



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Problematika dlouhodobého majetku z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

Vypracovala: Bc. Petra Novotná
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2016

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Petra NOVOTNÁ**
Osobní číslo: **E13670**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Problematika dlouhodobého majetku z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je analyzovat rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS v oblasti dlouhodobého majetku a aplikovat tyto rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku na případovou studii v konkrétním podniku.

Osnova:

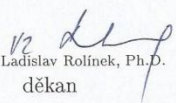
1. Úvod.
2. Mezinárodní harmonizace účetnictví.
3. Dlouhodobý majetek dle české účetní legislativy.
4. Dlouhodobý majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.
5. Komparace české účetní legislativy a IFRS.
6. Analýza rozdílů české účetní legislativy a IFRS v konkrétní účetní jednotce, vypracování případové studie a zhodnocení.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

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

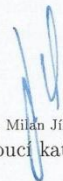
Catty, J. (2010). *Guide to fair value under IFRS*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons.
Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha, Czechia: Computer Press.
Fišerová, E., Chalupa, R., & Kadlec, J. (2010). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010 (8. vyd.)*. Jihlava, Czechia: Anag, spol. s r. o.
Ryneš, P. (2013). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka, průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2013 (13. vyd.)*. Olomouc, Czechia: ANAG, spol. s r. o.
Šrámková, A., Janoušková, M., & Vojáčková, H. (2009). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, praktické aplikace IAS/IFRS*. Praha, Czechia: Institut certifikace účetních, a.s.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Miroslava Vlčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 3. března 2014
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2015


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

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


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Českých Budějovicích dne 7.4.2016

Bc. Petra Novotná

Poděkování

Tímto chci poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za odborné rady, připomínky, konzultace a metodické vedení práce, které mi poskytla při zpracování mé diplomové práce.

Obsah

1	Úvod	3
2	Teoretická část	5
2.1	Dlouhodobý majetek z pohledu české účetní legislativy	5
2.1.1	Vymezení dlouhodobého majetku	5
2.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek	6
2.1.3	Dlouhodobý nehmotný majetek	7
2.1.4	Dlouhodobý finanční majetek	9
2.1.5	Oceňování dlouhodobého majetku	10
2.1.6	Technické zhodnocení majetku	12
2.1.7	Odpisování dlouhodobého majetku	13
2.1.8	Rezervy	15
2.2	Dlouhodobý majetek z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS	16
2.3	IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení	17
2.3.1	Základní pojmy IAS 16	17
2.3.2	Definice	18
2.3.3	Uznání pozemků, budov a zařízení	18
2.3.4	Vymezení pozemků, budov a zařízení	18
2.3.5	Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání	19
2.3.6	Ocenění při pořízení	20
2.3.7	Následné výdaje – technické zhodnocení hmotných aktiv	20
2.3.8	Následné ocenění	21
2.3.9	Odpisy	23
2.3.10	Vyřazení	25
2.4	IAS 40 Investice do nemovitostí	26
2.4.1	Definice	26
2.4.2	Uznání investic do nemovitostí	26
2.4.3	Vymezení investic do nemovitostí	26
2.4.4	Ocenění při pořízení	27
2.4.5	Následné ocenění	27
2.4.6	Vyřazení	28
2.5	IAS 38 Nehmotná aktiva	28

2.5.1	Definice.....	28
2.5.2	Ocenění při pořízení.....	29
2.5.3	Následné výdaje – technické zhodnocení nehmotných aktiv	29
2.5.4	Následné ocenění	30
2.5.5	Amortizace.....	30
2.5.6	Vyřazení.....	31
2.6	IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.....	31
3	Komparace IAS/IFRS s českou účetní legislativou.....	32
3.1	Komparace IAS 16 s českou účetní legislativou.....	32
3.2	Komparace IAS 40 s českou účetní legislativou.....	34
3.3	Komparace IAS 38 s českou účetní legislativou.....	34
3.4	Komparace IAS 37 s českou účetní legislativou.....	35
4	Metodika.....	37
5	Praktická část.....	39
5.1	Charakteristika společnosti	39
5.2	Účetní pravidla, zásady a postupy společnosti pro vykazování DM	40
5.3	Přecenění DM na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva).....	42
5.4	Přecenění DM na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva).....	47
5.5	Generální prohlídka dlouhodobého hmotného majetku.....	53
5.6	Technické zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS	58
5.7	Nehmotné výsledky výzkumu vývoje.....	61
5.8	Komponentní odpisování dle IAS/IFRS, odpisování majetku jako celku a tvorba rezervy na opravu DHM dle ČÚL.....	64
5.9	Analýza rozdílů rozvahy dle ČÚL a rozvahy dle IAS/IFRS.....	74
6	Diskuse	78
7	Závěr.....	83
8	Summary.....	86

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je pro činnost společnosti nezbytný a je důležitou součástí každého podniku.¹ Současný vývoj světové ekonomiky je ovlivněn procesem globalizace, tj. provázaností současného světa především v oblasti ekonomické, kulturní, politické a sociální. Správné informace znamenají v dnešním globalizovaném světě značnou konkurenční výhodu. Uživatel, který disponuje správnými informacemi se může rozhodovat lépe než ostatní. Informace přinášejí uživateli výhodu, pokud jsou správné, pravdivé, spolehlivé a relevantní. V hospodářské oblasti mohou uživatelé získat potřebné informace z výkazů účetních jednotek. Výkazy by měly jejich uživatelům poskytnout správné a pravdivé údaje o stavu společnosti, jejich aktivech, pasivech a výsledku hospodaření. Sbližování ekonomických systémů vyžaduje harmonizaci účetnictví tak, aby byly odstraněny významné rozdíly mezi národními účetními systémy. Systém Mezinárodních standardů účetního výkaznictví² je výsledkem prohlubujícího se celosvětového propojení. IAS/IFRS jsou nadnárodním systémem, který se snaží o harmonizaci účetních pravidel a sestavování účetních výkazů.

Harmonizace se v této oblasti projevuje v rámci Evropské unie i na celosvětové úrovni. V České republice byl proces harmonizace účetnictví zahájen zavedením nové účetní soustavy v roce 1993. Významným zlomem v aplikaci IAS/IFRS bylo nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, které stanovilo povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS pro všechny společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry registrovanými v zemích EU. Do české účetní legislativy byla tato povinnost začleněna zákonem č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zavedení IAS/IFRS přináší společností zlepšení transparentnosti účetních výkazů a jejich srovnatelnost v celosvětovém měřítku. Proces harmonizace účetnictví je velmi komplikovaný a dlouhodobý. Česká účetní legislativa není dosud plně kompatibilní s IAS/IFRS a existuje zde mnoho odlišností.

Tato diplomová práce je zaměřena na porovnání české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti dlouhodobého majetku. Problematika dlouhodobého majetku je v obou účetních systémech velice obsáhlá, proto

¹ V diplomové práci bude i nadále používán pro zjednodušení pojem podnik, i přes to, že Nový občanský zákoník nahradil tento termín pojmem obchodní závod. Dále bude pro zjednodušení používán termín společnost, i přes to, že zákon o obchodních korporacích nově nazývá obchodní společnosti obchodními korporacemi.

² International Financial Reporting Standards - v textu dále používané zkratky IAS/IFRS nebo IFRS

je diplomová práce zaměřena na nejdůležitější rozdíly mezi českou úpravou účetnictví a IAS/IFRS. Vzhledem k obsáhlosti tohoto tématu se nejedná o komplexní rozbor všech oblastí. Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je vypracována za pomoci odborné literatury a je rozdělena do tří částí. První část je věnována dlouhodobému majetku z pohledu české účetní legislativy, zejména jeho vymezení, oceňování, technickému zhodnocení a odpisování. Druhá část je věnována dlouhodobému majetku z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vzhledem k tomu, že je problematika dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS velmi rozsáhlá, teoretická část je zaměřena především na tyto standardy: IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IAS 38 – Nehmotná aktiva. Třetí část teoretické práce obsahuje komparaci daných standardů s českou účetní legislativou. Cílem diplomové práce je analyzovat rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku a aplikovat tyto rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku na případovou studii v konkrétním podniku. Na vybraných položkách dlouhodobého majetku budou aplikovány rozdílné přístupy obou legislativ. Konkrétní účetní operace budou zaúčtovány podle české účetní legislativy a IAS/IFRS a bude znázorněno, jak odlišně ovlivní rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

2 Teoretická část

2.1 Dlouhodobý majetek z pohledu české účetní legislativy

Problematika dlouhodobého majetku je v České republice upravena především těmito právními předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,
- 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,
- české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv. V českém účetnictví neexistuje obecná definice aktiva. Obsahové vymezení některých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty je uvedeno ve vyhlášce 500/2002 Sb.

2.1.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Z časového hlediska jsou aktiva členěna na aktiva stálá (dlouhodobá nebo fixní) a aktiva oběžná (krátkodobá). Stálá aktiva přenášejí svoji hodnotu do nákladů postupně, po delší dobu než jeden rok. Oběžná aktiva přenášejí svou hodnotu jednorázově do nákladů, nejdéle do období jednoho roku.

Členění dlouhodobého majetku dle vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb.

- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost. Není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v činnosti podniku. Naopak, dlouhodobý finanční majetek nepořizuje podnik s cílem používat ho ke své činnosti, ale drží jej za účelem získání určitého prospěchu (přijaté dividendy a podíly na zisku, výnosové úroky apod.) nebo kvůli jinému kapitálovému zhodnocení (zejména v důsledku růstu tržních cen) (Novotná, 2013).

Českými účetními standardy pro podnikatele je DM upraven standardem číslo 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a standardem číslo 014 Dlouhodobý finanční majetek.

Hlavním charakteristickým rysem dlouhodobého majetku je stálost. Dlouhodobý majetek je takový majetek, který slouží podniku po dobu delší než 1 rok, postupně se opotřebovává a neztrácí svou formu. Prostřednictvím odpisů přenáší svou cenu do nákladů podniku. Opotřebení majetku se vyjadřuje odpisováním. Výše pořizovací ceny překračuje hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení do kategorie dlouhodobého majetku.³

Oblast hmotného majetku je z daňového hlediska vymezena zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Hmotný majetek je pro účely ZDP vymezen úžeji než dlouhodobý hmotný majetek vymezený účetními předpisy. Z účetního hlediska si účetní jednotka sama zvolí hranici ocenění pro zařazení majetku mezi dlouhodobý nebo krátkodobý. Z daňového pohledu jsou dlouhodobým hmotným majetkem položky, které podle ZDP mají vyšší vstupní cenu než 40 000 Kč.

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je evidován na účtových skupinách 02 a 03. Dlouhodobý hmotný majetek je charakterizován těmito rysy: fyzická podstata, dlouhodobost používání přesahující 1 rok a určitá výše ocenění, stanovená účetní jednotkou s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu⁴ (Kovanicová, 2009).

Dlouhodobým hmotným majetkem jsou zejména:

- **pozemky** bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou pořizovány za účelem jejich prodeje,
- **stavby** bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, a to stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby, vodní díla, právo stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak,

³ Zařazením do kategorie dlouhodobého majetku v ocenění dle platných předpisů, především zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. a zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.

⁴ Věrný a poctivý obraz účetnictví je hlavní zásadou účetnictví. Účetnictví by mělo co nejdříve odrážet realitu a mělo by být úplné, průkazné a správné.

Zobrazení je věrné, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě ZOU. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu,

- **samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí**, mezi které řadíme předměty z drahých kovů, bez ohledu na výši ocenění, samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok, od výše ocenění určené účetní jednotkou,
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** (stáda či hejna) jsou za DHM považovány, pokud je doba jejich použitelnosti delší než jeden rok a jejich ocenění přesáhlo výši určenou účetní jednotkou,
- **pěstitelské celky trvalých porostů** jako jsou ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha, trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- **jiný dlouhodobý hmotný majetek**, který bez ohledu na výši ocenění zahrnuje umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeným geologickým průzkumem (Kolektiv autorů, 2014).

Dlouhodobý hmotný majetek je účtován ve třídě 0 na příslušný účet účtové skupiny. Odpisovanému majetku náleží účtová skupiny 02, neodpisovanému majetku náleží účtová skupina 03. Odpisovaný majetek přenáší svou pořizovací cenu postupně do nákladů prostřednictvím odpisů, opotřebení se vyjadřuje nepřímo prostřednictvím opravek (Kovanicová, 2009).

„Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu)“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je evidován v účtové skupině 01 a pro zařazení mezi nehmotná aktiva musí splnit následující podmínky: nehmotná podstata, doba

použitelnosti delší než 1 rok, překročení výše stanovené hodnoty ocenění účetní jednotkou (kromě goodwillu, preferenčních limitů, emisních povolenek).

Dlouhodobým nehmotným majetkem⁵ jsou:

- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**, které byly nabyty od jiných osob nebo byly vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi.
- **software** nabytý od jiných osob, který je používán k vlastnímu užití nebo software, který je vytvořený vlastní činností za účelem obchodování. Software, který byl vytvořený vlastní činností k vlastnímu využití není považován za nehmotný majetek a související náklady jsou přímo zahrnované do výsledku hospodaření.
- **ocenitelná práva** jsou předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů, za podmínky že byly nabyty od jiných osob nebo byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi.
- **goodwill**, který je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplaty (koupí) nebo vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku, které jsou sníženy o převzaté dluhy. Goodwill se účetně odpisuje rovnoměrným způsobem do nákladů, nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu. Uvedené délka doby odpisování není vyhláškou pojata jako absolutní. Účetní jednotka může rozhodnout, že dobu odpisování goodwillu stanoví i v délce přesahující 60 měsíců a tuto skutečnost odůvodní v příloze účetní závěrky. Goodwill se řadí mezi dlouhodobý nehmotný majetek vždy bez ohledu na výši ocenění.
- **povolenky na emise** jsou povolenky na emise skleníkových plynů představující majetkovou hodnotu odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší ekvivalent tuny CO₂. Povolenky jsou DNM vždy bez ohledu na výši ocenění.

⁵ Novela vyhlášky č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele neuznává zřizovací výdaje od 1.1.2016 jako dlouhodobý nehmotný majetek.

- **preferenční limity** – individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv, vždy bez ohledu na výši ocenění. (Kolektiv autorů, 2014).

2.1.4 Dlouhodobý finanční majetek

Cenné papíry a podíly řadíme mezi dlouhodobý finanční majetek, pokud jejich předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti přesahuje dobu 12 měsíců.

Členění cenných papírů a podílů na:

- majetkové účasti (cenné papíry a podíly v podnicích ovládaných a řízených nebo pod podstatným vlivem),
- ostatní (realizovatelné) cenné papíry a podíly,
- dluhové cenné papíry držené do splatnosti (Ryneš, 2016).

Majetkovou účastí se nazývají cenné papíry a podíly, které zakládají účast v podnicích s podstatným nebo rozhodujícím vlivem a jsou zachycovány na účtech 061 – Podíly v ovládaných osobách, 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem.

Realizovatelným cenným papírem a podílem se rozumí cenné papíry a podíly, které nejsou cenným papírem určeným k obchodování, ani drženým do splatnosti, ani majetkovou účastí. Jedná se například o cenný papír majetkové povahy, který nezakládá ani rozhodující ani podstatný vliv. Takový cenný papír je zachycen na účtu 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly.

Cenné papíry držené do splatnosti jsou dluhové cenné papíry, které mají stanovenou splatnost a u nichž má účetní jednotka úmysl a schopnost držet je do splatnosti. O těchto dlouhodobých cenných papírech se účtuje na účtu 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti (Kolektiv autorů, 2014).

V účtové skupině 06 se sledují nakoupené cenné papíry za účelem dlouhodobého vlastnictví. Odděleně se sledují cenné papíry, které zabezpečují: rozhodující vliv (účet 061), kde podnik vlastní větší než 40% podíl a nebo na základě dohody podnik disponuje většinou hlasovacích práv, podstatný vliv (účet 062), kde podnik vlastní alespoň 20% podíl hlasovacích práv. Jako DFM se evidují i úvěry, které poskytl podnik a mají dlouhodobý charakter (Sládková a kol., 2015). Obsah účtu 063 – Ostatní investiční cenné papíry a vklady lze podrobněji charakterizovat jednotlivými druhy investičních CP, o kterých se na něm účtuje. Jedná se především o akcie akciových

společností a vklady do společností s ručením omezeným, kdy investor má menšinový vliv při rozhodování, dále pak členské vklady v družstvech, vklady a podíly v komanditních společnostech a ve veřejných obchodních společnostech (Fišerová, 1998).

2.1.5 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku se řídí pravidly popsány v českých účetních standardech pro podnikatele. Bod 3 standardu č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a standardu č. 014 Dlouhodobý finanční majetek rozvádí ustanovení § 25 a § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a §47, 48, 61, 61a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

V souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví podniky oceňují majetek:

- ke dni (okamžiku) uskutečnění účetního případu,
- k rozvahovému dni, popř. ke konci rozvahového dne.

2.1.5.1 Ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu

V případě prvotního nabytí a vykázání majetku připouští česká účetní legislativa následující typy ocenění:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena,
- vlastní náklady.

Pořizovací cena

Pořizovací cenou se ocení dlouhodobý majetek pořízený za úplat. Jedná se o běžné případy pořízení např. nakoupený DM od externího dodavatele. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a náklady s pořízením související. Pro náklady související s pořízením (vedlejší pořizovací náklady) neexistuje úplný taxativní výčet, bývá uváděn pouze výčet reprezentativní.

Mezi vedlejší pořizovací náklady patří zejména náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské a zprostředkovatelské služby, správní poplatky, předprojektové přípravné práce),
- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,

- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb v důsledku nové stavby,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- zabezpečovací a konzervační práce (§ 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Naopak, součástí pořizovací ceny nejsou: opravy a údržba, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů, výdaje na zaškolení pracovníků, kurzové rozdíly, náklady na vybavení pořizovaného DM zásobami, výdaje spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení do užívání (Janoušková, Blechová, 2012).

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl DM pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena se použije v případě bezúplatného nabytí majetku např. darování, zjištěného inventarizačního přebytku nebo u majetku vytvořeného vlastní činnostmi, pokud jeho vlastní náklady nelze zjistit.

Vlastní náklady

Vlastními náklady se oceňuje DM vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky. Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a část nepřímých nákladů (výrobní režie, podíl správní režie v případě dlouhodobé výstavby).

2.1.5.2 Ocenění k rozvahovému dni

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví vyžaduje u vybraných aktiv oceňování k rozvahovému dni reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Na základně rozhodnutí účetní jednotky je možno oceňovat reálnou hodnotou častěji než pouze k rozvahovému dni.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný se oceňuje na bázi historických nákladů, které jsou snižené o kumulovanou výši odpisů a o kumulovanou výši vytvořených opravných položek, které byly doposud k majetku vytvořeny. Historické náklady jsou: pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady.

U dlouhodobého finančního majetku záleží na jeho druhu. Podíly s rozhodujícím a podstatným vlivem oceněné při nabytí pořizovací cenou se k rozvahovému dni ocení pořizovací cenou nebo ekvivalencí (protihodnotou). Realizovatelné CP se k rozvahovému dni ocení reálnou hodnotou, kterou je tržní hodnota k datu účetní

závěrky nebo kvalifikovaný odhad (Kovanicová, 2009). Dluhové CP držené do splatnosti se reálnou hodnotou neoceňují, oceňují se v závislosti na pořizovací ceně a jmenovité hodnotě CP.

Opravné položky dlouhodobého majetku

Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku, za účelem snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto OP se vytvářejí v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru, nebo snížení ocenění není vyjádřeno jiným způsobem (např. reálnou hodnotou). Institut opravných položek se používá pokud účetní hodnota majetku zachycená na účtech majetku je vyšší než hodnota majetku ve skutečnosti. OP nesmí mít aktivní zůstatek a není možné je tvořit na zvýšení hodnoty majetku. Účty opravných položek jsou účty pasivní, konkrétně pasivní - opravné a jejich zůstatek je vždy na straně Dal. Pilářová (2006) uvádí, že v praxi není tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku příliš rozšířenou záležitostí, protože běžné opotřebení majetku je v účetnictví zabezpečováno vhodně nastavenými účetními odpisy.

2.1.6 Technické zhodnocení majetku

Do roku 2013 bylo technické zhodnocení upraveno pouze zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Od 1. ledna 2014 technické zhodnocení nově definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a především prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb.

„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Definice technického zhodnocení se podle ZDP a ZOÚ neliší, rozdíl je pouze v limitu, který určuje, od jaké částky se podle účetnictví jedná o technické zhodnocení. Hranice pro stanovení technického zhodnocení hmotného majetku je shodná s hranicí, kterou používá účetní jednotka pro zařazení samotného majetku (Bláhová, 2014).

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou náklady vynaloženými na technické zhodnocení souhrnem nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za

účetní období. Dle ZDP se ale za technické zhodnocení nehmotného majetku považují výdaje na každé jednotlivé ukončené zhodnocení. Z tohoto pohledu vyplývá rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem na technické zhodnocení u nehmotného majetku.

Náklady, které mají charakter technického zhodnocení se aktivují do hodnoty dlouhodobého majetku. O technickém zhodnocení se neúčtuje v účtové skupině 03 (pozemky, umělecká díla) a v případě pěstitelských celků trvalých porostů, základního stáda a tažných zvířat.

Opravy a udržování

Z účetních a daňových důvodů je nutné odlišovat opravy a udržování od technického zhodnocení. Oprava je definována jako uvedení majetku do původního resp. použitelného stavu. Opravou se také odstraňují účinky fyzického opotřebení nebo poškození, záměrem je uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Údržba je definována jako soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení majetku, předchází se poruchám a odstraňují se drobnější závady (Prudký a Lošťák, 2014).

Účetní jednotky mohou vytvářet na opravy hmotného majetku rezervu, která je po splnění podmínek podle § 7 zákona č. 593/1993 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů rezervou zákonnou.

2.1.7 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se při užívání opotřebovává. Opotřebení majetku má dvojí formu: fyzické a morální. Fyzické opotřebení vzniká v důsledku užívání majetku, morální opotřebení vzniká v důsledku zaostávání po technické stránce.

Odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou nástrojem pro vyjádření poklesu hodnoty majetku. Jsou součástí nákladů a tak přímo ovlivňují výsledek hospodaření. Odpisování se netýká finančního majetku a části dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně pozemků, uměleckých děl a sbírek. Odpisy můžeme rozdělit na odpisy účetní, které jsou realizované podle zákona o účetnictví a na odpisy daňové, jejichž způsob výpočtu a formu upravuje zákon o daních z příjmů. Účetní odpisy mají odpovídat reálnému opotřebení majetku a způsob jejich výpočtu je plně v kompetenci účetní jednotky. Odpisy počítané pro účely výpočtu daně z příjmů nepřihlížejí k provozním podmínkám podniku, je to způsob přenesení vstupní ceny do daňově uznatelných nákladů.

Účetní odpisy

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se účetně odpisuje nepřímo prostřednictvím účetních odpisů dle odpisového plánu, který si stanoví účetní jednotka s ohledem na opotřebení majetku, které odpovídá běžným podmínkám používání. Nejčastější techniky odpisování můžeme rozdělit na časové a výkonové odpisy. Forma a technika odpisování je plně v kompetenci účetní jednotky.

Daňové odpisy

Daňové odpisy upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Daňové odpisy jsou počítány pouze pro daňové účely a nepředstavují skutečné opotřebení majetku. Nejsou předmětem účetnictví, účetní jednotka o nich neúčtuje. Zákon o daních z příjmů, respektive jeho Příloha č. 1, stanovuje rozdělení majetku do šesti odpisových skupin, od kterých se odvíjí minimální délka odpisování. Podniky mají na výběr ze dvou způsobů odpisování a to rovnoměrný způsob odpisování, upravený § 31 ZDP nebo zrychlený způsob odpisování upravený § 32 ZDP.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy

Pokud účetní jednotka využívá metod účetního odpisování vzniká v řadě případů rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Je třeba vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních a kolik činí souhrn daňových odpisů. Pokud jsou uplatněné účetní odpisy menší než daňové, je třeba pro výpočet základu daně zvýšit daňové výdaje a základ daně se tím sníží (položka snižující základ daně). Pokud jsou daňové odpisy menší než odpisy účetní, je třeba základ daně o příslušný rozdíl zvýšit (položka zvyšující základ daně). Tyto operace se provádějí neúčetně při sestavování daňového přiznání.

U podniků ve skupině je nutné vyhodnotit z rozdílu daňových a účetních odpisů odloženou daňovou povinnost. Odložená daň se zjistí jako součin rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy a sazby daně v daném zdaňovacím období. Pokud je daňový odpis menší než účetní, vzniká daňová pohledávka, pokud je daňový odpis větší než účetní, vzniká daňový závazek (Prudký a Lošťák, 2014).

Komponentní odpisování

Českým účetním jednotkám přinesla metodu komponentního odpisování DHM vyhláška č. 469/2008 Sb., kterou se novelizovala vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Komponentní odpisování představuje možnost využití metody komponentního odpisování v účetnictví. Tuto metodu je možné použít v českém účetnictví v účetních obdobích započatých 1.1.2010 a později. Pro daňové účely tato metoda není přípustná a pro stanovení základu daně je daňový subjekt povinen VH upravit o veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní metody. Podstata této metody spočívá ve stanovení určité části hmotného majetku (komponenty), která je podrobena vyšší zátěži nebo se rychleji opotřebovává. Výměna komponenty znamená v účetnictví snížení hodnoty majetku o částku ocenění vyřazované komponenty a zvýšení o částku nové komponenty. Pro daňové účely se jedná o jednorázový daňově uznatelný výdaj a zároveň je možné na takovou opravu vytvářet daňově uznatelnou rezervu na opravu HM podle zákona o rezervách (Prudký a Lošťák, 2014). Komponentou se rozumí určená část majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku, a jejich doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku. O majetku se účtuje jako o celku, majetek se i jako celek vykazuje. Účetní jednotka prokáže výpočet výše odpisu tohoto majetku jako celku například tím, že metodě komponentního odpisování přizpůsobí účtování o odpisech na analytických účtech. Metoda komponentního odpisování podle ČÚL je pro účetní jednotky dobrovolná (Děrgel, 2010).

2.1.8 Rezervy

Rezervy jsou určeny ke krytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni velmi pravděpodobné nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou. Rezervy slouží k zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí. Rezervy, jejich tvorba a čerpání je odrazem zásady opatrnosti⁶. U rezerv je většinou znám pouze účel (titul), zatímco hodnotová výše a období, jehož se rezerva týká, se pouze odhaduje.

Rezerva se považuje za cizí zdroj z těchto důvodů:

- vyjadřuje potencionální závazek vůči třetím osobám,

⁶ Zásada opatrnosti je povinnost účetní jednotky promítnout do ocenění majetku a závazků v účetnictví a v účetní uzávěrci rizika, ztráty, znehodnocení, které jsou známy jednotce při sestavování uzávěrky. Aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. Tato zásada je promítnuta do účtové osnovy tvorbou rezerv a OP.

- předpokládá se vynaložení výdajů v budoucích obdobích (vnitřní dluh účetní jednotky), např. opravy DHM odpisovaného.

