazů a strukturou výkazů – od tohoto vymezení se také odvíjí uspokojení jejich informačních potřeb – např. investoři se zaměřují na informace o rentabilitě, ale věřitele zajímá spíše informace o zadluženosti podniku a jeho ziskovosti
- Vztahem mezi účetnictvím a daněmi – zde vznikají různá řešení, která sahají od nezávislosti daňových požadavků státu až po systémy, kde je účetní výsledek hospodaření základem pro vyčíslení daní

- Volbou oceňovacích metod a s tím související mírou zohlednění inflace – většina účetních systémů je založena na uplatňování historických cen. Na jedné straně je použití historických cen jednoduché a průkazné, na druhé straně však nereflektuje tržní podmínky.

Mezi nejvýznamnější mezinárodní účetní systémy patří:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS
- Všeobecně uznávané účetní standardy US GAAP
- Bilanční direktivy Evropské unie

Předchůdci standardů IFRS jsou mezinárodní účetní standardy IAS, které lze datovat do roku 1973, kdy Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standards Committee) začínal vydávat Mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS (International Accounting Standards) a interpretace k těmto standardům SIC. IAS převzaly některé části ze standardů US GAAP a byly tak jejich zkrácenou formou. Účetní standardy IFRS pak vznikají od roku 2001 po rozsáhlých změnách v organizační struktuře, kdy IASC nahradila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), aby navázala na práci předcházejícího výboru. Standardy vydané IASB již nejsou označovány jako IAS, ale jako IFRS.

Standardy IAS/IFRS nejsou samy o sobě závazné, jde pouze o doporučená řešení. Jejich aplikace však může být vyžadována např. burzovními institucemi nebo mohou být nařízeny národním regulátorem či jinou institucí. (Jílek, 2018, str. 31)

6. Dlouhodobý majetek z pohledu IFRS

V rámci účetního systému IAS/IFRS se dlouhodobým majetkem zabývá hned několik standardů. Jsou to především tyto aktuálně funkční standardy (Jílek, 2018, str. 47):

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení – stanovuje postupy pro účtování, účetní hodnoty a odpisování pozemků, budov a zařízení.

IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* – předepisuje, aby aktiva účetní jednotky nebyla účtována v částce převyšující zpětně ziskatelnou částku.

IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* – vymezuje pojetí a vykazání rezerv ve finančních výkazech

IAS 38 *Nehmotná aktiva* – stanovuje účtování, ocenění a zveřejnění nehmotných aktiv.

IAS 40 *Investice do nemovitostí* – stanovuje účtování, prvotní a následné ocenění, převod a pozbytí investičních nemovitostí.

IAS 41 *Zemědělství* – stanovuje účtování, ocenění a zveřejnění biologických aktiv a zemědělských produktů a účtování vládní dotace související s biologickým aktivem.

IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené operace* – stanovuje účtování neoběžných aktiv držených k prodeji a předložení a zveřejnění ukončovaných provozů.

IFRS 16 *Leasingy* – stanovuje účetní politiku pro nájemce pronajímatele jak u finančního leasingu, tak u operačního leasingu. IFRS 16 nahradil od roku 2019 IAS 17 *Leasingy*.

Pro účely této práce jsou popsány pouze některé z výše vyjmenovaných standardů, které se nějakým způsobem zaobírají dlouhodobým majetkem.

6.1. IAS 38 Nehmotný majetek

Nehmotnému majetku se z hlediska mezinárodních standardů věnuje IAS 38 Nehmotný majetek. Standard byl schválen v roce 1998 a vstoupil v platnost v roce 1999. Nahradil část standardu IAS 4 - Účetní odpisy a standard IAS 9 - Náklady na výzkum a vývoj. IAS 38 se nevztahuje např. na finanční nástroje a další nehmotná aktiva upravená jinými standardy. Oblast nehmotných aktiv je jednou z problematik, ve které panuje značná nejednotnost v národních úpravách účetnictví, a také ve které se často objevují snahy účetních jednotek o zneužívání účetnictví. Zneužívání účetnictví v této oblasti spočívá v tom, že společnosti ve snaze vykázat příznivější hospodářský výsledek neúčtují některé částky do nákladů v době, kdy byly vynaloženy, nýbrž je vykazují právě jako nehmotná aktiva. Zároveň by se dalo říci, že chápání

této oblasti v české praxi je v podstatě opačné, než je její chápání v IAS. Důvodem je daňové účetnictví v České republice. Pokud se podnik v České republice snaží minimalizovat daň ze zisku, má pochopitelně tendenci všechna nehmotná aktiva účtovat do nákladů v době, kdy náklady na ně vznikly. (Krupová et al., 2003, str. 156)

Podle IAS 38 je dlouhodobý nehmotný majetek nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu, je výsledkem minulých transakcí a zároveň je ocenitelné. Jako z každého aktiva očekává účetní jednotka i z nehmotného aktiva budoucí ekonomický užitek. Nehmotná aktiva musí být navíc identifikovatelná a ovladatelná, což nemusí nutně znamenat, že má účetní jednotka aktivum ve vlastnictví.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud:

- Je oddělitelné (např. pokud může být samo prodáno)
- Pochází ze smluvních nebo jiných zákonných práv

Jednou z nejhůře kvantifikovatelných vlastností je u nehmotných aktiv právě ovladatelnost, která se spojuje zpravidla s možností právního vymáhání a s možností omezit jiným subjektům k přístupu k tomuto potenciálnímu zdroji budoucího ekonomického prospěchu. (Kraftová a Suchánek, 2010, str. 51)

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek se řadí především (Kovanicová, 2005, str. 152-153):

Patenty – představují exkluzivní právo po určitou dobu užívat vynález. V rozvaze se obvykle vykazují patenty společně s ostatními nehmotnými aktivy pod společnou položkou.

Autorská práva – jsou to exkluzivní práva k reprodukci a prodeji knih, hudebních děl a obdobných případů.

Ochranná známka – vyjadřuje výhradní právo užívat určitý znak chráněný zákonem. Může mít podobu jména, znaku, sloganu, loga.

Koncese a licence – koncese jsou privilegia postoupená státem či jinou veřejnou korporací k využívání určitých zařízení. Licencí se rozumí právo k užívání patentu, obchodní známky apod.

Ve vztahu k nehmotným aktivům a jejich jednotlivým kategoriím by v účetní závěrce měly být zveřejněny především tyto informace (Kraftová a Suchánek, 2010, str. 54):

- Účetní hodnota a oprávky včetně akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiv na začátku a na konci období, a to včetně analýzy těchto hodnot podle jednotlivých typů nehmotných aktiv
- Ztráty ze snížení hodnoty uznané ve výsledovce
- Odpisy vykázané ve výsledovce
- Použité metody odpisování, doba použitelnosti a použité odpisové sazby, případně jejich změny.

6.2. IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Z hlediska dlouhodobého hmotného majetku je nejdůležitější IAS 16, který definuje pozemky, budovy a zařízení. Tento standard byl schválen v roce 1982. Určuje účtování v oblasti pozemků, budov a zařízení. Nevěnuje se však těmto skupinám (Ficbauer, 2016, str. 105):

- Majetek, pozemky a zařízení klasifikované jako držené za účelem prodeje, které jsou předmětem standardu IFRS 5
- Biologická aktiva vztahující se k zemědělským aktivitám v souladu se standardem IAS 41
- Rozeznání a ocenění aktiv vznikajících při průzkumu a hodnocení nerostných zdrojů dle standardu IFRS 6
- Dobývací práva a zásoby nerostných zdrojů jako např. ropa, plyn apod.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům a u kterých se očekává, že budou užívána více než jedno období. Standard nestanovuje peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, její stanovení je na uvážení účetní jednotky.

Pozemky, budovy a zařízení se zaúčtují jako aktivum, pokud (Jílek a Svobodová, 2013, Str. 109):

- Je pravděpodobné, že jednotka bude mít z dané položky ekonomický užitek
- Je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky

Pro dlouhodobý hmotný majetek je nutné si definovat následující pojmy, které jsou vymezeny ve standardu IAS 16 (Zárybnická Žárová a kol., 2022, str. 63):

Odpis představuje systematické snižování účetní hodnoty aktiva v průběhu jeho odhadované doby použitelnosti. IFRS rozlišují tři typy odpisů podle druhu aktiva, k němuž se vztahují. Pojmem „depreciation“ se označují odpisy pro dlouhodobá hmotná aktiva, „amortisation“ pro dlouhodobá nehmotná aktiva a „depletion“ pro přírodní zdroje.

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení oprávek a akumulovaných ztát ze snížení jeho hodnoty.

Reálná hodnota (Fair value) aktiva je částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi informovanými a ochotnými stranami za běžných podmínek.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je nižší zpětně ziskatelná hodnota aktiva, než je účetní hodnota aktiva.

Pořizovací náklady aktiva jsou peněžní prostředky nebo jejich ekvivalenty, které byly zaplacené, v souvislosti s nabytím aktiv v době jeho pořízení.

Odpisovatelná částka je pořizovací cena nebo reálná hodnota po odečtení zbytkové hodnoty aktiva při jeho vyřazení.

Odpisový plán představuje přehled, který určuje, jaká část odpisů bude přiřazena každému účetnímu období v průběhu doby použitelnosti aktiva, stanoví se na základě doby použitelnosti a zvolené metodě odpisů.

Zpětně ziskatelná hodnota je vyšší z částek, kterými jsou čistá prodejní cena aktiva (cena, za kterou by bylo možno aktivum k příslušnému datu prodat, snížená o náklady prodeje) a hodnota z užívání aktiva.

Zbytková hodnota aktiva představuje částku, kterou by účetní jednotka mohla získat po skončení doby životnosti aktiva po odečtení nákladů.

Doba použitelnosti může být představována dobou, po kterou předpokládá účetní jednotka využívání aktiva nebo může být určena množstvím produkce, které lze z tohoto aktiva získat. Doba použitelnosti v sobě odráží fyzické opotřebení, morální zastarání i případné právní omezení ve vztahu k aktivu.

V oblasti zveřejnění musí účetní jednotka dle dikce IAS 16 vykázat především (Dvořáková, 2022, str. 107):

- Oceňovací báze použité k určení brutto účetní hodnoty
- Použité odpisové metody
- Doby použitelnosti nebo použití odpisové sazby
- Brutto účetní hodnotu a oprávky spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty, a to k začátku a ke konci období
- Částka smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení

6.3. Oceňování dlouhodobého majetku

Nehmotná aktiva mohou být pořízena samostatně – koupí. Při samostatném pořízení nehmotného aktiva je obvykle možné spolehlivě stanovit jeho pořizovací náklady, které zahrnují kupní cenu a přímo přiřaditelné náklady, které jsou vynaloženy na provoz aktiva.

Při pořízení nehmotného aktiva vlastní činností je velký problém určit, zda aktivum splňuje přísné podmínky pro jeho zařazení, jako je např. nejistota ohledně budoucích ekonomických užitků. Do pořizovací ceny nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností se řadí zejména náklady na použitý materiál a služby, osobní náklady, poplatky za registraci patentů a autorských práv či amortizace licencí použitých při vývoji. Do pořizovací ceny nelze zahrnout odbytovou a správní režii, výdaje na školení nebo počáteční provozní ztráty.

Nehmotné aktivum musí být testováno:

- Zda je identifikovatelné
- Zda bude přinášet ekonomický prospěch
- Zda lze spolehlivě určit jeho cenu

Vzhledem k přísným podmínkám zařazení je v případě výzkumu a vývoje nutno odlišit dle IAS 38 fázi výzkumu od fáze vývoje. Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké a technické poznatky či nové informace, které by napomohly např. vytvořit nový produkt či proces, novou službu nebo významně a rozsáhle zlepšit existující

výrobky, služby, procesy apod. Vývoj představuje použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování, konstruování nebo testování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich výroby nebo použití.

Pokud jde o interní výzkum, nepřipouští se dle IFRS možnost jeho aktivování, tedy vykázaní jako nehmotné aktivum, a to právě proto, že není jisté, jaké výsledky výzkum přinese. Není tudíž splněna podmínka dostatečné pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu. Náklady vynaložené v běžném období na tento účel se plně zahrnou do nákladů tohoto období a v plném rozsahu ovlivní výsledek hospodaření. Interní vývoj dovolují IFRS aktivovat jako nehmotná aktiva jen tehdy, jestliže účetní jednotka prokáže, že jsou splněny veškeré přesně stanovené podmínky, např. prokazatelný záměr podniku dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo ho prodat, technická proveditelnost jeho kompletnosti, existence trhu tohoto aktiva, schopnost aktiva generovat budoucí ekonomické užítky apod. Při splnění těchto podmínek nejsou výdaje na pořízení nehmotného aktiva zahrnuty do nákladů běžného období, ale jsou po jeho dokončení aktivovány jako pořizovací cena tohoto aktiva. Pokud jsou náklady na vývoj vykázané jako náklady, už nemohou být zpětně aktivovány. Jako náklady se rovněž účtují zřizovací výdaje, které mohou obsahovat náklady na založení společnosti, výdaje na zahájení nového provozu, či zavedení nového výrobního procesu. (Kraftová a Suchánek, 2010, str. 51)

Pozemky, budovy a zařízení jsou účtovány v pořizovací ceně, což je shodné s českou účetní úpravou. Součástí pořizovací ceny jsou náklady na pořízení včetně nákladů souvisejících s tímto pořízením, např. cla, dopravní náklady, náklady na instalaci, související režijní náklady apod. Pozdější přecenění majetku ve fair value je přípustné, pokud je fair value spolehlivě měřitelná a jestliže se sníží o oprávků a ztráty ze snížení hodnoty. (Ficbauer, 2016, str. 105)

6.4. Odpisování dlouhodobého majetku

Pro vymezení odpisovatelného majetku jsou významná tři kritéria, a to (Kraftová a Suchánek, 2010, str. 45):

- Účel - k čemu tento majetek slouží (např. budova zakoupená za účelem obchodování je zbožím, nikoli odepisovatelným aktivem)

- Čas – odpisování podléhá dlouhodobý majetek, odpisy jsou vykazovány v souladu s principem akruálnosti
- Hodnota – účetní jednotka by si měla stanovit hodnotu, od které bude uvažovat o odepisovatelných aktivech, pokud se pro účetní jednotku jedná o nevýznamné částky mohou být tyto aktiva do nákladů zařazeny časově nerozloženě

Výše ročního odpisu závisí na těchto třech faktorech (Basioudis, 2019, str. 111):

Odpisovatelná hodnota aktiva vyjadřuje částku která bude v průběhu životnosti aktiva odepsána do nákladů. Jedná se o rozdíl mezi pořizovací cenou a předpokládanou zůstatkovou cenou.

