

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Porovnání účetního zobrazení dlouhodobého hmotného
majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních
standardů IFRS**

Lucie Faitová

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Lucie Faitová

Podnikání a administrativa

Název práce

Porovnání účetního zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS

Název anglicky

Comparison of Fixed Tangible Assets in accordance with Czech Legal Regulation and IFRS

Cíle práce

Cílem práce je porovnání klasifikace, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy účetnictví a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti a případné dopady na výsledek hospodaření.

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 majetku ve finančních výkazech sestavovaných dle českých právních předpisů a dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. Budou porovnány zveřejňovací povinnosti v dané oblasti. Budou také rozebrány metody oceňování majetku při jeho prvotním vstupu do účetnictví, v průběhu užívání a k rozvahovému dni. Především bude popsán model historické ceny a model přecenění u IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení, ocenění v reálné hodnotě a v historické ceně u IAS 40 – Investice do nemovitostí a princip oceňování majetku v rámci IFRS 5 – Dlouhodobý majetek určený k prodeji a ukončované činnosti. Vybrané oblasti budou demonstrovány na příkladech. K formulaci závěrů bude použita metoda indukce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

české právní předpisy, dlouhodobá aktiva držená k prodeji, dlouhodobý hmotný majetek, investice do nemovitostí, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, oceňování; odpisy, pozemky, budovy a zařízení

Doporučené zdroje informací

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, xi, 327 s. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.
- GRAHAM HOLT, Magnus Orrell. International financial reporting standards (ifrs) workbook and guide practical insights, case studies, multiple-choice questions, illustrations. Hoboken, N.J.: Wiley, 2013. ISBN 9780470893609.
- HINKE, Jana. Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 175 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-1-0.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.
- 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.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Milan ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015, 343 stran. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-932-8.
- RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.
- STROUHAL, Jiří a kol. Oceňování v účetnictví. Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-367-8.
- VALOUCH, Petr. Účetní a daňové odpisy 2012. Praha: Grada, 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4114-7.
-

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 25. 02. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Porovnání účetního zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS" 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 použitých zdrojů 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 10. 3. 2017

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Stárové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při zpracovávání bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a přátelům, kteří mě při studiu podporovali.

Porovnání účetního zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS

Souhrn

V této bakalářské práci je porovnáváno účetní zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. V teoretické části je nejprve charakterizován dlouhodobý hmotný majetek dle českých právních předpisů, včetně klasifikace, oceňování, odpisování a vyřazení tohoto majetku. Dále je rozebrán dlouhodobý hmotný majetek dle mezinárodních standardů IFRS. Nejdříve je charakterizován standard IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, dále IAS 40 - Investice do nemovitostí a nakonec standard IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji. V práci jsou také uvedeny modelové příklady, na kterých jsou aplikovány metody uvedené v teoretické části. Na prvním příkladu je analyzována struktura dlouhodobého hmotného majetku, ve druhém příkladu je řešena problematika metody komponentního odpisování. V další části práce je poukázáno na nejvýznamnější rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle obou účetních systémů.

Klíčová slova: České právní předpisy; dlouhodobá aktiva držena k prodeji; dlouhodobý hmotný majetek; investice do nemovitostí; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS; oceňování; odpisy; pozemky, budovy a zařízení.

Comparison of Fixed Tangible Assets in accordance with Czech Legal Regulation and IFRS

Summary

In this bachelor thesis, the presenting of fixed tangible assets in accordance with Czech Legal Regulation and International Financial Reporting Standards IFRS is compared. In the theoretical part, there is a characteristic of the fixed tangible assets in accordance with Czech Legal Regulation, including classification, valuation, depreciation and disposal of these assets. Then there is a characteristic of the fixed tangible assets in accordance with International Financial Reporting Standards IFRS. At first, there is a characteristic of IAS 16 - Property, Plant and Equipment, then IAS 40 - Investment Property and also IFRS 5 - Non-current Assets Held for Sale. In this thesis there are also practical examples, where the methods from the theoretical part are applied. First example contains an analysis of the structure of fixed tangible assets, second example contains problematics of component depreciation. In the next part of this thesis, there are pointed out the most remarkable differences of presenting fixed tangible assets by two accounting systems.

Keywords: Czech Legal Regulation; Non-current Assets Held for Sale; Fixed Tangible Assets; Investment Property; International Financial Reporting Standards IFRS; Valuation; Depreciation; Property, Plant and Equipment.

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	13
3.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle českých předpisů	13
3.1.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	13
3.1.2 Oceňování	15
3.1.3 Odpisování	17
3.1.4 Vyřazení.....	18
3.2 Mezinárodní standardy IFRS	18
3.3 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	20
3.3.1 Oceňování	21
3.3.2 Odpisování	24
3.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	26
3.4.1 Oceňování	27
3.4.2 Vyřazení.....	28
3.4.3 Zveřejnění	29
3.5 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji.....	30
3.5.1 Oceňování	31
3.5.2 Vykázání a zveřejnění.....	32
4 Vlastní zpracování.....	33
4.1 Analýza struktury dlouhodobého hmotného majetku	33
4.1.1 Prvotní zaúčtování pořízení dle českých právních předpisů.....	33
4.1.2 Prvotní zaúčtování dle IFRS	35
4.2 Komponentní odpisování	37
4.2.1 Řešení dle českých právních předpisů	37
4.2.2 Řešení dle IFRS	38
5 Zhodnocení výsledků	42
6 Závěr.....	43
7 Seznam použitých zdrojů	45

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj zůstatkové ceny stroje OPTIMUM GH 150 dle ČPP a IFRS (v Kč).....41

Seznam tabulek

Tabulka 1: Stanovení odpisů budov a pozemků dle ČPP	35
Tabulka 2: Stanovení odpisů budov a pozemků dle IFRS	36
Tabulka 3: Přecenění na fair value v prvních 3 letech.....	36
Tabulka 4: Odpisový plán stroje OPTIMUM GH 150	38
Tabulka 5: Dekompozice výrobního stroje.....	38
Tabulka 6: Odpisový plán stroje bez komponent	39
Tabulka 7: Odpisový plán elektromotoru	40
Tabulka 8: Odpisový plán běžících pásů	40

1 Úvod

Jedním z významných trendů současné světové ekonomiky je stále větší globální charakter. Současně s ekonomickou globalizací se v Evropě vyvíjí i politické sjednocení v rámci Evropské unie. Na základě tohoto vývoje neustále roste potřeba harmonizace účetnictví.

Důležitý zlom ve vývoji nastal vstupem České republiky do Evropské unie v roce 2004, kdy se do českých právních předpisů promítl požadavek Evropské unie a v platnost vstoupil odstavec 9 § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tímto odstavcem bylo stanoveno, že české společnosti emitující dlužné nebo majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích, mají povinnost sestavit své konsolidované i individuální (nekonsolidované) účetní závěrky v souladu s mezinárodními standardy finančního výkaznictví IFRS. Ostatní společnosti mohou při sestavování konsolidovaných účetních závěrek namísto českých právních předpisů užívat mezinárodní standardy IFRS. Pro všechny tyto společnosti je velmi důležitá znalost podobností i rozdílů mezi českou právní úpravou a mezinárodními standardy IFRS.

