

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozní ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Klasifikace a oceňování hmotného a nehmotného
majetku dle IFRS a českých právních předpisů**

Aneta Soukupová

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Aneta Soukupová

Podnikání a administrativa

Název práce

Klasifikace a oceňování hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a českých právních předpisů

Název anglicky

Classification and Evaluation of Long-Term Tangible and Intangible Assets according to IFRS and Czech Law Regulation

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zpracovat do logického a systematického celku podstatné aspekty klasifikace a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy. Dílčím cílem práce je analýza třídění a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu užívání a ke každému rozvahovému dni a rozbor zveřejňovacích povinností dle IFRS v porovnání s českou právní úpravou. Dalším cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti.

Metodika

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

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Doporučené zdroje informací

- BOHOUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktual. a roz. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. aktual. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.
- GREUNING, Hennie van. International Financial Reporting Standards: A Practical Guide. 6th edition. The World Bank: 2011. ISBN 978-0-8213-8428-2.
- JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. Praha: Grada. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS. 5. aktual. vyd., Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
- KOVANICOVÁ, Dana. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- STROUHAL, Jiří. Slovník pojmů IFRS. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- WALTON, Peter. An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business. John Wiley & Sons, Ltd: 2011. ISBN 978-0-470-66490-2.
- www.ifrs.org
www.mfcr.cz
www.pwc.com
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 05. 03. 2015

estné prohlá-ení

Prohla-uji, že svou bakalářskou práci "Klasifikace a oce-ování hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a eských právních předpis " jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informa-ních zdroj , které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohla-uji, že jsem v souvislosti s jejím vytvo-ěním neporu-ila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 16. 3. 2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Martě Stárové, Ph.D. za cenné rady k bakalářské práci a za čas, který nad prací strávila. Dále bych chtěla poděkovat svým nejbližším, kteří ve mě věřili a podporovali můj studium.

Klasifikace a oceňování hmotného a nehmotného majetku dle IFRS a českých právních předpis

Classification and Evaluation of Long-Term Tangible and Intangible Assets according to IFRS and Czech Law Regulation

Souhrn

V bakalářské práci je porovnáván dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle české právní úpravy účetnictví a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V teoretické části je práce zaměřena na vykazování, způsoby pořízení a prvotní oceňování majetku, následné oceňování k rozvahovému dni a odpisování. Pro přehlednost je teoretická část rozdělena na vykazování dle českých právních předpisů a poté dle IFRS. V praktické části jsou teoretické poznatky demonstrovány na příkladech. V prvním příkladu je detailně rozebráno vykazování administrativní budovy, od jejího pořízení, prvotního ocenění, zařazení do užívání, odpisování, prodej a vyřazení. Druhý příklad je zaměřen na pořízení výrobní linky a výpočet pořizovací ceny. Na konci práce jsou shrnuty významné odlišnosti, ale i podobnosti.

Summary

Bachelor thesis compares long-term tangible and intangible assets according to Czech Law Regulation and International Financial Reporting Standards. In theoretical part is thesis focused on reporting, methods of acquisition and initial evaluation of assets, subsequent evaluation and depreciation. The theoretical part is separated for clarity. The thesis contains reporting of assets according to Czech Law Regulation and IFRS. Theoretical knowledge is demonstrated on examples. The first example is focused on reporting of an administration building, its acquisition, initial evaluation, put in use, depreciation, sell and exclusion. Next example pays attention to acquisition of a production line and calculation of cost. The Final part summarizes significant differences and similarities.

Klí ová slova: eské právní p edpisy, eské ú etní standardy, Mezinárodní standardy finan ního výkaznictví, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, aktiva, vykazování, klasifikace, oce ování, odpisování

Keywords: Czech Law Regulation, Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, long-term tangible assets, long-term intangible assets, assets, reporting, classification, evaluation, depreciation

Obsah

1	Úvod.....	9
2	Cíl a metodika.....	10
3	Teoretická východiska.....	12
3.1	Mezinárodní harmonizace účetnictví.....	12
3.1.1	Vývoj IFRS.....	13
3.2	České právní předpisy.....	14
3.2.1	Vymezení dlouhodobého majetku.....	14
3.2.2	Uspořádání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	16
3.3	IFRS.....	20
3.3.1	Základní uspořádací principy.....	20
3.3.2	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.....	21
3.3.3	IAS 40 - Investice do nemovitostí.....	26
3.3.4	IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti.....	28
3.3.5	IAS 38 - Nehmotná aktiva.....	28
4	Vlastní práce.....	33
4.1	Účtování dle české právní úpravy.....	33
4.2	Účtování dle IFRS.....	40
5	Závěr.....	45
6	Seznam použitých zdrojů.....	47
7	Přílohy.....	49
7.1	Seznam platných standardů k roku 2014.....	49
7.2	Seznam útvarů.....	51
7.3	Seznam schémat.....	52
7.4	Seznam tabulek.....	52
8	Použité zkratky.....	53

1 Úvod

V bakalářské práci je řešena problematika klasifikace a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a českých právních předpisů. Práce je konkrétně zaměřena na definování a rozdělení dlouhodobého majetku, jsou detailně rozebrány způsoby pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jejich prvotní oceňování a oceňování k rozvahovému dni.

Se stále rostoucí globalizací a rozvojem zahraničního obchodu je třeba sjednotit účetní výkaznictví. Stále více firem směřuje svůj obchod do zahraničí, kde může existovat větší poptávka po daném druhu zboží a služeb a může zde být větší pravděpodobnost úspěchu a zisku. Pro takovéto podniky je důležité, aby své účetní závěrky sestavovaly nejen v právní úpravě, která je platná pro danou zemi, ale také podle účetních norem, které jsou srovnatelné na mezinárodní úrovni. Nejvýznamnější z těchto norem jsou v současné době Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS.

Dlouhodobý majetek je nedílnou součástí účetní jednotky, jelikož téměř každá účetní jednotka potřebuje ke své činnosti budovy, stroje a software. Dlouhodobý majetek je zpravidla účetní jednotkou užíván a není určen k dalšímu prodeji. Hlavním účelem pořízení dlouhodobého majetku je budoucí ekonomický prospěch podniku.

Dlouhodobý majetek je klasifikován jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, není spotřebováván jednorázově, ale postupně je opotřebováván. Míra opotřebení je vyjádřena odpisy, které se promítají do nákladů.

Oceňování majetku dle českých právních předpisů je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, paragrafy §24-28 a českými účetními standardy č. 013, kde jsou specifikovány oceňovací základny a způsoby ocenění majetku. Oceňovací báze dle IFRS jsou definovány v Koncepčním rámci.

2 Cíl a metodika

V následující kapitole jsou rozebrány cíle a metodika bakalářské práce.

Cíl

Cílem práce je zpracovat do logického a systematického celku podstatné aspekty klasifikace a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy účetnictví. Důležitým cílem práce je analýza účelů a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu uflívání a ke každému rozvahovému dni a rozbor zveřejňovacích povinností dle IFRS v porovnání s českými právními předpisy. Dalším důležitým cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti.

Metodika

Ke splnění cíle bakalářské práce bude nejdříve prostudována odborná literatura, a to česká i cizojazyčná, příslušné internetové zdroje a další zdroje související s danou problematikou. Následně bude provedena kritická analýza těchto zdrojů a následná syntéza získaných informací.

V teoretické části práce budou nejdříve uvedeny definice a rozebráno rozdělení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, způsob pořízení a oceňování při pořízení a k rozvahovému dni dle české právní úpravy účetnictví. Bude rozebráno snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a to trvalé i dočasné. V části práce, která se bude zabývat IFRS, budou nejdříve definována a klasifikována dlouhodobá aktiva a poté budou probrány základní oceňovací principy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Definice a způsob oceňování majetku budou rozebrány dle jednotlivých standardů, nejdříve bude věnována pozornost dlouhodobému hmotnému majetku, poté majetku nehmotnému. U IAS 16 - Budovy, pozemky a zařízení a u IAS 38 - Dlouhodobý nehmotný majetek bude popsán model historické ceny a model přecenění a jejich použití k rozvahovému dni. Bude definováno ocenění v reálné hodnotě a v historické ceně u IAS 40 - Investice do nemovitostí a princip oceňování majetku

v IFRS 5 - Dlouhodobý majetek určený k prodeji a ukončené činnosti. Dále bude uveden princip převodu majetku při změně jejich klasifikace (mezi jednotlivými standardy).

V praktické části práce bude na modelových příkladech ukázáno účtování majetku od pořízení, přes uflívání, až po vyazení v důsledku prodeje. Konkrétně bude zobrazeno pořízení administrativní budovy, zaazení majetku do evidence, odpisování budovy, prodej a vyazení majetku z evidence. Na dalším příkladu bude zachyceno pořízení výrobní linky. Pro sestavení jednotlivých příkladů bude použita metoda dedukce a následně provedeno porovnání jednotlivých přístupů dle české právní úpravy účtnictví a IFRS.

V závěru práce budou shrnuty významné rozdíly mezi českou úpravou účtnictví a mezinárodními standardy při klasifikaci, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pomocí metody komparace.

3 Teoretická východiska

Teoretická východiska jsou rozdělena na tři části. První část je zaměřena na harmonizaci účetnictví a vývoj mezinárodních standardů, ve druhé a třetí jsou definovány postupy pro určení a oceňování dlouhodobého majetku dle českých právních předpisů a IFRS.

3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Hlavním důvodem k vytvoření celosvětového účetního systému je tzv. globalizace. S globalizací mezinárodního obchodu je stále větší snaha sjednotit účetní standardy. Každá země má jiné podvojně účetnictví a tudíž i rozdílné účetní výkazy. Pro mezinárodní srovnávání je třeba, aby výkazy byly jednotné a srozumitelné. Dochází tedy k postupnému přiblížování účetních norem, zásad a výkazů, tzv. harmonizaci účetních systémů.

V současné době existují tři významné systémy, které se podílejí na mezinárodní účetní harmonizaci (Dvořáková, 2014). Jedná se o:

- IFRS (International Financial Reporting Standards) - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které vyvolávají zejména evropské podniky a evropské trhy cenných papírů,
- účetní směrnice Evropské unie - zejména 4., 7. a 8. směrnice,
- US GAAP (General Accepted Accounting Principles) - Všeobecně uznávané účetní zásady jsou vyvolávány na finančních trzích ve Spojených státech amerických.

US GAAP představují soubor národních účetních standardů, které jsou významné pro celosvětovou harmonizaci, nejen kvůli ekonomické síle USA, ale také díky kvalitě tohoto systému. Evropské společnosti, které chtějí obchodovat s cennými papíry na Newyorské burze, musejí svoje účetní závěrky sestavovat v souladu s US GAAP. Nově mohou mezinárodní společnosti sestavovat závěrky v souladu s IFRS (Dvořáková, 2014).

