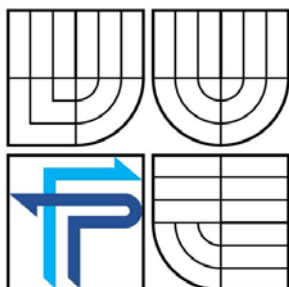


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ANALÝZA ROZDÍLŮ VE VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU DLE IFRS A DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

ANALYSIS OF DIFFERENCES IN PRESENTATION OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE
WITH IFRS AND UNDER CZECH ACCOUNTING LAW

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

VĚRA DOBEŠOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. MICHAELA BERANOVÁ

BRNO 2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Dobešová Věra

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a dle české účetní legislativy

v anglickém jazyce:

Analysis of Differences in Presentation of Fixed Assets in accordance with IFRS and under Czech Accounting Law

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl bakalářské práce

Východiska vykazování účetních informací

Teoretické základy vykazování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy

Teoretické základy vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS

Analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku v souladu s IFRS a dle české účetní legislativy

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: Aspi, 2008. 307s. ISBN 978-80-7357-366-9
- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. 329s. ISBN 978-80-251-1950-1
- HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. Praha: Alfa Publishing, 2006. 175s. ISBN 80-86851-49-4
- KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví. Světový koncept. Praha: Polygon, 2005. 526s. ISBN 80-7273-129-7
- KRUPOVÁ, L. a VAŠEK, L. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2005. 1050s. ISBN ISBN 80-86324-44-3

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michaela Beranová

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/2009.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.

Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA

Děkan fakulty

V Brně, dne 25.03.2009

ANOTACE

Svou bakalářskou prací se zaměřuji na hodnocení České účetní legislativy v porovnání s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví. Práce porovnává tyto dva účetní systémy, definuje jejich rozdíly či případné podobnosti. Cílem je přiblížit jednotlivé standardy, které se zabývají dlouhodobým majetkem. Z uvedených rozdílů vyvodím závěry a případné návrhy řešení.

KLÍČOVÁ SLOVA

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, Česká účetní legislativa, dlouhodobý majetek, rozdíly, oceňování

ANNOTATION

This bachelor's thesis is concerned about The Czech Accounting Law in comparison to The International Financial Reporting Standards. This work compares these two accounting frameworks, defines their differences and relevant conformity. It targets the concrete standards, which deal with fixed assets. Finally, through interpretation of the results, it makes a conclusion and concepts of solutions.

KEY WORDS

International Financial Reporting Standards, Czech accounting legislation, fixed assets, differences, appreciation

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

DOBEŠOVÁ, V. *Analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a dle české účetní legislativy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 63 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michaela Beranová.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem prací neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 28. května 2009

.....

Podpis

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Michaele Beranové za její odborné vedení a cenné připomínky a rady při zpracování bakalářské práce.

Poděkovat bych také chtěla svým rodičům, kteří mě při studiu podporovali.

ÚVOD.....	10
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	11
1.1 Vykazování dlouhodobého majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.....	12
2 ČESKÉ ÚČETNÍ PŘEDPISY	16
3 DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	19
3.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	19
3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	21
3.3 Oceňování dlouhodobého majetku.....	24
3.4 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	26
3.4.1 Rovnoměrné odpisování (lineární)	27
3.4.2 Zrychlené odpisy (degresivní)	28
3.4.3 Výkonové odpisy	28
3.4.4 Neodpisovaný dlouhodobý majetek.....	28
3.5 Opravné položky k dlouhodobému majetku	29
3.6 Rezervy na opravy hmotného majetku.....	29
4 DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE IFRS/IAS	31
4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	31
4.1.1 Rozsah působnosti standardu.....	31
4.1.2 Definice.....	32
4.1.3 Oceňování pozemků, budov a zařízení k okamžiku uznání.....	32
4.1.4 Následné výdaje.....	33
4.1.5 Ocenění navazující na výchozí uznání	33
4.1.6 Odpisy pozemků, budov a zařízení.....	35
4.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	37
4.2.2 Rozpoznání nehmotného aktiva.....	38

4.2.3	Oceňování nehmotných aktiv	39
4.2.4	Odpisy nehmotných aktiv	43
4.3	IAS 40 – Investice do nemovitostí	45
4.3.1	Rozsah působnosti	45
4.3.2	Definice používané ve standardu IAS 40 – Nehmotná aktiva	45
4.3.3	Oceňování při pořízení.....	45
4.3.4	Následné ocenění	46
4.3.5	Převody a vyřazení investic do nemovitostí	47
5	ANALÝZA ROZDÍLŮ VE VYKAZOVÁNÍ MAJETKU MEZI IFRS/IAS A ČÚL	48
	Porovnání rozdílů mezi IAS 40 a ČÚL.....	57
5.1	Shrnutí.....	57
	IAS 16 vs. ČÚL	57
	IFRS 38 vs. ČÚL	58
	IAS 40 vs. ČÚL	59
	ZÁVĚR	60
	Seznam použité literatury	61
	Zákony a vládní vyhlášky	62
	Internetové zdroje	62
	Seznam tabulek	63

ÚVOD

Z hlediska integrace evropských států vznikají ve stávajícím vývoji světové ekonomiky požadavky na harmonizaci účetnictví. V současné době proudí mezi jednotlivými státy velké množství zboží a služeb a zejména nadnárodní společnosti využívají při svých mezinárodních obchodech odlišnosti jednotlivých ekonomik. Požadavky na sjednocení účetního výkaznictví jsou proto jakýmsi důsledkem pokračující světové globalizace.

Ve své bakalářské práci se podrobněji zabývám oblastí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Cílem bakalářské práce je provést analýzu rozdílů v chápání dlouhodobého majetku z hlediska České účetní legislativy ve srovnání s mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS.

Pro správné určení diferencí dlouhodobého majetku mezi Českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS bylo zapotřebí důkladně prostudovat jeho pojetí podle těchto dvou systémů. Na začátek své práce uvádím teoretické poznatky, ze kterých jsem v průběhu své práce čerpala. Z hlediska českého pojetí účetnictví vycházejí teoretické poznatky ze Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a Českých účetních standardů. V oblasti mezinárodních účetních standardů jsem se blíže věnovala standardům IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, dále IAS 38 – Nehmotná aktiva a IAS 40 – Investice do nemovitostí.

V další části práce vyberu konkrétní oblasti, uvedu rozdíly a srovnám jednotlivé pojetí dlouhodobého majetku dle legislativy českého účetnictví a dle mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS. Výsledkem mé práce by tak měli být spíše teoretické poznatky, které mají informativní charakter.

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Harmonizace jednotlivých zemí Evropské unie spadá až do r. 1957, kdy byla podepsána smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (tj. *římská smlouva*), která si jako hlavní cíl klade vytvořit základy, na nichž by bylo možno zrealizovat spojení všech evropských zemí s cílem zajistit společnou činností jejich hospodářský a sociální rozvoj. Na základě této smlouvy, jež představuje právní základ harmonizace, se uskutečňuje přizpůsobování legislativy členských států prostřednictvím vydávaných norem – směrnic.

Součástí kodexu účetní legislativy Evropské unie byly pro oblast účetnictví vypracovány tři směrnice:

- čtvrtá směrnice – upravuje účetní výkazy a přílohu,
- sedmá směrnice – upravuje konsolidaci účetních výkazů,
- osmá směrnice – týká se auditorů, jejichž činnosti je ověřování účetních výkazů.

Tyto směrnice se oficiálně označují jako direktivy ES, protože byly vydány v době, kdy existovalo Evropské společenství. Nyní se o nich však hovoří jako o směrnicích EU. Na světě však kromě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví existuje další nadnárodně uznávaný soubor účetních koncepcí, zásad a standardních řešení. Jedná se o US GAAP, což je soubor amerických účetních zásad a pravidel. Společně tyto dva ucelené soubory tvoří nadnárodně uznávané účetní koncepce, zásady a standardní řešení, jež tvoří solidní základ budoucího světového účetního výkaznictví.

U obou zmíněných souborů se až na pár odlišností, co se formální stránky týče, setkáváme se shodným konceptem účetního výkaznictví. IFRS, které jsou poměrně mladé, se inspirují zejména u US GAAP. [9]

1.1 Vykazování dlouhodobého majetku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

V roce 1973 byl soukromou aktivitou profesních účetních institucí založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (dříve IASC, nyní IASCF) s cílem vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů. Protože tento název nedostatečně zvýrazňoval, že se jedná o úpravu účetního výkaznictví, nikoli o úpravu účtování, byl změněn název souboru na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (dále jen IFRS).

Soubor mezinárodních standardů finančního výkaznictví sestává z následujících částí:

Obsah IAS/IFRS

- **Úvodní část**, jež definuje účel IFRS, vymezuje řídicí orgány, jejich pracovní program a postupy. Dále zahrnuje stanovy Nadace IASC jako právní formy, pod níž je veškerá činnost prováděna.
- **Předmluvu** k výkladu standardů, v níž se stanovují tyto cíle:
 - a) formulovat a ve veřejném zájmu vyhlášovat účetní standardy, které mají být dodržovány při zveřejňování úplné sady výkazů finančního účetnictví; propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování;
 - b) pracovat všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů vztahujících se k předkládání výkazů finančního účetnictví (včetně poznámek a komentářů k nim).
- **Koncepční rámec** – pro sestavování a předkládání účetních výkazů.
- **Standardy** (IAS a IFRS)
- **Interpretace standardů**, jejichž úkolem je rozhodnout o způsobu řešení sporných otázek. Tyto interpretace ke standardům jsou označeny buď zkratkou SIC (např. SIC 7 – Zavedení Eura), anebo IFRIC (např. IFRIC 3 – Emisní práva).
- Vedle toho ucelený soubor IFRS obsahuje ještě *Významový slovník*, *Historii vývoje IFRS* a v posledních letech nově zařazené *Zdůvodnění závěrů* (některých standardů) a *Implementační příručku*. [14]

Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec je velice důležitou úvodní částí IFRS. Obsahuje definice účetních zásad a předpokladů, základní prvky účetní závěrky, jimiž jsou *aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady* a také kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce je zásadním způsobem ovlivňován definicemi a zásadami, které jsou v Koncepčním rámci uvedeny. Pochopení koncepčního rámce je důležitý předpoklad pro porozumění jednotlivých standardů, neboť tyto standardy z definic a zásad uvedených v Koncepčním rámci vycházejí. [3]

Koncepční rámec stanovuje:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby;
- cíl účetní závěrky;
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky;
- koncepty oceňování;
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Koncepční rámec určuje čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- srozumitelnost – pro uživatele s dostatečnou znalostí podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví;
- relevance – informace zde uvedené jsou užitečné a ovlivňují rozhodování uživatelů;
- spolehlivost – věrně a nezkresleně vyjadřují informace bez závažných chyb;
- srovnatelnost – účetních informací v časové řadě a mezi jednotlivými podniky.[12], [14]

Úkolem koncepčního rámce je zejména napomáhat:

- Radě při propagování harmonizace účetních standardů, postupů a právních předpisů vztahujících se k předkládání účetních výkazů;
- účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů a při zacházení s problémy, které starší standardy IAS ani nové standardy IFRS neřeší;
- národním institucím při vytváření národních účetních standardů;
- uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací obsažených v účetních výkazech sestavených v souladu s IFRS/IAS;
- auditorům při formulování jejich názoru, zda účetní výkazy jsou sestaveny v souladu s IFRS/IAS.