Významnou oblastí v rámci položek aktiv podnikatelských subjektů je dlouhodobý hmotný majetek. Bez majetku si lze velmi těžce představit chod společnosti. V oblasti majetku se ale zároveň vyskytuje nejvíce rozdílů mezi oběma těmito účetními systémy. Proto je tématem této bakalářské práce porovnání účetního zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS.

V práci je řešena především problematika dlouhodobého hmotného majetku z pohledu výrobních a obchodních podniků či podniků poskytujících služby. Nejsou zde řešena specifika v oblasti bank, pojišťoven či jiných finančních institucí.

2 Cíl práce a metodika

Práce má stanoveny následující cíle a metodický postup.

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je porovnání klasifikace, oceňování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy účetnictví a mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS v teoretické rovině a při praktické aplikaci. Na konkrétních příkladech bude řešena vybraná problematika s poukázáním na významné odlišnosti a případné dopady na výsledek hospodaření.

2.2 Metodika

Prvním krokem bude stanovení rámcových cílů a nastudování odpovídajících českých a zahraničních literárních zdrojů, týkajících se dané problematiky. Bude provedena kritická analýza těchto zdrojů a syntéza dílčích poznatků. Na základě utříděných poznatků z odborných zdrojů budou upřesněny cíle práce a dále vybrány oblasti, které budou v práci podrobněji řešeny. Seznam odborných zdrojů bude uveden na konci práce v seznamu použitých zdrojů.

Po stanovení konkrétních cílů práce a oblastí zaměření, bude za pomoci metody popisu a dedukce sepsán Úvod práce. V teoretické části práce bude pomocí kritické analýzy, syntézy a dedukce zpracován ucelený přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů, následně dle mezinárodních standardů IFRS. Zjištěné principy budou v práci popsány. V rámci českých právních předpisů bude provedena analýza klasifikace, oceňování, odpisování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. V oblasti mezinárodních standardů IFRS budou blíže rozebrány standardy IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IFRS 5 – Dlouhodobý majetek určený k prodeji a ukončované činnosti. Z hlediska těchto standardů bude především analyzován model historické ceny a model přecenění u IAS 16, v rámci IAS 40 bude analyzován model fair value a model oceňování pořizovacími náklady, u IFRS 5 bude blíže rozebrán princip oceňování majetku.

V praktické části budou na příkladech demonstrovány poznatky z teoretické části práce. Pomocí metody komparace budou porovnány jednotlivé postupy zachycení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů IFRS. Na příkladu budov a pozemků bude provedena analýza struktury dlouhodobého hmotného majetku. Druhý příklad se bude zabírat komponentním odpisováním výrobního stroje. V případě mezinárodních standardů IFRS bude provedena dekompozice stroje na významné části a následně budou propočítány odpisy komponentní metodou. Odpisy dle českých předpisů budou propočítány metodou lineárního odpisování, kdy stroj bude odpisován jako celek. Bude zde uvedeno porovnání odpisů včetně grafického znázornění zůstatkové ceny stroje dle obou účetních systémů.

V závěru práce bude použita metoda indukce, pomocí které budou shrnuty získané poznatky a budou uvedeny rozdíly obou účetních systémů, především v oblasti klasifikace a oceňování dlouhodobého hmotného majetku.

3 Teoretická východiska

V následující části práce bude podrobně rozebrán dlouhodobý hmotný majetek dle českých právních předpisů a následně podle mezinárodních standardů IFRS.

3.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle českých předpisů

Předpisy, ve kterých je v České republice vymezen dlouhodobý hmotný majetek, jsou především tyto:

- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném k 1. 1. 2016 (dále jen „zákon o účetnictví“)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

3.1.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí takový majetek, který má hmotnou povahu a jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Dle §7 vyhlášky č. 500/1991 Sb., se do dlouhodobého hmotného majetku zařazují:

- **Pozemky** bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.
- **Stavby**, mezi něž patří:
 - a) stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
 - b) právo stavby, pokud není zbožím (§ 9 odst. 5),
 - c) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
 - d) technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
 - e) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.

- **Hmotné movité věci a jejich skupiny**, mezi něž patří:
 - a) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - b) hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.
- **Pěstitelské celky trvalých porostů**, mezi něž patří:
 - a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,
 - b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny**, mezi něž patří dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.
- **Jiný dlouhodobý hmotný majetek** obsahuje:
 - a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
 - b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
 - c) věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást ocenění položky „Stavby“ nebo jako součást ocenění v rámci položky „Zásoby“.
- **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** zahrnuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.
- **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek**, mezi něž patří krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

- **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku** obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2016).

Pozemky, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, jiný dlouhodobý majetek a oceňovací rozdíl k nabytému majetku jsou dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši jejich ocenění. Naopak hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, jakož i dospělá zvířata a jejich skupiny jsou dlouhodobým hmotným majetkem od výše ocenění stanovené ve vnitropodnikové směrnici účetní jednotky. Pokud je výše ocenění menší než tato stanovená výše, účtuje o nich účetní jednotka jako o zásobách.

3.1.2 Oceňování

V souladu se zákonem o účetnictví oceňují účetní jednotky majetek:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27 (Zákon o účetnictví, 2016).

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

K okamžiku uskutečnění účetního případu lze dlouhodobý hmotný majetek ocenit pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, nebo vlastními náklady.

Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů s jeho pořízením souvisejících. Mezi tyto vedlejší pořizovací náklady patří zejména doprava, pojistné

při dopravě, montáž, clo, úroky z úvěru (pokud se tak účetní jednotka rozhodne) a jiné.

Vlastní náklady

Vlastní náklady se využívají u majetku, který je vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky. Jedná se o náklady přímé (např. přímé mzdy, přímý materiál, apod.), ale také nepřímé náklady (např. výrobní režie, náklady správního charakteru v případě dlouhodobé výstavby).

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

„Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje:

- hmotný dlouhodobý majetek nabytý darováním,
- bezúplatně nabyté předměty (hmotný dlouhodobý majetek) po skončení finančního leasingu, souvztažně je účtováno na účet opravek (předměty předané úplatně se účtují v kupní ceně),
- hmotný dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví nezachycený (inventární přebytky), souvztažně na účet opravek,
- vklad dlouhodobého majetku,

Z hlediska účetnictví stačí obvykle pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad, avšak daňové předpisy často požadují buď znalecký odhad nebo cenu podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku“ (Ryneš, 2016).

Oceňování ke konci rozvahového dne

Ocenění ke konci rozvahového dne evidují účetní jednotky v účetních knihách. „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní

závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta“ (Zákon o účetnictví, 2016).

3.1.3 Odpisování

„Odpisováním se rozumí zahrnování hodnoty majetku do nákladů“ (Prudký, Lošťák, 2015). Dle zákona o účetnictví se odpisuje následující majetek: stavby, hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek odpisovat nelze.

