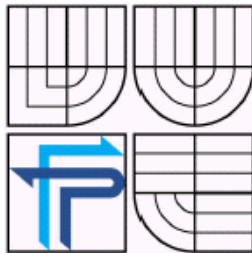


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ VERSUS ČESKÁ ÚPRAVA DLOUHODOBÉHO MAJETKU

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS VERSUS CZECH
AMENDMENT TO LONG-TERM ASSETS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. IVA POSPÍŠILOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2008

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 5. května 2008

.....

Podpis

Poděkování

V první řadě bych ráda poděkovala paní Doc. Ing. Anně Fedorové, CSc. za její odborné vedení a cenné připomínky a rady při zpracování diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti TOS Svitavy, a. s., která mi poskytla veškeré potřebné informace, především Bc. Daně Vítové, a všem ostatním pracovníkům, kteří dobře mířenou radou přispěli k tvorbě mé diplomové práce.

Anotace

Diplomová práce se zabývá dlouhodobým majetkem. Obsahuje analýzu rozdílů v chápání dlouhodobého majetku mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS, a následnou aplikaci zjištěných rozdílů do kapitálové společnosti s cílem zjistit dopad na výsledek hospodaření.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, dlouhodobý majetek, Mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS, náhradní díly, odpisy, rozdíly, TOS Svitavy, a. s., výsledek hospodaření.

Annotation

The master's thesis deals with long-term assets. It contains analysis of differences in appreciation of the long-term assets between czech accounting standards and international accounting standards IFRS/IAS, and successive application of ascertained differences into the corporate enterprise with the target to find out the impact on trading income.

Key words

Czech accounting legislation, long-term assets, International accounting standards IFRS/IAS, spare parts, depreciation, differences, TOS Svitavy, Inc., trading income.

Bibliografická citace

POSPÍŠILOVÁ, I. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví versus česká úprava dlouhodobého majetku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 90 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

OBSAH

ÚVOD	11
1. PŘEHLED TEORETICKÝCH POZNATKŮ	12
1.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK	12
1.2 ČLENĚNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	12
1.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	12
1.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek	15
1.2.3 Dlouhodobý finanční majetek	17
1.3 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	19
1.3.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu	19
1.3.2 Oceňování k rozvahovému dni	20
1.4 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	23
1.4.1 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	23
1.4.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	23
1.4.3 Neodepisovaný dlouhodobý majetek	25
1.5 OPRAVNÉ POLOŽKY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	25
1.6 POŘÍZENÍ A VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	25
1.6.1 Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	26
1.6.2 Vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	26
1.7 REZERVY NA OPRAVY HMOTNÉHO MAJETKU	27
1.8 INVENTARIZACE DLOUHODOBÉHO MAJETKU	28
2. DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE IFRS/IAS	29
2.1 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	29
2.1.1 Rozsah působnosti	29
2.1.2 Definice	29
2.1.3 Uznání pozemků, budov a zařízení	29
2.1.4 Oceňování	30
2.1.5 Následné výdaje	30
2.1.6 Ocenění navazující na výchozí uznání	31
2.1.7 Odpisy	32
2.1.8 Odpisové metody	32
2.1.9 Likvidace a vyřazení	33

2.2 IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA	34
2.2.1 Rozsah působnosti	34
2.2.2 Definice.....	34
2.2.3 Uznání nehmotných aktiv	34
2.2.4 Oceňování	35
2.2.5 Následné výdaje	36
2.2.6 Ocenění navazující na výchozí uznání.....	36
2.2.7 Doba životnosti nehmotných aktiv	37
2.2.8 Odpisy	38
2.2.9 Likvidace a vyřazení	39
2.3 IAS 40 – INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ	39
2.3.1 Rozsah působnosti	39
2.3.2 Definice.....	39
2.3.3 Uznání investic do nemovitosti.....	39
2.3.4 Oceňování	39
2.3.5 Oceňování navazující na výchozí uznání.....	40
2.4 IAS 36 – SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV	40
2.4.1 Rozsah působnosti	40
2.4.2 Kdy je nutné provádět test snížení hodnoty.....	40
2.4.3 Test snížení hodnoty	40
2.4.4 Zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty	41
2.4.5 Zrušení ztráty ze snížení hodnoty	41
2.5 IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA .	41
2.5.1. Rozsah působnosti	41
2.5.2 Definice.....	41
2.5.3 Uznání rezerv	42
2.5.4 Oceňování	42
2.6 IAS 11 - STAVEBNÍ SMLOUVY	43
2.6.1 Rozsah působnosti	43
2.6.2 Definice.....	43
2.6.3 Výnos ze smlouvy.....	43
2.6.4 Náklady ze smlouvy.....	43

2.6.5 Rozpoznání výnosů a nákladů ze smlouvy	44
2.7 IFRS 5 – DLOUHODOBÁ AKTIVA URČENÁ K PRODEJI A UKONČOVANÉ ČINNOSTI.....	44
2.7.1 Rozsah působnosti	44
2.7.2 Definice.....	44
2.7.3 Oceňování	45
3. CHARAKTERISTIKA PODNIKU	46
3.1 HISTORIE	46
3.2 POPIS SPOLEČNOSTI.....	46
3.3 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ.....	47
3.4 FINANČNÍ POHLED NA SPOLEČNOST TOS SVITAVY, A. S.	48
3.4.1 Majetková struktura	48
3.4.2 Kapitálová struktura.....	49
3.4.3 Tržby	50
3.4.4 Výsledek hospodaření.....	53
3.5 DLOUHODOBÝ MAJETEK V TOS SVITAVY, A. S.	54
3.5.1 Klasifikace dlouhodobého majetku	54
3.5.2 Oceňování dlouhodobého majetku	55
3.5.3 Odpisování dlouhodobého majetku	56
4. ANALÝZA ROZDÍLŮ MEZI IFRS/IAS a ČÚL.....	57
4.1 ROZDÍLY MEZI IAS 16 a ČÚL.....	58
4.2 ROZDÍLY MEZI IAS 38 a ČÚL.....	60
4.3 ROZDÍLY MEZI IAS 40 a ČÚL.....	61
4.4 ROZDÍLY MEZI IAS 36 a ČÚL.....	62
4.5 ROZDÍLY MEZI IAS 37 a ČÚL.....	63
4.6 ROZDÍLY MEZI IAS 11 a ČÚL.....	63
4.7 ROZDÍLY MEZI IFRS 5 a ČÚL.....	64
5. VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	65
5.1 DŮLEŽITÉ ROZDÍLY A MOŽNOST JEJICH APLIKACE	65
5.1.1 IAS 16 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	66
5.1.2 IAS 38 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	67
5.1.3 IAS 40 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	67