Mezi IFRS a US GAAP existují jisté rozdíly a tak roku 2002 vznikl společný projekt Rady pro standardy finančního účetnictví¹ a Rady pro mezinárodní účetní

¹ FASB (Financial Accounting Standards Board) - výbor US GAAP

standardy² nazvaný šConvergence 2002š, jehoš hlavním cílem je maximální sblížení t chto systém . (Bohou-ová, 2008).

3.1.1 Vývoj IFRS

Mezinárodní ú etní standardy za aly vznikat v 70. letech 20. století. Roku 1973 byl založen Výbor pro Mezinárodní ú etní standardy (dále jen IASC) jako soukromá organizace, tvo ená nezávislými ú etními institucemi z Austrálie, Kanady, Francie, N mecka, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a USA. Cílem IASC bylo publikování Mezinárodních ú etních standard IAS (International Accounting Standards), propagace celosv tového p íjetí a dodrřování standard a v-eobecné úsilí o zlep-ení a harmonizaci ú etního výkaznictví. IASC p sobil afl do roku 2000.

V roce 2001 na Výbor navázala Rada pro mezinárodní ú etní standardy IASB a od roku 2003 do-lo ke zm n názvu standard z IAS na IFRS - Mezinárodní standardy ú etního výkaznictví (International Financial Reporting Standards). Hlavním d vodem pro tuto zm nu bylo zd razn ní skute nosti, že se jedná o standardizaci ú etního výkaznictví. N které p vodní standardy z stávají v platnosti a jsou dále ozna ovány jako IAS, ást jich byla zru-ena. Mezinárodní standardy ú etního výkaznictví zahrnují jednotlivé standardy, ale také interpretace, ozna ované jako IFRIC³.

Po et zemí, které IFRS uřlívají, neustále roste. Jedná se zejména o mén rozvinuté zem , kde mohou být Mezinárodní standardy jedinou ú etní normou, jelikoš v t chto zemích nebyla pot eba vytvo it vlastní právní úpravu ú etnictví (Dvo áková, 2014).

V sou asné době je IFRS pouřlíváno v tém 150 zemích, v etn eské republiky, kde za ala od 1. 1. 2005 platit povinnost sestavovat ú etní záv rku v souladu s IFRS. Konkrétn se jedná o obchodní spole nosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papír v lenských státech Evropské unie (Bohou-ová, 2008).

² IASB (International Accounting Standards Board) - rada IFRS

³IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) - výbor pro interpretace mezinárodních standard

3.2 České právní předpisy

Ú etnictví v České republice je regulováno prostřednictvím Zákona o ú etnictví, prováděcí vyhláškou k zákonu o ú etnictví a českých ú etních standardech.

V Zákonech o ú etnictví č. 563/1992 Sb. jsou vymezena obecná ustanovení, rozsah vedení ú etnictví, ú etní doklady, zápisy, knihy, ú etní závěrky, způsob oceňování, inventarizaci majetku, společná, společná a závěrečná ustanovení.

Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/2012 sb., o ú etnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro ú etní jednotky, které jsou podnikateli ú tujícími v soustavě podvojného ú etnictví. Vyhláška upravuje zejména směrnou ú etní osnovu, rozsah ú etní závěrky a vymezení jejích položek.

České ú etní standardy pro ú etní jednotky, které ú tují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou vydávány Ministerstvem financí. Standardy obsahují popis ú etních metod a postupy ú etňování.

Ú etnictví je nepřímo ovlivněno i dalšími právními předpisy, jako jsou daňové zákony (např. Zákon o dani z příjmu, Zákon o dani z přidané hodnoty, Zákon o spotřební dani, Zákon o dani silniční, Zákon o rezervách, fiivnostenský zákoník atd.).

Významným datem je 1. 1. 2014, kdy přichází v platnost Nový občanský zákoník a Zákon o obchodních korporacích. Dochází k novelizaci vyhlášky č. 500/2002 Sb., o ú etnictví. Úpravy se týkají především změny pojmosloví⁴, doplnění definice pozemku⁵, tvoření rezervního fondu již není povinné, změna definice technického zhodnocení, právo stavby se může vykázat v polovce šstavby.

3.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je zařazen do aktiv ú etní jednotky a eviduje se v ú tové tíd⁶. Je rozdělen do tří skupin:

⁴ Například společnosti jsou nově nazývány obchodními korporacemi.

⁵ Stavba se stává součástí pozemku

⁶ Ú tové třídy jsou součástí směrné ú tové osnovy, podle které si ú etní jednotka sestavuje ú tový rozvrh. Ú tovou osnovu tvoří 10 ú tových tříd, které se dělí do ú tových skupin a dále na jednotlivé ú ty. Ú tové třídy jsou označeny jedním číslem (ú tová třída 0 v případě dlouhodobého

- dlouhodobý nehmotný majetek (ú tová skupina 01),
- dlouhodobý hmotný majetek (ú tová skupina 02 a 03),
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen DHM) se rozumí majetek fyzické podstaty s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Účetní jednotka si ve vnitropodnikových směrnících stanoví výši ocenění DHM⁷. Pokud této hranice nedosáhne, stává se tzv. drobným hmotným majetkem a je součástí zásob. Výjimkou jsou pozemky, budovy, stavby a jiný hmotný majetek například lecká díla (pokud nejsou součástí stavby) nebo movité kulturní památky, které jsou vždy DHM bez ohledu na výši ocenění a na dobu použitelnosti. DHM odpisovaný se účtuje na příslušný účet útové skupiny 02, neodepisovaný útové skupiny 03 (Tůhl, 2013).

V českém účetním standardu . 013 (dále jen ÚS) jsou stanoveny následující položky dlouhodobého hmotného majetku:

- Pozemky
- Stavby
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- Pěstelské celky trvalých porostů
- Dospělá zvířata a jejich skupiny
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (ÚS, 013)

Hlavními znaky dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen DNM) je nehmotná povaha majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Dle Zákona . 586/1992, o daních z příjmů, je stanovena minimální cena pro zařazení majetku do DNM 60 000 Kč (Tůhl, 2013).

majetku), útové skupiny se skládají z dvou čísel (první číslo označuje útovou třídu, druhé číslo skupinu).

⁷ U samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí je podle Zákona o daních z příjmů minimální hranice majetku 40 000 Kč .

Dle ÚS . 013 jsou do DNM zařazeny:

- Z izovací výdaje
- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Software
- Ocenitelná práva
- Goodwill
- Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek (ÚS, 013)

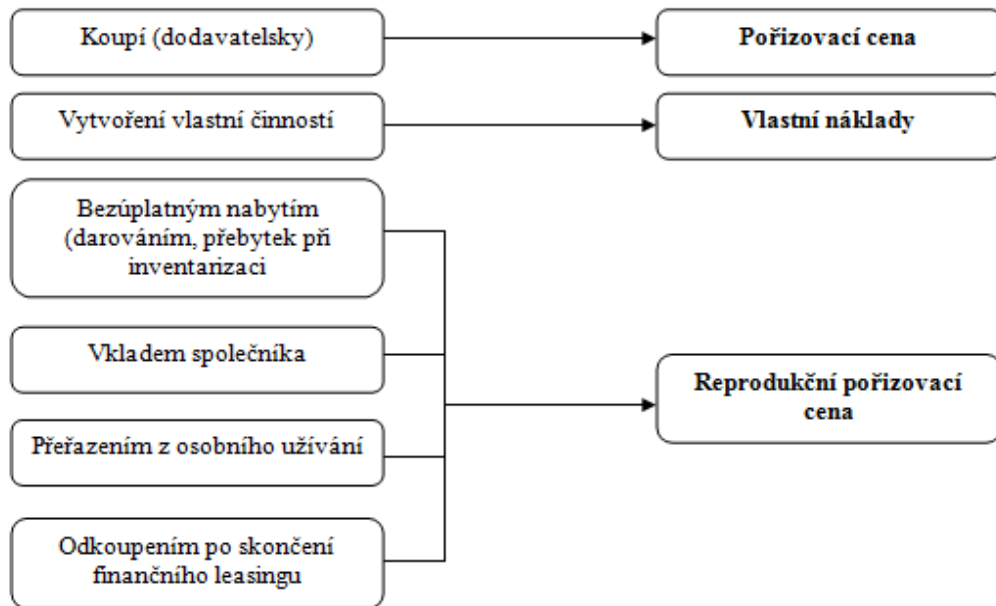
3.2.2 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý majetek dle §24 odst. 2 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, kterému se závěrka sestavuje. Podle způsobu pořízení se majetek oceňuje dle § 25 zákona o účetnictví poizovací cenou, reprodukční poizovací cenou a vlastními náklady.

Oceňování při pořízení

Dlouhodobý majetek je oceňován v závislosti na způsobu pořízení: nákupem, vlastní výrobou, darováním, ale také může vzniknout jako přebytek při inventarizaci viz. schéma . 1.

Schéma . 1 - Zp soby po izování dlouhodobého majetku a oce ování



Zdroj: vlastní zpracování, dle Třihla (2013)

Pořizovací cenou se oceňuje majetek pořízený za úplatu. Skládá se z ceny pořízení, tj. ceny za kterou byl majetek nakoupen, a nákladů spojených s pořízením. Mezi náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku patří dle §47 Vyhláškou č. 500/2002 Sb. například poplatky, provize, úroky, terénní úpravy, clo, dopravné, montáž, umělecká díla tvořící součást stavby, licence, patenty atd. Součástí ocenění nejsou opravy a údržba, náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaplacení pracovníků, náklady na vybavení pořízeného dlouhodobého majetku zásobami atd.