Odpisy dlouhodobého majetku je možno členit na daňové a účetní odpisy. Daňové odpisy se na rozdíl od účetních neúčtují.

Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou upraveny zákonem o účetnictví. Tyto odpisy vyjadřují reálné opotřebení majetku. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami, nejsou povinni účetní odpisy zaznamenávat.

Způsob, kterým účetní jednotka stanoví účetní odpisy, je plně v její kompetenci. Účetní jednotka může zvolit metodu časovou (odpisy závisí na délce používání majetku) nebo metodu výkonovou (majetek je odpisován podle množství).

Časová metoda odpisování se aplikuje v podnicích velmi často, a to především z důvodu její jednoduchosti.

V případě časové metody lze využít dva základní způsoby odpisování:

- lineární odpisování,
- degresivní odpisování.

Výkonová metoda se užívá v případě majetku, jehož míra opotřebení je závislá na jeho reálném využití. Mnohdy jsou tímto majetkem, u nichž se využívá tato metoda odepisování, výrobní stroje.

Účetní jednotka má možnost zvolit si metodu komponentního odpisování. Tímto způsobem může odpisovat stavby, hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Za komponentu se považuje část hmotného majetku, jejíž výše ocenění je významná v poměru k hodnotě celého majetku, a také se rychleji opotřebovává. Komponenta se během užívání odpisuje samostatně od zbývající části majetku.

3.1.4 Vyřazení

„Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku se děje v zásadě následujícími způsoby:

- a) likvidací
 - dobrovolnou po skončení doby odpisování,
 - dobrovolnou před skončením doby odpisování,
 - v důsledku škod,
 - v důsledku mank,
- b) prodejem,
- c) darováním,
- d) vkladem do základního kapitálu jiného subjektu,
- e) bezúplatným převodem podle právních předpisů,
- f) přeřazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele“ (Ryneš, 2016).

3.2 Mezinárodní standardy IFRS

Mezinárodní standardy finančního účetnictví IFRS (dále jen „IFRS“) tvoří soubor standardů, které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB).

Ne vždy však standardy vydávala Rada IASB. Od počátku sedmdesátých let 20. století vydával standardy Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC. Změna přišla v roce 2001, kdy vznikla Rada IASB, neboť bylo rozhodnuto o nové organizační struktuře s cílem zefektivnění činnosti. Nově vydávané standardy již nebyly označovány jako Mezinárodní účetní standardy IAS, ale jako IFRS. Původní standardy, které vydal výbor IASC, zůstaly platné. To je důvod, proč některé standardy nesou označení IAS a některé IFRS.

Tyto standardy byly zvoleny jako prostředek pro regulaci evropského účetnictví. Z tohoto důvodu musí všechny společnosti, které jsou zaregistrované na evropských burzách cenných papírů, sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS.

Kromě Evropy se v mnoha dalších zemích používají standardy IFRS. K roku 2005 začaly být IFRS povinné v mnoha zemích v Asii, Africe a Latinské Americe. Dnes se IFRS používá ve více než 100 zemích světa a počet zemí, které je užívá, stále roste.

Struktura IFRS

Úvodní část standardů IFRS představuje Koncepční rámec. Je třeba upozornit, že Koncepční rámec není jedním ze standardů. Jsou v něm stanoveny cíle, charakteristiky, definice, předpoklady a kritéria, kterými se řídí finanční výkaznictví. V případě rozporu mezi Koncepčním rámcem a konkrétním standardem, má vždy přednost úprava konkrétního standardu.

„V dalších částech svazku IFRS jsou uvedeny jednotlivé standardy (IAS a IFRS), následují jednotlivé interpretace (SIC a IFRIC), významový slovník a nakonec rejstřík“ (Dvořáková, 2014).

V každém standardu bývá zpravidla uveden obsah, úvod, text standardu, dodatky, zdůvodnění závěru, implementační příručka a tabulkový přehled změn provedených ve standardu (pokud k nějakým změnám došlo).

Problematicke dlouhodobého hmotného majetku se v rámci účetních standardů IAS/IFRS věnuje více standardů. Mezi tyto standardy patří:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji.

3.3 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

„Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti.

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům;
- dle očekávání budou využívána během více než jednoho účetního období.

Podmínkou vykázání těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek, což vyžaduje, aby byla na podnik přenesena všechna rizika i prospěch z těchto aktiv. Zároveň musí být možno pořizovací náklady spolehlivě měřit – aktiva musí být spolehlivě ocenitelná. Podmínky vykázání navazují na obecnou definici aktiva uvedenou v Koncepčním rámci“ (Dvořáková, 2014).

Existují aktiva, která splňují definici standardu IAS 16, avšak vzhledem k jejich specifčnosti nejsou ve standardu zahrnuta, neboť jsou upravena samostatně.

Jedná se o:

- biologická aktiva (standard IAS 41 – Zemědělství),

- neobnovitelné přírodní zdroje (standard IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů).

Mezi aktiva vyjmutá z působnosti IAS 16 se řadí také dlouhodobá aktiva, která jsou pořízená formou finančního leasingu. Takováto aktiva jsou zařazena v samostatném standardu IAS 17 – Leasingy.

3.3.1 Oceňování

Způsob oceňování aktiv dle IAS 16 závisí na okamžiku, ve kterém se ocenění provádí. Oceňovat lze tedy v momentě pořízení či v průběhu držení aktiva.

Oceňování v momentě pořízení

Pozemky, budovy a zařízení se prvotně oceňují na bázi pořizovacích nákladů.

„Pořizovací náklady zahrnují všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek, a obsahují zejména:

- nákupní cenu aktiva (sníženou o veškeré dosažené slevy);
- clo;
- další náklady, které umožní uvést aktivum do stavu, v němž je způsobilé přinášet užitek – např. náklady na příprav místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům (architektům aj.), náklady na montáž;
- výkony provedené ve vlastní režii (včetně správní režie) lze aktivovat, jedině pokud jsou nezbytné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být k tomuto aktivu přímo (účelově) vztaženy;
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu;
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva“ (Dvořáková, 2014).

Ocenění v průběhu držení aktiva

V případě ocenění aktiv k rozvahovému dni je dle standardu vyžadováno použití modelu historické ceny, nebo modelu přecenění na fair value. Účetní jednotka však může pro celou třídu pozemků, budov a zařízení využívat pouze jeden z těchto modelů.

Model historické ceny

Model historické neboli pořizovací ceny je nejběžnější metodou, a to především díky její jednoduchosti. Po prvotním zaúčtování se aktiva účtují v původní pořizovací ceně snížené o oprávků a o kumulované ztráty ze snížené hodnoty.

Model přecenění

Po prvotním zaúčtování se aktiva účtují ve fair value, neboli reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o oprávků a kumulované ztráty ze snížené hodnoty. Fair value je hodnota, za kterou aktivum může být směřeno mezi znalými a ke směně ochotnými stranami při transakcích za běžných podmínek. Z důvodu, aby účetní hodnota nebyla výrazně odlišná od fair value stanovené k rozvahovému dni, mělo by být přeceňování prováděno dostatečně pravidelně.