Rezervami se pro účely účetních předpisů rozumí účetní rezervy podle ZOÚ, jejichž tvorba na vrub nákladů se nepovažuje za daňový náklad a zákonné rezervy podle zvláštních právních předpisů, zejména podle ZOR (např. rezerva na opravy) a zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů. (Ryneš, 2016)

2.2 Dlouhodobý majetek z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS

Dlouhodobý majetek musí splňovat definici aktiva podle Koncepčního rámce a zároveň definici dlouhodobého aktiva podle IAS 1 – Prezentace účetní závěrky, kde je dlouhodobé aktivum vymezeno negativně vzhledem k definici krátkodobého aktiva. Koncepční rámec vymezuje aktiva jako ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností, a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který je spolehlivě měřitelný. Aktiva mohou mít hmotnou formu např. pozemky, budovy, zařízení, zásoby a jiná aktiva. Aktivy nehmotné povahy jsou například patenty, licence, autorská práva, software, v případě, že se očekává, že z nich poplyne ekonomický prospěch účetní jednotce a účetní jednotka je kontroluje. Pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo (Bohušová, 2008).

Dlouhodobý majetek je v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví upravován několika různými IAS/IFRS.

Tabulka 1: Standardy IAS/IFRS vztahující se k dlouhodobému majetku

IAS/IFRS vztahující se k dlouhodobému majetku	
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 17	Leasingy
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

Výběr vhodného standardu pro vykázání příslušného majetku je posuzován především podle účelu, pro který účetní jednotka daný majetek drží. Nejčastější situací je postupování podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS – 40 Investice do

nemovitostí. Těmto standardům bude věnována větší pozornost než standardům ostatním. Již mezi těmito dvěma standardy je odlišný účel, za kterým je daný majetek pořízen a následně držen. Dlouhodobý hmotný majetek podle standardu IAS 16 drží společnost z důvodu využití ve výrobě, dodání zboží nebo služeb nebo z administrativních důvodů a očekává u něj využití po dobu delší než jedno účetní období. IAS 40 se zabývá investicemi do nemovitostí, jedná se o pozemky či budovy, které podnik drží spíše z důvodu příjmu z nájemného nebo spekulace kapitálového zhodnocení.

2.3 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Pojem dlouhodobý hmotný majetek v IAS/IFRS nenajdeme, za obdobný pojem můžeme považovat označení pozemky, budovy a zařízení, v IFRS je tento dlouhodobý hmotný majetek označován jako majetek užívaný vlastníkem. IAS 16 je bezesporu nejdůležitějším standardem v oblasti dlouhodobého majetku. Vymezuje účetní postupy pozemků, budov a zařízení, které používá účetní jednotka ve své provozní činnosti, dále se pak zabývá jejich uznáváním v rozvaze a způsoby oceňování a odpisování. Předpokládaná doba použitelnosti je u těchto položek delší než jedno účetní období.

2.3.1 Základní pojmy IAS 16

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

Pořizovací náklady aktiva – peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, které byly zaplacený, nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Reálná hodnota aktiva – částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými a ke směně ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

Odpisovatelná částka – pořizovací cena nebo reálná hodnota mínus zbytková hodnota při jeho vyřazení.

Odpis – systematická alokace odepisovatelné částky do dobu použitelnosti aktiva.

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

Zpětně získatelná hodnota – 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 jeho hodnota z užívání.

Zbytková hodnota aktiva – v souladu s IAS 16 se při odpisování aktiv předpokládá, že po skončení doby životnosti aktiva by účetní jednotka získala částku, po odečtení nákladů. Tato částka představuje zbytkovou hodnotu.

Doba použitelnosti – doba, po kterou účetní jednotka předpokládá využívání aktiva nebo může být dána množstvím produkce, kterou může z aktiva získat (Bohušová, 2009).

2.3.2 Definice

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která jsou držena z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zboží či službami, nebo k administrativním účelům a očekává se, že budou používána více než jedno období (BPP Learning Media, ACCA, 2009).

2.3.3 Uznání pozemků, budov a zařízení

Podmínkou pro vykázaní pozemků, budov a zařízení jako aktivum je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek, a je také vyžadováno, aby byla na podnik přenesena všechna rizika i prospěch z těchto aktiv. Pořizovací náklady musí být spolehlivě měřitelné, aby aktiva byla spolehlivě ocenitelná. Pozemky, budovy a zařízení se uznávají jako aktivum, pokud splňují definici aktiv, která je uvedena v Koncepčním rámci IFRS. Standardy nestanovují žádnou finanční hranici, která by byla nutná pro zařazení majetku mezi dlouhodobá aktiva.

2.3.4 Vymezení pozemků, budov a zařízení

Pro vymezení majetku, který je předmětem IAS 16 je vhodné tuto oblast vymežit negativně, tj. určit, na jaký majetek se IAS 16 nevztahuje:

- na dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji. Tato problematika je řešena IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti,
- na dlouhodobý hmotný majetek, který má charakter investic do nemovitostí. Touto problematikou se zabývá IAS 40 – Investice do nemovitostí, jedná se např. o budovy určené k pronájmu či pozemky držené za účelem zhodnocení kapitálu,
- na vlastní zásoby nerostných zdrojů,

- na majetek, který je výsledkem průzkumu nerostných zdrojů např. ropné vrhy, tuto problematiku řeší IFRS 6 – Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů,
- na biologická aktiva, která řeší IAS 41 – Zemědělství (Krupová, 2009).

2.3.5 Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání

Účetní jednotka rozhodne o tom, která samostatná aktiva bude v rámci jednotlivých skupin aktiv sledovat odděleně s přihlédnutím k charakteru podnikatelské činnosti a způsobu využívání jednotlivých aktiv, době použitelnosti a zásadě významnosti.

Položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné, lze agregovat. Takové položky jsou sledovány a odpisovány jako celek.

Účetní jednotka má povinnost desagregace aktiva, rozdělení aktiva na více součástí tzv. komponentní přístup, pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti. Součásti s rozdílnou použitelností se dle standardu sledují a odpisují odděleně. Jednotlivé součásti dlouhodobého aktiva jsou sledovány a odpisovány v účetnictví samostatně. Při výměně se odepíše eventuelní zůstatková cena vyřazované součásti a do používání se zařadí nová součást oceněná pořizovací cenou (Dvořáková, 2014). Při komponentním odpisování lze použít odlišné metody odpisování pro jednotlivé komponenty v závislosti na konkrétním opotřebení.

U některých aktiv je nutné pravidelně provádět významné kontroly neboli generální opravy, které nemusejí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí. Dle tohoto standardu jsou náklady vynaložené na významné kontroly klasifikovány jako samostatné aktivum a odpisovány po dobu předpokládané další kontroly. Standardy neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku.⁷

Náhradní díly jsou součástí vykazovaných dlouhodobých hmotných aktiv, pokud podnik očekává, že je bude užívat (poté co se stanou součástí užívaných dlouhodobých aktiv) po dobu delší než jeden rok. Je pravděpodobné, že takové náhradní díly budou zároveň představovat jednotlivé komponenty, na které byly funkční celky dekomponovány. Ostatní náhradní díly jsou součástí zásob (Dvořáková, 2014).

⁷ Pokud je umožněno odpisovat součásti jednoho funkčního celku s různou dobou použitelnosti zvlášť a postupovat podle standardu při zachycení významných kontrol, nebylo by nutné tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku.

2.3.6 Ocenění při pořízení

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Je to cena pořízení, navýšená o vedlejší náklady spojené s pořízením. Přímo přiřaditelné náklady jsou například: cla, náklady na instalaci a montáž, náklady na přípravu místa, náklady na profesní odborníky (inženýři, architekti), odhad nákladů na odstranění aktiva, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, pokud takové povinnosti při pořízení vznikly, úroky z úvěru, pokud jsou spojeny s pořízením aktiva. Vzniklé úroky do data zařazení se musejí aktivovat do ceny dlouhodobého majetku.

Do pořizovací ceny nepatří: náklady na otevření nového provozu, správní náklady, náklady na přemístění provozu, náklady na uvedení nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu) (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009).

Pokud je platba za pořízení aktiva splatná v delším časovém období (odložené platby), vypočítají se pořizovací náklady jako současná hodnota budoucích plateb a rozdíl mezi nominální a současnou hodnotou se vykáže jako nákladový úrok po dobu splatnosti závazku, na poměrné bázi, pokud nebyl zahrnut do pořizovací ceny aktiva. V případě, že aktivum je směneno za nepeněžní aktivum, ocení se reálnou hodnotou. Účetní hodnota pozemků, budov a zařízení může být snížena o státní dotaci.

2.3.7 Následné výdaje – technické zhodnocení hmotných aktiv

Výdaje na opravy, udržování a technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou označovány za následné výdaje. Standard vymezuje rozdíly mezi opravami a technickým zhodnocením. Technické zhodnocení je vymezené jako výdaje, které byly vynaloženy po zařazení aktiva do užívání a zlepšují jejich výkonnost a podnik z nich bude mít větší ekonomický užitek. Výdaje na technické zhodnocení se stávají součástí ocenění aktiv. Za technické zhodnocení lze například považovat: úpravu budov prodlužující jejich životnost nebo zvyšující jejich kapacitu; nahrazení částí strojů částmi, které přispějí ke zlepšení kvality produkce; modernizace nebo úprava zařízení, která umožní použití nových výrobních postupů.

Nevýznamné výdaje tohoto charakteru mohou být považovány za opravy a uznány jako náklad v období, kdy byly vynaloženy. Výdaje, které jsou vynaloženy v souvislosti s uvedením budov a zařízení do provozuschopného stavu jsou klasifikovány jako opravy (Bohušová, 2008).

2.3.8 Následné ocenění

Aktiva mohou být oceněna v průběhu držení (k rozvahovému dni) dvěma způsoby. Standard nabízí výběr ze dvou alternativ přecenění majetku:

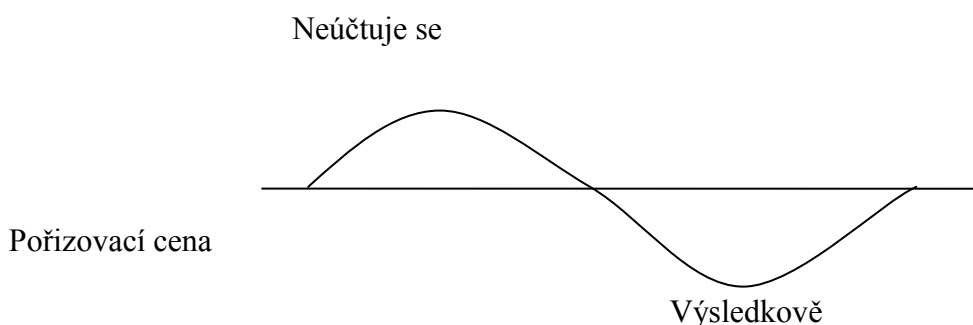
- Model pořizovací ceny (Cost model)
- Model přecenění, reálné hodnoty (Revaluation model, Fair value model)

Společnost si vybere jeden z modelů a použije jej pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. IAS 16 vymezuje možné jednotlivé třídy pozemků, budov a zařízení, které jsou seskupením aktiv stejné povahy, které účetní jednotka používá ke své činnosti:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a inventář,
- kancelářské zařízení.

Model pořizovací ceny

Model pořizovací ceny je někdy nazýván modelem historické ceny nebo anglickým názvem cost model. V tomto případě jsou aktiva oceněna historickou, původní pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.⁸

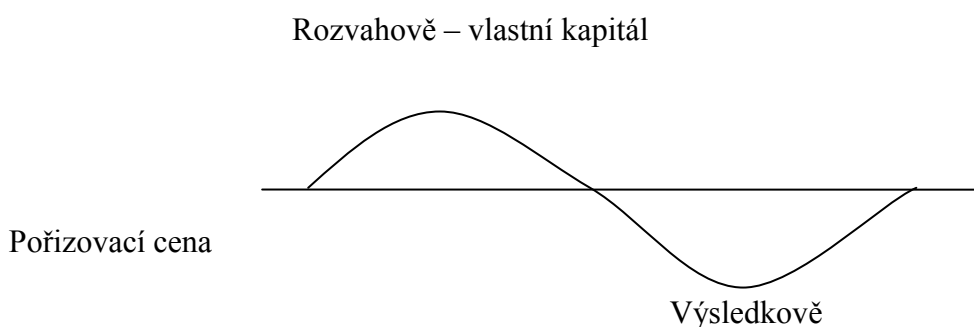


Zdroj: Krupová (2009)

⁸ Tento model je využíván i v České republice. Ztráty ze snížení hodnoty jsou zachyceny přímo – snížením hodnoty majetku (mimořádným odpisem) nebo tvorbou opravné položky, pokud se jedná o dočasné snížení hodnoty majetku.

Model přecenění na reálnou hodnotu

Tento model je někdy označován za model přecenění na fair value (přecenění na reálnou hodnotu) nebo anglickým názvem revaluation model. Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnot. Frekvence přecenění je závislá na pohybech reálné ceny. Při významných změnách ceny se přecenění provádí každoročně, jinak v intervalu 3-5 let (Kraftová, 2007). Podmínkou pro přecenění dlouhodobého majetku je existence aktivního trhu.⁹



Zdroj: Krupová (2009)

Model přecenění povoluje přecenění majetku směrem dolů, ale i směrem nahoru. Zvýšení hodnoty aktiva – přecenění směrem nahoru se podle IAS 16 účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka přírůstku přecenění. Změny v tomto fondu, ke kterým dojde za příslušné období, jsou součástí úplného výsledku a je nutné je zveřejnit ve výkazu o úplném výsledku. Rozdíl, který vyplývá z přecenění se vykáže jako výnos za předpokladu, že byl dříve účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů. Přírůstek z přecenění se v rozvaze váže ke konkrétnímu aktivu a následně se s ním zachází tak, že je buď celý zaúčtován proti nerozděleným ziskům v okamžiku vyřazení aktiva nebo je zaúčtován postupně v částce, která je tvořena rozdílem mezi odpisy, které jsou založené na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy, které jsou založené na původní hodnotě aktiva. Toto zúčtování je čistě rozvahovou operací, neprovádí se přes výsledovku. Další možností je, kdy se účtuje proti přírůstku z přecenění, snížení hodnoty aktiva, které vyplývá z přecenění.

V případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty, které plyne z přecenění je však účtováno přímo proti vlastnímu kapitálu

⁹ Aktivní trh je dle IAS/IFRS trh, kde jsou stanoveny všechny následující podmínky: položky, se kterými se na trhu obchoduje jsou stejnorodé; je možno kdykoliv najít prodávajícího a kupujícího ochotného uskutečnit obchodní transakci; informace o cenách jsou veřejně dostupné (Adámková, 2003).

(přírůstku z přecenění) do výše, v jaké toto snížení nepřevýší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu (přírůstku z přecenění) téhož aktiva. V praxi se u společností vykazujících podle IFRS model přecenění téměř nevyužívá z důvodu jeho značné složitosti (Krupová, 2009).

2.3.9 Odpisy

Standard IAS 16 stanovuje obecná kritéria pro určení a vykazování účetních odpisů. Odpis představuje systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů během použitelnosti aktiva. Odpisy jsou součástí nákladů ovlivňující výsledek hospodaření s výjimkou situací, kdy jsou zahrnuty do ocenění jiných aktiv. U budov a zařízení se odepisuje jejich pořizovací cena nebo ocenění snížené o odhadovanou zbytkovou hodnotu aktiva. Pozemky vzhledem k neomezené době použitelnosti většinou odepisovány nejsou. Zbytková hodnota je stanovena vedením podniku na základě racionálního odhadu, je to částka, kterou by podnik v současnosti získal, kdyby se aktivum nacházelo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci životnosti. Zbytková hodnota a doba použitelnosti by měla být přezkoumána účetní jednotkou alespoň na konci každého účetního období. Podnik si stanoví odpisovou metodu, která by měla odpovídat očekávanému způsobu spotřeby budoucích ekonomických užitků z daného aktiva. Případné změny v odhadech doby použitelnosti a v metodě odpisování se vykáží jako změna účetního odhadu podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. V důsledku změny odhadu se změna zobrazí v běžném období a případně v obdobích následujících, neupravují se zpětně účetní výkazy minulých období. Pozemky, budovy a zařízení je třeba testovat na snížení hodnoty podle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv každé účetní období. Odpisování začíná okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v okamžiku vyřazení nebo prodeje. Odpisování nelze přerušit, pouze při využití výkonové metody odpisování může být částka odpisů rovna nule, pokud je objem produkce v případě nevyužití aktiva nulový.

Již výše byl zmíněn komponentní přístup odpisování, který je dle mezinárodních standardů povinný. Každá část aktiva, jehož cena je významná ve vztahu k celkové pořizovací ceně, musí být samostatně odpisována. Podnik musí počáteční pořizovací cenu rozdělit mezi významné části aktiva – komponentní odpisování (Bohušová, 2008). V důsledku tohoto přístupu není potřeba tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku. Tato rezerva je standardy zakázána, nesplňuje podmínky pro uznání rezervy podle IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Odpisové metody lze rozdělit do dvou skupin:

- Metody založené na čase
- Metody založené na výkonu aktiva

Metody založené na čase

Lineární metoda

Vychází z výpočtu, kdy se každý rok životnosti odepíše rovnoměrná část, jde o rovnoměrný odpis po celou dobu životnosti. V praxi převládá používání lineárních odpisů.

$$Odpis = \frac{PC \text{ nebo částka nahrazující PC} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti aktiva}} \quad (1)$$

kde:

PC = pořizovací cena aktiva

Zrychlené odpisy

Zrychlená metoda odpisování umožňuje odepisovat aktivum rychleji než lineární odpisy. Odpis je v prvních letech využívání aktiva vyšší a výše ročních odpisů se postupně snižuje. Tato metoda umožňuje odepisovat aktivum v počátečních letech rychleji. IAS 16 se výslovně zmiňuje pouze o jedné metodě zrychlených odpisů, o metodě zmenšujícího se základu, ale nevylučuje se použití i jiných metod, například metoda SYD.

Metoda zmenšujícího se základu

Tato metoda umožňuje odepisovat aktivum rychleji v počátečních letech, protože se odpisy v jednotlivých letech snižují. Metoda zmenšujícího se základu spočívá v tom, že se vypočte odpis jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny. Nevýhodou metody zmenšujícího se základu je příliš prudký pokles odpisů, proto se používá jistá modifikace, např. metoda DDB. Metoda DDB (Double-Declining-Balance Method) počítá s dvojnásobkem lineární sazby.

Metoda DDB

$$\% DDB = 2 * \left(\frac{100 \%}{n} \right) \quad (2)$$

$$Odpis \text{ v } 1. \text{ roce} = \% DDB * PC \quad (3)$$

$$Odpis \text{ v } \text{dalších letech} = \% DDB * ZC \quad (4)$$

kde:

n = počet let životnosti

PC = pořizovací cena

ZC = zůstatková cena aktiva

Metoda SYD

Metoda sumace čísel je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu. Metoda SYD vede ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na klesajícím podílu odpisové základny. Na konci odhadnuté doby životnosti se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení.

$$\text{Odpis} = (PC - \text{zbytková hodnota}) * \frac{n+1-i}{\frac{n*(n+1)}{2}} \quad (5)$$

kde:

PC = pořizovací cena

n = počet let životnosti

i = i-tý rok odpisování

Metody založené na výkonu aktiva

Odpisy mohou být založeny na objemu produkce, který se pomocí daného aktiva vyrobí během doby životnosti. IAS 16 hovoří o metodě počtu jednotek. Výkonová metoda je nejvhodnější např. u stroje, u které ho lze určit očekávanou životnost množstvím vyrobených výstupů.

$$\text{Odpis} = \text{odpisová sazba} * \text{množství produkce vyrobené za období} \quad (6)$$

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{hodnota při vyřazení}}{\text{odhadované množství produkce za dobu životnosti}} \quad (7)$$

2.3.10 Vyřazení

Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je odúčtována v okamžiku vyřazení nebo pokud nelze očekávat další budoucí ekonomické užitky spojené s užíváním nebo prodejem aktiva. K vyřazení položek může dojít např. z důvodu prodeje, darování, zahájení finančního leasingu. Výsledek z prodeje aktiva se vykáže v okamžiku vyřazení aktiva. Okamžik vyřazení nesmí nastat dříve, než bude vyhovovat principu uvedenému v IAS 18 – Výnosy. Výnos se nevykazuje v tržbách, ale samostatně jako zisk nebo

ztráta (gain, loss), protože se svým obsahem liší od výnosů z běžných aktivit (Bohušová, 2008).

2.4 IAS 40 Investice do nemovitostí

Problematikou identifikace, oceňování a zveřejňování investic do nemovitostí se zabývá IAS 40 – Investice do nemovitostí. Jedná se o investice do aktiv, které společnost sama nevyužívá, proto je nutno tyto nemovitosti odlišit od majetku, který je užíván vlastníkem. Investice do nemovitostí bývají někdy označovány za pasivní investice, aby se odlišily od aktivně využívaného majetku.

2.4.1 Definice

Investice do nemovitostí – nemovitost (pozemek nebo budova), která je držena za účelem pronájmu nebo zvyšování hodnoty, spíše než používána při výrobě nebo dodání zboží nebo služeb, nebo používána pro administrativní účely, vytváří peněžní toky nezávisle na ostatních aktivech podniku. Vlastníkem držaná nemovitost, kterou upravuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, je nemovitost držaná pro použití ve výrobě, dodání zboží nebo služeb nebo administrativní účely (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009).

2.4.2 Uznání investic do nemovitostí

Investice do nemovitosti je uznána tehdy, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku a pořizovací náklady lze spolehlivě měřit. Může nastat situace, kdy je jedno aktivum částečně využíváno majitelem a částečně může figurovat jako investice do nemovitosti. V takovém případě se buď vykáže alikvotně podle příslušných částí, nebo se vykáže v návaznosti na účel, který převažuje.

2.4.3 Vymezení investic do nemovitostí

Standard uvádí příklady investic do nemovitostí: pozemky držené za účelem kapitálového zhodnocení, pozemek držení k neurčitému účelu v budoucnu, neobsazená budova držaná za účelem pronájmu, budova vlastněná účetní jednotkou a pronajímaná na základě operativního pronájmu.

Za investice do nemovitostí dle IAS 40 nelze považovat například nemovitost určenou k prodeji v rámci běžné činnosti, ve výstavbě nebo rekonstrukci, kterou účetní jednotka zamýšlí následně prodat, nemovitost stavěná nebo rekonstruovaná na zakázku, vlastníkem užívaná nemovitost, nemovitost v období výstavby, která je zamýšlená jako budoucí investice do nemovitostí, nemovitost, která je pronajata jiné účetní jednotce na

základě finančního pronájmu (Bohušová, 2008). Předmětem tohoto standardu nejsou vlastníkem užívané nemovitosti, upravené IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, standard dále není aplikován na biologická aktiva (IAS 41), na těžební práva a zásoby nerostných surovin (IFRS 6). IAS 40 neupravuje otázky v oblasti leasingů, které jsou řešeny v IAS 17 – Leasingy.

2.4.4 Ocenění při pořízení

Investice do nemovitostí se oceňují následujícími způsoby, v závislosti na způsobu nabytí majetku. Při pořízení nemovitosti nákupem je investice oceněna pořizovacími náklady, v případě odložené platby je využito současné hodnoty, kdy je vzniklý závazek diskontován a investice do nemovitosti je oceněna částkou, která byla zaplacená při platbě. Rozdíl mezi budoucí platbou a současnou hodnotou představuje úrok. Pokud je nemovitost pořízena ve vlastní režii, je investice oceněna vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti. Investice držená z titulu leasingu je oceněna v souladu s IAS 17 – Leasingy, který vyžaduje vykázání v nižší hodnotě z reálné hodnoty a současné hodnoty leasingových plateb.

2.4.5 Následné ocenění

Standard dává na výběr ze dvou modelů výchozího ocenění majetku – model pořizovací ceny (Cost model) a model reálné hodnoty (Fair value model). Zvolený model použije účetní jednotka na všechny investice do nemovitostí.

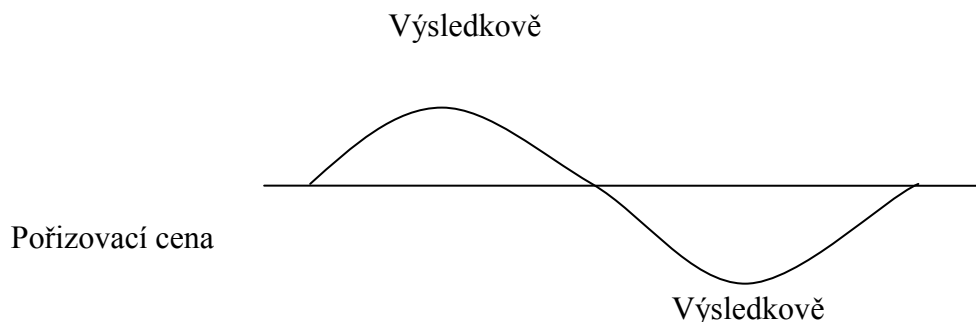
Model pořizovací ceny

Podnik, který zvolí model pořizovací ceny, vykazuje všechny své investice do nemovitostí v pořizovací ceně, v souladu s IAS 16.

Model reálné hodnoty

Podnik, který zvolí model reálné hodnoty, vykazuje všechny své investice do nemovitostí v reálné hodnotě. Pohyby v reálné hodnotě jsou účtovány jako náklad nebo výnos v období, ve kterém vznikly a jsou uznány ve výkazu zisků a ztrát. Investice do nemovitostí, které jsou vykázány v reálné hodnotě se neodpisují. Do výsledku se vykazují pouze změny v reálné hodnotě. Toto je zásadní rozdíl oproti zmíněnému IAS 16 v předchozí kapitole, kdy pohyby v reálné hodnotě (přecenění aktiva nad jeho historickou zůstatkovou hodnotu) jsou vykázány ve vlastním kapitálu. Reálná hodnota by měla zohledňovat tržní podmínky, které existují k datu rozvahy. Reálná hodnota je stanovena odkazem na aktivní trh stejného nebo obdobného aktiva, odkazem na méně

aktivní trh podobného aktiva nebo diskontováním budoucích peněžních toků, které jsou obsaženy v existujících smlouvách o pronájmu daného aktiva. Reálná hodnota nezohledňuje budoucí technické zhodnocení dané nemovitosti (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009).



Zdroj: Krupová (2009)

2.4.6 Vyřazení

Účetní jednotka přestane aktivum vykazovat jako investice do nemovitostí v případě, kdy je nemovitost prodána, poskytnuta k finančnímu leasingu nebo trvale zlikvidována a dochází tedy k jejímu vyřazení z aktiv. Pro určení okamžiku, kdy investice do nemovitosti přestává být vykazována, použije účetní jednotka kritéria dle IAS 18 – Výnosy, pro zaúčtování výnosů z prodeje zboží. Pokud dojde k vyřazení z důvodu finančního leasingu, použijí se ustanovení dle IAS 17 – Leasingy. Zisky nebo ztráty, které vznikly z odstavení nebo vyřazení investice do nemovitostí se určí jako rozdíl mezi hodnotou, která je vedena v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení a vykážejí se ve výsledovce v období, ve kterém došlo k vyřazení. Očekávaná pohledávka je vykázána v reálné hodnotě (Bohušová, 2008).