Koncepční rámec IFRS se zabývá účetními výkazy finančního účetnictví určenými nejširšímu okruhu externích uživatelů, pro něž jsou tyto výkazy hlavním zdrojem informací o podniku. Takové výkazy se sestavují alespoň jednou ročně a jejich prioritním cílem je poskytovat informace o finanční pozici podniku, o jeho výkonnosti a o změnách ve finanční pozici. [12]

Standardy IFRS/IAS

IASB (Rada pro mezinárodní účetní standardy) vydaly již kolem 47 standardů, jež se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Mezinárodní účetní standardy – IAS jsou tvořeny 41 standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS jsou tvořeny sedmi standardy.

Všechny mezinárodní standardy byly až do konce roku 2002 vydávány pod zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy). Název každého standardu je kromě zkratky IAS také tvořen jeho pořadovým číslem (např. IAS 17 – LEASINGY). Posledním standardem vydaným pod zkratkou IAS byl IAS 41 – Zemědělství.

Od roku 2003 jsou nové standardy vydávány pod zkratkou IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Číslování této řady standardů nenavazuje na předcházející IAS, takže první IFRS má pořadové číslo 1 (IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví). [14]

Současné IAS přetrvávají v platnosti do jejich případné aktualizace v budoucnu anebo budou nahrazeny novým IFRS.

Zkratka IAS tak byla do roku 2002 obecně považována jako souhrn platných Mezinárodních účetních standardů a interpretací. Od roku 2003 používá IASB zkratku IFRS, pod kterou se rozumí všechny platné IAS a IFRS. Tato kombinace zkratek se objevuje nejčastěji pod názvem IAS/IFRS, což znamená v podstatě totéž.

Dále jsou kromě standardů vydávány také interpretace, jejichž úkolem je objasnit některá ustanovení konkrétního standardu (např. SIC – 15 Operativní leasingy – Pobídky). Interpretace také reagují na nové vzniklé okolnosti, které nebyly předmětem standardu v době jeho vzniku (např. SIC – 7 Zavedení Eura). [11]

2 ČESKÉ ÚČETNÍ PŘEDPISY

V České republice je účetní systém a finanční výkaznictví regulováno státem. Základní pravidla stanovuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen Zákon o účetnictví). Zákon o účetnictví se řídí dle vyhlášky Ministerstva financí ČR a dále se odkazuje na detailnější České účetní standardy vypracované a vyhlášené Ministerstvem financí ČR. Tyto standardy podrobně určují účetní postupy pro jednotlivé typy organizací (banky a finanční instituce, podnikatelé, pojišťovny, organizace financované státem, nadace, neziskové organizace a politické strany).

Dne 1. 1. 2004 byl Zákon o účetnictví novelizován. Tato novelizace byla krokem k harmonizaci, který měl připravit Českou republiku na vstup do EU. Jednoduché účetnictví bylo zrušeno a převedeno do daňové legislativy pod jednotným názvem daňová evidence. [22]

Účetní výkaznictví v České republice tak upravuje především:

Zákon o účetnictví

Účetnictví se řídí soustavou předpisů, které vycházejí ze zákonů a norem. Zákon o účetnictví je pro úpravu účetnictví všech podniků v ČR stěžejním předpisem, z kterého se při zpracování účetnictví vychází. Zákon stanovuje způsob a rozsah vedení účetnictví (standardní a zjednodušený), účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy. Dále upravuje činnosti jako účetní závěrku, způsoby oceňování, inventarizaci majetku a závazků a systém úschovy účetních záznamů.

Tento zákon se vztahuje na právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, zahraniční osoby, podnikající na území ČR, organizační složky státu podle zvláštních předpisů, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku a jiné fyzické osoby dle předpisů. [20]

Zákon o účetnictví se skládá z úvodu a sedmi částí, a to:

- obecných ustanovení;
- rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladů, účetních zápisů a účetních knih;
- účetní závěrky;
- způsobů oceňování;
- inventarizace majetku a závazků;
- úschovy účetních záznamů;
- ustanovení společných, přechodných a závěrečných.

České účetní standardy pro podnikatele

S cílem dosáhnout harmonizaci při používání účetních metod vydalo ministerstvo financí České účetní standardy. Tyto standardy určují základní postupy a pravidla, které upravují a zkvalitňují vedení účetnictví podniku. České účetní standardy pro podnikatele sestávají z 23 standardů, které jednotlivě obsahují cíl, obsahové vymezení a postupy účtování. [16]

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění vyhlášky 472/2003 Sb.

Vyhláška se zaobírá rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky, uspořádáním, označením a obsahovým vymezením položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce a dalšímu. [18]

Dále do úpravy českého účetního výkaznictví patří: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů; Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (patří zde jen okrajově).

I když je stále stát hlavním regulátorem účetnictví i účetního výkaznictví, tak na rozvoji této oblasti se podílí několik profesních organizací. Jedná se především o Komoru auditorů ČR, Svaz účetních a hlavně zastřešující profesní instituci Národní účetní radu. Účel Národní účetní rady spočívá v připomínkování návrhů zákona, interpretace zákona a pravidel a také lobuje u vlády a parlamentu. Všechny zmíněné organizace se podílejí na harmonizaci českých účetních předpisů s mezinárodními standardy finančního výkaznictví. [22]

Proces harmonizace účetnictví v Evropě probíhá prostřednictvím jednotlivých směrnic. Účetní výkaznictví vychází ze čtvrté a sedmé směrnice Evropské unie (dále jen EU). Česká republika, která se stala jedním z členů EU, je tohoto procesu harmonizace součástí. Povinnost sestavovat a předkládat účetní závěrky i konsolidované účetní závěrky vypracované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví mají především společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných veřejných trzích v členských státech EU. Tyto závěrky se mohou předkládat místo účetních závěrek dle ČÚL. Společnosti, které však nejsou emitenty veřejně obchodovaných cenných papírů, nemají povolen dobrovolný přechod na IFRS. Účetní závěrku předkládají v souladu s českými účetními předpisy. [9]

3 DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv a dělí se na tři základní kategorie:

- dlouhodobý hmotný majetek;
- dlouhodobý nehmotný majetek;
- dlouhodobý finanční majetek.

3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý majetek je takový majetek, který účetní jednotka používá dobu delší jednoho roku, během používání si udržuje svoji původní formu a používáním se postupně opotřebovává.

Samostatné movité věci

Jako samostatné movité věci a soubory movitých věcí jsou chápány:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění;
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění určitých povinností, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory

Samostatnou kategorii hmotného majetku tvoří budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako „jednotky“ zákonem o vlastnictví bytů. Věci tohoto charakteru jsou hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. [13]

Stavby

Do kategorie staveb se zařazují i dočasné stavby a stavby charakteru zařízení staveniště. Věci tohoto charakteru jsou hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Podle zákona však zde a ani jinam do hmotného majetku nepatří:

- provozní důlní díla (jejich definice pro účely daňového zákona je informativně obsažena v Pokynu D-300);
- drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výška 5 m (např. jednoduché přístřešky, krmelce, krmné linky, posedy, sklady krmiva, náradí, hnojiva atd.);
- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby, které je drobnou stavbou.

Budovy, domy, byty, nebytové prostory a stavby (nemovitosti mohou mít rovněž za určitých podmínek charakter zásob. Pak jejich pořízení není pořízením hmotného majetku. Jedná se především o následující případy:

- nemovitost je pořizována za účelem prodeje;
- účetní jednotka má v předmětu činnosti nákup a prodej nemovitostí;
- nemovitost není v době mezi nákupem a prodejem používána, pronajímána a není na ní prováděno technické zhodnocení. [6]

Pěstitelské celky trvalých porostů

Další kategorií hmotného majetku bez ohledu na výši vstupní ceny jsou pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky. Tyto porosty se stávají hmotným majetkem při současném splnění podmínek stanovených v § 26 odst. 9 zákona, tedy

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha;
- b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha;
- c) chmelnice a vinice.

Odpisování pak lze zahájit až v okamžiku, kdy z porostů začne plynout užitek, který se projeví v příjmech podnikatelského subjektu.

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Od 1. 1. 2008 se v účetnictví vykazují místo základního stáda a tažných zvířat „Dospělá zvířata a jejich skupiny“. Do této položky patří dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovené zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných ve výše zmíněné položce se pak účtuje jako o zásobách.

Zákon o daních z příjmu však nadále zná jen pojem základní stádo a tažná zvířata, a to bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti, avšak s odvolávkou na účetní předpisy. Bude proto nadále nutné vycházet u stáda opravdu z jeho charakteru podle účetních předpisů a tažná zvířata budou vždy hmotným majetkem.

Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Jiný majetek je poslední kategorií hmotného majetku a v zákoně je definováno několik jeho podskupin:

- technické zhodnocení, které nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku
- výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť
- technická rekultivace
- výdaje související s leasingem [13], [6]

3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek¹

Do skupiny dlouhodobé nehmotného majetku patří zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u kterých ocenění převýší částku, kterou si účetní jednotka zvolí pro rozpoznání dlouhodobého nehmotného majetku.

¹ Kapitola zpracována dle literatury: TPA Horwath Notia Audit. *Podvojný účetnictví 2008*. 15. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2008. 216 s. ISBN 978-80-247-2541-36] a PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2008. 272 s. ISBN 978-80-7263-445-3

„Dobou použitelností se rozumí doba, po kterou je majetek použitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“²

Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje jako první druh dlouhodobého nehmotného majetku jsou vymezeny jako výdaje spojené se zřízením (založením) nového podniku, tedy jakékoliv obchodní společnosti, nebo i zahájení podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti fyzické osoby (např. soudní a notářské poplatky a jiné úřední výlohy, náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování a poradenské služby, nájemné případně další výdaje spojené se zahájením podnikání), do okamžiku jeho vzniku.

Zřizovacími výdaji není pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo zásob a výdaje na reprezentaci.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Kategorie Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vymezuje výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv, a to v případě, že jsou:

- a) nabyty od jiných osob samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění;
- b) vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).

² Citace podle: Směrnice o účtování a o oceňování dlouhodobého majetku a zásob, Oddíl II.

Software

Další kategorie tvoří software, programové vybavení, bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je:

- a) nabyt od jiných osob samostatně, to znamená, že není součástí nabytého hardware a jeho ocenění;
- b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

Ocenitelná práva

Samostatnou skupinu dlouhodobého nehmotného majetku od 1. 1. 2001 tvoří ocenitelná práva vymezená jako zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva například podle Zákona o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, a to v případě, že jsou:

- a) nabyty od jiných osob;
- b) vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

Goodwill

Od roku 2003 existuje nová kategorie, která představuje rozdíl (kladný nebo záporný) mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

Na tento účet se zachycují takové položky nehmotných aktiv, které nelze zařadit na výše uvedené účty. Například od roku 2005 se zde účtují emisní povolenky a preferenční limity.

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Do uvedeného účtu se řadí kalkulační účty pro sledování všech složek pořizovací ceny nehmotného, hmotného a finančního majetku. Patří zde účtování nákladů vynaložených na pořízení majetku do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

Uvedený účet má charakter pohledávek, spadá zde evidence záloh poskytnutých dodavatelům na dodávky majetku. Tento účet tak podává informace o očekávaném zvýšení této složky aktiv.

Do skupiny dlouhodobé majetku spadá skupina dlouhodobého finančního majetku, kde jsou umístěny cenné papíry nakoupené za účelem dlouhodobého vlastnictví. Řadí se zde cenné papíry zabezpečující buď rozhodující vliv (podnik vlastní více jak 50% podíl na základním kapitálu jiného podniku nebo má dle smlouvy rozhodující vliv) anebo podstatný vliv (podíl 20-50% základního kapitálu).