Fair value pozemků a budov bývá stanovena podle jejich tržní ceny. Ta bývá nejčastěji zjištěna na základě znaleckého odhadu. U položek strojů a zařízení bývá fair value určována dle jejich odhadované tržní ceny. V případech, kdy nelze určit tržní cenu (obvykle proto, že aktivum je neobvyklého charakteru), stanoví jednotka fair value na základě reprodukčních nákladů snížených o odpovídající opotřebení (Jílek, Svobodová, 2013).

Pokud dojde k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, je nutné přecenit celou tuto třídu pozemků, budov a zařízení.

„Příklady jednotlivých tříd jsou tyto:

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

(Jílek, Svobodová, 2013).

„K okamžiku přecenění příslušných položek pozemků, budov a zařízení oprávk:

- přepočteme stejným poměrem, jako je průměr reálné a účetní hodnoty aktiva (stejným poměrem je přepočtena i brutto hodnota, takže netto účetní hodnota aktiva po přecenění je rovna reálné hodnotě), nebo
- eliminujeme tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Pokud je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací náklady, je nutné ještě navýšit brutto hodnotu aktiva“ (Strouhal, 2013).

Významným problémem, ke kterému dochází při přecenění majetku, bývá zvýšení či snížení účetní hodnoty. Jestliže dojde ke zvýšení hodnoty, vykazuje se toto zvýšení do vlastního kapitálu, konkrétně do Fondu z přecenění. Je zapotřebí, aby navýšení hodnoty bylo evidováno odděleně, a to z důvodu případného snížení hodnoty v následujících letech, kdy musí dojít nejprve k vypořádání rozpuštění původního přecenění, a až poté lze snížení zúčtovat do nákladů. Naopak pokud dojde ke snížení hodnoty, je toto snížení zachyceno jako náklad. Je třeba upozornit na výjimku, kdy u tohoto majetku v předešlých obdobích vznikl kapitálový fond z přecenění. V takovém případě je snížení vykázáno přímo v rámci vlastního kapitálu.

3.3.2 Odpisování

„Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny (eventuálně účetní hodnoty stanovené při přecenění) do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv“ (Dvořáková, 2014).

Odpisování začíná ve chvíli, kdy je aktivum připravené k použití a končí, jakmile je aktivum prodáno, zlikvidováno, nebo klasifikováno dle IFRS 5 jako aktivum držené k prodeji. Odpisování však nelze ukončit, například když se aktivum přestane využívat.

„Pro zefektivnění sledování dlouhodobých aktiv standard umožňuje agregovat položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné. Takové položky jsou sledovány a odpisovány jako celek, jednotlivé součásti tohoto celku jsou v případě potřeby (např. při likvidaci, prodeji apod.) oceněny průměrnou cenou“ (Dvořáková, 2014).

IAS 16 vyžaduje komponentní přístup pro jednotlivé části aktiva s odlišnou dobou použitelnosti. Každá součást (komponenta) by měla být sledována a odpisována samostatně.

Ačkoli má pozemek obvykle neomezenou životnost a nemá být odpisován, v některých případech dle standardu IAS 16 samotný pozemek může mít omezenou dobu použitelnosti. Za takovýchto okolností má být odepisován způsobem, který odráží výhody z něj plynoucí. S výjimkou pozemků, které mají neomezenou životnost, musí být tedy všechny budovy a zařízení odepisovány, i když se (jak se někdy vyskytuje, zejména v obdobích obecného růstu cen) jejich nominální nebo reálné hodnoty zvyšují.

Dle standardu je možné využití následujících metod odpisování: metoda rovnoměrných (lineárních) odpisů, metoda výkonových odpisů a metoda zmenšujícího se základu.

Vybrané metody odpisování

a) metoda zmenšujícího se základu

$$s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}}$$

$$RO = ZC \times s$$

kde: s = roční odpisová sazba

ZbC = zbytková cena

ZC = zůstatková cena

b) metoda sumace čísel (SYD)

$$RO = (PC - ZbC) \times \frac{n+1-i}{\frac{n \times (n+1)}{2}}$$

kde: i = i -tý rok odpisování

c) odpisy závislé na výkonu

$$RO = (PC - ZbC) \times \frac{\text{Výkon v daném roce}}{\text{Celkový výkon}}$$

Dle standardu by metoda odpisování měla být v souladu se způsobem, kterým budou využívány budoucí ekonomické užitky aktiva. Dále by se měla přezkoumávat vhodnost metody odpisování alespoň jednou ročně, a to pro případ, že došlo k významné změně. Tuto změnu odhadu je třeba zachytit dle standardu IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby.

Pozemky, budovy a zařízení musí být vždy ke konci účetního období testovány na snížení hodnoty, a to v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

3.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Aktiva nemusí být pořizovaná za účelem užívání při podnikových činnostech, motivem pořízení může být přínos jiných ekonomických užitků. Specifikou oblastí jsou investice do nemovitostí, proto jim je také věnován samostatný standard. Důvodem vedoucí k pořízení investičních aktiv může být například záměr uložit dočasně volné finanční prostředky do různých druhů majetku tak, aby se zamezilo jejich znehodnocení z důvodu inflace, dále získání podílu na vedení jiných společností nebo diverzifikace rizika spojeného s podnikáním.

Standard IAS 40, zabývající se investicí do nemovitosti, řeší investice obsažené v aktivech podniku.

„Investiční nemovitost je nemovitost držena spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího a nikoli za účelem:

- používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely, nebo
- prodeje v rámci běžné činnosti.

Příklady investičních nemovitostí jsou tyto:

- pozemek držený spíše za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení než za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti,
- pozemek držený za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti, se považuje za pozemek držený za účelem kapitálového zhodnocení,
- budova vlastněná (nebo držená na základě finančního leasingu) a pronajatá dále na základě operačního leasingu a
- budova, která je neobsazená, ale držená za účelem pronajmutí na základě operačního leasingu“ (Jílek, Svobodová, 2013).

3.4.1 Oceňování

V případě investice do nemovitostí dochází zpočátku k ocenění při pořízení, při dalším zacházení s investicí do nemovitosti se užívá následné ocenění.

Ocenění při pořízení

Při prvotním zachycení jsou investiční nemovitosti oceněny ve výši pořizovacích nákladů. Celková cena zahrnuje kupní cenu a veškeré vedlejší náklady spojené s pořízením.

Investice, které podnik pořídil vlastní režii, se oceňují vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti k datu ukončení.

Pro investice do nemovitostí získané na základě finančního leasingu platí, že aktivum má být zaúčtováno v nižší částce buď z:

- reálné hodnoty nemovitosti, nebo
- současné hodnoty minimálních leasingových plateb.

Následné ocenění

Pro následné ocenění investic do nemovitostí umožňuje standard výběr ze dvou modelů. Vybraný model, který si jednotka zvolí, musí využívat při oceňování všech investic do nemovitostí.

