

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a
nehmotného majetku dle mezinárodních standardů
IFRS a české právní úpravy**

Ivana Javná

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ivana Javná

Provoz a ekonomika

Název práce

Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy

Název anglicky

Comparision of Long-Term Tangible and Intangible Assets according to IFRS and Czech Legal Regulation

Cíle práce

Cílem práce je porovnání klasifikace, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy. Dílčím cílem práce je analýza klasifikace a oceňování hmotného a nehmotného majetku při jeho pořízení, v průběhu užívání a ke každému rozvahovému dni a rozbor zveřejňovacích povinností dle IFRS v porovnání s českou právní úpravou. Dalším dílčím 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 a IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Vybrané oblasti budou demonstrovány na příkladech. K formulaci závěrů bude použita metoda indukce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

České účetní právní předpisy, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, snížení hodnoty aktiv, dlouhodobá aktiva držena k prodeji, odpisy .

Doporučené zdroje informací

BOARD, International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards IFRSs 2009. Bound Volum. London: International Accounting Standards Board. ISBN 978-190-5590-902.

BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN: 978-80-265-0149-7.

HINKE, Jana. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-64-6.

HINKE, Jana. IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-65-3.

<http://www.iasb.org>

<http://www.iasplus.com>

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

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : aplikace v podnikové praxi, stav k 1.1.2009. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

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

MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2014 po rekodifikaci soukromého práva. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN: 978-80-7263-853-6.

ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ Martina, VOJÁČKOVÁ Helena. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Svaz účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění.

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 12. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci " **Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy** " jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 13.3. 2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Martě Stárové za profesionální a vstřícný přístup, cenné připomínky a odborné rady, které mi byly ku pomoci při realizaci bakalářské práce.

Porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy

Comparision of Long – Term Tangible and Intangible Assets according to IFRS and Czech Legal Regulation

Souhrn

Tato bakalářská práce porovnává klasifikaci, oceňování, vykazování a odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy. V teoretické části je vysvětlena harmonizace účetnictví, česká právní úprava a vývoj IFRS. Je zde také popsáno vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a to z hlediska české právní úpravy a IFRS. Teoretické poznatky z první části bakalářské práce jsou aplikovány na praktické příklady. V praktické části jsou na příkladech znázorněny vybrané metody a rozdíly z této problematiky.

Summary

This bachelor thesis compares classification, valuation, reporting and depreciation of long term tangible and untagible assets according to Czech Accounting law and International Financial Standards. In theoretical part is explained harmonization of accounting, Czech accounting law and developement of IFRS. There is also described measurement of long term tangible and untagible assets. Theoretical knowledge from first part of bachelor thesis is applied in accordance with practical exammple. In practical part the selected methods and significant differences on this issue ale ilustrated on expamples.

Klíčová slova: České účetní právní předpisy, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení, IAS 40 - investice do nemovitostí, IAS 36 - snížení hodnoty aktiv, IFRS 5 – Dlouhodobý majetek k prodeji a ukončované činnost, oceňování, odpisy.

Keywords: Czech accounting law, International financial standards, long –term tangible and untagible assets, IAS 16, IAS 16 – Property, Plant and Equipment, IAS 40 – Investment property, IAS 36- , IFRS 5 - Non-current Assets Hled for Sale and Discountinued Operations, Valuation, Depreciations

Obsah

1. Úvod.....	4
2. Cíl a metodika.....	5
3. Teoretická východiska	7
3.1. České účetní právní předpisy	7
3.2. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.....	8
3.3. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle české právní úpravy předpisu	9
3.3.1. Dlouhodobý hmotný majetek.....	9
3.3.2. Dlouhodobý nehmotný majetek.....	10
3.3.4. Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	11
3.3.5. Odpisy	14
3.4. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle mezinárodních účetních standardů	15
3.5. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	16
3.5.1. Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva.....	16
3.5.2. Uznání pozemků, budov a zařízení.....	17
3.5.3. Oceňování pozemků, budov a zařízení – výchozí ocenění.....	17
3.5.4. Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu	18
3.5.5. Aktiva vytvořená vlastní činností	18
3.5.6. Ocenění navazující na výchozí uznání.....	19
3.5.7. Odpisy	21
3.5.8. Vyřazení aktiva	22
3.5.9. Zveřejnění dlouhodobého majetku podle IAS 16 v účetní závěrce	23
3.6. IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	23
3.6.1. Oceňování při pořízení.....	23
3.6.2. Ocenění následující po prvotním uznání	24
3.7. IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	25
3.7.1. Prvotní ocenění nehmotných aktiv	26
3.7.2. Ocenění v průběhu držení aktiva	28
3.7.3. Vyřazení a prodej.....	29
3.7.4. Zveřejnění	29

3.8.	IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv	29
3.8.1.	Předmět standardu.....	30
3.8.2.	Ztráta ze snížení hodnoty aktiv	31
3.8.3.	Vykazování ztráty ze snížení hodnoty aktiva	34
3.8.4.	Zveřejnění	34
3.9.	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.....	35
3.9.1.	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji.....	35
3.9.2.	Oceňování aktiv drženy k prodeji	35
4.	Praktická část	36
4.1.	Oceňování dlouhodobého majetku při pořízení podle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS	36
4.1.1.	Oceňování dlouhodobého majetku při pořízení podle IFRS	36
4.1.2.	Oceňování dlouhodobého majetku při pořízení podle českých právních předpisů	40
4.1.3.	Shrnutí.....	41
4.2.	Ocenění majetku k rozvahovému dni podle českých právních předpisů a mezinárodních účetních standardů IFRS	42
4.2.1.	Ocenění majetku k rozvahovému dni podle českých právních předpisů.....	42
4.2.2.	Ocenění majetku k rozvahovému dni podle IFRS	45
4.3.	Metoda přepočtu oprávek koeficientem	46
4.4.	Metoda eliminace oprávek.....	49
5.	Komparace českých právních předpisů a IFRS	54
6.	Závěr	55
7.	Seznam zdrojů.....	56
8.	Seznam schémat, tabulek a grafů.....	59
8.1.	Seznam schémat.....	59
8.2.	Seznam tabulek	59
8.3.	Seznam grafů	59
9.	Přílohy.....	61
9.1.	Příloha bakalářské práce – Vzorový účtový rozvrh.....	61
9.2.	Příloha bakalářské práce – Způsob výpočtu rezervy k odstranění aktiva a úroku... ..	68

1. Úvod

V nejširším slova smyslu účetnictví lze chápat jako systém záznamů, jejichž předmětem je sledování hospodaření konkrétních subjektů, jejich majetek, závazky a výsledek dosažený v průběhu hospodaření. V širším záběru se účetnictví definuje jako proces tvůrčích činností, při kterých dochází k rozpoznání jednotlivých složek majetku a zdrojů jeho krytí, k jejich oceňování a k předávání informací uživatelům. Položka dlouhodobého majetku tvoří jednu z nejvýznamnějších položek v rozvaze u většiny společností. Struktura majetku se odvíjí od velikosti společnosti a také od odvětví, ve kterém společnost působí. K uskutečňování svých cílů je dlouhodobý majetek ve společnosti potřebný. Bez těchto aktiv by se jejich činnost špatně realizovala. Budovy, pozemky a zařízení jsou důležitým prvkem aktiv bezmála všech podniků.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je zaměřena na porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z hlediska české právní úpravy účetnictví a z hlediska mezinárodních standardů IFRS. Především se zabývá klasifikací dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jeho oceňováním při pořízení i v průběhu užívání, odpisováním a zveřejňováním. Na teoretickou část navazuje praktická část, která pomáhá na modelových příkladech pochopit dané odlišnosti. Práce je zakončena shrnutím celkové komparace výše uvedených předpisů.

2. Cíl a metodika

V bakalářské práci jsou vymezené následující cíle a uvedena metodika jejich zpracování.

Cíl

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

Metodika

V první etapě bakalářské práce budou nastudovány odpovídající odborné české i zahraniční zdroje, bude provedena jejich kritická analýza a za pomoci syntézy a dedukce bude zpracován ucelený přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza klasifikace, oceňování a zobrazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve finančních výkazech sestavovaných dle 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 a IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

Na praktickém příkladu budou zpracovány oblasti dané problematiky pomocí metody dedukce. Praktický příklad se bude skládat ze dvou příkladů. V prvním příkladu bude především řešeno srovnání vykazování a oceňování při pořízení haly se stanovením současné hodnoty rezervy na budoucí demontáž aktiva a uvedením místa do původního stavu dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. Jednotlivé účetní případy budou zachyceny v tabulkách a grafickém znázornění. V druhém praktickém příkladu bude

znázorněno porovnání oceňování k rozvahovému dni podle české právní úpravy účetnictví a podle mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Z hlediska mezinárodních standardů finančního výkaznictví je vybrána metoda přecenění. Jsou zde aplikovány metody přepočtu oprávek, a to metoda přepočtu oprávek koeficientem a metoda eliminace oprávek.

V závěru celé práce jsou srovnány přístupy ke klasifikaci, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jsou zde zhodnoceny dopady odlišného vykazování a oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ke dni pořízení a k rozvahovému dni.

3. Teoretická východiska

Základem této práce je porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy.

3.1. České účetní právní předpisy

Účetnictví patří k ekonomickým disciplínám, které zajišťují informace zejména o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojů, nákladech, výnosech, výsledku hospodaření účetní jednotky s důrazem na věrné zobrazení majetkové, finanční a důchodové stránky účetní jednotky (Rubáková, 2014).

V České republice je zodpovědné za oblast účetnictví Ministerstvo financí.

Existují 3 úrovně právních předpisů, které v České republice upravují oblast účetnictví týkající se podvojného účetnictví pro podnikatele, jsou jimi:

- **Zákon** – zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění

Pro podnikatele v soustavě podvojného účetnictví se vztahují:

- **Vyhlášky** – 500/2002 Sb., tato vyhláška je pro účetní jednotky v soustavě podvojného účetnictví v platném znění
- **České účetní standardy** – České účetní standardy pro podnikatele (001 až 023), mají nižší váhu a jsou jistým doporučením Ministerstva financí, přičemž jejich použití není závazné ani vynutitelné

Podle zákona č. 563/1991 sb. o účetnictví jsou účetními jednotkami:

- právnické osoby, které mají sídlo na území ČR
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které podnikají na území ČR nebo provozují jinou činnost podle zvláštních předpisů
- organizační složky státu
- fyzické osoby, které jsou zapsány v obchodním rejstříku
- a jiné (Zákon o účetnictví, 1991)

Účetní jednotky a konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie,

použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy, upravené právem Evropské unie (Meritum, 2014).

3.2. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Hlavním důvodem k vytvoření mezinárodních finančních standardů byla světová harmonizace účetnictví. Základem harmonizace je vytváření obecně uznávaných a používaných účetních standardů. Počátek procesu harmonizace účetnictví probíhající na celosvětové úrovni začal v roce 1973 založením Výboru pro mezinárodní účetní standardy - IASC (International Accounting Standards Comitee) ve spolupráci s profesionálními zástupci účetních orgánů a to Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Spojených států (Deloitte, 2009). Cílem uvedených (Deloitte, 2009) v zakládací chartě bylo:

- Práce na zlepšení a vytvoření harmonizačních pravidel a účetních standardů.
- Ve veřejném zájmu publikovat a formulovat účetní standardy a pravidla pro vykazování (Krupová, 2009).

V průběhu existence Výboru pro mezinárodní účetní standardy vzniklo 41 standardů, které jsou označovány jako mezinárodní účetní standardy – IAS. Některé ze standardů byly zrušeny nebo sloučeny s jinými, velké množství z nich bylo novelizováno a jsou účinné dodnes (Krupová, 2009).

V roce 2001 byl nahrazen Výbor pro mezinárodní účetní standardy Radou pro mezinárodní standardy (IASB, International Accounting Standards Board). Tato rada se skládá ze 14 členů z 9 zemí. Od tohoto průlomového roku jsou vydávány standardy pod jménem mezinárodní standardy účetního výkaznictví, tedy IFRS. Číslování standardů začíná znovu od jedničky. Do současné doby bylo vydáno 13 standardů IFRS (Hinke, 2013).

Za jeden z nejvýznamnějších mezníků pravidel účetního výkaznictví je považován rok 2005. Tento rok muselo více jak 7000 společností kotovaných na burzách v tehdejších 25 členských státech Evropské unie předložit své výkazy v souladu se souborem mezinárodních norem a to mezinárodní standardů účetního výkaznictví. Základem této změny byl požadavek od Evropské unie, který byl přijat již v roce 2002, ale vstoupil v platnost v roce 2005 (Kraftová, 2007).

České účetní standardy, dále jen ČÚS vycházejí z evropského (kodifikovaného) práva a především Zákona o účetnictví, dále ZoÚ a představuje závaznou a vynutitelnou právní normu, která předepisuje, co účetní jednotky musí dělat.

Naproti tomu IFRS vycházejí z anglosaského (zvykového práva) a jsou v podstatě soustavou ustálených postupů a precedensů. Jednotlivé standardy mají charakter doporučení.

3.3. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle české právní úpravy předpisu

Základním předpisem pro vykazování a oceňování hmotného a nehmotného majetku je kromě ZoÚ a prováděcí vyhlášky 500/2002 Sb. – Český účetní standard číslo 013.

Je podstatnou a důležitou součástí aktiv např. výrobních, stavebních nebo těžařských společností. Jedná se o dlouhodobá aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Tento dlouhodobý majetek se tedy nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tak ekonomický prospěch dlouhodobě (Meritum účetnictví podnikatelů, 2014).