3.3 Oceňování dlouhodobého majetku

Při oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se vychází z postupů uvedených v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který rozvádí ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. [16]

Účetní jednotka eviduje hmotný a nehmotný majetek v následujících cenách:

- a) *pořizovací cena*, je-li majetek pořízen úplatně;
- b) *vlastní náklady*, je-li majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii;
- c) *reprodukční pořizovací cena* zjištěna podle zvláštních právních předpisů.

Požizovací cena

Požizovací cenou se rozumí cena, za níž byl majetek pořízen včetně nákladů přímo přiřaditelných. Patří zde zejména náklady určené na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky;
- doprava, montáž, clo;
- úroky, zejména z úvěru souvisejících s pořízením majetku, pokud tak účetní jednotka rozhodne;
- a jiné.

Do pořizovací ceny se nezahrnují:

- opravy a údržba;
- kurzové rozdíly;
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů;
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu atd.

Vlastní náklady

Vlastními náklady se rozumí veškeré přímé i nepřímé náklady, které souvisejí s vytvořením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vlastní činností (vyrobení ve vlastní režii), případně nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku trvá déle než jedno účetní období.

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí taková cena, za kterou byl pořízen majetek v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena se použije v případě, kdy je majetek pořízen bezúplatně, vyroben ve vlastní režii nebo u něhož nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů.

3.4 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku³

Dlouhodobý majetek v podniku představuje majetek, který se nespoteřuje najednou, ale časem se postupně opotřebovává. Tohle opotřebování vyjadřují odpisy. Odpisy jsou pro podnik nákladem, do kterého se postupně přemítá hodnota majetku. Účetní jednotka si sestavuje odpisový plán, podle kterého při vyčíslování odpisů postupuje. Sazby odpisů si stanoví účetní jednotka sama na základě předpokládané doby použitelnosti majetku, či ve vztahu k výkonu aj. Vypočtené odpisy se pak zaokrouhlují na koruny nahoru. Zůstatková cena je rozdílem hodnoty majetku a součtem odpisů (oprávek). Jedná o účetní odpisy.

Odpisy nehmotného majetku

Mezi odepisovaný nehmotný majetek se řadí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden účetní jednotkou jako nehmotný majetek vymezený Zákonem o účetnictví a to za předpokladu, že byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a doba použitelnosti přesahuje délku jednoho roku. Roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny nehmotného majetku a doby sjednaného kupní smlouvou. Není-li ve smlouvě doba určitá upravena, účetní jednotka si sama zvolí délku odpisování pro jednotlivý nehmotný majetek.

Odepisování začíná v měsíci následujícím po měsíci, kdy byly splněny podmínky pro odpisování. Odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce. Odpisy stanovit s přesností na dny je oprávněn poplatník, který má právo užívání na dobu určitou. Pokud byl majetek nabyt vkladem nebo přeměnou, nabyvatel pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem za splnění podmínky, že vkladatel nebo zanikající obchodní společností nebo družstvem mohly být odpisy tohoto majetku uplatňovány. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Technické zhodnocení navyšuje cenu vstupního nehmotného majetku. Za technické zhodnocení se považují výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,

³ Kapitola zpracována dle literatury: [6], [13], [20]

rekonstrukce a modernizace majetku převýšili-li částku stanovenou účetní jednotkou, které si podnik neuplatní jako výdaj. Účetní jednotka pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy. Počátek tohoto odpisování je stanoven na měsíc následující po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení dokončeno, a to rovnoměrně po zbývající dobu odpisování. Pro účely daňové je však stanovena minimální hranice, po kterou lze majetek navýšený o technické zhodnocení odepisovat. (audiovizuální díla – 9 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 18 měsíců, nehmotný majetek se sjednanou dobou určitou – do konce sjednané doby uvedené ve smlouvě, ostatní nehmotný majetek – 36 měsíců).

Odpisy hmotného majetku

Odpisováním se chápe zahrnování odpisů hmotného do výdajů (nákladů), které jsou nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmu. Hmotný majek odepisuje vlastník. Odpisování je možné zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilém k obvyklému použití, čímž se rozumí dokončení věci, splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Odpis ve výši ročního odpisu lze uplatnit, pokud účetní jednotka má majetek ve vlastnictví ke konci příslušného období.

V roce pořízení je majetek zatříděn do odpisové skupiny (příloha č. 1 v Zákoně o daních z příjmu). Účetní jednotka si stanoví způsob odepisování – rovnoměrný nebo zrychlený. Vybraný způsob odpisování pro každý nově pořízený majetek stanoví vlastník a není možné jej změnit po celou dobu odpisování. Pro každou položku dlouhodobého hmotného majetku je účetní jednotkou vybrána jedna z metod odepisování. Odpisovat majetek lze jen do výše vstupní ceny případně zvýšené vstupní ceny (technické zhodnocení).

3.4.1 Rovnoměrné odpisování (lineární)

Při rovnoměrném odpisování jsou odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby.

$$Výše\ odpisu = Vstupní\ cena \times procentní\ odpisová\ sazba$$

Odpisová sazba může být na základě rozhodnutí účetní jednotky i nižší než stanovená v Zákoně o daních z příjmů. Anebo naopak může být v prvním roce částka odpisů vyšší,

pokud se jedná o majetek, který je nově pořízen a účetní jednotka je prvním vlastníkem tohoto majetku. Částku lze navýšit o 10 až 20 % vstupní ceny. Jedná se o zvýšený odpis, který nahradil roku 2005 reinvestiční odpočet.

3.4.2 Zrychlené odpisy (degresivní)

Při zrychleném odpisování jsou odpisováním skupinám přiřazeny koeficienty pro výpočet odpisů.

- první rok odepisování:

$$\text{odpis} = \text{Vstupní cena} / \text{Přiřazený koeficient platný v 1. roce}$$

- další roky:

$$\text{odpis} = 2 \times \text{Zůstatková cena} / \text{Přiřazený koeficient platných v dalších letech} - n$$

$$\text{Zůstatková cena} = \text{Vstupní cena} - \text{odpisy}$$

n je počet let, po která byl již majetek odpisován.

3.4.3 Výkonové odpisy

Výkonové odpisy se stanovují za podmínky, že opotřebení dlouhodobého majetku závisí na jeho využití. Výše odpisů se vypočítá jako podíl vstupní ceny a celkové kapacity. Výkonové odpisy znázorňují nejlépe míru opotřebení majetku

$$\text{jednotkový odpis} = \text{Vstupní cena} / \text{kapacita}$$

3.4.4 Neodpisovaný dlouhodobý majetek

Zákon o účetnictví vymezuje položky dlouhodobého majetku, které nepodléhají odepisování a jsou jimi:

- pozemky;
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky;
- předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci;
- nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání;
- finanční majetek;
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek;
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů a povolenky na emise.

Důvod neodpisování např. pozemků či uměleckých děl a sbírek je spíše než účetní a daňový - ekonomický. Odpisy by totiž mimo jiné měly sloužit k reprodukci dlouhodobého majetku, neboli pomocí odpisů by si podnik měl našetřit na nový dlouhodobý majetek. Ale právě pozemky či umělecká díla jsou takovým typem dlouhodobého majetku, který je nereprodukovatelný, počet pozemků.

3.5 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k dlouhodobému majetku jsou upravovány v Českém účetním standardu č. 005 Opravné položky, a to v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., v návaznosti na vyhlášku č. 500/2002 Sb.

Opravné položky se vytváří z důvodu snížení hodnoty konkrétního aktiva a vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. Toto snížení hodnoty musí být vždy prokázáno na podkladě údajů provedené inventarizace. Pro účely daňového uznání se rezervy na opravu hmotného majetku vytváří jen za předpokladu, že tohle snížení hodnoty není trvalého charakteru, nebo toto snížení nebylo již účetně zachyceno (např. ocenění reálnou hodnotou). Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek, nemohou být tvořeny z důvodu zvýšení hodnoty majetku. Tvorba opravné položky se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží (či zruší) vyúčtováním ve prospěch nákladů, jestliže nebude v dalším období (např. na základě inventarizace) prokázáno opodstatnění její výše. [16]

3.6 Rezervy na opravy hmotného majetku

Rezervy na opravu hmotného majetku upravuje Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, a platném znění. Tyto rezervy jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Mohou ji tvořit účetní jednotky, které mají vlastnické právo k hmotnému majetku nebo organizační složky státu, které mají právo hospodařit s majetkem státu, jsou nájemci hmotného majetku v souladu se smlouvou o nájmu podniku, přičemž jsou smluvně písemně k opravám majetku zavázáni a také podniky, které procházejí reorganizací nebo oddlužením a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.

Rezervu lze tvořit na majetku, který je zařazen v druhé odpisové skupině a výše (2. až 6. odpisová skupina). Nelze ji tvořit v případě, kdy je majetek určen k likvidaci, oprava se provádí v důsledku nepředvídané škody nebo nahodilé události a u pravidelných ročních oprav. Rezervu je nutné tvořit minimálně dvě zdaňovací období. Maximální doby tvorby rezervy pro jednotlivého odpisové skupiny jsou uvedeny v Zákoně o daních z příjmu. Rezervy umožňují větší výdaje na rozsáhlé opravy rozložit do nákladů na více zdaňovacích období. Výše rezervy se stanoví dle jednotlivého majetku, který je k opravě určen a dle charakteru opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Pokud nebude oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se zahájení opravy předpokládalo, rezerva bude zrušena. Pokud nebude rezerva vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla rezerva započata, bude rezerva i její zůstatek rovněž zrušen. [19]

4 DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE IFRS/IAS

Úpravou dlouhodobého majetku v rámci standardů IFRS/IAS se zabývá především standard IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, 38 – Nehmotná aktiva a IAS 40 – Investice do nemovitostí, kterými se ve své práci detailněji zabývám. Dále sem však patří standardy další, např., IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti.

4.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 je stěžejním standardem pro úpravu oblasti zabývající se dlouhodobými hmotnými aktivy určenými k užívání účetní jednotkou.

4.1.1 Rozsah působnosti standardu

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňováním v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, odpisováním a vyřazením. Standard také obsahuje velmi detailní a rozsáhlé požadavky na zveřejnění údajů o tomto majetku v příloze (poznámkách) k účetní závěrce. [11]

Tento standard se nepoužije pro:

- a) pozemky, budovy a zařízení, které jsou drženy pro prodej podle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti;
- b) biologická aktiva související se zemědělskou činností (viz IAS 41 Zemědělství);
- c) uznání a ocenění aktiv spojených s průzkumem a hodnocením (viz IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů); nebo
- d) práva k nerostům a zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

Nicméně tento standard bude aplikován na pozemky, budovy a zařízení užitá k rozvoji nebo udržování aktiv popsaných v bodech (b) - (d). [12]

4.1.2 Definice

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; a
- dle očekávání budou využívána během více než jednoho 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. To znamená, že aktiva musí být spolehlivě ocenitelná. Podmínka vykázání navazuje na obecnou definici aktiva uvedenou v Koncepčním rámci. [9]

4.1.3 Oceňování pozemků, budov a zařízení k okamžiku uznání

Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se v okamžiku prvotního uznání oceňuje pořizovacími náklady.

Pořizovací náklady na položku pozemků, budov a zařízení zahrnují:

- a) nákupní cenu včetně dovozních cel a daní po odečtení obchodní slev a rabatů;
- b) veškeré náklady přímo přiřaditelné dopravě aktiva na jeho místo určení a zajištění stavu potřebného k používání aktiva v míře zamýšlené vedením účetní jednotky;
- c) počáteční odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období.