Zůstatková hodnota aktiva je částka, kterou by podle předpovědi měla účetní jednotka obdržet z prodeje nebo vyřazení dlouhodobého aktiva na konci jeho životnosti.

Odhadovaná doba životnosti aktiva určuje dobu, za kterou se aktivum opotřebuje nebo se stane zastaralým, podle toho, co nastane dříve. Životnost se ve většině případů vyjadřuje počtem let nebo počtem vyrobených jednotek.

Při stanovení předpokládané délky použitelnosti je třeba brát v úvahu určité faktory ovlivňující dobu použitelnosti aktiva: (Picker a kol., 2016, str. 286)

- Očekávané použití podle očekávané výkonnosti nebo kapacity aktiva
- Očekávané fyzické opotřebení, které závisí na kvalitě a způsobu použití aktiva, intenzitě jeho využívání, politice oprav a udržování apod.
- Morální zastarávání je odhadováno na základě dostupných informací o očekávaném vývoji technického pokroku v daném oboru (kvalitnější výrobky na trhu, vývoj poptávky po produktu apod.)
- Legislativní, právní, politické, ekologické a jiné faktory.

Odpisování aktiv s určitelnou dobou použitelnosti začíná ve chvíli, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v okamžiku jeho vyřazení. Odpisy se uznají jako náklad ve výsledovce. Pořizovací cena snižena o kumulované odpisy, případně o ztráty ze snížení hodnoty,

představuje účetní hodnotu, v níž je aktivum vykázáno v rozvaze, jedná se o tzv. zůstatkovou hodnotu. Zůstatková hodnota aktiva by měla být přezkoumána alespoň na konci účetního období a pokud se její hodnota liší od předešlých odhadů, je nutné upravit odpisový plán, což se projeví ve výši odpisů v běžném a následujících účetních obdobích. Stejně tak změna doby použitelnosti je změnou v účetním odhadu, která se projeví v běžném a následujících účetních obdobích. Pokud je odhad zůstatkové hodnoty vyšší než účetní hodnota, aktiva se neodpisují, respektive roční odpis je roven nule až do chvíle, kdy zůstatková hodnota poklesne pod účetní hodnotu. V případě, že se aktivum dočasně nepoužívá se odpisování nepřerušuje. Pokud ale podnik používá způsob výpočtu odpisů založený na jednotkách výkonu, bude pro tato aktiva odpis rovný nule. (Vašek, 2016, str. 57)

Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nejsou amortizována, ale každoročně se testují na snížení hodnoty dle IAS 36 Snížení hodnoty aktiv, zda nedošlo ke změně okolností využívání těchto aktiv, a také musí účetní jednotka ověřit, zda se nezměnila doba použitelnosti na určitou. (Dvořáková, 2011, str. 95)

Dlouhodobá hmotná aktiva odpisovaná se stejně jako nehmotná začínají odpisovat od okamžiku, kdy je aktivum připraveno k používání. IAS 16 nestanovuje konkrétní metodu odpisování, kterou by účetní jednotka musela používat, je pouze na ni, jakou metodu si pro odpisování zvolí. Zvolená odpisová metoda by měla co nejlépe odrážet způsob spotřeby ekonomických užitků plynoucích z aktiva. Změny způsobené změnou účetní metody se účtují v souladu s IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby buď jako změna účetního pravidla, nebo jako změna účetního odhadu. (Vašek, 2016, str. 57)

Mezinárodní standardy využívají tzv. komponentní přístup odpisování majetku. Podnik odpisuje samostatně jednotlivé části položky pozemků, budov a zařízení, jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně daného aktiva. Jednotlivé komponenty jsou tedy obvykle samostatnými majetkovými položkami. Pokud mají tyto položky stejnou dobu použitelnosti a stejný způsob odpisování, jsou pro účely výpočtu odpisů seskupeny. (Picker a kol., 2016, str. 288)

Veškeré předpoklady a metody, které byly použity při stanovení odpisů, by měly být pravidelně přezkoumávány, a pokud se vyskytne významná změna, je nutno postup odpisování či výši odpisů upravit. Standard IAS 16 nepřipouští úpravu zasahující do minulých účetních období,

měnit je možno pouze odpisy v aktuálním a budoucích obdobích. (Dvořáková, 2022, str. 120)

Metody odpisování

- a) Časové lineární odpisy představují konstantní odpis po celou dobu použitelnosti aktiva. Tato metoda převládá u většiny účetních jednotek. (Krupová, 2009, str. 237)

$$\text{ODPIS} = \frac{\text{POŘIZOVACÍ CENA} - \text{ZBYTKOVÁ HODNOTA}}{\text{OČEKÁVANÁ DOBA ŽIVOTNOSTI}}$$

- b) Časové zrychlené odpisy jsou založeny na snižujícím se ročním odpisu během doby použitelnosti. Tato metoda vyžaduje ze strany podniku větší doložení oprávněnosti. Mezi nejpoužívanější patří:

- Metoda DDB

Metoda zmenšujícího se základu je často nahrazována zjednodušeným postupem, kdy je odpisové procento stanoveno jako násobek lineární sazby, nejčastěji se jedná o dvojnásobek lineární sazby. Výhodou je jednoduchost a procentem volitelná degrese odpisů, nevýhodou je, že v posledním roce není možno odepsat do nuly, vždy zůstane nějaká část neodepsána, ta je pak odepsána jako součást odpisu v posledním roce. (Bohušová, 2008, str. 130)

$$\text{Procento DDB} = \frac{100\%}{\text{DOBA ŽIVOTNOSTI}} \times 2$$

$$\text{ODPIS} = \text{ZŮSTATKOVÁ CENA} \times \text{PROCENTO DDB}$$

- Metoda sumace čísel (SYD)

Tato metoda je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu. Výpočet je založen na sumě čísel reprezentujících za sebou jdoucí roky použitelnosti aktiva. (Dvořáková, 2011, str. 110)

$$\text{ODPIS} = \text{POŘIZOVACÍ CENA} - \text{ZBYTKOVÁ HODNOTA} \times \frac{\text{ZBÝVAJÍCÍ POČET LET ŽIVOTNOSTI}}{\text{SUMA ROKŮ ŽIVOTNOSTI}}$$

- c) Odpisy závislé na výkonu se vypočítají podle předpokládaného výkonu zařízení. Může se jednat o počet vyrobených výrobků, počet ujetých km atd. Tento způsob odpisování je vhodný u strojů a zařízení, pokud je budoucí přínos z těchto aktiv přímo úměrný očekávanému výkonu těchto zařízení a pokud lze odhadnout celkový objem výkonů, který lze od aktiva v průběhu jeho používání očekávat. (Dvořáková, 2011, str. 111)

$$\text{ODPIS} = (\text{POŘIZOVACÍ CENA} - \text{ZBYTKOVÁ HODNOTA}) \times \frac{\text{VÝKON V DANÉM ROCE}}{\text{CELKOVÝ VÝKON}}$$

6.5. IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

IAS 16 se v rámci vykazování ztrát ze snížení hodnoty dále odkazuje na standard IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. Podle tohoto standardu je třeba na konci každého účetního období testovat dlouhodobý majetek na snížení hodnoty. Bez ohledu na to, zda existuje náznak znehodnocení aktiva, musí účetní jednotka testovat každý rok nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti a také testovat goodwill pořízený podnikovou kombinací. IAS 36 vyjmenovává možné případy, ve kterých může dojít ke snížení hodnoty aktiva:

- Tržní hodnota aktiva se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat
- Během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí v němž jednotka působí
- Tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly
- Během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku, např. nečinnost aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizace činnosti, plány na prodej aktiva
- Je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva

- Ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

Pokud má účetní jednotka podezření, že došlo ke snížení hodnoty aktiva může to znamenat, že zbývající doba použitelnosti, odpisová metoda nebo zbytková hodnota musí být přehodnocena a upravena a zároveň musí účetní jednotka odhadnout zpětně ziskatelnou částku tohoto aktiva.

Zpětně ziskatelná částka je vyšší z těchto dvou hodnot: reálná hodnota aktiva snížená o náklady prodeje a hodnota z užívání.

Reálná hodnota snížená o náklady prodeje je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva za obvyklých podmínek mezi informovanými stranami snížená o náklady prodeje, to jsou náklady přímo přiřaditelné k prodeji aktiva, s výjimkou finančních nákladů a daňových nákladů.

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které se očekávají, že budou získány z aktiva. Při jejím výpočtu se bere v úvahu také očekávání možných změn, časová hodnota peněz vyjádřená diskontováním peněžních toků a jiné faktory, např. nelikvidita.

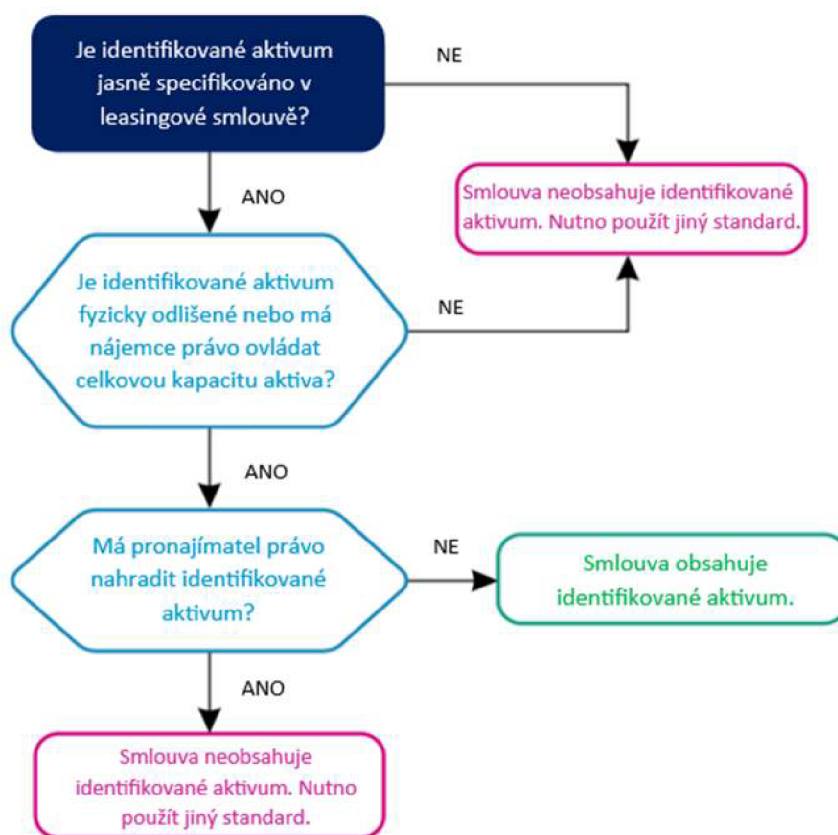
Pokud jedna z těchto hodnot převyšuje účetní hodnotu, aktivum není znehodnocené a není tedy nutné stanovovat druhou z těchto hodnot.

Ztráta musí být zaúčtována bezprostředně do výsledku. Po zaúčtování ztráty ze znehodnocení se odpisy daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti. (Jílek a Svobodová, 2013, str. 183-185)

6.6. IFRS 16 Leasingy

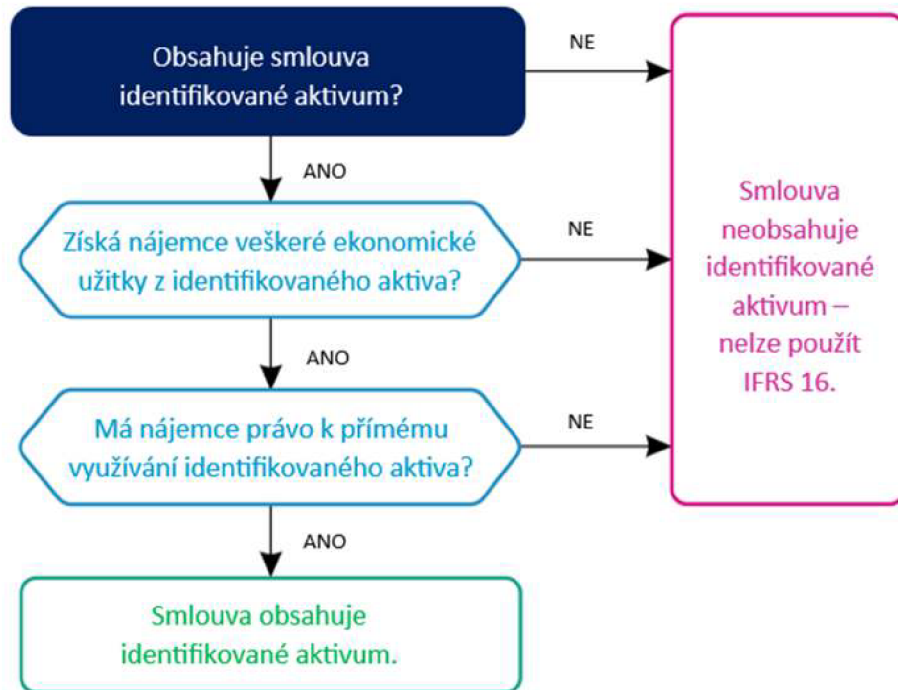
Standard IFRS 16 vstoupil v platnost 1. ledna 2019, kdy nahradil do té doby využívaný standard IAS 17 a související interpretace IFRIC. Jedním z hlavních důvodů, proč byl IAS 17 nahrazen, byla jeho problematická aplikace zejména v případech, kdy bylo potřeba rozlišit, zda jde o finanční nebo operativní leasing. To mělo za následek, že mnohdy účetní jednotky záměrně upravovaly leasingové smlouvy tak, aby vykazovaly charakter operativního leasingu. V takovém případě nebyl předmět operativního leasingu účetní jednotkou vykazován jako aktivum v rozvaze,

ale ani jako dlouhodobý závazek. Výsledkem tohoto počínání bylo zkrácení finanční analýzy (např. ukazatel zadluženosti, ukazatel čistého pracovního kapitálu) a tudíž nesprávné informace, které získávali externí uživatelé orientující se podle rozvahy. IFRS 16 přinesl významné změny především pro nájemce. Z pohledu pronajímatele zůstaly požadavky na vykazování leasingu srovnatelné s IAS 17. V případě rozhodování o tom, zda jde o leasingovou smlouvu či nikoli, hraje klíčovou roli identifikované aktivum. Pronajímatel nemá právo vyměnit aktivum za jiné, pokud nemá podstatné substituční právo. Právě v takovém případě, kdy smlouva upravuje užívání konkrétního aktiva, lze hovořit o leasingovém vztahu. V opačném případě, kdy není toto aktivum vymezené ve smlouvě a může být nahrazováno, kterýmkoliv jiným, jde spíše o poskytnutí služby.