Majetek vyrobený ve vlastní výrobě a příchovky zvířat⁸ se oceňuje ve výši vlastních nákladů. Do vlastních nákladů se zahrnují přímé i nepřímé náklady⁹.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm u tuje. Používá se při oceňování dlouhodobého majetku získaného bez úplaty například darováním, vkladem společníka, DHM pořízený bezúplatně z finančního

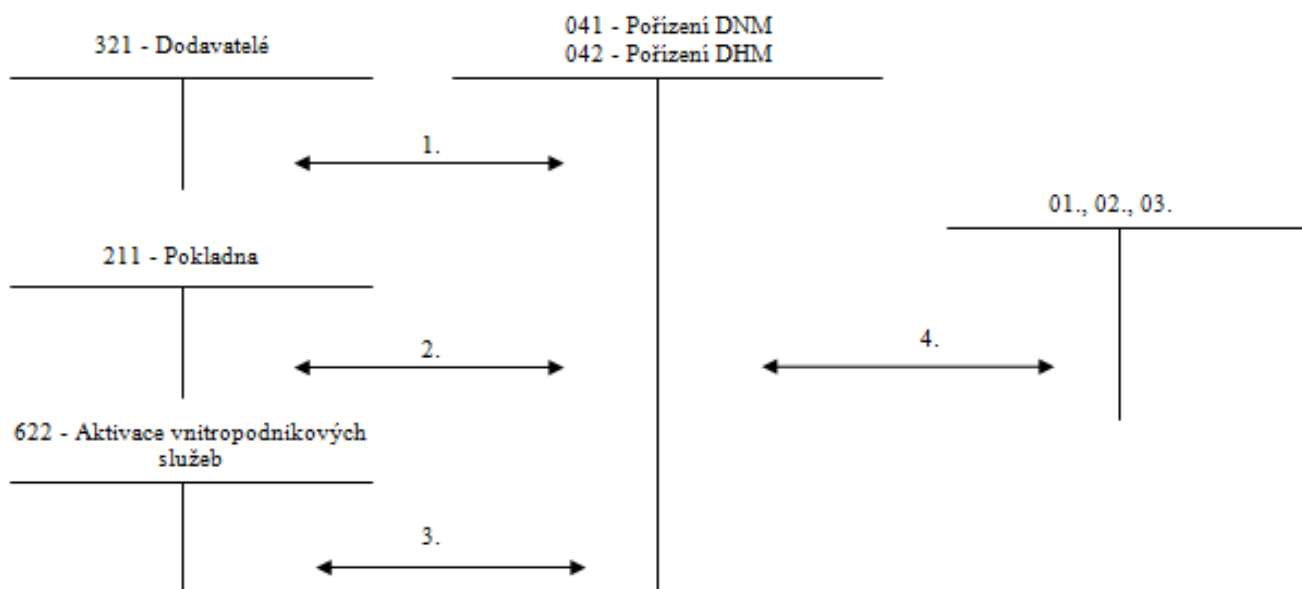
⁸ Mladá zvířata z vlastního chovu, která byla přeazena do dlouhodobého majetku.

⁹ Přímé náklady jsou náklady, které lze přesně zjistit na jednotku výkonu například materiál, mzda. Nepřímé náklady nelze přímo určit na jednotku, tzv. výrobní režie, například odpisy, nájemné, elektřina.

leasingu i p ebytek, který byl zji-t n p i inventarizaci. Reproduk ní po izovací cena je v t-ínou stanovena na základ znaleckého posudku i odborným odhadem.

P i po izování dlouhodobého majetku se pouívají tzv. kalkula ní ú ty 041 - Po ízení dlouhodobého nehmotného majetku a 042 - Po ízení dlouhodobého hmotného majetku, na nichfl se zachycují po izovací náklady daného majetku. V p ípad majetku vytvo eného vlastní inností se pouívá ú tová skupina 62 - Aktivace. Ú tuje se dle následujícího schématu:

Schéma . 2 - Po ízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku



Nákup DNM (DHM) na fakturu	041(042)/321
1. Montáfl zaplacená v hotovosti	041(042)/211
2. Vlastní doprava	041(042)/622
3. Za azení dlouhodobého majetku do uflívání na p íslu-ný ú et	01.,02.,03./041(042)

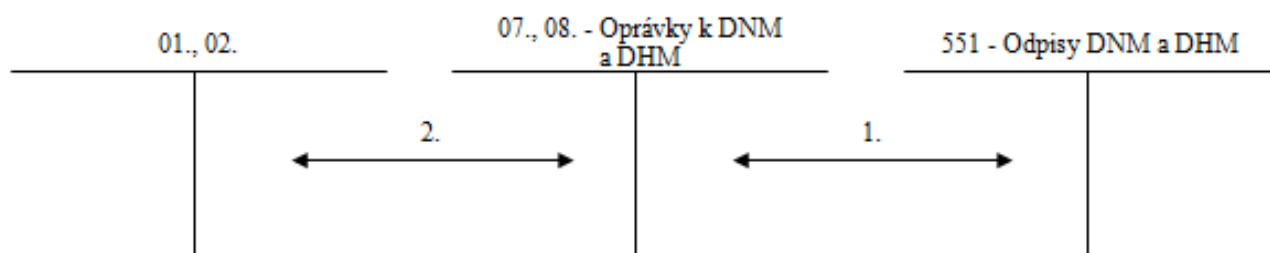
Ocen ní k rozvahovému dni

Snílení hodnoty majetku k rozvahovému dni m fle být trvalé nebo do asné. Trvalé snílení je vyjád eno odpisy, do asné snílení je zachyceno opravnými položkami.

Odpisy vyjad ují trvalé snílení hodnoty majetku, které vypovídá o skute né mí e opot ebovanosti majetku. Snílení hodnoty vstupuje do náklad na ú tu 551 - Odpisy

DNM, DHM, a vyjaduje se nepřímo na příslušných úroveňech skupin 07 - Oprávky k DNM a 08 - Oprávky k DHM. Součástí provedených odpisů se nazývá oprávky, v moment, kdy jsou oprávky rovny poizovací ceně majetku, je majetek zcela opotřeben

Schéma . 3 - Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

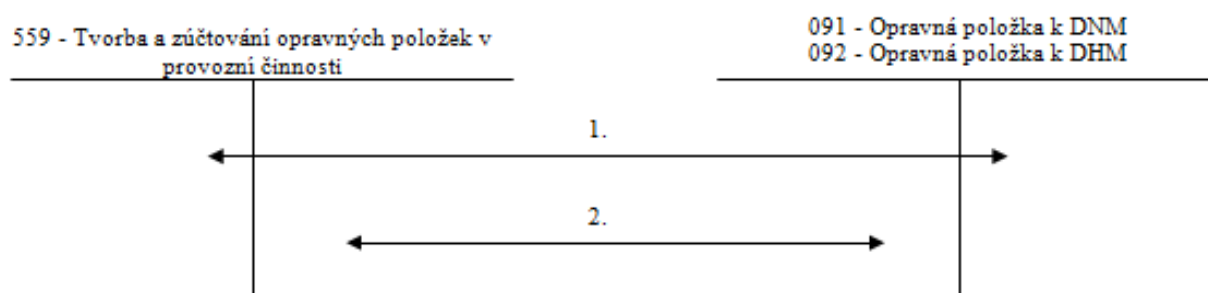


a vyjaduje se z evidence. Odpisy jsou zachyceny na schématu . 3.

1. Odpis DHM/DNM na příslušném účtu 551/07.,08.
2. Vyazení DHM/DNM z evidence 07.,08./01.,02.

Na konci rozvahového dne může být při inventarizaci zjištěno, že tržní hodnota je rozdílná od hodnoty majetku vykazovaného v účetnictví. Důvodem snížení hodnoty majetku může být například výrazný pokles tržní ceny majetku, poškození majetku či majetek, který nesplňuje podmínky. Je-li toto snížení hodnoty majetku do značné míry způsobeno opravami, které jsou nástrojem principu opatrnosti. Pominou-li důvody, které vedly k jejich tvorbě, je opravná položka rozpuštěna. Účtuje se následujícím způsobem:

Schéma . 4 - Tvorba a rozpuštění opravných položek



1. Tvorba opravné položky k DNM (DHM) 559/091(092)
2. Rozpuštění opravné položky k DNM (DHM) 091(092)/559

3.3 IFRS

Dlouhodobý majetek dle IFRS je zařazen do dlouhodobých aktiv. Aktiva jsou definována v Koncepčním rámci¹⁰ jako zdroj vyúfňovaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od nichž se očekává, že přinesou úctní jednotce budoucí ekonomický prospěch (Ficbauer, 2012).

Mezi dlouhodobá aktiva se řadí:

- dlouhodobá hmotná aktiva, mezi které se řadí pozemky, budovy a zařízení,
- dlouhodobá nehmotná aktiva, jako patenty, licence, koncese, goodwill apod.
- dlouhodobé investice, tvořící peněžní a nepeněžní vklady do vlastního kapitálu jiných podniků, dlouhodobě držené dluhové cenné papíry, pozemky a budovy určené k vlastnímu užívatelství,
- ostatní dlouhodobá aktiva (Kovanicová, 2005).

3.3.1 Základní oceňovací principy

Oceňování je metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost úctní jednotky (Dvořáková, 2014). Koncepční rámec stanovuje čtyři základní oceňovací báze pro sestavení úctní závěrky: historická cena, běžná cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota.

Historická cena (historical costs), neboli model poizovací ceny, je částka vynaložená na jejich získání v době pořízení. U historické ceny záleží na způsobu pořízení majetku, při pořízení aktiv nákupem je historickou cenou poizovací cena, v případě vlastní výroby představuje historická cena výrobní náklady, které tvoří přímé náklady, ale také výrobní režie (tzv. náklady na přeměnu). Ačkoliv má tento model –patnou vypovídací schopnost z důvodu vazby na minulost, v praxi je nejvíce používán (Dvořáková, 2014).

Běžná cena (current costs) se rovná částce, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum poizovalo v datu ocenění, jelikož se tato cena vztahuje k současným tržním podmínkám (Bohoušová, 2008). Lze ji též označit jako reprodukční cenu. Z důvodu náročné neustálé přecenění se tento model příliš nevyužívá.

¹⁰ Koncepční rámec je úvodní částí IFRS, vymezuje pojmy, úctní zásady a předpoklady.

Realizovatelná/vypořádací hodnota (realisable/settlement value) se rovná částce, za kterou by podnik v případě vyřazení majetku prodejem obdržel. Pro získání této realizovatelné hodnoty je nutno odečíst přímé náklady prodeje.

Souasná hodnota (present value) podle Bohoušové (2008) odráží souasnou (diskontovanou) hodnotou budoucích čistých peněžních přítoků, které lze přiblížit podnikáním očekávat.

Kromě těchto dvou modelů existuje ještě tzv. model reálné hodnoty (fair value), který není definován v Konceptním rámci, z důvodu jeho zastaralosti. Standard IFRS 13 - Ocenění ve fair value vstoupil v platnost roku 2013 a je výsledkem sjednocení a upřesnění přístupu k ocenění ve fair value. Do této doby se u jednotlivých standardů postupovalo ke stanovení fair value rozdílně. Jedná se o částku, za kterou by bylo možné aktivum nakoupit mezi informovanými partnery, kdy je vždy preferována cena aktivního trhu.¹¹ Fair value nezahrnuje transakční náklady, ale zahrnuje dopravné (Dvořáková, 2014).

3.3.2 IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 je jedním z nejdřívejších standardů v oblasti dlouhodobého majetku. Byl schválen roku 1982, v platnost vstoupil následujícího roku a byl několikrát novelizován (naposledy v roce 2009) (Ficbauer, 2012).

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva užívaná vlastníkem, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a nemají stanovenou výš ocenění pro vyřazení do dlouhodobého majetku.

Dle Konceptního rámce je od aktiv očekáváno, že přinesou budoucí ekonomický užitek (Bohoušová, 2008).