Dlouhodobý majetek se zobrazuje ve finančních výkazech v rozvaze na straně aktiv. Na straně aktiv jsou i položky snižující pořizovací hodnotu, a to oprávky, které snižují jeho hodnotu v průběhu životnosti majetku.

3.3.1. Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek patří do dlouhodobých aktiv, která jsou spojena s přínosem budoucího ekonomického prospěchu, jsou výsledkem minulých transakcí a jejich hodnota je vyjádřitelná v peněžních jednotkách (Meritum, 2014). Dlouhodobý hmotný majetek není za normálních podmínek určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání společností. Mezi charakteristické rysy dlouhodobého hmotného majetku patří fyzická podstata, doba používání delší než jeden rok a dosažení určité výše ocenění, kterou určí sama účetní jednotka s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu (Kovanicová, 2004).

Podle českého účetního standardu 013 se rozděluje hmotný majetek

- Pozemky
- Stavby

- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- Pěstitelské celky trvalých porostů
- Základní státo a tažná zvířata
- Jiný dlouhodobý majetek
- Nedokončený dlouhodobý majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (Strouhal, 2009)

Dlouhodobý hmotný majetek se zaúčtuje v účtovací třídě¹ 0 na příslušný kód skupiny 02², pokud se odpisuje. Pokud se neodpisuje, zaúčtuje se na kód skupiny 03.

3.3.2. Dlouhodobý nehmotný majetek

Mezi hlavní znaky dlouhodobého nehmotného majetku se řadí nehmotná podstata, doba používání delší než jeden rok, a dosahuje určité výše ocenění, kterou určí sama účetní jednotka s ohledem na povinnosti uložené zákonem o účetnictví a se zřetelem na princip významnosti a princip věrného a poctivého obrazu (Kovanicová, 2004).

Podle českého účetního standardu 013 rozdělujeme dlouhodobý nehmotný majetek

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Ocenitelná práva
- Zřizovací výdaje
- Software
- Ocenitelná práva
- Goodwill
- Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

¹ účtovací třída, na základě účtovací osnovy se účtování rozděljuje do jednotlivých tříd, jednotlivá účtovací třída se orientuje na specifickou část účetnictví, např. dlouhodobý majetek, zásoby

² účtovací skupina, každá třída se rozděljuje na jednotlivé části, tedy skupiny, např. účtovací třída dlouhodobý majetek se dále rozděljuje na dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek,...

3.3.3. Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek lze pořídit:

- nákupem, kdy je důležité, aby do pořizovací ceny majetku byly zahrnuty veškeré náklady s pořízením a to až do doby jeho zařazení do používání
- pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností (aktivací), kdy společnost svoji vlastní činností vytváří majetek a tímto procesem se zvyšují její aktiva. Proto se této činnosti říká aktivace. Přírůstek v majetku v peněžním vyjádření se označuje jako výnos.
- pořízení majetku bezúplatným nabytím, kdy společnost získá majetek formou daru.

Proces pořízení majetku může přesáhnout hranice jednoho účetního období, v tomto případě se majetek vykazuje jako nedokončený dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek. Účtuje se v účtové skupině 04 a mohou mít ke konci příslušného období nenulový zůstatek. Náklady spojené s pořizováním majetku mohou zůstat na účtu 042 i po několik účetních období až do zařazení do užívání. Zůstatky z účtu účtové osnovy 04 podléhají inventarizaci.

3.3.4. Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje podle § 25 zákona o účetnictví a § 47, 61 a 61a vyhlášky. V souladu s účetním systémem používaným v ČR je ocenění založeno především na principu historických cen³.

Oceňování při pořízení

Při procesu oceňování dlouhodobého majetku musí být zřejmé

- co se považuje za dlouhodobý majetek
- jak vykazovat změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku (způsob ocenění, způsob účtování trvalých a dočasných změn hodnoty)
- kdy vykazovat změny stavu a hodnoty dlouhodobého majetku (k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne)

³ historická cena, částka vynaložená na získání aktiv v době pořízení (Kraftová, 2007)

- který způsob ocenění využít (pořizovací cenu, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cenu (Meritum, 2014))

Při procesu oceňování musí účetní jednotka respektovat princip významnosti, věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce v účetnictví.

Dlouhodobý majetek se oceňuje

- Pořizovací cenou se ocení hmotný majetek kromě zásob a hmotného majetku vytvořeného vlastními náklady, jedná se zejména o dlouhodobý hmotný majetek externě pořízený.
- Reprodukční cenou se oceňuje majetek nabytý bezúplatně nebo v případě, kdy vlastní náklady nelze stanovit nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena.
- Vlastními náklady se ocení hmotný majetek vytvořený vlastní činností.

Dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou, pokud byl majetek koupen (pořízen úplatně). Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a ostatní vedlejší náklady, které jsou s pořízením majetku spojené. Jedná se o nejčastější formu vstupní ceny.

Do vedlejších nákladů se řadí zejména

- Příprava a zabezpečení pořizovaného majetku, např. odměny za poradenské služby, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky, platby za patentové rešerše
- Úroky z úvěrů do doby zařazení majetku do užívání, účetní jednotka má právo volby, zda tyto úroky zařadí do pořizovací ceny
- Clo
- Doprava
- Montáž
- Licence, patenty, atd.

Do vedlejších nákladů se v žádném případě nezapočítávají náklady na opravu a údržbu, kurzové rozdíly, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba, smluvní pokuty a úroky z prodlení.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí taková cena, za kterou by byl dlouhodobý majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční cena se také používá u majetku vytvořeného vlastní činností, pokud jeho vlastní náklady nelze zjistit. Touto cenou se oceňuje např. vložený majetek, majetek nabytý darováním, nově zjištění majetek při inventarizaci. Tento způsob ocenění se používá spíše výjimečně (Meritum, 2014).

Pro stanovení reprodukčních cen stačí odborný odhad, který se používá u majetku nabytého darováním, nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného, vloženého do obchodní společnosti, družstva apod. (Rubáková, 2014).

Oceňování dlouhodobého majetku vlastními náklady se použije, je-li vytvořen vlastní činností. Do vlastních nákladů se zahrnují veškeré přímé náklady a nepřímé náklady, tzv. výrobní režie, či režijní náklady administrativní povahy, pokud se přímo vztahují k danému aktivu.

Ocenění v průběhu držení

Dlouhodobý majetek je v průběhu držení obecně oceňován na bázi historických nákladů, kdy představují hodnotu majetku stanovenou při jeho pořízení. V průběhu jeho užívání dochází ke snížení ekonomického prospěchu z tohoto majetku. Hodnota majetku se v průběhu držení snižuje a to v důsledku opotřebení, které může být fyzické i morální. Za morální opotřebení majetku se může chápat zastarání v důsledku technického rozvoje. V případě, že tržní ocenění dlouhodobého majetku neodpovídá zůstatkové hodnotě majetku, která je zachycena v účetnictví. V případě, že tržní ocenění dlouhodobého majetku neodpovídá zůstatkové hodnotě majetku, která je zachycena v účetnictví. Je potřeba aplikovat tzv. metodu nižší ze dvou cen. Při stanovení této metody je dodržena zásada opatrnosti v účetnictví (Strouhal, 2009).

Tabulka 1- Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účetní zůstatková hodnota	>	Tržní hodnota	Účtujeme o opravné položce
Účetní zůstatková hodnota	=	Tržní hodnota	Není spojeno s žádnou operací
Účetní zůstatková hodnota	<	Tržní hodnota	Nelze přecenit na vyšší tržní hodnotu, proto o dané skutečnosti neúčtujeme

Zdroj: Tabulka dle Strouhala 2009

3.3.5. Odpisy

Dlouhodobý majetek jako majetek, který se nespotřebovává najednou, ale postupně se opotřebovává. Opotřebení může být:

- fyzické, vlivem používání majetku. Projevuje se nižší výkonností, spolehlivostí, přesností
- morální, způsobené technickým zastaráním, nemoderností (Mrkosová, 2011)

Dlouhodobý majetek je používán po období delší než jeden rok a v tomto období se podílí i k tvorbě výnosů. Náklady na jeho pořízení proto nemohou být zahrnuty do provozních nákladů najednou, ale zahrnují se postupně v jednotlivých životnostech majetku. Toto postupné zahrnování pořizovací ceny do nákladů společnosti se provádí prostřednictvím odpisů (Meritum, 2014). Sourhn odpisů za celou dobu používání majetku jsou oprávky. Odpisy se dělí na účetní a daňové.

Účetní odpisy

Účetní odpisy zobrazují skutečné opotřebení majetku a vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Způsob účetních odpisů si zvolí účetní jednotka sama tak, aby bylo zobrazeno skutečné využití dlouhodobého majetku. Účetně se majetek odepisuje na základě odpisových plánů (Meritum, 2012). Mezi způsoby odpisování se mohou využít například tyto metody:

Metoda časová

U metody časové je důležitým aspektem doba životnosti dlouhodobého majetku. Časové účetní odpisy lze vypočítat pomocí těchto tří metod:

- rovnoměrné (lineární) odpisy
- zrychlené účetní odpisy (degresivní)
- zpomalené účetní odpisy (progresivní)

Metoda výkonová

Metoda výkonová není závislá na čase opotřebení majetku, ale na jeho výkonu, proto je

tato metoda vhodná pouze pro určité druhy DM. Takový typ odpisů lze využít zejména v případech, kdy je opotřebení majetku závislé na jeho využití, například množství vytěženého uhlí (Strouhal, 2009).

Metoda komponentního odpisování

Hlavním principem u této metody je určení komponenty (části) majetku, kdy pořizovací cena tvoří významnou část pořizovací ceny majetku jako celku a doba opotřebování je rozdílná od doby odpisování celého majetku. Komponenta se neodpisuje v rámci celého majetku, ale samostatně. Je sestaven individuální odpisový plán (Ryneš, 2012).

Daňové odpisy

Daňové odpisy je účetní jednotka povinna vypočítat pro účely daně z příjmu. Účetní jednotka, než začne odpisovat, musí zařadit dlouhodobý hmotný majetek do odpisových skupin, které jsou uvedeny v příloze Zákona o dani z příjmu (Meritum, 2012). Tento zákon stanovuje dvě základní metody odpisování dlouhodobého majetku

- metodu rovnoměrného odepisování, kde jsou k jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny roční odpisové sazby
- metodu zrychleného odepisování, kde jsou k odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty zrychleného odpisování

V účetnictví se na účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku účtuje pouze o účetních odpisech, které si účetní jednotka stanovila odpisovým plánem. (Meritum, 2012).

3.4. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle mezinárodních účetních standardů

Oblastí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se v rámci mezinárodních standardů účetního výkaznictví zabývají standardy IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 Investice do nemovitostí, IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji ukončované činnosti, IAS 38 Dlouhodobá nehmotná aktiva, IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

3.5. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňováním v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, odpisováním a jeho vyřazením.

Na dlouhodobý hmotný majetek, který je v IFRS označován jako majetek užívaný vlastníkem, se vztahuje IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (Krupová, str. 219).

Tento standard se používá při vykazování pozemků, budov a zařízení s výjimkou případů, ve kterých jiný standard vyžaduje odlišné zpracování (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

- biologická aktiva⁴ (viz IAS 41- Zemědělství)
- nerostná práva a nerostné zdroje (IFRS 6)
- aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti (IFRS 5) v okamžiku, kdy společnost plánuje prodat aktivum, které dosud bylo vykazované podle standard IAS 16, musí je v rozvaze vykázat odděleně a ocenit v souladu se standardem IFRS 5 Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.
- investice do nemovitostí (IAS 40), tj. nemovitosti, kterou podnik pronajímá nebo drží s úmyslem kapitálového zhodnocení.

Pokud společnost účtuje a vykazuje dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS, musí se nejprve rozhodnout, podle kterého standardu vlastně postupovat. Nejčastější situací je rozlišení mezi IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 Investice do nemovitostí. Rozlišení mezi IAS 16 a IAS 40 je klíčové, protože tyto dva standardy se vzájemně výrazně odlišují v otázkách oceňování, účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku (Krupová, 2009).

3.5.1. Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva

- držená pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží nebo služeb
- dle očekávané doby využitelnosti více než jedno účetního období
- není zde stanovena výše pořizovací ceny, od které by měla společnost povinnost majetek aktivovat, toto rozhodnutí je stanoveno v účetních pravidlech společnosti a mělo by být zveřejněno k účetní závěrce. Díky

⁴ Biologická aktiva jsou živá zvířata a rostliny, které jsou upraveny v rámci IAS 41, a to za podmínky, že jsou využívány v rámci zemědělské činnosti (Dvořáková, 2011)

procesu harmonizace bylo toto řešení převzato i do zákona o účetnictví ČR (Hinke, 2013).

3.5.2. Uznání pozemků, budov a zařízení

Při prvním vykázání položky pozemků, budov a zařízení musí být splněny tyto dvě podmínky:

- Je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne společnosti.
- Pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě stanovit.

Účetní jednotka sama rozhoduje, které z položek pozemků, budov a zařízení budou uznány samostatně. Nevýznamné položky (např. formy, nástroje, matrice) jsou agregovány a uznány jako celek (Strouhal, 2009). Významnou položkou se zde klasifikují významné náhradní díly. Jsou zde klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud společnost očekává, že budou užívány déle než jedno účetní období. Pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, posuzuje se každá část odděleně (Krupová, 2009).