Obr. 6: Určení identifikovatelného aktiva,
IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting, str. 32,
dostupné z: www.kpmg.com

Nájemce má po dobu trvání leasingu právo získat všechny podstatné ekonomické užítky z identifikovaného aktiva a také právo řídit užívání tohoto aktiva, aniž by měl pronajímatel právo měnit provozní instrukce.



Obr. 7: Určení leasingové smlouvy,

IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting, str. 31,

dostupné z: www.kpmg.com

Den vzniku leasingu je dnem, kdy byla podepsána leasingová smlouva, nebo jsou obě strany vázány leasingovými podmínkami. Doba leasingu počíná běžet ode dne zahájení leasingu, tedy ode dne, kdy je předán předmět leasingu nájemci k užívání. (Dvořáková, 2017)

Standard IFRS 16 je aplikovatelný na všechny leasingy kromě (Bragg, 2018, str. 331):

- leasingů týkajících se neobnovitelných zdrojů (nerostů, ropy...)
- leasingů, které se týkají zemědělství (biologických aktiv)
- licencí na duševní vlastnictví
- servisních a koncesních dohod

Z pohledu nájemce v případě IFRS 16 došlo především k odbourání problematiky při posuzování, zda se jedná o operativní nebo finanční leasing. Obě formy leasingu se zachycují v účetnictví jako aktivum. Podle IFRS 16 musí nájemce v účetnictví zachytit leasing jako aktivum a závazek u všech leasingových smluv trvajících déle než 12 měsíců. Leasingové smlouvy, které jsou sjednány na kratší dobu než 12 měsíců, jsou označovány za krátkodobý leasing. U leasingových smluv, které jsou krátkodobého charakteru a u aktiv nízké hodnoty může nájemce vykazovat splátky jako náklad a to např. rovnoměrně po dobu leasingu. Standard přímo uvádí příklady aktiv, která jsou u považována za aktiva nízké hodnoty. Jedná se o tablety, počítače, telefony či drobný kancelářský nábytek. (Bragg, 2018, str. 331)

7. Rozdíly mezi ČÚS a IFRS

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Pozemky, budovy a zařízení jsou podle české úpravy součástí dlouhodobého hmotného majetku. Tento majetek je v postupech účtování vymezen takto:

- a) Pozemky, budovy, umělecká díla, movité kulturní památky,
- b) Samostatné movité věci s výjimkou movitých věcí uvedených v bodě a)
- c) Pěstitelské celky trvalých porostů
- d) Základní stádo a tažná zvířata
- e) Otvírky nových lomů, pískoven apod.

Z výčtu položek dlouhodobého hmotného majetku je patrné, že IAS 16 pokrývá v podstatě problematiku, uvedenou pod body a) a b). Rozdíly vyplývají z faktu, že česká legislativa vymezuje daný majetek výčtem jeho jednotlivých částí, naopak IAS 16 striktně trvá na tom, že tento majetek se má zahrnovat do aktiv pouze za předpokladu, že splňuje definici aktiv, uvedenou v Koncepčním rámci IAS. Česká legislativa dále neuvádí možnost odděleného účtování o jednotlivých součástech dlouhodobého aktiva, pokud mají různou dobu životnosti. (Krupová, 2002, str. 133)

DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobému nehmotnému majetku není v rámci české právní úpravy věnován samostatný standard; dlouhodobý nehmotný majetek je upraven společně s dlouhodobým hmotným majetkem prostřednictvím ČÚS č. 013. Z hlediska mezinárodních standardů se dlouhodobému nehmotnému majetku věnuje samostatně standard IAS 38.

Jednou z odlišností je rozlišování nehmotných výsledků vývoje – podle české právní úpravy jsou výsledky vývoje aktivovány, pokud jsou určeny k opakovanému prodeji nebo byly nabyty od jiných osob; podle IFRS jsou rozlišeny fáze výzkumu a vývoje, náklady spojené s výzkumem jsou zachyceny jako náklady období, náklady na vývoj jsou zachyceny jako náklad období do okamžiku, než splňují vymezení nehmotných aktiv podle IAS 38. Donedávna bylo zásadním rozdílem vykazování nákladů na výzkum, které byly v českých předpisech aktivovány, zatímco v IFRS byly vždy vykazovány výsledkově. Od roku 2018 ale i vyhláška č. 500/2002 Sb. vyžaduje vykazování nákladů na výzkum dle českých prepisů výsledkově. Co ovšem vyhláška neobsahuje, jsou kritéria, podle kterých účetní jednotka rozliší mezi výzkumem a vývojem. Ta jsou obsažena v IAS 38 a byla převzata i do interpretace Národní účetní rady I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.

Aby bylo možno v souladu s IAS 38 vykázat nehmotné aktivum, musí splňovat definici nehmotného aktiva. Podle české právní úpravy lze dlouhodobý nehmotný majetek uznat za podmínky, že je připraven k použití a musí splňovat všechny zákonem stanovené podmínky.

OCEŇOVÁNÍ A ODPISOVÁNÍ

Oceňování současnou hodnotou není podle české úpravy povoleno, kdežto podle mezinárodních účetních standardů je oceňování současnou hodnotou povoleno.

Pro odpisování dlouhodobého majetku s určitou dobou použitelnosti lze uplatnit stejné metodické postupy. Podle českých standardů skupina aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti není všeobecně definována. Dlouhodobý majetek se odpisuje od okamžiku, kdy je uveden do užívání. Komponentní odpisování je povoleno, ale obvykle není využíváno. Podle IAS 16 se aktiva rozdělují na dvě skupiny, a to aktiva s určitelnou dobou použitelnosti a aktiva s neurčitelnou

dobou použitelnosti. Doba odpisování není omezená. Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodpisují, místo toho se minimálně každý rok testují na snížení hodnoty, nebo i častěji, pokud má účetní jednotka podezření na snížení hodnoty. Na rozdíl od české úpravy vyžaduje standard komponentní odpisování. Odpisování se podle IFRS nepřerušuje, když není aktivum aktivně používáno. (Dvořáková, Šrámková, 2022, str. 51)

TVORBA REZERV

Standard IAS 16 udává požadavek odpisovat majetek tzv. komponentním přístupem, tedy odpisovat jednotlivé složky majetku samostatně kvůli jejich odlišné době použitelnosti. Odpis by měla účetní jednotka zaúčtovat jako náklad, pokud se nejedná o výjimku, kdy se stává součástí hodnoty jiného aktiva. V důsledku výše zmíněného požadavku mezinárodní standardy účetního výkaznictví neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku na rozdíl od české úpravy, kde komponentní přístup k odpisování není pro účetní jednotky povinností, a rezervy na opravy dlouhodobého majetku jsou vytvářeny. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví tento důvod obhajují tím, že pokud účetní jednotka potřebuje tvořit tuto rezervu, znamená to, že má špatně nastavené odpisy. (Krupová, 2009, str. 244)

ZBYTKOVÁ HODNOTA

Dle mezinárodních standardů se aktivum s určitelnou dobou použitelnosti odpisuje do zbytkové hodnoty, pokud je dána aktivním trhem nebo do nuly. Zbytkovou hodnotu můžeme chápat jako hodnotu, která zůstane neodepsaná a může být stanovena jako částka, za kterou ji podnik prodá po ukončení užívání daného aktiva. Podle české legislativy má účetní jednotka pouze možnost, nikoliv povinnost zbytkovou hodnotu zohlednit. (Dvořáková, 2014, str. 109.)

SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

Naprostá většina otázek, která jsou řešena Standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, česká účetní legislativa vůbec neřeší. Jediným společným bodem je, že v české právní úpravě je zakotvena zásada opatrnosti, ze které vyplývá, že položky aktiv nemohou být nadhodnoceny.

Účetní jednotky jsou tak povinny v případě, že dojde ke snížení hodnoty aktiv zachytit toto snížení. V českém účetnictví se přechodné snížení hodnoty majetku vyjadřuje opravnými položkami. Trvalé snížení hodnoty majetku se vyjadřuje odpisy. Podle IFRS má být aktivum v účetnictví oceněno částkou, která je nižší nebo rovna zpětně získatelné částce. Tato částka představuje hodnotu, kterou aktivum může po dobu použitelnosti vyprodukovat, a to buď v průběhu užívání (hodnota z užívání) nebo při prodeji (reálná hodnota minus náklady na prodej). Zpětně získatelná částka je ta, která je vyšší. Pokud zpětně získatelná částka je nižší, než účetní hodnota aktiva dochází ke snížení hodnoty aktiva. V české právní úpravě, ale není definován konkrétní postup, jak vyčíslit snížení hodnoty, kdežto IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv detailně popisuje, jak tuto částku vyčíslit.

LEASING

Dle IFRS 16 aktivum vykazuje nájemce. Vykazování podle IFRS zahrnuje řadu subjektivních rozhodnutí (stanovení diskontní sazby, stanovení délky pronájmu s přihlédnutím k pravděpodobnosti využití opcí na prodloužení či nevyužití opcí na ukončení nájemního vztahu). České účetní předpisy se řídí formální stránkou smlouvy. Po dobu trvání leasingové smlouvy je vlastníkem aktiva pronajímatel, který jej musí uvést ve svých aktivech v rozvaze a účtuje o jeho odpisech. Nájemce tedy o majetku pořízeném na základě leasingové smlouvy neúčtuje, pouze ho eviduje ve své podrozvahové evidenci. Leasingové splátky jsou vykázány jak o náklad daného období, v případě nerovnoměrných splátek se splátky časově rozlišují po dobu trvání leasingu.

8. Novela zákona o účetnictví

Jak bylo již zmíněno, účetnictví napříč všemi zeměmi prochází neustálým vývojem, na který reaguje účetní věda i praxe a který by měl být taktéž reflektován právními předpisy upravujícími účetnictví. Má-li Česká republika zajistit srovnatelnost vykazovaných účetních informací, musí být schopna přizpůsobovat regulaci mezinárodním trendům. V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS), které reflektují tyto mezinárodní trendy a ekonomický vývoj. Je proto žádoucí, aby soustava právních

předpisů v oblasti účetnictví nezůstala zastaralá, nevyhovující aktuálním požadavkům uživatelů účetních informací a reflektovala i skutečnost, že roste význam již zmíněných mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS).

V návaznosti na tyto informace předložilo Ministerstvo financí počátkem roku 2024 finální návrh novely zákona o účetnictví, jejímž cílem by mělo být vytvoření nové soustavy právních předpisů upravujících účetnictví, která bude lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Novela zákona by měla nabýt účinnosti 1. ledna 2025.

Základní zásady, předpoklady a definice, na nichž je účetnictví postaveno vycházejí z všeobecně uznávaných předpokladů a principů typických pro moderní účetnictví ve vyspělých zemích, tj. z moderních koncepčních rámců (zejména z koncepčního rámce IFRS). Důvodem je skutečnost, že v souvislosti s postupem evropské integrace a naplňováním vize jednotného trhu umožňujícího volný pohyb zboží, práce a kapitálu dochází ke stále těsnějšímu propojení národních ekonomik a údaje účetních závěrek sestavených podle národních účetních předpisů získávají do značné míry mezinárodní charakter. Cílem nové právní úpravy účetnictví je tak její koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě tak, aby současně nekolidovala s požadavky práva EU. Tím, že nová právní úprava účetnictví vychází v oblasti vymezení koncepčního rámce ze stejných základů jako jiné moderní koncepční rámce, s případně jasně definovanými výjimkami, otevírá se tak prostor pro aplikační inspiraci IFRS, neboť oba tyto systémy budou navzájem kompatibilní. Oproti současnému zákonu dochází v souladu s celosvětovým vývojem účetnictví k výraznému posunu, kdy se klade primárně důraz na účetní výkaznictví, tedy účetní závěrku, a nikoli na samotné vedení účetnictví a účtování jako takové. (Návrh zákona o účetnictví, Ministerstvo financí, 2024).

V následujících bodech jsou uvedeny klíčové změny pro podnikatelské účetní jednotky, které nastanou v souvislosti s chystanou novelou zákona o účetnictví (Ministerstvo financí, 2024):

a) Leasing

Současný stav vykazování leasingu stále dává přednost právní formě a obecné účtování nájemních vztahů považuje přenechání aktiva k dočasnému užívání spíše za službu než za

alternativní formu pořízení majetku. To poté také částečně zkresluje výstupy z účetnictví, kdy tato aktiva, která jsou pořizována způsobem spíše se blížící koupi, v aktivech účetní jednotky nefigurují.