5.1.4 IAS 36 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	68
5.1.5 IAS 37 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	68
5.1.6 IAS 11 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	69
5.1.7 IFRS 5 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti.....	69
5.2 ROZDÍLY, KTERÉ JE MOŽNO APLIKOVAT	70
5.3 SOUČASNÁ SITUACE VE SPOLEČNOSTI TOS SVITAVY, A. S.....	72
5.3.1 Oblast náhradních dílů	72
5.3.2 Komponentní přístup	74
5.4 APLIKACE IFRS/IAS VE SPOLEČNOSTI TOS SVITAVY, A. S.	75
5.4.1 Aplikace v oblasti náhradních dílů	75
5.4.2 Aplikace komponentního přístupu.....	79
5.5 VÝSLEDEK APLIKACE IFRS/IAS V TOS SVITAVY, A. S.	81
5.5.1 Výsledek aplikace v oblasti náhradních dílů	81
5.5.2 Výsledek aplikace komponentního přístupu.....	84
5.5.3 Souhrnný výsledek.....	84
ZÁVĚR	85
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	87
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	89
SEZNAM PŘÍLOH.....	90

ÚVOD

Předmětem mé diplomové práce je dlouhodobý majetek, a to především dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný. Hlavním cílem práce je definovat rozdíly v chápání dlouhodobého majetku mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS, a tyto rozdíly pak aplikovat do mnou zvolené kapitálové společnosti.

Diplomovou práci jsem zpracovávala ve společnosti TOS Svitavy, a. s., zabývající se výrobou dřevoobráběcích strojů a sklíčidel. Jedna část mé práce se proto zabývá představením této akciové společnosti a analýzou současné situace týkající se dlouhodobého majetku v této společnosti.

K tomu, abych mohla definovat rozdíly mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS, potřebovala jsem znát, které to jsou a také jaké jsou jejich obsahy. Součástí práce je proto přehled teoretických poznatků definovaných českými účetními předpisy a zároveň charakteristika dlouhodobého majetku dle mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS. V českém pojetí je zásadní Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a České účetní standardy, zatímco v oblasti mezinárodních účetních standardů jsou klíčové především standardy IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, IAS 38 - Nehmotná aktiva a některé další.

Další částí této diplomové práce bude výše zmiňované stanovení rozdílů a následná aplikace těchto rozdílů do akciové společnosti TOS Svitavy, přičemž zajímavé bude zjištění, jak by se těmito zásahy změnil výsledek hospodaření, popř. hodnota dlouhodobého majetku této účetní jednotky.

Jelikož však „česká“ účetní jednotka mezinárodní účetní standardy nesmí do svého účtování aplikovat, bude mít výsledek této práce pouze informativní charakter.

1. PŘEHLED TEORETICKÝCH POZNATKŮ

První část mé diplomové práce se zabývá teorií dlouhodobého majetku z pohledu české účetní legislativy. Jedná se především o definici, členění a oceňování dlouhodobého majetku, a dále se zmiňuji o způsobech jeho pořízení, odpisování a vyřazení. Stručně je také popsána tvorba opravných položek, rezerv na opravy hmotného majetku a inventarizace dlouhodobého majetku.

1.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv a člení se na následující tři kategorie:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek slouží organizaci delší dobu, přičemž jako kritérium dlouhodobosti je chápána hranice jednoho roku. To, zda majetek patří do nehmotného, hmotného nebo finančního dlouhodobého majetku říká vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

1.2 ČLENĚNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

1.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

„Dlouhodobý nehmotný majetek je majetkem, který nemá fyzickou povahu. Účetní jednotka ho používá ke své činnosti, z čehož jí plyne určitý ekonomický prospěch.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů stanovuje hranici uznatelnosti dlouhodobého nehmotného majetku na 60 000 Kč, ale je pouze na účetní jednotce samotné, zda si sama svým předpisem nestanoví hranici jinou.“¹

¹ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2007, s. 50.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí zejména následující kategorie:

1.2.1.1 Zřizovací výdaje

„Zřizovací výdaje 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, nájemné případně další výdaje spojené se zahájením podnikání), do okamžiku jeho vzniku. Dále se mezi zřizovací výdaje řadí výdaje, které vzniklá účetní jednotka následně uhradí jiným osobám (např. mateřské společnosti) v souvislosti s jejím zřízením.

1.2.1.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

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

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

1.2.1.3 Software

Řadí se sem software, nebo také programové vybavení, bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je

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

1.2.1.4 Ocenitelná práva

Ocenitelnými právy se chápou především předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva, například podle zákona o ochraně průmyslových vzorů, o vynálezech nebo o ochranných známkách (licence, know how), a to v případě, že jsou

- nabyta od jiných osob,
- vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

1.2.1.5 Goodwill

Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl 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 snížených o převzaté závazky.²

1.2.1.6 Povolenky na emise

„Jedná se o povolenky na emise skleníkových plynů a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností bez ohledu na výši ocenění.

1.2.1.7 Preferenční limity

Jde zejména o individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění, u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšily její významnost.

1.2.1.8 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

Tato položka obsahuje pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek nevykazovaný v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku, zejména povolenky na emise a preferenční limity.

² PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2008, s. 30-33.

Za dlouhodobý nehmotný majetek lze dále považovat *technické zhodnocení* (výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku) od částky 40 000 Kč stanovené zákonem o daních z příjmů za výše uvedených podmínek existence dlouhodobého nehmotného majetku,

- k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
- drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky nehmotného majetku, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

Dlouhodobým nehmotným majetkem *nejsou* zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále může účetní jednotka rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.³

1.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek fyzické povahy. Zákon o daních z příjmů stanovuje hranici uznatelnosti dlouhodobého hmotného majetku na 40 000 Kč, ale stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku i v tomto případě je plně na účetní jednotce, aby si stanovila sama hranici uznatelnosti.

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme členit na následující kategorie:

1.2.2.1 Pozemky

Patří sem všechny pozemky, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. §6.

1.2.2.2 Stavby

Stavby jsou hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Za stavby se považují:

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla,
- otvírky nových lomů, pískoven a hnilišť,
- technické rekultivace,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.

1.2.2.3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

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 technicko-ekonomickým 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.

Položka „Stavby“ a „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ dále obsahuje **technické zhodnocení**

- k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (40 000,-Kč),
- drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (40 000,-Kč).

1.2.2.4 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 těchto podmínek:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Posuzování, zda porosty splňují výše uvedené podmínky, se provádí již při zakládání porostů. Odpisování pak lze zahájit až v okamžiku, kdy z porostů začne plynout užitek, který se projeví v příjmech podnikatelského subjektu.