IAS 16 není jediným standardem, který tvoří oblast dlouhodobých hmotných aktiv, dále se jimi zabývají následující standardy:

- pozemky, budovy a zařízení držené za účelem prodeje (IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti),
- biologická aktiva související se zemědělskou činností (IAS 41 - Zemědělství).

¹¹ Aktivní trh se vyznačuje stejnorodostí položek, možností nalezení kupujících/proávajících ochotných uskutečnit obchodní transakci a dostupností informací o cenách.

- uznání a ocenění aktiv při zkoumání a hodnocení (IFRS 6 - Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů),
- práva k nerostům a zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů (Ficbauer, 2012).

Další výjimkou, která není upravována tímto standardem, jsou dlouhodobá aktiva pořízená formou finančního leasingu (IAS 17 - Leasing) a nemovitý majetek, který je pořízen za účelem investice do nemovitostí (IAS 40 - Investice do nemovitostí).

Povinností účetní jednotky je desegregace aktiva, tzv. komponentní přístup, ve kterém jsou rozdělena jednotlivá aktiva (komponenty) s různou dobou použitelnosti a tyto části se poté účtovány a odpisovány odděleně (Dvořáková, 2014). Příkladem může být služební automobil, kdy každá část auta má rozdílnou dobu životnosti (pneumatiky, potahy). Některé náhradní díly a přídatná zařízení mohou být součástí budov, pozemků a zařízení, pokud je od nich očekáváno, že je bude účetní jednotka užívat po dobu delší než jedno účetní období. V tomto případě se náhradní díly stávají jednotlivými komponenty dlouhodobých aktiv. Ostatní díly, které nespádají do dlouhodobého majetku, jsou součástí zásob.

Dlouhodobá hmotná aktiva mohou být rozdělena do jednotlivých tříd podle společných vlastností pro konkrétní způsob ocenění majetku (Jílek, 2013). Zvolený oceňovací model je třeba použít na celou skupinu aktiv. Dle Jílka jsou pozemky, budovy a zařízení rozděleny:

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

Oceňování při pořízení

Pořízení pozemků, budov a zařízení se zaznamenává na bázi historických nákladů. Při prvotním ocenění jsou pozemky, budovy a zařízení oceňovány v pořizovací ceně, která se skládá z samostatné ceny pořízení majetku a nákladů spojených s pořízením, případně sníženou o veškeré slevy. Jílek uvádí přímo přiřaditelné náklady například:

- náklady na přípravu místa,
- náklady na dopravu a manipulaci,
- náklady na instalaci a montáž,
- náklady na profesní odborníky.

Součástí pořizovací ceny jsou také náklady na likvidaci a uvedení místa do požadovaného stavu, a to buď při pořízení, nebo na konci doby jeho životnosti (Bohoušová, 2008). Tato problematika je řešena v interpretaci IFRIC 1.

Dle Bohoušové (2008) nelze do nákladů zahrnout například:

- administrativní a jiné režijní náklady,
- náklady na záloh a jiné předvýrobní náklady,
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby.

Aktiva vyrobená vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Při určení vlastních nákladů se používá obdobný postup, jako při oceňování výrobků, upravených standardem IAS 2 - Zásoby. Do pořizovací ceny není možné zahrnout nadměrnou spotřebu materiálu i práci (Dvořáková, 2014).

Oceňování v průběhu držení aktiv

Účetní jednotka si musí zvolit jeden ze dvou modelů: model pořizovací ceny nebo model pecenění. Tento model musí být použit na celou třídu aktiv.

1. Model pořizovací ceny (Cost model)

Nejčastěji užívaným modelem z důvodu jeho jednoduchosti. Pozemky, budovy a zařízení jsou účtovány v pořizovací ceně snížené o opravy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv.

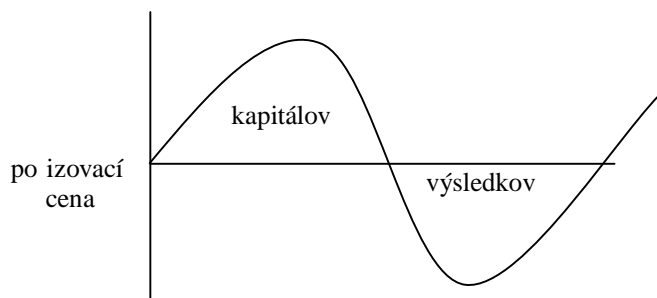
2. Model p ecen ní (Revaluation model)

Model je vykazován v reálné hodnot k datu p ecen ní snížené o následné oprávky a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. A koliv model p ecen ní podává p esn jí informaci o finan ní stránce podniku, z dvodu náro nosti je tento model pouffíván v t-inou pouze u pozemk (Bohou-ová, 2008).

Reálnou hodnotou se u pozemk , budov a za ízení rozumí trfní cena stanovená znalcem. P ecen ní by m lo být provád no pravideln , aby se reálná hodnota aktiva významn neodli-ovala od ú etní hodnoty. Pokud se reálná hodnota významn li-í, je pot eba provést nové p ecen ní. U n kterých aktiv je pot eba provést p ecen ní kařdoro n , u jiných sta í jednou za 3 ař 5 let (Jílek, 2013).¹²

Výsledkem p ecen ní m fe být zvý-ení nebo snížení hodnoty aktiva. Zvý-ení reálné hodnoty je vykazováno kapitálov do fondu z p ecen ní, snížení je zachyceno výsledkov v nákladech. Pokud dojde ke snížení hodnoty a jifl byl vytvo en fond z p ecen ní, je nejd íve erpáno z fondu do vý-e po izovací ceny a zbylá ástka je zachycena v nákladech (Strouhal, 2009).

Schéma . 5 - P ecen ní majetku reálnou hodnotou



Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala (2009)

Po p ecen ní majetku na reálnou hodnotu je t eba upravit i oprávky. Bu jsou p epo teny stejným pom rem jako je pom r reálné a ú etní hodnoty tak, fe ú etní hodnota po p ecen ní se rovná reálné hodnot , nebo jsou eliminovány tak, aby se ú etní hodnota rovnala reálné hodnot (Bohou-ová, 2008).

¹² Kařdoro ní p ece ování se týká t ch aktiv, u kterých se reálné ceny ásto m ní.

Odpisy

Odpisy představují systematickou alokaci odepsatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv (Jílek, 2013).

Odpisování dlouhodobého majetku probíhá nepřetržitě. Zastává v momentě, kdy je aktivum způsobilé k používání a končí v okamžiku, kdy je pozbyto (zlikvidováno, prodáno) nebo přeazeno mezi aktiva držení k prodeji v souladu s podmínkami IFRS 5. Doba životnosti není nikde pevně stanovena, ale určuje si ji podnik sám. Musí vzít v potaz například fyzické opotřebování a zastaralost. Ve standardu je doporučeno, aby plánovaná délka používání aktiva byla kratší, než odhadovaná doba použitelnosti (zásada opatrnosti) (Dvořáková, 2014).

Ze standardu vyplývá, že pozemky nelze odepisovat¹³, jelikož mají neomezenou dobu použitelnosti. Budovy se odepisují vždy.

Volba odpisové metody by měla odrážet způsob, jakým bude podnik aktivum využívat. Dle Kovanicové (2005) existují tři druhy odpisových metod: lineární, zrychlené a výkonové.

- Lineární (rovnoměrné) odpisy jsou nejjednodušší a nejpoužívanější technikou odepisování. Odpis se stanoví jako podíl pořizovací ceny a doby životnosti majetku.
- Zrychlené odpisy fungují na principu postupného snižování během doby odepisování. Standardy uvádějí jedinou metodu zrychleného odepisování, tzv. metodu zmenšujícího se základu¹⁴. Vedle metody zmenšujícího se základu, existují další dvě metody: metoda DDB a metoda SYD¹⁵ (Dvořáková, 2014).

¹³ Výjimkou tvoří lomky a místa používaná jako skládky odpadů.

¹⁴ Metoda zmenšujícího se základu - odpis se vypočítá jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny. Nevýhodou odpisu je příliš prudký pokles.

¹⁵ Metoda DDB - odpisové procento je stanoveno jako násobek lineární sazby (nejméně dvojnásobek).

Metoda SYD (metoda sumace úsel) - založena na stanovení průměrného procenta odpisu z pevného základu (tj. vstupní ceny pro odepisování)

- Výkonové odpisy se používají u strojů a zařízení, u kterých lze stanovit objem výroby. Odpis je stanoven na jednotku výkonu.

3.3.3 IAS 40 - Investice do nemovitostí

Ve standardu je definováno zachycování, vykazování a ocenění nemovitostí držených vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu za účelem dosažení zisku.

Nemovitosti jsou upravovány těmito standardy: IAS 2 - Zásoby, IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 - Investice do nemovitostí. Fiebauer (2012) vysvětluje rozdělení pomocí šrohodovacího stromu:

- pokud je majetek držen z důvodu prodeje v rámci běžného hospodaření IAS 2,
- pokud se jedná o majetek užívaný vlastníkem IAS 16,
- pokud je majetek ve výstavbě nebo ve vývoji IAS 16,
- pokud se jedná o investici do nemovitosti, je zde nutné rozhodnout který model ocenění byl zvolen: model pořizovací ceny IAS 16 (zveřejnit podle IAS 40); u modelu reálné hodnoty IAS 40.

Prvotní ocenění

Investice do nemovitostí se při nákupu oceňují pořizovací cenou složenou z kupní ceny a přímo přiřaditelných nákladů, které tvoří například zpevňovací práce, právní služby atd.

V případě pořízení nemovitosti vlastní činností je nemovitost oceněna ve výši vlastních nákladů (Dvořáková, 2014).

Při pořízení leasingem je nemovitost oceněna dle IAS 17 - Leasingy. Ocenění se skládá ze dvou hodnot: reálné hodnoty a minimální hodnoty leasingových plateb. Aktivum je poté zaúčtováno podle nižší z těchto částek (Jílek, 2013).

Následné ocenění

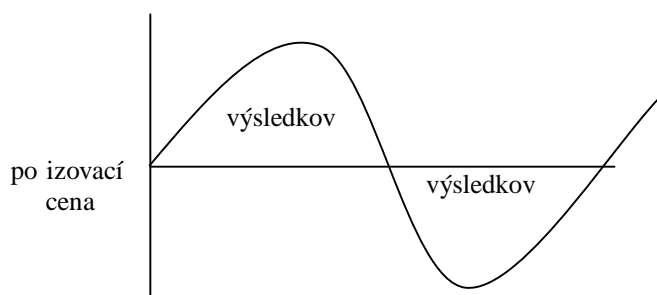
Účetní jednotka se při následném ocenění rozhoduje mezi modelem reálné hodnoty a modelem ocenění po izovacích náklady. Zvolený model musí účetní jednotka vyúřňovat pro ocenění všech investic do nemovitostí.