2.5 IAS 38 Nehmotná aktiva

Předmětem tohoto standardu jsou nehmotná aktiva, pokud nejsou upravena jinými standardy.

2.5.1 Definice

Standard definuje aktivum jako ekonomický zdroj ovládaný podnikem v důsledku minulých událostí a očekává se, že z něj budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku. Nehmotné aktivum je definováno jako nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu. Aby mohlo být nehmotné aktivum uznáno dle IAS 38, musí být identifikovatelné, ovládané (kontrolovatelné) podnikem a spolehlivě ocenitelné a musí

přinést účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch (Mackenzie, Coetsee, Njikizana, Chamboko, Colyvas, Hanekom a Selbst, 2013).

Identifikovatelnost aktiva

Nehmotné aktivum musí být jednoznačně oddělitelné od goodwillu, který vzniká podnikovou kombinací. Nehmotné aktivum je identifikovatelné pokud je možno jej oddělit od podniku a např. prodat, pronajmout, vyměnit a jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy nebo zákona, bez ohledu na to, zda jsou tato práva od podniku oddělitelná nebo převoditelná na jiný subjekt.

Ovládání (kontrola) aktiva

„Pravomoc ovládat finanční a provozní aktivity účetní jednotky za účelem získání užiteků z jejich aktivit“ (Komora auditorů, 2013).

Ovládání aktiva znamená právo účetní jednotky získat budoucí ekonomický efekt a zároveň omezit přístup jiných subjektů k tomuto prospěchu. Pravomoc vyplývá obvykle ze zákonných norem spojených s nehmotným aktivem např. patenty, licence (Dvořáková, 2014).

Z důvodu nesplnění kritérií pro uznání nehmotných aktiv, dle IAS 38 nehmotným aktivem nejsou: zřizovací výdaje, výdaje na reklamu a propagaci, výdaje na proškolení zaměstnanců, výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé společnosti.

2.5.2 Ocenění při pořízení

Při prvotním ocenění se nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou. IAS 38 člení různé možnosti pořízení: samostatné pořízení nehmotného aktiva, pořízení nehmotného aktiva v rámci podnikové kombinace, pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím vládní dotace, pořízení nehmotného aktiva směnou za jiné aktivum a pořízení nehmotného aktiva ve vlastní režii (Krupová, 2009).

2.5.3 Následné výdaje – technické zhodnocení nehmotných aktiv

Náklady, které byly vynaloženy s vykázaným aktivem jsou technickým zhodnocením, pokud zvýší užitek, který plyne z tohoto aktiva a pokud jsou spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. Většina následných výdajů nespĺňuje obecná kritéria pro vykázaní jako aktivum. IAS 38, na rozdíl od IAS 16, nedoporučuje účetním jednotkám, aby nehmotný majetek technicky zhodnocovaly. V praxi se téměř všechny náklady související se zachováním funkčnosti nehmotného majetku vykazují jako náklady období (oprava, údržba) (Mládek, 2009).

2.5.4 Následné ocenění

Podobně jako IAS 16 umožňuje i IAS 38 oceňovat aktiva jedním z následujících modelů:

- Model pořizovací ceny
- Model přecenění

Model pořizovací ceny

Aktivum je v průběhu doby životnosti amortizováno, je tedy vykázáno v pořizovacích nákladech, které jsou sniženy o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Model přecenění na reálnou hodnotu

Při použití tohoto modelu dochází k pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu aktiva k datu přecenění. Pravidelnost přecenění závisí na vývoji tržních cen, tak aby se účetní ocenění významně nelišilo od aktuální výše reálné hodnoty, která odpovídá cenám na aktivním trhu. Aktivum se po přecenění dále amortizuje. Při použití modelu přecenění nehmotných aktiv na fair value se při přeceňování postupuje stejným způsobem, který uvádí IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

2.5.5 Amortizace

Standard rozlišuje dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv podle doby jejich použitelnosti:

- aktiva s určitou dobou použitelnosti,
- aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Pokud podnik dojde k závěru, že nehmotné aktivum nemá dohledný konec doby použitelnosti, kdy je z něj očekáván ekonomický užitek, je doba jeho použitelnosti považována za neurčitelnou. Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti se neodpisují, ale v každém účetním období provádí účetní jednotka test na možné snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva.

Aktiva s určitou dobou použitelnosti jsou amortizována po celou dobu jejich životnosti a odepisovaná částka by měla být systematicky účtována výsledkově. Použitá metoda odpisování by měla odrážet model, ve kterém jsou ekonomické užítky z aktiva spotřebovány. Pokud tento model nemůže být spolehlivě určen, měla by se použít metoda rovnoměrného odpisování. Předpokládaná zbytková hodnota by měla být až na výjimky nulová. Očekávaná doba použitelnosti a metoda odpisování by měly být

přezkoumány alespoň na konci každého účetního období (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009).

2.5.6 Vyřazení

Vyřazení aktiva může nastat z důvodu jeho prodeje – aktivum je vyřazeno a standardním způsobem odúčtováno (výsledek z prodeje je ve výsledovce vykázán kompenzovaně, jako rozdíl prodejní ceny a zůstatkové hodnoty). K vyřazení aktiva z této skupiny může dojít přeřazením aktiva do skupiny aktiv držených k prodeji dle IFRS 5. Posledním důvodem vyřazení je důvod nepotřebnosti.

2.6 IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Rezerva je standardem definována jako závazek s nejistým časovým určením nebo částkou. IAS 37 rozlišuje mezi rezervami a podmíněnými závazky. Pokud daná položka splňuje test na rezervu, je podle požadavků IAS/IFRS vždy vykázána v rozvaze jako závazek. Pokud se jedná o podmíněný závazek, zveřejňuje se pouze v příloze k účetní závěrce.

Rezerva se v rozvaze vykáže, pokud:

- společnost má současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní) jako výsledek minulé události,
- je pravděpodobné, že vypořádání závazku bude znamenat odliv zdrojů přinášejících ekonomický prospěch společnosti,
- částka závazku může být spolehlivě odhadnuta.

Pokud nejsou splněny všechny výše uvedené podmínky, rezerva se dle standardu nevykáže (Krupová, 2009).

3 Komparace IAS/IFRS s českou účetní legislativou

3.1 Komparace IAS 16 s českou účetní legislativou

Srovnání mezi IAS 16 a ČÚL je poměrně obtížné, v této kapitole jsou uvedeny alespoň podstatné rozdíly mezi těmito účetními systémy. Česká účetní legislativa je založena na pravidlech, zatímco IAS/IFRS jsou spíše založeny na principech. České účetnictví vymezuje nejen účtování včetně číslování účtů a jejich názvu, ale i vedení účetních knih. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se spíše zabývají, jak už z názvu vyplývá převážně účetním výkaznictvím. ČÚL se spíše zaměřuje na zaúčtování všech účetních operací na správné účty, mezinárodní standardy uvádějí, jak jednotlivé položky vykazovat. České účetnictví je do značné míry ovlivněno daňovými předpisy, IAS/IFRS vliv daní neřeší.

IAS 16 oproti českému účetnictví neobsahuje žádný výčet položek, které můžeme zařadit mezi DHM. Hlavní podmínkou pro uznání podle IFRS je splnění základních kritérií pro definici aktiva podle Koncepčního rámce a následně splnění obecné definice majetku podle jednotlivých standardů. Tento standard upravuje pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízené za účelem využití v běžné činnosti podniku, v ČÚL není účel držení majetku pro vykázání rozhodující. IAS 16 nebere v úvahu žádnou cenovou hranici pro zařazení mezi majetek, rozhodující je doba použitelnosti delší než jedno účetní období a pravděpodobný budoucí ekonomický užitek. ČÚL vyžaduje splnit veškeré zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho zařazením, zatímco IFRS vyžadují, aby bylo aktivum připraveno k zamýšlenému použití. Vzhledem k odlišnému přístupu, hlavní náhradní díly splňují dle IFRS definici dlouhodobého aktiva, v ČÚL jsou uznány jako zásoby.

Ve způsobu výchozího ocenění při srovnání těchto dvou systémů můžeme najít shodu. Majetek je oceněn na bázi historických nákladů, majetek se oceňuje pořizovací cenou, ovšem současná hodnota není v českém účetnictví využívána vůbec. Podobně, jako česká účetní legislativa zahrnuje do pořizovací ceny náklady přímo přiřaditelné, tak i IAS 16 vymezuje položky, které lze do pořizovací ceny zahrnout. IAS 16 obsahuje užší definici výdajů, které lze zahrnout do ocenění. Dle standardů je do pořizovací ceny možné zahrnout i odhadnuté náklady na odstranění aktiva a náklady na uvedení místa do původního stavu, dle ČÚL tyto náklady do pořizovací ceny zahrnout nelze. Při zachycení následných výdajů, které jsou vynaložené v souvislosti s dlouhodobými aktivy se oba přístupy také liší. Standardy nerozlišují počáteční výdaje na pořízení

aktiva a následní výdaje. Veškeré výdaje musejí splňovat kritéria pro vykázání dlouhodobých aktiv, pokud tyto kritéria nesplní, jsou vykázány jako náklad období. Česká právní úprava disponuje pojmem oprava nebo technické zhodnocení, nepřipouští výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva účtovat jako pořízení samostatného aktiva.

ČÚL a IFRS se liší i v oblasti následného ocenění. Standard nabízí výběr ze dvou alternativ. Účetní jednotka může v průběhu doby životnosti ponechat pozemky, budovy a zařízení v pořizovací ceně snížené o oprávky a případné ztráty ze snížení hodnoty dle IAS 36 nebo může tyto položky přecenit na reálnou hodnotu (fair value). Standardy umožňují přecenění majetku i směrem nahoru, ČÚL přecenění majetku na vyšší reálnou hodnotu neumožňuje. Fair value bývá nejčastěji tržní hodnota nebo kvalifikovaný odhad. Obdobou snížení hodnoty aktiv je v české účetní legislativě trvalé a přechodné snížení ocenění DHM. ČÚL umožňuje snížení hodnoty pod účetní hodnotu majetku prostřednictvím opravných položek. V rámci českého účetnictví je povinnost ověřovat hodnotu aktiv pravidelně k rozvahovému dni, zatímco podle standardů je třeba provádět test na snížení hodnoty pouze v případě existence náznaků tohoto snížení k rozvahovému dni.

Největší pokrok v českém účetnictví nastal v oblasti odpisování majetku, kdy od roku 2010 byla zavedena možnost odpisovat dlouhodobý majetek metodou komponentního odpisování. Díky možnosti komponentního odpisování, odpadá účetní jednotce tvorba rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Standardy rezervu na opravu dlouhodobého majetku neuznávají, znamená to, že účetní jednotky mají nesprávně nastavený odpisový plán. Dalším přiblížením ČÚL a IAS/IFRS byla novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. v roce 2009, která zavedla nový pojem zbytková hodnota¹⁰. Standardy kladou velký důraz na stanovení správné doby použitelnosti. Účetní jednotka musí brát v úvahu veškeré faktory a rizika, aby stanovená doba použitelnosti odrážela co nejvěrněji dobu použitelnosti, po kterou bude aktivum přinášet společnosti ekonomický užitek. IFRS požadují přehodnocení doby použitelnosti a zbytkové hodnoty daného aktiva alespoň jednou v každém účetním roce, ČÚL nic takového nepožaduje, společnosti tak mohou činit dobrovolně. Dle IFRS je odepisování ukončeno k datu, ke kterému je aktivum klasifikována jako aktivum držené za účelem prodeje v souladu s IFRS 5 nebo k datu, kdy je aktivum odúčtováno, podle toho, která ze skutečností nastane dříve.

¹⁰ „Předpokládanou zbytkovou hodnotou se rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

K vyřazení majetku dochází dle IAS 16 v případě, že se z užívání nebo prodeje aktiva neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky. ČÚL uvádí, že k vyřazení dlouhodobého majetku dochází v případě prodeje, likvidace, darování, vkladu do jiného subjektu, v důsledku manka nebo škody, bezúplatným převodem či přeřazením z podnikání do osobního užívání.

IFRS uvádějí podrobné požadavky na zveřejňování informací k jednotlivým položkám účetních výkazů v komentáři k účetní závěrce. V ČÚL pojem zveřejňování dle zákona o účetnictví je uplatňován ve významu uložení účetní závěrky a výroční zprávy ve sbírce listin obchodního rejstříku.

3.2 Komparace IAS 40 s českou účetní legislativou

Česká účetní legislativa neobsahuje žádnou obdobnou úpravu investic do nemovitostí jako dle standardu IAS 40. Na majetek, který odpovídá definici investice do nemovitostí se v ČÚL vztahují pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování jako na všechny dlouhodobý hmotný majetek. To znamená, že v souladu s českou účetní legislativou není možné přeceňovat investice do nemovitostí na reálnou hodnotu. Vypovídací schopnost účetní závěrky pro externí uživatele je z tohoto pohledu oslabena, protože nepodává informace o změnách hodnot uvedených aktiv.

3.3 Komparace IAS 38 s českou účetní legislativou

Při porovnání mezinárodních standardů s českou účetní legislativou vzniká první odlišnost již v definici nehmotných aktiv. Dle IFRS dlouhodobý nehmotný majetek musí splňovat definici dle IAS 38 – Nehmotná aktiva, zatímco v české účetní legislativě najdeme přesný výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek. Například zřizovací výdaje¹¹ nesplňují dle IFRS definici nehmotného aktiva a jsou zachyceny jako náklad období. Stejně jako v komparaci IAS 16 s ČÚL, standardy neberou v úvahu žádnou cenovou hranici majetku. Dlouhodobý nehmotný majetek podle českého práva má vždy určitou dobu použitelnosti, v IFRS jsou definována některá nehmotná aktiva i s neurčitou dobou použitelnosti.

Oblast výzkumu a vývoje je odlišná v obou účetních úpravách. ČÚL nerozlišuje fáze výzkumu a vývoje, naopak IFRS fáze výzkumu a vývoje rozlišuje. IFRS neuznává náklady na výzkum jako aktivum. Náklady na vývoj lze dle IFRS rozeznat jako nehmotné aktivum za předpokladu technické proveditelnosti, záměru a schopnosti

¹¹ Od 1.1.2016 nejsou zřizovací výdaje nehmotným majetkem ani dle ČÚL. Dá se tedy říci, že v této oblasti se v roce 2016 česká účetní legislativa přiblížila mezinárodním účetním standardům.

aktivum dokončit, schopnosti aktivum využívat nebo prodat, pravděpodobnosti budoucího ekonomického užítku a spolehlivosti ocenění souvisejících nákladů. Dle ČÚL lze náklady na výzkum i náklady na vývoj rozeznat jako nehmotná aktiva, pokud jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořeny za účelem obchodu nebo zakoupeny od třetích osob (Ernst & Young, 2013).

V okamžiku pořízení je oceňování nehmotných aktiv v obou systémech shodné. V případech, kdy je platba za majetek odložena na dobu delší než je obvyklá doba splatnosti je nutné v souladu s filozofií IFRS částku platby diskontovat a rozdíl mezi nominální hodnotou platby a její současnou hodnotou zachytit jako nákladový úrok. Další odlišnosti nastávají v oblasti ocenění v průběhu držení aktiva. Standard umožňuje používat jeden z modelů, model pořizovací ceny nebo model přecenění na reálnou hodnotu. ČÚL umožňuje ocenění dlouhodobého majetku pouze na bázi historických cen, přecenění dlouhodobých nehmotných aktiv na reálnou hodnotu nepřipouští.

Při odpisování majetku nastává shoda v obou účetních úpravách, kdy lze uplatnit stejné metodické postupy. Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku upraveného standardem IAS 16, standard IAS 38 vyžaduje, aby zbytková hodnota a doba použitelnosti byla přehodnocena alespoň jednou v každém účetním období. V ČÚL takový požadavek neexistuje.

Rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS v oblasti vyřazení aktiva jsou v podstatě stejné jako v předchozí kapitole Komparace IAS 16 s českou účetní legislativou. Oba dva účetní systémy mají úplně odlišný pohled na zveřejnění informací. IFRS uvádějí podrobné požadavky na zveřejňování informací k jednotlivým položkám účetních výkazů v komentáři k účetní závěrce. V ČÚL je pojem zveřejňování dle zákona o účetnictví uplatňován ve významu uložení účetní závěrky a výroční zprávy ve sbírce listin obchodního rejstříku.

3.4 Komparace IAS 37 s českou účetní legislativou

V pojetí rezerv dle českého účetnictví a IAS 37 existují významné rozdíly. V České republice jsou tvořeny například rezervy na opravy dlouhodobého majetku, odbahnění rybníků, na obnovu vytěžených lesní porostů, a tyto rezervy jsou dokonce při splnění podmínek daných ZOR daňově uznatelnými výdaji. Uvedené rezervy však nelze dle IAS/IFRS uznat jako závazky a jejich tvorba není v souladu s IAS 37.

IAS/IFRS rezervy na opravu dlouhodobého majetku neuznávají a považují tuto tvorbu rezerv za chybně nastavené odpisy. ČÚL věnuje těmto významným a specifickým součástem účetní závěrky, ve srovnání s IAS/IFRS poměrně malou pozornost. Dle Dvořákové (2014) jsou nedostatečně specifikována pravidla pro tvorbu rezerv, což může při současné absenci definic obecných pojmů (v českých účetních předpisech zcela chybí definice základních stavebních prvků účetní závěrky – aktiv, závazků apod.), vést v praxi k tomu, že je tvorba rezerv, vyjma daňově uznatelné rezervy, podceňována. Výsledkem současného stavu je, že jsou účetními jednotkami tvořeny zejména daňově uznatelné rezervy, které nelze považovat za teoreticky opodstatněné a jsou v rozporu s IAS 37.

4 Metodika

Diplomová práce je zaměřena na porovnání české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku. Práce je rozdělena na dvě části, na část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části byla problematika dlouhodobého majetku zpracována na základě odborné literatury, zákonů, vyhlášek, českých účetních standardů a příslušných mezinárodních standardů IAS/IFRS. Vzhledem k tomu, že dlouhodobý majetek je z pohledu IAS/IFRS velmi rozsáhlou oblastí, kapitola zabývající se majetkem z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byla věnována především standardům IAS 16, IAS 40 a IAS 38. Závěr teoretické části obsahuje komparaci jednotlivých standardů s českou účetní legislativou.

Cílem diplomové práce je analyzovat rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku a aplikovat tyto rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku na případovou studii v konkrétním podniku. Cílem je poukázat na hlavní odlišnosti v oblasti účtování a vykazování dlouhodobého majetku z pohledu ČÚL a IAS/IFRS. V praktické části diplomové práce je vycházeno z informací a dat, které byly poskytnuty konkrétní účetní jednotkou. Informace a data společnosti byly získány prostřednictvím metody osobních pohovorů se zaměstnanci především z oddělení Financí a účetnictví a oddělení Majetkové účtárny. Poskytnuté informace byly získané od pracovníků především ze systému SAP PG5. Směrnice a metodiky společnosti byly rovněž získány u zaměstnanců majetkové účtárny nebo na intranetu společnosti.

Pro zjednodušení účetních operací je v diplomové práci abstrahováno od DPH a pořizovacích účtů 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Dále se bude pro zjednodušení předpokládat, že nakoupený majetek se zaplatí rovnou z běžného účtu. Z důvodu rozsáhlosti některých tabulek a grafů, jsou v diplomové práci uvedeny pouze vybrané roky. Tabulky v plném rozsahu jsou uvedeny v příloze. Účetní odpisy jsou vypočítány lineárním způsobem a jsou zaokrouhleny na celé koruny nahoru.

Měsíční odpisy jsou vypočítány dle následujících vzorců:

$$\text{Měsíční odpis dle ČÚL} = \frac{PC}{\text{doba odpisování v měsících}} \quad (8)$$

$$\text{Měsíční odpis dle IFRS} = \frac{PC - ZBH}{\text{doba životnosti v měsících}} \quad (9)$$

$$\text{Měsíční odpis po přecenění dle IFRS} = \frac{\text{hodnota po přecenění} - ZBH}{\text{zbytková doba životnosti}} \quad (10)$$

Roční odpisy jsou vypočítány dle následujících vzorců:

$$\text{Roční odpis dle ČÚL} = \frac{PC}{\text{doba odpisování v letech}} \quad (11)$$

$$\text{Roční odpis dle IFRS} = \frac{PC - ZBH}{\text{doba životnosti}} \quad (12)$$

$$\text{Roční odpis po přecenění dle IFRS} = \frac{ZC - ZBH - \text{ztráta ze snížení hodnoty}}{\text{zbytková doba životnosti}} \quad (13)$$

Roční odpis po provedeném technickém zhodnocení je vypočítán následovně:

$$\text{Roční odpis dle ČÚL po TZ} = \frac{ZC + \text{technické zhodnocení}}{\text{zbytková doba životnosti}} \quad (14)$$

$$\text{Roční odpis dle IFRS po TZ} = \frac{ZC + \text{technické zhodnocení} - ZBH}{\text{zbytková doba životnosti}} \quad (15)$$

Pro zjednodušení není v diplomové práci při tvorbě rezerv účtováno o převodu peněžních prostředků na samostatný bankovní účet, jak ukládá ZOR. Výše roční rezervy na opravu hmotného majetku je vypočítána jako:

$$\text{Rezerva} = \frac{\text{předpokládané náklady na opravu}}{\text{počet let tvorby rezervy}} \quad (16)$$

V této diplomové práci je uplatněna metoda komparace a metoda analýzy. Konkrétní účetní operace jsou zaúčtovány podle české účetní legislativy a IAS/IFRS a dále je znázorněno, jak odlišně tyto operace ovlivňují rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Pro znázornění výsledků jsou použity především tabulky a spojnicové a sloupcové grafy. Po komparaci účetních přístupů každého majetku je provedena analýza rozvah. Na závěr diplomové práce jsou sestaveny rozvahy dle české účetní legislativy a dle IAS/IFRS, na kterých je znázorněno, jak tyto dva odlišné systémy účetnictví ovlivňují aktiva a pasiva. Zjištěné výsledky odlišných způsobů zachycení a vykázání DM a vliv těchto rozdílů na výkaz zisku a ztráty a rozvahu jsou shrnuty v diskuzi.

5 Praktická část

5.1 Charakteristika společnosti

Při zpracování diplomové práce vycházím z informací a dat poskytnutých konkrétní účetní jednotkou. Účetní jednotka si nepřála být jmenována. V rámci této práce byla přejmenována na společnost XYZ, s.r.o. Společnost XYZ, s.r.o. je součástí mezinárodní skupiny, která je tradičním partnerem české energetiky. Dodává elektřinu 1,2 milionům zákazníků a zemním plynem zásobuje více než 220 000 zákazníků. V rámci energetické skupiny má na starosti realizaci strategických rozhodnutí a poskytování servisních služeb. Řídí a koordinuje aktivity celé skupiny tak, aby získala stabilní vedoucí postavení na českém energetickém trhu.

Účetní jednotka má povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Účetní jednotka vyhotovuje výkazy IFRS tak, že upraví české výkazy o vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS. Pro daňové účely však musí zjistit a vykázat výsledek hospodaření před zdaněním dle českých účetních předpisů. Účetní jednotka používá pro vedení účetnictví systém SAP PG5.

Na vybraných položkách dlouhodobého majetku budou aplikovány rozdílné přístupy obou legislativ. Teoretické poznatky budou aplikovány na konkrétní majetky, kde bude provedeno přecenění majetku na reálnou hodnotu nahoru i dolů, provedena generální prohlídka, technické zhodnocení, odpisování majetku jako celku versus komponentní odpisování a znázornění odlišného přístupu ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. Konkrétní účetní operace budou zaúčtovány podle české účetní legislativy a IAS/IFRS a dále bude znázorněno, jak odlišně tyto operace ovlivňují rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

Komparace bude zaměřena na následující položky dlouhodobého majetku:

- pozemek a budova, u nichž bude demonstrována problematika přeceňování na reálnou hodnotu – zvýšení hodnoty aktiva,
- železniční vlečka, u které bude provedeno přecenění na reálnou hodnotu a dojde ke snížení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS, dle ČÚL bude vytvořena opravná položka k dlouhodobému majetku,
- plošina, která musí projít každé 2 roky generální prohlídkou kvůli zajištění bezpečnosti práce,
- technické zhodnocení skladu,

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- komponentní odpisování plynovodu a katodické aktivní ochrany.

Budova a pozemek, železniční vlečka, plošina, sklad a plynovod s KAO budou vykazovány podle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a výzkum a vývoj bude vykazován podle standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva. Na případové studii bude demonstrována problematika přecenění aktiva na reálnou hodnotu, u plošiny, která musí projít každé 2 roky generální prohlídkou, bude navržena tvorba zákonné rezervy na opravy DHM a u vysokotlakého plynovodu, který musí být dle IAS/IFRS komponentně odpisován bude také navržena rezerva na opravy DHM, tentokrát se však bude jednat pouze o rezervu účetní, protože nebyly splněny podmínky stanovené ZOR.

5.2 Účetní pravidla, zásady a postupy společnosti pro vykazování DM

Společnost má veškerá pravidla, zásady a postupy vymezené ve své vnitropodnikové směrnici. Pro celou skupinu je vytvořen prováděcí pokyn – Postupy účtování, který vymezuje obsah jednotlivých syntetických účtů, které využívá společnost k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky. Nedílnou součástí je také charakteristika jednotlivých účtových tříd a skupin. Postupy účtování jednotlivých oblastí účetnictví jsou vydány prostřednictvím samostatných prováděcích pokynů. Společnost XYZ, s.r.o. účtuje v souladu se zákonnými předpisy a zákony, jako je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. a české účetní standardy pro podnikatele. V některých případech využívá společnost interpretace Národní účetní rady.

Dlouhodobý hmotný majetek (úctová skupina 02)

Za dlouhodobý hmotný majetek je považován majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje částku 40 000 Kč za položku.

Nakoupený majetek se prvotně vykazuje v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a náklady, které souvisejí s pořízením majetku. Majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Majetek získaný darem se vykazuje v reprodukční pořizovací ceně k datu jeho převzetí. Majetek nabytý společností v rámci procesu rozdělení sloučením, se oceňuje nezávislým znalcem.

Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný (účetní skupina 02) se odepisuje metodou lineárních odpisů na základě jeho předpokládané doby životnosti. Budovy a stavby se odepisují 25 – 50 let, stroje a zařízení 5 – 17 let, inventář 5 – 25 let, motorová vozidla

2 – 10 let. Mezi dlouhodobý majetek neodepisovaný (účetní skupina 03) se řadí Pozemky – účet 031 a Umělecká díla a sbírky – účet 032.

Náklady na opravy a údržbu HM jsou účtovány přímo do nákladů. Technické zhodnocení je aktivováno do hmotného majetku, pokud přesáhne částku 40 000 Kč.

Drobným hmotným majetkem jsou samostatné movité věci, jejichž ocenění je rovno nebo větší než 1 000 Kč a menší nebo rovno než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Drobný hmotný majetek je účtován jednorázově do nákladů při vydání do používání.