3.5.3. Oceňování pozemků, budov a zařízení – výchozí ocenění

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Pořizovací náklady zahrnují všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek (Dvořáková, 2011).

Složky pořizovacích nákladů v souladu s IAS 16

- Cena pořízení včetně dovozních cel a daní po odečtení obchodních slev a rabatů
- Přímě přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek provozu (Hinke, 2013). Mzdové a osobní náklady, náklady na přípravu místa, instalaci, montáž, platby specializovaným odborníkům.

Do pořizovací ceny se nezahrnují

- náklady na otevření nového provozu
- náklady na představení nového výrobku či služby
- náklady na reklamu a propagaci

- náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě nebo novou skupinou zákazníků

Od stávající české úpravy se zřetelně odlišuje zejména požadavek IAS16 na přičítání odhadovaných nákladů na demontáž a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu do pořizovací ceny majetku (Krupová, 2009).

3.5.4. Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu

U některých aktiv je již v okamžiku jejich pořízení zřejmé, že na konci doby jejich využitelnosti bude nutné vynaložit prostředky na odstranění nebo likvidaci aktiva. Vzhledem k tomu, že pořízení aktiva společností vznikl závazek, je nutné začít tento závazek, v tomto případě rezervu, vykazovat. Rezervy se obvykle vytvářejí na vrub nákladů, což by v tomto případě narušilo zásadu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Aktivum bude přinášet užitky po několik následujících let a po tu dobu by měly být vykazovány i související náklady. Proto standard určuje, aby tato rezerva vstoupila do pořizovací ceny aktiva a do nákladů se promítne pomocí odpisů. Změní se výše očekávaného výdaje na jeho odstranění (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

Vzhledem k tomu, že náklady budou vynaloženy až za několik let, bude rezerva k okamžiku pořízení aktiva diskontována na současnou hodnotu.

IASB vydala interpretaci IFRIC 1, která řeší jakým způsobem zohlednit, když v průběhu doby používání aktiva dojde ke změně výše rezervy na jeho odstranění. Může se změnit ze dvou důvodů:

- změní se diskontní sazba
- změní se výše očekávaného výdaje na jeho odstranění (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009)

3.5.5. Aktiva vytvořená vlastní činností

Aktiva vytvořená vlastní činností vychází ze stejných principů jako při nákupu aktiva. Jsou oceněny vlastními náklady v souladu s IAS 2 – Zásoby. Standard vylučuje zahrnutí nerealizovaných zisků do ocenění pořizovaného aktiva. (Dvořáková, 2011). Z pořizovací ceny jsou vyloučena nadměrná množství odpadů či neúčelně vynaložené práce (Paseková, 2006).

3.5.6. Ocenění navazující na výchozí uznání

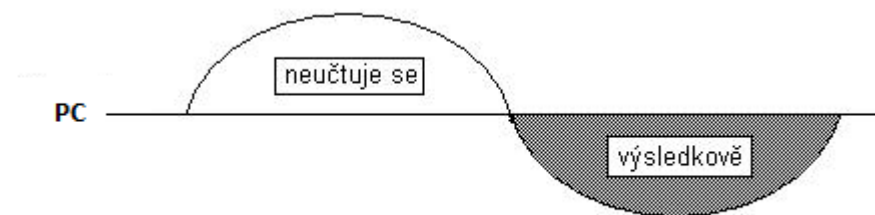
V dalších obdobích po pořízení aktiva umožňuje standard společnosti, aby aktiva vykazoval v pořizovacích cenách snížených o oprávky nebo v reálných hodnotách. (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009). Společnost si vybere jeden ze dvou následujících modelů a použije je na celou třídu pozemků, budov a zařízení, např. pozemky, budovy, stroje, letadla, lodě, motorová vozidla, nábytek a příslušenství, kancelářské zařízení.

Model pořizovací ceny (Model historické ceny)

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v pořizovací ceně, která je snížena o oprávky akumulované ztráty ze snížení hodnoty podle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

V následujícím grafu je znázorněn model pořizovací ceny.

Graf 1 – Model pořizovací ceny (COST MODEL)



Zdroj: Krupová, 2009

Model přecenění (Revaluation model)

Účetní jednotka se může rozhodnout, že bude přeceňovat dlouhodobá hmotná aktiva k rozvahovému dni na fair value⁵. Zásadně je třeba v rámci jedné samostatně vykazované rozvahové položky užívat jednoho modelu ocenění (Dvořáková, 2011). Je důležité, aby se účetní jednotka rozhodla, jaký model ocenění bude používat, zda model historické ceny nebo model fair value. Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Přeceněná částka představuje reálnou hodnotu aktiva spolehlivě určitelnou. Přecenění je potřeba provádět pravidelně, aby se přeceněná částka nelišila od reálné hodnoty. Pokud

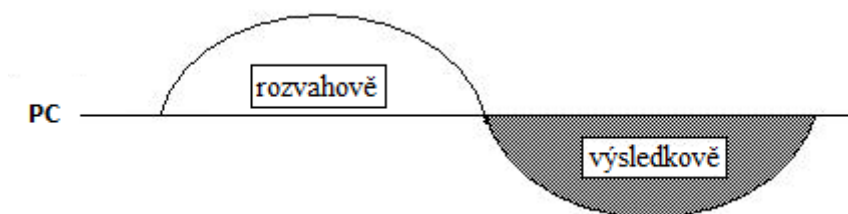
⁵ fair value – reálná hodnota k ocenění aktiv, které odráží hodnotu k datu ocenění. Toto ocenění nemá vycházet z podmínek účetní jednotky ale z podmínek trhu.

se výrazně nemění tržní ceny, následné přecenění se provádí po třech až pěti letech (Paseková, 2006).

- u pozemků a budov je reálnou hodnotou obvykle tržní cena, kterou stanoví profesionální odhadce
- u movitých věcí, pokud není průkazný doklad o tržní ceně, jsou tyto položky ohodnoceny ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009)

Grafické znázornění modelu přecenění (Revaluation model).

Graf 2 - Model přecenění (revaluation model)



Zdroj: Krupová, 2009

Dle modelu je povoleno přecenění majetku směrem dolů, ale i směrem nahoru. V případě, že společnost přeceňuje určitý majetek, musí přecenit nejen jednotlivý majetek, ale celou třídu aktiv⁶, ke které majetek patří (Paseková, 2006).

U přecenění směrem nahoru se jedná o zvýšení účetní hodnoty aktiva. Účtuje se přímo do vlastního kapitálu. Například do položky Fond z přecenění – revaluation surplus. Změny v tomto fondu, ke kterým dojde za příslušné účetní období, jsou součástí ostatního úplného výsledku a je nutno je zveřejnit ve výkazu o úplném výsledku.

U přecenění směrem dolů se jedná o snížení účetní hodnoty aktiva a účtuje se jako náklad. Pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořený fond z přecenění. V tomto případě by se snížení hodnoty promítlo přímo ve vlastním kapitálu až do výše vytvořeného fondu. (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

⁶ třída aktiv- seskupení aktiv stejné povahy, například pozemky, budovy, stroje, letadla, lodě, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství a kancelářské zařízení

Účetní zachycení přecenění dle IAS 16

Ve standardu jsou specifikovány dvě varianty přecenění na fair value v závislosti na tom, jakým způsobem byla fair value určena

- V případě, že základem určení je tržní cena obdobného aktiva, je účetní zachycení provedeno tak, že ve svém důsledku vypadá jako by bylo stejně opotřebované aktivum pořízeno v okamžiku přecenění za aktuální tržní cenu. Stávající oprávky jsou zrušeny, zúčtovány ve prospěch brutto hodnoty aktiva a přeceněna bude pouze brutto hodnota.
- Pokud je základem pro určení fair value hodnota nového aktiva, která je upravována o adekvátní opotřebení, lze doporučit například přístup, v němž jsou oprávky i brutto hodnota upraveny tak, jako by společnost již v okamžiku, ve kterém kupoval aktivum v minulosti, pořídil toto aktivum za aktuální – vyšší cenu. (Dvořáková, 2011).

3.5.7. Odpisy

Další významnou oblastí úpravy dlouhodobého hmotného majetku jsou odpisy, které představují systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů společnosti, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv (Dvořáková, 2011). Účetní jednotka začíná aktivum odpisovat v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání a je zastaveno v okamžiku, kdy je aktivum pozbyto (prodáno, zlikvidováno), nebo k okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji (Dvořáková, 2011). Odpisy by měly být stanoveny dle standardu IAS 16 na dobu kratší než je odhadnutá doba použitelnosti. Ta je ovlivněna fyzickým opotřebením a morálním zastaráváním.

IAS 16 uvádí, že při výpočtu odpisů by měla společnost vzít v úvahu případnou zbytkovou hodnotu⁷ daného aktiva. Proto při výpočtu odpisů nevychází z pořizovací ceny aktiva, nýbrž definuje tzv. odpisovou základnu aktiva⁸. V praxi bývá zbytková hodnota aktiva často nevýznamná.

⁷ Zbytková hodnota aktiva, je hodnotou, kterou je možno odečíst pro účely výpočtu odpisů ze vstupní ceny, tato hodnota zůstane po ukončení aktiva neodepsána

⁸ Odpisová základna vyjadřuje pořizovací cenu poníženou o hodnotu při vyřazení aktiva

Metody odepisování

Z hlediska metody odepisování standard uvádí metodu rovnoměrných odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Společnost by měla zvolit takovou metodu odepisování, které nejlépe odráží proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy (Dvořáková, 2011).

Druhy odpisových metod

- metoda zmenšujícího se základu – na základě této metody se vypočte odpis jako násobek konstatního procenta a aktuální zůstatkové ceny
- metoda SYD – je to metoda vedoucí ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na jejich klesajícím podílu z odpisové základny (Krupová, 2009).
- metoda DDB – je založena na stanovení odpisového procenta, kdy odpisové procento je stanoveno jako násobek lineární sazby, nejčastěji se jedná o dvojnásobek lineární sazby
- metoda sumace čísel – tato metoda je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu (Dvořáková, 2011).
- odpisy závislé na výkonu – tato metoda je vhodná pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost určit množstvím vyrobených výstupů. Podle této metody se stanoví odpis na jednotku výkonu a podle skutečného objemu je následně stanoven odpis za období. Výkon aktiva za období je dělen celkovým očekávaným výkonem aktiva a násoben odepisovatelnou částkou

3.5.8. Vyřazení aktiva

Účetní hodnota⁹ aktiv je odúčtována v okamžiku vyřazení či se neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky spojené s užíváním nebo prodejem aktiva.

Zisk nebo ztráta se vykáže v okamžiku, kdy je položka odúčtována. Výsledek je vykázán jako výnos nebo náklad. Zisk z vyřazení by neměl být vykázán na řádku tržeb. Společnost použije ustanovení IAS 18 – Výnosy, aby stanovila okamžik vyřazení aktiva (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

⁹ Účetní hodnota, jde o hodnotu, v níž je aktivum vykazováno rozvaze po odečtení oprávek a kumulovaných ztrát ze snížené hodnoty (Hinke, 2013)

3.5.9. Zveřejnění dlouhodobého majetku podle IAS 16 v účetní závěrce

Pro všechny třídy aktiv společnost zveřejní

- Základní způsoby oceňování
- Použité odpisové metody a doby použitelnost, odpisové sazby
- Hrubou účetní hodnotu a akumulované odpisy
- sesouhlasení zůstatků se zveřejněním – přírůstků a úbytků, přičtení v rámci podnikových kombinací, zvýšení nebo snížení v důsledku přecenění, ztrátu ze snížené hodnoty, odúčtované ztráty ze snížení hodnoty, odpisy a ostatní pohyby

3.6. IAS 40 – Investice do nemovitostí

Na rozdíl od českého pojetí mezinárodní standardy samostatně řeší problematiku investic do nemovitostí, konkrétně ve standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí (Strouhal, 2009). Investice do nemovitosti jsou standardem definovány jako nemovitosti, držené za účelem dosažení výnosu z najemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, spíše než používané pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, popřípadě pro administrativní účely nebo pro prodej (Dvořáková, 2011).

Investice do nemovitostí držené podnikem jsou rozpoznány a vykazovány, pokud v budoucnu přinesou podniku pravděpodobně užitek a pokud jsou spolehlivě ocenitelné (Dvořáková, 2011).

Investicemi do nemovitosti jsou:

- pozemek držení pro kapitálové zhodnocení, než z důvodu prodeje v krátkodobého prodeje
- pozemek, kdy se účetní jednotka dosud nerozhodla, za jakým účelem ho bude držet
- budova vlastněná vykazující společností a pronajímána formou operativního leasingu
- budova, která je prázdná, ale určena k operativnímu leasingu
- majetek, který je stavěn nebo vyvíjen k budoucí investici do nemovitosti

3.6.1. Oceňování při pořízení

Investice do nemovitosti se prvotně ocení v pořizovací ceně, která obsahuje i vedlejší náklady spojené s pořízením, pokud je majetek pořízen ve vlastní režii, oceňuje se na úrovni přímých nákladů plus režie. Při pořízení nákupem se pořizovací náklady skládají

z kupní ceny nemovitosti a veškerých vedlejších pořizovacích nákladů. Součástí pořizovací ceny investic do nemovitostí nejsou náklady na záběh, provozní ztráty a velké množství odpadového materiálu.