Navrhovaná úprava vykazování leasingu vychází z definic prvků upravených novým zákonem o účetnictví a z respektování zásady přednosti obsahu před formou. Navrhuje se tedy leasing pojmout jako způsob pořízení „práva užívání“, tj. tuto operaci v principu vykazovat obdobně jako koupi. Konkrétní způsob účtování by pak vycházel z pojetí leasingu podle mezinárodních účetních standardů. Zásadní změnou tak bude stav, kdy nájemce daného aktiva, při splnění podmínek pro uznání, bude vykazovat právo užívání ve své rozvaze v příslušné položce hmotných aktiv a toto aktivum bude odpisovat. Řešení vyplývající z mezinárodních účetních standardů předpokládá mimo jiné diskontování jednotlivých částek v čase. To představuje oproti současnému řešení dodatečnou náročnost, která je zejména problematická v kontextu posouzení přínosů diskontování v podobě větší přesnosti oproti zvýšené administrativní náročnosti z toho vyplývající. Z tohoto důvodu bude diskontování nepovinné pro malé a mikro účetní jednotky, tj. ty ho mohou aplikovat v případě, že se pro to dobrovolně rozhodnou.

b) Goodwill

Goodwill vykázaný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický prospěch vznikající z ostatních aktiv získaných při podnikové kombinaci, který však není jednotlivě identifikován a samostatně uznán.

Podle stávající úpravy obdoba „goodwillu“ byla vykazována jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo jako konsolidační rozdíl. Navrhovaná úprava proto předpokládá sjednocení postupů v této oblasti. Nově tak bude tento rozdíl vykazován v nehmotných aktivech jako goodwill a bude odpisován po vyhláškou stanovenou dobu.

c) Dotace

Návrh na vykazování dotací předpokládá 2 možnosti. Přijatou dotaci účetní jednotka vykáže jako výnos příštích období (v případě podnikatelských účetních jednotek) nebo ve zvláštní části kapitálu (v případě neziskových účetních jednotek). Dotace bude následně

rozpuštěna do výnosů v období určeném v dotačních podmínkách, po které bude podle dotačních podmínek dané aktivum účetní jednotka používat k zamýšlenému účelu.

d) Současná hodnota

Nový zákon o účetnictví zavádí nové metody ocenění, které jsou založeny na současné hodnotě, tzn. ocenění v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních toků. Proto na tuto změnu musí reagovat i vyhláška, která by měla upravovat podrobněji metody ocenění aktiv a dluhů.

e) Rezerva na likvidaci

Předpokládá se, že v případě, kdy je účetní jednotce známo, že bude muset po ukončení činnosti dané aktivum zlikvidovat, bude dána možnost zahrnout do pořizovací ceny, nově pořizovacích nákladů, hmotného aktiva i rezervu na likvidaci. Pokud při pořízení aktiva nemá účetní jednotka takovou rezervu vytvořenou, nemůže do pořizovacích nákladů pořizovaného aktiva zahrnout náklady na jeho likvidaci.

9. Praktická část

Pro praktickou část byla vybrána – z důvodu požadavku na anonymizaci – nejmenovaná společnost s ručením omezeným (dále „Společnost“), jejíž hlavní činností je výroba. Co do velikosti podniku se jedná se o velkou účetní jednotku s ročním obratem zhruba 35 mld. Kč a 2 200 zaměstnanci.

Účetnictví společnosti je vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy pro podnikatele. V účetnictví je využíván pro všechny účetní případy a dané účetní období kurz, který je vyhlášen k poslednímu pracovnímu dni běžného měsíce ČNB na měsíc následující.

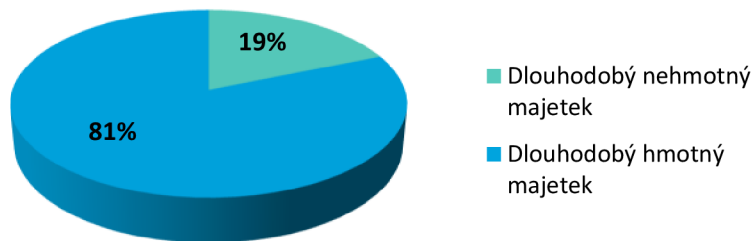
Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu a má povinnosti auditu. Účetní závěrku sestavuje účetní jednotka k 31.12. běžného roku a obsahuje:

- rozvahu
- výkaz zisku a ztráty
- přílohu (doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztrát)
- přehled o peněžních tocích (výkaz cash-flow)
- přehled o změnách vlastního kapitálu

9.1. Dlouhodobý majetek společnosti

Dlouhodobý majetek představuje pro společnost významnou položku celého majetku. Zhruba 79 % veškerých aktiv společnosti tvoří dlouhodobý majetek, z toho 19 % dlouhodobý nehmotný majetek a 81 % dlouhodobý hmotný majetek.

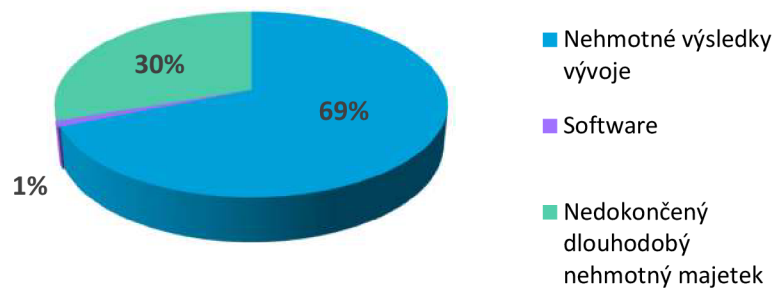
Dlouhodobý majetek



Graf 1: Dlouhodobý majetek společnosti, vlastní zpracování

Většina dlouhodobého nehmotného majetku je zastoupena nehmotnými výsledky vývoje, jelikož má společnost i vlastní vývojové centrum.

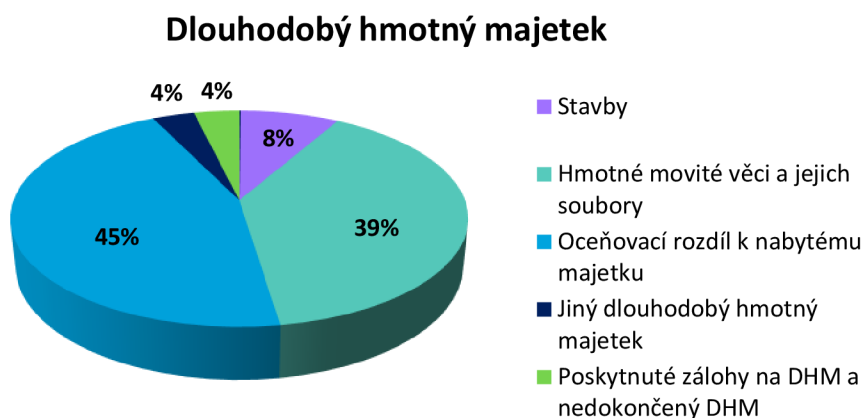
Dlouhodobý nehmotný majetek



Graf 2: DNM společnosti, vlastní zpracování

Co se týká dlouhodobého hmotného majetku 45 % tvoří oceňovací rozdíl k nabytému majetku, 39 % hmotné movité věci a jejich soubory, kam se řadí např. stroje, které jsou potřeba k výrobě.

Z malé části jsou zastoupeny stavby, kam patří sklady, kancelářské budovy, výrobní haly apod. a ostatní dlouhodobý hmotný majetek.



Graf 3: DHM společnosti, vlastní zpracování

Ocenění dlouhodobého majetku

Nejčastějším způsobem pořízení dlouhodobého majetku je nákup. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený nákupem se oceňuje pořizovací cenou včetně vedlejších nákladů, kam patří např. doprava a clo. Majetek pořízený koupí je v rozvaze evidován v pořizovací ceně.

V případě vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností je majetek oceněn vlastními náklady vynaloženými na vytvoření majetku. Část majetku je také pořízena formou leasingu.

Společnost si stanovila hranici pro vykazování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení na 40 000 Kč. Drobný majetek, jehož pořizovací náklady nedosahují této hranice se účtují přímo do nákladů a takový majetek je pak sledován pouze v operativní mimoúčetní evidenci.

Odpisování dlouhodobého majetku

Společnost používá pro vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku časové lineární odpisy. Odpisy jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty v položce „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“.

Při stanovení účetních odpisů hmotného a nehmotného majetku společnost vychází z pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám používání. Odpisování se provádí v souladu s odpisovým plánem, který je sestaven jako podklad pro vyčíslení opravek odpisovaného majetku v průběhu jeho užívání. Odpisování je zahájeno v měsíci následujícím po měsíci zařazení majetku a jeho uvedení do používání a je ukončeno v měsíci vyřazení daného majetku. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Aktuálnost a správnost nastavení doby odepisování je pak prověřována v rámci každoroční inventarizace majetku.

V tabulce č. 2 jsou uvedeny metody a také doba odpisování pro jednotlivé skupiny majetku, které společnost vlastní. Doba odpisování závisí na podstatě a povaze majetku, např. na účelu, velikosti, materiálu, ze kterého je aktivum vyrobeno apod.

Skupina majetku	Metoda	Doba odpisování
Software	Lineární	3 - 4 roky
Projektové vývojové práce	Lineární	1 - 10 let (v závislosti na délce trvání projektu)
Budovy, stavby	Lineární	15 - 40 let
Stroje a zařízení, dopravní prostředky	Lineární	4 - 15 let
Přístroje, kanc. technika	Lineární	4 - 15 let
Formy	Lineární	4 roky
Zákaznický specifické přípravky	Lineární	4 roky
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	Lineární	15 let

Tab. 2: Metody a doby odpisování DM, zdroj: účetní závěrka společnosti

Jak lze vidět, Společnost využívá pro výpočet odpisů všech dlouhodobých odpisovaných nehmotných i hmotných aktiv časovou lineární metodu. Pro stroje by se v tomto případě nabízela výkonová metoda odpisů, avšak i tady společnost využívá lineární časovou metodu, především kvůli zjednodušení výpočtů a také z důvodu nejasného stanovení výrobní kapacity strojů.

9.2. Identifikace problému

Po důkladné analýze rozdílů mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy IFRS a jejich shrnutí v kapitole č. 7 je zřejmé, že jisté rozdíly existují ve všech zkoumaných oblastech. V následující tabulce č. 3 se nachází shrnutí hlavních rozdílů, které byly zjištěny v teoretické části práce.

Jedním z největších rozdílů je nesoulad ve vykazování leasingu. Podle českých účetních standardů daný majetek (předmět leasingu) vykazuje v aktivech pronajímatel tohoto majetku, který ho zároveň také odpisuje. Nájemce vykazuje majetek pouze na podrozvahovém účtu a účtuje pouze o leasingových splátkách, které účtuje do nákladů a o závazku, který má vůči leasingové společnosti (pronajímateli). Při přiřazování do nákladů musí ale nájemce brát v úvahu časové hledisko a určitou část splátky zahrnout na účet Náklady příštích období. V příloze účetní závěrky pak uvede tento podrozvahový účet a veškeré zaplacené leasingové splátky. Jelikož nájemce neúčtuje o odpisech, neprojeví se nijak tento krok ve výkazu zisku a ztráty ani ve výkazu o peněžních tocích.

Podle standardu IFRS 16 se ale leasingy vykazují zcela jinak než podle českých účetních standardů. Leasing totiž ve svých aktivech vykazuje nájemce, nikoli pronajímatel, od čehož se odvíjí další práva a povinnosti, které přechází z pronajímatele majetku na nájemce. Jedním z nich je, že majetek odpisuje právě nájemce, a to po celou dobu jeho předpokládané životnosti. Stejně jako podle českých standardů vykazuje v rozvaze závazek vůči leasingové společnosti. Pronajímatel účtuje částku nájemného jako pohledávku ve výši čisté investice do leasingu, tzn. v hodnotě minimálních leasingových splátek diskontovaných vnitřním výnosovým procentem a zvýšených o nezajištěnou zůstatkovou hodnotu aktiva, která bude pronajímateli v budoucnu náležet. Úrok plynoucí z poskytnutí leasingu se vykazuje ve výkazu zisku a ztráty jako finanční výnos.

	České účetní standardy	Mezinárodní standardy IFRS
Měna vykazování	<ul style="list-style-type: none"> • České účetní jednotky mohou od 1.1.2024 využívat tzv. funkční měnu pro sestavení účetní závěrky, do této doby byla nutnost používat pouze českou měnu. 	<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ využívá funkční měnu pro sestavení účetní závěrky.
Účetní výkazy	<ul style="list-style-type: none"> • Jasně stanovený formát finančních výkazů. 	<ul style="list-style-type: none"> • IFRS vyjmenovává povinné položky, které musí ÚJ vykazovat, striktně daný formát však není definován.
Dlouhodobý hmotný majetek	<ul style="list-style-type: none"> • Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako DHM. • Pro vykazání DHM musí být doba použitelnosti delší než 1 rok a výše vstupní ceny dle uvážení ÚJ. • Více dbá na technické parametry v případě technického zhodnocení na majetku. 	<ul style="list-style-type: none"> • Majetek drženy z důvodů využití ve výrobě, poskytování zboží či služeb, pronájmu nebo k administrativním účelům. • IAS 16 se zaměřuje pouze na pozemky, budovy a zařízení. • Pro vykazání DHM je důležitý jeho účel.
Dlouhodobý nehmotný majetek	<ul style="list-style-type: none"> • Stanoven seznam položek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, které patří do DNM. 	<ul style="list-style-type: none"> • Striktní pravidla pro vykazání DNM. Identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.
Oceňování aktiv	<ul style="list-style-type: none"> • Oceňování současnou hodnotou není povoleno. • Přecenění na reálnou hodnotu není povoleno. 	<ul style="list-style-type: none"> • Oceňování současnou hodnotou je povoleno. • Přecenění na reálnou hodnotu je povoleno (hodnota musí být dána aktivním trhem).
Odpisování aktiv	<ul style="list-style-type: none"> • Zbytková hodnota může být použita. • Komponentní odpisování je povoleno, ale převážně se nevyužívá. 	<p>Rozdělují aktiva na dvě skupiny:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aktiva s určitelnou dobou použitelnosti - odpisují se do zbytkové hodnoty nebo nuly • aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti - neodpisují se, pravidelně se testují na snížení hodnoty. • Vyžaduje komponentní odpisování.
Rezervy	<ul style="list-style-type: none"> • Tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku je povolena. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku je zakázána.
Leasing	<ul style="list-style-type: none"> • Předmět leasingu se zachycuje v aktivech pronajímatele, který tento majetek také odpisuje. • Nájemce účtuje pouze leasingové splátky, předmět leasingu si vede pouze v analytické evidenci. 	<ul style="list-style-type: none"> • Předmět leasingu zachycuje v aktivech nájemce, který ho odpisuje po dobu jeho životnosti. • Pronajímatel zachycuje v aktivech pohledávky plynoucí z leasingu.