Smlouvy o finančním leasingu společnost v současné době nemá, využívá pouze operativní leasing.

Dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01)

Za dlouhodobý nehmotný majetek je považován majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje 60 000 Kč za položku.

Nakoupený DNM se vykazuje prvotně v pořizovacích cenách.

DNM se odepisuje lineární metodou na základě jeho předpokládané doby životnosti. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software se odepisují 3 roky, ocenitelná práva a jiný dlouhodobý nehmotný majetek 4 roky.

Drobným nehmotným majetkem se rozumí nehmotný majetek, jehož ocenění je nižší než 60 000 Kč v jednotlivém případě a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Drobný nehmotný majetek je účtován jednorázově do nákladů při vydání do používání.

Oprávký k DHM a DNM (účtová skupina 07 a 08)

Ve prospěch účtů 07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku se účtují účetní odpisy se souvztažným zápisem na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Opravné položky k majetku (účtová skupina 09 a 19)

Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění v účetnictví, prokázaném na podkladě údajů inventarizace majetku v souladu s ustanovením § 26 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. Tyto položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. V případě trvalého snížení ocenění majetku se účtuje snížení na vrub nákladů.

Tvorba OP se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace a při ní zjištěném snížení ocenění majetku v případech, kdy takto zjištěná hodnota je nižší než cena majetku zachycená v účetnictví na příslušných majetkových účtech.

Opravné položky u odpisovaného dlouhodobého majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci je výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).

Opravné položky se sníží, popř. zruší, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše.

Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek. Tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku je zakázáno.

Pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravné položky.

Odpisování

Odpisování DHM a DNM se provádí dle prováděcího pokynu Odpisový plán. Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše. Doba účetního odepisování je stanovena společností z hlediska času a doby upotřebitelnosti. Majetek je odepisován od měsíce, ve kterém proběhlo jeho zařazení. Odpisy se účtují k poslednímu dni v měsíci. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

5.3 Přecenění DM na reálnou hodnotu (zvýšení hodnoty aktiva)

Společnost má v obchodním majetku administrativní budovu – Novohradská budova 735 MTZ, ve které je uskutečňována podnikatelská činnost. K budově náleží pozemek, který je také v obchodním majetku společnosti. Budova i pozemek byly pořízeny koupí 1. 6. 1974. Pořizovací cena budovy byla 1 387 379 Kč. Účetní doba životnosti byla stanovena na 50 let. Pořizovací cena pozemku byla 64 628 Kč. Pozemek má rozlohu 69 m² a byl zařazen do dlouhodobého majetku neodpisovaného.

Na pozemku a administrativní budově bude na případové studii demonstrována problematika přecenění na reálnou hodnotu – zvýšení hodnoty aktiva. Odborný znalec konstatoval, že na konci roku 2006 se zvýšila hodnota budovy a pozemku v lokalitě,

kde se tento dlouhodobý majetek nachází. Hodnota administrativní budovy se zvýšila na 4 089 400 Kč a hodnota pozemku se zvýšila na 193 900 Kč.

Společnost hodlá aktivum užívat až do konce doby životnosti, proto zbytková hodnota nebyla stanovena. Společnost stanovila lineární metodu odpisování.

Postup výpočtu odpisů dle ČÚL a dle IFRS

Měsíční odpis dle ČÚL = pořizovací cena / doba odpisování v měsících

Měsíční odpis dle IFRS = (pořizovací cena – zbytková hodnota) / doba životnosti v měsících

Měsíční odpis po přecenění dle IFRS = (hodnota po přecenění – zbytková hodnota) / zbytková doba životnosti

Měsíční odpis dle ČÚL = 1 387 379 / 600 = 2 313 Kč

Měsíční odpis dle IFRS do roku 2006 = (1 387 379 – 0) / 600 = 2 313 Kč

Měsíční odpis po přecenění dle IFRS = (4 089 400 – 0) / 216 = 18 933 Kč

Tabulka 2: Roční odpis a zůstatková cena budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)

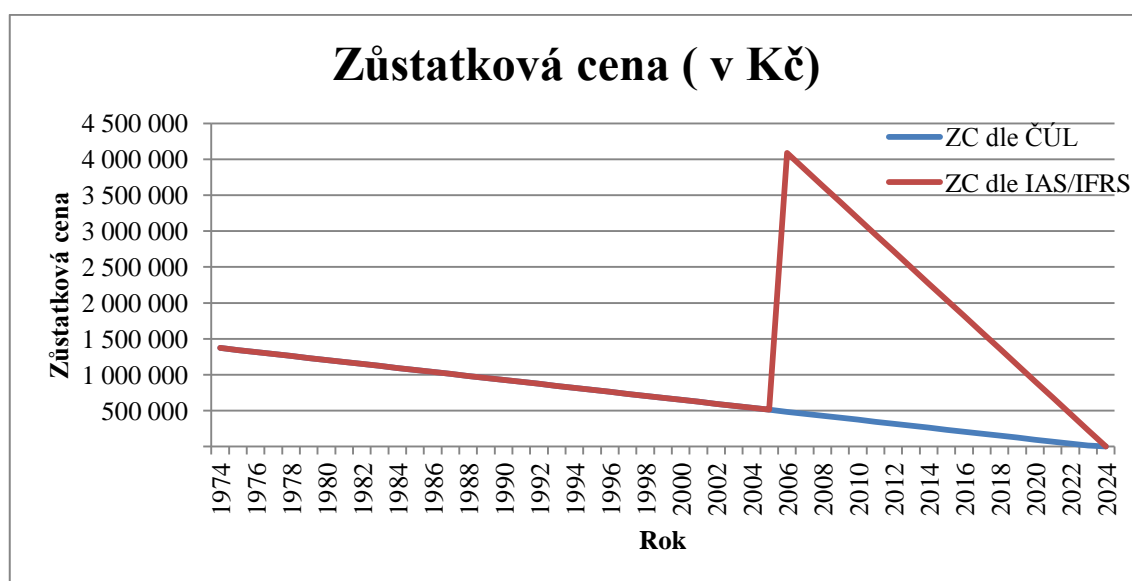
Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
1974	16 191	1 371 188	16 191	1 371 188
1975	27 756	1 343 432	27 756	1 343 432
1976	27 756	1 315 676	27 756	1 315 676
...
2004	27 756	538 508	27 756	538 508
2005	27 756	510 752	27 756	510 752
2006	27 756	482 996	27 756	4 089 400
2007	27 756	455 240	227 196	3 862 204
2008	27 756	427 484	227 196	3 635 008
2009	27 756	399 728	227 196	3 407 812
2010	27 756	371 972	227 196	3 180 616
2011	27 756	344 216	227 196	2 953 420
2012	27 756	316 460	227 196	2 726 224
2013	27 756	288 704	227 196	2 499 028
2014	27 756	260 948	227 196	2 271 832
2015	27 756	233 192	227 196	2 044 636
2016	27 756	205 436	227 196	1 817 440
2017	27 756	177 680	227 196	1 590 244
2018	27 756	149 924	227 196	1 363 048

2019	27 756	122 168	227 196	1 135 852
2020	27 756	94 412	227 196	908 656
2021	27 756	66 656	227 196	681 460
2022	27 756	38 900	227 196	454 264
2023	27 756	11 144	227 196	227 068
2024	11 144	0	227 068	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Metodika odpisování je v obou systémech velmi podobná. Jedinou výjimkou ve výpočtu je odhadovaná zbytková hodnota, se kterou IFRS počítá. Pojem zbytková hodnota byl do české účetní legislativy zaveden v roce 2009 a tím se přístupy obou legislativ přiblížily. Vzhledem k tomu, že společnost stanovila zbytkovou hodnotu nulovou, zůstatková cena z pohledu české účetní legislativy i IAS/IFRS je v jednotlivých letech až do roku přecenění totožná. Z důvodu zaokrouhlování odpisů na celé koruny nahoru, je poslední odpis v roce 2024 ve výši zůstatkové ceny

Graf 1: Vývoj zůstatkové ceny budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve vývoji zůstatkové ceny je dobře znázorněna problematika přecenění majetku. Zůstatková cena se dle ČÚL po celou dobu životnosti rovnoměrně snižuje. V roce 2006 se dle IAS/IFRS zůstatková cena jednorázově zvýšila v důsledku přecenění aktiva na reálnou hodnotu a vyjádřila tak skutečnou hodnotu majetku. Česká účetní legislativa tuto skutečnost nezohledňuje a majetek je odpisován ze stále stejné částky.

Zachycení účetních operací – zvýšení hodnoty aktiva dle ČÚL

Budova i pozemek musí být oceněny ve své pořizovací ceně. Česká účetní legislativa nepřipouští přecenění majetku směrem nahoru, byla by porušena zásada opatrnosti. Nelze přeceňovat DM na vyšší hodnotu, než je jeho účetní zůstatková cena.

Tabulka 3: Zaúčtování přecenění majetku – zvýšení hodnoty aktiva dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.6.1974	Pořízení budovy	1 387 379	Budova	Běžný účet
	Pořízení pozemku	64 628	Pozemek	Běžný účet
31.12.1974	Odpis budovy za rok 1974	16 191	Odpisy	Oprávk
31.12.1975	Odpis budovy za rok 1975	27 756	Odpisy	Oprávk
...
31.12.2005	Odpis budovy za rok 2005	27 756	Odpisy	Oprávk
31.12.2006	Odpis budovy za rok 2006	27 756	Odpisy	Oprávk
31.12.2007	Odpis budovy za rok 2007	27 756	Odpisy	Oprávk
...
31.12.2022	Odpis budovy za rok 2022	27 756	Odpisy	Oprávk
31.12.2023	Odpis budovy za rok 2023	27 756	Odpisy	Oprávk
31.12.2024	Odpis budovy za rok 2024	11 144	Odpisy	Oprávk

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení účetních operací – zvýšení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS

IFRS umožňují přecenění aktiv na rozdíl od ČÚL v obou směrech (nahoru i dolů). V případě zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku přecenění je toto zvýšení zachyceno ve prospěch vlastního kapitálu v položce fond z přecenění. Pokud účetní jednotka přecení majetek na reálnou hodnotu, je potřeba upravit odpisový plán. V tomto případě je tedy odpisový plán upraven od roku 2007. Účetní jednotka bude při přecenění postupovat podle metody eliminace oprávek. K 31.12.2006 budou oprávk vyloučeny z účetnictví proti účetní brutto hodnotě administrativní budovy, dále bude hodnota budovy navýšena souvztažně s fondem z přecenění tak, aby se účetní hodnota rovnala hodnotě reálné.

Tabulka 4: Zaúčtování přecenění majetku – zvýšení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.6.1974	Pořízení budovy	1 387 379	Budova	Běžný účet
	Pořízení pozemku	64 628	Pozemek	Běžný účet
31.12.1974	Odpis budovy za rok 1974	16 191	Odpisy	Oprávký
31.12.1975	Odpis budovy za rok 1975	27 756	Odpisy	Oprávký
...
31.12.2005	Odpis budovy za rok 2005	27 756	Odpisy	Oprávký
31.12.2006	Odpis budovy za rok 2006	27 756	Odpisy	Oprávký
	Eliminace opravek budovy proti PC	904 383	Oprávký	Budova
	Navýšení hodnoty budovy	2 702 021	Budova	Fond z přecenění
	Navýšení hodnoty pozemku	129 272	Pozemek	Fond z přecenění
31.12.2007	Odpis budovy z přeceněné částky	227 196	Odpisy	Oprávký
...
31.12.2022	Odpis budovy z přeceněné částky	227 196	Odpisy	Oprávký
31.12.2023	Odpis budovy z přeceněné částky	227 196	Odpisy	Oprávký
31.12.2024	Odpis budovy z přeceněné částky	227 068	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv přecenění majetku na výkaz zisku a ztráty – zvýšení hodnoty aktiva

Rozdílná výše odpisů v jednotlivých legislativách má podstatný vliv na výkaz zisku a ztráty respektive na výsledek hospodaření. Pozemek nelze podle obou přístupů legislativ odepisovat a tedy touto transakcí nevzniknou žádné další náklady ani výnosy, které by ovlivnily VZZ. V případě odpisování podle české účetní legislativy budou náklady po celou dobu životnosti administrativní budovy konstantní ve výši lineárních odpisů a zvýšení reálné hodnoty budovy se žádným způsobem nepromítne v ocenění aktiva. Přecenění aktiva na vyšší hodnotu ČÚL nepovoluje.

Dle IAS/IFRS jsou odpisy od roku 2007 vyšší (tím jsou vyšší i náklady), neboť na konci roku 2006 došlo k přecenění budovy směrem nahoru a odpisy se počítají z vyšší ceny (přeceněné hodnoty majetku). V souvislosti s přeceněním došlo ke změně odpisového plánu. Zvýšení hodnoty aktiva se ve výsledku hospodaření promítne jako snížení zisku nebo zvýšení ztráty.

Na výsledek hospodaření má také vliv zbytková hodnota aktiva. Pokud účetní jednotka určí zbytkovou hodnotu, odpisy budou nižší, z důvodu nižší odepisovatelné částky. Vzhledem k tomu, že společnost XYZ, s.r.o. stanovila nulovou zbytkovou hodnotu jsou odpisy dle obou legislativ až do roku 2006 totožné.

Tabulka 5: Porovnání nákladů a pasiv při přecenění aktiva – zvýšení hodnoty budovy (v Kč)

Rok	Náklady		Rozdíl	Pasiva		Rozdíl
	ČÚL	IAS/IFRS		ČÚL	IAS/IFRS	
1974	16 191	16 191	0	16 191	16 191	0
1975	27 756	27 756	0	27 756	27 756	0
1976	27 756	27 756	0	27 756	27 756	0
...
2006	27 756	27 756	0	27 756	1 825 394	-1 797 638
2007	27 756	227 196	- 199 440	27 756	227 196	- 199 440
2008	27 756	227 196	- 199 440	27 756	227 196	- 199 440
2009	27 756	227 196	- 199 440	27 756	227 196	- 199 440
2010	27 756	227 196	- 199 440	27 756	227 196	- 199 440
...
2023	27 756	227 196	- 199 440	27 756	227 196	- 199 440
2024	11 144	227 068	- 215 924	11 144	227 068	- 215 924

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv přecenění majetku na rozvahu – zvýšení hodnoty aktiva

Zvýšení hodnoty administrativní budovy se odlišně projeví také v rozvaze. Podle ČÚL nebude mít tato účetní transakce žádný vliv na rozvahu, protože česká účetní legislativa nepřipouští přecenění majetku na vyšší hodnotu, než je vedeno v účetnictví.

Oproti tomu zvýšení reálné hodnoty budovy dle IAS/IFRS má na rozvahu významný vliv. Na straně aktiv dojde k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení. Administrativní budova bude vykázána v hodnotě 4 089 400 Kč a pozemek se vykáže v hodnotě 193 900 Kč. Na straně pasiv vznikne nová položka ve vlastním kapitálu – fond z přecenění, který vlastní kapitál zvýší o 2 702 021 Kč a o 129 272 Kč. O tyto částky byly budova a pozemek přeceněny.

5.4 Přecenění DM na reálnou hodnotu (snížení hodnoty aktiva)

Účetní jednotka pořídila 1. 1. 2000 Železniční vlečku 8/8, která byla zařazena do používání. Vlečka byla pořízena za 329 821 Kč. Účetní doba životnosti vlečky je stanovena na 50 let a odepisuje se lineárně. Zbytková hodnota na konci doby životnosti byla stanovena jako nulová z důvodu, že společnost hodlá aktivum užívat až do konce jeho předpokládané životnosti. Na konci roku 2007 po konzultaci s auditorem společnosti PwC Česká republika, společnost oznámila, že došlo ke snížení tržní ceny aktiva na 180 000 Kč. Předpokládá se, že do konce doby životnosti aktiva nedošlo

k dalšímu přecenění. Na případové studii bude demonstrováno přecenění aktiva na reálnou hodnotu – snížení hodnoty aktiva.

Postup výpočtu odpisů dle ČÚL a dle IFRS

Roční odpis dle ČÚL = pořizovací cena / doba odpisování v letech

Roční odpis dle IFRS = (pořizovací cena – zbytková hodnota) / doba životnosti v letech

Roční odpis po přecenění dle IFRS = (zůstatková cena – zbytková hodnota – ztráta ze snížení hodnoty) / zbytková doba životnosti

Roční odpis dle ČÚL = 329 821 / 50 = 6 597 Kč

Roční odpis dle IFRS = (329 821 – 0) / 50 = 6 597 Kč

Roční odpis po přecenění dle IFRS = (329 821 – 0 – 52 776 – 97 045) / 43 = 4 187 Kč

Dosavadní odpisy do roku 2006 = 6 597 x 8 = 52 776 Kč

283 642 – 6 597 = 277 045 Kč

277 045 – 180 000 = 97 045 Kč

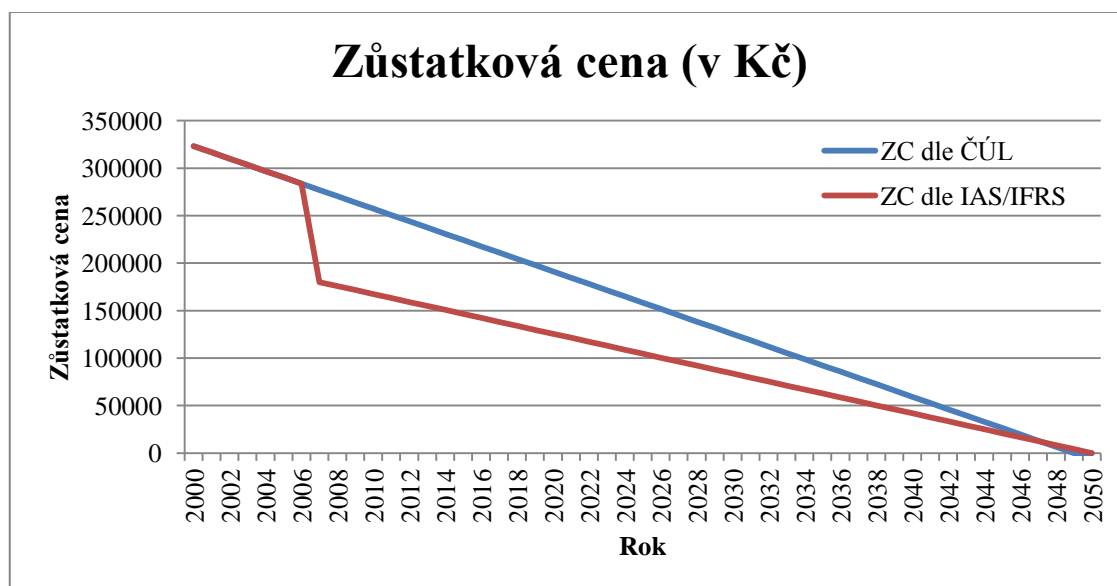
Tabulka 6: Odpisy a zůstatková cena železniční vlečky dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)

Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
2000	6 597	323 224	6 597	323 224
2001	6 597	316 627	6 597	316 627
2002	6 597	310 030	6 597	310 030
2003	6 597	303 433	6 597	303 433
2004	6 597	296 836	6 597	296 836
2005	6 597	290 239	6 597	290 239
2006	6 597	283 642	6 597	283 642
2007	6 597	277 045	6 597	180 000
2008	6 597	270 448	4 187	175 813
2009	6 597	263 851	4 187	171 626
2010	6 597	257 254	4 187	167 439
...
2045	6 597	26 359	4 187	20 894
2046	6 597	19 762	4 187	16 707
2047	6 597	13 165	4 187	12 520
2048	6 597	6 568	4 187	8 333
2049	6 568	0	4 187	4 146
2050	0	0	4 146	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Při výpočtu odpisů železniční vlečky se opět účetní úpravy v oblasti odepisování příliš neliší. Do roku 2009 existoval rozdíl mezi legislativami v odhadnuté zbytkové hodnotě aktiva. Česká účetní legislativa tento pojem neznala. IFRS zbytkovou hodnotu ve výpočtu odpisů zohledňují. Společnosti XYZ s.r.o. stanovila nulovou zbytkovou hodnotu z důvodu, že zamýšlí železniční vlečku používat do konce její doby životnosti. Výše odpisů v letech 2000 až 2007 je podle ČÚL a IFRS totožná. Odpisy jsou dle ČÚL po celou dobu životnosti aktiva konstantní. Dle IAS/IFRS byly odpisy od roku 2008 počítány z přeceněné hodnoty. Z důvodu zaokrouhlování a rozdílné výše odpisů je železniční vlečka podle odpisového plánu dle ČÚL odepsána již v roce 2049. Z pohledu IAS/IFRS je odepsána v roce 2050 ve vyšší zůstatkové ceny z předchozího roku.

Graf 2: Vývoj zůstatkové ceny železniční vlečky dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je zřejmé, že zůstatková cena se dle ČÚL se rovnoměrně snižuje. Dle IAS/IFRS se v roce 2007 zůstatková cena prudce snížila. Prudké snížení ZC bylo způsobeno snížením hodnoty aktiva při jeho přecenění na reálnou hodnotu.

Zachycení účetních operací – snížení hodnoty aktiva dle ČÚL

Pokud účetní jednotka zjistí, že skutečná cena majetku je dočasně nižší než jeho zůstatková cena, ČÚL umožňuje snížit hodnotu tohoto majetku prostřednictvím opravných položek. Při tvorbě OP se na rozdíl od IFRS neupravuje odpisový plán a ani se přímo nesnižuje hodnota majetku. Na konci roku 2007, kdy došlo ke snížení tržní ceny železniční vlečky bude tvořena opravná položka k dlouhodobému hmotnému

majetku ve výši rozdílu mezi ZC a sníženou hodnotou majetku (283 642 – 180 000 = 103 642 Kč). V roce 2014 bylo zjištěno, že snížení hodnoty vlečky je trvalé a opravná položka bude rozpuštěna a zároveň se zaúčtuje trvalé snížení hodnoty majetku.

Tabulka 7: Zaúčtování přecenění majetku – snížení hodnoty aktiva dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2000	Pořízení železniční vlečky	329 821	Železniční vlečka	Běžný účet
31.12.2000	Odpis vlečky za rok 2000	6 597	Odpisy	Oprávk
31.12.2001	Odpis vlečky za rok 2001	6 597	Odpisy	Oprávk
31.12.2002	Odpis vlečky za rok 2002	6 597	Odpisy	Oprávk
...
31.12.2006	Odpis vlečky za rok 2006	6 597	Odpisy	Oprávk
31.12.2007	Odpis vlečky za rok 2007	6 597	Odpisy	Oprávk
	Tvorba opravné položky	103 642	Tvorba OP	OP k DHM
31.12.2008	Odpis vlečky za rok 2008	6 597	Odpisy	Oprávk
31.12.2009	Odpis vlečky za rok 2009	6 597	Odpisy	Oprávk
...
31.12.2013	Odpis vlečky za rok 2013	6 597	Odpisy	Oprávk
31.12.2014	Odpis vlečky za rok 2014	6 597	Odpisy	Oprávk
	Zúčtování opravné položky	103 642	OP k DHM	Zúčtování OP
	Trvalé snížení hodnoty vlečky	103 642	Ostatní provozní náklady	Oprávk
31.12.2015	Odpis vlečky za rok 2015	6 597	Odpisy	Oprávk
...
31.12.2048	Odpis vlečky za rok 2048	6 597	Odpisy	Oprávk
31.12.2049	Odpis vlečky za rok 2049	6 568	Odpisy	Oprávk

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení účetních operací – snížení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují přecenění aktiv v obou směrech, zvýšení i snížení hodnoty aktiva. Pokud dojde ke snížení účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění na reálnou hodnotu, je toto snížení zachyceno přímo v nákladech, protože k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen fond z přecenění. Účetní jednotka je povinna upravit odpisový plán, v tomto případě je tedy odpisový plán upraven od roku 2008.

Při přecenění železniční vlečky bude účetní jednotka postupovat opět podle metody eliminace opravek. Oprávky budou na konci roku 2007 vyloučeny z účetnictví proti brutto hodnotě vlečky a dále bude snížena brutto hodnota vlečky souvztažně s ostatními provozními náklady tak, aby se účetní hodnota vlečky rovnala hodnotě reálné.

Tabulka 8: Zaúčtování přecenění majetku – snížení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2000	Pořízení železniční vlečky	329 821	Železniční vlečka	Běžný účet
31.12.2000	Odpis vlečky za rok 2000	6 597	Odpisy	Oprávky
31.12.2001	Odpis vlečky za rok 2001	6 597	Odpisy	Oprávky
31.12.2002	Odpis vlečky za rok 2002	6 597	Odpisy	Oprávky
...
31.12.2006	Odpis vlečky za rok 2006	6 597	Odpisy	Oprávky
31.12.2007	Odpis vlečky za rok 2007	6 597	Odpisy	Oprávky
	Eliminace opravek proti PC	52 776	Oprávky	Železniční vlečka
	Snížení hodnoty vlečky	103 642	Ostatní provozní náklady	Železniční vlečka
31.12.2008	Odpis vlečky za rok 2008	4 187	Odpisy	Oprávky
31.12.2009	Odpis vlečky za rok 2009	4 187	Odpisy	Oprávky
31.12.2010	Odpis vlečky za rok 2010	4 187	Odpisy	Oprávky
...
31.12.2048	Odpis vlečky za rok 2048	4 187	Odpisy	Oprávky
31.12.2049	Odpis vlečky za rok 2049	4 187	Odpisy	Oprávky
31.12.2050	Odpis vlečky za rok 2050	4 146	Odpisy	Oprávky

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv přecenění majetku na výkaz zisku a ztráty – snížení hodnoty aktiva

Přestože ČÚL i IFRS umožňují přecenění majetku směrem dolů, dopad této účetní operace bude na výkaz zisku a ztráty odlišný. V každé účetní legislativě je VH ovlivňován rozdílnou výší nákladů. Celková výše nákladů dle ČÚL a IAS/IFRS je zobrazena v následující tabulce.

Tabulka 9: Porovnání nákladů a pasiv při přecenění – snížení hodnoty aktiva (v Kč)

Rok	Náklady		Rozdíl	Pasiva		Rozdíl
	ČÚL	IAS/IFRS		ČÚL	IAS/IFRS	
2000	6 597	6 597	0	6 597	6 597	0
2001	6 597	6 597	0	6 597	6 597	0
...
2007	110 239	110 239	0	110 239	- 46 179	64 060
2008	6 597	4 187	2 410	6 597	4 187	2 410
2008	6 597	4 187	2 410	6 597	4 187	2 410
2009	6 597	4 187	2 410	6 597	4 187	2 410
2010	6 597	4 187	2 410	6 597	4 187	2 410
...
2048	6 597	4 187	2 410	6 597	4 187	2 410
2049	6 568	4 187	2 381	6 568	4 187	2 381

2050	0	4 146	- 4 146	0	4 164	- 4 164
------	---	-------	---------	---	-------	---------

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky 9 vyplývá, že náklady dle ČÚL jsou od roku přecenění aktiva vyšší než náklady dle IAS/IFRS. Důvodem, proč jsou náklady dle IFRS nižší je to, že od roku 2008 jsou nižší odpisy a tím jsou tedy nižší i náklady. Je to způsobeno přeceněním, kdy došlo na konci roku 2007 přímo ke snížení hodnoty železniční vlečky. V souvislosti s přeceněním vlečky došlo ke změně odpisového plánu. Odpisy jsou poté počítány z nižší ceny (přeceněná hodnota aktiva). Dalším důvodem, kdy mohou být náklady dle IFRS nižší než náklady dle ČÚL je zbytková hodnota aktiva. Účetní jednotky dle IAS/IFRS berou v úvahu zbytkovou hodnotu na konci životnosti aktiva. Dle standardů je do nákladů zahrnuta nižší částka, protože odhadnutá zbytková hodnota je již zohledněna při výpočtu odpisu.