Při pořízení nemovitosti ve vlastní režii, je investice oceněna vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti k datu dokončení (Dvořáková, 2011).

3.6.2. Ocenění následující po prvotním uznání

Standard předpokládá pro ocenění investic do nemovitostí dva modely

- model oceňování historickou cenou
- model ocenění ve fair value

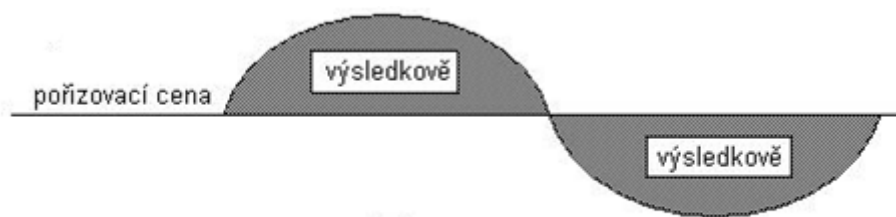
Společnost si zvolí jeden z modelů a ten bude používat pro ocenění všech investic do nemovitostí.

Model ocenění ve fair value (Model fair value)

Pokud společnost zvolí tento model pro oceňování investic do nemovitostí, musí přeceňovat vždy k datu rozvahy všechny investice do nemovitostí na fair value (Krupová, 2009). Východiskem pro stanovení fair value je tržní cena.

Grafické znázornění Modelu fair value podle Krupové.

Graf 3 - Model fair value



Zdroj: Krupová, 2009

Stanovení fair value

Nejprůkaznějším indikátorem jsou ceny na aktivním trhu s podobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě nebo stavu nemovitosti. Pokud by aktivní trh neexistoval, bere společnost

v v úvahu informace z jiných dostupných zdrojů. Například ceny na aktivním trhu majetku s odlišnou povahou.

Model pořizovací ceny

V tomto modelu společnosti oceňuje všechny investice do nemovitosti v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Výjimkou jsou aktiva držaná k prodeji, která jsou oceňována v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončené činnost (Krupová, 2009).

V letech 2007/2008 proběhl na VŠE výzkum, jehož záměrem bylo zmapovat využití oceňovacích modelů v praxi. Výzkum se mimo jiné zaměřil na společnosti zabývajícími se investicemi do nemovitostí. Ze vzorku 112 společností používalo 35 firem pro investice do nemovitostí model přecenění. Z výsledků výzkumu tedy vyplynulo, že model přecenění je minimálně pro oblast nemovitostí v praxi využíván, a to i přes jeho složitost a administrativní náročnost (Hinke, 2013).

3.7. IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, držené pro využití ve výrobě, dodávku zboží nebo služeb, pronájmy ostatním a administrativní účely. Mezi nehmotná aktiva patří patenty, autorská práva, obchodní značky, hradné umělecké filmy a jiné.

Nehmotné aktivum podle IAS 38, musí splňovat tři kritéria

- Identifikovatelnost – možnost samostatného využití, např. samostatný prodej a pronájem
- Kontrola – schopnost získat ekonomický užitek z aktiva a zároveň možnost zamezení přístupu jiných společností
- Budoucí ekonomický užitek – budoucí ekonomický užitek, vyplývající z tohoto aktiva poplyne do společnosti. Nabývá různých forem tržeb z prodeje nebo například úspory nákladů. Může také znamenat, že v okamžiku, kdy budoucí ekonomický užitek přestane být pravděpodobný, je nutno jej okamžitě odúčtovat z rozvahy.

3.7.1. Prvotní ocenění nehmotných aktiv

Při prvotním ocenění se nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou.

- **Samostatné pořízení nehmotného aktiva**

V případě, že je nehmotné aktivum pořízeno samostatně, jeho pořizovací cena obsahuje kupní cenu a další výdaje, které přímo souvisejí s přípravou aktiva pro předpokládané využití. Pořizovací cena zahrnuje kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní, které souvisejí s pořízením nehmotného aktiva, po odečtení obchodních slev či rabatů a dále všechny další výdaje, které byly vynaloženy v přímé souvislosti s přípravou nehmotného aktiva pro jeho zamýšlené využití. Jedná se například o osobní náklady, které vznikly s cílem připravit nehmotné aktivum do jeho pracovních podmínek a náklady na testování funkčnosti nehmotného aktiva.

Podle IAS 38 se do pořizovací ceny nesmí zahrnout náklady na představení nového výrobku či služby, včetně nákladů na reklamu a propagaci, dále náklady na uskutečňování činnosti v nové lokalitě či komunikaci s novou skupinou zákazníků a administrativní náklady.

Při určování pořizovací ceny nehmotného aktiva musí společnost brát v úvahu náklady vynaložené v souvislosti s nehmotným aktivem do okamžiku, kdy toto aktivum nabývá stavu a podmínek nutných pro jeho zamýšlené využití. Další následující výdaje a náklady nejsou již do pořizovací ceny nehmotného aktiva zahrnovány (Krupová, 2009).

- **Pořízení nehmotného aktiva ve vlastní režii**

Není vždy jednoznačné, od kterého okamžiku by mělo být aktivum vykázáno. Proto standard důsledně rozlišuje mezi výzkumem¹⁰ a vývojem¹¹. V tomto případě standard stanovuje přesné podmínky, za kterých je možné a nutné aktivovat náklady související s pořízením nehmotného aktiva vlastní činností.

¹⁰ výzkum, jde o původní a planované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky (Hinke, 2013)

¹¹ vývoj, jde o použití výsledku výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití (Hinke, 2013)

Účtování ve fázi výzkumu

Společnost během výzkumu nemůže nepochybně prokázat existenci nehmotného aktiva, které pravděpodobně v budoucnosti bude přinášet ekonomický užitek (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009). Výdaje na výzkum by měly být vykazovány jako náklady v době, kdy jsou vynakládány. Příkladem výzkumných činností mohou být, činnosti zaměřené na získávání nových znalostí či hledání alternativních materiálů, přístrojů, produktů.

Účtování ve fázi vývoje

Nehmotné aktivum vytvořené vývojem je uznáno jako aktivum tehdy, jestliže společnost může splnit následující kritéria

- Technickou proveditelnosti
- Opravdovost svého záměru nehmotné aktivum dokončit a používat je nebo prodávat
- Schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodávat
- Jak bude nehmotné aktivum přinášet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky
- Společnost je schopna spolehlivě měřit výdaje spojené s nehmotným aktivem v průběhu jeho vývoje
- Společnost je schopna nehmotné aktivum spolehlivě ocenit

Příkladem se uvádí projektování nástrojů, šablon a modelů na nových technologiích.

Součástí pořizovací ceny nehmotného aktiva vytvořené vlastní režii jsou všechny přímo přiřaditelné náklady, které společnost musela nutně vynaložit na vytvoření, vyrobení nebo přípravu nehmotného aktiva.

Mezi náklady, které by mohly připadat v úvahu pro aktivaci, patří náklady na použitý materiál, platy, osobní náklady, poplatky za registraci zákonného práva, amortizace patent a licencí.

Mezi náklady, které nelze zahrnout do vstupní ceny nehmotného aktiva vytvořené vlastní činností, patří odbytová a správní režie, počáteční provozní ztráty, výdaje na zaškolení pracovníků a zákaz zpětně aktivace¹²

¹² zákaz zpětně aktivace, náklady, které byly dříve vykazovány výsledkově, nesmí být následně aktivovány (např. náklady vynaložené během fáze výzkumu).

3.7.2. Ocenění v průběhu držení aktiva

Následné náklady vynaložené na již rozpoznané nehmotné aktivum jsou technickým zhodnocením, pokud zvýší užitek, který z aktiva plyne a jsou-li spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. K bilančnímu dni se připouští model historických cen a model přecenění na fair value (Dvořáková, 2011).

- model historických cen – aktivum je po výchozím ocenění amortizované a historická cena je v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv snižována o eventuálně nastalé snížené hodnoty
- model přecenění na fair value

Přecenění nehmotných aktiv na fair value (reálnou hodnotu)

Nehmotné aktivum se po počátečním zaúčtování oceňuje:

$$\text{HODNOTA AKTIVA} = \text{POŘIZOVACÍ CENA} - \text{OPRÁVKY} +/- \text{PŘECENĚNÍ}$$

Nehmotné aktivum se vykazuje v reálné hodnotě ke dni přecenění minus následné oprávkou a ztráty ze snížení hodnoty za předpokladu, že reálnou hodnotu lze spolehlivě určit.

Reálná cena nehmotného aktiva může být spolehlivě určena tedy, jestliže existuje aktivní trh¹³ pro tento typ nehmotného aktiva. (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

Přeceňování se provádí podle stejných zásad, jaké obsahuje standard IAS 16

- existence aktivního trhu
- v případě snížení účetní hodnoty majetku pro historickou cenu se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty plynoucí z přecenění se však účtuje přímo proti vlastnímu kapitálu do výše, v jaké toto snížení nepřevýší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu u téhož aktiva (Krupová, 2009)
- pokud se účetní jednotka rozhodne používat model fair value pro určitou, v rozvaze samostatně vykazovanou skupinu nehmotných aktiv, musí ve fair value oceňovat všechna nehmotná aktiva zařazená do této skupiny (Dvořáková, 2011)

¹³ aktivní trh znamená, že položky obchodované na aktivním trhu jsou homogenní a kdykoli lze nalézt kupujícího nebo prodávajícího. Příkladem nehmotného aktiva, pro které existuje aktivní trh, jsou emisní povolenky

- přecenění se provádí v tří až pětiletých intervalech a při každé výrazné změně reálné hodnoty daného aktiva

3.7.3. Vyřazení a prodej

Podle standardu IAS 38 by mělo být nehmotné aktivum vyloučeno z rozvahy:

- při prodeji
- vyřazení
- jeho užíváním a následném vyřazení nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky

3.7.4. Zveřejnění

V účetní závěrce by měly být zveřejněny informace:

- použité metody odpisování, částka odpisů z výsledovky
- hrubá účetní hodnota a oprávky na začátku a konci období
- sesouhlasení počátečních a konečných stavů
- informace o přeceňování nehmotných aktiv na reálnou hodnotu
- celková částka výdajů vynaložených na výzkum a vývoj v průběhu účetního období
- účetní hodnota neodpisovaných nehmotných aktiv
- hodnota nehmotných aktiv získaných státními dotacemi

Pokud se nehmotná aktiva vykazují v přeceněné ceně, mělo by zveřejnění obsahovat

- datum účinnosti přecenění
- zůstatková cena přeceněného nehmotného aktiva nebo zůstatková cena, která by byla zahrnuta do účetní závěrky s použitím standardních kritérií.
- výše odpisu, která by byla vykázána jako náklad období za použití vzorového řešení
- částka, o kterou byla navýšena hodnota aktiva při přecenění a vztahuje se k nehmotným aktivům na počátku a na konci období

3.8. IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Základním východiskem tohoto standardu je zásada opatrnosti. Specifickým projevem je dodržování zásady, podle které se aktiva v rozvaze nevykazují ve vyšší ceně,

než je hodnota peněžních toků, které podle očekávání budou v budoucnosti příslušná aktiva vytvářet (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

Standard IAS 36 obsahuje podrobný postup, jak zjišťovat a účtovat ztráty ze snížené hodnoty aktiv. Vyjimku z tohoto ustanovení tvoří například aktiva vyplývající ze stavebních smluv, odložená daňová aktiva, finanční aktiva aj.

3.8.1. Předmět standardu

Předmětem standardu jsou převážně:

- dlouhodobá hmotná aktiva určená k používání účetní jednotkou a dlouhodobá aktiva nehmotná včetně goodwill – možné oba dva modely oceňování
- investic do nemovitostí, pokud jejich model ocenění není zvolen model fair value
- biologická aktiva, pokud nejsou oceňována ve fair value ale historickou cenou
- podíly v podnicích s podstatným a rozhodujícím vlivem a společné podniky

Standard vyžaduje testování možného snížení hodnoty aktiv. Snížení hodnoty aktiva nastává, pokud ocenění v rozvaze je vyšší než zpětně získatelná částka. Zpětně získatelná částka se definuje jako částka vyšší, a to z fair value aktiva snížené o náklady na prodej nebo z hodnoty užívání. Hodnota užívání se definuje jako současná hodnota odhadovaných čistých peněžních toků vyplývajících z využívání aktiva a jeho vyřazení na konci doby životnosti. Pro určení zpětně získatelné částky aktiva se nemusí vždy určovat jak jeho reálná hodnota minus náklady pozbytí, tak hodnota z jeho užívání. Jestliže jedna z těchto částek přesahuje účetní hodnotu aktiva, aktivum není znehodnoceno a není nutné odhadovat druhou částku. (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009). Fair value snížená o náklady spojené s prodejem je částka, kterou je možné získat z prodeje aktiva po odečtu nákladů s prodejem souvisejících. Za náklady pozbytí jsou považovány náklady, které mohou vzniknout přímo v souvislosti s možným prodejem aktiva. (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

Při testu na snížení hodnoty aktiv má společnost zvážit, zda je příslušné aktivum nebo skupina aktiv schopné pokrýt svou účetní hodnotu tím, že bude prodáno, anebo pokryje svou účetní hodnotu v průběhu činnosti ekonomickými prospěchy, které generuje.

3.8.2. Ztráta ze snížení hodnoty aktiv

Ztráta ze snížení hodnoty vzniká v případě, kdy účetní hodnota aktiva je vyšší než zpětně získatelná částka. Indikátory snížení hodnoty mohou pocházet z vnitřních i vnějších zdrojů.