Prvním modelem je **model fair value**, který je standardem IAS 40 preferován, neboť má vyšší vypovídací schopnost. Fair value se v případě investic do nemovitostí stanoví dle tržní ceny. Při určení fair value se transakční náklady neodečítají. Zisk či ztráta plynoucí z přecenění se do výsledku hospodaření zachycují k období, kdy nastaly. Jestliže jsou investice oceněny modelem fair value, neodpisují se. Důvod je zřejmý - změny fair value odráží případné snížení či zvýšení hodnoty, odpisování tedy již nemá smysl.

Existuje výjimka, kdy fair value nelze spolehlivě měřit, a to v případě kdy srovnatelné tržní transakce nejsou velmi četné. Pro takové okolnosti je ve standardu stanoveno, že subjekt by měl ocenit investici do nemovitosti modelem pořizovacích nákladů podle IAS 16, a to až do vyřazení investičního majetku. Ostatní investice, u nichž lze fair value měřit, ocení podnik ve fair value.

Dalším modelem, který mohou účetní jednotky využít, je **model oceňování pořizovacími náklady**. Investice do nemovitostí se odpisují a vykazují v pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

3.4.2 Vyřazení

Investice do nemovitostí mohou být vyřazeny následujícími způsoby:

- prodejem;
- poskytnutím aktiva k finančnímu leasingu;
- trvalým vynětím investiční nemovitosti z užívání, při kterém se již neočekávají žádné budoucí ekonomické přínosy.

Pokud jsou investice do nemovitostí vyřazeny nebo odúčtovány, zisk nebo ztráta z prodeje či vyřazení musí být vykázány ve výkazu zisků a ztrát.

„Společnost může provést reklasifikaci investice do nemovitostí, došlo-li ke změně v jejím užívání:

- zahájením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investice do nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem (IAS 40 → IAS 16),
- zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob (IAS 40 → IAS 2),
- ukončením užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu vlastníkem užívaných nemovitostí na investice do nemovitostí (IAS 16 → IAS 40),

- zahájením operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investice do nemovitostí (IAS 2 → IAS 40) nebo
- ukončením stavby či rekonstrukce v případě převodu stavěných či rekonstruovaných nemovitostí na investice do nemovitostí (IAS 16 → IAS 40)“ (Strouhal, 2013).

3.4.3 Zveřejnění

Účetní jednotky v případě investic do nemovitostí zveřejňují zejména:

- podmínky pro klasifikaci investic do nemovitostí,
- zda jednotka používá model pořizovacích nákladů či model fair value,
- způsob určení fair value (v případě použití modelu fair value),
- hodnotu přijatého nájemného a přímých provozních nákladů z investic do nemovitostí.

Jestliže jednotka využívá model ocenění fair value a u určitých investic není možné fair value stanovit, zveřejní mimo jiné také:

- popis těchto investic;
- vysvětlení důvodů, proč nelze fair value zjistit;
- interval, ve kterém se fair value přibližně pohybuje.

Pokud jednotka používá model ocenění pořizovacími náklady, zveřejní se:

- metoda odepisování,
- odpisová sazba,
- brutto účetní hodnota aktiv,
- oprávky a kumulované ztráty ze snížené hodnoty,
- výpis hodnot investic do nemovitosti vedených v účetnictví (na počátku i na konci období),
- dále také fair value těchto investic (Dvořáková, 2014).

3.5 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji

Standard IFRS 5 se zabývá aktivy, které jsou vyřazeny z užívání a jsou určeny k prodeji. To z důvodu, aby účetní závěrka poskytovala skutečný obraz majetku, závazků a vlastního kapitálu podniku, a aby umožňovala zhodnotit finanční situaci i výkonnost podniku, neboť rozhodnutí o ukončení některých činností v budoucnosti značným způsobem ovlivňuje další vývoj podniku.

„Jednotka klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud:

- se předpokládá, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu jednotky,
- je určeno především pro účely obchodování
- se předpokládá, že bude realizováno během dvanácti měsíců od skončení účetního období, nebo
- se jedná o hotovost nebo hotovostní ekvivalent, pokud není omezena směna tohoto aktiva nebo toto aktivum nebude použito na úhradu závazku po době minimálně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Všechna ostatní aktiva jsou dlouhodobá aktiva“ (Jílek, Svobodová, 2013).

Podnik by měl klasifikovat aktivum jako držené k prodeji v případě, kdy účetní hodnota aktiva bude získána především z prodeje, nežli dalším používáním. Další podmínkou je, aby aktivum bylo k dispozici k okamžitému prodeji, a prodej aktiva musí být vysoce pravděpodobný. Dále by aktivum mělo být prodáno do jednoho roku.

V této souvislosti je nutno zmínit, že jako aktivum určené k prodeji lze klasifikovat i aktivum dříve již užívané, ale také aktivum, které bylo nakoupeno za účelem dalšího prodeje.

„Ustanovení tohoto IFRS se nevztahuje na následující aktiva:

- odložené daňové pohledávky (IAS 12);

- aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19);
- finanční aktiva v působnosti IAS 39;
- dlouhodobá aktiva, která se vykazují v souladu s modelem fair value v IAS 40;
- dlouhodobá aktiva, která jsou oceněna ve fair value dále sníženou o odhadnuté náklady prodeje (IAS 41); a
- smluvní práva na základě pojistných smluv, definovány v IFRS 4“ (van Greuning, 2011).

3.5.1 Oceňování

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji se ocení buď ve fair value snížené o náklady prodeje, nebo v účetní hodnotě, a to v nižší z těchto dvou hodnot.

Dle standardu se dlouhodobá aktiva držená k prodeji neodpisují, jelikož nejsou využívána. Účetní jednotka však testuje snížení hodnoty aktiv. Ztráta ze snížení, či případné zvýšení hodnoty se zachycuje výsledkově.

Účetní jednotka má dále možnost rozhodnout se aktivum již nedržet k prodeji, ale dále aktivum užívat. V takovém případě by měla vyřadit aktivum z aktiv držených k prodeji a přiřadit jej do vhodného segmentu aktiv.

„Částka, která má být prvotně zaúčtována na základě takové reklasifikace bude nižší z:

1. Účetní hodnoty aktiva předtím, než aktivum (nebo vyřazovaná skupina) bylo klasifikováno jako držené k prodeji, upravené o odpisy, které by průběžně byly vykázány, kdyby aktivum (vyřazovaná skupina) nebylo klasifikováno jako držené k prodeji; a
2. Zpětně získatelné částky k datu následného rozhodnutí neprodávat“ (Mackenzie, 2014).

Jestliže dojde k přeřazení jednotlivé položky ze skupiny aktiv určených k prodeji, ostatní aktiva nadále nemusí splňovat podmínky pro klasifikaci ve skupině aktiv držených k prodeji. Skupina se tedy zruší a tyto zbývající aktiva budou vykazována jako jednotlivá aktiva držená k prodeji.

3.5.2 Vykázání a zveřejnění

Aktiva držená k prodeji musí být vykazována v roce klasifikace, odděleně od ostatních aktiv a závazků v rozvaze.