1.2.2.5 Dospělá zvířata a jejich skupiny

Od 1. 1. 2008 byla nahrazena „Základní stáda a tažná zvířata“ položkou „Dospělá zvířata a jejich skupiny“. Tato položka obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

1.2.2.6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Jiný majetek je poslední kategorií hmotného majetku a obsahuje bez ohledu na výši ocenění:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, popřípadě jejich soubory.⁴

1.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek je tvořen majetkovými účastmi, realizovatelnými cennými papíry a podíly a dlužnými cennými papíry drženými do splatnosti, přičemž cenné papíry bývají nejčastěji tříděny na cenné papíry dlužné a majetkové.⁵

Dlouhodobým finančním majetkem se rozumí zejména následující kategorie:

1.2.3.1 Podíly v ovládaných a řízených osobách

Jedná se o finanční investice do akciových společností a společností s ručením omezeným, ve kterých se uplatňuje rozhodující vliv, tzn. podíl podniku na řízení jiné společnosti je větší než 40 %.

⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. §7.

⁵ TPA Horwath Notia Audit. *Podvojně účetnictví 2008*. 15. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2008.

1.2.3.2 Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

Jedná se o finanční investice do akciových společností a společností s ručením omezeným, ve kterých se uplatňuje podstatný vliv, tzn. účast podniku na řízení jiné společnosti je 20 % a větší, nejvýše však 40 %.⁶

1.2.3.3 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

Zahrnují se sem podíly, které nepředstavují podíl v ovládaných a řízených osobách nebo podíl v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, dluhové cenné papíry, u nichž má účetní jednotka záměr a schopnost držet je do splatnosti, a dále ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž zpravidla v okamžiku pořízení není znám záměr účetní jednotky. Dluhovým cenným papírem se rozumí cenný papír úvěrové povahy, například dluhopis s pevnou úrokovou sazbou, dluhopis, kdy je úrokový výnos stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a jeho nižším emisním kursem, a směnka.

1.2.3.4 Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv

Jedná se zejména o dlouhodobé půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem, poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry mezi ovládanými a řízenými osobami a účetními jednotkami pod podstatným vlivem a poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry ovládajícím a řídicím osobám a účetním jednotkám uplatňujícím podstatný vliv.

1.2.3.5 Jiný dlouhodobý finanční majetek

Obsahuje zejména poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry, pokud se nejedná o půjčky a úvěry, poskytnuté účetní jednotkou ovládaným a řízeným podnikům.⁷

⁶ ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a pro veřejnost, 2. díl*. 3. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko ing. Pavel Štohl, 2001.

⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. §8.

1.3 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Při oceňování dlouhodobého majetku se používá pravidel popsaných v Českých účetních standardech pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a č. 014 Dlouhodobý finanční majetek, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 a §27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 47, 48, 51, 61 a 61a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

V souladu se zákonem o účetnictví musí podniky oceňovat majetek:

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

1.3.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

1.3.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisí.

Pořizovací cenou se oceňuje hmotný majetek, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, nehmotný majetek s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, podíly, cenné papíry a deriváty.

1.3.1.2 Reprodukční pořizovací cena

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

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek v případě bezúplatného nabytí a majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů.

1.3.1.3 Vlastní náklady

Vlastními náklady se rozumí veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a část nepřímých nákladů, která je s danou výrobou či jinou činností spojená.

Vlastními náklady se oceňuje hmotný majetek vytvořený vlastní činností a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností.⁸

1.3.2 Oceňování k rozvahovému dni

„Kromě způsobu oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu vyžaduje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví oceňování vybraných aktiv tzv. reálnou hodnotou nebo ekvivalencí k rozvahovému dni, resp. k rozvahovému okamžiku. Reálnou hodnotou je však možno na základě rozhodnutí účetní jednotky oceňovat častěji než pouze k rozvahovému dni, například denně či měsíčně.

Za vybraná aktiva jsou dle § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví považovány:

- „cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- finanční umístění a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění, kromě veřejného zdravotního pojištění,
- majetek a závazky,
- část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.“

⁸ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2008.

1.3.2.1 Reálná hodnota

Reálnou hodnotou se rozumí:

- tržní hodnota – hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném veřejném (organizovaném) trhu,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tržní hodnota není věrohodná a mohla by zkreslovat oceňování aktiv, metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení k tržní hodnotě aktiva,
- ocenění stanovené podle zvláštních předpisů (předpisy pro oceňování), pokud nelze stanovit reálnou hodnotu na základě tržní hodnoty nebo kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce.

Pokud nelze objektivně stanovit reálnou hodnotu žádným způsobem, považuje se za reálnou hodnotu ocenění pořizovací cenou nebo vlastními náklady, popř. reprodukční pořizovací cenou, tj. ocenění k datu uskutečnění účetního případu. Znamená to tedy, že pokud nelze z objektivních důvodů stanovit reálnou hodnotu k rozvahovému dni, aktiva se nepřeceňují a zůstávají k rozvahovému dni oceněny v pořizovacích cenách nebo na úrovni vlastních nákladů tak, jak byly zachyceny při uskutečnění účetního případu.

Rozdíly mezi oceněním k datu uskutečnění účetního případu (historická cena) a oceněním k rozvahovému okamžiku se v zásadě účtují dvojím možným způsobem, a to:

- rozvahově – úprava vlastního kapitálu, nebo
- výsledkově – dopad do výsledku hospodaření společnosti.

Rozdíly vyplývající z přecenění majetku se v zásadě účtují rozvahově, tj. upravuje se vlastní kapitál na k tomu vymezených účtech.

1.3.2.2 Ocenění ekvivalencí (protihodnotou)

Kromě ocenění aktiv reálnou hodnotou k rozvahovému dni je možno pro ocenění podílu, který je dlouhodobým majetkem (majetkové účasti v podnicích s rozhodujícím nebo podstatným vlivem), využít také ocenění ekvivalencí (protihodnotou). Pokud

účetní jednotka využije pro ocenění majetkových účastí v podnicích s rozhodujícím či podstatným vlivem ekvivalenční ocenění, musí jej použít pro ocenění všech takových podílů. Ocenění ekvivalencí znamená, že majetková účast je oceněna k rozvahovému dni ve výši drženého podílu na vlastním kapitálu společnosti, která vydala podíly. Rozdíl mezi oceněním k datu uskutečnění účetního případu (pořizovací cenou) a oceněním ekvivalencí k rozvahovému dni se vypořádá rozvahově proti vlastnímu kapitálu. V případě, že účetní jednotka nechce využívat ocenění ekvivalencí, k rozvahovému dni se majetkové účasti nepřeceňují a zůstávají v ocenění pořizovací cenou.“⁹

⁹ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, s. 58-61.