Podle modelu ocenění po izovacích náklady je postupováno stejně jako v IAS 16. Investice do nemovitosti jsou vykazovány v hodnotě, od které jsou odečteny oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Takto oceněné investice se odpisují.

Ocenění reálnou hodnotou má lepší vypovídací schopnost. Původní podoba standardu byla nahrazena standardem IFRS 13 - Ocenění ve fair value, který byl již definován v předchozí kapitole.

Zisk i ztráta při ocenění reálnou hodnotou je zobrazena ve výsledku hospodaření období, ke kterému k nim došlo (Jílek, 2013). Tato skutečnost je zobrazena ve schématu 6.

Schéma 6 - Pecenění majetku reálnou hodnotou



Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala (2009)

Investice oceněné reálnou hodnotou se neodpisují (Dvořáková, 2014).

Pevod

Asem může dojít k převodu nemovitosti mezi jednotlivými kategoriemi z důvodu rozdílného způsobu uřňování, mohou nastat následující situace:

- převod z investic do nemovitostí, vlastník začne majetek uřňovat: IAS 40 → IAS 16,
- převod majetku do investic do nemovitostí: - IAS 16 → IAS 40,

- prodej i převod investice nemovitosti do zásob: - IAS 40 IAS 2,
- dokonění stavby i rekonstrukce nemovitosti vykazované dle IAS 16: IAS 16 IAS 40 (Bohoušová, 2008).

3.3.4 IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené innosti

IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené innosti nahradil povodní standard IAS 35 - Ukončené innosti a vstoupil v platnost 1. 1. 2005.

Ve standardu jsou klasifikována dlouhodobá aktiva jako aktiva držená k prodeji, nikoliv k uřívání. Ve výsledovce musejí být aktiva ur ená pro uřívání a pro prodej striktně oddělena. Aby byla aktiva klasifikována jako dlouhodobá aktiva držená k prodeji, musí splnit následující požadavky:

- aktiva p nesou v t-í uřitek formou prodeje, neřídá uřívání,
- jsou k dispozici pro okamžitý prodej a je zde vysoká pravd podobnost, že se prodej uskute ní,
- prodej prob hne do jednoho roku.

Oce ování

Ú etní jednotka ocení aktiva níř hodnotou ze dvou hodnot: ú etní hodnota aktiva a reálná hodnota snířená o náklady na prodej. Aktiva nejsou vlastníkem uřívána, tudíž nejsou ani odpisována, ale pouze se testuje sníření jejich hodnoty.

3.3.5 IAS 38 - Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepen řní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a je v souladu s Koncep ním rámcem. Aktivum musí být identifikovatelné, snadno oddělitelné, jeho existence musí vyplývat ze zákona i smlouvy a je ovládané ú etní jednotkou (Dvořáková, 2014). U nehmotných aktiv jsou p řsn j-í pravidla pro rozpoznávání a vykazování, neř je tomu u hmotných aktiv. Hlavní kritérium je budoucí ekonomický prosp ch ú etní jednotky¹⁶.

Do nehmotných aktiv pat í například (Jílek, 2013):

- počíta ové programy,

¹⁶ Budoucími uřitky jsou výnosy z prodeje zboží a služeb nebo úspory náklad .

- patenty,
- autorská práva,
- filmy,
- seznamy zákazníků,
- zákaznické nebo dodavatelské vztahy,
- podíl na trhu,
- marketingová práva,
- výdaje na reklamu, za-kolení,
- výdaje na výzkum a vývoj.

Standardem jsou upravena i aktiva, která jsou obsažena na hmotném nosiči, v tomto případě je nutno posoudit, zda je nehmotná složka významná (Bohoušová, 2008).

V působnosti tohoto standardu nejsou:

- finanční aktiva, která jsou v působnosti IAS 39 - Finanční nástroje: útvary a oceňování,
- výzkum a hodnocení nerostných zdrojů (IFRS 6 - Výzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů),
- výdaje na výzkum nebo vyuffití a těžbu nerostů, ropu, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

Standardem IAS 38 také nejsou upravována nehmotná aktiva, která spadají do působnosti jiného standardu:

- nehmotná aktiva držená za účelem jejich prodeje nebo opakovaného prodeje v rámci běžného podnikání (IAS 2 - Zásoby, IAS 11 - Smlouvy o zhotovení),
- odložené daňové pohledávky (IAS 12 - Daň zisku),
- leasingy, které patří do působnosti (IAS 17 - Leasingy),
- goodwill nabytý v podnikové kombinaci (IFRS 3 - Podnikové kombinace),
- odložené provozní náklady a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami (IFRS 4 - Pojistné smlouvy),
- dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončení činnosti).

Nehmotná aktiva, která jsou součástí pozemků, budov a zařízení nejsou spravována IAS 38, ale spadají pod působnost IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.

Prvotní ocenění

Nehmotný majetek může být pořízen jako samostatná položka, v rámci koupě podniku, smí být i vlastníinností.

Aktiva pořízená jako samostatná položka jsou oceňována pořízovací cenou, která je tvořena cenou pořízení včetně daní, a přímými nepřiditelnými náklady. Do přímých nepřiditelných nákladů Bohoušová (2008) zahrnuje mzdy a platy zaměstnanců vynaložené v souvislosti s uvedením aktiva do užívání, náklady na odzkoušení správné funkce aktiva.

Do nákladů nelze zahrnout:

- náklady na získání zaměstnanců,
- náklady na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku,
- správní nebo jiné obecné říjinné náklady,
- náklady zbytečně vynaložené.

Zvláštním případem je nabytí nehmotného majetku v rámci koupě podniku, kdy jsou nehmotná aktiva oceněna reálnou cenou k datu akvizice. Nabyvatel musí přezkoumat, zda nabývané aktivum splňuje podmínky rozpoznání nehmotných aktiv a vykážfe i taková aktiva, které přivodní podnik ve své závě nevykazoval (Dvořáková, 2014).

Dvořáková (2014) uvádí, že nově nabytím nehmotným aktivem může být například obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj apod. Cílem je rozpoznat věchna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu¹⁷.

U nehmotných aktiv pořízených vlastníinností je obtížné určit, zda splňují kritéria pro uznání a vykázání i zda aktivum přinesou budoucí ekonomický užitek. Účetní jednotka musí určit fázi vytváření: fázi výzkumu i fázi vývoje.

Ve fázi výzkumu nemůže být výsledek výzkumu uznán jako samostatné aktivum, jedná se o innosti směřující k získávání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení, vývoje aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů apod. Náklady vynaložené na výzkum ovlivní výsledek hospodaření v období, kdy byly vynaloženy (Bohoušová, 2008).

¹⁷ Goodwill není identifikovatelný a oddělitelný, nevzniká ze smluvních nebo zákonných práv.

Fáze vývoje může být aktivována a uznána jako nehmotné aktivum, pokud lze u něj předpokládat budoucí dokonění například technická proveditelnost, záměr dokonit vývoj a jistotu budoucího efektu (schopnost využít či prodat, pravděpodobnost efektu, spolehlivé ocenění nákladů na získání aktiva).

Po izovacími náklady aktiva vytvořeného vlastní činností jsou všechny výdaje od okamžiku, kdy nehmotné aktivum splnilo kritérium pro jeho uznání. Do nákladů jsou zahrnuty materiálové náklady, náklady na služby, mzdové náklady, poplatky za registraci, odpisy atd.

Oceňování v průběhu užívání

Obdobně jako u hmotných aktiv, i nehmotná aktiva mohou být oceňována pomocí modelu historických cen (po izovacích cen) nebo modelu přecenění.

1. Model historických cen (Cost model)

Nehmotná aktiva oceňovaná po izovacími náklady sníženými o odpisy a kumulované ztráty.

2. Model přecenění (Revaluation model)

Účetní jednotka vykazuje nehmotné aktivum v reálné hodnotě stanovené dle aktivního trhu. Reálná hodnota se stejně jako v předchozím modelu snižuje o odpisy a případné ztráty ze snížení hodnoty v souladu s požadavky IAS 36. Pokud pro daná aktiva přestane existovat aktivní trh, je třeba přejít na model historických cen.

Odpisy¹⁸

Dle doby použitelnosti jsou aktiva rozdělena na dvě skupiny:

- aktiva s danou dobou použitelnosti a
- aktiva, u kterých nelze dobu použitelnosti určit.

U majetku s konečnou dobou použitelnosti musí účetní jednotka stanovit délku a způsob odpisování. Metody odpisování jsou stejné jako u hmotných aktiv. Rozdílem

¹⁸ Dle IFRS jsou rozeznávány odpisy u hmotných aktiv jako depreciation a u nehmotných aktiv jako amortization. Depreciation vyjadřuje opotřebení, amortization odepsání nákladů (Kovanicová, 2005).

je vykazování z statkové hodnoty nehmotného aktiva, která se uvažuje pouze v případě odkupu aktiva (Bohoušová, 2008).

Nehmotná aktiva s neuritou dobou použitelnosti se neodpisují. Musí být vždy na konci roku zkoumána a testována v souladu s IAS 36 na snížení hodnoty, zda se nezmenily skutečnosti pro jeho zařazení mezi aktiva s neuritou dobou použitelnosti.

4 Vlastní práce

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na praktické příklady. V prvním příkladu je detailně rozebráno účtování a vykazování budovy od jejího pořízení až po vyřízení. Ve druhém příkladu je pozornost zaměřena na jiný druh dlouhodobého hmotného majetku, a to na pořízení stroje. Pro lepší přehled je praktická část rozdělena na dvě podkapitoly. Nejdive je vysvětleno účtování příklad podle české právní úpravy účtnictví a poté dle IFRS.

4.1 Účtování dle české právní úpravy

Účetní jednotka XY pořídila budovu v pořizovací ceně 30 000 000 Kč. Cena budovy činila 29 950 000 Kč a provize 50 000 Kč.

Dne 8. 9. si účetní jednotka pořídila administrativní budovu od dodavatele v hodnotě 29 500 000 Kč (bez DPH). Zprostředkovateli byla z bankovního účtu zaplacená provize 50 000 Kč. Dne 29. 9. byla provedena oprava za 200 000 Kč v rámci vlastní účetní jednotky. Účetní jednotka předpokládá, že na konci doby životnosti budovy vzniknou náklady na likvidaci a uvedením místa do pořádného stavu v celkové hodnotě 120 000 Kč. Budova byla zařazena do užívání dne 22. 10.