V období, ve kterém byla dlouhodobá aktiva klasifikována jako držená k prodeji či prodána, má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace v komentáři k účetní závěrce. Informace, které zveřejní, budou následující:

- popis dlouhodobého aktiva;
- popis okolností vedoucí k rozhodnutí o prodeji, vyřazení a očekávaném způsobu vyřazení;
- zisk nebo ztráta vzniklé z přecenění;
- segment, ve kterém jsou dlouhodobá aktiva vykazována.

4 Vlastní zpracování

V následující části jsou na dvou modelových příkladech aplikovány poznatky z předchozích kapitol této práce. V prvním příkladu je analyzována struktura majetku. Druhý příklad se zabývá komponentním odpisováním výrobního stroje. Každý příklad obsahuje porovnání postupu a výsledků dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a českých právních předpisů (dále jen „ČPP“).

4.1 Analýza struktury dlouhodobého hmotného majetku

Společnost X koupila 16. 2. 2005 budovy a k nim náležící pozemky. Tyto budovy a přilehlé pozemky pořídila společnost za účelem pronájmu třetím stranám. Administrativní budova A s dobou životnosti 50 let byla pořízena za 19 000 000,- Kč. K budově A náleží pozemek A s pořizovací cenou 4 000 000,- Kč. Dále společnost nakoupila k výrobním účelům budovu B s pořizovací cenou 37 000 000,- Kč. Doba životnosti této budovy je 30 let. K budově B náleží pozemek B, jehož pořizovací cena je 8 000 000,- Kč. Celková pořizovací cena tedy činila 68 000 000,- Kč.

4.1.1 Prvotní zaúčtování pořízení dle českých právních předpisů

Na následujícím schématu je zobrazeno zaúčtování pořízení budov a pozemků. Nejprve je zaúčtována úhrada závazku dodavateli z běžného účtu za pozemky a budovy v celkové částce 68 000 000,- Kč. Na účtu 042.1 - Pořízení pozemků je evidováno pořízení pozemků A a B v jejich pořizovací ceně, na účtu 042.2 - Pořízení budov je evidováno pořízení budov A a B. Dále společnost zařadí budovy A a B na účet 021 - Stavby. Pozemky A a B zařadí na účet 031 - Pozemky.

221 – Bankovní účet		321 - Dodavatelé	
1) 68 000 000		1) 68 000 000	2) 68 000 000

042.1 – Pořízení pozemků	
2) 4 000 000	3) 4 000 000
2) 8 000 000	3) 8 000 000

042.2 – Pořízení budov	
2) 19 000 000	3) 19 000 000
2) 37 000 000	3) 37 000 000

021 - Stavby	
3) 19 000 000	
3) 37 000 000	

031 - Pozemky	
3) 4 000 000	
3) 8 000 000	

- 1) úhrada závazku dodavateli z běžného účtu
- 2) pořízení majetku
- 3) uvedení majetku do užívání

Vzhledem k tomu, že společnost pořídila budovy až druhý měsíc v roce, výše odpisu v prvním roce bude stanovena následujícím způsobem:

$$(\text{Roční odpis} / 12) \times 10$$

$$\text{Odpis budovy A} = (380\,000 / 12) \times 10 = 316\,667$$

$$\text{Odpis budovy B} = (1\,233\,334 / 12) \times 10 = 1\,027\,779$$

Roční odpisy v dalších letech:

Odpis = pořizovací cena / doba životnosti

$$\text{Odpis budovy A} = 19\,000\,000 / 50 = 380\,000$$

$$\text{Odpis budovy B} = 37\,000\,000 / 30 = 1\,233\,334$$

Tabulka 1: Stanovení odpisů budov a pozemků dle ČPP

Položka	Požizovací cena	Počet let odpisování	Odpis v roce 2005	Roční odpis v dalších letech
Budova A	19 000 000	50	316 667	380 000
Budova B	37 000 000	30	1 027 779	1 233 334
Pozemek A	4 000 000	Neodepisuje se	-	-
Pozemek B	8 000 000	Neodepisuje se	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Budova A bude plně odepsána v roce 2055 a budova B v roce 2035, kdy jejich zůstatková cena bude rovna nule.

V následujícím schématu je znázorněno zaúčtování odpisů budovy A a budovy B v roce 2005.

081 – Oprávky ke stavbám	551 – Odpisy DNM a DHM
1) 316 667 1) 1 027 779	1) 316 667 1) 1 027 779

1) odpis budov v roce 2005

4.1.2 Prvotní zaúčtování dle IFRS

V níže uvedeném schématu je znázorněna úhrada závazku dodavateli na běžný účet a následné uvedení pozemků a budov do užívání v celkové částce 68 000 000,- Kč.

221 – Bankovní účet	321 - Dodavatelé
1) 68 000 000	1) 68 000 000 2) 68 000 000

Investice do nemovitostí	
2) 68 000 000	

- 1) úhrada dodavateli z běžného účtu
- 2) pořízení investic do nemovitostí

Budovy a k nim náležící pozemky byly pořízeny za účelem pronájmu třetím stranám, jedná se tedy o investice do nemovitostí a je s nimi zacházeno dle standardu IAS 40. Dle standardu je možný výběr ocenění modelem fair value či modelem ocenění pořizovacími náklady. Společnost zvolila oceňování modelem fair value, který je standardem IAS 40 preferován. Vzhledem k tomu, že společnost využívá model fair value, nebude tyto budovy a pozemky odpisovat.

Tabulka 2: Stanovení odpisů budov a pozemků dle IFRS

Položka	Pořizovací cena	Počet let odpisování	Odpis v roce 2005	Roční odpis v dalších letech
Budova A	19 000 000	Neodepisuje se	-	-
Budova B	37 000 000	Neodepisuje se	-	-
Pozemek A	4 000 000	Neodepisuje se	-	-
Pozemek B	8 000 000	Neodepisuje se	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

K rozvahovému dni dochází k přecenění majetku modelem fair value. Základem při stanovení fair value je tržní cena obdobného aktiva. Dle znalce byly stanoveny hodnoty fair value budov a pozemků, které jsou uvedeny v následující tabulce. Pro příklad jsou uvedeny první 3 roky přecenění, kdy dochází každý rok ke zvýšení o 1 000 000,- Kč.

Tabulka 3: Přecenění na fair value v prvních 3 letech

Položka	Přecenění na fair value k 31. 12. 2005	Přecenění na fair value k 31. 12. 2006	Přecenění na fair value k 31. 12. 2007
Budova A	20 000 000	21 000 000	22 000 000
Budova B	38 000 000	39 000 000	40 000 000
Pozemek A	5 000 000	6 000 000	7 000 000
Pozemek B	9 000 000	10 000 000	11 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě bude každý rok činit u všech položek rozdíl z přecenění 1 000 000,- Kč. Tento rozdíl bude v jednotlivých letech zachycen ve výsledku hospodaření jako zisk.