1.4 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dlouhodobý majetek je majetek, který se nespotřebovává najednou, ale postupně se opotřebovává. Opotřebení se vyjadřuje odpisy. Odpis je pro podnik nákladem, do kterého se postupně přenáší hodnota dlouhodobého majetku. Pro výpočet odpisů si podnik sestavuje odpisový plán, který obsahuje soupis veškerého odpisovaného dlouhodobého majetku s určením procenta opotřebení. Stanoví se jako roční odpisová sazba a odpis je vypočítáván z pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Měla by odpovídat konkrétním podmínkám, ve kterých se majetek nachází (počet výrobků vyráběných určitým strojem, vysoká vytižnost zařízení, najeté kilometry dopravním prostředkem atd.). Takto stanovené odpisy se označují jako účetní odpisy.¹⁰

1.4.1 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou stanovovány jako podíl vstupní ceny a doby, která je určována buď z hlediska doby upotřebitelnosti, času nebo ve vztahu k výkonům. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

1.4.2 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama. Mezi nejznámější typy patří:

- rovnoměrné (lineární) odpisy
- degressivní (zrychlené) odpisy, z nichž uvedu následující 2 techniky:
 - DDB (Double-Declining-Balance Method)
 - SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method)
- výkonové odpisy.

Stejně jako u nehmotného majetku se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

¹⁰ APIC – agrární poradenské a informační centrum: *Odpisy dlouhodobého majetku* [online]. 2004 – 2008 [cit. 2008-01-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.apic-kraj.cz/e-learning/chapter.asp?id=5&courseid=5>>.

Rovnoměrné odpisy

Jsou nejjednodušší technikou v oblasti účetních odpisů. Odpis za období se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku.

$$\text{odpis} = \frac{VC}{n}, \text{ kde } VC \text{ je vstupní cena a } n \text{ je doba odpisování}$$

Metoda DDB

Tato metoda vychází z konstantního procenta odpisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu.

$$\%_{DDB} = \frac{100\%}{n} \cdot 2 \quad \text{odpis} = ZC \cdot \%_{DDB},$$

kde n je doba životnosti, $\%_{DDB}$ je procento odpisování a ZC je zůstatková cena.

Metoda SYD

Metoda SYD vychází z konstantního odpisové základny a snižujícího se procenta odpisování.

$$\text{odpis} = VC \cdot \frac{n^*}{\sum ni}$$

kde VC je vstupní cena, n^* je počet let, po které bude majetek ještě odpisován a $\sum ni$ je součet čísel let odpisování.

Výkonové odpisy

Tento typ odpisů lze využít v případech, kdy je opotřebení dlouhodobého majetku závislé na jeho využití. Výši jednotkového odpisu lze stanovit, obdobně jako u lineárního odpisu, jako poměr vstupní ceny a celkové kapacity.

$$\text{jednotkový odpis} = \frac{VC}{\text{kapacita}}, \text{ kde } VC \text{ je vstupní cena.}^{11}$$

¹¹ STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2007, s. 60-64.

1.4.3 Neodepisovaný dlouhodobý majetek

Ne všechny položky dlouhodobého majetku se odpisují. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanovuje, že odpisům nepodléhají:

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

1.5 OPRAVNÉ POLOŽKY DLOUHODOBÉHO MAJETKU

„Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případě snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytváří jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, např. reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popř. zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.“¹²

1.6 POŘÍZENÍ A VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dlouhodobý majetek představuje z hlediska likvidity dlouhodobě vázaný kapitál v různých majetkových formách. To znamená, že se jedná o majetek s využitelností delší než 1 rok.

¹² Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. §55.

1.6.1 Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Účetní jednotka může dlouhodobý majetek pořídit několika způsoby:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,
- bezúplatným převodem podle právních předpisů,
- převodem z osobního užívání do obchodního majetku individuálního podnikatele.

Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, tj. zabezpečením všech technických funkcí potřebných k užívání a splněním všech povinností stanovených právními předpisy, např. požárními, stavebními, ekologickými, bezpečnostními, hygienickými. Zařazení majetku do užívání je doloženo zápisem (protokolem) o zařazení majetku do užívání, kde je zároveň stanovena i hmotně odpovědná osoba za danou majetkovou složku.

1.6.2 Vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Dlouhodobý majetek lze vyřadit těmito způsoby:

- fyzickou likvidací,
- prodejem,
- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva,
- převodem na základě právních předpisů,
- v důsledku škody nebo manka,
- přeřazením z obchodního majetku (podnikání) do osobního užívání u individuálního podnikatele.

Při vyřazení se zkoumá, zda byl majetek plně odepsán, tj. zda se suma opravěk rovná ceně, v níž je majetek evidován. Pokud tomu tak není, tedy pokud není zcela odepsán, vypočítává se zůstatková cena (= pořizovací cena – oprávky) a ta pak bude vyúčtována

ve prospěch účtu oprávek dlouhodobého majetku a na vrub účtu konkrétního dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku.¹³

1.7 REZERVY NA OPRAVY HMOTNÉHO MAJETKU

„Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, umožňuje vytvářet za zdaňovací období daňově účinné rezervy na opravy hmotného majetku, které jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Rezervu na opravy hmotného majetku je možné tvořit na hmotný majetek, který má dobu odpisování 5 let a více a který:

- má k předmětnému hmotnému majetku, na nějž je rezerva tvořena vlastnické právo nebo právo hospodaření s majetkem státu,
- je nájemcem hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž je k opravám majetku smluvně písemně zavázán,
- prochází reorganizací nebo oddlužením, a jehož vlastnické právo k majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolventního řízení ani pravomocným ukončením insolventního řízení nijak dotčeno.

Rezervy se vytvářejí k jednotlivému hmotnému majetku určenému k opravě v budoucnu podle stavu nebo očekávaného stavu opotřebení a charakteru opravy. Rezervy se tvoří na opravy rozsáhlejší či rozsáhlé a finančně náročné a tvorba rezervy umožňuje větší náklady časově rozložit do více zdaňovacích období. Pro každý jednotlivý majetek a jednotlivou opravu musí být dopředu stanoven zdůvodněný rozpočet předpokládaných nákladů. Výše tvorby rezervy je pak rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Rezerva musí být tvořena minimálně po dvě zdaňovací období. Rezerva se zruší v případě, že nebyla zahájena oprava nejpozději v následujícím zdaňovacím období, také jestliže nebyla rezerva vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena a v situaci, kdy pominou z jakékoliv příčiny důvody pro tvorbu rezervy.

¹³ JANOUŠKOVÁ, J., BLECHOVÁ, B. *Podvojný účetnictví v příkladech 2007*. 7.vyd. Praha: Grada, 2007.

1.8 INVENTARIZACE DLOUHODOBÉHO MAJETKU

S povinností vést evidenci majetku souvisí ověřování evidence a skutečného stavu, tedy inventarizace majetku. Inventarizací se porovnává skutečný stav se stavem v jakékoliv evidenci (v účetnictví, v daňové evidenci nebo v evidenci majetku) a také zda ocenění odpovídá reálné hodnotě.