Tab. 3: Rozdílnosti mezi ČÚS a IFRS, vlastní zpracování dle Dvořákové (2022)

9.3. Leasing společnosti – analýza dat

Společnost účtuje o najatém majetku tak, že zahrnuje leasingové splátky do nákladů rovnoměrně po dobu trvání leasingové smlouvy (s ohledem na fakturaci od pronajímatele). Doba použitelnosti daných aktiv je nastavena na základě korporátní procedury pro jednotlivé kategorie majetku. Při následující analýze dat vycházím z interních dat poskytnutých Společností.

V současné době má společnost v majetku pořízeného leasingem 55 položek v celkové hodnotě 57 mil. Kč (tato částka vyjadřuje celkovou hodnotu splátek během doby trvání smluv). V poměru ke stálým aktivům je to pouze cca 0,12 %, avšak částka jako taková je vysoká. Leasingové smlouvy se nacházejí v různých fázích životnosti. Konkrétně se jedná o tyto druhy majetku:

- Manipulační technika

Jedním z dlouhodobého majetku pořízeného na leasing je manipulační technika. Jedná se o vysokozdvizné vozíky a zakladače, kterými se obsluhují sklady v případě vyskladnění a zaskladnění materiálu a výrobků. Hodnota manipulační techniky pořízené na leasing je 20,3 mil. Kč.

Předmět leasingu	Počátek leasingové smlouvy	Konec leasingové smlouvy	Doba životnosti aktiva	Doba trvání leasingové smlouvy	Hodnota aktiva
ERD 220 – VZV	01.11.2020	31.10.2026	120	72	889 920,00 Kč
EKX 514 - zakladač	01.12.2020	30.11.2026	120	72	1 843 200,00 Kč
EKX 514 - zakladač	01.12.2020	30.11.2026	120	72	1 785 600,00 Kč
VZV	01.02.2021	31.01.2026	120	60	1 758 240,00 Kč
Vozík Jungheinrich ERD220	01.08.2021	31.07.2027	120	72	823 219,20 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	17.12.2021	16.12.2027	120	72	2 549 404,80 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	17.12.2021	16.12.2027	120	72	2 549 404,80 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	17.12.2021	16.12.2027	120	72	2 549 404,80 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	17.12.2021	16.12.2027	120	72	2 549 404,80 Kč
VZV ERD - Still CR	22.03.2022	21.03.2028	72	72	428 673,60 Kč
VZV ERD - Still CR	22.03.2022	21.03.2028	72	72	428 673,60 Kč
Elektrick forklift Still	01.02.2023	31.01.2029	72	72	2 197 961,57 Kč
Celkem					20 353 107,17 Kč

Tab. 4: Leasing společnosti – manipulační technika, vlastní zpracování

- Budovy a stavby

Společnost má formou leasingu pořízený jeden sklad ve výši necelých 14,5 mil. Kč, který využívá na skladování materiálu a vlastních výrobků. Nejedná se o jediný sklad společnosti, avšak je to jediný, který splňuje podmínky pro vykázání leasingu podle standardu IFRS 16, a to především s ohledem na splněnou podmínku kontroly nad aktivem. Dále se jedná o osm kontejnerů či buněk, které se využívají k výrobním a administrativním účelům v celkové výši 3,9 mil. Kč. Jelikož tyto „stavby“ nejsou pevně spojeny se zemí, účtuje se o nich jako o samostatných movitých věcech.

Předmět leasingu	Počátek leasingové smlouvy	Konec leasingové smlouvy	Doba životnosti aktiva	Doba trvání leasingové smlouvy	Hodnota aktiva
Residential containers	17.11.2020	16.11.2025	180	60	1 648 800 Kč
Buňka - svařovna	01.03.2021	28.02.2026	180	60	338 976 Kč
Obytné kontejnery B1	01.11.2021	31.10.2026	120	60	198 360 Kč
Obytné kontejnery B1	01.11.2021	31.10.2026	120	60	198 360 Kč
Obytné kontejnery B1	01.11.2021	31.10.2026	120	60	198 360 Kč
Obytné kontejnery B1	01.11.2021	31.10.2026	120	60	198 360 Kč
Obytný kontejner B1	01.11.2021	30.10.2026	120	60	741 600 Kč
Warex - kontejner	01.03.2022	28.02.2027	120	60	378 000 Kč
Warehouse 1	01.07.2023	30.06.2031	300	96	14 489 280 Kč
Celkem					18 390 096 Kč

Tab. 5: Leasing společnosti – budovy a stavby, vlastní zpracování

- Automobily

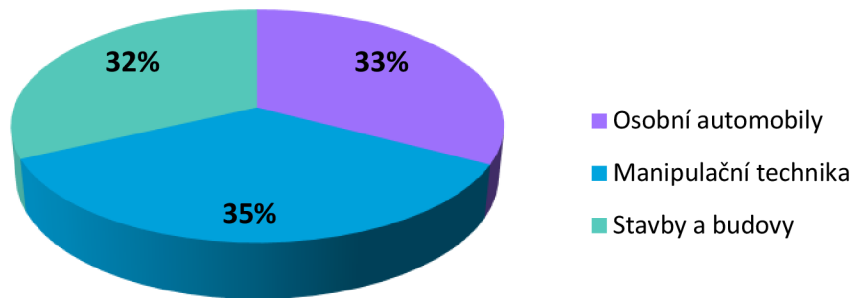
Posledním druhem majetku pořízeným formou leasingu jsou osobní automobily. Společnost má k dispozici 34 automobilů v různých hodnotách, které se využívají především k obchodním účelům. Celková hodnota automobilů pořízených leasingem je 18,8 mil. Kč.

Předmět leasingu	Počátek leasingové smlouvy	Konec leasingové smlouvy	Doba životnosti aktiva	Doba trvání leasingové smlouvy (měs.)	Hodnota aktiva
Renault Kangoo Z.E.	15.04.2021	14.04.2026	84	60	621 291,60 Kč
Volkswagen Touareg 3.0TDI	04.01.2022	03.01.2025	84	36	1 049 226,05 Kč
Skoda Superb Combi 1.5TSI	25.01.2022	24.01.2025	84	36	343 965,31 Kč
Škoda Fabia 1.0 Tsi	01.02.2022	31.01.2028	120	72	390 787,20 Kč
Škoda Fabia 1.0 Tsi	01.02.2022	31.01.2028	120	72	390 787,20 Kč
Škoda Kodíaq	01.02.2022	31.01.2025	84	36	608 447,38 Kč
Volvo V60	04.02.2022	03.02.2025	84	36	696 199,97 Kč
Škoda Octavia 2.0 TSI 180 RS	21.02.2022	20.02.2025	84	36	398 676,38 Kč
KIA Stinger CK 3.3 V6 T-GDI	26.02.2022	25.02.2025	84	36	731 546,21 Kč
Skoda Octavia 2.0TDI	01.03.2022	29.02.2025	84	36	294 654,24 Kč
Skoda Octavia 2.0TDI	22.03.2022	21.03.2025	84	36	294 654,24 Kč
Skoda Fabia Combi 1.0 TSI	16.04.2022	15.04.2025	84	36	112 445,71 Kč
Skoda Fabia Combi 1.0TSI	16.04.2022	15.04.2025	84	36	112 445,71 Kč
Skoda Octavia 2.0TDI	19.04.2022	18.04.2025	84	36	307 056,96 Kč
BMW X5 3.0	21.04.2022	20.04.2025	84	36	1 435 237,49 Kč
Škoda Superb Sportline 2.0	21.04.2022	20.04.2025	84	36	357 202,66 Kč
Škoda Octavia Combi 2.0TDI	03.05.2022	02.05.2025	84	36	313 659,65 Kč
Audi Q5 40 TDI	05.05.2022	04.05.2025	84	36	740 028,53 Kč
Ford Tourneo Custom 2.0	05.05.2022	04.05.2025	84	36	658 176,19 Kč
Škoda Kodíaq 2.0TSI 180 RS	20.05.2022	19.05.2025	84	36	552 789,79 Kč
VW Arteon Shooting Brake	24.05.2022	23.05.2025	84	36	693 487,44 Kč
Škoda Karoq 2.0 Tdi	23.07.2022	22.07.2025	84	36	286 517,09 Kč
Škoda Superb. 2.0 TSI	15.11.2022	14.11.2026	48	48	652 887,36 Kč
Škoda Superb. 2.0 TSI	15.11.2022	14.11.2026	48	48	652 887,36 Kč
Škoda Octavia RS 2.0 TDI	07.12.2022	06.12.2025	84	36	493 484,40 Kč
Renault Kangoo	23.03.2023	22.03.2026	36	36	772 761,17 Kč
Škoda Enyaq iV	02.05.2023	01.05.2026	36	36	720 023,90 Kč
Audi Q5 50 TFSI	20.06.2023	19.06.2026	60	36	801 633,89 Kč
Škoda Karoq 1.5 TSI	02.08.2023	01.08.2026	60	36	329 579,28 Kč
Škoda Oct. Com. 1.4 TSI	27.09.2023	26.09.2026	60	36	459 651,89 Kč
Volkswagen Caravel TDI 110	27.09.2023	26.09.2026	60	36	923 313,17 Kč
Škoda Kodíaq 2.0TSI	17.10.2023	16.10.2026	60	36	352 632,96 Kč
Škoda Superb 2.0 Tsi	01.04.2024	31.03.2025	36	36	555 743,81 Kč
VW Arteon	01.04.2024	31.03.2025	36	36	720 630,86 Kč
Celkem					18 824 513,04 Kč

Tab. 6: Leasing společnosti – automobily, vlastní zpracování

Rozložení leasingu napříč druhy majetku z hlediska hodnoty aktiv je poměrně vyrovnané, jak je zřejmé v grafu č. 4.

Majetek pořízený formou leasingu



Graf 4: Majetek pořízený na leasing, vlastní zpracování

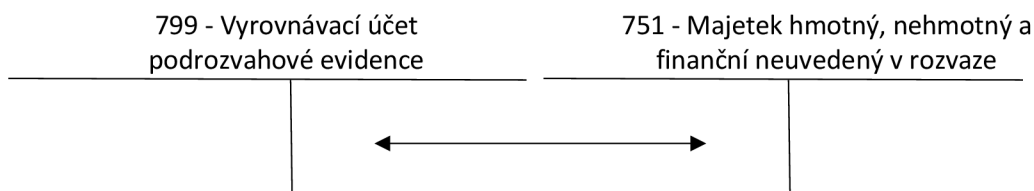
9.4. Účtování leasingu dle českých účetních standardů do konce roku 2024

V této podkapitole je uveden dosavadní postup účtování majetku pořízeného na leasing dle českých účetních standardů.

1) Zaevidování majetku

Pokud majetek splňuje všechny požadované náležitosti leasingu, pak je třeba ho zaevidovat. Podle českých účetních standardů hodnotu najatého majetku nájemce neúčtuje do svých aktiv.

Veškerý leasing však vede na podrozvahových účtech, a to tímto způsobem:



Obr. 8: Evidence majetku na leasing, vlastní zpracování

2) Splátkový kalendář

Jediné, co nájemce účtující leasing podle českých účetních standardů po celou dobu trvání leasingu účtuje jsou splátky. K tomu slouží splátkový kalendář, který by měl být v ideálním případě součástí leasingové smlouvy. Pro jeho sestavení je nutné znát výši jednotlivých splátek. Vybraná společnost neplatí u žádného předmětu na leasing akontaci neboli první mimořádnou splátku, proto tato splátka nevstupuje do účtování. Případné vedlejší náklady, které jsou spojené s předmětem leasingu, se účtují na příslušný nákladový účet.

Na následujícím příkladu je zjednodušeně znázorněn splátkový kalendář pro namátkově vybraný majetek společnosti pořízený na leasing a předkontace zaúčtování veškerých splátek (pro zjednodušení bez účtování DPH).

- Předmět leasingu: automobil Škoda Superb. 2.0 TSI
- Doba použitelnosti aktiva: 48 měsíců
- Měsíční splátka (bez DPH, dle smlouvy): 13 601,82 Kč
- Počátek leasingové smlouvy: 15.11.2022
- Konec leasingové smlouvy: 14.11.2026
- Doba trvání leasingové smlouvy: 48 měsíců

Společnost zaúčtuje první splátku sjednanou v leasingové smlouvě k 15.11.2022 na základě přijaté faktury. Po následujících 48 měsících bude ke každému 15. dni v měsíci účtovat měsíční splátku ve výši 13 601,82 Kč.

Každou splátku bude dle přijaté faktury účtovat do nákladů, konkrétně na účet 518 - *Ostatní služby*. K 15.10.2026 provede poslední – 48. splátku – a po ukončení leasingové smlouvy vrátí majetek zpět leasingové společnosti a současně vyřadí tento majetek z podrozvahové evidence.