4.2 Komponentní odpisování

Společnost X k 1. lednu 2007 zařadila do užívání výrobní stroj OPTIMUM GH 150. Celková pořizovací cena stroje činila 2 310 000,- Kč. Předpokládaná doba životnosti výrobního stroje je 12 let. Součástí výrobního stroje je jeden elektromotor a dva běžící pásy. Předpokládaná doba použitelnosti běžících pásů jsou 4 roky a elektromotoru 6 let. Hodnota jednoho elektromotoru je stanovena na 180 000,- Kč a hodnota jednoho běžícího pásu na 45 000,- Kč. Pořizovací cena elektromotoru a běžících pásů je již několik let stabilní, nepředpokládá se tedy jejich zdražení.

4.2.1 Řešení dle českých právních předpisů

Dle vyhlášky č. 469/2008 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2009, je v účetních obdobích započatých od 1. 1. 2010 povolena možnost komponentního odpisování. Pro daňové účely není metoda komponentního odpisování připuštěna, proto bývá v praxi používána jen zřídka. V daném případě společnost pořídila výrobní stroj již v roce 2007 a odpisuje ho po celou dobu jeho životnosti jako celek lineárně.

Níže je proveden výpočet odpisů, opravek a zůstatkové ceny výrobního stroje v letech 2007 – 2018.

Výrobní stroj

Pořizovací cena:

2 310 000

Roční odpis:

$2\,310\,000 / 12 = 192\,500$

Tabulka 4: Odpisový plán stroje OPTIMUM GH 150

Rok	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2007	192 500	192 500	2 117 500
2008	192 500	385 000	1 925 000
2009	192 500	577 500	1 732 500
2010	192 500	770 000	1 540 000
2011	192 500	962 500	1 347 500
2012	192 500	1 155 000	1 155 000
2013	192 500	1 347 500	962 500
2014	192 500	1 540 000	770 000
2015	192 500	1 732 500	577 500
2016	192 500	1 925 000	385 000
2017	192 500	2 117 500	192 500
2018	192 500	2 310 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Řešení dle IFRS

Dle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení je žádoucí použít metodu komponentního odpisování, jestliže jednotlivé části aktiva mají rozdílnou dobu použitelnosti. Společnost tedy použije metodu komponentního odpisování a bude odpisovat elektromotor a běžící pásy zvlášť od zbylé části stroje.

V níže uvedené tabulce je znázorněna dekompozice výrobního stroje na jeho významné části.

Tabulka 5: Dekompozice výrobního stroje

Položka	Doba životnosti	Počet kusů	Cena v Kč	
			za kus	celkem
Stroj bez komponent	12	1	2 040 000	2 040 000
Elektromotor	6	1	180 000	180 000
Běžící pás	4	2	45 000	90 000

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní bude proveden výpočet odpisů, opravek a zůstatkové ceny jednotlivých komponent výrobního stroje.

Odpis stroje bez komponent:

Roční odpis:

$$2\,040\,000 / 12 = 170\,000$$

Tabulka 6: Odpisový plán stroje bez komponent

Rok	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2007	170 000	170 000	1 870 000
2008	170 000	340 000	1 700 000
2009	170 000	510 000	1 530 000
2010	170 000	680 000	1 360 000
2011	170 000	850 000	1 190 000
2012	170 000	1 020 000	1 020 000
2013	170 000	1 190 000	850 000
2014	170 000	1 360 000	680 000
2015	170 000	1 530 000	510 000
2016	170 000	1 700 000	340 000
2017	170 000	1 870 000	170 000
2018	170 000	2 040 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Elektromotor

Roční odpis:

$$180\,000 / 6 = 30\,000$$

Tabulka 7: Odpisový plán elektromotoru

Rok	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2007	30 000	30 000	150 000
2008	30 000	60 000	120 000
2009	30 000	90 000	90 000
2010	30 000	120 000	60 000
2011	30 000	150 000	30 000
2012	30 000	180 000	0
2013	30 000	30 000	150 000
2014	30 000	60 000	120 000
2015	30 000	90 000	90 000
2016	30 000	120 000	60 000
2017	30 000	150 000	30 000
2018	30 000	180 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Běžící pásy

Porizovací cena:

$$2 \times 45\,000 = 90\,000$$

Roční odpis:

$$90\,000 / 4 = 22\,500$$

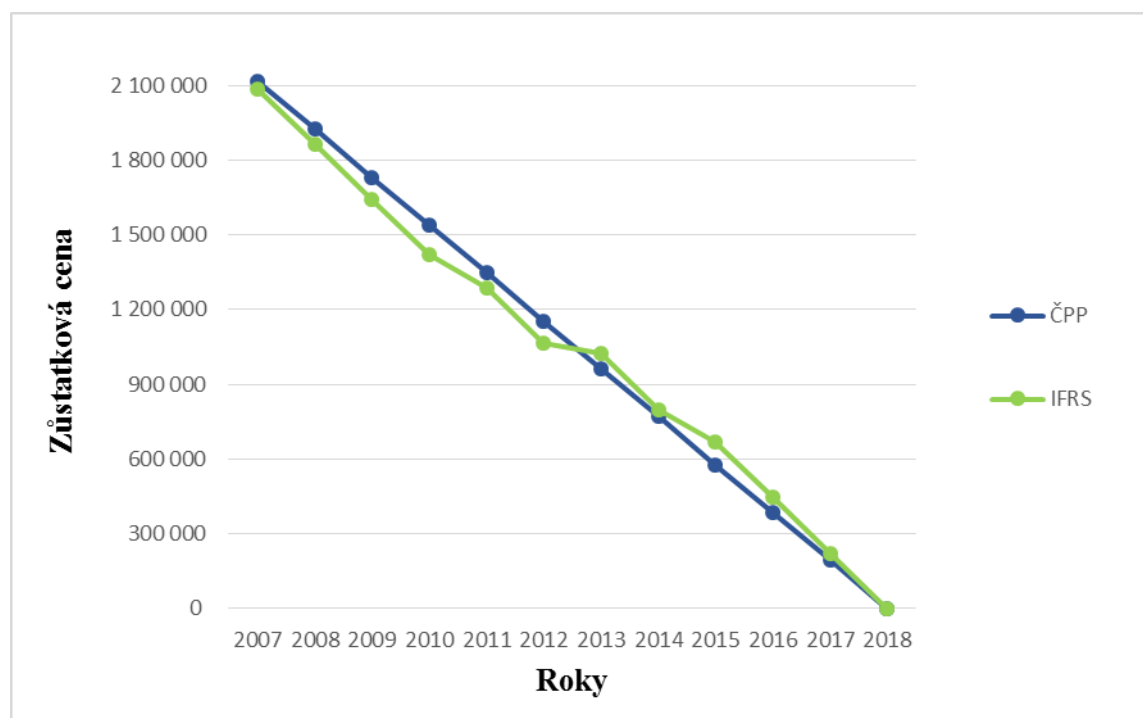
Tabulka 8: Odpisový plán běžících pásů

Rok	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2007	22 500	22 500	67 500
2008	22 500	45 000	45 000
2009	22 500	67 500	22 500
2010	22 500	90 000	0
2011	22 500	22 500	67 500
2012	22 500	45 000	45 000

Rok	ČPP	IFRS	Rozdíl
2013	22 500	67 500	22 500
2014	22 500	90 000	0
2015	22 500	22 500	67 500
2016	22 500	45 000	45 000
2017	22 500	67 500	22 500
2018	22 500	90 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 1: Vývoj zůstatkové ceny stroje OPTIMUM GH 150 dle ČPP a IFRS (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je zřejmé, že zůstatková cena dle českých právních předpisů se po celou dobu odpisování stroje snižuje konstantně. Zůstatková cena se dle metodiky IFRS zvyšuje v okamžiku, kdy dochází k výměně komponenty.