V roce 2007 došlo k výraznému zvýšení nákladů o 103 642 Kč dle obou legislativ. U každé účetní legislativy se však jednalo o rozdílný způsob výpočtu. V ČÚL byla v roce 2007 tvořena opravná položka k DHM ve výši 103 642 Kč. Náklady roku 2007 dle ČÚL tedy obsahovaly opravnou položku a odpis vlečky. V roce 2014 došlo ke zrušení opravné položky ve prospěch nákladů a zároveň došlo k trvalému snížení hodnoty vlečky ve stejné výši, které bylo účtováno do ostatních provozních nákladů. Snížení hodnoty vlečky se projevilo dle ČÚL přes tvorbu OP v roce 2007, zrušení OP a trvalé snížení hodnoty v roce 2014. Dle IAS/IFRS bylo snížení hodnoty vlečky účtováno rovnou v roce snížení v částce 103 642 Kč do ostatních provozních nákladů.

V závěru této části lze konstatovat, že snížení hodnoty aktiva se ve VZZ projeví podle obou účetních legislativ odlišně. Podle ČÚL dojde ke snížení zisku (případně zvýšení ztráty), dle IAS/IFRS dojde v roce snížení hodnoty aktiva také ke snížení zisku (zvýšení ztráty). V následujících letech dojde dle IAS/IFRS ke snížení odpisů z důvodu úpravy odpisového plánu, to povede ke snížení nákladů a tedy i ke zvýšení zisku (případně snížení ztráty).

Vliv přecenění majetku na rozvahu – snížení hodnoty aktiva

Dočasné snížení hodnoty, ke kterému došlo v roce 2007 se dle ČÚL účtuje jako opravná položka, která je zachycena v rozvaze ve sloupci korekce. Dočasné snížení hodnoty aktiva se tedy projeví v rozvaze ve sloupci netto. V roce 2014 došlo ke zúčtování opravné položky opačným způsobem než v roce tvorby OP. Opravná položka se tedy navzájem vyrušila. V roce 2014 dále došlo k trvalému snížení hodnoty aktiva, které je

účtováno jako provozní náklad souvztažně s opravkami vlečky. Oprávky vlečky jsou zachyceny v rozvaze ve sloupci korekce. Trvalé snížení hodnoty majetku ovlivní rozvahu pouze sníženým výsledkem hospodaření.

Dle účtování IAS/IFRS se přecenění aktiva směrem dolů v rozvaze projeví, na straně aktiv dojde přímo ke snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení.

5.5 Generální prohlídka dlouhodobého hmotného majetku

Společnost pořídila dne 1.1.2013 plošinu za 7 030 000 Kč. Doba použitelnosti plošiny je 8 let a je stanoven lineární způsob odpisování. Z důvodu zajištění bezpečnosti práce musí být každé dva roky provedena generální prohlídka této plošiny. Náklady na tuto prohlídku jsou účetní jednotkou odhadovány na 210 000 Kč. Společnost předpokládá nulovou zbytkovou hodnotu po ukončení životnosti plošiny.

Postup výpočtu odpisů dle ČÚL a dle IFRS

Roční odpis dle ČÚL = pořizovací cena / doba odpisování v letech

Roční odpis dle IFRS = (pořizovací cena – zbytková hodnota) / doba životnosti v letech

Roční odpis dle ČÚL = 7 030 000 / 8 = 878 750 Kč

Roční odpis dle IFRS = (7 030 000 – 0) / 8 = 878 750 Kč

Tabulka 10: Odpisy a zůstatková cena plošiny dle ČÚL a IAS/IFRS

Rok	ČÚL = IAS/IFRS	
	Odpis	ZC
2013	878 750	6 151 250
2014	878 750	5 272 500
2015	878 750	4 393 750
2016	878 750	3 515 000
2017	878 750	2 636 250
2018	878 750	1 757 500
2019	878 750	878 750
2020	878 750	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že odpisy plošiny jsou dle ČÚL a IAS/IFRS totožné. IFRS zohledňují ve výpočtu odpisů zbytkovou hodnotu aktiva na konci doby jeho životnosti. ČÚL od roku 2009 pojem zbytková hodnota také zavádí. Vzhledem k tomu, že byla stanovena nulová zbytková hodnota plošiny, obě legislativy se ve výpočtu

odpisů shodují, žádný rozdíl z pohledu obou legislativ při výpočtu odpisů této plošiny nevzniká.

Zachycení účetních operací – generální prohlídka aktiva dle ČÚL

Dle české účetní legislativy se všechny opravy (generální i běžné) zahrnují do nákladů běžného období, snižují tedy VH daného roku. Pokud však účetní jednotka předpokládá nákladnější opravy v následujících obdobích, má možnost tvořit na tyto opravy rezervu.

Jednou ze zákonných podmínek pro uplatnění rezervy na opravu dlouhodobého majetku je, aby doba odpisování HM byla 5 a více let. Výše uvedená plošina tuto podmínku splňuje, je dle ZDP zařazená do 2. odpisové skupiny, kde maximální doba tvorby rezervy činí 3 zdaňovací období před předpokládaným rokem zahájení opravy. V případě tvorby rezervy na opravu plošiny se jedná o rezervu na opravu hmotného majetku, která je tvořena v souladu se zákonem o rezervách. Pro zjednodušení nebude v tomto příkladě účtováno o převodu peněžních prostředků ve výši rezervy na samostatný bankovní účet, jak ukládá ZOR. Na případové studii bude navržena tvorba rezervy na opravy DHM. Účetní jednotka bude tvořit rezervu každé 2 roky. V roce 2019 se již rezerva tvořit nebude, protože se bude blížit konec životnosti plošiny a žádná oprava již neproběhne. Předpokládaná výše tvořené rezervy bude rovna předpokládaným nákladům opravy.

Tabulka 11: Zaúčtování generální prohlídky podle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2013	Pořízení plošiny	7 030 000	Plošina	Běžný účet
31.12.2013	Tvorba rezervy	105 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Odpis za rok 2013	878 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2014	Tvorba rezervy	105 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Odpis za rok 2014	878 750	Odpisy	Oprávký
1.1.2015	Rozpuštění rezervy	- 210 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Generální prohlídka	210 000	Opravy a udrž.	Běžný účet
31.12.2015	Tvorba rezervy	105 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Odpis za rok 2015	878 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2016	Tvorba rezervy	105 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Odpis za rok 2016	878 750	Odpisy	Oprávký
1.1.2017	Rozpuštění rezervy	- 210 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Generální prohlídka	210 000	Opravy a udrž.	Běžný účet
31.12.2017	Tvorba rezervy	105 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Odpis za rok 2017	878 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2018	Tvorba rezervy	105 000	Tvorba rezerv	Rezerva

	Odpis za rok 2018	878 750	Odpisy	Oprávký
1.1.2019	Rozpuštění rezervy	- 210 000	Tvorba rezerv	Rezerva
	Generální prohlídka	210 000	Opravy a udrž.	Běžný účet
31.12.2019	Odpis za rok 2019	878 750	Odpisy	Oprávký
31.12.2020	Odpis za rok 2020	878 750	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení účetních operací – generální prohlídka aktiva dle IAS/IFRS

Mezinárodní standardy umožňují na náklady na generální prohlídku nahlížet jako na samostatné aktivum, které bude samostatně odpisováno. Účetní jednotka dle IAS/IFRS vykáže náklady na generální prohlídku poprvé až v roce 2015, kdy bude generální prohlídka zařazena do aktiv a následně bude po dobu 2 let odpisována jako samostatné aktivum (2015, 2016). Další generální prohlídka se uskuteční v roce 2017 a poslední generální prohlídka nastane začátkem roku 2019.

Tabulka 12: Zaúčtování generální prohlídky podle IAS/IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2013	Pořízení plošiny	7 030 000	Plošina	Běžný účet
31.12.2013	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
31.12.2014	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
1.1.2015	Generální prohlídka	210 000	Gen. prohlídka	Běžný účet
31.12.2015	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
	Odpis generální prohlídky	105 000	Odpisy - GP	Oprávký - GP
31.12.2016	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
	Odpis generální prohlídky	105 000	Odpisy - GP	Oprávký - GP
1.1.2017	Vyřazení gen. prohlídky	210 000	Oprávký - GP	Gen. prohlídka
	Generální prohlídka	210 000	Gen. prohlídka	Běžný účet
31.12.2017	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
	Odpis generální prohlídky	105 000	Odpisy - GP	Oprávký - GP
31.12.2018	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
	Odpis generální prohlídky	105 000	Odpisy - GP	Oprávký - GP
1.1.2019	Vyřazení gen. prohlídky	210 000	Oprávký - GP	Gen. prohlídka
	Generální prohlídka	210 000	Gen. prohlídka	Běžný účet
31.12.2019	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
	Odpis generální prohlídky	105 000	Odpisy - GP	Oprávký - GP
31.12.2020	Odpis plošiny	878 750	Odpisy - Pl.	Oprávký - Pl.
	Odpis generální prohlídky	105 000	Odpisy - GP	Oprávký - GP

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv generální prohlídky na výkaz zisku a ztráty

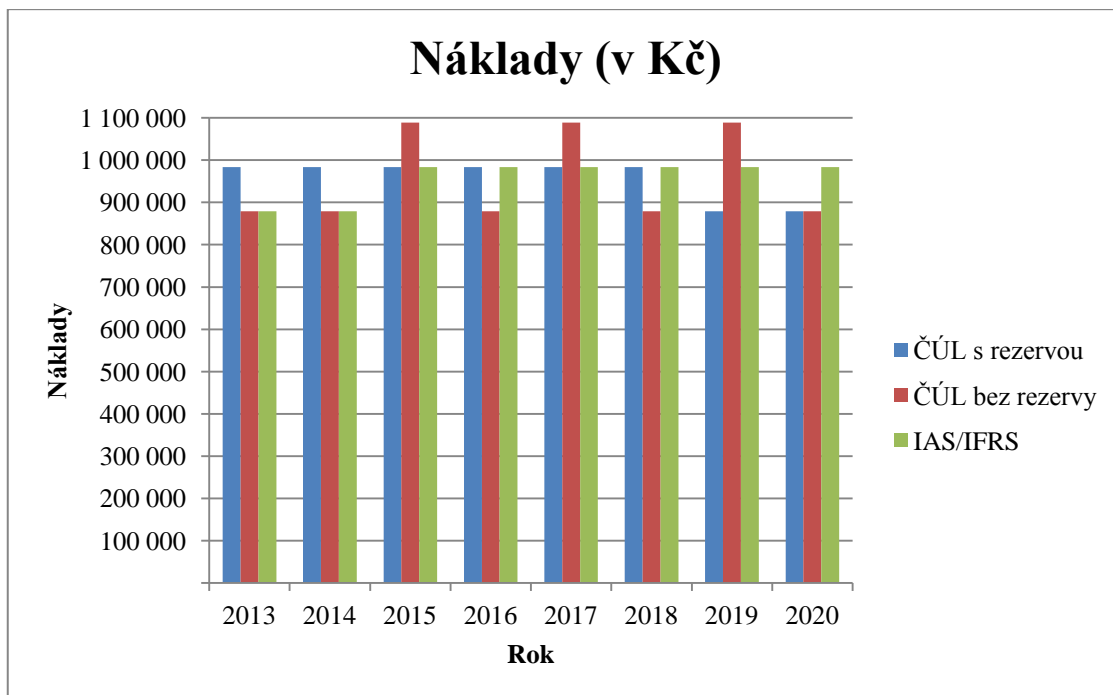
Výkaz zisku a ztráty bude ovlivněn odlišným přístupem ve vykazování generální prohlídky. Dochází zde k časovému posunu při uplatňování nákladů. Vyšší náklady způsobené provedenou generální prohlídkou se v každé z norem projeví v jiném účetním období. Následující tabulka a graf zobrazují výši celkových nákladů, které rozdílně ovlivňují výsledek hospodaření, resp. VZZ dle ČÚL a IAS/IFRS.

Tabulka 13: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Náklady		
	ČÚL s rezervou	ČÚL bez rezervy	IAS/IFRS
2013	983 750	878 750	878 750
2014	983 750	878 750	878 750
2015	983 750	1 088 750	983 750
2016	983 750	878 750	983 750
2017	983 750	1 088 750	983 750
2018	983 750	878 750	983 750
2019	878 750	1 088 750	983 750
2020	878 750	878 750	983 750

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnání ČÚL a IAS/IFRS je možné konstatovat, že v případě provedení generální prohlídky majetku dochází k časovému posunu v dopadu na výsledek hospodaření.

Dle ČÚL, kdy je pravidelně tvořena rezerva na opravu hmotného majetku budou náklady vyšší v prvních dvou letech, další čtyři roky budou náklady totožné s náklady dle IAS/IFRS z důvodu stejného výpočtu odpisu dle ČÚL a IAS/IFRS. Poslední dva roky (2019, 2020) nebudou náklady na opravu vykazovány, blíží se konec doby životnosti plošiny a s další generální prohlídkou není počítáno, rezerva se tedy netvoří. V nákladech dle ČÚL jsou zahrnuty odpisy plošiny a náklady na tvorbu rezervy. V případě, kdy by účetní jednotka nevyužila možnost tvorby této rezervy, vedla by tato generální prohlídka k prudkému zvýšení nákladů v letech provedení generálních oprav, tedy v letech 2015, 2017, 2019.

V IAS/IFRS se generální prohlídka vede jako samostatné aktivum, které je posléze dané období odpisováno. V nákladech dle IFRS se v prvních dvou letech objeví pouze náklady z odpisů plošiny. V roce, kdy dojde ke generální prohlídce se generální prohlídka zařadí do rozvahy jako samostatné aktivum, které je odepisováno. V roce, kdy je generální prohlídka zařazena se začne odpisovat a náklady se o tyto odpisy generální prohlídky zvýší. V prvních dvou letech je v nákladech pouze odpis plošiny, od roku 2015 je generální prohlídka zařazena jako samostatné aktivum a následně odpisována po dobu 2 let. Odpisy jsou součástí nákladů. V celkových nákladech jsou tedy zahrnuty odpisy plošiny a odpisy generální prohlídky.

Takto dochází k časovému posunu při uplatňování nákladů na opravy a VH je ovlivňován rozdílnou výší nákladů.

Vliv generální prohlídky na rozvahu

Rozdílnost vykazování generální prohlídky se projeví také v rozvaze společnosti. Podle postupování IAS/IFRS se generální prohlídka zobrazí v aktivech jako samostatná položka pozemků, budov a zařízení, pokud částka za kontrolu je považována za významnou a majetek bude nejméně 1 rok užíván bez kontroly. Tato generální prohlídka bude odpisována dle standardu IAS 16 po dobu než se provede další generální prohlídka. Proto, se generální prohlídka eviduje v aktivech jako samostatná položka pozemků, budov v zařízení. Dle ČÚL se tato položka projeví pouze ve formě cizího zdroje – vytvořené rezervy a prostřednictvím VH, sníženého zisku, případně zvýšené ztráty.

5.6 Technické zhodnocení dle ČÚL a IAS/IFRS

Společnost XYZ, s.r.o. pořídila 31.1.2009 sklad - Tábor, Cejchovna s pořizovací cenou 1 346 459 Kč. V roce 2009 byla dokončena stavba zastřešeného přístřešku pro skladování elektroměrů a stavba byla následně dne 31.1.2009 předána do provozu. Po dvou letech provozu na základě stavebního povolení došlo k opláštění přístřešku. Vzhledem k tomu, že byl podstatně změněn nejen vzhled, ale i funkčnost, prodloužila se životnost skladu a snížily se náklady na provoz a zvýšila se užitečnost aktiva, došlo tedy k technickému zhodnocení jak dle ČÚL tak dle IAS/IFRS. Aktivace tohoto technického zhodnocení byla provedena v roce 2011. Cena technického zhodnocení je 1 066 042 Kč. Účetní odpisy jsou stanoveny na 50 let a sklad se odepisuje lineární metodou. Zbytková hodnota skladu na konci životnosti byla stanovena jako nulová, z důvodu, že společnost hodná držet sklad až do konce životnosti.

Postup výpočtu odpisů dle ČÚL a dle IFRS

Roční odpis dle ČÚL = pořizovací cena / doba odpisování v letech

Roční odpis dle ČÚL po technickém zhodnocení = (zůstatková cena + technické zhodnocení) / zbytková doba životnosti

Roční odpis dle IFRS = (pořizovací cena – zbytková hodnota) / doba životnosti v letech

Roční odpis dle IFRS po technickém zhodnocení = (zůstatková cena + technické zhodnocení – zbytková hodnota) / zbytková doba životnosti

Roční odpis = 1 346 549 / 50 = 26 930 Kč

Roční odpis po technickém zhodnocení = (1 292 599 + 1 066 042) / 48 = 49 139 Kč

Tabulka 14: Odpisy a zůstatková cena skladu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	ČÚL = IAS/IFRS	
	Odpis	ZC
2009	26 930	1 319 529
2010	26 930	1 292 599
2011	49 139	2 309 502
2012	49 139	2 260 363
2013	49 139	2 211 224
2014	49 139	2 162 085
2015	49 139	2 112 946
...
2050	49 139	393 081
2051	49 139	343 942

2052	49 139	294 803
2053	49 139	245 664
2054	49 139	196 525
2055	49 139	147 386
2056	49 139	98 247
2057	49 139	49 108
2058	49 108	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Do roku 2010 jsou účetní odpisy standardně počítány lineárním způsobem z pořizovací ceny. V roce 2011 došlo k technickému zhodnocení skladu, byl upraven odpisový plán a zůstatková cena se prudce zvýšila. Tento nárůst je způsoben uvedením technického zhodnocení do užívání. Odpisy se dále počítají ze zvýšené zůstatkové ceny, která byla v roce 2011 navýšena o hodnotu technického zhodnocení. V ČÚL je od roku 2009 povoleno při výpočtu účetních odpisů zohledňovat zbytkovou hodnotu aktiva na konci jeho životnosti, výpočet odpisů dle ČÚL i dle IAS/IFRS je v tomto případě totožný, protože společnost XYZ, s.r.o. stanovila nulovou zbytkovou hodnotu skladu na konci jeho životnosti z důvodu, že sklad hodlá využívat až do konce jeho životnosti. Pokud by byl sklad zařazen do užívání dříve než v roce 2009 a společnost by stanovila jinou než nulovou zbytkovou hodnotu aktiva, vznikl by rozdíl při výpočtu odpisů dle ČÚL a IFRS.

Zachycení účetních operací – technické zhodnocení skladu dle ČÚL

Technické zhodnocení skladu splňuje podmínku stanovenou ve vnitropodnikové směrnici společnosti, hodnota technického zhodnocení převyšuje 40 000 Kč. V okamžiku zařazení technického zhodnocení do užívání, v tomto případě 1.1.2011, dojde k navýšení účetní hodnoty skladu o hodnotu 1 066 042 Kč. Odpisy bude účetní jednotka od tohoto data počítat ze zvýšené hodnoty aktiva.

Zachycení účetních operací – technické zhodnocení skladu dle IAS/IFRS

Následné výdaje se aktivují do pořizovací ceny, pokud se zvýší užitečnost a hodnota, pokud se rozšiřují funkce aktiva nebo se prodlužuje jeho životnost. Z pohledu IAS/IFRS se jedná o technické zhodnocení budovy, zejména pokud výdaje zvýší užitečnost skladu, technické zhodnocení prodlouží životnost či kapacitu skladu a sníží se například náklady, které je nutno vynakládat na provoz (např. zateplení budovy). Tyto podmínky byly v tomto případě splněny. Podle IFRS se tato úprava bude považovat za technické zhodnocení bez ohledu na výši ocenění. Hodnota skladu bude navýšena stejně jako při

účetování dle ČÚL o technické zhodnocení ve výši 1 066 042 Kč a následující odpisy se budou počítat z této přeceněné hodnoty – zvýšené zůstatkové ceny o technické zhodnocení.

Tabulka 15: Zaúčtování technického zhodnocení skladu – Tábor, Cejchovna dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
31.1.2009	Pořízení skladu	1 346 459	Sklad Tábor	Běžný účet
31.12.2009	Odpis za rok 2009	26 930	Odpis	Oprávky
31.12.2010	Odpis za rok 2010	26 930	Odpis	Oprávky
1.1.2011	Technické zhodnocení	1 066 042	TZ sklad	Běžný účet
31.12.2011	Odpis za rok 2011	49 139	Odpis	Oprávky
31.12.2012	Odpis za rok 2012	49 139	Odpis	Oprávky
...
31.12.2056	Odpis za rok 2056	49 139	Odpis	Oprávky
31.12.2057	Odpis za rok 2057	49 139	Odpis	Oprávky
31.12.2058	Odpis za rok 2058	49 108	Odpis	Oprávky

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv technického zhodnocení na výkaz zisku a ztráty

V tomto případě provedení technického zhodnocení bude mít stejný vliv na VZZ, resp. i na VH, protože se jedná o technické zhodnocení z pohledu ČÚL i IAS/IFRS. Náklady (odpisy) skladu – Tábor, Cejchovna jsou dle obou legislativ totožné, z důvodu, že účetní jednotka XYZ, s.r.o. při účetování počítá s nulovou zbytkovou hodnotou aktiva. Pokud by účetní jednotka počítala s jinou než nulovou zbytkovou hodnotou, jediný rozdíl v případě tohoto technického zhodnocení by nastal ve výši nákladů v jednotlivých letech, které by byly odlišné dle metodik ČÚL a IAS/IFRS.

V roce 2011 u obou účetních legislativ došlo k výraznému zvýšení nákladů. Toto zvýšení nákladů (odpisů) bylo způsobeno zařazením technického zhodnocení do užívání. Díky opláštění skladu došlo ke zvýšení hodnoty skladu – Tábor, Cejchovna o 1 066 042 Kč. Náklady na provedené TZ se poté dostávají do nákladů postupně prostřednictvím zvýšených odpisů. Od roku 2011, kdy bylo TZ zavedeno do užívání až do konce životnosti aktiva, odpisy dle ČÚL i dle IAS/IFRS vzrostly. Zdůvodnění je takové, že od data zařazení TZ do užívání jsou odpisy počítány ze zvýšené ceny skladu. Čím jsou vyšší odpisy, tím jsou vyšší náklady. Provedení TZ povede dle ČÚL a dle IAS/IFRS ke zvýšení odpisů, tím tedy i ke zvýšení nákladů a dojde také k snížení zisku, případně zvýšení ztráty společnosti.

Tabulka 16: Výše nákladů se zohledněním technického zhodnocení skladu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Náklady
2009	26 930
2010	26 930
2011	49 139
2012	49 139
2013	49 139
...	...
2055	49 139
2056	49 139
2057	49 139
2058	49 108

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv technického zhodnocení na rozvahu

Provedené technické zhodnocení se vykáže v rozvaze na straně aktiv stejným způsobem u obou účetních legislativ. K aktivaci TZ dle ČÚL dojde především proto, že TZ přesahuje účetní jednotkou stanovenou hranici 40 000 Kč a strana aktiv bude v rozvaze navýšena o 1 066 042 Kč. Dle IAS/IFRS dojde k aktivaci zejména proto, že provedená úprava skladu zvýšila užitečnost aktiva. V okamžiku zařazení technického zhodnocení do užívání dojde k navýšení o 1 066 042 Kč ve třídě pozemky, budovy a zařízení.

5.7 Nehmotné výsledky výzkumu vývoje

V roce 2014 koupila společnost XYZ, s.r.o. od Centrum výzkumu globální změny AV ČR vědeckou studii zaměřenou na získání nových informací – Studie možnosti implementace modelu Selektivně adaptivní předpovědi FVE a VTE s celkovými výdaji 2 500 000 Kč.

Na základě získaných informací ze studie se společnost rozhodla zahájit fázi vývoje nové technologie v oblasti produkce elektrické energie z obnovitelných zdrojů. Následující fázi vývoje provedla externí společnost v roce 2015 za cenu 5 000 000 Kč.

Společnost XYZ, s.r.o. bude v roce 2015 aktivovat do majetku a odepisovat nehmotné výsledky výzkumu a vývoje podle své vnitřní směrnice. Předpokládaná doba životnosti je stanovena na 3 roky s lineární metodou odpisování.

Zachycení účetních operací nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL

Pořizovací cena majetku, která je složena z částky za studii a vývoj, je společností XYZ, s.r.o. evidována na účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Po ukončení vývojové fáze se majetek aktivuje na účet 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a bude rovnoměrně odepisován po dobu 3 let.

Tabulka 17: Zaúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL (v Kč)

Rok	Účetní operace	Částka	MD	D
1.1.2014	Výdaje na studii	2 500 000	Pořízení DNM	Běžný účet
1.1.2015	Vytvoření nové technologie	5 000 000	Pořízení DNM	Běžný účet
31.1.2015	Aktivace majetku	7 500 000	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	Pořízení DNM
31.12.2015	Odpis za rok 2015	2 500 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2016	Odpis za rok 2016	2 500 000	Odpisy	Oprávký
31.12.2017	Odpis za rok 2017	2 500 000	Odpisy	Oprávký

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení účetních operací nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle IAS/IFRS

Pořizovací cena majetku bude dle IAS/IFRS obsahovat pouze výdaje na vývoj technologie. Dle IAS/IFRS výdaje na studii nelze zahrnout do pořizovací ceny, protože nesplňují podmínku pravděpodobnosti budoucích ekonomických užitků.