Přímo přiřaditelnými náklady se rozumí zejména:

- a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definované v IAS 19 Zaměstnanecké požitky) vznikající přímo při budování nebo pořizování položky pozemků, budov a zařízení;
- b) náklady na přípravu místa;
- c) náklady na dopravu a manipulaci;
- d) náklady na instalaci a demontáž;

- e) náklady na testování správné funkce aktiva, po odpočtu čistého výtěžku z prodeje položek vyrobených daným aktivem v průběhu jeho uvádění do provozu (například vzorky vyrobené při testování zařízení); a
- f) odměny profesním specialistům. [9]

4.1.4 Následné výdaje

IAS 16 uvádí, že další náklady na pozemky, budovy a zařízení, které budou v budoucnu vynaloženy, se stanou součástí ocenění těchto aktiv až v momentě, kdy selepší jejich výkonnost a podnik z nich bude mít větší ekonomický zisk a pod podmínkou, že se tyto náklady v budoucnu vrátí. O běžné provozní náklady se bude jednat, pokud vyjmenovaná kritéria nebudou splněna. Jedná se o následující kritéria:

- prodlouží se doba používání aktiva;
- zvýší se výkonnost aktiva (množství jednotek produkovaných daným aktivem);
- zlepší se kvalita vyráběných jednotek.

Výdaje na běžné opravy a pravidelnou údržbu, které se nevyznačují technickým zhodnocením, jsou vykázány ve výsledovce jako náklad. [3]

4.1.5 Ocenění pozemků, budov a zařízení navazující na výchozí uznání ⁴

Pro další užívání pozemků, budov a zařízení si firma vybírá mezi dvěma modely. Jedná se o model historické (pořizovací) ceny – Cost Model nebo model přecenění – Revaluation Model. Vybraný model použije pro celou třídu pozemků, budov a zařízení, například:

- pozemky;
- budovy;
- stroje;
- lodě;
- letadla;
- motorová vozidla;
- nábytek a příslušenství;
- kancelářské zařízení.

⁴ Kapitola zpracována dle literatury: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2005. 2005. 2250s. ISBN 80-239-5721-X

Ocenění navazující na výchozí uznání je možné provést na základě dvou modelů, kterými jsou:

➤ **Cost Model – model pořizovací ceny**

Pozemky, budovy a zařízení jsou v tomto modelu vedeny v pořizovacích cenách a to sníženy o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

➤ **Revaluation Model – model přecenění**

Standard IAS 16 vykazuje svou skupinu v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. U pozemků a budov stanoví profesionální odhadce reálnou hodnotu, kterou je obvykle tržní cena. Movité věci jsou ohodnoceny ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů, není-li průkazný doklad o tržní ceně (např. vzhledem k jejich zvláštní povaze nebo jde-li o položky, které se zřídka prodávají). Frekvence přecenění je závislá na pohybech reálné ceny. Dojde-li k významné změně v tržní ceně přeceněných aktiv, je zapotřebí další přecenění. V ostatních případech se následné přecenění provádí po třech až pěti letech.

Oprávky jsou k datu přecenění buď:

- a) přepočteny stejným poměrem jakým je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Stejným poměrem je přepočtena i hrubá hodnota, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná reálné hodnotě, nebo
- b) eliminovány tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Pokud je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena aktiva, je nutné ještě navýšit hrubou hodnotu aktiva.

Přecenění může účetní hodnotu zvýšit i snížit. Případné zvýšení hodnoty se zaúčtuje ve prospěch vlastního kapitálu „fond z přecenění“. Pokud byla hodnota aktiva již v minulosti snížena a vykázána jako náklad, její současné zvýšení hodnoty je vykázáno jako výnos a to do výše uznaného nákladu v minulosti. Snížení hodnoty vyplývající z přecenění je uznáno jako náklad, nebyl-li v minulosti k tomuto aktivu vytvořen fond z přecenění. Jinak by se snížení hodnoty promítlo do vlastního kapitálu a to do výše vytvořeného fondu.

4.1.6 Odpisy pozemků, budov a zařízení

Pro určení a vykázání účetních odpisů uvádí standard obecná kritéria. Účetní jednotka odpisuje jednotlivé části položky pozemků, budov a zařízení samostatně, mají-li jejich pořizovací cena význam vzhledem k celkové pořizovací ceně dané položky. Tyto položky jsou seskupeny, jestliže mají stejnou dobu použitelnosti a stejný způsob odpisování. Jednotlivé odpisy by se měly vykázat jako náklad. Výjimku tvoří situace, kdy je odpis součástí účetní hodnoty jiného aktiva.

Na konci účetního období by měla být přehodnocena zbytková hodnota aktiva. Liší-li se její hodnota od předešlých odhadů, tak je rozdíl vykázán v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Pokud není jejich zbytková hodnota vyšší než jejich hodnota účetní, tak se odpisy vykazují i u přeceněných aktiv. Nepoklesne-li tedy zbytková hodnota pod hodnotu účetní je roční odpis roven nule.

Účetní jednotka začíná odepisovat v okamžiku, kdy je aktivum připraveno k používání a končí v okamžiku vyřazení nebo prodeje. [14]

Standard uvádí tři nejvhodnější odpisové metody. Jedná se o lineární metodu, metodu snižujícího se základu a metody výkonové.

Odpisové metody se dělí na dvě skupiny:

Metody založené na čase

- Lineární metoda – odpisujeme dle vzorce:

$$\frac{\text{Pořizovací cena nebo částka nahrazující pořizovací cenu} - \text{Zbytková hodnota}}{\text{Očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

- Zrychlené odpisy – v prvních letech využívání příslušného aktiva je odpis větší, postupně se snižuje. IAS 16 se zmiňuje jen o *metodě zmenšujícího se základu*. Díkce standardů však uvádí další metodu, např. metoda SYD (Sum-of-the-Years'-Digits). [14]

- a) Metoda zmenšujícího se základu

Odpisy aktiva se vypočítají na základě odpisové sazby, která je určitým násobkem lineární sazby. Například metoda DDB (Double-Declining-Balance Method) pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. Používat se mohou různé násobky lineární sazby, například 1,5 násobek atd. U metody zmenšujícího se základu se hodnota při vyřazení od odpisové základny neodčítá, jak je tomu u jiných metod.

b) Metoda SYD

Podle metody SYD odpisuje účetní jednotka na základě klesajícího podílu odpisové základny (pořizovací cena – hodnota při vyřazení). Na základě této metody tak odpisy postupně klesají. Příslušný podíl vypočteme jako počet let, které zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku, vydělíme součtem počtu let životnosti aktiva. Na konci odhadnuté doby životnosti majetku se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení. [12]

Metody založené na výkonu aktiva

Odpisy mohou být založeny také na objemu produkce, který se pomocí daného aktiva vyprodukuje během doby jeho životnosti. Standard zmiňuje metodu počtu jednotek (Sum of the Units Method). Tato metoda je vhodná zejména pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost stanovit množstvím vyrobených výstupů.

Odpis založený na výkonu = Odpisová sazba x Množství produkce vyrobené za období

Odpisová sazba = Pořizovací cena - Hodnota při vyřazení / Odhadované množství produkce, které se získá z daného aktiva po dobu jeho životnosti

Snížení hodnoty hmotného aktiva

Problematiku snížení hodnoty aktiva řeší standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Standard uvádí možné situace, které mohou vést k účtování ztráty ze snížení hodnoty aktiv (nejen pozemků, budov, zařízení):

- větší snížení tržní ceny určitého aktiva nebo skupiny aktiv (penězotvorné jednotky) než se původně odhadovalo,
- podstatné změny v technologickém, tržním, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém podnik operuje, nebo změny na specifickém trhu,

- zvýšení tržní úrokové míry nebo jiné tržně orientované míry výnosnosti investic, kdy toto zvýšení pravděpodobně ovlivní určení hodnoty z užití aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku,
- účetní hodnota čistých aktiva společnosti je vyšší než její tržní kapitalizace,
- existuje konkrétní důkaz o zastarání nebo fyzickém poškození aktiva nebo skupiny aktiv,
- nastaly nebo v blízké budoucnosti nastanou podstatné změny ve společnosti a její činnosti (např. restrukturalizace),
- operativní evidence společnosti naznačuje, že výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se dříve očekávalo.[11]

4.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Předmětem standardu jsou nehmotná aktiva, nejsou-li upravena jinými standardy.

Kategorie nehmotných aktiv zahrnuje:

- výsledky výzkumu, vývoje a zavádění nových postupů;
- výsledky běžných činností anebo skutečností, které přinášejí lepší postavení podniku na trhu;
- programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, povolení k různým činnostem, dovozní kvóty, obchodní značky, podíl na trhu atd.

Nepatří zde finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, goodwill, aktiva, která plynou ze zaměstnaneckých požitků, odložené daňové pohledávky a ostatní nehmotná aktiva, které jsou upravena jinými standardy. [3]

4.2.1 Definice používané ve standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum (Intangible Asset) je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty.

Aktivní trh (Active Market) je trh, na kterém existují všechny následující podmínky:

- položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou homogenní (stejnorodé),
- obvykle je možné kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit transakci,
- ceny jsou veřejně dostupné.

Datum dohody podnikové kombinace (Agreement Date for a Business Combination)

představuje datum, ke kterému je dosažena podstatná dohoda mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejně obchodovaných podniků jde o datum, ke kterému je tato skutečnost veřejně oznámena. V případě nepřátelského převzetí je nejčasnějším datem dosažení podstatné dohody mezi kombinujícími stranami datum, kdy dostatečný počet vlastníků nabývaného podniku akceptuje nabídku nabyvatele s cílem získat kontrolu nad nabývaným podnikem.

Zbytková hodnota (Residual Value) nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by podnik v současné době získal z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, jestliže by aktivum dosáhlo doby a podmínek očekávaných na konci jeho doby životnosti.

Doba životnosti (Useful Life) představuje dobu, po kterou se očekává, že aktivum bude využíváno, anebo předpokládané množství výrobků či podobných jednotek, které mohou být z aktiva získány. [11]

4.2.2 Rozpoznání nehmotného aktiva

Nehmotné aktivum musí pro správné rozpoznání a vykázání splňovat obecnou definici, která je formulována v Koncepčním rámci. Mezi zásadní podmínky pro rozpoznání nehmotného aktiva patří zejména:

➤ **Identifikovatelnost**

Nehmotné aktivum je identifikovatelné pokud je oddělitelné od podniku a dá se např. prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem nebo jeho existence vyplývá z práva uvedeného ve smlouvě či vyplývající ze zákona (ať už je od podniku oddělitelné, převoditelné na jiný subjekt či nikoliv). Pokud jsou však nehmotná aktiva obsažena na hmotném nosiči, je nezbytné posoudit, která složka je významnější. Příkladem je software, který je zásadní podmínkou pro

funkčnost hmotného aktiva a který není bez tohoto aktiva nijak užitečný. V těchto případech se musí správně sledovat a vykázat aktiva jako hmotná či nehmotná.

➤ **Ovládání (kontrola)**

Ovládání nehmotných aktiv umožňuje prisvojovat si efekty, které z aktiv plynou. Důležitou podmínkou je zde jak pravomoc (právo) dosáhnout budoucího ekonomického efektu, tak omezit přístup jiných subjektů k danému prospěchu. Příkladem je utajení receptury před ostatními subjekty.

➤ **Odhad budoucí užitečnosti**

Budoucí ekonomické užítky či ekonomický prospěch podniku mohou zahrnovat tržby z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů a jiné užítky vyplývající z využívání nehmotných aktiv podnikem. [14]

➤ **Ocenění**

4.2.3 Oceňování nehmotných aktiv

Oceňování pozemků, budov a staveb se liší v závislosti na způsobu pořízení nákupem, formou nabytí aktiva v rámci podnikové kombinace, bezúplatného pořízení, pořízení směnou či vytvořením vlastní činností.