Datum	Doklad	Text	Částka	MD	D
15.11.2022	FAP	Přijatá faktura – 1. splátka	13 601,82 Kč	518	321
15.11.2022	VBÚ	Úhrada první splátky	13 601,82 Kč	321	221
15.12.2022	FAP	Přijatá faktura – 2. splátka	13 601,82 Kč	518	321
15.12.2022	VBÚ	Úhrada druhé splátky	13 601,82 Kč	321	221
...					
15.01.2024	FAP	Přijatá faktura – 15. splátka	13 601,82 Kč	518	321
15.01.2024	VBÚ	Úhrada patnácté splátky	13 601,82 Kč	321	221
...					
15.01.2025	FAP	Přijatá faktura – 27. splátka	13 601,82 Kč	518	321
15.01.2025	VBÚ	Úhrada dvacáté sedmé splátky	13 601,82 Kč	321	221
...					
15.01.2026	FAP	Přijatá faktura – 39. splátka	13 601,82 Kč	518	321
15.01.2026	VBÚ	Úhrada třicáté deváté splátky	13 601,82 Kč	321	221
...					
15.10.2026	FAP	Přijatá faktura – 48. splátka	13 601,82 Kč	518	321
15.10.2026	VBÚ	Úhrada poslední – 48. splátky	13 601,82 Kč	321	221

Tab. 7: Splátkový kalendář, vlastní zpracování

V prvním kroce Společnost zaúčtuje přijatou fakturu v hodnotě splátky na stranu MD nákladového účtu 518 – *Služby* a na straně Dal na účet 321 – *Závazky z obchodních vztahů*.

V druhém kroce zaplatí přijatou fakturu z bankovního účtu, tedy účet 221 – *Peněžní prostředky na účtech* na straně Dal a 321 – *Závazky z obchodních vztahů* na straně MD.

518 – Služby	321 – Závazky z obchodních vztahů	221 – Peněžní prostředky na účtech
1) 13 601,82	2) 13 601,82	1) 13 601,82
		2) 13 601,82

Obr. 9: Zaúčtování splátek, vlastní zpracování

Jelikož se účtují veškeré splátky na nákladový účet, promítnou se tyto splátky každý rok ve výkazu zisku a ztráty v položce A.3. Služby, a to vždy ve výši 163 221,84 Kč za běžné období.

Takto probíhá u Společnosti účtování leasingu a bude probíhat do konce roku 2024. Od 1.1.2025 by se však toto účtování mělo změnit v souvislosti s chystanými změnami v zákoně o účetnictví, kdy se majetek pořízený na leasing bude účtovat jako aktivum v rozvaze nájemce, a to s přímým odkazem na standard IFRS 16.

9.5. Návrh účtování leasingu od roku 2025

V této podkapitole bude navržen pracovní postup v jednotlivých krocích, podle kterých by účetní jednotka mohla postupovat v případě vykázání majetku pořízeného na leasing v rozvaze v souvislosti s chystanou novelou zákona o účetnictví platnou od 1.1.2025. Veškeré kroky jsou vypracovány k poslednímu dni předchozího období, tedy ke dni 31.12.2024. Pro tento model je prozatím vynechán vliv úrokové míry, jelikož zatím není v prováděcím předpisu definované, jaká úroková míra by měla být použita (lze předpokládat, že toto bude ještě zpřesněno během roku 2024).

1) Identifikace smluv, které obsahují identifikované aktivum dle IFRS16

Jak již bylo v kapitole 6 zmíněno, ne každý pronajatý majetek lze označit jako leasing. Nejprve je tedy potřeba veškeré smlouvy zkontrolovat a zjistit, zda obsahují identifikované aktivum, a to s ohledem na tyto podmínky: nájemce má právo řídit užívání identifikovaného aktiva (sám si stanoví kdo a kdy bude s majetkem manipulovat) a také má právo na veškeré ekonomické užítky, které plynou z tohoto majetku. Tato kritéria by měla jasně vyplývat z leasingové smlouvy. Kromě toho by leasingová smlouva měla obsahovat tyto náležitosti (pozn. obrázky jsou pořízeny z leasingové smlouvy Společnosti, pro účely této práce jsou pozměněny identifikační údaje):

- Označení jednotlivých stran leasingové smlouvy, tedy identifikace nájemce a poskytovatel leasingu – jméno a příjmení, případně název společnosti, adresu trvalého bydliště (sídla společnosti), identifikační číslo, v případě, že jsou účastníci smlouvy plátcí daně tak i daňové identifikační číslo, údaj o zápisu do obchodního rejstříku.

Pronajímatel:

Společnost ABC, s.r.o.

se sídlem Dubová 444, 500 04 Hradec Králové

IČO: 44004400

zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Hradci Králové

zastoupená panem Miroslavem Třískou, jednatelem

a

Nájemce:

Společnost XYZ, s.r.o.

se sídlem Hradecká 222, 500 02 Hradec Králové

IČO: 22002200

zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Hradci Králové

zastoupená Jaromírem Malinou a Karlem Borůvkou , jednatelem

- Určení doby trvání leasingu – datum počátku a datum ukončení leasingové smlouvy

5. DOBA TRVÁNÍ NÁJMU

- 5.1 Tato Smlouva se uzavírá na dobu určitou v délce trvání počínaje dnem **1.7.2023** (dále jen „Datum zahájení“) do **30.6.2031** (dále jen „Doba trvání nájmu“).
- 5.2 **Právo na předčasné ukončení nájmu.** Nájemce má právo nájem podle této Smlouvy vypovědět s dvanácti (12) měsíční výpovědní dobou od doručení výpovědi, a to tak, aby nájem skončil kdykoliv po uplynutí 4 let trvání nájmu, tzn. nejdříve k 30.6.2027 a výpověď může být podána nejdříve k 30.6.2026, za předpokladu, že:
- 5.2.1 k poslednímu dni uplynutí nájmu bude uhrazeno veškeré splatné nájemné vyplývající z této Smlouvy

- Předmět leasingu – má co nejpodrobněji popsat jaké aktivum je předmětem leasingové smlouvy, může zde být určena jeho specifikace, pořizovací cena, značka, výrobce, rok výroby, dodavatel, u dopravních prostředků také např. číslo karoserie či termín uvedení do provozu.

3. PŘEDMĚT NÁJMU

- 3.1 **Specifikace předmětu nájmu.** Pronajímatel tímto za podmínek stanovených touto Smlouvou přenechává Nájemci k dočasnému užívání (nájmů) a Nájemce tímto od Pronajímatele do dočasného užívání přijímá:
- 3.1.1 Prostory v Budově o celkové pronajimatelné ploše 758 m² sestávající ze:
- (a) výrobně/skladovacích prostor umístěných v přízemí (1. NP) o výměře 577 m² a technické místnosti (výměňková stanice + bateriové úložiště + chodba vstup) + místnosti sociálního zařízení o výměře 70 m² – dohromady o výměře 647 m²
 - (b) místnosti sociálního zařízení v 1. patře (2. NP) Budovy o výměře 88 m² (šatny muži/ženy, denní místnost vč. kuchyňky, technická místnosti (VZT) a ochoz)
 - (c) přístavba (kompresorovna a sklad tlak. lahví) o výměře 23 m²
- 3.3 **Povolení k užívání.** Prostory jsou povoleny ke skladování v souladu s kolaudačním rozhodnutím vydaným dne 29. 1. 1990 (dále jen „Povolení k užívání“). Kopie Povolení k užívání je přiložena jako Příloha 3.

- Účel nájmu – nájemce je povinen využívat předmět leasingu pouze k účelu uvedenému v leasingové smlouvě

4. ÚČEL NÁJMU

- 4.1 **Účel nájmu.** Nájemce je oprávněn využívat Prostory jako prostory pro skladování (od provedení a získání odpovídajícího povolení k užívání dohodnutých změn – ASTI, blíže viz odst. 10.4 této Smlouvy, také k výrobě produktů) a k souvisejícím administrativním účelům, a to v souladu s podnikatelskými oprávněními Nájemce (dle výpisu z obchodního rejstříku Nájemce přiloženého jako Příloha 4 této Smlouvy), vše za předpokladu dodržování Povolení k užívání, resp. v souladu s veškerými správními povoleními regulujícími užívání Prostor. Změnit předmět podnikání, resp. činnosti, v Prostorách je Nájemce oprávněn pouze s předchozím souhlasem Pronajímatele a pouze za předpokladu, že to nebude v rozporu s platnými povoleními k užívání Prostor.

- Počet, výše a termíny jednotlivých (pravidelných či nepravidelných) splátek. Ve smlouvě může být obsažen i splátkový kalendář.

7. NÁJEMNÉ

- 7.1 Nájemce je počínaje Datem zahájení povinen Pronajímateli hradit nájemné za užívání Prostor ve výši 150.930,- Kč (slovy: sto padesát tisíc devět set třicet korun českých) měsíčně plus zákonná DPH (dále jen "Nájemné").
- 7.2 **Platby Nájemného.** Nájemné bude placeno měsíčně, a to na základě daňového dokladu vystaveného Pronajímatelem. Nájemné bude splatné do čtyřiceti-pěti (45) dnů ode dne doručení příslušného daňového dokladu, který splňuje veškeré zákonné náležitosti Nájemci. Pronajímatel vystaví příslušný daňový doklad vždy k prvnímu (1.) pracovnímu dni kalendářního měsíce, na které je Nájemné placeno.

- Informace o užívání, údržbě, opravách a technickém zhodnocení předmětu

9. ÚDRŽBA A OPRAVY

- 9.1 **Údržba a opravy.** Strany jsou povinny provádět a nést náklady na revize, údržbu a opravy Prostor, resp. Budovy, v rozsahu dle Přílohy 6 k této Smlouvě.
- 9.2 **Další povinnosti Nájemce.** Nájemce je dále povinen zajistit opravu nebo výměnu zařízení a vybavení Prostor, pokud je takové poškození způsobeno Nájemcem, jeho zaměstnanci, zákazníky, obchodními partnery či jinými osobami zdržujícími se v Prostorách nebo nadměrným opotřebením způsobeným těmito osobami. Naopak výše uvedené povinnosti Nájemce se nevztahují na poškození způsobené Pronajímatelem, popř. osobami pověřenými Pronajímatelem. Nájemce je při provádění příslušných oprav a údržby povinen zohlednit existující standard zařízení.

10. ÚPRAVY A ZMĚNY PROSTOR / BUDOVY

- 10.1 **Úpravy/změny prováděné Nájemcem.** Nájemce je oprávněn provádět úpravy/změny Prostor pouze:
- 10.1.1 se souhlasem Pronajímatele a pouze jeho prostřednictvím, v případě, že takové úpravy/změny Prostor mají vliv na dispozici prostor oproti dispozici uvedené v čl. 3. této Smlouvy nebo zasahují do zdí či podstaty Prostor nebo vyžadují stavební povolení nebo ohlášení příslušnému stavebnímu úřadu (dále jen „**Konstrukční změny**“), nedohodnou-li se Strany jinak. Souhlas Pronajímatele nebude bez důležitého důvodu odepřen; či
- 10.1.2 s předchozím oznámením Pronajímateli u všech ostatních úprav/změn Prostor, než které jsou popsány v **bodě 10.1.1** výše (dále jen „**Ostatní změny**“). V oznámení o Ostatních změnách musí být uveden jejich podrobný popis. Strany se mohou dohodnout, že ostatní změny pro Nájemce zajistí Pronajímatel. Pronajímatel může z důležitého důvodu zakázat Nájemci provedení Ostatních změn, přičemž své rozhodnutí musí řádně odůvodnit.

- Podmínky při předčasném ukončení smlouvy, při poškození, zničení či odcizení předmětu leasingu.

14. PŘEDČASNÉ UKONČENÍ NÁJMU

- 14.1 **Výpověď ze strany Pronajímatele.** Pronajímatel může předčasně ukončit nájem dle této Smlouvy výpovědí s výpovědní dobou čtyřiceti-pěti (45) dnů, která počíná běžet dnem následujícím po dni, v němž došlo k doručení písemné výpovědi Nájemci z následujících důvodů:
- 14.1.1 Nájemce je v prodlení s plněním finančních povinností vyplývajících z této Smlouvy více než patnáct (15) dnů poté, co byl na tu skutečnost písemně upozorněn Pronajímatelem a upozorněn na možnost výpovědi, nebo
- 14.1.2 Nájemce poruší svoji povinnost užívat Prostory v souladu s touto Smlouvou a toto porušení nenapraví ani do dvaceti (20) dnů ode dne písemného oznámení tohoto porušení Pronajímatelem, které bude obsahovat upozornění na možnost výpovědi; nebo
- 14.1.3 Nájemce přenechá Prostory do podnájmu třetí osobě bez předchozího písemného souhlasu Pronajímatele a toto porušení nenapraví ani do patnácti (15) dnů ode dne písemného oznámení tohoto porušení Pronajímatelem, které bude obsahovat upozornění na možnost výpovědi; nebo
- 14.3 **Výpověď ze strany Nájemce.** Nájemce může předčasně ukončit nájem dle této Smlouvy výpovědí s výpovědní dobou třiceti (30) dnů, která počíná běžet dnem následujícím po dni, v němž došlo k doručení písemné výpovědi Pronajímateli, pokud Nájemce déle než dvacet (20) po sobě následujících dnů není schopen zaviněním Pronajímatele užívat celé nebo podstatnou část Prostor v souladu s účelem této Smlouvy nebo nemá přístup do Prostor, a Pronajímatel nezajistil odstranění takového porušení Smlouvy ani do patnácti (15) dnů následujících po obdržení písemného oznámení specifikujícího porušení Smlouvy a obsahujícího upozornění na možnost výpovědi této Smlouvy.

- Penále z prodlení a smluvní pokuty za porušení stanovených podmínek

14.4 **Kompenzace hrazená Pronajímatelem.** Pokud Pronajímatel poruší jakoukoli povinnost vyplývající z této Smlouvy, jejíž porušení opravňuje Nájemce k výpovědi nájmu dle výše uvedeného, a současně pokud Nájemce tuto Smlouvu vypoví, je Nájemce oprávněn nárokovat za smluvní pokutu ve výši dvaceti-čtyř (24) násobku měsíčního Nájemného dle čl. 7. této Smlouvy, ale ne více než kolik činí výše Nájemného zbývajících k zaplacení do uplynutí Doby trvání nájmu.