V první skupině je možné zmínit případy, kdy

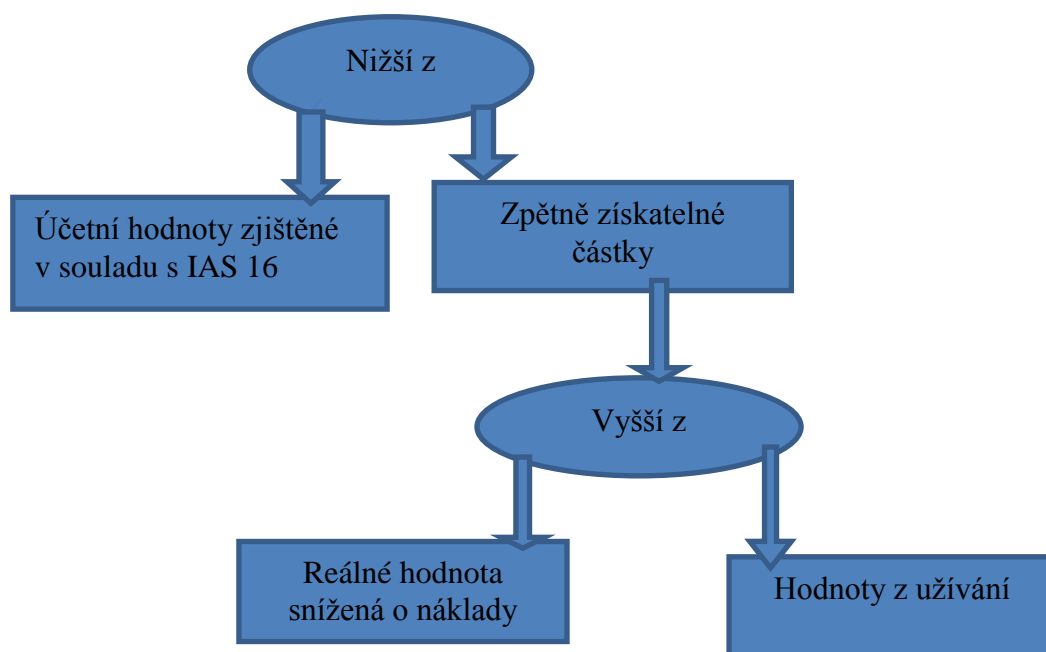
- tržní hodnota se v daném období snížila více, než by odpovídalo běžnému fyzickému a morálnímu opotřebení v průběhu užívání aktiva.
- jsou známy okolnosti v právním, technologickém nebo tržním prostředí, které mají výrazně negativní vliv na hodnotu aktiva

V druhé skupině se jedná o případy, kdy

- existují důkazy o zastaralosti nebo poškození aktiva
- došlo k nepříznivým změnám v oblastech, ve kterých se aktivum využívá.
- výkon aktiva bude výrazně horší, než odpovídalo původním předpokladům

Provedení testu snížení aktiv je možné znázornit následujícím schématem:

Schéma 1 - Provedení testu snížení aktiv



Zdroj: vlastní zpracování, dle Sládkové

Zjištění zpětné ziskatelné částky

Důležitým aspektem pro stanovení zpětné ziskatelné částky je potřeba

- definovat předmět ocenění
- určit fair value
- určit hodnotu z užívání

Předmět ocenění

Zpětně ziskatelná částka je zjišťována pro jednotlivá aktiva, která jsou testována na snížení hodnoty. Při stanovení hodnoty z užívání může nastat situace, kdy nelze stanovit hodnotu peněžních toků, které jsou generovány samostatným aktivem, protože aktivum vytváří peněžní toky v rámci skupiny aktiv a jeho individuální přínosy nejsou oddělitelné. (Dvořáková, 2011). Pokud není možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku samostatného aktiva¹⁴, je nutné stanovit zpětně ziskatelnou částku pro tzv. peněžotvornou jednotku, ke které aktivum náleží. Peněžotvorná jednotka představuje nejmenší identifikovatelnou skupinu aktiv, která generuje samostatně zjištěné toky. Jako samostatná peněžotvorná jednotka musí být vždy určeno aktivum, jehož výkony mohou být prodány samostatně a pro něž existuje aktivní trh, bez ohledu na to, zda k prodeji těchto výkonů mimo společnost skutečně dochází (Dvořáková, 2011).

Zjištění fair value snížené o prodejní náklady

Nejlepším způsobem stanovení fair value je užití ceny sjednané ve smlouvě o prodeji za obvyklých tržních podmínek. Pokud cena není k dispozici, ale s aktivem je obchodováno na aktivním trhu za základní ocenění se stanoví tržní cena. Pokud nejsou takové informace dostupné, společnost by měla nechat provést kvalifikovaný odhad prodejní ceny, za kterou je aktivum schopen prodat v nezávislé transakci za obvyklých tržních podmínek. Potřeba dalšího přecenění je závislá na pohybech reálné ceny. Pokud se výrazně změní tržní cena, bude nutné provést další přecenění.

¹⁴ samostatné aktivum je aktivum, které samo generuje peněžní příjmy nezávisle na jiných aktivech

Stanovení hodnoty z užívání

Hodnota z užívání je současná hodnota výsledku odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že budou generovány v souvislosti ze stálého užívání aktiva a snížení o náklady na jeho pozbytí na konci jeho použitelnosti.

Určení hodnoty užívání aktiva zahrnuje určení budoucích peněžních toků a jejich diskontování vhodnou úrokovou mírou. Ve výpočtu hodnoty z užívání by měla společnost zohledňovat například odhadované peněžní toky, vliv časové hodnoty peněz a ostatní faktory a odchylky

Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro současný stav aktiva. Měly by být založeny na posledních finančních rozpočtech a předpovědích, které byly schváleny vedením podniku a které pokrývají maximálně období pěti let, pokud nelze obhájit delší dobu (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009).

Tabulka 2 – Odhady budoucích toků

Zahrnují	Neměly by zahrnovat
Předpokládané peněžní odtoky, které jsou nezbytné pro vytváření peněžních přítoků ze stálého užívání aktiva	Peněžní odtoky, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány za závazky
Předpokládané peněžní přítoky z pokračujícího aktiva	Budoucí výdaje pro zlepšení výkonnosti aktiva
Odliv peněžních prostředků spojený s vyřazením aktiva na konci jeho doby životnosti	Peněžní přítoky nebo odtoky z financování
Peněžní toky související s budoucími režijními náklady	Příjem nebo platbu daně z příjmu

Zdroj, vlastní zpracování, dle Sládkové

3.8.3. Vykazování ztráty ze snížení hodnoty aktiva

Ztráta ze snížení hodnoty je rozdílem mezi účetní hodnotou a ziskatelnou částkou. Je-li zpětně ziskatelná částka nižší než účetní hodnota, je nutné snížit účetní hodnotu na zpětně ziskatelnou částku. Ztráta ze snížení hodnoty se zásadně uznává jako náklad ve výsledovce. Výjimkou jsou případy, kdy aktivum bylo předtím přeceněné podle jiného modelu ve prospěch vlastního kapitálu (např. Fondu z přecenění). V takovém případě se nejdříve sníží fond z přecenění.

Při uznání ztráty se upraví odpisový plán, tzn. jednotka stanoví nový roční odpis, který zohlední zbytkovou hodnotu aktiva a jeho zbývající dobu životnosti.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

IAS 36 povoluje zrušit nebo snížit dříve vykázanou ztrátu, pokud pominuly důvody pro její vytvoření. Ke každému rozvahovému dni by se mělo prověřit, zda existují indikace, že ztráta ze snížení hodnoty aktiva uznaná z předešlých let, není již nadále oprávněná nebo může být sama snížena. Ztráta ze snížení hodnoty uznaná v minulých obdobích může být zrušena pouze v případě, nastaly-li změny v odhadech, na základě kterých byla v minulosti určena zpětně ziskatelná částka.

Při posuzování, zda došlo ke změně indikací pro snížení hodnoty aktiv, které bylo uznáno v předešlých obchodních letech by společnost měla vzít informace z vnějších a vnitřních zdrojů. (viz kapitola 1.8.2.)

3.8.4. Zveřejnění

Společnost ve své účetní závěrce zveřejní:

- Snížení hodnoty aktiv a zrušení snížení hodnoty aktiv ve výsledovce a ve vlastním kapitálu za účetní období
- Okolnosti a události, které vedly k uznání nebo zrušení ztráty ze snížení hodnoty
- povahu jednotlivých aktiv nebo peněžotvorných jednotek, u kterých nastalo snížení hodnoty aktiv
- popis peněžotvorné jednotky a pokud se změnila její skladba
- zda zpětně ziskatelná částka představuje reálnou hodnotu mínus náklady na prodej

3.9. IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

Cílem standardu je, aby aktiva, která splňují kritéria pro klasifikaci ‘Držená k prodeji’, byla oceňována v nižší částce z jejich účetní hodnoty a fair value snížené o náklady spojené s prodejem, přestala se odpisovat a byla v rozvaze prezentována odděleně (Krupová, 2009).

3.9.1. Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji

Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji, jejich klasifikace je taková, že jsou k dispozici k okamžitému prodeji a vyřazení do 12 měsíců (IFRS do kapsy, Deloitte 2009).

K prodeji může být určeno jedno aktivum, ale i celá vyřazovaná skupina aktiv. Aktivum držené k prodeji je takové, pokud jeho účetní hodnota bude nahrazena spíše následkem prodejní transakce, než jeho dalším využíváním. Společnost tedy očekává prodej, který je vysoce pravděpodobný. Podle Krupové (2009) vysoce pravděpodobný prodej znamená, že:

- na příslušné úrovni management musí existovat plán k prodeji
- musí být zahájeny kroky k nalezení kupce
- tyto kroky mají vést k prodeji aktiva za cenu, která je blízka fair value
- musí existovat reálné očekávání, že aktivum bude prodáno do jednoho roku
- musí být nepravděpodobné, že tento plán selže

3.9.2. Oceňování aktiv držených k prodeji

Účetní jednotka ocení aktiva držaná k prodeji účetní hodnotou či fair value sníženou o náklady spojené s prodejem, a jejich odepisování bylo ukončeno. Platí zde princip nižší ze dvou hodnot. Tedy fair value hodnota se použije pouze v případě, pokud je tato hodnota nižší než účetní hodnota. K počátečnímu ocenění dojde v okamžiku vyřazení aktiva z používání. Při určení vstupního ocenění pro účely IFRS 5 se vychází z účetní hodnoty, kterou byla oceněna vyřazovaná aktiva dle příslušných standardů bezprostředně před jejich zařazením mezi aktiva držaná k prodeji. Tato hodnota je porovnávána s fair value sníženou o náklady z prodeje. Pokud je fair value snížená o náklady prodeje nižší, dojde ke snížení hodnoty aktiva určeného k prodeji či skupiny aktiv. (Dvořáková, 2011)

Oceňování aktiv se při zvyšování fair value nesmí zpět zvýšit nad úroveň původně vykázaného snížení hodnoty.

4. Praktická část

V praktické části je znázorněna úprava oceňování při pořízení a oceňování k rozvahovému dni podle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS. V prvním modelovém příkladu je představen nákup haly a její ocenění v pořizovací ceně z hlediska českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS. Ve druhém modelovém příkladu je porovnáno ocenění haly k rozvahovému dni. Podle českých právních předpisů je praktikován způsob vytvoření opravných položek, z hlediska IFRS jsou aplikovány dvě metody a to metoda přepočtu oprávek koeficientem a eliminace oprávek.

4.1. Oceňování dlouhodobého majetku při pořízení, podle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS

Na základě tohoto příkladu bude porovnáno, jak ocenění při pořízení, tak ocenění k rozvahovému dni.

Společnost Tyres, zabývající se prodejem pneumatik, pořídila 1.1.2000 nákupem od dodavatele skladovou halu ke skladování pneumatik. Náklady na pořízení samotné budovy byly ve výši 5 500 000 Kč. Provedení elektroinstalace dodavatelským způsobem bylo 330 000 Kč. S pořízením haly souvisí i nákup chladících zařízení 300 000 Kč a paletového systému v částce 850 000 Kč. Oba systémy tvoří nedílnou součást budovy. Stavební úpravy provedené subdodavately byly fakturovány částkou 1 469 500 Kč. Další výdaje spojené s nákupem skladové haly tvoří kolaudační rozhodnutí ve výši 2 000 Kč, zaškolení obsluhy 25 000 Kč a přímé mzdové náklady na zaměstnance, související s úpravou pozemku činí 48 500 Kč. V souvislosti se stávajícím demografickým rozvojem regionu je možné předpokládat, že zhruba po třiceti letech užívání bude společnost nucena halu odstranit a provést rekultivaci pozemku.

Očekávané náklady na odstranění a rekultivaci v roce 2030 jsou odhadovány ve výši 1 230 000 Kč. Pro modelový příklad byla zvolena diskontní sazba 2%. Aktivum má nulovou zbytkovou hodnotu.

4.1.1. Oceňování dlouhodobého majetku při pořízení podle IFRS

Při pořízení nákupem se dlouhodobý majetek oceňuje cenou pořizovací. Do složky pořizovacích nákladů se v souladu s IAS 16 řadí cena pořízení s přímo přiřaditelnými

nákladama. Mezi přímo přiřaditelné náklady se řadí náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek provozu, mzdové a osobní náklady, náklady na přípravu místa, instalaci, montáž. Od stávající české úpravy se zřetelně odlišuje požadavek IAS 16 na přičítání odhadovaných nákladů na demontáž a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu do pořizovací ceny majetku (Krupová, 2009). Na modelovém příkladu je znázorněn způsob řešení vypočtení rezervy k odstranění aktiva a výpočet pořizovací ceny.