Při inventarizaci se skutečné stavy majetku zjišťují fyzickou inventurou u hmotného majetku, případně některého nehmotného majetku nebo dokladovou inventurou u složek majetku, u nichž nelze provést inventuru fyzickou. Při provádění inventarizace se skutečné stavy majetku zaznamenávají v inventurních soupisech, které se následně porovnávají se stavem v účetnictví. Inventurní soupisy by měly obsahovat alespoň:

- druh inventovaného majetku,
- identifikaci každého inventovaného majetku tak, aby bylo možno zjištěný majetek jednoznačně určit a porovnat se stavem v účetnictví,
- podpis osoby nebo osob provádějících fyzické ověření majetku,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- ocenění majetku k okamžiku ukončení inventury,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

Inventarizace se provádí u účetních jednotek k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou, tedy k rozvahovému dni. Po provedení fyzické inventury je třeba se vyrovnat s inventarizačními rozdíly zjištěnými v průběhu inventarizace. Rozdíly mohou být charakteru manka nebo přebytků. S manky i přebytky je nutné se vyrovnat nejen účetně nebo evidenčně, ale také daňově.¹⁴

¹⁴ PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2008, s. 166-170.

2. DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE IFRS/IAS

V rámci mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS (dále jen IFRS/IAS) je dlouhodobý majetek upraven především mezinárodním účetním standardem *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení* a mezinárodním účetním standardem *IAS 38 – Nehmotná aktiva*. Ale jsou i další standardy, které s dlouhodobým majetkem souvisí. Jedná se o IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, IAS 11 – Stavební smlouvy, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti a další. Co je obsahem jednotlivých standardů uvedu v následujícím textu, přičemž standardům IAS 16 a IAS 38 budu věnovat větší pozornost než standardům ostatním.

2.1 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

2.1.1 Rozsah působnosti

Standard se zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňováním, problematikou oprav a technického zhodnocení majetku, odpisováním a vyřazením. Dále standard obsahuje detailní a rozsáhlé požadavky na zveřejnění údajů o tomto majetku v příloze k účetní závěrce.¹⁵

2.1.2 Definice

„Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva držena pro použití ve výrobě nebo pro poskytování zboží nebo služeb, pronájmu jiným společnostem nebo pro administrativní účely, jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

2.1.3 Uznání pozemků, budov a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení se uznají jako aktivum, pokud splňují následující kritéria:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku, a
- pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě měřit.“¹⁶

¹⁵ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005, s. 228.

¹⁶ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004, s. 49-50.

„Mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, její stanovení je součástí účetní politiky podniku. Náhradní díly jsou podle IFRS/IAS ve většině případů chápány jako zásoby a jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby. Významné náhradní díly jsou však klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud společnost očekává, že budou užívány déle než jedno účetní období.

2.1.4 Oceňování

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Tato cena obsahuje:

- cenu pořízení včetně cla a nevratných daní po odečtení obchodních slev a rabatů,
- veškeré přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat způsobem zamýšleným vedením,
- odhad nákladů spojených s demontáží a odstraněním majetku a obnovou místa, na kterém je situován. Tato povinnost vznikne společnosti buď v době, kdy je majetek pořizován nebo jako důsledek užívání majetku v průběhu určitého období z důvodů jiných než je výroba zásob v průběhu tohoto období.

U aktiv vytvořených vlastní činností se pořizovací cena (vlastní náklady) stanovuje stejným způsobem jako u nakoupených aktiv.¹⁷

2.1.5 Následné výdaje

Následné výdaje spojené s pozemky, budovami a zařízeními mohou zvýšit jejich účetní ocenění, je-li pravděpodobné, že podniku přinesou v budoucnu ekonomický prospěch přesahující původně odhadnutý užitek z existujícího aktiva a jestliže se náklady v budoucnu vrátí. Znamená to, že musí být splněna některá z těchto podmínek:

- prodlouží se doba používání aktiva,
- zvýší se výkonnost aktiva,
- zlepší se kvalita vyráběných jednotek.¹⁸

¹⁷ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005, s. 229–234.

¹⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví, Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005, s. 147.

2.1.6 Ocenění navazující na výchozí uznání

„Společnost si vybere jeden ze dvou modelů (model pořizovací ceny nebo model přecenění) a použije jej pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. Mezinárodní účetní standard IAS 16 uvádí například tyto třídy majetku: pozemky, pozemky a budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství, kancelářské zařízení.

2.1.6.1 Cost model – model pořizovací ceny

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v pořizovací ceně, která je snižena o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

2.1.6.2 Revaluation model – model přecenění

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snižené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Frekvence přecenění je závislá na pohybech reálné ceny. Změní-li se významně tržní cena přeceněných aktiv, je nutné další přecenění. V ostatních případech se následné přecenění provádí po třech až pěti letech.“¹⁹

Model přecenění povoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Pokud podnik přeceňuje určitý majetek, musí přecenit nejen jednotlivý majetek, ale také celou třídu, ke které majetek patří.

Přecenění směrem nahoru se účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka přírůstku z přecenění. Rozdíl vyplývající z přecenění by mohl být vykázán jako výnos v případě, že je předem účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů. V případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty plynoucí z přecenění však může být účtováno přímo proti vlastnímu kapitálu do výše, v jaké toto snížení nepřevýší částku, která je vedena ve vlastním kapitálu u téhož aktiva.²⁰

¹⁹ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004, s. 53-54.

²⁰ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005, s. 236-237.

2.1.7 Odpisy

Pro určení odpisů se uplatňuje tzv. komponentní přístup, tj. jednotlivé složky dlouhodobého majetku se odpisují zvlášť, např. má-li přístroj životnost 10 let a motor jako jeho součást pouze 3 roky, odpisuje se každý komponent zvlášť. Odpisování začíná okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v okamžiku vyřazení nebo prodeje. Odpisování ale není přerušeno v době, kdy aktivum není dočasně nebo trvale používáno. Pokud ale podnik používá způsob výpočtu odpisů založený na jednotkách výkonu je pro tato aktiva odpis rovný nule.

2.1.8 Odpisové metody

„Standard jako vhodné odpisové metody uvádí lineární metodu, metodu snižujícího se základu a metody výkonové. Odpisové metody lze rozdělit do dvou skupin:

- Metody založené na čase.
- Metody založené na výkonu využití aktiva.

2.1.8.1 Metody založené na čase

Lineární metoda – odpisy jsou počítány podle vzorce:

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

Přičemž *zbytková hodnota* je předpokládaná částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva (po odečtení nákladů spojených s vyřazením), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby použitelnosti.

Zrychlené odpisy – odpis je větší v počátečních letech využívání aktiva a postupně se snižuje. IAS 16 se výslovně zmiňuje pouze o jedné metodě zrychlených odpisů – metodě zmenšujícího se základu. Díkce standardů však nevyklučuje použití i jiných metod zrychlených odpisů, například metodu SYD (Sum-of-the-Years'-Digits).

a. Metoda zmenšujícího se základu

Metoda zmenšujícího se základu pracuje s odpisovou sazbou, která je určitým násobkem lineární sazby. Například metoda DDB (Double-Declining-Balance Method)

pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. V praxi se používají různé násobky lineární sazby, tedy nejen dvojnásobek, ale také například 1,5 násobek a podobně. Na rozdíl od jiných metod se u metody zmenšujícího se základu neodčítá hodnota při vyřazení od odpisové základny.

b. Metoda SYD

Metoda SYD je metoda vedoucí ke klesajícím odpisům, které jsou založeny na klesajícím podílu odpisové základny (pořizovací cena – hodnota při vyřazení). Příslušný podíl vypočteme jako počet let, které zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku, děleno součtem počtu let životnosti aktiva. Na konci odhadnuté doby životnosti majetku se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení.