Oceňování v momentě pořízení

Při pořízení nehmotného aktiva lze určit jeho pořizovací cenu z:

- kupní ceny, která obsahuje dovozní clo a nerefundovatelné daně, a
- přímo přiřaditelných nákladů, které jsou na zprovoznění daného aktiva vynaloženy.

V okamžiku, kdy je aktivum připravené pro své zamyšlené použití, je aktivace výdajů souvisejících s pořízením, ukončena. Vynaložené náklady již není možno po tomto okamžiku aktivovat. Jedná se například o:

- náklady na přesun aktiva, které je připraveno pro používání na jiné místo,

- počáteční provozní ztráty v době, kdy je zaznamenán prvotní nárůst poptávky po výstupech aktiva. [11]

Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku

Pořizovací cenou nehmotného aktiva, které je nabyto v rámci podnikové kombinace, je jeho *Fair Value* k datu akvizice. Je nezbytné vždy zjistit, jestli nabývané aktivum splňuje podmínky pro rozpoznání nehmotných aktiv. Pokud jsou tyto podmínky pro rozpoznání aktiv splněny, nabyvatel uzná a samostatně vykáže i nehmotná aktiva, která ve své závěrce nabývaný podnik doposud nevykazoval.

Možnými signály pro rozpoznání nehmotných aktiv, které nebyly dříve vykazovány v závěrce nabývaného podniku, mohou být:

- existuje-li trh s daným aktivem, je možno spolehlivě určit *Fair Value* tohoto aktiva. Kde je poptávka po tomto aktivu, tam vzniká jistota, že z něj poplynou užitky;
- schopnost účetní jednotky s jistotou odhadnout *Fair Value* a to například vyčíslením budoucích příjmů;
- možnost určit dobu použitelnosti nabývaného aktiva.

Je žádoucí rozpoznat všechna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu, jenž nelze identifikovat a neodepisuje se. Pravidelně se pouze testuje, zda se nesnížila jeho hodnota. [11]

Bezúplatné pořízení nehmotného aktiva

Rovněž při bezúplatném pořízení pozemků, budov a zařízení se dané aktivum oceňuje ve *Fair Value*. Jedná se o pořízení formou státních dotací, přidělením výrobní kvóty, licence státem a jiné. Další možností je ocenění aktiva nominální hodnotou, která je určena administrativně. Podnik je nucen použít takovou cenu, pokud není trhem *Fair Value* určena. (např. přidělování produkčních kvót v zemědělství). [14]

Pořízení nehmotného aktiva směnou

V případě pořízení nehmotného aktiva směnou je nutno určit zda se jedná o transakci, při které vznikl zisk (ztráta) či nikoliv. Standard vymezuje transakci jako komerční, pokud peněžní toky očekávané od získaného aktiva či jejich rizikovost jsou odlišné od peněžních toků, které jsou pro poskytnuté aktivum charakteristické. V tomto případě se použije pro položku získanou směnou ocenění ve Fair Value získaného aktiva. Pokud nelze spolehlivě určit, využije se k ocenění Fair Value poskytnutého aktiva a pokud ani tehdy nelze hodnotu určit, využije se k ocenění účetní hodnota poskytnutého aktiva. Reálnou hodnotou se nehmotné aktivum neoceňuje, pokud nemá obchod komerční povahu. [11]

Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

U nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností je docela obtížné určit okamžik, kdy bude nehmotné aktivum vytvářet budoucí ekonomické užitky. Dalším problémem se jeví spolehlivé ocenění interně generovaného nehmotného aktiva a odlišení nákladů vynaložených na jeho vznik od nákladů na interně vytvořeny goodwill nebo od nákladů na běžnou činnost.

Důležité je rozpoznat, v jaké fázi se interně generované nehmotné aktivum, nachází.

V období realizace interního projektu se rozlišují dvě fáze období:

- fáze výzkumu;
- fáze vývoje.

Za *fázi výzkumu* lze považovat období, kdy jednotlivé činnosti směřují k získávání nových poznatků a vědomostí. Mezi jednotlivé činnosti patří vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání či hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb, včetně vyhodnocení finálních variant.

Pro aktivaci nehmotných aktiv, nacházejících se ve *fázi vývoje* je podstatné splňovat následující podmínky:

- technická proveditelnost;
- záměr dokončit vývoj;

- dostupnost zdrojů pro dokončení (dostatek finančních prostředků aj.)
- předpoklad budoucího efektu.

Samostatné aktivum je rozpoznáno, oceněno a vykázáno v rozvaze až ve fázi vývoje, kdy je dostatečně jisté, že výzkumná činnost bude úspěšně dokončena a v budoucnu bude přinášet užitek.

Náklady, vznikající v souvislosti s generováním obchodních značek, názvů periodik, seznamů zákazníků a dalších nehmotných aktiv, které nemohou své náklady aktivovat, se stávají součástí interně vytvořeného „prvotního goodwillu“. Výše tohoto goodwillu je rozdílem toho, o kolik je kupující při nákupu podniku ochoten zaplatit nad částku, kterou tvoří Fair Value čistých aktiv kupovaného podniku.

Prvotní goodwill zahrnuje dvě základní složky:

- a) podnikem vytvořený goodwill,
- b) goodwill z příznivých exogenních okolností.

Interně generovaný goodwill vzniká v důsledku toho, že podnik je systémově propojený organizmus, který je schopen vytvářet synergií efekt – to znamená, že hodnota podniku, stejně jako hodnota dobře fungujícího stroje, je vždy vyšší než hodnota jednotlivých součástí rozprodaných na trhu. [3]

Ocenění v průběhu držení aktiva

Následné výdaje, které lze k již rozpoznanému, zaúčtovanému a vykázanému nehmotnému aktivu přiřadit a jenž navyšují jeho užitek, se nazývají technickým zhodnocením. Při ocenění k bilančnímu dni IAS 38 povoluje použití dvou modelů:

- **Model historických cen** - model historických cen se použije tehdy, jde-li určit dobu použitelnosti nehmotných aktiv. Jejich výchozí ocenění je pak amortizováno a historická cena je tak snižována. Podrobněji se snížením hodnoty zabývá IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.
- **Model přecenění na Fair Value** - oceňuje-li podnik na bázi modelu přecenění, nehmotné aktivum je tak během doby své životnosti vykazováno v přeceněné hodnotě. Jedná se o hodnotu, která je k datu přecenění Fair Value nehmotného aktiva určena odkazem na aktivní trh. Hodnota nehmotného aktiva je také

snížena o následnou kumulovanou amortizaci (oprávky) a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky). [3]

Frekvence přecenění se provádí v intervalech, aby podnik nevykazoval k datu účetní závěrky účetní hodnotu nehmotného aktiva, která by se významně lišila od jeho reálné hodnoty. O počtech přecenění rozhoduje zejména frekventovanost změn Fair Value u jednotlivých aktiv, kdy mohou být aktiva přeceňována ve výrazných změnách nebo naopak s výjimečnými a nepatrnými změnami Fair Value.

Pro model přecenění však IAS 38 vymezuje následujících podmínky:

- nehmotná aktiva, která nebyla dříve uznána, nelze přecenit a ani uznat v rozvaze podniku,
- počáteční uznání nehmotných aktiv musí odpovídat hodnotě pořizovacích nákladů či pořizovací ceně, jinou částku podnik nemůže použít. [11]

4.2.4 Odpisy nehmotných aktiv

Standard uvádí dvě skupiny nehmotných aktiv s rozdílnou dobou použitelnosti. První skupinou jsou aktiva, která jsou pravidelně amortizována v závislosti na určené době použitelnosti, lze u nich tuhle dobu totiž stanovit. Aktiva, u nichž doba použitelnosti stanovit nelze, jsou aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti a nejsou amortizována. Podnik je však povinen každý rok zjišťovat zдалipak se nezměnily podmínky a okolnosti využívání těchto aktiv. Testuje případné snížení hodnoty těchto aktiv dle IAS 36 a ověřuje, zda nelze již dobu použitelnosti určit. Pokud je doba použitelnosti aktiva určitelná, aktivum se začne amortizovat.

Doba použitelnosti aktiva vychází z kvalifikovaného odhadu, který se řídí faktory jako je očekávané využití aktiva v podniku, typický životní cyklus aktiva (s přihlédnutím k veřejně dostupným informacím o použitelnosti u podobných aktiv), stabilitu odvětví pro konkrétní aktivum, očekávané chování konkurence, možná právní omezení využití aktiva a závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti jiných aktiv. Povinností podniku je brát na zřetel všechny faktory, které by mohli mít vlit na budoucí využitelnost aktiva.

U nehmotných aktiv, která mají určitelnou dobu použitelnosti, lze vycházet ze společných východisek pro stanovení doby použitelnosti. Pro aktiva, která nejsou využívána pro výrobní účely a společným znakem je rychlý vývoj nových produktů a

častý upgrade nových verzí (např. software) je třeba zjistit typickou délku životního cyklu (periody, v nichž dochází k novým verzím). U aktiv spjatých s výrobou bere podnik v úvahu délku, po kterou bude výrobek využíván a faktory ovlivňující do budoucna existenci poptávky po své produkci.

Odpisy nehmotného aktiva začínají v momentě zahájení jeho užívání (aktivum je na místě a připraveno k použití, které si účetní jednotka určila). Poslední odpis nehmotného aktiva nastane k datu prodeje aktiva určeného k prodeji (případně zařazení do skupiny klasifikované jako položky držené za účelem prodeje – IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti) nebo k datu, kdy bude aktivum vyřazeno. Pro konečný odpis je rozhodující, které z těchto dvou dat nastane dříve. Odepsatelná částka nehmotného aktiva s finální dobou použitelnosti se rozdělí systematicky na celé období jeho použitelnosti. Konkrétní odpisová metoda se odvíjí od způsobu, kterak budou v podniku spotřebovávány budoucí ekonomické užitky z daného aktiva. Jestliže tento model nemůže být spolehlivě určen, měla by být přijata metoda lineárního odpisování. Pokud jiný standard nepožaduje zahrnout odpisy do účetní hodnoty jiného aktiva, stávají se součástí výsledku hospodaření daného období.

Předpokládaná zbytková hodnota nehmotná aktiva by měla vykazovat nulovou hodnotu, výjimkou jsou případy, kdy se třetí strana zavazuje aktivum na konci jeho použitelnosti odkoupit anebo existuje aktivní trh s tímto druhem nehmotného aktiva. Zbytkovou cenu jsme tak spolehlivě určit odkazem na tento trh a existuje zde pravděpodobnost, že takový trh bude na konci použitelnosti aktiva nadále existovat.

Nehmotné aktivum by mělo být odúčtováno z rozvahy při jeho prodeji nebo vyřazení nebo v případě, že z jeho užívání a následného vyřazení nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky. Zisk nebo ztráta z prodeje aktiva by měly být určeny jako rozdíl mezi čistým příjmem z prodeje/vyřazení aktiva a jeho zůstatkovou hodnotou. Měly by být vykázány jako výnos/náklad ve výsledovce, pokud pravidla standardu IAS 17 – Leasingy nepožadují jiný postup v případě prodeje s následným pronájmem. [11], [12], [14]

4.3 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Standard IAS 40 – Investice do nemovitosti se týká identifikace, oceňování a prezentace investic do nemovitostí a souvisejících požadavků na zveřejňování této oblasti.

4.3.1 Rozsah působnosti

IAS 40 se vztahuje k účtování pozemků a budov, které jejich vlastník pronajímá nebo je drží v majetku za účelem kapitálového zhodnocení. Dále standard pro tyto investice definuje účtování, ocenění a vykazování v účetní závěrce.