- Dohoda mezi nájemcem a pronajímatelem o sjednaném pojištění proti zcizení nebo poškození předmětu leasingu.

11. POJIŠTĚNÍ

11.1 **Pojištění Pronajímatele.** Pronajímatel uzavře tzv. all risk pojištění Budovy ve výši pojistného plnění přiměřeného hodnotě Budovy, minimálně však 75 mil. Kč. Nájemce bude Pronajímatele neprodleně telefonicky a následně písemně informovat o jakýchkoli škodách v/na Prostorách a událostech, které by mohly zakládat nárok na pojistné plnění.

11.2 **Pojištění Nájemce.** Věci vnesené do Prostor Nájemcem nebo úpravy/změny provedené Nájemcem či na jeho žádost nebudou kryty pojištěním Pronajímatele dle odst. 11.1 výše.

V leasingové smlouvě může být uvedena také např.:

- Pořizovací cena předmětu leasingu – jedná se o cenu pořízení včetně nákladů spojených s pořízením a uvedením předmětu do provozuschopného stavu (např. doprava, clo, pojištění, montáž apod.).
- Odkupní cena v případě převodu předmětu leasingu do majetku nájemce při řádném ukončení leasingové smlouvy
- Určení první zvýšené splátky či zálohy na nájemné či zálohy na kupní cenu neboli akontace

Dále je potřeba zkontrolovat dobu trvání smlouvy. Leasingová smlouva musí být sjednaná na déle než 12 měsíců, jak je také dáno definicí dlouhodobého majetku. Tuto podmínku splňují všechny leasingové smlouvy Společnosti, které obsahují identifikované aktivum. V případě, že by se jednalo o krátkodobý pronájem (do 12 měsíců) nevykazuje se právo k užívání (tzv. right of use) a veškeré splátky po dobu trvání smlouvy se účtují přímo do nákladů ve prospěch účtu 518 - *Ostatní služby*.

2) Klasifikace identifikovaných majetků

Pokud se v prvním kroku potvrdilo, že se opravdu jedná o leasing podle stanovených kritérií, je potřeba identifikovat jednotlivé druhy majetku, abychom věděli, na který účet poté majetek vykážeme. Podle zjištění z leasingových smluv se všechny majetek bude účtovat na účet 022 - *Hmotné movité věci a jejich soubory*, vyjma skladu, který se zaúčtuje na účet 021 - *Stavby*.

3) Vyčíslení práva k užívání (right-of-use)

Dále si účetní jednotka musí vypočíst tzv. right-of-use, tedy hodnotu aktiva, ve které by měla aktivum vykázat od roku 2025 v rozvaze. Do této hodnoty se zahrnuje hodnota leasingového závazku včetně vedlejších pořizovacích nákladů, kam dle IFRS 16 spadají počáteční přímé náklady, předem zaplacené leasingové splátky či odhadované náklady na demontáž nebo obnovu aktiva v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.



Obr. 10: Výpočet right-of-use, IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting
dostupné z: www.kpmg.com

Společnost nevyňaložila žádné vedlejší pořizovací náklady spojené s aktivy, které jsou předměty leasingových smluv. Aktiva se tedy budou vykazovat v rozvaze pouze v pořizovací hodnotě.

4) Výpočet opravěk k rozhodnému dni

Dle definice IFRS 16: „Doba odpisování se počítá do konce doby životnosti majetku nebo do konce trvání leasingové smlouvy, a to podle toho, co z těchto dvou nastane dříve.“ V případě všech leasingů společnosti je doba trvání leasingové smlouvy kratší než doba životnosti daného majetku, proto bude společnost vycházet při výpočtu odpisů z počtu měsíců trvání leasingové smlouvy. Hodnota dosavadních opravěk bude potřeba k jejich vykázání v rozvaze ve sloupci korekce k danému majetku.

5) Výpočet aktuální fáze leasingové smlouvy

V dalším kroku si společnost musí vypočítat v jaké fázi jsou jednotlivé smlouvy a kolik měsíců ještě zbývá do konce smlouvy.

$$\text{Fáze smlouvy [\%]} = \frac{\text{uplynulý počet měsíců smlouvy}}{\text{celkový počet měsíců smlouvy}} \times 100$$

Leasingové smlouvy společnosti jsou v různých fázích, ale většina z nich už je za více než polovinou jejich celkové doby. Celkem 21 smluv bude ukončeno ke konci roku 2025.

V následující tabulce jsem pro představu uvedla některé ze smluv, které se nachází v různých fázích trvání leasingové smlouvy.

Majetek	Počátek smlouvy	Konec smlouvy	Doba trvání smlouvy	Uplynulý počet měsíců	Zbývajcí počet měsíců	Fáze smlouvy
Warehouse 1	01.07.2023	30.06.2031	96	17	79	17,71 %
Zakládače EKX 514 ZT	17.12.2021	16.12.2027	72	24	48	33,33 %
Zakládače EKX 514 ZT	17.12.2021	16.12.2027	72	36	36	50,00 %
Obytný kontejner B1	01.11.2021	30.10.2026	60	37	23	61,67 %
Volkswagen Touareg 3.0	04.01.2022	03.01.2025	36	35	1	97,22 %
VW Arteon	01.04.2024	31.03.2027	36	8	28	22,22 %

Tab. 8: Výpočet aktuální fáze leasingové smlouvy, vlastní zpracování

6) Výpočet dluhu

Dále je třeba vypočítat, jakou hodnotu splátek je ještě třeba splatit do konce doby trvání leasingové smlouvy, tedy výši zbývajících dluhu vůči leasingové společnosti.

Výše dluhu = Σ zbývajících nesplacených splátek

Majetek	Hodnota aktiva	Suma zaplacených splátek	Výše dluhu (ke dni 31.12.2024)
Warehouse 1	14 489 280,00 Kč	2 565 810,00 Kč	11 923 470,00 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	2 549 404,80 Kč	849 801,60 Kč	1 699 603,20 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	2 549 404,80 Kč	1 274 702,40 Kč	1 274 702,40 Kč
Obytný kontejner B1	741 600,00 Kč	457 320,00 Kč	284 280,00 Kč
Volkswagen Touareg 3.0	1 049 226,05 Kč	1 020 080,88 Kč	29 145,17 Kč
VW Arteon	720 630,86 Kč	160 140,19 Kč	560 490,67 Kč

Tab. 9: Výše dluhu vůči leasingové společnosti, vlastní zpracování

Splátky se podle IFRS 16 rozdělí na krátkodobé a dlouhodobé závazky. Krátkodobé závazky jsou takové, které musejí být splaceny do 12 měsíců. Splátky splatné nad 12 měsíců jsou označeny jako dlouhodobé závazky. Tyto částky se budou muset ke konci každého roku přepočítat a přeskupit z dlouhodobých závazků na krátkodobé.

$$\text{Krátkodobé závazky} = \frac{\Sigma \text{zbývajících splátek}}{\text{počet zbývajících měsíců smlouvy}} \times 12$$

$$\text{Dlouhodobé závazky} = \Sigma \text{zbývajících splátek} - \text{krátkodobé závazky}$$

Majetek	Zbývajících počet měsíců smlouvy	Zbývá splatit (ke dni 31.12.2024)	Splatno do 12 měsíců	Splatno nad 12 měsíců
Warehouse 1	79	11 923 470,00 Kč	1 811 160,00 Kč	10 112 310,00 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	48	1 699 603,20 Kč	424 900,80 Kč	1 274 702,40 Kč
Zakládače EKX 514 ZT	36	1 274 702,40 Kč	424 900,80 Kč	849 801,60 Kč
Obytný kontejner B1	23	284 280,00 Kč	148 320,00 Kč	135 960,00 Kč
Volkswagen Touareg 3.0	1	29 145,17 Kč	29 145,17 Kč	0,00 Kč
VW Arteon	28	560 490,67 Kč	240 210,29 Kč	320 280,38 Kč

Tab. 10: Rozdělení zbývajících splátek na krátkodobé a dlouhodobé, vlastní zpracování

7) Vykázání změn ve finančních výkazech

V posledním bodě je představen návrh postupu, jak by účetní jednotka mohla provést změny v účtování leasingu podle standardu IFRS 16 od počátku roku 2025.

Nejprve bude potřeba vykázat pronajatý majetek v rozvaze. Majetek se vykáže v celkové hodnotě aktiva na účty skupiny 02x podle druhu najatého majetku. Téměř veškeré předměty leasingu vybrané společnosti patří do skupiny 022 - *Hmotné movité věci a jejich soubory*, a to v celkové výši 43 078 436,21 Kč, která se v rozvaze zaúčtuje v položce B.II.2. Jediný majetek vykázáný na účtu 021 - *Stavby* je sklad v hodnotě 14 489 280 Kč, který se v rozvaze zaúčtuje v položce B.II.1.2 (viz. Obr. č. 13).

Veškeré dosavadní splátky se dle IFRS 16 reklasifikují z účtu 518 - *Ostatní služby* na účet 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*, což představuje kumulovaný efekt za více předchozích účetních období. Ve výkazu zisku a ztráty se jedná o položky A.3. Služby a E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé. Celkový dopad do vlastního kapitálu za předchozí účetní období je však nulový.

Na druhé straně se částka odpisů zaúčtuje na účtech skupiny 08x, opět podle druhu najatého majetku, a sníží tak hodnotu „již opotřebovaného“ aktiva. Celková suma opravek pro účet 021 - *Stavby* – tedy v tomto příkladě najatý sklad je ve výši 2 565 810 Kč.

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	081 – Oprávky ke stavbám
2 565 810	2 565 810

Obr. 11: Zaúčtování opravek ke skupině 021, vlastní zpracování

Celková suma opravek pro účet 022 - *Hmotné movité věci a jejich soubory*, tedy pro veškerý majetek na leasing kromě skladu, bude činit ke konci roku 2024 hodnotu 26 631 939,92 Kč.

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
26 631 939,92	26 631 939,92

Obr. 12: Zaúčtování oprávek ke skupině 022, vlastní zpracování

V neposlední řadě je také nutné vykázat zbývající závazek vůči leasingové společnosti a také ho rozdělit na krátkodobé a dlouhodobé závazky. Celková suma krátkodobých závazků – splatných do 12 měsíců je 9 614 141,30 Kč. Krátkodobé závazky se vykážou v rozvaze v položce C.II.4. Závazky z obchodních vztahů (krátkodobé). Dlouhodobé závazky – splatné nad 12 měsíců činí 18 755 824,98 Kč a budou vykázány v rozvaze v položce C.I.4. Závazky z obchodních vztahů (dlouhodobé).

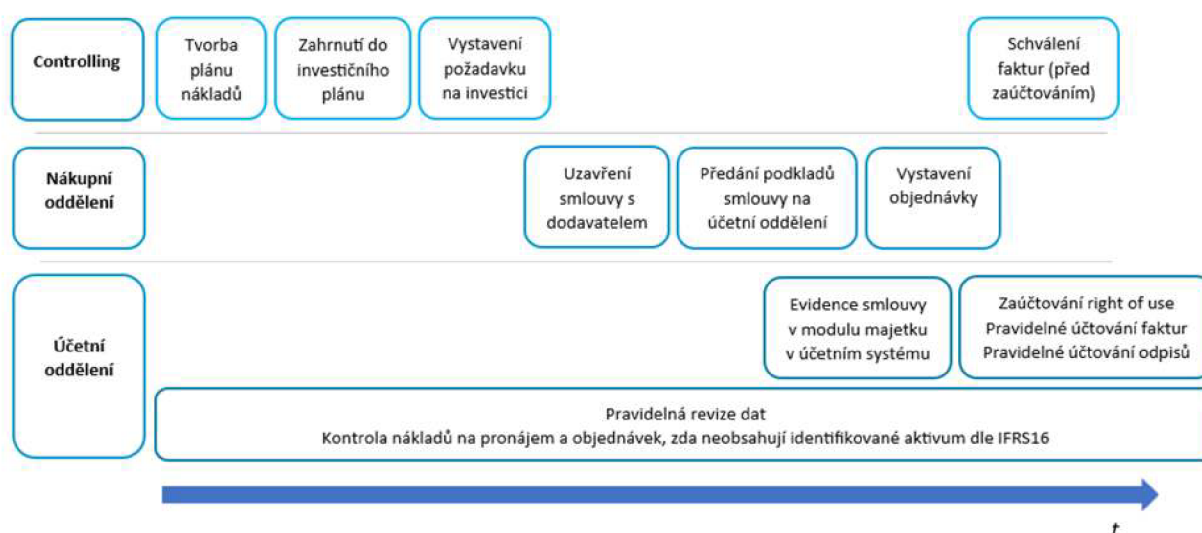
Korekce výkazů by v roce 2025 vypadala takto:

Pozice ve výkazech	Popis	Brutto	Korekce	Netto
B.II.1.2.	Stavby	14 489 280,00	2 565 810,00	11 923 470,00
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	43 078 436,21	26 631 939,92	16 446 496,29
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů (dlouhodobé)			18 755 824,98
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů (krátkodobé)			9 614 141,30
A.3.	Služby			-29 197 749,92
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé			29 197 749,92

Obr. 13: Vykázání změn v účtování leasingu, vlastní zpracování

10. Návrh interní procedury

Pro zpracování postupu účtování leasingu bude na základě konzultace s vedením společnosti nastaven nový proces pro oblast IFRS 16, který bude zaimplementován do interní procedury o vedení účetnictví. Proces je vytvořen formou následujícího diagramu, kde jsou zachyceny jednotlivé kroky v čase, které se budou provádět na úrovni oddělení controllingu, nákupního oddělení a účetního oddělení.