Odpisy dle IFRS jsou naopak po celou dobu odpisování vyšší, než je tomu v případě odpisů dle českých právních předpisů. Důvodem je skutečnost, že při komponentním odpisování jsou jednotlivé komponenty odpisovány rychleji, nežli je tomu v případě odpisování majetku jako celku.

5 Zhodnocení výsledků

Zásadní rozdíl mezi českými právními předpisy a mezinárodními standardy účetního výkaznictví vzniká již při klasifikaci položek dlouhodobého majetku. V případě Mezinárodních standardů je dlouhodobý hmotný majetek nejprve klasifikován dle způsobu užívání a je s ním zacházeno dle příslušného standardu. Majetek tedy může být určen k užívání, prodeji či k investicím do nemovitostí. Oproti tomu české právní předpisy podobné rozlišení neumožňují.

V praktické části bylo na konkrétních příkladech poukázáno na značné rozdíly v účetním zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle obou účetních systémů. Na prvním příkladu byla problematika klasifikace demonstrována u pozemků a budov držených za účelem pronájmu třetím stranám, kdy dle mezinárodních standardů IFRS byly klasifikovány jako investice do nemovitostí a tudíž s nimi bylo zacházeno dle standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí. Společnost zvolila oceňování modelem fair value, který je standardem preferován, neboť má vyšší vypovídací schopnost. Budovy tedy nebyly na rozdíl od českých právních předpisů odpisovány. V důsledku přecenění investiční nemovitosti modelem fair value vznikly zisky, které se zahrnují do výsledku hospodaření v období, kdy k nim došlo.

Dále bylo na výrobním stroji OPTIMUM GH 150 poukázáno na problematiku komponentního odpisování. Dá se říci, že v tomto způsobu odpisování se od sebe oba účetní systémy neliší, neboť od 1. 1. 2010 je již dle českých právních předpisů komponentní odpisování povoleno. Vzhledem k tomu, že výrobní stroj OPTIMUM GH 150 byl však pořízen v roce 2007, rozhodla se její společnost odpisovat podle dřívějších pravidel pro odpisování. Dle mezinárodních standardů IFRS se tedy odpisují jednotlivé části hmotného majetku zvlášť, neboť v případě, kdy mají významné části aktiva odlišnou dobu životnosti, je komponentní odpisování vyžadováno. Zatímco podle českých právních předpisů je metoda komponentního odpisování dobrovolná. Odpisy dle českých právních předpisů jsou po celou dobu odpisování nižší, než v případě IFRS, neboť při komponentním odpisování jsou jednotlivé komponenty odpisovány rychleji, nežli je tomu v případě odpisování majetku jako celku.

6 Závěr

Záměrem autorky bakalářské práce bylo porovnání účetního zobrazení dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. V práci je podrobně provedena analýza klasifikace, oceňování a zobrazení dlouhodobého hmotného majetku ve finančních výkazech sestavovaných podle obou těchto účetních systémů. V rámci mezinárodních standardů IFRS jsou podrobně rozebrány standardy IAS 16 – Budovy, pozemky a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Vybrané metody jsou následně demonstrovány na konkrétních příkladech.

Výrazná odlišnost mezi oběma účetními rámci vzniká již při klasifikaci položek dlouhodobého majetku. Na rozdíl od českých právních předpisů, v mezinárodních standardech IFRS je řešena problematika investic do nemovitostí, konkrétně ve standardu IAS 40. V České republice jsou tyto investice, které jsou drženy převážně za účelem pronájmu, součástí dlouhodobého hmotného majetku. Dle českých právních předpisů nelze oceňovat investice do nemovitostí ve fair value. O změnách hodnoty těchto aktiv není tedy v účetní závěrce informováno a ocenění neodráží skutečnou hodnotu majetku. Naopak je tomu v případě IAS 40. Pokud jsou investice do nemovitostí oceněny modelem fair value, která je stanovena na základě tržní ceny, má tento způsob ocenění vyšší vypovídací schopnost.

Dalším rozdílem je určení nákladů při pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Zatímco dle mezinárodních standardů IFRS lze do nákladů na pořízení zahrnout náklady na odstranění majetku a na uvedení místa do původního stavu, dle českých právních předpisů takováto možnost není.

Dle českého pojetí nejsou aktiva, která jsou určena k prodeji, vyřazena z užívaných aktiv, ale jsou dále odpisována. Naopak je tomu v případě mezinárodních standardů IFRS, kdy jsou tato aktiva určena k prodeji vymezena standardem IFRS 5, podle kterého nejsou odpisována.

V praktické části je na příkladu budov a pozemků analyzována struktura majetku. Budovy a pozemky držené za účelem pronájmu třetím stranám jsou dle mezinárodních standardů IFRS klasifikovány jako investice do nemovitostí a oceněny modelem fair value, který je v daném standardu preferován. V důsledku přecenění na fair value vznikly společnosti zisky. Dle českých právních předpisů však klasifikace podobná investicím do nemovitosti neexistuje. V dalším příkladu je řešena metoda komponentního odpisování. V případě řešení dle českých právních předpisů se společnost rozhodla pokračovat v odpisování stroje jako celku, zatímco dle IFRS zvolila komponentní odpisování, které je vyžadováno, pokud významná část majetku má odlišnou dobu životnosti.

Celkově lze tedy říci, že mezi úpravou dlouhodobého hmotného majetku dle českých právních předpisů a IFRS se vyskytuje mnoho rozdílů, ať už mezi definicí klíčových pojmů, v klasifikaci, oceňování, odpisování či zveřejňování.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, xi, 327 s. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.

GREUNING, Hennie van., Darrel SCOTT a Simonet TERBLANCHE. *International financial reporting standards: a practical guide*. 6th ed. Washington, D.C.: World Bank, c2011. ISBN 0821384287.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.

MACKENZIE, Bruce. *Wiley Ifrs 2014 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 11. Auflage. Weinheim: John Wiley & Sons, 2014. ISBN 9781118734094.

MIRZA, Abbas Ali a Ankarath NANDAKUMAR. *Wiley international trends in financial reporting under IFRS: including comparisons with US GAAP, Chinese GAAP, and India accounting standards*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, Inc., 2013.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015, 343 stran. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-932-8.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka : průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

STROUHAL, Jiří a kol. *Oceňování v účetnictví*. Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-367-8.

Právní předpisy:

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. [online]. <<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>>.

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním platném znění (zákon o účetnictví). [online]. <<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39611&fulltext=z~C3~A1kon~20o~20~C3~BA~C4~8Detnictv~C3~AD&rpp=15#local-content>>.