Tabulka 18: Zaúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Účetní operace	Částka	MD	D
2014	Výdaje na studii	2 500 000	Ostatní služby	Běžný účet
2015	Vytvoření nové technologie	5 000 000	Pořízení DNM	Běžný účet
2015	Aktivace majetku	5 000 000	Technologie	Pořízení DNM
2015	Odpis za rok 2015	1 666 667	Odpisy	Oprávký
2016	Odpis za rok 2016	1 666 667	Odpisy	Oprávký
2017	Odpis za rok 2017	1 666 667	Odpisy	Oprávký

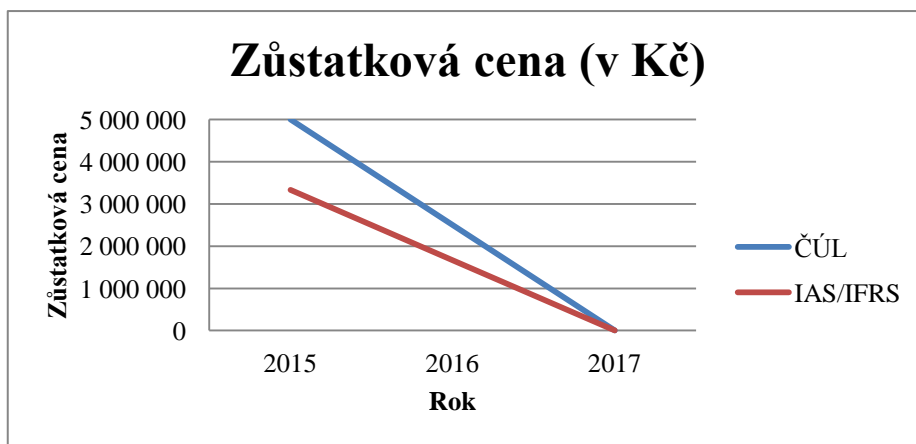
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 19: Porovnání odpisů a zůstatkových cen nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
2015	2 500 000	5 000 000	1 666 667	3 333 333
2016	2 500 000	2 500 000	1 666 667	1 666 667
2017	2 500 000	0	1 666 667	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4: Vývoj zůstatkové ceny nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na výkaz zisku a ztráty

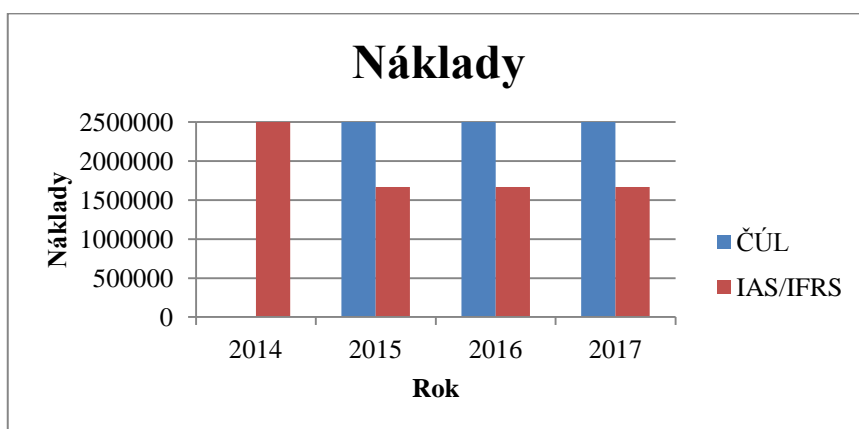
Z níže uvedené tabulky 20 a grafu 5 je vidět, že výše nákladů se v každém roce dle obou účetních legislativ liší. Dle ČÚL v roce 2014 výkaz zisku a ztráty nehmotné výsledky výzkumu a vývoje neovlivní vůbec, protože se účtují jako nehmotné aktivum. Dle IAS/IFRS v roce 2014 jsou náklady ve výši 2 500 000 Kč, protože IAS 38 – Nehmotná aktiva neuznává studii jako nehmotný majetek, musí se tedy výdaje na tuto studii zaúčtovat jako náklad. V letech 2015 - 2017 jsou zaúčtovány v nákladech odpisy nehmotného aktiva. Odpisy jsou dle ČÚL vyšší z důvodu vyšší PC nehmotného aktiva. PC dle ČÚL byla 7 500 000 Kč a PC dle IAS/IFRS byla 5 000 000 Kč. Na závěr můžeme konstatovat, že výše nákladů se liší nejen v odpisech, ale také v závislosti na definici aktiva. Dle IAS/IFRS studie nesplňuje definici nehmotného aktiva a tudíž nemůže být účtována do aktiv. Proto je nákladem běžného účetního období a ovlivňuje VZZ již v roce 2014. Dle ČÚL ovlivňuje uvedený nehmotný majetek VZZ až od roku 2015 prostřednictvím odpisů.

Tabulka 20: Porovnání nákladů nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Náklady	
	ČÚL	IAS/IFRS
2014	0	2 500 000
2015	2 500 000	1 666 667
2016	2 500 000	1 666 667
2017	2 500 000	1 666 667

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 5: Porovnání výše nákladů nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na rozvahu

Požizovací cena tohoto nehmotného majetku má v každém z účetních systémů odlišnou výši. Podle české účetní legislativy je hodnota nehmotných výsledků výzkumu a vývoje 7 500 000 Kč, podle mezinárodních účetních standardů pořizovací cena činí 5 000 000 Kč. Rozdíl ve výši 2 500 000 Kč vzniká z důvodu nezařazení studie do pořizovací ceny aktiva, protože studie nespĺňuje kritérium pravděpodobnosti budoucích ekonomických užitků dle IAS 38 - Nehmotná aktiva. Z výše uvedeného grafu 4 můžeme vidět, že zůstatková cena nehmotného aktiva je dle IAS/IFRS výrazně nižší než zůstatková cena dle ČÚL. Důvod je již ve výše zmíněné pořizovací ceně, která je dle IAS/IFRS nižší z důvodu nezařazení studie mezi nehmotný majetek.

5.8 Komponentní odpisování dle IAS/IFRS, odpisování majetku jako celku a tvorba rezervy na opravu DHM dle ČÚL

Účetní jednotka má ve svém majetku zařazený vysokotlaký plynovod VTP Nová Ves, který pořídila 28.1.2004 v pořizovací ceně 26 649 000 Kč. Podstatnou součástí tohoto

plynovodu je katodická aktivní ochrana v hodnotě 3 649 000 Kč, která zabraňuje korozi plynovodu. KAO je nutné každých 10 let vyměnit. Životnost plynovodu byla stanovena účetní jednotkou na 40 let. Účetní jednotka používá lineární způsob odpisování.

Postup výpočtu odpisů dle ČÚL

Do roku 2010 česká účetní legislativa nepřipouštěla provádět tzv. komponentní odpisování, při kterém jsou samostatně odpisovány jednotlivé části majetku. Majetek se musel odpisovat jako celek. ČÚL však připouštěla tvorbu rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Českým účetním jednotkám přinesla metodu komponentního odpisování až novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., která umožnila dobrovolně komponentně majetek odepisovat poprvé v účetních obdobích započatých 1. lednem 2010 a později.

Vysokotlaký plynovod byl pořízen v lednu roku 2004. Životnost plynovodu je stanovena na 40 let a je stanoven lineární způsob odpisování. Vysokotlaký plynovod byl pořízen v roce 2004, proto se začal odpisovat jako celek. Společnost se rozhodla v tomto odpisování pokračovat až do konce životnosti. Vzhledem k tomu, že životnost plynovodu je 40 let a tabulka s odpisovým plánem je velmi rozsáhlá, následující tabulka bude zobrazovat pouze vybrané roky s výší odpisů a zůstatkové ceny.

Roční odpis dle ČÚL = pořizovací cena / doba odpisování v letech

Roční odpis dle ČÚL = 26 649 000 / 40 = 666 225 Kč

Tabulka 21: Roční odpisy a zůstatková cena plynovodu (v Kč)

Rok	Odpis	ZC
2004	666 225	25 982 775
2005	666 225	25 316 550
2006	666 225	24 650 325
2007	666 225	23 984 100
2008	666 225	23 317 875
2009	666 225	22 651 650
2010	666 225	21 985 425
...
2035	666 225	5 329 800
2036	666 225	4 663 575
2037	666 225	3 997 350
2038	666 225	3 331 125
2039	666 225	2 664 900
2040	666 225	1 998 675

2041	666 225	1 332 450
2042	666 225	666 225
2043	666 225	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Postup výpočtu odpisů dle IAS/IFRS

Vzhledem k požadavkům IAS/IFRS se bude používat komponentní přístup odpisování. Výše uvedený majetek se skládá se dvou komponent – plynovodu (komponenta 1) a KAO katodické aktivní ochrany (komponenta 2), které mají odlišnou dobu životnosti. Tyto komponenty budou v účetnictví zachyceny odděleně a budou se také samostatně odpisovat. Při stanovení odpisu účetní jednotka nepředpokládá žádnou zbytkovou hodnotu.

Roční odpis dle IFRS = (pořizovací cena – zbytková hodnota) / doba životnosti v letech

Roční odpis plynovodu (komponenty 1) = 23 000 000 / 40 = 575 000 Kč

Roční odpis KAO (komponenty 2) = 3 649 000 / 10 = 364 900 Kč

Společnost po 10 letech vyměnila katodickou ochranu, jejíž pořizovací cena byla 3 799 000 Kč. Po uplynutí každých 10 let bude společnost opět vyměňovat KAO za novou. Pořizovací cenu KAO v roce 2024 budeme předpokládat ve výši 3 949 000 Kč a v roce 2034 ve výši 4 099 000 Kč.

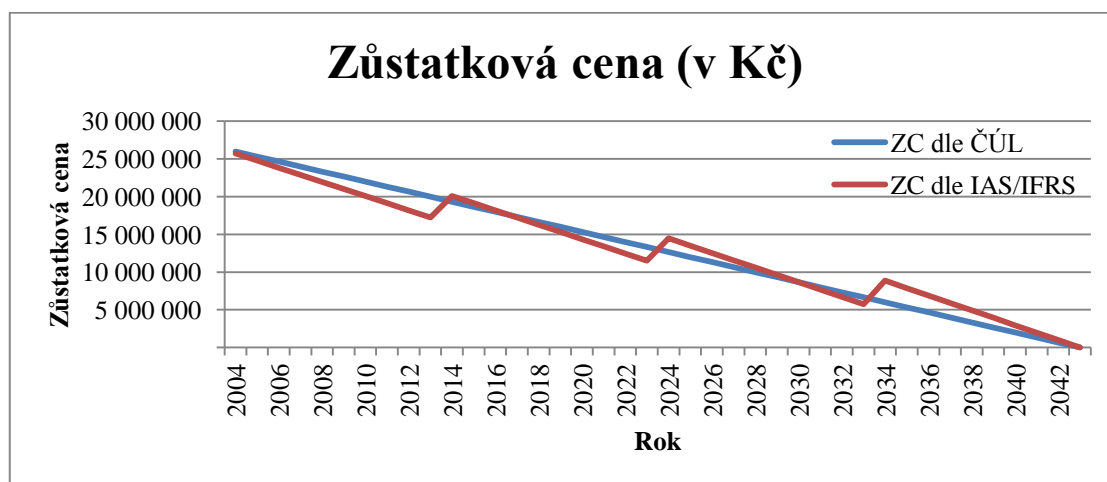
Tabulka 22: Roční odpisy a zůstatkové ceny plynovodu a KAO dle IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Komponenta 1		Komponenta 2	
	Roční odpis	ZC	Roční odpis	ZC
2004	575 000	22 425 000	364 900	3 284 100
2005	575 000	21 850 000	364 900	2 919 200
2006	575 000	21 275 000	364 900	2 554 300
2007	575 000	20 700 000	364 900	2 189 400
2008	575 000	20 125 000	364 900	1 824 500
2009	575 000	19 550 000	364 900	1 459 600
2010	575 000	18 975 000	364 900	1 094 700
2011	575 000	18 400 000	364 900	729 800
2012	575 000	17 825 000	364 900	364 900
2013	575 000	17 250 000	364 900	0
2014	575 000	16 675 000	379 900	3 419 100
2015	575 000	16 100 000	379 900	3 039 200
2016	575 000	15 525 000	379 900	2 659 300
2017	575 000	14 950 000	379 900	2 279 400
2018	575 000	14 375 000	379 900	1 899 500
2019	575 000	13 800 000	379 900	1 519 600

2020	575 000	13 225 000	379 900	1 139 700
2021	575 000	12 650 000	379 900	759 800
2022	575 000	12 075 000	379 900	379 900
2023	575 000	11 500 000	379 900	0
2024	575 000	10 925 000	394 900	3 554 100
2025	575 000	10 350 000	394 900	3 159 200
2026	575 000	9 775 000	394 900	2 764 300
2027	575 000	9 200 000	394 900	2 369 400
2028	575 000	8 625 000	394 900	1 974 500
2029	575 000	8 050 000	394 900	1 579 600
2030	575 000	7 475 000	394 900	1 184 700
2031	575 000	6 900 000	394 900	789 800
2032	575 000	6 325 000	394 900	394 900
2033	575 000	5 750 000	394 900	0
2034	575 000	5 175 000	409 900	3 689 100
2035	575 000	4 600 000	409 900	3 279 200
2036	575 000	4 025 000	409 900	2 869 300
2037	575 000	3 450 000	409 900	2 459 400
2038	575 000	2 875 000	409 900	2 049 500
2039	575 000	2 300 000	409 900	1 639 600
2040	575 000	1 725 000	409 900	1 229 700
2041	575 000	1 150 000	409 900	819 800
2042	575 000	575 000	409 900	409 900
2043	575 000	0	409 900	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 6: Vývoj zůstatkové ceny plynovodu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

V grafu 6 je vidět, že zůstatková cena plynovodu se dle ČÚL po celou dobu životnosti rovnoměrně snižuje. Odpisy dle ČÚL (666 225 Kč) jsou konstantní po celou dobu odpisování. Zůstatková cena dle IAS/IFRS klesá v prvních letech rychleji než ZC podle ČÚL. Po výměnách opotřebovaných komponent dle IAS/IFRS v letech 2014, 2024 a 2034 dochází ke zvýšení celkové hodnoty majetku. Z tohoto důvodu dochází ke

zvýšení ZC. Zvýšení ZC je způsobeno výměnou KAO (komponenty 2). Odpisy vykázané dle IAS/IFRS (odpis komponenty 1 + odpis komponenty 2 = 939 900 Kč) jsou po celou dobu odpisování plynovodu vyšší než v případě odpisů počítaných dle ČÚL. Důvodem je, že při komponentním odpisování dochází k rychlejšímu odpisování jednotlivých komponent než když by se majetek odpisoval jako jeden celek. Dle IAS/IFRS se změní také výše odpisu v okamžiku výměny komponenty, tedy v letech 2014, 2024, 2034, kdy jsou odpisy nové katodické ochrany stanoveny z nové pořizovací ceny (komponenty 2).

Zachycení účetních operací rezervy dle ČÚL

Při nákupu plynovodu společnost předpokládá výměnu katodické aktivní ochrany každých 10 let provozu plynovodu. V souladu s principem opatrnosti, z důvodu zabránění nadměrného zatížení nákladů v letech výměny a zkreslení VH vlivem opravy, bude na případové studii modelována tvorba rezervy na opravu majetku. Vzhledem k tomu, že nejsou splněny podmínky pro zákonnou rezervu na opravu hmotného majetku podle zákona o rezervách, bude se jednat o znázornění pouze účetní rezervy. Rezerva bude tvořena každých 9 let v hodnotě pořizovací ceny nové katodické ochrany.

Výše rezervy v letech 2005 – 2013 = 3 799 000 / 9 = 422 111,1111 Kč

Výše rezervy v letech 2015 – 2023 = 3 949 000 / 9 = 438 777,7778 Kč

Výše rezervy v letech 2025 – 2033 = 4 099 000 / 9 = 455 444,4444 Kč

Tyto rezervy budou vykazovány na konci každého účetního období v ostatních rezervách a budou snižovat výsledek hospodaření o výše uvedené částky. V roce výměny katodické ochrany bude tato rezerva rozpuštěna ve prospěch nákladů a náklady na výměnu budou zúčtovány na vrub nákladů běžného období. Vzhledem k obsáhlosti následující tabulky budou uvedeny pouze vybrané roky a částky rezerv budou v tabulce uvedeny bez desetinných míst.

Tabulka 23: Zaúčtování tvorby rezervy dle ČÚL (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
28.1.2004	Pořízení plynovodu	26 649 000	Plynovod	Běžný účet
31.12.2004	Odpis za rok 2004	666 225	Odpisy	Oprávký
31.12.2005	Odpis za rok 2005	666 225	Odpisy	Oprávký
31.12.2005	Tvorba rezervy	422 111	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy
31.12.2013	Odpis za rok 2013	666 225	Odpisy	Oprávký
31.12.2013	Tvorba rezervy	422 111	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy

1.1.2014	Rozpuštění rezervy	3 799 000	Ostatní rezervy	Tvorba rezerv
	Pořízení KAO	3 799 000	Opravy a udržování	Běžný účet
31.12.2014	Odpis za rok 2014	666 225	Odpisy	Oprávk
31.12.2015	Odpis za rok 2015	666 225	Odpisy	Oprávk
31.12.2015	Tvorba rezervy	438 778	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy
31.12.2023	Odpis za rok 2023	666 225	Odpisy	Oprávk
31.12.2023	Tvorba rezervy	438 778	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy
1.1.2024	Rozpuštění rezervy	3 949 000	Ostatní rezervy	Tvorba rezerv
	Pořízení KAO	3 949 000	Opravy a udržování	Běžný účet
31.12.2024	Odpis za rok 2024	666 225	Odpisy	Oprávk
31.12.2025	Odpis za rok 2025	666 225	Odpisy	Oprávk
31.12.2025	Tvorba rezervy	455 444	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy
31.12.2032	Tvorba rezervy	455 444	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy
31.12.2033	Odpis za rok 2033	666 225	Odpisy	Oprávk
31.12.2033	Tvorba rezervy	455 444	Tvorba ost. rezerv	Ostatní rezervy
1.1.2034	Rozpuštění rezervy	4 099 000	Ostatní rezervy	Tvorba rezerv
	Pořízení KAO	4 099 000	Opravy a udržování	Běžný účet
31.12.2034	Odpis za rok 2034	666 225	Odpisy	Oprávk
2035-2043	Odpis	666 225	Odpisy	Oprávk

Zdroj: Vlastní zpracování

Zachycení účetních operací dle IAS/IFRS

Podle IAS/IFRS musí účetní jednotka využít komponentní odpisování a nesmí tvořit rezervu na opravu majetku. Pokud by účetní jednotka měla potřebu tvořit rezervu na opravu, znamenalo by to chybně nastavený odpisový plán. Dle IAS/IFRS se jednotlivé komponenty účtují do aktiv účetní jednotky. Po zařazení obou komponent vzniknou dva samostatné majetky (komponenta 1 – plynovod a komponenta 2 – katodická aktivní ochrana), které budou postupně alokovány prostřednictvím odpisů do nákladů. V letech 2014, 2014, 2034 účetní jednotka vyřadí starou a již plně odepsanou katodickou ochranu ze svého majetku a současně pořídí novou KAO a uvede ji do užívání. Podle IAS/IFRS bude tedy společnost používat komponentní přístup.

Tabulka 24: Zaúčtování komponentního přístupu k DHM dle IAS/IFRS (v Kč)

Datum	Účetní operace	Částka	MD	D
28.1.2004	Pořízení VTP:	26 649 000		
	Plynovod	23 000 000	Plynovod	Běžný účet
	KAO	3 649 000	KAO	Běžný účet
31.12.2004	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávk plyn.
	Odpis KAO	364 900	Odpisy KAO	Oprávk KAO
...
31.12.2013	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávk plyn.
	Odpis KAO	364 900	Odpisy KAO	Oprávk KAO
1.1.2014	Vyřazení KAO	3 649 000	Oprávk KAO	KAO

	Pořízení KAO	3 799 000	KAO	Běžný účet
31.12.2014	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávký plyn.
	Odpis KAO	379 900	Odpisy KAO	Oprávký KAO
...
31.12.2023	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávký plyn.
	Odpis KAO	379 900	Odpisy KAO	Oprávký KAO
1.1.2024	Vyřazení KAO	3 799 000	Oprávký KAO	KAO
	Pořízení KAO	3 949 000	KAO	Běžný účet
31.12.2024	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávký plyn.
	Odpis KAO	394 900	Odpisy KAO	Oprávký KAO
...
31.12.2033	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávký plyn.
	Odpis KAO	394 900	Odpisy KAO	Oprávký KAO
1.1.2034	Vyřazení KAO	3 949 000	Oprávký KAO	KAO
	Pořízení KAO	4 099 000	KAO	Běžný účet
2034-2043	Odpis plynovod	575 000	Odpisy plyn.	Oprávký plyn.
	Odpis KAO	409 900	Oprávký KAO	KAO

Zdroj: Vlastní zpracování

Vliv komponentního odpisování na výkaz zisku a ztráty

Dopad výměny nové součásti majetku na výkaz zisku a ztráty bude podle obou účetních úprav odlišný. Podle ČÚL se tvoří rezerva na opravu DHM, mezinárodní standardy rezervu na opravy majetku neuznávají a je povinný komponentní přístup, tedy komponentní odpisování majetku. Náklady dle ČÚL jsou tvořeny odpisy a rezervou na opravu, náklady dle IAS/IFRS jsou tvořeny odpisy dvou komponent. Z tabulky 25 a grafu 7 vyplývá, že jsou náklady dle ČÚL v letech, kdy je tvořena rezerva na opravu vyšší než náklady dle IAS/IFRS. V ostatních účetních obdobích jsou náklady dle ČÚL tvořeny pouze odpisy a jsou nižší než náklady dle IAS/IFRS, kde jsou zahrnuty odpisy dvou komponent. Z grafu 7 je zřejmé, že náklady dle IAS/IFRS jsou rovnoměrně rozloženy po celou dobu životnosti majetku. Rovnoměrné rozložení nákladů je způsobeno již zmíněným komponentním odpisováním. Účetní jednotky, které účtují v souladu s ČÚL mají také možnost rozložit náklady rovnoměrně prostřednictvím rezervy na opravu DHM.

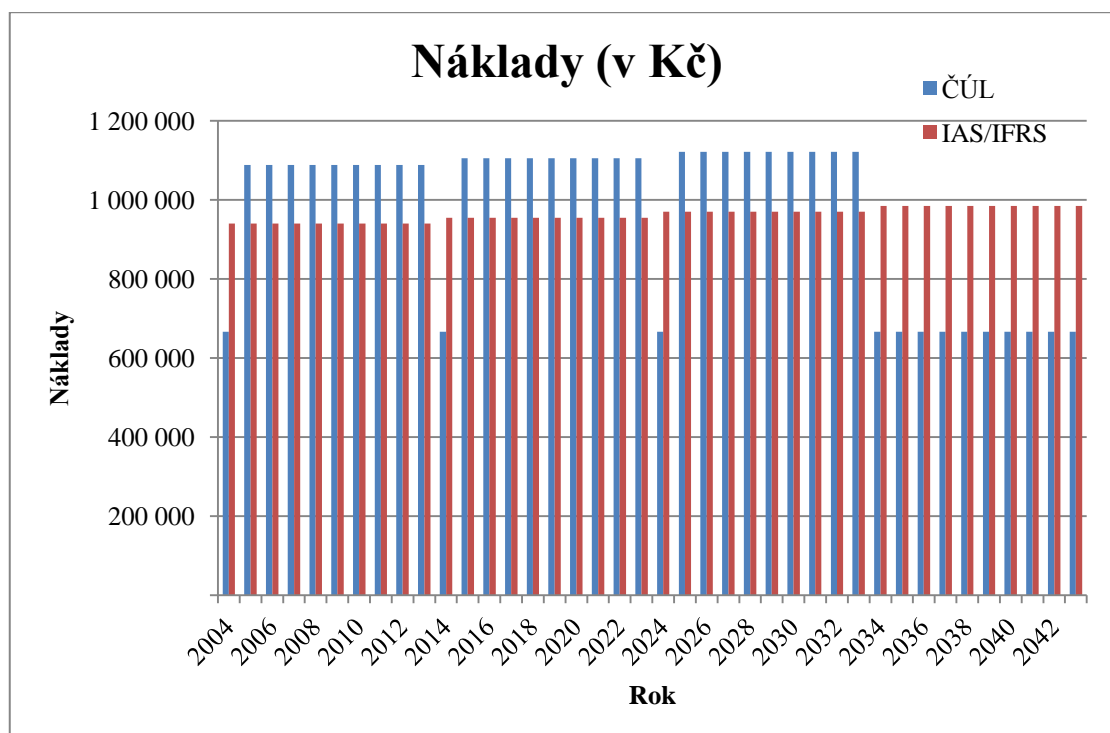
Vzhledem k obsáhlosti tabulky a grafu byly pro znázornění výše nákladů vybrány pouze některé roky. V letech 2014, 2024, 2034 došlo dle IAS/IFRS k výměně součásti majetku, tedy komponenty 2.

Tabulka 25: Porovnání nákladů dle ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Náklady	
	ČÚL	IAS/IFRS
2004	666 225	939 900
2005	1 088 336	939 900
2013	1 088 336	939 900
2014	666 225	954 900
2015	1 105 003	954 900
2023	1 105 003	954 900
2024	666 225	969 900
2025	1 121 669	969 900
2033	1 121 669	969 900
2034	666 225	984 900
2035	666 225	984 900
2043	666 225	984 900

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 7: Porovnání nákladů dle ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by se účetní jednotka rozhodla nevyužít tvorbu rezervy na opravu, byl by vliv na výsledek hospodaření následující.

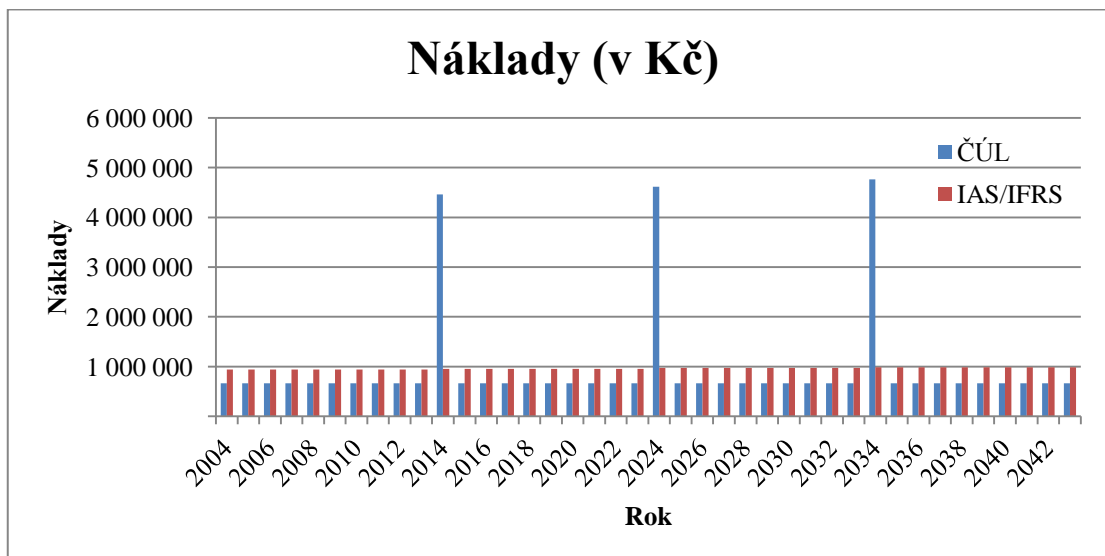
V letech opravy součástky (2014, 2024, 2034) by došlo k výraznému nárůstu nákladů. Tyto jednorázové náklady na opravu (např. účet 511 – Opravy a udržování) by výrazně ovlivnily VH daného roku. Náklady v ostatních letech jsou tvořeny pouze odpisy majetku. V roce 2014 by náklady společnosti vzrostly o 3 799 000 Kč, v roce 2024 by náklady vzrostly o 3 949 000 Kč a v roce 2034 by náklady vzrostly o 4 099 000 Kč. Skokový nárůst nákladů v těchto letech je zapříčiněn nevyužitím tvorby rezervy na opravu DHM. Proto se náklady v daných letech projeví v plné výši. Porovnání výše nákladů dle ČÚL bez využití tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS je znázorněno v následující tabulce 26 a grafu 8.