Způsob řešení k vypočtení rezervy k odstranění aktiva

Standard určuje, aby tato rezerva vstoupila do pořizovací ceny aktiva a do nákladů se promítne prostřednictvím odpisů. Vzhledem k tomu, že náklady budou vynaloženy až za několik let, bude rezerva k okamžiku aktiva diskontována na současnou hodnotu.

V následujícím výpočtu je znázorněn výpočet současné hodnoty rezervy k 1.1.2000. Výpočet se získá tím, že očekávané náklady jsou vyděleny diskontní sazbou, ke které je připočtena jednotka, umocněnou lety, které zbývají do ukončení působnosti majetku.

Výpočet současné hodnota rezervy k 1.1.2000

$$1\ 230\ 000 / (1+0,02)^{30} = 679\ 048\ \text{Kč}$$

Vypočtená částka 679 048 Kč vstoupí do pořizovací ceny aktiva.

Tabulka 3 rozbrazuje účetní zachycení pořízení haly dle IFRS, kdy do pořizovací ceny vstoupila vypočtená hodnota rezervy.

Tabulka 3 - Stanovení pořizovací ceny budovy v roce 2000 podle IFRS

Transakce	Částka	MD	DAL
Nákup skladové haly	5 500 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
Provedení elektroinstalace	330 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
Nákup chladícího zařízení	300 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
Nákup paletového systému	850 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky

Stavební úpravy dodavatelskou firmou	1 469 500 Kč	Pořízení DHM	Závazky
Kolaudační rozhodnutí	2 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
Zaškolení obsluhy	25 000 Kč	Ostatní náklady	Závazky
Mzdové náklady na zaměstnance	48 500 Kč	Pořízení DHM	Závazky za zaměstnace
Současná hodnota rezervy k 1.1. 2000	679 048 Kč	Pořízení DHM	Rezervy
Zařazení do užívání	9 179 048 Kč	Pozemky, budovy zařízení	Pořízení DHM

Zdroj: vlastní zpracování, dle Dvořákové

Cena pořízení podle IFRS je 9 179 048. Do ceny pořízení sa zahrnujú veškeré výdaje, kromě zaškolení obsluhy. Tento výdaj není součástí pořizovací ceny.

Následující tabulka představuje účetní zachycení účtování rezervy a výpočet úroku vztahující se k rezervě v roce 2000 a v roce 2001.

Tabulka 4 – Celkový účetní zápis

Účetní zápisy k 1.1.2000		
Popis	MD	D
Pozemky, budovy zařízení	9 179 048,00	
Závazky		8 500 000,00
Vykázání rezervy v současné hodnotě		679 048,00
Účetní zápisy k 31.12.2000		
Odpisy	305 968,27	
Oprávký		305 968,27
Úroky	13 580,96	
Navýšení rezervy		13 580,96
Účetní zápisy k 31.12.2001		
Odpisy	305 968,27	
Oprávký		305 968,27
Úroky	13 852,58	
Navýšení rezervy		13 852,58

Zdroj: vlastní zpracování, dle Sládkové

K 1.1.2000 je na Pozemky, budovy a zařízení zachycena pořizovací cena 9 179 048 Kč oproti závazkům v hodnotě 8 500 000 Kč a vytvořené rezervě 679 048 Kč, která se řadí do pořizovací ceny.

V tabulce je uveden účetní zápis účtování rezervy a úroku vztahující se k rezervě. Rezerva je každý rok navyšována o část úroku, která se stanoví jako stávající hodnota rezervy vynásobena diskontní sazbou.

Na konci roku 2000 se rezerva navýšila o vypočtený úrok 13 580,96 a v roce 2001 o 13 852,58 na základě výpočtu:

Výpočet úroku 1. rok $679\,048 * 0,02 = 13\,580,96$

Výpočet úroku 2. rok $[(679\,048 * 0,02) + 679\,048] = 13\,852,58$

Tímto výpočtem dosáhne výše rezervy ke dni vyřazení haly odhadované částky 1 230 000 Kč.

V Tabulce 5 je zachycen účetní zápis vyřazení aktiva podle mezinárodních standardů IFRS

Tabulka 5 – Vyřazení aktiva

Účetní zápis	MD	D
Provozní náklady - likvidace	1 350 000,00	
Závazky		1 350 000,00
Rezervy	1 230 000,00	
Zúčtování rezerv - výsledkově		1 230 000,00
Oprávký	9 179 048,00	
Vyřazení aktiva		9 179 048,00

Zdroj: vlastní zpracování, dle Sládkové

Skutečné provozní náklady na odstranění haly a rekultivaci pozemku byly 1 350 000 Kč, výše rezervy byla 1 230 000 Kč. Skutečné provozní náklady tedy přesáhly konečnou výši rezervy k okamžiku vyřazení o částku 120 000 Kč. V důsledku rozpuštění rezervy sníží náklady na likvidaci výsledek hospodaření o částku 120 000 Kč, o kterou skutečné náklady přesahují vytvořenou rezervu.

4.1.2. Oceňování dlouhodobého majetku při pořízení podle českých právních předpisů

Dlouhodobý hmotný majetek při pořízení lze ocenit cenou pořizovací, reprodukční cenou nebo vlastními náklady. Při pořízení nákupem se majetek oceňuje pořizovací cenou. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a ostatní vedlejší náklady, které jsou s pořízením majetku spojené. Do vedlejších nákladů se řadí zejména clo, doprava, montáž a další. V Tabulce 6 je znázorněno účetní zachycení pořízení haly dle českých právních předpisů.

Tabulka 6 - Pořízení budovy v roce 2000 podle českých právních předpisů

	Transakce	Částka	MD	D
1.	Nákup skladové haly	5 500 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
2.	Provedení elektroinstalace	330 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
3.	Nákup chladicího zařízení	300 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
4.	Nákup paletového systému	850 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
5.	Stavební úpravy dodavatelskou firmou	1 469 500 Kč	Pořízení DHM	Závazky
6.	Kolaudační rozhodnutí	2 000 Kč	Pořízení DHM	Závazky
7.	Zaškolení obsluhy	25 000 Kč	Ostatní služby	Závazky
8.	Mzdové náklady na zaměstnance	48 500 Kč	Mzdové náklady	Zaměstnanci
9.	Zařazení do užívání	8 451 500 Kč	Stavby	Pořízení DHM

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala

Níže je provedeno zaúčtování účetních případů uvedených v Tabulce 6.

Schéma 1 – Zaúčtování pořízení DHM podle českých právních předpisů

042 – Pořízení DHM		021 - Stavby	
1.	5 500 000	9.	8 451 500
2.	330 000		
3.	300 000		
4.	850 000		
5.	1 469 500		
6.	2000		
8 451 500		8 451 500	

Při pořízení dlouhodobého majetku se účtují veškeré náklady spojené s pořízením na vrub příslušného účtu, v tomto případě na 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku se souvztažným zápisem ve prospěch účtu peněz nebo dodavatelů, apod. Záleží, jakým způsobem byl tento majetek pořízen. Při převedení majetku do užívání se přeúčtuje z účtové skupiny 04 na příslušný účet dlouhodobého majetku, v tomto příkladu 021 – Stavby (Meritum, 2014). Do pořizovací ceny dle českých účetních předpisů není možné zahrnout odhadované náklady na odstranění aktiva a přímé mzdové náklady na zaměstnance související s pořízením aktiva.

4.1.3. Shrnutí

Hlavním rozdílem při tvorbě rezerv spojených s budoucím odstraněním aktiva mezi mezinárodními standardy finančního výkaznictví IFRS a českých právních předpisů je zahrnutí rezervy do pořizovací ceny aktiva. Dle IFRS závazek na odstranění aktiva musí účetní jednotka rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce. Hodnota pořizovaného aktiva se zvýší o částku rezervy. Prostřednictvím odpisování aktiva po dobu jeho používání se do jednotlivých účetních období, ve kterých je aktivum používáno, rozprostřou i výdaje spojené s jeho budoucí likvidací. Náklad na demontáž je tedy v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům postupně alokován do nákladů společně s ostatními součástmi pořizovací ceny (Dvořáková, 2009).

Při porovnání případu se výše pořizovací ceny liší o $9\,179\,048 - 8\,451\,500 = 727\,548$ Kč.

4.2. Ocenění majetku k rozvahovému dni podle českých právních předpisů a Mezinárodních účetních standardů IFRS

Na druhém modelovém příkladu jsou aplikovány poznatky z ocenění k rozvahovému dni podle Českých právních předpisů a mezinárodních účetních standardů IFRS. Informace pro tento modelový příklad jsou použity z prvního příkladu.

4.2.1. Ocenění majetku k rozvahovému dni podle českých právních předpisů

Společnost Tyres oceňuje skladovou halu na základě principu pořizovací ceny. Tuto halu společnost pořídila nákupem od dodavatele. Budova je tedy zařazena do užívání v ceně pořízení včetně nákladů s pořízením spojenými. Společnost Tyres zařadí budovu do dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně na základě výpočtu z prvního příkladu 8 451 500 Kč. Majetek je v účetnictví veden dle českých právních předpisů, je veden v zůstatkové ceně. Cena je vypočtena jako rozdíl mezi cenou pořizovací a opotřebením aktiva. Společnost si jako metodu účetního odpisování zvolila rovnoměrné odpisy. Doba životnosti haly je stanovena na 30 let. Hala byla zakoupena v lednu 2000 a byla ihned zařazena do užívání.

Roční odpis budovy se vypočítá dle následujícího vzorce:

Odpis = pořizovací cena/ doba životnosti

Výpočet odpisu = $8\,451\,500 / 30 = 281\,717$

V Tabulce 7 jsou vypočteny odpisy budovy a její zůstatkové ceny. Pro názornost je zde uveden pravděpodobný opisový plán.

Tabulka 7 – Odpisový plán haly

ROK	ODPIS	OPRÁVKY	ZŮSTATKOVÁ CENA (v Kč)
2000	281 717	281 717	8 169 783
2001	281 717	563 434	7 888 066
2002	281 717	845 151	7 606 349
2003	281 717	1 126 868	7 324 632
2004	281 717	1 408 585	7 042 915

2005	281 717	1 690 302	6 761 198
2006	281 717	1 972 019	6 479 481
2007	281 717	2 253 736	6 197 764
2008	281 717	2 535 453	5 916 047
2009	281 717	2 817 170	5 634 330
2010	281 717	3 098 887	5 352 613
2011	281 717	3 380 604	5 070 896
2012	281 717	3 662 321	4 789 179
2013	281 717	3 944 038	4 507 462
2014	281 717	4 225 755	4 225 745
2015	281 717	4 507 472	3 944 028

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala

V tabulce č. 8 je zachyceno účtování odpisů, odpisy se účtují na nákladový účet 551- Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se souvztažným účtem 081 – Oprávky ke stavbám.

Tabulka 8 – Účtování odpisů

	Transakce	Částka (v Kč)	MD	D
1.	Účtování odpisů	281 717	Odpisy k DM	Oprávkky k DM

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala

Dále je uvedeno grafické znázornění zaúčtování odpisů z Tabulky 8.

Schéma 2 – Zaúčtování odpisů

081 - Oprávky ke stavbám		551 - Odpisy k DM	
	1. 281 717		1. 281 717
	281 717		281 717

Na konci roku 2013 zůstatková cena činila 4 507 462 Kč. Na základě znaleckého posudku společnost zjistila, že aktuální tržní cena dané budovy je pouze 4 250 852 Kč. V zájmu

dodržení zásady opatrnosti a věrného vyobrazení skutečnosti musí společnost vytvořit opravnou položku ve výši 256 610 Kč.

Opravné položky k DHM se účtují ve skupině 09, která slouží k přechodnému snížení ocenění dlouhodobého majetku v rámci uzavírání účetních knih. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů, v tomto příkladě 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek z provozní oblasti. V Tabulce 9 je znázorněn účetní záznam vytvoření opravné položky.

Tabulka 9 – Účetní záznam vytvoření opravné položky v roce 2013

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	DAL
1. Tvorba opravné položky	256 610	559	092

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhlala

V roce 2013 společnost vytvoří opravnou položku v částce 256 610. Grafické znázornění účtování se provede tímto způsobem.

Schéma 3 – Zaúčtování tvorby opravné položky

092 - Opravná pol. k DHM		559 - Tvorba a zúčt. OP v prov. činn.	
1.	256 610	1.	256 610
	256 610		256 610

V roce 2015 byla v důsledku příznivého ekonomického vývoje a zvýšení cen nemovitostí v dané lokalitě opravná položka zrušena. Zrušení opravné položky se zaúčtuje způsobem, který je uveden v Tabulce 10.

Tabulka 10 – Účetní záznam zrušení opravné položky v roce 2015

Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	DAL
1. Zrušení OP položky	256 610	092	559

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala

Na základě účetního záznamu je zde provedeno grafické znározenění zrušení opravné položky.

Schéma 4 – Zaúčtování zrušení opravné položky

092 - Opravná pol. k DHM		559 - Tvorba a zúčt. OP v prov. činn.	
1.	256 610		1. 256 610
	256 610		256 610

Rozpuštění opravné položky k dlouhodobému majetku se účtuje ve prospěch nákladů, na nichž byla účtována tvorba (Meritum, 2014).