Předmětem standardu však nejsou biologická aktiva (viz IAS 41 – Zemědělství), nerostná práva a nerostné zdroje, nemovitosti držené pro výrobu, dodávky výrobků, zboží a služeb nebo z administrativních důvodů. Dále standard neřeší oblast leasingu, která je rozebrána především v IAS 17 – Leasingy. [3]

4.3.2 Definice používané ve standardu IAS 40 – Nehmotná aktiva

Pozemky – představují investice do nemovitostí, jsou-li pořizována za účelem operativního pronájmu anebo kapitálového zhodnocení. Patří zde i pozemky, u kterých zatím účetní jednotka neurčila jejich účel.

Smíšené použití nemovitostí - standard se zabývá otázkou jak účtovat v případě, kdy je nemovitost využívána z části vlastníkem a druhá část je určena ke kapitálovému zhodnocení případně je k pronájmu. Pokud je možno tyto součásti samostatně prodat nebo pronajít, účetní jednotka o nich účtuje odděleně. V případě, kdy není oddělení možné, lze nemovitost zařadit do IAS 40 jen pokud je vlastnický využívána část nemovitosti nevýznamná. [11]

4.3.3 Oceňování při pořízení

Pro uznání investic do nemovitostí musí být splněny následující podmínky

- pravděpodobnost ekonomického užitku v budoucnosti;
- pořizovací cenu lze spolehlivě měřit.

Nákup

Je-li nemovitost pořízena formou nákupu, je v pořizovacích nákladech zahrnuta pořizovací cena (kupní cena) nemovitosti a veškeré vedlejší náklady, např. za právní služby, související s danou nemovitostí, daň z převodu nemovitosti. Nezahrnují se zde

však zřizovací náklady či provozní ztráty vzniklé před datem, kdy nemovitost dosáhla plánované úrovně kapacity.

Vlastní režie

Při pořízení nemovitosti vytvořené vlastní činností, je investice oceněna vynaloženými náklady k okamžiku dokončení. Do tohoto okamžiku spadá nemovitost pod IAS 16.

Předmětem finančního leasingu

Je-li investice do nemovitosti držena formou leasingu, tak nájemce oceňuje dle IAS 17 Leasingy. Zde je vyžadováno porovnání Fair Value nemovitosti a minimální hodnoty leasingových plateb, následný výběr nižší hodnoty. [12]

4.3.4 Následné ocenění

Standard IAS 40 – Investice do nemovitostí uvádí pro možnosti ocenění dva modely – model ocenění Fair Value a model oceňování historickou cenou. Podnik si vybere jeden model, který pak použije pro ocenění u všech investic do nemovitostí. Vyšší význam přisuzuje standard ocenění v reálné hodnotě, která má vyšší vypovídající schopnost. Případnou změnu modelu oceňování investic do nemovitostí řeší IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. [14]

Model ocenění Fair Value

Při volbě ocenění ve Fair Value, tak vykazuje podnik všechny své investice do nemovitostí v reálné hodnotě. Náklady vzniklé na transakci nejsou při stanovení Fair Value odečítány. V příslušném období jsou tak ve výsledku hospodaření uznány zisky a ztráty, vzniklé z důvodu přecenění. Investice oceněné reálnou hodnotou se neodpisují, do výkazu zisku a ztrát se zaznamenávají pouze změny v jejich reálné hodnotě a proto nemá odpisování smysl.

Při stanovení hodnoty Fair Value účetní jednotka vychází z vyjádření aktuálního stavu trhu k rozvahovému dni. Nebere tak v potaz neaktuální tržní ceny, ani nevychází z budoucích očekávání. Nejprůkaznější tak je vycházet z cen na aktivním trhu s odkazem na trh s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek, které jsou předmětem smluv. Nejsou-li k dispozici běžné ceny aktivního trhu, účetní jednotka použije alternativních metod pro stanovení Fair Value, kdy se vychází z:

- běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi, které mají rozdílnou povahu, rozdílný stav či se nemovitost nachází v jiné lokalitě. Jsou však upraveny tak, aby byly zohledněny jednotlivé odlišnosti;
- předcházející ceny již neaktivního trhu se zohledněním všech změn;
- ocenění současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků.

Model ocenění pořizovacími náklady

Při této volbě, oceňuje podnik veškeré své investice do nemovitostí na bázi pořizovacích nákladů v souladu s požadavky IAS 16. Při této metodě se investice odpisují a po odpočtu všech oprav a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty jsou vykazovány v rozvaze.

Účetní jednotka zveřejní vybrané účetní pravidlo pro ocenění, požadované kritéria pro zařazení aktiv do investic do nemovitostí. Při výběru ocenění Fair Value – způsob stanovení. Dále zveřejní hodnoty, které jsou zaznamenány ve výkazu zisku a ztrát a to z titulu nájmu a přímých provozních nákladů a smluví závazky vyplývající z nákupu, oprav, technického zhodnocení nebo výstavby investice do nemovitostí. [14], [12]

4.3.5 Převody a vyřazení investic do nemovitostí

Pokud nastane situace, kdy nemovitost přestává splňovat definici investice či dochází k změně v používání do nemovitosti, tak se provede změna v klasifikaci, která však musí být podložena:

- zahájením využívání nemovitosti vlastníkem;
- zahájením kroků směřujících k prodeji v případě převodu investice do nemovitosti do zásob;
- ukončením užívání nemovitosti vlastníkem;
- zahájením operativního leasingu, kdy se nájemcem stane třetí strana; nebo
- ukončením stavby nebo rekonstrukce v případě převodu stavěných či rekonstruovaných nemovitostí na investice do nemovitosti. [3]

Investice do nemovitostí je vyřazena z rozvahy v okamžiku, kdy je vyřazena z používání v důsledku prodeje nebo jeho poskytnutí k finančnímu leasingu případně už nepřinášející žádné ekonomické užitky.

5 ANALÝZA ROZDÍLŮ VE VYKAZOVÁNÍ MAJETKU MEZI IFRS/IAS A ČÚL

V této kapitole se zaměřuji na porovnání dvou účetních systémů. Na začátku se zabývám standardem č. 16 – Pozemky, budovy a zařízení, dále pak IAS 38 – Nehmotná aktiva a na závěr uvádím IAS 40 – Investice do nemovitostí. Jednotlivé standardy srovnávám s postupy dle požadavků České účetní legislativy a vyvozuji patřičné závěry.

Tabulka 1: Porovnání rozdílů mezi IAS 16 a ČÚL I.

Předmět difference	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	Česká účetní legislativa
Definice	Dlouhodobý majetek, který se nachází v podniku za účelem výroby nebo poskytování služeb (např. pronájem jiným) nebo k administrativním účelům. Doba užívání by měla trvat více jak jedno období. Zvláštní pozornost je určena významným náhradním dílům, které jsou součástí IAS 16.	Účty dlouhodobého majetku jsou tvořeny nemovitostmi (pozemky, budovy), movitým majetkem a jiné. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v částce, která přesahuje limit stanovený účetní jednotkou.
Závěr – Definice dlouhodobého majetku jsou si v obou případech podobné. Významný rozdíl zde vzniká v účtování náhradních dílů. Dle IFRS patří hlavní náhradní díly a součásti zařízení s předpokládanou dobou použitelnosti delší než 1 rok do skupiny Pozemku, budov a zařízení. V ČÚL jsou náhradní díly součástí zásob podniku.		
Pořizovací cena	Kupní cena včetně dovozního cla a nerefundovatelných daní a nákladů souvisejících přímo k aktivu přiřaditelných, které jsou uznány jen k datu aktivace (např. uvedení do provozu). Následující náklady již nejsou účetně uznány.	Pořizovací cena včetně vedlejších přiřaditelných nákladů, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cena.
Závěr – Určení pořizovací ceny je v obou případech téměř stejné. ČÚL však vymezuje širší požadavky na výdaje, které mohou být k pořizovací ceně připočteny. Dalším rozdílem je samostatné evidování významných částí aktiva s různou délkou životnosti. ČÚL neobsahuje ekvivalent konceptu významných částí aktiva, které jsou evidovány odděleně.		

<p>Následné výdaje</p>	<p>Veškeré výdaje musí dle standardu splňovat kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku, jinak jsou účtovány do nákladů. Standard rozlišuje mezi <i>pravidelným udržováním a významným výdajem</i>. Opravy a údržby jsou účtovány do nákladů, jakmile vzniknou. Jestliže se však jedná o výdaj na výměnu významné části aktiva, měla by být tato část účetně zachycena, pokud splnila podmínky pro zachycení dlouhodobého majetku.</p>	<p>Pokud nejsou splněna kritéria pro technické zhodnocení, účtují se opravy a údržby do nákladů. Technickým zhodnocení jsou výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.</p>
<p>Revize</p>	<p>Dle standardu je nutné provádět revize a to bez ohledu na to, zda byly části aktiva vyměněny. Po uskutečnění zásadní revize jsou související výdaje přiřazeny do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pokud splnily definici dlouhodobého majetku.</p>	<p>ČÚL se pravidelnými zásadními revizemi nezabývá. Pro zaúčtování významných revizních nákladů je možné použít účty časového rozlišení a to za podmínek daných Vyhláškou, tím tak zajistit časovou souvislost nákladů a výnosů.</p>
<p>Závěr – Následné výdaje jsou dle ČÚL vnímány jako technické zhodnocení (splňují-li konkrétní kritéria). Kritéria pro rozpoznání a ocenění následných výdajů dle IFRS a technického zhodnocení dle ČÚL se však liší a proto se nemusí následné výdaje dle IFRS shodovat s technickým zhodnocením dle ČÚL. Jedná-li se o významnou údržbu, tak se za splnění kritérií stávají výdaje součástí aktiv. V ČÚL se účtují tyto náklady většinou do výkazu zisku a ztrát za pomoci účtů časového rozlišení.</p>		
<p>Ocenění navazující na úvodní rozpoznání</p>	<p>Standard uvádí dvě následující možnosti – <i>Cost model</i>, kdy jsou položky pozemků, budov a zařízení oceněny v pořizovacích cenách snížených o opravy a ztráty ze snížení hodnoty. U <i>Revaluation model</i> (model přecenění) požaduje vykazování jednotlivých položek v hodnotě přecenění (reálná hodnota k datu přecenění) snížené o jakékoliv následné opravy a následné akumulované ztráty ze snížení</p>	<p>ČÚL nezná model přecenění. Oceňování majetku probíhá dle tradičního modelu oceňování.</p>

	hodnoty. Nelze přeceňovat jednotlivý majetek, ale je nutno přecenit celou třídu, v které se majetek nachází.	
Odepisování	Každá část aktiva, která je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně položky se odepisuje odděleně. Částka, která se odepisuje u položky pozemků, budov a zařízení, je její pořizovací cena nebo ocenění snižené o odhadovanou zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota by se měla společně s dobou použitelnosti prověřovat na konci každého účetního období. Jedná se o částku, kterou by podnik získal v současnosti v případě vyřazení majetku. Hodnota by odpovídala předpokládané hodnotě v budoucnu na konci své životnosti. Volba odpisových metod vychází z okolností používání aktiva.	ČÚL nezná termín zbytková hodnota. Odepisování tak probíhá jako by položka měla zbytkovou hodnotu nulovou (v některých odvětvích existují výjimky).
<p>Závěr – Co se týče doby použitelnosti, tak je u obou systémů definována podobně, ale zahájení odepisování se může lišit. Zbytková hodnota a doba použitelnosti konkrétního aktiva by měla být alespoň jednou ročně přehodnocena. Termín zbytková hodnota se dle ČÚL téměř nepoužívá.</p>		

Odpisy v případě komponentního přístupu

Pro určení odpisů se uplatňuje tzv. komponentní přístup, podle kterého se majetek rozděluje na komponenty dle doby jejich použitelnosti, a odepisují se zvláště. Česká legislativa chápe majetek jako soubor movitých věcí a eviduje a účtuje ho jako jeden celek. To má jistý dopad na hodnotu odpisů. Na vysvětlenou uvedu příklad na výpočet odpisů.