Tabulka 26: Porovnání nákladů dle ČÚL bez využití tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	Náklady	
	ČÚL	IAS/IFRS
2004	666 225	939 900
2005	666 225	939 900
2013	666 225	939 900
2014	4 465 225	954 900
2015	666 225	954 900
2023	666 225	954 900
2024	4 615 225	969 900
2025	666 225	969 900
2033	666 225	969 900
2034	4 765 225	984 900
2035	666 225	984 900
2043	666 225	984 900

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 8: Porovnání nákladů dle ČÚL bez využití tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Na závěr lze konstatovat, že výměna významné součásti povede dle ČÚL v případě tvorby rezervy na opravu DHM ke zvýšení nákladů v letech tvorby rezervy. Tím dojde ke snížení zisku, případně ke zvýšení ztráty. Pokud by účetní jednotka nevyužila možnost tvorby rezervy na opravu, vedla by tato účetní operace k jednorázovému a prudkému zvýšení nákladů v roce provedení opravy. Oprava by se projevila prostřednictvím zvýšených nákladů jako snížení zisku, případně zvýšení ztráty. V případě využití komponentního přístupu dle metodiky IAS/IFRS, výměna komponenty 2 (katodické aktivní ochrany) bude mít na VH minimální vliv. Do nákladů se zahrnou pouze o něco vyšší odpisy než v předešlých letech, protože nová katodická aktivní ochrana má v uvedeném příkladě v letech výměny vyšší pořizovací cenu a odpisy jsou tak počítány z vyšší hodnoty.

Vliv komponentního odpisování na rozvahu

Rozdílné přístupy dle obou legislativ se promítnou odlišně nejen ve výsledku hospodaření, ale i v rozvaze. Dle komponentního přístupu IAS/IFRS se jednotlivé komponenty zahrnují do aktiv společnosti. Vzniknout tedy dva samostatné majetky vykázané v rozvaze, které budou postupně alokovány prostřednictvím odpisů do nákladů společnosti. Dle IAS/IFRS dojde k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení o hodnotu nové součásti aktiva. Plynovod a její významná součást, katodická aktivní ochrana se zachytí jako dvě samostatné odpisované položky DHM s odlišnou dobou životnosti.

Oproti tomu česká účetní legislativa metodu komponentního odpisování do roku 2010 neumožňovala a odpisovala majetek jako celek. Dlouhodobý majetek, který se začal odepisovat již dříve se bude řídit starými pravidly. Pořizovací náklady na výměnu nové součásti budou účtovány již při pořízení rovnou do nákladů bez zohlednění skutečnosti, že budou účetní jednotce sloužit několik dalších let. Tato účetní operace se dle ČÚL v rozvaze projeví pouze prostřednictvím sníženého VH. V případě tvorby rezervy na opravu DHM, ovlivní tato účetní operace rozvahu přes položku rezerv v cizích zdrojích. V IAS/IFRS je povinný komponentní přístup a rezervy na opravy DHM se netvoří. Rozvaha sestavená dle IAS/IFRS tedy položku rezerv vůbec neobsahuje.

5.9 Analýza rozdílů rozvahy dle ČÚL a rozvahy dle IAS/IFRS

Pro shrnutí již uvedených rozdílů v oblasti vykazování dlouhodobého majetku podle ČÚL a IAS/IFRS budou sestaveny rozvahy dle obou účetních rámců. Kvůli zjednodušení bude v těchto rozvahách zachycen pouze dlouhodobý majetek, na kterém byla provedena analýza v praktické části. Rozdíly ve vykazování dle obou legislativ je možné zobrazit vybranými položkami rozvahy k datu 31.12.2015.

Tabulka 27: Rozvaha (vybrané položky) dle ČÚL k 31.12.2015 (v Kč)

DLOUHODOBÝ MAJETEK	30 579 443	VLASTNÍ KAPITÁL	- 19 346 664
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 000 000	VH minulých let	- 14 674 419
N. výsl. výzkumu a vývoje ZC 2015	5 000 000	Odpisy budovy 1974 - 2014	- 1 126 431
Rok pořízení 2015	7 500 000	Odpisy vlečky 2000 - 2014	- 98 955
Oprávky 2015	- 2 500 000	Tvorba OP vlečka 2007	- 103 642
Dlouhodobý hmotný majetek	25 579 443	Zúčtování OP	103 642
Pozemek ZC 2015	64 628	Trvalé snížení hodnoty vlečky	- 103 642
Budova ZC 2015	233 192	Odpisy plošiny 2013 - 2014	- 1 757 500
Rok pořízení 1974	1 387 379	Plošina rezerva 2013	- 105 000
Oprávky 1974 - 2015	- 1 154 187	Plošina rezerva 2014	- 105 000
Železniční vlečka ZC 2015	120 627	Odpisy skladu 2009 - 2014	- 250 416
Rok pořízení 2000	329 821	Odpis plynovodu 2004 - 2014	- 7 328 475
Tvorba OP 2007	- 103 642	Plynovod rezerva 2004 - 2013	- 3 799 000
Zúčtování OP 2014	103 642	Plynovod rozpuštění rezervy 2014	3 799 000
Trvalé snížení v oprávkách	- 103 642	Opravy a udržování KAO 2014	- 3 799 000
Oprávky 2000 - 2015	- 105 552	VH běžného roku	- 4 672 245
Plošina ZC 2015	4 393 750	Odpis n. výsl. výzkumu a vývoje 2015	- 2 500 000
Rok pořízení 2013	7 030 000	Odpis budovy 2015	- 27 756
Oprávky 2013 - 2015	- 2 636 250	Odpis vlečky 2015	- 6 597
Sklad ZC 2015	2 112 946	Odpis plošiny 2015	- 878 750
Rok pořízení 2009	1 346 459	Rozpuštění rezervy plošiny 2015	210 000
Oprávky 2009 - 2010	- 53 860	Náklad generální prohlídka 2015	- 210 000
Technické zhodnocení	1 066 042	Tvorba rezervy plošiny 2015	- 105 000

Oprávky 2011 - 2015	- 245 695	Odpis skladu 2015	- 49 139
Plynovod ZC 2015	18 654 300	Odpis plynovod 2015	- 666 225
Rok pořízení 2004	26 649 000	Tvorba rezervy plynovod 2015	- 438 778
Oprávky 2004 - 2015	7 994 700	CIZÍ ZDROJE	543 778
OBĚŽNÁ AKTIVA	- 49 382 329	Rezervy	543 778
Běžný účet	- 49 382 329	Rezerva Plošina	105 000
Nákup budovy 1974	- 1 387 379	Tvorba rezervy 2013	105 000
Nákup pozemku 1974	- 64 628	Tvorba rezervy 2014	105 000
Nákup vlečky 2000	- 329 821	Rozpuštění rezervy 2015	- 210 000
Nákup plošiny 2013	- 7 030 000	Tvorba rezervy 2015	105 000
Výdaj generální prohlídka 2015	- 210 000	Rezerva Plynovod	438 778
Nákup skladu 2009	- 1 346 459	Tvorba rezervy 2004 - 2013	3 799 000
Nákup TZ sklad 2011	- 1 066 042	Rozpuštění rezervy 2014	- 3 799 000
Nákup studie 2014	- 2 500 000	Tvorba rezervy 2015	438 778
Nákup technologie 2015	- 5 000 000		
Nákup plynovod 2004	- 26 649 000		
Výdaj opravy a udržování KAO 2014	- 3 799 000		
AKTIVA	- 18 802 886	PASIVA	- 18 802 886

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 28: Rozvaha (vybrané položky) dle IAS/IFRS k 31.12.2015 (v Kč)

NEHMOTNÁ AKTIVA	3 333 333	VLASTNÍ KAPITÁL	- 18 824 040
Technologie ZC 2015	3 333 333	Fond z přecenění	2 831 293
Rok pořízení 2015	5 000 000	2006 zvýšení hodnoty pozemku	129 272
Oprávky 2015	- 1 666 667	2006 zvýšení hodnoty budovy	2 702 021
POZEMKY, BUDOVOY A ZAŘÍZENÍ	27 224 956	VH minulých let	- 17 769 494
Pozemek ZC 2015	193 900	Náklad studie 2014	- 2 500 000
Rok pořízení 1974	64 628	Odpisy budovy 1974 - 2006	- 904 383
Navýšení hodnoty pozemku rok 2006	129 272	Odpisy po přecenění budovy 2007 - 2014	- 1 817 568
Budova ZC 2015	1 140 253	Odpisy vlečky 2000 - 2014	- 82 085
Rok pořízení 1974	1 387 379	Snížení hodnoty vlečky 2007	- 103 642
Oprávky 1974 - 2006	- 904 383	Odpisy plošiny 2013 - 2014	- 1 757 500
Eliminace opravek	904 383	Odpisy skladu 2009 - 2014	- 250 416
Navýšení hodnoty budovy	2 702 021	Odpisy plynovodu 2004 - 2014	- 6 325 000
Oprávky 2007 - 2015	- 2 044 764	Odpisy 1. KAO 2004 - 2013	- 3 649 000
Železniční vlečka ZC 2015	139 907	Odpis 2. KAO 2014	- 379 900
Rok pořízení 2000	329 821	VH běžného roku	- 3 885 839
Oprávky 2000 - 2007	- 52 776	Odpis technologie 2015	- 1 666 667
Eliminace opravek	52 776	Odpis budovy 2015	- 227 196
Snížení hodnoty vlečky	- 103 642	Odpis vlečky 2015	- 4 187
Oprávky 2008 - 2015	- 33 496	Odpis plošiny 2015	- 878 750
Plošina ZC 2015	4 393 750	Odpis generální prohlídky 2015	- 105 000
Rok pořízení 2013	7 030 000	Odpis skladu 2015	- 49 139
Oprávky 2013 - 2015	- 2 636 250	Odpis plynovodu 2015	- 575 000
Generální prohlídka ZC 20015	105 000	Odpis 2. KAO 2015	- 379 900
Rok pořízení 2015	210 000		
Oprávky 2015	- 105 000		
Sklad ZC 2015	2 112 946		
Rok pořízení 2009	1 346 459		
Oprávky 2009 - 2010	- 53 860		
Technické zhodnocení	1 066 042		
Oprávky 2011 - 2015	- 245 695		
Plynovod ZC 2015	16 100 000		
Rok pořízení 2004	23 000 000		
Oprávky 2004 - 2015	- 6 900 000		
1. KAO ZC 2015	0		
Rok pořízení 1. KAO 2004	3 649 000		
Oprávky 1. KAO 2004 - 2013	- 3 649 000		
Vyřazení 1. KAO v PC 2014	- 3 649 000		
Vyřazení KAO oprávky 2014	3 649 000		
2. KAO ZC 2015	3 039 200		
Pořízení nové 2. KAO 2014	3 799 000		
Oprávky 2. KAO 2014	- 379 900		
Oprávky 2. KAO 2015	- 379 900		
OBĚŽNÁ AKTIVA	- 49 382 329		
Běžný účet	- 49 382 329		
Nákup pozemku 1974	- 64 628		
Nákup budovy 1974	- 1 387 379		
Nákup vlečky 2000	- 329 821		

Nákup plošiny 2013	- 7 030 000		
Nákup generální prohlídky 2015	- 210 000		
Nákup skladu 2009	- 1 346 459		
Nákup TZ sklad 2011	- 1 066 042		
Výdaje za studii	- 2 500 000		
Nákup technologie	- 5 000 000		
Nákup plynovodu 2004	- 23 000 000		
Nákup 1. KAO 2004	- 3 649 000		
Nákup 2. KAO 2014	- 3 799 000		
AKTIVA CELKEM	- 18 824 040	PASIVA CELKEM	- 18 824 040

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíly v aktivech rozvahy

Z výše uvedených konečných rozvah sestavených dle ČÚL a IAS/IFRS je zřejmé rozdílné vykazování majetku. Rozdílným vykazováním DM byla ovlivněna samotná struktura aktiv a pasiv a také výše jednotlivých položek. Podle metodiky IAS/IFRS vznikly dva samostatné dlouhodobé majetky, které v rozvaze dle ČÚL nejsou. Jedná se o generální prohlídku v brutto hodnotě 210 000 Kč a katodickou aktivní ochranu, která je účtována jako samostatná komponenta vysokotlakého plynovodu. Hodnota pozemku a budovy je podle IAS/IFRS vyšší o 2 831 293 Kč. ČÚL nepřipouští přecenění majetku na vyšší reálnou hodnotu. Porovnáním konečných stavů aktiv bylo zjištěno, že aktiva dle ČÚL jsou o 21 154 Kč vyšší než aktiva podle IAS/IFRS.

Rozdíly v pasivech rozvahy

Rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku ovlivnily silně i pasiva. V rozvaze sestavené dle IAS/IFRS vznikla nová položka ve vlastním kapitálu – fond z přecenění ve výši 2 831 293 Kč. Fond z přecenění chybí v rozvaze sestavené dle ČÚL z důvodu nemožnosti přecenění majetku směrem nahoru. Podle ČÚL je VH minulých let o 3 095 075 Kč vyšší než VH minulých let dle IAS/IFRS. Naopak VH běžného účetního období dle ČÚL je o 786 406 Kč menší než VH běžného účetního období dle IAS/IFRS. Pasiva rozvahy sestavené dle IAS/IFRS oproti pasivům rozvahy dle ČÚL neobsahují vůbec položku rezerv v cizích zdrojích. Je to z toho důvodu, že IAS/IFRS nepřipouští tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

6 Diskuse

V praktické části bylo na jednotlivých příkladech poukázáno, že existují rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku dle ČÚL a IAS/IFRS. Tyto rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku jsou poměrně významné. V závěru každé z kapitol bylo uvedeno, jak dané účetní operace ovlivňují rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Při hodnocení vhodnějšího způsobu vykazování dle ČÚL nebo IAS/IFRS z pohledu externího uživatele se mohu v této kapitole zaměřit na dopad na rozvahu a výkaz zisku a ztráty s ohledem na věrné a poctivé zobrazení stavu majetku společnosti.

Vzhledem k obsáhlosti tohoto tématu, byla v rámci diplomové práce provedena analýza pouze na vybraných příkladech majetku. Pro demonstraci rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku byl vybrán následující majetek: administrativní budova a pozemek, na kterém tato budova stojí, železniční vlečka 8/8, plošina, sklad Tábor – Cejchovna, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (studie a technologie) a vysokotlaký plynovod VTP Nová Ves.

V prvních dvou příkladech byla zkoumána problematika přecenění na reálnou hodnotu. V prvním příkladě bylo na pozemku a budově provedeno zvýšení hodnoty aktiva. V druhém příkladě bylo na železniční vlečce provedeno snížení hodnoty aktiva. Mezinárodní standardy umožňují zvýšení i snížení hodnoty majetku. Česká účetní legislativa přecenění na reálnou hodnotu směrem nahoru při zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv neumožňuje, bylo by to v rozporu se zásadou opatrnosti. ČÚL připouští přecenění pouze prostřednictvím opravných položek v případě, kdy je skutečná cena majetku nižší než jeho účetní zůstatková cena. IAS/IFRS uznávají jak model tradičního oceňování pořizovacími náklady, tak model přecenění na reálnou hodnotu v obou směrech. I přes to, že je zvýšení hodnoty aktiv v důsledku přecenění v rozporu se zásadou opatrnosti, vede toto přecenění k principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Lze tedy konstatovat, že mezinárodní standardy v případě přecenění majetku upřednostňují princip věrného a poctivého obrazu skutečnosti před principem opatrnosti.

Po výše popsaných rozdílech v oblasti přecenění aktiva na reálnou hodnotu vyplývá, že přecenění má podle ČÚL a IAS/IFRS odlišný dopad na rozvahu a VZZ, resp. VH. Přecenění DM na reálnou hodnotu – zvýšení hodnoty aktiva bylo demonstrováno v kapitole 5.3. Vzhledem k tomu, že ČÚL nepřipouští přecenění majetku směrem nahoru, přecenění aktiva na vyšší hodnotu se v rozvaze ani ve výkazu zisku a ztráty

neprojevilo. Podle IAS/IFRS se zvýšení hodnoty budovy projevilo jako snížení zisku, příp. zvýšení ztráty, protože se změnil odpisový plán budovy a došlo k navýšení odpisů. Protože se odpisy počítají z nové, vyšší přeceněné částky, jsou tedy odpisy po přecenění vyšší. Vyšší odpisy se projeví zvýšením nákladů společnosti a tedy i snížením VH. V rozvaze sestavené dle IAS/IFRS se přecenění projeví jako navýšení v položce pozemky, budovy a zařízení na straně MD a aby platil i nadále bilanční princip, na straně D se vytvoří vlastní zdroj, fond z přecenění.

V případě snížení hodnoty železniční vlečky, uvedené v kapitole 5.4, došlo dle ČÚL pouze ke snížení zisku, příp. ke zvýšení ztráty. Rozvaha byla touto účetní operací ovlivněna pouze sníženým VH. Dočasné snížení hodnoty vlečky, ke kterému došlo v roce 2007, se účtovalo jako opravná položka, která je zachycena v rozvaze ve sloupci korekce. Dočasné snížení hodnoty vlečky se tedy projevilo v rozvaze ve sloupci netto. Trvalé snížení hodnoty majetku, které je účtováno na vrub nákladů, ovlivní rozvahu pouze sníženým VH. Podle IAS/IFRS došlo v roce snížení hodnoty železniční vlečky ke snížení zisku, příp. zvýšení ztráty. Od roku snížení hodnoty vlečky došlo ke snížení odpisů vlivem úpravy odpisového plánu. Snížení odpisů vedlo ke snížení nákladů a tedy i ke zvýšení zisku, příp. snížení ztráty. V rozvaze se tato účetní operace projevila na straně aktiv v položce pozemků, budov a zařízení, kde došlo ke snížení jejich hodnoty.

Třetím zkoumaným majetkem byla plošina, viz. kapitola 5.5, u které bylo zjišťováno zachycení generální prohlídky. Dle ČÚL veškeré náklady na opravy (generální i běžné), i když jsou významné a plánované, jsou zahrnovány do nákladů běžného období. Aby nedošlo k tomu, že budou náklady v roce provedení opravy neúměrně zatížené, účetní jednotky mohou tvořit rezervy na opravu DHM. IAS/IFRS umožňují na náklady na generální prohlídku nahlížet jako na samostatné aktivum, které je samostatně odpisováno až do další provedené generální prohlídky.

V kapitole 5.5 byla dle ČÚL tvořena zákonná rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku. Náklady jsou v prvních šesti letech od zařazení plošiny do užívání vyšší, protože je pravidelně tvořena rezerva na opravu DM. V nákladech dle ČÚL jsou zahrnuty odpisy a náklady na tvorbu rezervy. V posledních dvou letech životnosti plošiny, jsou náklady nižší a jsou tvořeny pouze odpisy plošiny. Rezerva na opravu není v posledních letech tvořena. Dle ČÚL tato účetní operace vede v případě tvorby rezervy na opravu DHM ke zvýšení nákladů v letech tvorby rezervy a tím tedy i ke snížení zisku, případně zvýšení ztráty. Dle ČÚL je VZZ ovlivněn odpisem plošiny a zákonnou

rezervou. V případě, kdy by účetní jednotka nevyužila možnost tvorby této rezervy, vedla by tato generální prohlídka k jednorázovému zvýšení nákladů v roce provedení generální opravy, což by se projevilo ve sníženém zisku, případně ve snížení ztráty. V rozvaze dle ČÚL se tato generální prohlídka projevila ve VH, prostřednictvím jeho snížení a také jako cizí zdroj v položce rezervy na opravu DHM. IAS/IFRS neuznávají tvorbu rezervy na opravy majetku. Dle mezinárodních účetních standardů se generální prohlídka projevuje v rozvaze jako samostatné aktivum a náklady se do VZZ v jednotlivých letech promítnou postupně prostřednictvím odpisů. V prvních dvou letech jsou náklady tvořeny pouze odpisy plošiny, protože zatím nedošlo k provedení generální prohlídky. V roce, kdy dojde k zařazení prohlídky, začne se tato generální prohlídka odpisovat a náklady společnosti se zvýší o tyto odpisy. Tímto způsobem dochází k časovému posunu při zohlednění nákladů na generální prohlídku a VH je vykázán v odlišné výši.

U provedené analýzy zachycení generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS je zřejmé, že ČÚL nezahrnuje do dlouhodobého majetku určité položky, které dle mezinárodních standardů do aktiv patří. Tímto je zkreslován věrný a poctivý obraz o majetku účetní jednotky, která tento majetek vlastní a dlouhodobě využívá. Tento majetek není v majetku vykázán a je účtován do nákladů rovnou při pořízení. Pokud budou tyto položky považovány za DM, jak je tomu při vykazování dle IAS/IFRS, budou se jejich pořizovací náklady alokovat do nákladů postupně během doby životnosti prostřednictvím odpisů. Tímto bude umožněno správněji vykázat přínosy, které aktivum podniku v jednotlivých letech přinese.

Kapitola 5.6 byla věnována technickému zhodnocení skladu z pohledu ČÚL i IAS/IFRS. Do roku 2013 byla dle ČÚL velmi důležitá hodnota případného technického zhodnocení, kterou stanovoval ZDP. Pokud se nedosáhlo na částku stanovenou ZDP, o technické zhodnocení se nejednalo. Zde se tedy projevila velká podřízenost českého účetnictví vůči daňovým zákonům. Dne 1. ledna roku 2014 nově zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a především prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje technické zhodnocení dlouhodobého majetku. Definice TZ se podle ZDP a ZOÚ neliší, rozdíl je pouze v limitu, který určuje, od jaké částky se podle účetnictví jedná o TZ. Hranice pro zařazení TZ hmotného majetku je shodná s hranicí, kterou používá účetní jednotka pro zařazení majetku ve své směrnici. Při účtování podle IAS/IFRS je na rozdíl od ČÚL hodnota případného TZ zcela nevýznamná, důležité je

především to, zda tyto úpravy povedou ke zvýšení užitečnosti daného aktiva. V praktickém příkladě, kdy technické zhodnocení splnilo stanovenou peněžní hranici a definici TZ podle ČÚL a podle IAS/IFRS se zvýšila užitečnost daného aktiva, měla tato účetní operace podle obou účetních úprav stejný vliv na VZZ i na rozvahu. Provedení TZ skladu vedlo ke zvýšení odpisů a tím i ke zvýšení nákladů, tím tedy došlo ke snížení zisku, případně ke zvýšení ztráty. V rozvaze dle IAS/IFRS došlo k navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení o provedené TZ. V rozvaze dle ČÚL byla o provedené TZ také zvýšena zůstatková cena skladu.

V kapitole 5.7 byla řešena problematika oddělení fáze výzkumu a vývoje. V praktickém příkladě dle ČÚL byly nehmotné výsledky výzkumu a vývoje aktivovány do majetku společnosti a byly rovnoměrně odpisovány po dobu jejich životnosti. Pořizovací cena majetku byla složena z částky za studii a vývoj. Pořizovací cena nehmotného majetku dle IAS/IFRS obsahovala pouze výdaje za vývoj nové technologie, protože dle IAS/IFRS výdaje za studii nelze zahrnout do PC majetku, protože nesplňují podmínku pravděpodobnosti budoucích ekonomických užitků. Výdaje za studii jsou dle IAS/IFRS účtovány do nákladů běžného období. Rozvaha dle ČÚL obsahuje vyšší částku v položce dlouhodobý nehmotný majetek, a dále je pak nepřímo rovnoměrně ovlivněna prostřednictvím sníženého VH běžného období, kde jsou v nákladech obsaženy vyšší odpisy DNM. Dle IAS/IFRS rozvaha v položce nehmotný majetek obsahuje nižší částku. Dle IAS/IFRS je VH v roce pořízení studie zatížen celou její cenou, protože je účtována celá do nákladů běžného období. V následujících letech jsou náklady tvořeny pouze nižšími odpisy, protože jsou to odpisy pouze technologie.

V posledním příkladě, viz. kapitola 5.8, byla řešena problematika komponentního odpisování. ČÚL do roku 2010 nepovolovala komponentní způsob odpisování a dlouhodobý majetek se musel odpisovat jako celek. Místo toho, byla možnost vytvářet rezervy na opravu dlouhodobého majetku. IAS/IFRS však tyto rezervy neuznávají, považují tvorbu rezerv na opravu DHM za chybně nastavené odpisy. Komponentní přístup je dle IAS/IFRS povinný. Komponentní přístup umožňuje o každé části majetku účtovat odděleně, pokud mají jednotlivé části majetku odlišnou dobu životnosti. Velký rozdíl mezi legislativami je především v nákladech. Náklady majetku jsou díky komponentnímu přístupu zahrnovány do VH rovnoměrněji než při klasickém přístupu. IFRS umožňují o výměně komponent nebo významných náhradních dílech účtovat jako o pořízení majetku. Tím se zabrání jednorázovému zvýšení nákladů pouze v jednom

roce, jak tomu bývá v případě, pokud společnost nevyužije tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Díky komponentnímu přístupu je odpisování podle IAS/IFRS reálnější a odpisy odrážejí skutečnému opotřebení majetku. Komponentní odpisování je sice náročnější záležitost, ale externí uživatelé účetní závěrky získají přesnější údaje o hodnotě DM.

Po výše uvedených rozdílech je zřejmé, že výměna komponenty (významné součásti) odlišně ovlivnila rozvahu i VZZ společnosti. V případě tvorby rezervy na opravu majetku, znamenala tato účetní operace zvýšení nákladů v letech tvorby rezervy a tím tedy i snížení zisku, případně zvýšení ztráty. Pokud účetní jednotka nevyužije možnost tvorby rezervy na opravu, má provedení opravy za následek jednorázové zvýšení nákladů v letech provedení výměny. Jednorázová oprava by se promítla vyššími náklady v daném roce, což by se opět projevilo ve snížení zisku, případně ve zvýšené ztrátě společnosti. Výsledek hospodaření vykazovaný podle IAS/IFRS a podle ČÚL s využitím rezervy bude rovnoměrněji ovlivněn náklady jednotlivých účetních období, než kdyby dle ČÚL rezerva tvořena nebyla. Rozvahu sestavenou dle ČÚL ovlivnila tato účetní operace přes položku rezervy v cizím kapitálu a prostřednictvím sníženého VH, protože ČÚL neumožňovala do roku 2010 zahrnout výměnu významné součásti jako samostatné aktivum. V případě účtování dle IAS/IFRS, tato účetní operace neměla na VH téměř žádný vliv. Dle IAS/IFRS byl uplatněn u vysokotlakého plynovodu komponentní přístup odpisování a protože nová komponenta byla v dalších letech nakoupena za vyšší pořizovací cenu, odpisy byly vypočteny z vyšší ceny majetku. Do nákladů byly v dalších letech zahrnuty pouze vyšší odpisy. V rozvaze sestavené dle IAS/IFRS se tato účetní operace projevila na straně aktiv jako navýšení hodnoty pozemků, budov a zařízení o hodnotu nové komponenty.