Tabulka 1 - Pořízení budovy

.	Datum	Účetní doklad	Text	K	Md	D
<i>1. rok</i>						
1.	8. 9.	Dfa	Pořízení administrativní budovy a) cena bez DPH b) DPH 21% c) celkem	29 950 000 6 289 500 36 239 500	042 343 -	- - 321
2.	8. 9.	Dfa	Provize za zprostředkování	50 000	042	321
3.	29. 9.	VÚD	Oprava	200 000	511	622
4.	20. 10.	VBÚ	a) Úhrada dodavatelské faktury b) Úhrada provize	36 239 500 50 000	321 321	221 221
5.	20. 10.	Dfa	Náklady na likvidaci a uvedením místa do pořádného stavu	120 000	518	321

6.	22. 10.	VÚD	Zaizení budovy do užívaní	30 000 000	021	042
----	---------	-----	---------------------------	------------	-----	-----

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka i dodavatel jsou plátcí DPH, částka 29 950 000 je cena bez DPH, proto je třeba pořídit 21% daň, která činí 6 289 500 Kč. Celková částka, kterou účetní jednotka dodavateli zaplatí je 36 239 500 Kč.

Provize je součástí pořizovací ceny, je tedy zahrnována ve prospěch účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a na vrub účtu 221 - Běžný účet.

Opravy a udržování nejsou součástí pořizovací ceny pořízeného majetku, jedná se o náklad - konkrétně 511 - Opravy a udržování. Oprava byla provedena zaměstnanci účetní jednotky, byla tedy provedena vnitropodnikově - je zapsáno na vrub účtu 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb.

Náklady na likvidaci a uvedení místa do provozního stavu nejsou součástí pořizovací ceny, účtují se přímo do nákladů na straně Má dáti 518 - Ostatní náklady a na straně Dal 321 - Dodavatelé.

Celková pořizovací cena budovy, včetně nákladů spojených s pořízením, činí 30 000 000 Kč. Je zahrnována na účet 021 - Stavby na straně Má dáti a na straně Dal 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Ve které účetní operaci lze zobrazit v následujícím schématu:

Schéma 7 - Pořízení budovy

042 - Pořízení DHM		343 - Daň z přidané hodnoty		
1a.	29 950 000	5.	30 000 000	
2.	50 000	1b.	6 289 500	
321 - Dodavatelé		511 - Opravy a udržování		
	1c.	36 239 500	3.	200 000
	2.	50 000		
	5.	120 000		

622 - Aktivace vnitropodnikových služeb	
3.	200 000

221 - Běžný účet	
4a.	36 239 500
4b.	50 000

518 - Ostatní služby	
5.	120 000

021 - Stavby	
6.	30 000 000

- | | |
|---|---------|
| 1. Pořízení budovy na fakturu | |
| a. cena bez DPH | 042/ - |
| b. DPH 21% | 343/ - |
| c. celkem | - /321 |
| 2. Provize za zprostředkování | 042/321 |
| 3. Oprava | 511/622 |
| 4. Výpis z bankovního účtu: | |
| a. Úhrada dodavatelské faktury | 321/221 |
| b. Úhrada provize | 321/221 |
| 5. Náklady na likvidaci a uvedení místa do provozního stavu | 518/321 |
| 6. Zabezpečení budovy do užívání | 021/042 |

Účetní jednotka si zvolí metodu odpisování dlouhodobého majetku. Budova bude odpisována po dobu životnosti. Účetní jednotka zvolila stejnou délku životnosti budovy jako je dána dle daňových odpisů. Budova je dle Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. zařazena do 6. odpisové skupiny s dobou životnosti 50 let.

V tabulce 2 je zobrazen odpisový plán budovy. Účetní jednotka zvolila metodu odpisování lineární. První rok je účetní odpis nižší, jelikož budova byla zařazena do užívání v říjnu, proto je třeba pořídit poměrnou část. Od druhého roku bude budova odepisována konstantní stejnou částkou po dobu 48 let.

Tabulka 2 - Odpisový plán

Rok	Odpis	Oprávky	Z statková cena
1.	150 000	150 000	29 850 000
2.	600 000	750 000	29 250 000
3.	600 000	1 350 000	28 650 000
4.	600 000	1 950 000	28 050 000
í			
49.	600 000	29 550 000	450 000
50.	450 000	30 000 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Na začátku 50. roku se účetní jednotka rozhodla budovu prodat za 1 000 000 K (cena bez DPH).

Odpisy, prodej a vyřazení budovy je zachyceno v tabulce 3.

Tabulka 3 - Zúčtování odpisů, prodej budovy a vyřazení z evidence

7.	31. 12.	VÚD	Zúčtování ročního odpisu - poměrná část	150 000	551	081
<i>2. - 49. rok</i>						
8.	31. 12.	VÚD	Zúčtování ročního odpisu	600 000	551	081
<i>50. rok</i>						
9.	1. 1.	VÚD	Z statková cena budovy	450 000	541	081
10.	1. 1.	VÚD	Vyřazení budovy z evidence	30 000 000	081	021
11.	1. 1.	OFa	Prodej budovy a) cena bez DPH b) DPH 21% c) celkem	1 000 000 210 000 1 210 000	- - 311	641 343 -
12.	20. 2.	VBÚ	Úhrada odběratelské faktury	1 210 000	221	311

Zdroj: vlastní zpracování

V účetní operaci 6. roční odpis 150 000 K, jelikož majetek byl zařazen do užívání v říjnu (po úplatě 3 měsíce odpisování, měsíční odpis¹⁹ činí 50 000 K). Odpis

¹⁹ Měsíční odpis: 30 000 000 / (12 · 50) = 50 000 K /m síc

je nákladem ú etní jednotky. Ve 2. - 49. roce bude budova odepisována stejn . Na konci 49. roku iní oprávky 29 550 000 K a z statková cena budovy je 450 000 K . V následujícím schématu je zachyceno zú tování odpis .

Schéma . 8 - Odpisy

081 - Oprávky ke stavbám		551 - Odpisy DNM a DHM																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 10%;">1. rok</td><td style="width: 10%;">150 000</td></tr> <tr><td>2. rok</td><td>600 000</td></tr> <tr><td>3. rok</td><td>600 000</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">í</td><td></td></tr> </table>	1. rok	150 000	2. rok	600 000	3. rok	600 000	í		↔ Odpisy	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 10%;">1. rok</td><td style="width: 10%;">150 000</td></tr> <tr><td>2. rok</td><td>600 000</td></tr> <tr><td>3. rok</td><td>600 000</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">í</td><td></td></tr> </table>	1. rok	150 000	2. rok	600 000	3. rok	600 000	í	
1. rok	150 000																	
2. rok	600 000																	
3. rok	600 000																	
í																		
1. rok	150 000																	
2. rok	600 000																	
3. rok	600 000																	
í																		
7. + 8. Ro ní odpis		551/081																

P i vy azení dlouhodobého majetku v d sledku prodeje nejd íve ú etní jednotka doú tuje z statkovou cenu budovy, která iní 450 000 K , a poté bude budova v cen po ízení vy azena z evidence. Následn vystaví odb ratelskou fakturu za prodej budovy v hodnot 1 000 000 K bez DPH. Zú tování prodeje a vy azení budovy je zachyceno ve schématu . 9.

Schéma . 9 - Prodej a vy azení budovy

541 - Z statková cena prodaného DNM a DHM	081 - Oprávky ke stavbám						
8. 450 000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 10%;">9. 30 000 000</td><td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">PS</td><td style="width: 10%;">29 550 000</td></tr> <tr><td></td><td style="border-right: 1px solid black;">8.</td><td>450 000</td></tr> </table>	9. 30 000 000	PS	29 550 000		8.	450 000
9. 30 000 000	PS	29 550 000					
	8.	450 000					
021 - Stavby	021 - Stavby						
PS 30 000 000	9. 30 000 000						
641 - Trflby z prodeje DNM a DHM	343 - Da z p idané hodnoty						
10a. 1 000 000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 10%;">PS 6 289 500</td><td style="width: 10%; border-right: 1px solid black;">10b.</td><td style="width: 10%;">210 000</td></tr> </table>	PS 6 289 500	10b.	210 000			
PS 6 289 500	10b.	210 000					

311 - Odb ratelé				221 - B fný ú et			
10c.	1 210 000	11.	1 210 000	11.	1 210 000	PS	36 289 500

9. Z statková cena budovy	541/081
10. Vy azení budovy z evidence	081/021
11. Prodej budovy	
a. cena bez DPH	- /641
b. DPH 21%	- / 343
c. celkem	311/-
12. Úhrada odb ratelské faktury	211/311

Pokud by ú etní jednotka v pr b hu uflívání budovy zjistila, že trfní hodnota budovy je níflí než její z statková cena, musela by být o tento rozdíl sníflena tvorbou opravné polofky. Po 25 letech je z statková cena budovy 15 450 000 K . Podle znaleckého posudku má v-ak budova hodnotu 15 000 000 K . Sníflení hodnoty je zobrazeno v tabulce . 4.

Tabulka 4 - Tvorba opravné polofky

.	Datum	Ú etní doklad	Text	K	Md	D
x.	31. 12.	VÚD	Tvorba opravné polofky k DHM	450 000	559	092
y.	5. 4.	VÚD	Rozpu-t ní opravné polofky k DHM	450 000	092	559

Zdroj: vlastní zpracování

Tvorba opravné polofky je záú tování na stran Má dáti 559 - Tvorba a zú tování opravných polofek v provozní innosti, a na stran Dal 092 - Opravná polofka k dlouhodobému hmotnému majetku. asem dojde k rozpu-t ní opravné polofky ve prosp ch ú tu 092 a na vrub ú tu 559. Zachycení na ú tech by vypadalo následovn :

Schéma . 10 - Tvorba a rozpu-t ní opravné polofky

559 - Tvorba a zú tovaní opravných polofek v provozní innosti		092 - Opravná polofka k DHM	
x.	450 000	y.	450 000
		y.	450 000
		x.	450 000

x.	Tvorba opravné polofky k DHM	559/092
y.	Rozpu-t ní opravné polofky k DHM	092/559

Nákup výrobní linky

Ú etní jednotka koupila výrobní linku od dodavatel v po izovací cen 200 000 K (bez DPH). Dopravu a montáfl linky provedl tentýfl dodavatel, kterému byla vystavena faktura v hodnot 30 000 K . Třkolení pracovník prob hlo nákladech 40 000 K , tato ástka byla vyplacena v hotovosti -kolitel m. Poté byla linka za azena do uřívání.

Tabulka 5 - Po ízení stroje

	Ú etní doklad	Text	K	Md	D
1.	Dfa	Nákup výrobní linky a) cena bez DPH b) DPH 21% c) celkem	200 000 42 000 242 000	042 343 -	- - 321
2.	Dfa	Doprava a montáfl výrobní linky	30 000	042	321
3.	VPD	Třkolení pracovník	40 000	518	211
4.	VÚD	Za azení výrobní linky do uřívání	230 000	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Doprava i montáfl jsou sou ástí po izovací ceny, tzv. náklady spojené s po ízením.