2.1.8.2 Metody založené na výkonu aktiva

Odpisy mohou být založeny též na objemu produkce, který se pomocí daného aktiva vyprodukuje během doby jeho životnosti. IAS 16 hovoří o metodě počtu jednotek. Metody založené na výkonu aktiva jsou vhodné například pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost určit 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.²¹

2.1.9 Likvidace a vyřazení

Pozemky, budovy a zařízení se vyloučí z rozvahy při vyřazení, nebo pokud se neočekávají žádné ekonomické užitky z jeho používání nebo vyřazení. Zisk nebo ztráta je vykázána ve výsledovce v okamžiku, kdy je položka odúčtována.

²¹ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX 2005. s. 240–242.

2.2 IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA

2.2.1 Rozsah působnosti

Standard se vztahuje na veškerý nehmotný majetek s výjimkou:

- majetku, který spadá pod úpravu jiných standardů IFRS/IAS (např. nehmotná aktiva držená za účelem prodeje, odložená daňová pohledávka, nehmotná aktiva, která jsou předmětem leasingu, nehmotná aktiva, která vznikají v souvislosti se zaměstnaneckými požitky, finanční aktiva, goodwill, odložené pořizovací náklady a nehmotná aktiva vznikající ze smluvních práv pojišťovny v rámci pojistných smluv, práva k nerostnému bohatství a výdaje na průzkum, vývoj a těžbu nerostů, ropy a zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů),
- těžebních práv a výdajů na průzkum, vývoj a těžbu nerostů apod.,
- nehmotného majetku získaného v pojišťovnictví z kontraktů s držiteli pojistných smluv.

2.2.2 Definice

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, držené pro využití ve výrobě, pro dodávku zboží nebo služeb, pro pronájmy ostatním a pro administrativní účely. Jedná se například o počítačový software, patenty, autorská práva, hypoteční práva, dovozní kvóty, licence, franšízy, intelektuální vlastnictví, obchodní značky, hrané umělecké filmy a videonahrávky, podíl na trhu, marketingová práva apod.^{22,23}

2.2.3 Uznání nehmotných aktiv

„Nehmotné aktivum by mělo být vykázáno, když vyhovuje definici nehmotného aktiva a jestliže jej lze spolehlivě ocenit. Musí být identifikovatelné, podnikem kontrolované a přinášející budoucí ekonomické užítky. Co jednotlivé pojmy znamenají, uvedu níže.

²² ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004, s. 81.

²³ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005, s. 655-657.

2.2.3.1 Identifikovatelnost

Podnik může uznat pouze aktiva, která je možné jednoznačně odlišit od goodwillu. Takové aktivum může podnik např. samostatně prodat nebo pronajmout, aniž by zároveň prodával nebo pronajímal další aktiva podniku. Jistá nehmotná aktiva mohou být obsažena v, nebo být zaznamenána na čemsi, co má hmotnou povahu. S takovými aktivy by bylo možno zacházet jako s hmotnými i jako s nehmotnými. Rozhodující je, která povaha je na daném objektu převažující:

- počítač nemůže pracovat bez operačního systému a proto bude operační systém klasifikován jako hmotné aktivum,
- ostatní počítačový software patří k nehmotným aktivům.²⁴

2.2.3.2 Ovládání aktiva

„Podstata ovládání je ztotožněna jednak se schopností podniku získat z příslušného aktiva budoucí ekonomické užitky a dále se schopností zamezit přístup jiným podnikům či osobám k těmto užitkům. Tyto schopnosti mohou podniku vznikat nejčastěji z existence zákonných práv, která jsou soudem vymahatelná.

2.2.3.3 Budoucí ekonomické užitky

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

Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj musí být vykázány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení. Podnik nesmí jakékoliv náklady vynaložené na výzkum aktivovat do podoby nehmotného aktiva a vykazovat je v rozvaze. Náklady na vývoj lze aktivovat pouze v taxativně stanovených případech.

2.2.4 Oceňování

Nehmotná aktiva jsou oceňována pořizovacími cenami. Pořizovací náklady nehmotného aktiva zahrnují: kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní, které souvisejí

²⁴ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004. 292 s. ISBN 80-86716-09-0. str. 81-82.

s pořízením nehmotného aktiva, a dále odečtení jakékoliv obchodní slevy či rabatu a všechny další výdaje/náklady, které byly vynaloženy v přímé souvislosti s přípravou nehmotného aktiva pro jeho zamýšlené využití (jedná se např. o personální náklady a profesní poplatky, které vznikly s cílem připravit nehmotné aktivum do jeho pracovních podmínek a náklady na testování funkčnosti nehmotného aktiva).²⁵

2.2.5 Následné výdaje

„Následné výdaje na nehmotné aktivum se uznají v nákladech v období, ve kterém jsou vynaloženy, s výjimkou případů, kdy tyto výdaje zvýší budoucí ekonomický prospěch plynoucí z aktiva a mohou být spolehlivě oceněny.“²⁶

2.2.6 Ocenění navazující na výchozí uznání

Princip ocenění je založen na výběru jednoho ze dvou možných modelů oceňování. Jde o model pořizovacích nákladů a model přecenění, přičemž volba konkrétního modelu je závazná pro všechna nehmotná aktiva, která mají podobné znaky a obdobné využití v činnostech podniku a jsou tak seskupena do stejné třídy nehmotných aktiv. Standard uvádí tyto třídy nehmotných aktiv: obchodní jména, názvy period a titulky novin, počítačový software, licence a franšízy, ochranné známky, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva, návody, vzorce, modely, designy a prototypy, nehmotná aktiva ve vývoji.

2.2.6.1 Model pořizovacích nákladů

Vyazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v jeho pořizovací ceně snížené o kumulovanou amortizaci (oprávky), pokud jde o nehmotné aktivum s konečnou dobou životnosti, a o kumulované ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky) od okamžiku jeho prvotního zachycení.

²⁵ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005, s. 657-664.

²⁶ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004, s. 85.

2.2.6.2 Model přecenění

Vyazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v přeceněné hodnotě. Touto přeceněnou hodnotou je k datu přecenění reálná hodnota nehmotného aktiva stanovena odkazem na aktivní trh a snižená o následnou kumulovanou amortizaci a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty nehmotného aktiva. Aktivní trh je trh, na kterém se obchoduje s homogenními položkami, jejichž ceny jsou veřejně dostupné, a kdykoliv lze najít kupující a prodávající, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci.