4.2.2. Ocenění majetku k rozvahovému dni podle IFRS

V tomto modelovém příkladu je řešena problematika oceňování k rozvahovému dni podle IFRS. Tento příklad vychází z informací z prvního příkladu, který se zabýval ocenění při pořízení majetku. Oceňování skladovací haly k okamžiku uznání je z hlediska IFRS stejné jako z hlediská českých právních předpisů. Budova je oceněna pořizovací cenou. Rozdíl v oceňování v tomto modelovém příkladu nastává k rozvahovému dni, to znamená v průběhu využívání budovy. Oceňování po okamžiku uznání se provádí na základě modelu pořizovací ceny nebo modelu přecenění.

Následně bude analyzován pouze model přecenění, neboť model pořizovací ceny z hlediska IFRS je obdobný jako v České republice. Skladovací hala by se tedy vykazovala v ceně pořizovacích nákladů snížených o oprávký a ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky). Dle mezinárodního účetního standardu IAS 16 může účetní jednotka použít dva možné způsoby řešení, a to metodu přepočtu oprávek pomocí koeficientu nebo metodu eliminace oprávek. Při použití obou následujících metod oceňování dochází ke shodným výsledkům ocenění přeceňovaného majetku.

Účetní jednotka pořídila halu v roce 2000 v pořizovací ceně dle IFRS 16 za 9 179 048 Kč. Doba životnosti byla stanovena na 30 let. Účetní jednotka zvolila rovnoměrnou metodu odpisování. Do roku 2013 využívala jednotka model pořizovací ceny. V letech 2010

až 2013 účetní jednotka výrazně rozšířila svoji činnost, což se mimo jiné projevilo ve zvýšení podílu nemovitostí na celkové výši aktiv. Z tohoto důvodu se společnost od roku 2013 rozhodla přeceňovat celou třídu nemovitostí na reálnou hodnotu. V následujícím příkladě bude ilustrováno, jak se aplikace modelu přecenění projevívá v účetním zachycení haly.

Reálná hodnota budovy byla zjištěna ve výši 5 258 350 Kč.

V Tabulce 11 je zobrazen odpisový plán do roku 2013.

Tabulka 11- Odpisový plán k modelu pořizovací ceny

ROK	ODPIS	OPRÁVKY	ZŮSTATKOVÁ CENA (v Kč)
2000	305 969	305 969	8 873 079
2001	305 969	611 938	8 567 110
2002	305 969	917 907	8 261 141
2003	305 969	1 223 876	7 955 172
2004	305 969	1 529 845	7 649 203
2005	305 969	1 835 814	7 343 234
2006	305 969	2 141 783	7 037 265
2007	305 969	2 447 752	6 731 296
2008	305 969	2 753 721	6 425 327
2009	305 969	3 059 690	6 119 358
2010	305 969	3 365 659	5 813 389
2011	305 969	3 671 628	5 507 420
2012	305 969	3 977 597	5 201 451
2013	305 969	4 283 566	4 895 482

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala

4.3. Metoda přepočtu oprávek koeficientem

Při použití této metody dochází k přepočtení účetní hodnoty přeceňovaného majetku podle koeficientu, který se stanoví jako poměr mezi reálnou hodnotou a zůstatkovou cenou budovy. Stejným způsobem se přepočítá pořizovací cena i výše oprávek.

V Tabulce 12 jsou shrnuty základní údaje pro přecenění haly metodou přepočtu oprávek koeficientem.

Tabulka 12 – Data pro přecenění

	Rok 2013 (v Kč)
Požizovací cena	9 179 048
Oprávky	4 283 566
Zůstatková cena	4 895 482
Reálná hodnota (Fair value)	5 258 350
Rozdíl z přecenění	362 868

Zdroj: vlastní zpracování, dle Sládkové

Zůstatková hodnota skladovací haly k roku 2013 činila 4 895 482 Kč (oprávky 4 283 566). Nová reálná hodnota podle odhadu je 5 258 350 Kč. Hodnota je navýšena o 362 868 Kč. Při použití této se musí nejdříve vypočítat poměrový koeficient, kterým se pak navýší pořizovací cena budovy.

Koeficient se vypočítá tímto způsobem:

Koeficient přecenění = přecenění / zůstatková cena

Výpočet koeficientu přecenění = $(5\,258\,350 - 4\,895\,482) / 4\,895\,482 = 0,074123$

Navýšení pořizovací ceny haly o tuto částku: $9\,179\,048 * 0,074123 = 680\,379$ Kč

Navýšení opravek budovy: $4\,283\,566 * 0,074123 = 317\,511$ Kč

Tabulka 13 znázorňuje navýšení pořizovací haly a opravek pomocí metody přepočtu opravek koeficientem.

Tabulka 13 - Údaje pro přepočtení opravek koeficientem v roce 2010

	Původně v roce 2000 (v Kč)	Po přecenění v roce 2013 (v Kč)
PC skladovací haly	9 179 048	9 859 427
Oprávky	4 283 566	4 601 077
Zůstatková hodnota	4 895 482	5 258 350

Zdroj: vlastní zpracování, Strouhala a Dvořákové

V Tabulkách 14 a 15 je zachycen účetní deník a účetní záznam k metodě přepočtení oprávek koeficientem.

Tabulka 14 – Účetní deník k metodě přepočtu oprávek koeficientem

Transakce	Částka (v Kč)	MD	D
Navýšení oprávek	317 511	Stavby	Oprávký
Fond z přecenění	362 868	Stavby	Fond z přecenění

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala a Dvořákové

Tabulka 15 – Účetní záznam k metodě přepočtu oprávek koeficientem

	Transakce	Částka (v Kč)	MD	D
1.	Přecenění podle metody přepočtu oprávek koeficientem	680 379	Stavby	x
		317 511	x	Oprávký
		362 868	x	Fond z přecenění

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala

Přecenění se zaúčtuje způsobem, který je znázorněn v následujícím schématu.

Schéma 5 – Přecenění podle metody přepočtu oprávek koeficientem

021- Stavby		081 - Oprávký	
PS	9 179 048		PS 4 283 566
1.	680 379		1. 317 511
9 859 427			KS 4 601 077
Fond z přecenění			
	1.	362 868	
	KS	362 868	

Ve Schématu 5 je znárodněné navýšení pořizovací ceny o 680 000 Kč, částka byla vypočtena vynásobením pořizovací ceny a vypočteným koeficientem přecenění. Dále je zobrazeno navýšení opravek o 317 511 a fondu z přecenění o 362 868 Kč.

V souvislosti se zvýšením hodnoty aktiva při jeho přeceňování vznikl fond z přecenění. Fond z přecenění představuje nerealizovaný výnos a v žádném případě není účtován do výsledku hospodaření, jeho změna nikdy neovlivní výnosy a náklady podniku, tedy výsledek hospodaření (Dvořáková, 2011).

4.4. Metoda eliminace opravek

V této metodě se oprávkou eliminují proti pořizovací ceně a přeceněna je pouze zůstatková hodnota. Pořizovací cena haly je navýšena na hodnotu reálné hodnoty.

V Tabulce 16 je zachycen výpočet metody nulování opravek v roce 2013.

Tabulka 16 – Údaje po provedení nulování opravek v roce 2013

	V roce 2000 (v Kč)	Výpočet	V roce 2013 (v Kč)
Pořizovací cena	9 179 048	- 4 283 566 + 362 868	5 258 350
Oprávkou	4 283 566	- 4 283 566	0
Fond z přecenění		+ 362 868	362 868
Zůstatková cena	4 895 482		5 258 350

zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala a Dvořákové

Pořizovací cena v roce 2013 je ponížena o částku opravek ve výši 4 283 566 Kč a zvýšena o částku 362 868 Kč, což je rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou haly v roce 2013 a novou reálnou hodnotu podle odhadu v roce 2013. Zůstatková cena haly po přecenění metodou eliminace opravek v roce 2013 je 5 258 350 Kč.

V následující Tabulce 17 je zobrazen účetní deník eliminace opravek a navýšení hodnoty haly.

Tabulka 17 – Účetní deník k přecenění metodou eliminace oprávek

Transakce	Částka (v Kč)	MD	D
Eliminace oprávek	4 283 566	Oprávký	Budovy
Navýšení hodnoty	362 868	Budovy	Fond z přecenění

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala a Dvořákové

Tabulka 18 zachycuje přecenění metodou eliminace oprávek

Tabulka 18 - Účetní záznam k metodě eliminace oprávek

	Transakce	Částka (v Kč)	MD	D
1.	Přecenění podle metody eliminace oprávek	4 283 566	Oprávký	Stavby
2.	Navýšení hodnoty	362 868	Stavby	Fond z přecenění

Zdroj: vlastní zpracování, dle Strouhala a Dvořákové

Přecenění pomocí metody nulování oprávek se zaúčtuje následujícím způsobem.

Schéma 6 - Přecenění pomocí metody nulování oprávek

021- Stavby			081 - Oprávký			
PS	9 179 048	1.	4 283 566		PS	4 283 566
	2.		362 868	1.	4 283 566	
	5 258 350				KS	0

Fond z přecenění	
	2.
	362 868
	KS
	362 868

Při eliminaci opravek dochází ke zrušení celé hodnoty opravek tedy o 4 283 566 Kč. Je přeceněna pouze nova zůstatková cena o 362 868 Kč, tedy na 5 258 350 Kč. Zůstatek na účtu – Oprávky je nulový.

Zhodnocení přeceňování dlouhodobého hmotného majetku

V roce 2000 byla pořízena hala v pořizovací ceně 9 179 048 Kč podle IAS 16. K přecenění došlo v roce 2013. Při metodě přepočtu oprávek pomocí koeficientu se změnil částka na účtu 021-Stavby na 9 859 427 Kč. Navýšení hodnoty na účtu 021-Stavby je o částku 680 379. Tato částka se získala vynásobením vypočteného koeficientu a pořizovací ceny haly. Zatímco v druhém případě, při použití metody eliminace oprávek, hodnota na účtu 021-Stavby se změnila na 5 258 350 Kč, kdy pořizovací cena byla ponížena o oprávkou 4 283 566 Kč a zvýšena o fond z přecenění 362 868 Kč.

Společnosti vykazující podle IFRS jednoznačně preferují model pořizovací ceny. Jako důkaz pro toto tvrzení mohou posloužit například výsledky výzkumu, který provedl student Vysoké školy ekonomické v Praze na vzorku účetních závěrek 410 společností z celého světa vykazující podle IFRS. Mezi hlavní důvody patří nákladnost aplikace modelu či jeho složitost (Účetní kavárna, 2010).

Při porovnání metod přeceňování dlouhodobého hmotného majetku, užitých v praktickém příkladu bakalářské práce, vyplývá, že pomocí obou metod se dojde ke stejným výsledkům. Konečný stav při přecenění u Fondu z přecenění je vždy stejný, jak u metody přepočtu oprávek koeficientem, tak u metody korekce oprávek. Rozdíly jsou zřejmé na účtu oprávek a na majetkovém účtu Stavby. U metody přepočtu oprávek koeficientem lze reálnou hodnotu vyčíst z účtu Oprávky a z majetkového účtu Stavby, kdežto u metody eliminace oprávek přímo z majetkového účtu Stavby. U modelu přeceňování pomocí metody nulování oprávek je nevýhodou, že není vidět opotřebení daného majetku, jelikož tato metoda úplně anulují oprávkou.

Přeceňování by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby se hodnota majetku ve společnosti výrazně neodlišovala od reálné hodnoty. Tím nedochází k podhodnocení majetku i následnému podhodnocení odpisů, které mohou ovlivnit výsledek hospodaření.

5. Komparace českých právních předpisů a IFRS

IFRS jsou mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví. Z názvu již vyplývá, že se nejedná o účetní systém, který upravuje účetní postupy, ale o informační systém, který upravuje výstupy (Meritum, 2012).

Hlavní rozdíl ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a českých právních předpisů souvisí s klasifikací těchto aktiv. Podle českých právních předpisů se nerozlišuje, zda je majetek určen pro užívání, prodej nebo k investicím do nemovitosti. Mezinárodní standardy tyto odlišnosti zahrnují. Podle způsobu užívání se dlouhodobý majetek vykáže dle náležitého standardu, který stanovuje požadavky vedoucí ke zveřejnění.

Další rozdíl se týká oceňování majetku v okamžiku jeho pořízení. Při prvotním oceňování dlouhodobého hmotného majetku mohou nastat rozdíly. Dle IFRS vstupuje do pořizovací ceny náklady na demontáž majetku, na jeho odstranění či na uvedení místa do původního stavu. Naopak dle českých právních předpisů tyto náklady není možno zahrnout do pořizovací ceny.

V oblasti oceňování dlouhodobého majetku k rozvahovému dni dle IFRS je možnost modelu přecenění, kde lze zvýšit účetní zůstatkovou hodnotu na reálnou hodnotu. V českých právních předpisech je umožněno oceňování dlouhodobého majetku v pořizovací ceně, která je ponížena o oprávký a opravné položky k dlouhodobému majetku. Pokud tržní hodnota přesahuje výchozí účetní hodnotu, není umožněno toto zvýšení promítnout do účetnictví.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaným trhem se rozumí Burza cenných papírů a RMS system (pouze oficiální trh.)