Obr. 14: Interní proces pro vykázání leasingu dle IFRS 16, vlastní zpracování

Na základě plánování nákladů controlling identifikuje ve spolupráci s účetním oddělením všechny projekty, v rámci kterých může potenciálně vzniknout identifikované aktívum dle IFRS 16 – takové projekty pak zahrne do investičního plánu a vystaví požadavek na investici, který podléhá schválení vedení Společnosti. Na základě tohoto schválení pak následně osloví Nákupní oddělení dodavatele na předložení cenových nabídek a s vybraným dodavatelem, který je vybrán v rámci výběrového řízení uzavře smlouvu. Tuto smlouvu pak předá na účetní oddělení, které ji zaeviduje v účetním systému, konkrétně v majetkovém modulu. Na základě smlouvy se vystaví objednávka. Závazkové oddělení poté účtuje přijaté faktury od dodavatele.

Každý měsíc účetní oddělení pak spouští závěrku v modulu majetku, v rámci které systém automaticky reklasifikuje náklady na služby (splátky) na odpisy right of use.

Nedílnou součástí celého procesu účtování majetku dle IFRS 16 jsou pak kontrolní mechanismy:

- Revize smluv – na základě komunikace účetního a nákupního oddělení se zjišťuje, zda nedošlo k aktualizaci smlouvy (např. jejímu prodloužení).
- Kontrola účtu 518 - *Ostatní služby* – účetní oddělení kontroluje veškeré náklady vynaložené na nájem, zda neobsahují identifikované aktivum. V případě, že ano, účetní oddělení iniciuje ve spolupráci s controllingem opravu a dodatečné schválení investice managementem.

11. Závěr

Cílem diplomové práce bylo nalézt rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy IFRS. Z každé sledované oblasti by se dalo vyjmenovat několik rozdílů, ať už menších či větších. Co je ale považováno za velmi významný rozdíl je vykazování majetku pořízeného formou leasingu, kdy nájemce dle českých účetních standardů neúčtuje o najatém majetku, ani ho nevykazuje mezi aktivy v rozvaze. Nájemce účtuje pouze jednotlivé splátky, tudíž efekt leasingu se projeví pouze ve výkazu zisku a ztráty. To má u mnoha společností podstatný vliv na celkovou hodnotu majetku. Ve vybrané společnosti tvořil majetek pořízený na leasing poměrně zanedbatelnou část dlouhodobých aktiv, pokud bychom to brali v poměru ke všem stálým aktivům. Přesto se jedná o částku přes 57 mil. Kč, která ale v majetku společnosti není nikterak vykázána. Jak by to tedy vypadalo u společnosti, která má většinu svého majetku, kterým získává veškeré své výnosy, pořízeného formou leasingu? V rozvaze by byla položka dlouhodobého majetku téměř nulová, avšak zásluhou právě dlouhodobého majetku jsou tvořeny výrobky, respektive výnosy u všech výrobních společností. České účetní standardy se z hlediska vykazování leasingů v tomto případě míjejí se základní účetní zásadou poctivého a věrného zobrazení, která říká, že obsah položek účetní závěrky musí odpovídat skutečnému stavu.

Na tento problém však nově reaguje v České republice Ministerstvo financí v připravované novele zákona o účetnictví, která by měla vstoupit v platnost od 1.1.2025. Novela by měla změnit postup účtování leasingu podle českých účetních standardů na vykazování leasingu stejným způsobem, jak je tomu u mezinárodního účetního standardu IFRS 16 Leasingy, podle něhož nájemce vykazuje majetek pořízený na leasing v rozvaze a zároveň počítá k tomuto majetku odpisy.

Autorka diplomové práce si dovoluje vyjádřit přesvědčení, že chystaná úprava zákona o účetnictví přispěje k lepšímu naplnění věrného a poctivého obrazu, který je na účetnictví kladen. V kontextu problematiky vykazování dlouhodobého majetku by nemělo být směrodatné, zda byl předmětný majetek pořízen přímou koupí, úvěrem či leasingem – jedná se pouze o formu financování, která by neměla být určujícím kritériem pro účetní výkaznictví.

Výsledkem praktické části bylo navržení pracovního postupu, jak by účetní jednotky v reakci na chystané změny v této oblasti mohly postupovat při vykazování leasingu právě podle standardu IFRS 16. Vzhledem k tomu, že bylo abstrahováno od vlivu úrokové míry je vytvořený model uchopitelný především pro malé účetní jednotky, které nemusejí zohledňovat vliv úrokové míry. Střední a velké účetní jednotky budou muset vzít v potaz ještě úrokovou míru a zakomponovat ji do svých výpočtů až budou známy její parametry v souvislosti s novelou zákona o účetnictví.

Dopady aplikace nového postupu účtování leasingu budou patrné především v rozvaze, kde bude vykázána hodnota veškerého majetku pořízeného na leasing zároveň snižena o oprávkky, o kterých bude účtovat také nájemce. Ve výkazu zisku a ztráty dojde pouze k reklasifikaci nákladových účtů, tzn. že se dosavadní splátky přeúčtují z účtu 518 Služby na účet odpisů 551 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Tím, že budou účetní jednotky kapitalizovat dlouhodobý majetek pořízený formou leasingu bude naplněna zásada pravdivého a poctivého zobrazení účetnictví.

Závěrem diplomové práce je návrh interní procedury, která byla vytvořena ve spolupráci s vedením vybrané společnosti. Procedura by měla definovat jasný postup při vykazování leasingu v účetnictví a určit jednotlivé kroky včetně rozdělení odpovědností a kompetencí jednotlivých oddělení společnosti.

Seznam obrázků

- Obr. 1: Dlouhodobý majetek v rozvaze, vlastní zpracování
- Obr. 2: Účtování odpisu dlouhodobého nehmotného majetku, vlastní zpracování
- Obr. 3: Účtování odpisu dlouhodobého hmotného majetku, vlastní zpracování
- Obr. 4: Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, vlastní zpracování
- Obr. 5: Odpisové metody, vlastní zpracování
- Obr. 6: Určení identifikovatelného aktiva, IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting, str. 32, dostupné z: www.kpmg.com
- Obr. 7: Určení leasingové smlouvy, IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting, str. 31, dostupné z: www.kpmg.com
- Obr. 8: Evidence majetku na leasing, vlastní zpracování
- Obr. 9: Zaúčtování splátek, vlastní zpracování
- Obr. 10: Výpočet right-of-use, IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting, dostupné z: www.kpmg.com
- Obr. 11: Zaúčtování opravek ke skupině 021, vlastní zpracování
- Obr. 12: Zaúčtování opravek ke skupině 022, vlastní zpracování
- Obr. 13: Vykázání změn v účtování leasingu, vlastní zpracování
- Obr. 14: Interní proces pro vykázání leasingu dle IFRS 16, vlastní zpracování

Seznam grafů

Graf 1: Dlouhodobý majetek společnosti, vlastní zpracování

Graf 2: DNM společnosti, vlastní zpracování

Graf 3: DHM společnosti, vlastní zpracování

Graf 4: Majetek pořízený na leasing, vlastní zpracování

Seznam tabulek

Tab. 1: Evidenční karta leasingu, vlastní zpracování

Tab. 2: Metody a doby odpisování DM, zdroj: účetní závěrka společnosti

Tab. 3: Rozdílnosti mezi ČÚS a IFRS, vlastní zpracování dle Dvořákové (2022)

Tab. 4: Leasing společnosti – manipulační technika, vlastní zpracování

Tab. 5: Leasing společnosti – budovy a stavby, vlastní zpracování

Tab. 6: Leasing společnosti – automobily, vlastní zpracování

Tab. 7: Splátkový kalendář, vlastní zpracování

Tab. 8: Výpočet aktuální fáze leasingové smlouvy, vlastní zpracování

Tab. 9: Výše dluhu vůči leasingové společnosti, vlastní zpracování

Tab. 10: Rozdělení zbývajících splátek na krátkodobé a dlouhodobé, vlastní zpracování

Seznam použité literatury

1. BASIOUDIS, Ilias G. *Financial accounting: the basic*. London; New York: Routledge, 2019. ISBN 978-1-138-60551-0.
2. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN: 978-80-7357-366-9.
3. BRAGG, Steven. *IFRS guidebook*. 2019 edition. Centennial, Colorado: Accounting Tools. Accounting Tools series. ISBN: 978-1-64221-017-0
4. DUŠEK, Jiří. *Zatřídování majetku a služeb*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN: 9788027104062.
5. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. V Brně: BizBooks, 2022. ISBN: 978-80-265-1085-7.
6. DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks. ISBN: 978-80-265-0692-8.
7. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN: 978-80-265-0174-9
8. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualizované vydání. Brno: Computer Press, 2011. ISBN: 978-80-251-3652-2
9. DVOŘÁKOVÁ, Lenka a ŠRÁMKOVÁ, Alice. *Účetní závěrka podnikatelů 2022 dle českých účetních předpisů a z pohledu IFRS*. Praha: Svaz účetních České republiky, 2022. ISBN: 978-80-7626-032-0.
10. FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. ISBN: 978-80-214-5390-6.
11. JÍLEK, Jiří a SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Grada, 2013. ISBN: 978-80-247-8430-4
12. JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2186-6.
13. KOUT, Petr a LÍBAL, Tomáš. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2017. ISBN 978-80-87480-55-7.
14. KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS*. Praha: Polygon, 2005. ISBN: 80-7273-129-7.

15. KRAFTOVÁ, Ivana a SUCHÁNEK, David. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. ISBN: 978-80-7395-301-0.
16. KRÁLOVÁ, Magdalena. *Zákon o účetnictví 2022 - s komentářem*. Grada, 2022. ISBN 978-80-271-4701-4.
17. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009]*. Praha: VOX, 2009. ISBN: 978-80-86324-76-0.
18. KRUPOVÁ, Lenka; LOJA, Radka a PELÁK, Jiří. *IAS v příkladech: srovnávání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou v příkladech. 2. díl*. Praha: Vox, 2003. ISBN 80-86324-23-0.
19. KRUPOVÁ, Lenka. *IAS v příkladech: srovnávání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou. 1. díl*. Praha: Vox, 2002. ISBN: 80-86324-22-2.
20. MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností pro všechny s. r. o. a a. s.* Grada, 2022. ISBN 978-80-271-4397-9.
21. NIGRIN, Jiří. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-737-2.
22. PEŠTUKA, Jaroslav. *České účetní standardy: české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a vyhlášky č. 504/2002 Sb.: komentář: doporučený účtový rozvrh*. Praha: Eurounion, 2007. ISBN: 978-80-7317-057-8
23. PICKER, Ruth a kolektiv. *Applying IFRS standards*. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd., 2016. ISBN: 978-1-119-15922-3.
24. RANDÁKOVÁ, Monika. *Finanční účetnictví v České republice po 1.1.2016: (podnikatelské subjekty)*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2018. ISBN 978-80-245-2289-0.
25. REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. Grada, 2012. ISBN: 978-80-247-1835-4
26. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční účetnictví: postupy účtování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2017. ISBN: 978-80-7380-644-6.
27. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-612-5.
28. SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2023*. Grada, 2023. ISBN 978-80-271-6783-8
29. ŠTEKER, Karel. *Jak číst účetní výkazy Základy českého účetnictví a výkaznictví - 3., aktualizované vydání*. Grada, 2021. ISBN 978-80-271-4438-9.

30. VAŠEK, Libor. *Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2016. ISBN: 978-80-87985-09-0.
31. VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovitě věci v podnikání, 5. vydání*. Wolters Kluwer, 2023. ISBN 978-80-7676-662-4.
32. ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, Marcela; PEPRNÍČKOVÁ, Mariana; VÁCHA, Petr; SVITLÍK, Jan a ČIPEROVÁ, Lenka. *Essentials for financial accounting for non-specialists: (working study material for students)*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, Nakladatelství VŠE, 2022. ISBN 978-80-245-2462-7.

Právní předpisy

33. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
34. Zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon
35. Zákon č. 256/2013 Sb., katastrální zákon
36. Český účetní standard pro podnikatele č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
37. Provděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. k podvojnému účetnictví pro podnikatele

Internetové zdroje

38. IFRS 16 – An overview [online]. 2021, Global IFRS Institute. Dostupné na www.kpmg.com/
39. Návrh zákona o účetnictví [online]. 2024, Ministerstvo financí. Dostupné na www.odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGMIN/



Zadání diplomové práce

Autor: Bc. Tereza Kánská

Studium: I2100780

Studijní program: N0413A050048 Ekonomika a management

Studijní obor: Ekonomika a management

Název diplomové práce: **Odpisování dlouhodobého majetku - vybrané projevy dle národní úpravy a IFRS**

Název diplomové práce AJ: Depreciation of fixed assets - selected manifestations according to national regulation and IFRS

Cíl, metody, literatura, předpoklady:

Cíl práce: Nalézt rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy IFRS. Osnova: - Úvod - Cíl a metodika práce - Teoretická část - účtování o dlouhodobém majetku; základní rozdíly mezi Českými účetními standardy a IFRS, pohled na odpisy včetně leasingu - Praktická část - leasing a odpisy ve vybrané společnosti - Shrnutí poznatků a závěr

SEDLÁČEK, J. Finanční účetnictví: postupy účtování, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2017. 239 s. ISBN: 978-80-7380-644-6 MLÁDEK, R. IFRS and US GAAP: accounting policies and procedures = IFRS a US GAAP: postupy účtování, Praha: Leges, 2017. 464 s. ISBN: 978-80-7502-194-6 PICKER, R. Applying IFRS standards, Chichester: John Wiley & Sons, Ltd., 2016. 726 s. ISBN: 978-1-119-15922-3 BRAGG, S. M. IFRS Guidebook: 2020 Edition. AccountingTools, Inc., 2019. ISBN: 978-1-64221-031-6 DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, V Brně: BizBooks, 2022, 358 s. ISBN: 978-80-265-1085-7

Zadávací pracoviště: Katedra ekonomie,
Fakulta informatiky a managementu

Vedoucí práce: Ing. Jan Mačí, Ph.D.

Datum zadání závěrečné práce: 15.10.2021