2.2.7 Doba životnosti nehmotných aktiv

Podnik musí odhadnout, zda je doba životnosti nehmotného aktiva konečná nebo neurčitelná. V případě konečné doby životnosti je podnik schopen stanovit jak dlouhá je tato doba nebo jak velkému objemu výroby tato doba životnosti odpovídá. V případě neurčitelné doby životnosti aktiva podnik nedokáže stanovit, po jak dlouhé období mu bude vykazované nehmotné aktivum přinášet ekonomické užitky, resp. nedokáže příslušné období omezit určitou horní hranicí. Při určování doby životnosti musí podnik zohlednit mnoho faktorů, které na nehmotné aktivum, jeho využití a schopnost generování budoucích ekonomických užitků působí. Jedná se o následující faktory: očekávané využití aktiva podnikem, životní cyklus aktiva, technické, technologické, komerční a další typy opotřebení, stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, úroveň výdajů nezbytných pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických užitků z aktiva, období, po které je aktivum kontrolováno, právní nebo obdobná omezení využití aktiva a zda-li doba životnosti aktiva závisí na době životnosti jiných aktiv podniku.

Tyto faktory ovlivňující dobu životnosti nehmotných aktiv lze rozdělit na dvě skupiny:

- ekonomické faktory, které určují období, po které budoucí ekonomické užitky poplynou podniku,
- právní faktory, které určují období, po které podnik kontroluje přístup k těmto užitkům.

Výsledná doba životnosti nehmotného aktiva je představována vždy tou dobou, která je při zvážení ekonomických a právních faktorů kratší.

2.2.8 Odpisy

Rozhodnutí o době životnosti nehmotného aktiva ovlivňuje způsob jeho vykazování. Pouze nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti podléhají amortizaci v průběhu jejich životnosti. Nehmotná aktiva, u kterých nelze stanovit dobu životnosti, nejsou amortizována. Předmětem amortizace nehmotných aktiv s konečnou dobou životnosti je alokace tzv. odepisatelné částky nehmotného aktiva. Tzn. podnik musí pravidelně každé účetní období během doby životnosti nehmotného aktiva část jeho hodnoty promítnout jako nákladovou položku do výsledku hospodaření, případně jako součást pořizovacích nákladů jiných aktiv. Období amortizace je ohraničeno počátkem a ukončením využívání nehmotného aktiva. Konkrétní metoda amortizace, kterou podnik pro jednotlivá nehmotná aktiva použije, musí odrážet očekávanou spotřebu budoucích ekonomických užitků plynoucích z využívání nehmotného aktiva. Pro většinu nehmotných aktiv se tak stává základní metodou amortizace metoda rovnoměrná nebo-li lineární. Její podstatou je alokovat po celou dobu životnosti stejnou část odepisatelné částky nehmotného aktiva. Amortizace nehmotného aktiva, která připadá na každé účetní období, je zahrnuta jako přímá nákladová položka do výsledku hospodaření nebo může být zahrnuta do ceny jiného aktiva. Při amortizaci nehmotného aktiva musí podnik vyčíslit tzv. odepisatelnou částku nehmotného aktiva, tj. částku vzniklou jako rozdíl mezi pořizovací cenou a zbytkovou hodnotou nehmotného aktiva.

U nehmotných aktiv musí být až na dvě výjimky zbytková hodnota vždy nulová. Zbytková hodnota jiná než nulová může nastat pouze ve dvou případech: existuje pevný závazek třetí strany koupit aktivum na konci jeho doby životnosti nebo existuje aktivní trh pro dané aktivum a zbytková hodnota může být určena odkazem na aktivní trh a je pravděpodobné, že takový trh bude existovat na konci doby životnosti daného aktiva. Odhad zbytkové hodnoty takového nehmotného aktiva je pak založen na částce, kterou je podnik schopen získat z jeho vyřazení, přičemž využívá ceny, které k datu odhadu převažují pro prodej podobných aktiv, která dosáhla konce své doby životnosti a jsou využívána za obdobných podmínek jako konkrétní nehmotné aktivum podniku.²⁷

²⁷ KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005, s. 667-680.

2.2.9 Likvidace a vyřazení

„Nehmotné aktivum by mělo být vyloučeno z rozvahy při prodeji nebo vyřazení nebo v případě, že z jeho užívání a následného vyřazení nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky. Výnosy nebo ztráty by měly být určeny jako rozdíl mezi čistým příjmem z prodeje/vyřazení aktiva a účetní hodnotou aktiva. Měly by být vykázány jako výnos/náklad ve výsledovce.“²⁸

2.3 IAS 40 – INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ

2.3.1 Rozsah působnosti

Standard se zabývá nemovitostmi drženými za účelem získávání výnosů z nájemného nebo za účelem zhodnocení kapitálu, spíše než k využití v běžném podnikání.

2.3.2 Definice

Investice do nemovitosti je definována jako nemovitost držená (vlastníkem nebo nájemcem na základě smlouvy o finančním pronájmu) za účelem získávání výnosu z nájemného nebo za účelem zhodnocení kapitálu, anebo z obou důvodů, nikoli však za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb nebo pro správní účely, ani za účelem prodeje v rámci běžného podnikání. Základním faktorem, který odlišuje investice do nemovitostí od ostatních podílů na nemovitostech, je fakt, že peněžní toky z těchto investic (z jejich pronájmu nebo prodeje) z velké části nezávisí na peněžních tocích z jiných aktiv podniku.

2.3.3 Uznání investic do nemovitosti

Investice do nemovitosti se uzná jako aktivum, je-li pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch z investice poplyne podniku a náklad investice lze vyjádřit.

2.3.4 Oceňování

Dle standardu se oceňuje investice pořizovacími náklady, včetně transakčních nákladů.

²⁸ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004, s. 87.

2.3.5 Oceňování navazující na výchozí uznání

Standard povoluje využít po výchozím zaúčtování investice do nemovitostí jednu ze dvou metod účtování o investicích do nemovitostí: metodu stanovení reálné hodnoty nebo nákladový model.

2.4 IAS 36 – SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

2.4.1 Rozsah působnosti

Cílem standardu je definovat postupy, jejichž uplatňováním účetní jednotka zajistí, že aktiva nebudou v účetnictví vedena ve vyšší hodnotě, než je jejich zpětně ziskatelná částka. Platí, že ke snížení hodnoty aktiva dochází v případě, kdy účetní jednotka nebude užíváním ani prodejem aktiva schopna získat zpět jeho účetní hodnotu. Standard se vztahuje téměř na všechna aktiva.