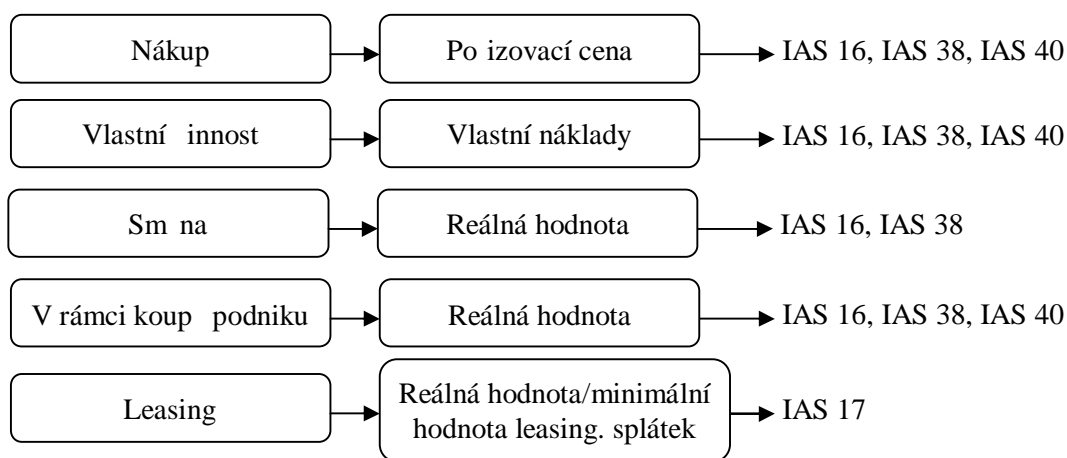
Třkolení pracovník je obdobn jako opravy a udrřování nákladem ú etní jednotky, není sou ástí po izovací ceny. Je tedy zaú továno na stranu Má dáti na ú tu 518 - Ostatní slufby a na stran Dal ú tu 211 - Pokladna

4.2 Útování dle IFRS

Budova byla pořízena nákupem a bude uflívána ú etní jednotkou. Splňuje tedy definici pro zařazení do IAS 16 - Pozemky, budovy a zařazení.

Dle následujícího schématu²⁰ bude budova oceněna pořízovací cenou, která je stejná jako v české právní úpravě ú etnictví složená z ceny pořízení a nákladů spojených s pořízením.

Schéma . 11 - Prvotní ocenění dle IFRS



Zdroj: vlastní zpracování, dle Dvořákové (2014), Kovanicové (2005), Bohoušové (2008)

Samotné oceňování a útování budovy k rozvahovému dni v etně odpisování (byla také zvolena lineární metoda) probíhá na podobných principech jako u české úpravy, jedinou výjimkou jsou náklady na likvidaci a uvedení místa do provozního stavu, které jsou součástí pořízovací ceny budovy. Pořízovací cena budovy dle IFRS bude 30 120 000 K.

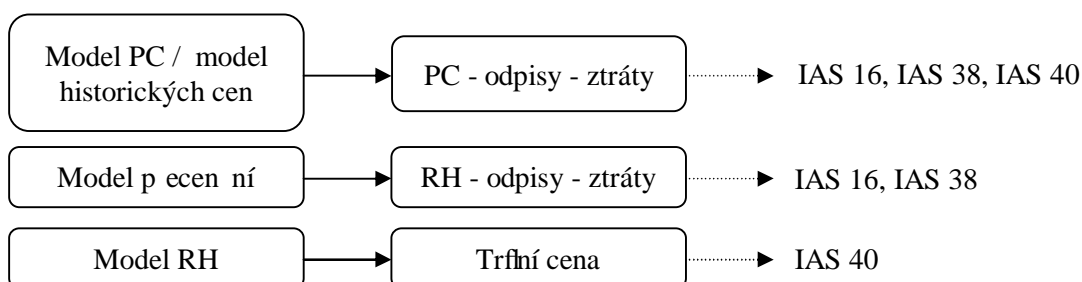
Ú etní jednotka si volí k rozvahovému dni model ocenění, v jakém bude majetek vykazovat. Ve standardu Pozemky, budovy a zařazení existují dva modely, podle kterých

²⁰ IAS 16 - Pozemky, budovy a zařazení
IAS 17 - Leasingy (pořízení aktiva leasingem je řešeno v samotném standardu)
IAS 38 - Nehmotná aktiva
IAS 40 - Investice do nemovitostí
IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené innořti

bude majetek oceněn k rozvahovému dni: model historických cen a model přecenění. Každý z modelů byl rozebrán v kapitolách týkající se jednotlivých standardů.

Schéma 12 zachycuje následné ocenění standardů k rozvahovému dni.

Schéma 12 - Následné ocenění dle IFRS



Zdroj: vlastní zpracování, vlastní zpracování, dle Dvořákové (2014), Kovanicové (2005), Bohoušové (2008)

V modelovém příkladu bakalářské práce si účetní jednotka zvolila model přecenění v reálné hodnotě.

Po 10 letech bylo zjištěno, že reálná hodnota budovy činí 28 000 000 Kč, při emfí z statková cena budovy je 24 547 800 Kč²¹. Hodnota bude navýšena o 3 452 200 Kč. Existují dvě metody přepočtu reálné hodnoty, a to navýšením po izovacích nákladech i opravách nebo eliminaci oprav.

Následně budou na příkladu ukázány situace zachycující přepočet reálné hodnoty

1) Navýšení po izovacích nákladech i opravách

Účetní jednotka přepočítá opravy a z statkovou cenu použitím koeficientu oprav za pomoci následujícího vzorce:

$$\text{Koeficient přecenění} = \frac{\text{Přecenění}}{\text{Zůstatková hodnota}}$$

²¹ Msíční odpis = 30 120 000 / (12 · 50) = 50 200 Kč /m síc

Odpisy za 1. rok = 3 · 50 200 = 150 600 Kč

Odpisy za 2.-10. rok = 12 · 50 200 = 602 400 Kč /rok 602 400 · 9 = 5 421 600 Kč

Z statková cena budovy po 10 letech = 30 120 000 - 150 600 - 5 421 600 = 24 547 800 Kč

Koeficient p cen ní: $3\,452\,200 / 24\,547\,800 = 0,14063 = 14,063 \%$. O tuto hodnotu bude navý-ená po izovací cena.

Po izovací cena: $30\,120\,000 \cdot 1,14063 = 34\,355\,776 \text{ K}$.

Oprávky jsou rozdíl mezi po izovací cenou a z statkovou cenou: $34\,355\,776 - 28\,000\,000 = 6\,355\,776 \text{ K}$.

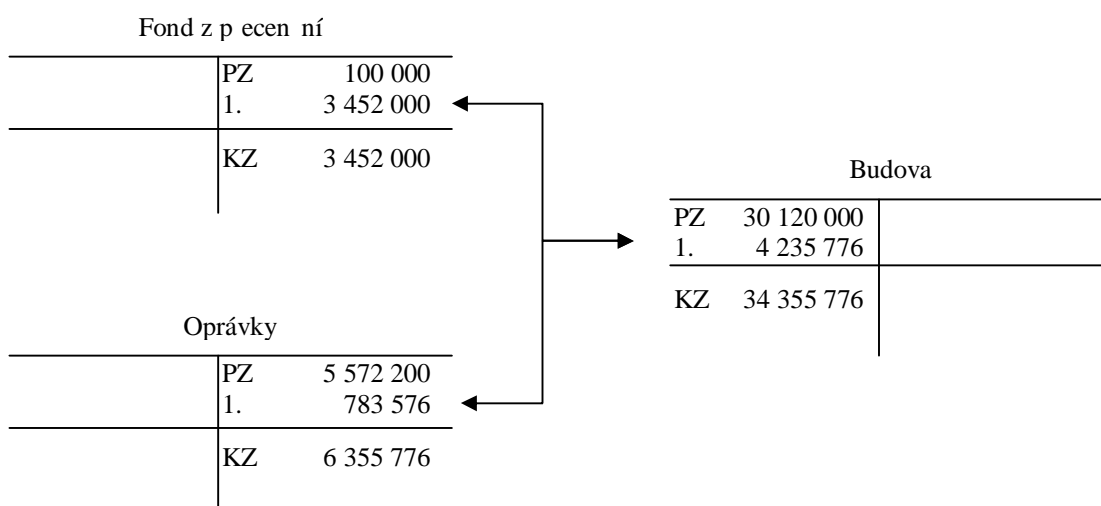
Tabulka 6 - P cen ní budovy navý-ením po izovacích náklad i opravek

	P vodní hodnota (v K)	Reálná hodnota (v K)	Rozdíl
Po izovací cena	30 120 000	34 355 776	4 235 776
Oprávky	5 572 200	6 355 776	783 576
Z statková cena	24 547 800	28 000 000	3 452 200

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala (2009)

P cen ní budovy a ú tování je zachyceno v následujícím schématu. Ú etní jednotka má ve Fondu z p cen ní 100 000 K .

Schéma . 13 - P cen ní budovy navý-ením po izovacích náklad i opravek



- i. P cen ní budovy:
- / Fond z p cen ní
 - / Oprávky
 - Budova / -

Fond z p ecen ní je vlastním kapitálem ú etní jednotky. Po p ecen ní dojde k navý-ení na stran Dal.

Ro ní odpis budovy p ed p ecen ním inil 602 400 K ²². Po p ecen ní je ro ní odpis 700 000 K ²³.

2) Eliminace oprávek

P i této metod se p ece uje pouze z statková cena, oprávk se eliminují rozdílem proti po izovací cen .

Tabulka 7 - P ecen ní budovy eliminací oprávek

	P vodní hodnota (v K)	Reálná hodnota (v K)	Rozdíl
Po izovací cena	30 120 000	30 120 000	0
Oprávk	5 572 200	2 120 000	- 3 452 200
Z statková cena	24 547 800	28 000 000	3 452 200

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala (2009)

Zachycení na ú tech je následující:

Schéma . 14 - P ecen ní budovy eliminací oprávek

Fond z p ecen ní			Oprávk			
	PZ	100 000	1.	3 452 200	PZ	5 572 200
	I.	3 452 000			KZ	2 120 000
	KZ	3 452 000				

ii. P ecen ní budovy: Oprávk / Fond z p ecen ní

U p ecen ní budovy eliminací oprávek není zachycena zm na na ú tu Budovy, ale pouze na Fondu z p ecen ní a Oprávkách. Hodnota odpis po p ecen ní odpovídá stejné hodnot , jako bylo uvedeno u p edchozí kapitoly, tedy 700 000 K /rok.