Podle současné právní úpravy nemohou účetní jednotky, které implementují IFRS, vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského zisku podle IFRS. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je výsledek hospodaření podle české účetní legislativy (Deloitte, 2009).

6. Závěr

V bakalářské práci bylo provedeno porovnání vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle mezinárodních standardů IFRS a české právní úpravy účetnictví. V práci jsou podrobně analyzovány klasifikace, oceňování a odpisy dle českých právních předpisů a IFRS. Je upozorněno na odlišnosti a rozvádí důsledky těchto odlišností. Podrobně jsou rozebírány standardy IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 38 – Nehmotná aktiva, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a IFRS 5 – Dlouhodobý majetek určený k prodeji a ukončované činnosti.

Teoretické poznatky uvedené v první části bakalářské práce jsou demonstrovány na modelových příkladech v praktické části bakalářské práce.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví nejsou ovlivnitelné daňovými předpisy, je možná aplikace v různých zemích, protože se nezabývají detaily účtováním jednotlivých transakcí, ale jejich výkaznictvím. Oproti českým právním předpisům jsou propracovanější a komplexnější.

K porovnání vývoji akceptace IFRS v jednotlivých zemích, se podle Dvořákové využití IFRS neustále navyšuje. K největšímu nárůstu užívání IFRS dochází zejména v méně rozvinutých zemích, které dokonce v některých případech zavádějí IFRS jako jedinou účetní normu pro všechny účetní jednotky, nejen pro kótované společnosti. Důvodem zřejmě je, že tyto země neměly potřebně rozvinutou vlastní právní úpravu účetnictví, a tak využili ke zkvalitnění účetního výkaznictví IFRS v plné šíři (Dvořáková, 2011).

7. Seznam zdrojů

Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. *Fučík&Partneři* [online]. 2013 [cit. 2014-05-20]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/cs/odborne-clanky/cesky-ucetni-standard-c-013-dlouhodoby-nehmotny-a-hmotny-majetek>

DELOITTE, IFRS do kapsy, 2009, [online], [cit. 1. 7. 2011], dostupné na WWW: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2009.pdf

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

Finanční účetnictví a výkaznictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2009, 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5 (Ing. Eva Sládková a kolektiv, 2009)

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-808-7197-653

IAS 16. ICAEW [online]. © ICAEW 2015 [cit. 2015-03-04]. Dostupné z: <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs/ias-16>

IFRS [online] Dostupné z: <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs>

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, vii, 417 s. ISBN 80-7273-098-3.

KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2007, 109 s. ISBN 978-80-7395-000-2.

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2011: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2011, 291 s. Daně a účetnictví (Computer Press), 2011. ISBN 9788025134221.

PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006, 227 s. ISBN 80-731-8413-3

RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2014*. U Průhonu 22, Praha 7. ISBN 978-80-247-5123-8

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2012*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2012, 1095 s. Účetnictví (Anag). ISBN 9788072637140.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Bohuslava KNAPOVÁ. *Účetnictví 2009: velká kniha příkladů*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2009, 659 s. ISBN 9788025124253.

The Organisation. IFRS Foundation [online]. 2013 [cit. 2013]. Dostupné z: www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx

Účetní kavárna. Účetní kavárna [online]. 2010 [cit. 2015-03-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d12932v15846-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum/>

Účetní souvztažnosti 2012-2013: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2012. Vyd. 6. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, xxii, 330 s. Meritum. ISBN 9788073577254.

Účetnictví podnikatelů ...: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ... Praha: ASPI, sv. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-447-7

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

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

8. Seznam schémat, tabulek a grafů

8.1. Seznam schémat

Schéma 1 - Provedení testu snížení aktiv	31
Schéma 2 – Zaúčtování odpisů	43
Schéma 3 – Zaúčtování tvorby opravné položky.....	44
Schéma 4 – Zaúčtování zrušení opravné položky	45
Schéma 5 – Přecenění podle metody přepočtu oprávek koeficientem	48
Schéma 6 - Přecenění pomocí metody nulování oprávek.....	50

8.2. Seznam tabulek

Tabulka 1- Opravné položky k dlouhodobému majetku	13
Tabulka 2 – Odhady budoucích toků.....	33
Tabulka 3 - Stanovení pořizovací ceny budovy v roce 2000 podle IFRS	37
Tabulka 4 – Celkový účetní zápis.....	38
Tabulka 5 – Vyřazení aktiva.....	39
Tabulka 6 - Pořízení budovy v roce 2000 podle českých právních předpisů	40
Tabulka 7 – Odpisový plán haly	42
Tabulka 8 – Účtování odpisů	43
Tabulka 9 – Účetní záznam vytvoření opravné položky v roce 2013	44
Tabulka 10 – Účetní záznam zrušení opravné položky v roce 2015	44
Tabulka 11- Odpisový plán k modelu pořizovací ceny	46
Tabulka 12 – Data pro přecenění	47
Tabulka 13 - Údaje pro přepočtení oprávek koeficientem v roce 2010.....	47
Tabulka 14 – Účetní deník k metodě přepočtu oprávek koeficientem	48
Tabulka 15 – Účetní záznam k metodě přepočtu oprávek koeficientem	48
Tabulka 16 – Údaje po provedení nulování oprávek v roce 2013	49
Tabulka 17 – Účetní deník k přecenění metodou eliminace oprávek.....	50
Tabulka 18 - Účetní záznam k metodě eliminace oprávek.....	50

8.3. Seznam grafů

Graf 1 – Model pořizovací ceny (COST MODEL)	19
---	----

Graf 2 - Model přecenění (revaluation model)	20
Graf 3 - Model fair value	24

9. Přílohy

9.1. Příloha bakalářské práce – Vzorový účtový rozvrh

0 – Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Základní stádo a tažná zvířata
- 027 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý

finanční majetek

- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v podnicích pod podstatným vlivem
- 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky ovládaným a řízeným osobám a podnikům pod podstatným vlivem
- 067 - Ostatní dlouhodobé půjčky
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 087 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

1 – Zásoby

11 - Materiál

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Zvířata

13 - Zboží

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Záloha na materiál
- 152 – Záloha na zvířata
- 153 – Záloha na zboží

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka ke zvířatům
- 196 - Opravná položka ke zboží
- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 - Opravná položka k zálohám na zboží

2 – Finanční účty

21 - Peníze

- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty
- 23 - Běžné bankovní úvěry**
- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry
- 24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci**
- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek**
- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 258 - Směnky k inkasu
- 259 - Pořízení krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty**
- 261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku
- 293 - Opravná položka k dlužným cenným papírům
- 3 – Zúčtovací vztahy**
- 31 – Pohledávky**
- 311 - Pohledávky z obchodních vztahů
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky z obchodních vztahů
- 32 – Závazky (krátkodobé)**
- 321 - Závazky z obchodních vztahů
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté provozní zálohy
- 325 - Ostatní závazky z obchodních vztahů
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**
- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 34 - Zúčtování daní a dotací**
- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace
- 35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva**
- 351 - Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami
- 352 - Pohledávky za podniky pod podstatným vlivem
- 353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál

- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení
- 36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva**
- 361 - Závazky k ovládaným a řízeným osobám
- 362 - Závazky k osobám pod podstatným vlivem
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení
- 37 - Jiné pohledávky a závazky**
- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky
- 38 - Přejícné úcty aktiv a pasiv**
- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné úcty aktivní
- 389 - Dohadné úcty pasivní
- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**
- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení
- 4 – Kapitálové úcty a dlouhodobé závazky**
- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy**
- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu
- 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**
- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů

452 - Rezerva na důchody a podobné závazky

453 - Rezerva na daň z příjmu

459 - Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry

461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

471 - Dlouhodobé závazky k ovládaným a řízeným osobám

472 - Dlouhodobé závazky k podnikům pod podstatným vlivem

473 - Emitované dluhopisy

474 - Závazky z pronájmu

475 - Dlouhodobé přijaté zálohy

476 - Závazky ke společníkům, účastníkům sdružení a členům družstva

477 - Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů

478 - Dlouhodobé směnky k úhradě

479 - Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

491 - Účet individuálního podnikatele

5 – Náklady

50 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

51 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Ostatní sociální pojištění

526 - Sociální náklady individuálního podnikatele

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitostí

538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody
- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů**
- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů
- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv v provozní oblasti
- 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku a ke goodwillu
- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní oblasti
- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti
- 56 - Finanční náklady**
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kursové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku
- 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů**
- 574 - Tvorba a zúčtování rezerv ve finanční oblasti
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti
- 58 - Mimořádné náklady**
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba a zúčtování rezerv v mimořádné činnosti
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné oblasti
- 59 - Daně z příjmů a převodové účty**
- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmu
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů
- 599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 6 – Výnosy**
- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží
- 61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob**
- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovarů
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu zvířat
- 62 - Aktivace**
- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 64 - Jiné provozní výnosy**
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 - Zúčtování oprávek k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 648 - Ostatní provozní výnosy
- 66 - Finanční výnosy**
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy
- 68 - Mimořádné výnosy**
- 681 - Výnosy ze změny metody
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy
- 69 - Převodové účty**
- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů
- 7 – Závěrkové a podrozvahové účty**
- 70 - Účty rozvahné**
- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný
- 71 - Účet zisků a ztrát**
- 710 - Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty**
- 758 – Najaté věci
- 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví**

9.2. Příloha bakalářské práce – Způsob výpočtu rezervy k odstranění aktiva a úroku

Rozdíl	Rezerva	počet let	koeficient (1,02 * počet let)	počet let
	679 048,00	1		
13 580,96	692 628,96	1	1,0200	1
13 852,58	706 481,54	1	1,0404	2
14 129,63	720 611,17	1	1,0612	3
14 412,22	735 023,39	1	1,0824	4
14 700,47	749 723,86	1	1,1041	5
14 994,48	764 718,34	1	1,1262	6
15 294,37	780 012,71	1	1,1487	7
15 600,25	795 612,96	1	1,1717	8
15 912,26	811 525,22	1	1,1951	9
16 230,50	827 755,72	1	1,2190	10
16 555,11	844 310,84	1	1,2434	11
16 886,22	861 197,05	1	1,2682	12
17 223,94	878 421,00	1	1,2936	13
17 568,42	895 989,42	1	1,3195	14
17 919,79	913 909,20	1	1,3459	15
18 278,18	932 187,39	1	1,3728	16
18 643,75	950 831,14	1	1,4002	17
19 016,62	969 847,76	1	1,4282	18
19 396,96	989 244,71	1	1,4568	19
19 784,89	1 009 029,61	1	1,4859	20
20 180,59	1 029 210,20	1	1,5157	21
20 584,20	1 049 794,40	1	1,5460	22
20 995,89	1 070 790,29	1	1,5769	23
21 415,81	1 092 206,10	1	1,6084	24
21 844,12	1 114 050,22	1	1,6406	25
22 281,00	1 136 331,22	1	1,6734	26
22 726,62	1 159 057,85	1	1,7069	27
23 181,16	1 182 239,01	1	1,7410	28
23 644,78	1 205 883,79	1	1,7758	29
24 117,68	1 230 001,46		1,8114	30

počet let		MD	D
-----------	--	----	---

1	rezerva		679 048,00	
	hala	679 048,00		
2	rezerva		13 580,96	13580,96
	úrok	13 580,96		
3	rezerva		13 852,58	13852,58
	úrok	13 852,58		
4	rezerva		14 129,63	14129,63
	úrok	14 129,63		
5	rezerva		14 412,22	14412,22
	úrok	14 412,22		
6	rezerva		14 700,47	14700,47
	úrok	14 700,47		
7	rezerva		14 994,48	14994,48
	úrok	14 994,48		
8	rezerva		15 294,37	15294,37
	úrok	15 294,37		
8	rezerva		15 600,25	15600,25
	úrok	15 600,25		
9	rezerva		15 912,24	15912,26
	úrok	15 912,24		
10	rezerva		16 230,49	16230,5
	úrok	16 230,49		
11	rezerva		16 555,09	16555,11
	úrok	16 555,09		
12	rezerva		16 886,20	16886,22
	úrok	16 886,20		
13	rezerva		17 223,92	17223,94
	úrok	17 223,92		
14	rezerva		17 568,40	17568,42
	úrok	17 568,40		
15	rezerva		17 919,77	17919,79
	úrok	17 919,77		
16	rezerva		18 278,16	18278,18
	úrok	18 278,16		
17	rezerva		18 643,73	18643,75
	úrok	18 643,73		
18	rezerva		19 016,60	19016,62
	úrok	19 016,60		
19	rezerva		19 396,93	19396,96
	úrok	19 396,93		
20	rezerva		19 784,87	19784,89
	úrok	19 784,87		
21	rezerva		20 180,57	20180,59

	úrok	20 180,57		
22	rezerva		20 584,18	20584,2
	úrok	20 584,18		
23	rezerva		20 995,86	20995,89
	úrok	20 995,86		
24	rezerva		21 415,78	21415,81
	úrok	21 415,78		
25	rezerva		21 844,10	21844,12
	úrok	21 844,10		
26	rezerva		22 280,98	22 281,00
	úrok	22 280,98		
27	rezerva		22 726,60	22726,62
	úrok	22 726,60		
28	rezerva		23 181,13	23181,16
	úrok	23 181,13		
29	rezerva		23 644,75	23644,78
	úrok	23 644,75		
30	rezerva		24 117,65	24117,68
	úrok	24 117,65		

Celkem

1 230 000,95

1 230 000,95