Příklad – Podnik zakoupil výrobní linku za 300 s dobou životnosti na 10 let. Součástí této linky je zařízení v hodnotě 27, které je nutno nahradit každé 3 roky (vždy počátkem 4. roku).

Tabulka 2: Řešení v případě uznání zařízení jako položky Pozemků, budov a zařízení

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Odpis linky bez zařízení (273/10)	27,3	27,3	27,3	27,3
Odpis zařízení (27/3)	9	9	9	9
Účetní hodnota linky jako celku	263,7	227,4	191,1	181,8
Vliv na výsledek hospodaření	- 36,3	- 36,3	- 36,3	- 36,3

Zdroj: Vlastní zpracování na základě literatury KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3, s.230

Tabulka 3: Řešení v případě uznání zařízení jako zásoby

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4
Odpis linky jako celku (300/10)	30	30	30	30
Účetní hodnota linky	270	240	210	180
Výměna zařízení v roce 4				27
Vliv na výsledek hospodaření	-30	-30	-30	- 57

Zdroj: Vlastní zpracování na základě literatury KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3, s.230

Z výsledků příkladu lze vyvodit důvody proč IFRS neuznává rezervy dlouhodobého hmotného majetku. Pokud účetní jednotka chce tvořit rezervy na opravy DHM je to známka, toho, že má špatně stanoveny odpisy. Pokud by se tedy dle Tabulky č. 2 tvořila rezerva na opravu dlouhodobého majetku, jednalo by se o duplicitu v nákladech. Vliv na výsledek hospodaření dle IFRS je zcela rovnoměrný po všechny léta na rozdíl od ČÚL kdy se výměna zařízení projeví v nákladech jen v roce výměny zařízení.

Tabulka 4: Porovnání rozdílů mezi IAS 16 a ČÚL II

Předmět diference	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	Česká účetní legislativa
Směna aktiv	Dle IAS 16 jsou veškeré pořízení pozemků, budov a zařízení směnou za aktiva (buď nepeněžní povahy anebo kombinaci aktiv peněžní a nepeněžní povahy) oceněna reálnou hodnotou pokud se jedná o komerční podstatu směny, nebo není možné spolehlivě určit hodnotu aktiv přijatých či aktiv vydaných. Nelze-li cenu aktiv nebo komerční podstatu transakce spolehlivě určit, jsou přijatá aktiva zaúčtována v účetní hodnotě aktiv vydaných.	Pro ocenění se použije pořizovací cena, je-li je ve směnné smlouvě dohodnuta nebo se použije hodnota, za kterou by bylo aktivum pořízeno v době směny. Nákladem pro obě strany se při směně majetku stává zůstatková cena ke směně předaného a výnosem cena majetku směnou pořízeného za předpokladu úhrady rozdílu mezi zůstatkovou a pořizovací cenou. Tento rozdíl pak snižuje výnos na straně kupujícího, který rozdíl hradí a zvyšuje výnos u prodávajícího, kterému vznikne pohledávka a platbu obdrží.
Závěr – ČÚL nevyžaduje u směnné transakce komerční podstatu. Ocenění nabytých položek tak může dosahovat rozdílných hodnot.		
Odúčtování a vyřazení	V okamžiku, kdy je položka pozemků, budov a zařízení vyřazena anebo přestává plnit definici aktiv (neočekávají se žádné budoucí ekonomické užítky) dochází k jejímu odúčtování. V období odúčtování musí být do výsledku hospodaření zahrnuty veškeré zisky či ztráty. Všechny rozdíly vyplývající z přecenění jsou převedeny přímo do vlastního kapitálu (nejsou zahrnuty v hospodářském výsledku) v momentě odúčtování aktiva.	ČÚL rozlišuje odúčtování dlouhodobého majetku odlišně podle důvodu vyřazení – prodej, likvidace, dar, vklad do jiného subjektu, převod, poškození či úbytek. Vyřazením části aktiva se ČÚL nezabývá (výjimkou jsou specifické případy). Veškeré zisky a ztráty musí být zahrnuty do hospodářského výsledku.
Závěr – Rozdílem je zde odúčtování, kdy IFRS nabízí obecné návody pro odúčtování a ČÚL poskytuje možné situace, které vedou k odúčtování majetku. ČÚL se až na pár výjimek odúčtováním/vyřazením části aktiv nezabývá.		

Zdroj: IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví [online]. Dostupný z WWW:

http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf /

Tabulka 5: Porovnání rozdílů mezi IAS 38 a ČÚL I.

Předmět diference	IAS 38 – Nehmotná aktiva	Česká účetní legislativa
Definice	Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, z něhož poplyne v budoucnu ekonomický prospěch. Pořizovací náklady nehmotného aktiva lze spolehlivě ocenit. Patří zde nehmotná aktiva, která nejsou upravena jiným standardem.	ČÚL uvádí výčet položek, které jsou považovány za nehmotné aktivum, pokud je jejich doba použitelnosti delší než jeden rok a hodnota přesahuje limit určený podnikem.
<p>Závěr – Definice nehmotného aktiva je dle IFRS a ČÚL velmi odlišná. Konkrétní položky jsou tak posuzovány podle stanovených kritérií, aby se zjistilo, zda požadovaná kritéria pro nehmotné aktivum jsou splněna v IFRS i v ČÚL. Zřizovací výdaje nesplňují dle IFRS definici pro nehmotné aktivum, v ČÚL však do této kategorie spadají. Software a práva se liší dle případů a nelze je zobecňovat. IFRS požadují oddělitelnost a smluvní základ čemuž definice ČÚL (vytvořená vlastní činností k obchodu nebo koupená) téměř odpovídá.</p>		
Rozpoznání	Obecná zásada pro rozpoznání se týká počátečních nákladů vynaložených za účelem nabytí nebo vlastního vytvoření nehmotného aktiva, na náklady vynaložené posléze na další rozšíření takového aktiva, na jeho výměnu nebo související servis. Následné výdaje se přičítají k účetní hodnotě aktiva pouze výjimečně, protože nejsou zpravidla ani rozšiřována ani se nenahrazují jejich částí. Aktivace následných výdajů vynaložených na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků apod. jsou zakázána.	Aby mohl být nehmotné aktivum uznáno dle ČÚL musí být připraveno k použití, splňovat uvedené podmínky užití a dosahovat minimální částky, která je uvedena v Zákonu o daních z příjmu.
<p>Závěr – ČÚL neuvádí kritéria pro určení pravděpodobnosti, že bude podnik dosahovat ekonomický prospěch, a pro spolehlivost oceňování nákladů. IFRS omezuje uznávání následných výdajů specifickými kvalitativními kritérii. ČÚL jen stanovuje minimální limit hodnoty technického zhodnocení ve vztahu k dani z příjmu.</p>		

Oceňování	Definice pořizovacích nákladů jako zaplacené částky peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo jako reálná hodnota jiné úplaty poskytnuté za účelem nabytí aktiva v době jeho nabytí nebo vytvoření.	Nehmotné aktivum je oceněno v pořizovací ceně, případně vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Jednotlivé náklady jsou vymezeny v pokynech v Zákoně o daních z příjmu.
Samostatně pořízené nehmotné aktiva	Pořizovací cena zahrnuje kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní souvisejících s pořízením a přímo přiřaditelných nákladů vynaložených na aktivaci daného aktiva. V okamžiku, kdy je aktivum nutné k jeho využívání, výdaje se nepřipočítávají k jeho účetní hodnotě. Platba za aktivum po době splatnosti se zachycuje jako nákladový úrok, který běží v době splatnosti.	Pro účtování zde platí obecná pravidla.
Závěr – ČÚL podobně jako IFRS vymezuje podmínky pro využití aktiva. Oba systémy stanovují aktivaci nehmotného aktiva v momentě, když je připraveno k použití. IFRS na rozdíl od ČÚL vyžaduje při pořízení aktiva úroky za delší než obvyklé lhůty plateb.		
Výměna nehmotných aktiv	Nehmotná aktiva, která jsou pořízena výměnou za aktiva jiná, se oceňují reálnou hodnotou. Existují výjimky, pokud směna postrádá komerční podstatu nebo nelze spolehlivě určit reálnou hodnotu aktiva. V tomto případě se použije účetní hodnota předaného aktiva. Požadavky na komerční podstatu uvedeny níže.	ČÚL se otázkou výměnných transakcí dlouhodobého majetku doslovně nezabývá.
Závěr – ČÚL neřeší jak směny dlouhodobého majetku, tak ani komerční podstatu transakcí. Nehmotné aktiva jsou při pořízení účtována odlišně. Komerční podstata směny je naplněna, pokud je konfigurace peněžních toků z aktiva přijatého odlišná od konfigurace peněžních toků z předaného aktiva. Dále pokud výměnná transakce změní hodnotu části podniku, která je ovlivněna směnou.		

Goodwill	Goodwill, který je vytvořen vlastní činností, je zakázán dle standardu uznávat jako aktivum	ČÚL nezná goodwill vytvořený vlastní činností
Vlastní činnost	Vznik aktiva na základě výzkumu či výzkumné fáze vnitropodnikového projektu nemůže být uznáno jako aktivum. Nehmotné aktivum vyplývající z vývoje nebo z vývojové fáze se uznává jako nehmotné aktivum za splnění stanovených kritérií.	Nehmotná aktiva vytvořena výzkumem či vývojem lze uznat za předpokladu, jsou-li tyto nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořeny za účelem prodeje nebo zakoupeny od třetích osob.
<p>Závěr – Zatímco ČÚL uznává náklady výzkumu i vývoje za splnění určitých předpokladů, tak IFRS uznává jen náklady na vývoj, která musí rovněž splňovat stanovená kritéria, aby mohla být nehmotná aktiva uznána.</p>		
Ocenění navazující na výchozí uznání	Existují dvě alternativní volby modelů – nákladový model a model přecenění. Účetní jednotka musí zvolený model aplikovat na celou třídu nehmotných aktiv.	Jediná varianta tradičního nákladového modelu s odlišným, zjednodušeným účtováním o snížení hodnoty. Přecenění není možné.
Doba použitelnosti	Buď se jedná o dobu, po kterou se předpokládá, že bude aktivum v podniku využíváno nebo se doba stanoví dle očekávaného množství výrobků či obdobných jednotek, které má podnik využitím aktiva možnost získat. Účetní jednotka má povinnost určit, zda je doba použitelnosti nehmotného aktiva omezená nebo neurčitá.	ČÚL definuje dobu použitelnosti jako dobu, po kterou lze aktivum v podniku využívat, uchovat pro budoucí obchodní činnost nebo používat jako základ či prvek při zlepšování nebo jiných postupech a řešeních.
<p>Závěr – Definice doby použitelnosti jsou si podobné. Rozdílem je zde neomezená doba použitelnosti, kterou ČÚL nezná.</p>		

Tabulka 6: Porovnání rozdílů mezi 38 a ČÚL II.