Již u výše provedené analýzy generální prohlídky bylo zmíněno, že ČÚL nezahrnuje do DM určité položky, které dle mezinárodních standardů do aktiv patří. Tímto je zkraslován věrný a poctivý obraz o majetku účetní jednotky. Tento majetek není dle ČÚL v aktivech vykázán a je účtován při pořízení přímo do nákladů. Pokud budou tyto položky považovány za DM, jak je tomu při vykazování dle IAS/IFRS, budou se jejich pořizovací náklady alokovat do nákladů postupně během doby jejich životnosti prostřednictvím odpisů.

7 Závěr

Dlouhodobý majetek představuje jednu z nejdůležitějších složek každé účetní jednotky. Bez majetku by nebylo možné uskutečňovat podnikatelskou činnost. Majetek je jedním ze základních tvůrců zisku. Informace o jeho užitečnosti, struktuře a opotřebení nelze opomíjet, protože jsou důležité pro potenciaální investory, odběratele, dodavatele, banky, zaměstnance a další uživatele, kteří tyto údaje zohlední ve svém rozhodování. V oblasti dlouhodobého majetku existuje řada rozdílů mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy. Rozdílný způsob vykazování dlouhodobého majetku může výrazně ovlivnit účetní výkazy a jejich vyjádřovací hodnotu. Česká účetní legislativa vychází z kontinentálního přístupu, který je založen na právních normách, předpisech a vyhláškách. Česká účetní legislativa je také úzce svázána s daňovými předpisy. IAS/IFRS vycházejí z anglosaského přístupu, který je spíše založen na principech a standardech, které vychází ze zvykového práva. Metodika mezinárodních standardů spíše doporučuje, česká účetní legislativa spíše přikazuje. IAS/IFRS dávají přednost obsahu před formou a nejsou ovlivněny daňovými zákony. Vlivem harmonizace účetnictví, přejímá česká účetní legislativa určité prvky z IAS/IFRS. Jedná se o určitý kompromis mezi kontinentálním a anglosaským přístupem. Přiblížení obou legislativ lze uvést například na zavedení pojmu zbytkové hodnoty do české účetní legislativy v roce 2009, umožnění komponentního odpisování od roku 2010 nebo novinka letošního roku, zřizovací výdaje, které se od 1. ledna 2016 již neuznávají jako dlouhodobý nehmotný majetek.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS v oblasti dlouhodobého majetku a aplikovat tyto rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku na případovou studii v konkrétním podniku. Vzhledem k obsáhlosti tohoto tématu, byla v rámci diplomové práce provedena analýza rozdílů pouze na vybraných příkladech majetku. Pro demonstraci rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku jsem si zvolila konkrétní účetní jednotku. Pro analýzu jsem si zvolila administrativní budovu a pozemek, na kterém tato budova stojí, železniční vlečku 8/8, plošinu, sklad Tábor – Cejchovna, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (studie a technologie) a vysokotlaký plynovod VTP Nová Ves.

Odlišnosti mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS lze nalézt již v samotném zobrazení dlouhodobého majetku v rozvaze. Mezinárodní standardy nepředepisují strukturu rozvahy a dalších účetních výkazů, oproti tomu česká účetní legislativa

stanovuje minimální obsah a strukturu účetních výkazů. Další odlišnosti v oblasti dlouhodobého majetku jsou ve vymezení. Česká účetní legislativa obsahuje přesný výčet dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a jeho vymezení. IAS/IFRS nezohledňují na rozdíl od ČÚL cenovou hranici majetku. Rozhodující je naopak doba použitelnosti delší než jedno účetní období a pravděpodobný budoucí ekonomický užitek aktiva. Oba účetní rámce se liší i při oceňování majetku. Rozdíly jsou v oceňování při pořízení, při zachycení následných výdajů vynaložených v souvislosti s DM a při snižování hodnoty majetku a jeho přecenění. Další významnou oblastí je odpisování majetku. Odpisování dle ČÚL se v předešlých letech velice přiblížilo metodice odpisování dle IAS/IFRS. ČÚL se přiblížila mezinárodním účetním standardům v roce 2009 s odhadnutou zbytkovou hodnotou aktiva, kterou do této doby mohly v odpisech zohlednit pouze společnosti účtující dle IAS/IFRS. Dále pak v roce 2010 s možností komponentního přístupu, kdy mohou být jednotlivé složky dlouhodobého majetku (komponenty) zařazeny a odpisovány zvlášť. Odlišnosti můžeme najít ve způsobu vyřazení majetku. Dle IAS/IFRS dochází k vyřazení, pokud se již neočekávají žádné ekonomické užítky z majetku a dle ČÚL dochází k vyřazení zejména v případě prodeje, darování, likvidace, vkladu do jiného subjektu, škody, bezúplatného převodu nebo přeražení z podnikání do osobního užívání. Další odlišností je také význam zveřejnění informací. IAS/IFRS uvádějí podrobné požadavky na zveřejňování informací k jednotlivým položkám účetních výkazů v komentáři k účetní závěrce. V ČÚL je pojem zveřejňování dle zákona o účetnictví uplatňován ve významu uložení účetní závěrky a výroční zprávy ve sbírce listin obchodního rejstříku.

Za dobu sledování dlouhodobého majetku byly na sestavených rozvahách zjištěny následující rozdíly: Celková aktiva rozvahy sestavené dle ČÚL byly o 21 154 Kč vyšší než celková aktiva rozvahy sestavené dle IAS/IFRS. Dlouhodobý nehmotný majetek dle ČÚL byl o 1 666 667 Kč vyšší než nehmotná aktiva dle IAS/IFRS. Hodnota dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚL byla o 1 645 513 Kč menší než hodnota pozemků, budov a zařízení. VH minulých let dle ČÚL byl o 3 095 075 Kč větší než VH minulých let dle IAS/IFRS a VH běžného roku dle ČÚL byl o 786 406 Kč menší než VH běžného roku dle IAS/IFRS. Rezervy v cizích zdrojích jsou součástí pouze rozvahy sestavené dle ČÚL, IAS/IFRS žádnou rezervu na opravu majetku v uvedených příkladech netvořily.

Každý účetní systém má své výhody a nevýhody. Mezi největší nevýhody systému IAS/IFRS patří především náročnost a nákladovost zavedení tohoto systému do účetní jednotky, která je spojena s nutnou změnou informačního systému a také zaškolením zaměstnanců v oblasti IAS/IFRS. Nelze opomenout nutnost vedení dvojí evidence, protože VH před zdaněním musejí účetní jednotky upravit tak, aby odpovídal VH zjištěnému podle české účetní legislativy. I přesto, že česká účetní legislativa obsahuje již některé prvky mezinárodních účetních standardů, tyto účetní systémy zatím slučitelné nejsou, a proto je nutná dvojí evidence. Čím více se česká účetní legislativa bude blížit mezinárodním účetním standardům, tím bude transformace výkazů dle české účetní legislativy na výkazy dle IAS/IFRS snadnější. Naopak za největší výhody mezinárodních standardů lze považovat srovnatelnost s konkurencí na celém světě a věrnější a poctivější zobrazení ekonomické situace společnosti, a to ocení zejména externí uživatelé účetních výkazů.

8 Summary

The title of this master thesis is: The issue of long-lived assets from the perspective of the Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. The aim of the thesis is to analyze differences between CAS and IFRS in the field of long-lived assets and apply these differences to the example of the concrete entity.

This master thesis compares the main differences between CAS and IFRS in the field of long-lived assets. The thesis is divided into two major parts, the first part is a theoretical part and the second part is a practical part . The theoretical part focuses on long-lived tangible and intangible assets according to CAS and IFRS. In the theoretical part there is information such as the definition of long-lived assets, the ways of acquisition, valuation and depreciation. The long-lived assets are defined by free main standards IAS 16 – Property, Plant and Equipment, IAS 40 – Investment property and IAS 38 – Intangible assets. At the end of the theoretical part there is a comparison and the main differences between both accounting systems.

The practical part describes specific accounting examples, comparing the impacts of individual accounting operations of long-lived assets of CAS and IFRS. These operations concern chosen items of long-lived assets, income statement and balance sheet. It describes the impacts of these accounting operations on the income statement and the balance sheet.

Keywords

Long-lived tangible assets, Long-lived intangible assets, Czech accounting standards, International Financial Reporting Standards, Balance sheet, Income statement

JEL Classification

M41 Accounting

Přehled použité literatury

- [1] Bláhová, R. (2014). *Technické zhodnocení od roku 2014*. Dostupné z <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/technicke-zhodnoceni-od-roku-2014/>.
- [2] Bohušová, H. (2008). *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI.
- [3] Česká republika. (1991). *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*.
- [4] Česká republika. (1992). *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*.
- [5] Česká republika. (1992). *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*.
- [6] Česká republika. (2002). *ČÚS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002. Sb., ve znění pozdějších předpisů*.
- [7] Česká republika. (2002). *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*.
- [8] Česká republika. (2012). *Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů*.
- [9] Děrgel, M. (2010). *Komponentní odpisování*. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/>.
- [10] Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press.
- [11] Ernst & Young Global Limited. (2013). *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013*. Dostupné z [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf).

- [12] Fišerová, E., & Fišer J. (1998). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele*. Praha: REFIS.
- [13] Chamboko, Coetsee, Colyvas, Hanekom, Mackenzie, Njikizana, Selbst. (2013). *2013 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Somerset: JOHN WILEY & SONS, INC.
- [14] Janoušková, J., & Blechová, B., (2012). *Podvojně účetnictví v příkladech*. Praha: GRADA Publishing a.s.
- [15] Kadlec, J., & Chalupa, R., & Sedlák, R., & Procházková, D., & Pilátová J., & Vlach, P., & Kunešová-Skálová, J. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG.
- [16] Komora auditorů České republiky. (2013). *České znění IFRS (překlad EU)* Dostupné z <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>.
- [17] Kovanicová, D. & kolektiv. (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: POLYGON.
- [18] Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: POLYGON.
- [19] Kovanicová, D., & Kovanic, P. (1995). *Jak porozumět účetním výkazům*. Praha: POLYGON.
- [20] Krupová, L. (2009). *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX.
- [21] Mládek, R. (2009). *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges, s.r.o.
- [22] Novotná, P. (2013). *Odpisová politika účetního subjektu a analýza jejího vlivu na výsledek hospodaření*. Nepublikovaná bakalářská práce. České Budějovice: Jihočeská univerzita.
- [23] Pilářová, I. (2006). *Opravné položky k různým druhům aktiv jako nástroj k dodržení zásady věrného zobrazení*. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d198v174-opravne-polozky-k-ruznym-druhum-aktiv-jako-nastroj-k-dodrzeni-zasady/>.
- [24] Prudký, P. & Lošťák, M., (2014). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Olomouc: ANAG.

- [25] Ryneš, P. (2016). *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016*. Olomouc: ANAG.

Seznam zkratk

CP – Cenné papíry

ČÚL – Česká účetní legislativa

D – Strana dal

DFM – Dlouhodobý finanční majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DM – Dlouhodobý majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

DPH – Daň z přidané hodnoty

IAS/IFRS, IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

KAO – Katodická aktivní ochrana

MD – Strana má dáti

OP – Opravná položka

PC – Pořizovací cena

TZ – Technické zhodnocení

VH – Výsledek hospodaření

VTP – Vysokotlaký plynovod

VZZ – Výkaz zisku a ztráty

ZBH – Zbytková hodnota

ZC – Zůstatková cena

ZDP – Zákon o daních z příjmů

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

ZOÚ – Zákon o účetnictví

Seznam tabulek

Tabulka 1: Standardy IAS/IFRS vztahující se k dlouhodobému majetku	16
Tabulka 2: Roční odpis a zůstatková cena budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)	43
Tabulka 3: Zaúčtování přecenění majetku – zvýšení hodnoty aktiva dle ČÚL (v Kč) ..	45
Tabulka 4: Zaúčtování přecenění majetku – zvýšení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)	46
Tabulka 5: Porovnání nákladů a pasiv při přecenění aktiva – zvýšení hodnoty budovy (v Kč)	47
Tabulka 6: Odpisy a zůstatková cena železniční vlečky dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč).....	48
Tabulka 7: Zaúčtování přecenění majetku – snížení hodnoty aktiva dle ČÚL (v Kč) ...	50
Tabulka 8: Zaúčtování přecenění majetku – snížení hodnoty aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)	51
Tabulka 9: Porovnání nákladů a pasiv při přecenění – snížení hodnoty aktiva (v Kč) ..	51
Tabulka 10: Odpisy a zůstatková cena plošiny dle ČÚL a IAS/IFRS	53
Tabulka 11: Zaúčtování generální prohlídky podle ČÚL (v Kč).....	54
Tabulka 12: Zaúčtování generální prohlídky podle IAS/IFRS (v Kč).....	55
Tabulka 13: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	56
Tabulka 14: Odpisy a zůstatková cena skladu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč).....	58
Tabulka 15: Zaúčtování technického zhodnocení skladu – Tábor, Cejchovna dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	60
Tabulka 16: Výše nákladů se zohledněním technického zhodnocení skladu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	61
Tabulka 17: Zaúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL (v Kč)	62
Tabulka 18: Zaúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle IAS/IFRS (v Kč)	62

Tabulka 19: Porovnání odpisů a zůstatkových cen nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč).....	63
Tabulka 20: Porovnání nákladů nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	64
Tabulka 21: Roční odpisy a zůstatková cena plynovodu (v Kč)	65
Tabulka 22: Roční odpisy a zůstatkové ceny plynovodu a KAO dle IAS/IFRS (v Kč). 66	
Tabulka 23: Zaúčtování tvorby rezervy dle ČÚL (v Kč).....	68
Tabulka 24: Zaúčtování komponentního přístupu k DHM dle IAS/IFRS (v Kč)	69
Tabulka 25: Porovnání nákladů dle ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)	71
Tabulka 26: Porovnání nákladů dle ČÚL bez využití tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)	72
Tabulka 27: Rozvaha (vybrané položky) dle ČÚL k 31.12.2015 (v Kč).....	74
Tabulka 28: Rozvaha (vybrané položky) dle IAS/IFRS k 31.12.2015 (v Kč).....	76

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj zůstatkové ceny budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)	44
Graf 2: Vývoj zůstatkové ceny železniční vlečky dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)	49
Graf 3: Porovnání výše nákladů generální prohlídky dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	56
Graf 4: Vývoj zůstatkové ceny nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	63
Graf 5: Porovnání výše nákladů nehmotných výsledků výzkumu a vývoje dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	64
Graf 6: Vývoj zůstatkové ceny plynovodu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)	67
Graf 7: Porovnání nákladů dle ČÚL s využitím tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)	71
Graf 8: Porovnání nákladů dle ČÚL bez využití tvorby rezervy na opravu DHM a IAS/IFRS (v Kč)	73

Seznam vzorců

(1) Lineární odpis	24
(2) Procento DDB	24
(3) Metoda DDB odpis v 1. roce	24
(4) Metoda DDB odpis v dalších letech.....	24
(5) Metoda SYD odpis	25
(6) Metoda výkonová odpis	25
(7) Metoda výkonová odpisová sazba	25
(8) Měsíční odpis dle ČÚL	37
(9) Měsíční odpis dle IFRS	38
(10) Měsíční odpis po přecenění dle IFRS	38
(11) Roční odpis dle ČÚL	38

(12) Roční odpis dle IFRS	38
(13) Roční odpis po přecenění dle IFRS.....	38
(14) Roční odpis dle ČÚL po TZ.....	38
(15) Roční odpis dle IFRS po TZ	38
(16) Výpočet rezervy	38

Přílohy

Příloha 1: Odpisy a zůstatková cena budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)

Příloha 2: Porovnání výše nákladů při přecenění – zvýšení hodnoty aktiva (v Kč)

Příloha 3: Odpisy a zůstatková cena železniční vlečky dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)

Příloha 4: Odpisy a zůstatková cena skladu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Příloha 5: Roční odpisy a zůstatková cena plynovodu (v Kč)

Příloha 6: Vývoj zůstatkové ceny plynovodu dle ČÚL a IAS/IFRS v (Kč)

Příloha 1

Odpisy a zůstatková cena budovy dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku (v Kč)

Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
1974	16 191	1 371 188	16 191	1 371 188
1975	27 756	1 343 432	27 756	1 343 432
1976	27 756	1 315 676	27 756	1 315 676
1977	27 756	1 287 920	27 756	1 287 920
1978	27 756	1 260 164	27 756	1 260 164
1979	27 756	1 232 408	27 756	1 232 408
1980	27 756	1 204 652	27 756	1 204 652
1981	27 756	1 176 896	27 756	1 176 896
1982	27 756	1 149 140	27 756	1 149 140
1983	27 756	1 121 384	27 756	1 121 384
1984	27 756	1 093 628	27 756	1 093 628
1985	27 756	1 065 872	27 756	1 065 872
1986	27 756	1 038 116	27 756	1 038 116
1987	27 756	1 010 360	27 756	1 010 360
1988	27 756	982 604	27 756	982 604
1989	27 756	954 848	27 756	954 848
1990	27 756	927 092	27 756	927 092
1991	27 756	899 336	27 756	899 336
1992	27 756	871 580	27 756	871 580
1993	27 756	843 824	27 756	843 824
1994	27 756	816 068	27 756	816 068
1995	27 756	788 312	27 756	788 312
1996	27 756	760 556	27 756	760 556
1997	27 756	732 800	27 756	732 800
1998	27 756	705 044	27 756	705 044
1999	27 756	677 288	27 756	677 288
2000	27 756	649 532	27 756	649 532
2001	27 756	621 776	27 756	621 776
2002	27 756	594 020	27 756	594 020
2003	27 756	566 264	27 756	566 264
2004	27 756	538 508	27 756	538 508
2005	27 756	510 752	27 756	510 752
2006	27 756	482 996	27 756	4 089 400
2007	27 756	455 240	227 196	3 862 204
2008	27 756	427 484	227 196	3 635 008
2009	27 756	399 728	227 196	3 407 812
2010	27 756	371 972	227 196	3 180 616
2011	27 756	344 216	227 196	2 953 420
2012	27 756	316 460	227 196	2 726 224

2013	27 756	288 704	227 196	2 499 028
2014	27 756	260 948	227 196	2 271 832
2015	27 756	233 192	227 196	2 044 636
2016	27 756	205 436	227 196	1 817 440
2017	27 756	177 680	227 196	1 590 244
2018	27 756	149 924	227 196	1 363 048
2019	27 756	122 168	227 196	1 135 852
2020	27 756	94 412	227 196	908 656
2021	27 756	66 656	227 196	681 460
2022	27 756	38 900	227 196	454 264
2023	27 756	11 144	227 196	227 068
2024	11 144	0	227 068	0

Příloha 2

Porovnání výše nákladů při přecenění – zvýšení hodnoty aktiva (v Kč)

Rok	Náklady	
	ČÚL	IAS/IFRS
1974	16 191	16 191
1975	27 756	27 756
1976	27 756	27 756
1977	27 756	27 756
1978	27 756	27 756
1979	27 756	27 756
1980	27 756	27 756
1981	27 756	27 756
1982	27 756	27 756
1983	27 756	27 756
1984	27 756	27 756
1985	27 756	27 756
1986	27 756	27 756
1987	27 756	27 756
1988	27 756	27 756
1989	27 756	27 756
1990	27 756	27 756
1991	27 756	27 756
1992	27 756	27 756
1993	27 756	27 756
1994	27 756	27 756
1995	27 756	27 756
1996	27 756	27 756
1997	27 756	27 756
1998	27 756	27 756
1999	27 756	27 756
2000	27 756	27 756
2001	27 756	27 756
2002	27 756	27 756
2003	27 756	27 756
2004	27 756	27 756
2005	27 756	27 756
2006	27 756	27 756
2007	27 756	227 196
2008	27 756	227 196
2009	27 756	227 196
2010	27 756	227 196
2011	27 756	227 196
2012	27 756	227 196

2013	27 756	227 196
2014	27 756	227 196
2015	27 756	227 196
2016	27 756	227 196
2017	27 756	227 196
2018	27 756	227 196
2019	27 756	227 196
2020	27 756	227 196
2021	27 756	227 196
2022	27 756	227 196
2023	27 756	227 196
2024	11 144	227 068

Příloha 3

Odpisy a zůstatková cena železniční vlečky dle ČÚL a IAS/IFRS při přecenění majetku
(v Kč)

Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
2000	6 597	323 224	6 597	323 224
2001	6 597	316 627	6 597	316 627
2002	6 597	310 030	6 597	310 030
2003	6 597	303 433	6 597	303 433
2004	6 597	296 836	6 597	296 836
2005	6 597	290 239	6 597	290 239
2006	6 597	283 642	6 597	283 642
2007	6 597	277 045	6 597	180 000
2008	6 597	270 448	4 187	175 813
2009	6 597	263 851	4 187	171 626
2010	6 597	257 254	4 187	167 439
2011	6 597	250 657	4 187	163 252
2012	6 597	244 060	4 187	159 065
2013	6 597	237 463	4 187	154 878
2014	6 597	230 866	4 187	150 691
2015	6 597	224 269	4 187	146 504
2016	6 597	217 672	4 187	142 317
2017	6 597	211 075	4 187	138 130
2018	6 597	204 478	4 187	133 943
2019	6 597	197 881	4 187	129 756
2020	6 597	191 284	4 187	125 569
2021	6 597	184 687	4 187	121 382
2022	6 597	178 090	4 187	117 195
2023	6 597	171 493	4 187	113 008
2024	6 597	164 896	4 187	108 821
2025	6 597	158 299	4 187	104 634
2026	6 597	151 702	4 187	100 447
2027	6 597	145 105	4 187	96 260
2028	6 597	138 508	4 187	92 073
2029	6 597	131 911	4 187	87 886
2030	6 597	125 314	4 187	83 699
2031	6 597	118 717	4 187	79 512
2032	6 597	112 120	4 187	75 325
2033	6 597	105 523	4 187	71 138
2034	6 597	98 926	4 187	66 951
2035	6 597	92 329	4 187	62 764
2036	6 597	85 732	4 187	58 577
2037	6 597	79 135	4 187	54 390

2038	6 597	72 538	4 187	50 203
2039	6 597	65 941	4 187	46 016
2040	6 597	59 344	4 187	41 829
2041	6 597	52 747	4 187	37 642
2042	6 597	46 150	4 187	33 455
2043	6 597	39 553	4 187	29 268
2044	6 597	32 956	4 187	25 081
2045	6 597	26 359	4 187	20 894
2046	6 597	19 762	4 187	16 707
2047	6 597	13 165	4 187	12 520
2048	6 597	6 568	4 187	8 333
2049	6 568	0	4 187	4 146
2050	0	0	4 146	0

Příloha 4

Odpisy a zůstatková cena skladu dle ČÚL a IAS/IFRS (v Kč)

Rok	ČÚL = IAS/IFRS	
	Odpis	ZC
2009	26 930	1 319 529
2010	26 930	1 292 599
2011	49 139	2 309 502
2012	49 139	2 260 363
2013	49 139	2 211 224
2014	49 139	2 162 085
2015	49 139	2 112 946
2016	49 139	2 063 807
2017	49 139	2 014 668
2018	49 139	1 965 529
2019	49 139	1 916 390
2020	49 139	1 867 251
2021	49 139	1 818 112
2022	49 139	1 768 973
2023	49 139	1 719 834
2024	49 139	1 670 695
2025	49 139	1 621 556
2026	49 139	1 572 417
2027	49 139	1 523 278
2028	49 139	1 474 139
2029	49 139	1 425 000
2030	49 139	1 375 861
2031	49 139	1 326 722
2032	49 139	1 277 583
2033	49 139	1 228 444
2034	49 139	1 179 305
2035	49 139	1 130 166
2036	49 139	1 081 027
2037	49 139	1 031 888
2038	49 139	982 749
2039	49 139	933 610
2040	49 139	884 471
2041	49 139	835 332
2042	49 139	786 193
2043	49 139	737 054
2044	49 139	687 915
2045	49 139	638 776
2046	49 139	589 637

2047	49 139	540 498
2048	49 139	491 359
2049	49 139	442 220
2050	49 139	393 081
2051	49 139	343 942
2052	49 139	294 803
2053	49 139	245 664
2054	49 139	196 525
2055	49 139	147 386
2056	49 139	98 247
2057	49 139	49 108
2058	49 108	0

Příloha 5

Roční odpisy a zůstatková cena plynovodu (v Kč)

Rok	Odpis	ZC
2004	666 225	25 982 775
2005	666 225	25 316 550
2006	666 225	24 650 325
2007	666 225	23 984 100
2008	666 225	23 317 875
2009	666 225	22 651 650
2010	666 225	21 985 425
2011	666 225	21 319 200
2012	666 225	20 652 975
2013	666 225	19 986 750
2014	666 225	19 320 525
2015	666 225	18 654 300
2016	666 225	17 988 075
2017	666 225	17 321 850
2018	666 225	16 655 625
2019	666 225	15 989 400
2020	666 225	15 323 175
2021	666 225	14 656 950
2022	666 225	13 990 725
2023	666 225	13 324 500
2024	666 225	12 658 275
2025	666 225	11 992 050
2026	666 225	11 325 825
2027	666 225	10 659 600
2028	666 225	9 993 375
2029	666 225	9 327 150
2030	666 225	8 660 925
2031	666 225	7 994 700
2032	666 225	7 328 475
2033	666 225	6 662 250
2034	666 225	5 996 025
2035	666 225	5 329 800
2036	666 225	4 663 575
2037	666 225	3 997 350
2038	666 225	3 331 125
2039	666 225	2 664 900
2040	666 225	1 998 675
2041	666 225	1 332 450
2042	666 225	666 225

2043	666 225	0
------	---------	---

Příloha 6

Vývoj zůstatkové ceny plynovodu dle ČÚL a IAS/IFRS v (Kč)

Rok	ZC dle ČÚL	ZC dle IAS/IFRS
2004	25 982 775	25 709 100
2005	25 316 550	24 769 200
2006	24 650 325	23 829 300
2007	23 984 100	22 889 400
2008	23 317 875	21 949 500
2009	22 651 650	21 009 600
2010	21 985 425	20 069 700
2011	21 319 200	19 129 800
2012	20 652 975	18 189 900
2013	19 986 750	17 250 000
2014	19 320 525	20 094 100
2015	18 654 300	19 139 200
2016	17 988 075	18 184 300
2017	17 321 850	17 229 400
2018	16 655 625	16 274 500
2019	15 989 400	15 319 600
2020	15 323 175	14 364 700
2021	14 656 950	13 409 800
2022	13 990 725	12 454 900
2023	13 324 500	11 500 000
2024	12 658 275	14 479 100
2025	11 992 050	13 509 200
2026	11 325 825	12 539 300
2027	10 659 600	11 569 400
2028	9 993 375	10 599 500
2029	9 327 150	9 629 600
2030	8 660 925	8 659 700
2031	7 994 700	7 689 800
2032	7 328 475	6 719 900
2033	6 662 250	5 750 000
2034	5 996 025	8 864 100
2035	5 329 800	7 879 200
2036	4 663 575	6 894 300
2037	3 997 350	5 909 400
2038	3 331 125	4 924 500
2039	2 664 900	3 939 600
2040	1 998 675	2 954 700
2041	1 332 450	1 969 800
2042	666 225	984 900
2043	0	0