²² Ro ní odpis p ed p ecen ním: $30\,120\,000/50 = 602\,400\text{ K}$

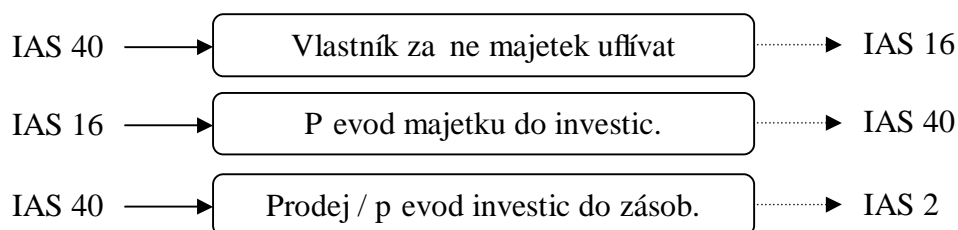
²³ Ro ní odpis po p ecen ní: $28\,000\,000/40 = 700\,000\text{ K}$

Je tedy zřejmé, že a se účetní jednotka rozhodne použít kteroukoliv z těchto metod - p cenění navýšením poizovacích nákladů i opravěk a p cenění eliminací opravěk, z statková cena budovy bude stejná a stejn se navýší i fond z p cenění

Trvalé snížení hodnoty majetku podle české právní úpravy účetnictví lze zachytit pouze jednorázovým odpisem, nelze ji snížit přes opravné položky, jelikož opravné položky zachycují dočasné snížení hodnoty majetku. Zvýšení hodnoty nelze zachytit.

Může nastat situace, kdy účetní jednotka se rozhodne začít uhlívat aktiva jiným způsobem než doposud a dojde k převodu mezi standardy. Na následujícím schématu jsou zobrazeny situace, které mohou nastat a převod mezi standardy.

Schéma . 15 - Převody mezi standardy



Zdroj: vlastní zpracování, dle Bohoušové (2008)

Tato problematika již byla rozebrána v jednotlivých standardech.

5 Závěr

Oceňování a vykazování dlouhodobého majetku může být značně rozdílné podle českých právních předpisů a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dlouhodobá hmotná aktiva spadají do působnosti jednotlivých standardů podle účelu použití. V české právní úpravě účetnictví je dlouhodobý majetek hmotný i nehmotný upraven pouze jedním standardem, ÚS . 013. Dle IFRS jsou dlouhodobá hmotná aktiva rozdělena podle účelu, pro který je účetní jednotka pořízena. V ČR nejsou aktiva určená pro prodej oddělena od aktiv užívaných vlastníkem, jsou vykazována ve stejné třídě jako majetek s předpokládaným dlouhodobým užíváním (Stavby). Pro standard IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti tedy neexistuje v českých právních předpisech obdoba, stejně tak jako v IAS 40 - Investice do nemovitostí.

V IFRS není definována výše ocenění pro zařazení aktiva do dlouhodobého majetku. Majetek musí ale splnit definici aktiva, která je velmi striktní, uplatňuje se tzv. významnost. V ČR si účetní jednotka sama stanoví peněžní hranici pro zařazení aktiva do dlouhodobého majetku.. Standardy jsou především zaměřeny na způsob ocenění a uctívání, zatímco v ČR je ve standardu . 013 definováno, jakým způsobem bude majetek uctíván podle účelu použití.

V IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení jsou blíže specifikovány tzv. významné náhradní díly, u nichž je očekávaná doba užití delší než 1 rok. Významné náhradní díly jsou desagregovány podle komponentního přístupu na části, které jsou jednotlivě odpisovány. V ČR je od 1. 1. 2010 možné použít účetní komponentní odpisy, které se však v praxi příliš neužívají, protože nemají dostatečnou oporu.

Pořízení a ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku již pořízení je velmi podobné, existují ale jisté rozdíly jako například náklady spojené s uvedením místa do provozního stavu, které jsou součástí pořizovací ceny u majetku oceněného dle IFRS. Při ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni nastává rozdílnost. V české právní úpravě účetnictví se nepočítá s reálnou hodnotou, ale používá se jen historická cena, neboli cena pořízení snížená o oprávků, která ovšem nemá velmi dobrou vypovídací schopnost. Avšak lze majetek přepočítat a snížení hodnoty

majetku zachytit prostřednictvím opravných položek. Zvýšení hodnoty není v české úpravě možné.

V praktické části bakalářské práce je zachyceno účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle české právní úpravy účtenictví a dle IFRS. V části zaměřené na účtování dle českých právních předpisů je zachyceno pořízení dlouhodobého majetku, jeho ocenění, odpisování a snížení hodnoty. Druhá část je zaměřena na vykazování dlouhodobých aktiv dle Mezinárodních standardů IFRS. Pořízení, ocenění a odpisování je obdobné jako podle české úpravy, v této pozornost je věnována přecenění majetku na reálnou hodnotu pomocí koeficientu přecenění a eliminací oprávek.

Z uvedeného rozboru vyplývá, že v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mohou mít Mezinárodními standardy účtenictví lepší vypovídací schopnost než je tomu v české právní úpravě účtenictví, jelikož mají více nástrojů k reálnému zobrazení majetku.

6 Seznam použitých zdrojů

BOHOUTOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

účetní standardy pro podnikatele . 013.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktual. a roz. vyd. Brno: Computer Press, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktual. vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 978-80-7418-143-6.

GREUNING, Hennie van. *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*. 6th edition. The World Bank, 2011. ISBN 978-0-8213-8428-2.

International Accounting Standards: internetové stránky IAS [online]. 2014 [cit. 2014-12-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.iasplus.com/en/standards>>.

International Financial Reporting Standards: internetové stránky IFRS [on-line]. 2015 [cit. 2015-02-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>>.

JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktual. vyd., Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účetnictví podle IFRS*. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

TOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2013: pro střední školy a veřejnost 2. díl*. 14. uprav. vyd. Znojmo: Tohl, 2013. ISBN 978-80-87237-59-5.

Vyhlá-ka . 500/2002 Sb., kterou se provád í n která ustanovení zákona . 563/1991 Sb., o ú etnictví, ve zn ní pozd j-ích p edpis , pro ú etní jednotky, které jsou podnikateli ú tujícími v soustav podvojného ú etnictví.

WALTON, Peter. *An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business*. John Wiley & Sons, Ltd: 2011. ISBN 978-0-470-66490-2.

Zákon . 563/1991 Sb., o ú etnictví, ve zn ní pozd j-ích p edpis .

7 Přílohy

7.1 Seznam platných standardů k roku 2014

Označení	Český název	Anglický název
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	Share-based Payment
IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combinations
IFRS 4	Pojistné smlouvy	Insurance Contracts
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures
IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments
IFRS 9	Finanční nástroje	Financial Instruments
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka	Consolidated Financial Statements
IFRS 11	Společná uspořádání	Joint Arrangements
IFRS 12	Zveřejňování zájmů v jiných účetních jednotkách	Disclosure of Interests in Other Entities
IFRS 13	Oceňování ve fair value	Fair Value Measurement

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Zásoby	Inventories
IAS 7	Výkaz peněžních toků	Statement of Cash Flows
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Události po rozvahovém dni	Events After the Balance Sheet Date
IAS 11	Smlouvy o zhotovení (Stavební smlouvy)	Construction Contracts
IAS 12	Dan z příjmu	Income Taxes
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leasingy	Leases

IAS 18	Výnosy	Revenue
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures
IAS 26	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Plans
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28	Investice do přidružených podniků	Accounting for Investments in Associates
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejnění a vykazování	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
IAS 33	Zisk na akcii	Earnings Per Share
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets
IAS 39	Finanční nástroje: útvorní a oceňování	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investice do nemovitostí	Investment Property
IAS 41	Zemědělství	Agriculture

Zdroj: Dvořáková, 2014

7.2 Seznam ú t

021 - Stavby

022 - Samostatné movité v ci a soubory movitých v cí

041 - Po ízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 - Po ízení dlouhodobého hmotného majetku

081 - Oprávky ke stavbám

091 - Opravná polofka k dlouhodobému nehmotnému majetku

092 - Opravná polofka k dlouhodobému hmotnému majetku

211 - Pokladna

221 - Bankovní ú ty

321 - Závazky z obchodních vztah (Dodavatelé)

343 - Da z p ídané hodnoty

511 - Opravy a udrflování

518 - Ostatní slufby

541 - Z statková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

551 - Odpisy dlouhodobému nehmotného a hmotného majetku

559 - Tvorba a zú tování opravných polofek v provozní ínnosti

622 - Aktivace vnitropodnikových slufleb

641 - Trfby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

7.3 Seznam schémat

Schéma . 1 - Zpřesnění po izování dlouhodobého majetku a oceňování	17
Schéma . 2 - Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	18
Schéma . 3 - Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	19
Schéma . 4 - Tvorba a rozpuštění opravných položek.....	19
Schéma . 5 - Pecenění majetku reálnou hodnotou	24
Schéma . 6 - Pecenění majetku reálnou hodnotou	27
Schéma . 7 - Pořízení budovy	34
Schéma . 8 - Odpisy.....	37
Schéma . 9 - Prodej a vyřazení budovy	37
Schéma . 10 - Tvorba a rozpuštění opravné položky	39
Schéma . 11 - Prvotní ocenění dle IFRS	40
Schéma . 12 - Následné ocenění dle IFRS	41
Schéma . 13 - Pecenění budovy navýšením po izovacích nákladech i opravách	42
Schéma . 14 - Pecenění budovy eliminací oprav.....	43
Schéma . 15 - Převody mezi standardy.....	44

7.4 Seznam tabulek

Tabulka 1 - Pořízení budovy.....	33
Tabulka 2 - Odpisový plán	36
Tabulka 3 - Zaúčtování odpisů	36
Tabulka 4 - Tvorba opravné položky	38
Tabulka 5 - Pecenění budovy navýšením po izovacích nákladech i opravách	42
Tabulka 6 - Pecenění budovy eliminací oprav.....	43

8 Poufíté zkratky

ÚS - eské ú etní standardy

D - Dal

Dfa - dodavatelská faktura

DHM - dlouhodobý hmotný majetek

DNM - dlouhodobý nehmotný majetek

DPH - da z p idané hodnoty

FASB (Financial Accounting Standards Board) - výbor US GAAP

IAS (International Accounting Standards) - Mezinárodní ú etní standardy

IASB (International Accounting Standards Board) - rada IFRS

IASC (International Accounting Standards Comitee) - výbor pro Mezinárodní ú etní standardy

IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) - výbor pro interpretace mezinárodních standard

IFRS (International Financial Reporting Standards) - Mezinárodní standardy ú etního výkaznictví

KZ - kone ný z statek

Md - Má dáti

Ofa - odb ratelská faktura

PC - po izovací cena

PZ - po áte ní z statek

US GAAP (General Accepted Accounting Principles) - V-eobecn uznávané ú etní zásady

VBÚ - výpis z b fného ú tu

VPD - výdajový pokladní doklad

VÚD - vnit ní ú etní doklad