<p>Odepisování</p>	<p>Standard charakterizuje odepisování jako soustavné alokování odepisovatelné částky aktiva po celou dobu jeho použitelnosti. Odepisovatelná částka představuje pořizovací cenu aktiva nebo jinou částku (např. hodnotu po přecenění), sniženou o zbytkovou hodnotu. Odepisování začíná v okamžiku, kdy je možno aktivum používat.</p>	<p>Všechny aktiva jsou postupně odepisovány ze své prvotní hodnoty během doby užívání. Odpisy začínají okamžikem, kdy je aktivum dáno do užívání. Pro zbytkovou hodnotu zde není ekvivalent. Způsob odepisování se může zakládat nejen na čase, ale i na jiných faktorech.</p>
<p>Závěr – Zahájení odepisování se může v IFRS a ČÚL lišit, i když je doba použitelnosti charakterizována podobně. ČÚL neuvádí pojem odhadovaná zbytková hodnota. Účetní jednotka počítá odpisy tak, aby měly zůstatkovou hodnotu nulovou na konci odepisování.</p>		
<p>Přehodnocení doby použitelnosti</p>	<p>IFRS požaduje alespoň jednou ročně.</p>	<p>ČÚL neukládá tuto povinnost.</p>
<p>Neomezená doba použitelnosti</p>	<p>Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti nelze odepisovat. Tyto aktiva se každoročně nebo v momentě, kdy se objeví signály jejich snížení hodnoty, testují na snížení hodnoty dle IAS 36.</p>	<p>Neexistuje ekvivalent nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti.</p>
<p>Vyřazení</p>	<p>Pokud již nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užítky, lze aktivum vyřadit.</p>	<p>Účetní jednotka vyřadí v případě prodeje, daru, vkladu do jiného subjektu, převodu, poškození nebo úbytku daného aktiva.</p>

Zdroj: IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví [online]. Dostupný z WWW: http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf /

Porovnání rozdílů mezi IAS 40 a ČÚL

Standard definuje investice do nemovitosti jako nemovitost, která je držena vlastníkem nebo nájemcem (na základě smlouvy o finančním pronájmu) za účelem zhodnocení kapitálu nebo za účelem získávání výnosu z nájemného anebo z obou důvodů současně. Neslouží však držení za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb nebo pro správní účely, ani za účelem prodeje v rámci běžného podnikání.

Obdobná alternativa není v ČÚL zavedena. Případné pozemky a budovy, které splňují definici uvedenou v IAS 40, jsou v účetnictví ošetřena stejným způsobem jako jiný dlouhodobý hmotný majetek, specifická úprava neexistuje.

Ve srovnání s ČÚL se definice investic do nemovitostí nejvíce přibližuje definici staveb. Příkladem menšího srovnání je oceňování. Stavby se dle ČÚL oceňují v pořizovacích cenách, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou dle oceňování u ostatního dlouhodobého majetku. Pro ocenění na výchozí uznání (např. technické zhodnocení) se pak vychází z nákladového modelu nebo se použije model oceňování pořizovací cenou. Dle IFRS/IAS jsou investice do nemovitostí oceňovány pořizovacími náklady a při ocenění navazující na výchozí uznání se používá buď metoda stanovení reálné hodnoty anebo nákladový model. [21]

Z důvodu absence obdobné alternativy v českém účetnictví, není dále co porovnávat.

5.1 Shrnutí komparace dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS a ČÚL

IAS 16 vs. ČÚL

Co se týče standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, tak jsou si definice dlouhodobého majetku s ČÚL docela podobné. Za největší význam se jeví uznání významných náhradních dílů a součástí s předpokládanou dobou použitelnosti delší než 1 rok do skupiny Pozemku, budov a zařízení, zatímco v pojetí českého účetnictví jsou chápány jako zásoby podniku.

Určení pořizovací ceny je dle obou systémů chápáno stejně. Co se však týče požadavků na výdaje, kterou mohou být k pořizovací ceně přímo přiřaditelné, ČÚL vymezuje širší spektrum podmínek pro toto uznání.

Za významnější rozdíl se jeví samostatné evidování významných částí aktiva s různou délkou životnosti. ČÚL totiž podobný ekvivalent konceptu významných částí aktiva, které jsou evidovány odděleně, nezná.

V případě následných výdajů, kdy se po splnění konkrétních podmínek jedná dle ČÚL o technické zhodnocení, se mohou tyto výdaje lišit z důvodu rozdílných kritérií. Jedná-li se o významnou údržbu, výdaje se stávají dle IFRS součástí aktiva. V ČÚL se účtují tyto náklady většinou do výkazu zisku a ztrát za pomoci účtů časového rozlišení. Ocenění aktiva se tak vzhledem odlišnosti pojetí následných výdajů může lišit.

Doba použitelnosti je u obou systémů definována podobně, ale zahájení odepisování se může lišit. Zbytková hodnota a doba použitelnosti konkrétního aktiva by měla být alespoň jednou ročně přehodnocena. Termín zbytková hodnota nebyl v ČÚL zaveden, proto je odepisování v praxi obvykle prováděno tak, že položka vykazuje zbytkovou hodnotu nulovou (až na výjimky dle odvětví).

Rozdílem je zde odúčtování, kdy IFRS nabízí obecné návody pro odúčtování a ČÚL poskytuje možné situace, které vedou k odúčtování majetku. ČÚL se až na pár výjimek odúčtováním/vyřazením části aktiv nezabývá. [3], [11], [21]

IFRS 38 vs. ČÚL

Z porovnání nehmotných aktiv se standardem IFRS jsou nejvýznamnější rozdíly v oblasti definicí, rozdílně stanovené kritéria pro posuzování zдалipak se jedná o nehmotné aktivum. Zřizovací výdaje nespĺňují dle IFRS definici pro nehmotné aktivum, v ČÚL však do této kategorie spadají. Ostatní položky jsou pro srovnání závislé na konkrétním případě. Kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti nejsou v ČÚL vůbec definovány.

Z pohledu IFRS, se jeví jako významný požadavek, dosáhnutí ekonomického prospěchu z nehmotného aktiva v budoucnu. ČÚL neuvádí žádná kritéria pro stanovení pravděpodobnosti, že podnik bude dosahovat ekonomický prospěch.

Kritéria pro aktivaci nehmotných výsledků výzkumu a vývoje se také navzájem dosti odlišují. Aktivace nehmotných výsledků výzkumu je dle IFRS výslovně zakázána a dle ČÚL je za určitých podmínek povolena. Rovněž aktivace nehmotných výsledků vývoje je podrobena mnohem přísnějším a podrobnějším kritériím, které jsou stanoveny v IFRS stanoveny.

Zahájení odepisování se může v IFRS a ČÚL lišit, i když je doba použitelnosti charakterizována podobně. Odhadovaná zbytková hodnota není v ČÚL zavedena. Aktivum se odepisuje do plné hodnoty pořizovací ceny, tak aby byla hodnota nulová. Každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty, které IFRS vyžaduje, nejsou dle ČÚL explicitně uvedeny. [3], [11], [21]

IAS 40 vs. ČÚL

ČÚL nemá zavedenou obdobnou alternativu standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí. Případné pozemky a budovy, které splňují definici uvedenou v IAS 40, jsou v účetnictví ošetřeny stejným způsobem jako jiný dlouhodobý hmotný majetek, specifická úprava neexistuje. Z důvodu absence obdobné alternativy v českém účetnictví, není dále co porovnávat.

ZÁVĚR

Při zpracování mé bakalářské práce jsem se blíže seznámila s problematikou uznání a vykazování dlouhodobého majetku dle mezinárodních účetních standardů IFRS. Tyto nově získané poznatky jsem pak porovnála s již nabytými vědomostmi, které jsem během svého studia v oblasti českého účetnictví získala.

Při porovnávání mezinárodních účetních standardů IFRS a České účetní legislativy jsem našla mnoho podobností, ale také naopak zjistila významné či méně významné rozdíly, které mezi těmito dvěma systémy existují.

Jako významný rozdíl s velkým vlivem na výsledek hospodaření podniku bych uvedla uplatnění tzv. komponentního přístupu, který podstatně ovlivňuje výši odpisů. V praxi to znamená, že se odpisy počítají pro jednotlivé významné složky dlouhodobého majetku zvláště. Ve své práci jsem uvedla konkrétní příklad, který zdůvodnil neuznávání tvorby rezerv na opravu dlouhodobého majetku s odůvodněním, že potřeba tvořit rezervu, je signálem, že má podnik špatně stanovené odpisy. Dle IFRS jsou tak odpisy rovnoměrně rozloženy v čase a vykazují, tak vyšší náklady. Větší náklady v roce pořízení aktiva (výměnné zařízení aktiva), má účetní jednotka, která se řídí ČÚL a položky uznává jako zásobu.

Některými ekvivalenty se však ČÚL nezabývá a tak nebylo co porovnávat. Jedná se například o termín zbytková hodnota (až na výjimky), významné části aktiva, nehmotné aktiva s neomezenou dobou použitelnosti, požadavek budoucího ekonomického prospěchu plynoucího z aktiva, požadavek přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti, goodwill vytvořený vlastní činností aj. Významnými rozdíly, s velkým vlivem na výsledek hospodaření, bych zmínila uznání náhradních dílů jako dlouhodobého majetku, tzv. komponentní přístup pro výpočet odpisů u jednotlivého majetku s různou dobou použitelnosti, nemožnost uznat zřizovací výdaje jako nehmotné aktivum, aktivace nehmotných výsledků výzkumu, zákaz tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku a další menší rozdíly.

Ve své práci jsem tak jednotlivé rozdíly, vyplývající z odlišností mezinárodních standardů účetnictví a České účetní legislativy, uvedla a porovnála. Jelikož není má práce zaměřena na konkrétní společnost, finální závěry vyplývající z této komparace se pohybují v teoretické rovině.

Seznam použité literatury

- [1] BALOÚŠEK, Rudolf. Harmonizace účetnictví. 2007. 117s. ISBN 978-80-86754-89-5
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 2008. 307s. ISBN 978-80-7357-366-9
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2008. 329s. ISBN 978-80-251-1950-1
- [4] FICBAUER, Jiří a FICBAUER, David. Mezinárodní účetnictví a daňové standardy. 2007. 146s. ISBN 978-80-86575-56-8
- [5] HINKE, Jana. Účetnictví podle IAS/IFRS : příklady a případové studie. 2006. 175s. ISBN 80-86851-49-4
- [6] TPA Horwath Notia Audit. *Podvojně účetnictví 2008*. 15. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2008. 216 s. ISBN 978-80-247-2541-3
- [7] International Financial Reporting Standards 2008 (IFRS 2008). 2008. ISBN 978-1-905590-54-4
- [8] International Financial/Accounting Reporting Standards Guide 2008. 2008. ISBN 978-0-8080-9132-5
- [9] KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 2005. 526s. ISBN 80-7273-129-7
- [10] KRAFTOVÁ, Ivana. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. 2007. 109s. ISBN 978-80-7395-000-2
- [11] KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 2005. 1050s. ISBN ISBN 80-86324-44-3
- [12] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2005. 2005. 2250s. ISBN 80-239-5721-X

- [13] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2008. 272 s. ISBN 978-80-7263-445-3
- [14] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Praktické aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006 - 2007. 291(431) s. ISBN 80-86716-28-7
- [15] ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. 2006. 184s. ISBN 80-245-1046-4

Zákony a vládní vyhlášky

- [16] Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- [17] Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady, o používání Mezinárodních účetních standardů. ze dne 19.července 2002
- [18] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, a platném znění
- [20] Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje

- [21] *IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví* [online]. Dostupný z WWW:http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf/
- [22] *Účetnictví a účetní výkaznictví v České republice* [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>>.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Porovnání rozdílů mezi IAS 16 a ČÚL I.	48
Tabulka 2: Řešení v případě uznání zařízení jako položky Pozemků, budov a zařízení	51
Tabulka 3: Řešení v případě uznání zařízení jako zásoby	51
Tabulka 4: Porovnání rozdílů mezi IAS 16 a ČÚL II.....	52
Tabulka 5: Porovnání rozdílů mezi IAS 38 a ČÚL I.	53
Tabulka 6: Porovnání rozdílů mezi 38 a ČÚL II.	56