2.4.2 Kdy je nutné provádět test snížení hodnoty

Nutnost provádět test snížení hodnoty definují následující dva požadavky:

- účetní jednotka je jednou ročně povinna provést test snížení hodnoty u veškerých nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti a u goodwillu. Test lze provádět kdykoli během účetního roku, ale vždy v tutéž dobu.
- u ostatních kategorií aktiv, je účetní jednotka povinna k rozvahovému dni posoudit, zda se u nich projevují nějaké náznaky snížení hodnoty. V případě, že se takové náznaky vyskytly, provede účetní jednotka test snížení hodnoty, jehož prostřednictvím odhadne zpětně ziskatelnou částku daného aktiva.

2.4.3 Test snížení hodnoty

Při testu je nejprve nutné porovnat účetní hodnotu aktiva a zpětně ziskatelnou částku, přičemž zpětně ziskatelná částka je definována jako vyšší z těchto dvou částek: hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o prodejní náklady. Hodnota z užívání určitého aktiva se určí tak, že se odhadnou budoucí peněžní příjmy a výdaje související s jeho užíváním a konečným prodejem a diskontují se příslušnou diskontní sazbou. Zpětně ziskatelná hodnota se stanovuje pro každé aktivum jednotlivě. Pokud aktivum neprodukuje peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, zpětně

získatelná hodnota se stanoví pro celou peněžotvornou jednotku, do níž aktivum patří. Neplatí to však v případech, kdy reálná hodnota daného aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota nebo se hodnota z užívání aktiva podle odhadu blíží jeho reálné hodnotě a reálnou hodnotu aktiva lze určit.

2.4.4 Zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty

Pokud je výsledkem kalkulace zpětně získatelné hodnoty ztráta ze snížení hodnoty, jsou stanoveny tři specifické případy jak takovou ztrátu zaúčtovat: jako ztrátu ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva, ztrátu ze snížení hodnoty jednotlivé peněžotvorné jednotky, nebo ztrátu ze snížení hodnoty skupiny peněžotvorných jednotek.

2.4.5 Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

Za žádných podmínek nelze zrušit ztrátu ze snížení hodnoty goodwillu. Co se týče ostatních aktiv, musí účetní jednotka vždy k rozvahovému dni posoudit, zda se vyskytují náznaky toho, že ztráta ze snížené hodnoty již neexistuje nebo se snížila. Pokud se takové náznaky vyskytnou, účetní jednotka musí zpětně získatelnou částku aktiva znovu stanovit, aby bylo možné vyčíslit, jaká část ztráty bude zrušena.

2.5 IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

2.5.1. Rozsah působnosti

Mezinárodní účetní standard IAS 37 definuje kritéria pro účtování a oceňování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv a informace, které musí účetní jednotka zveřejnit v příloze k účetní závěrce, aby její uživatelé porozuměli charakteru, časovému rozvržení a výši těchto položek. Standard se zabývá pouze rezervami, které jsou vykazovány v pasivech, tedy nikoli rezervami na odpisy, snížení hodnoty aktiv a pochybné pohledávky, které upravují účetní hodnotu aktiv.

2.5.2 Definice

Rezervy se vykazují v závazcích, protože jsou to současné závazky, k jejichž vypořádání bude nejspíš zapotřebí odtok zdrojů představujících pro účetní jednotku ekonomický prospěch. Všechny rezervy jsou podmíněné, protože mají nejisté časové

rozvržení a výši. Výraz „podmíněný“ je používán k označování závazků a aktiv, které nebyly zaúčtovány, protože jejich existence se potvrdí až tehdy, jakmile nastane jedna nebo více budoucích událostí, které účetní jednotka nemá zcela pod svou kontrolou.

Podmíněné závazky se nevykazují v závazcích, protože se jedná: o potenciální závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda účetní jednotka má závazek, který může vést k odtoku zdrojů představujících ekonomický prospěch, nebo o současné závazky, které nesplňují kritéria pro zaúčtování definovaná mezinárodním účetním standardem IAS 37, protože buď není pravděpodobné, že jejich vypořádání bude vyžadovat odtok zdrojů představujících ekonomický prospěch, nebo jejich výši nelze přiměřeně odhadnout.

2.5.3 Uznání rezerv

Rezerva je uznána v případě, že účetní jednotka má současný závazek, který je důsledkem nějaké události v minulosti, je-li pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nutný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a lze-li výši závazku odhadnout.

2.5.4 Oceňování

Rezerva se oceňuje před zdaněním. Částka vykázaná jako rezerva se stanovuje jako nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni. Odhad se rovná částce, kterou by účetní jednotka racionálně uhradila za vypořádání závazku k rozvahovému dni, nebo částce, v níž by jej k tomuto datu převedla na třetí osobu. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, výše rezervy odpovídá současné hodnotě výdajů, jež budou podle očekávání nezbytné pro vypořádání závazku.

2.6 IAS 11 - STAVEBNÍ SMLOUVY

2.6.1 Rozsah působnosti

Cílem standardu je stanovit způsob účtování o výnosech a nákladech souvisejících se stavebními smlouvami.

2.6.2 Definice

Stavební smlouvy jsou definovány jako smlouvy sjednané za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo nezávislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití.

Standard definuje dva samostatné typy stavebních smluv:

- smlouvu za pevnou cenu, což je stavební smlouva, ve které zhotovitel souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu,
- smlouvu typu náklad plus přírůžka, což je stavební smlouva, podle níž jsou dodavateli hrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady, plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.

Stavební smlouvy mohou být kombinovány a členěny. V některých případech se se skupinou smluv uzavřených s jedním nebo více zákazníky zachází jako s jednou stavební smlouvou. Smlouva může také umožnit dodatečné zhotovení aktiva podle přání zákazníka nebo může být doplněna tak, aby zahrnovala výstavbu dodatečného aktiva.

2.6.3 Výnos ze smlouvy

Výnos ze smlouvy zahrnuje původní částku výnosu dohodnutou ve stavební smlouvě a odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby, které je možno měřit, v rozsahu v jakém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos.

2.6.4 Náklady ze smlouvy

Náklady ze smlouvy zahrnují náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, náklady, které jsou přiřaditelné k smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě a dále jiné náklady, které jsou samostatně zúčtovatelné zákazníkovi podle podmínek smlouvy.

2.6.5 Rozpoznání výnosů a nákladů ze smlouvy

Pokud lze spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy, jsou výnosy a náklady související se stavební smlouvou rozpoznány jako výnosy a náklady podle stupně dokončenosti k rozvahovému dni. Očekávanou ztrátu ze stavební smlouvy je nutno zaúčtovat okamžitě jako náklad. Když nelze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, musí být výnos uznán jenom v rozsahu vynaložených smluvních nákladů, u nichž je pravděpodobná jejich návratnost a smluvní náklady se uznávají jako náklady v období, v němž vzniknou.

2.7 IFRS 5 – DLOUHODOBÁ AKTIVA URČENÁ K PRODEJI A UKONČOVANÉ ČINNOSTI

2.7.1 Rozsah působnosti

Standard se zabývá především definicí a oceňováním dlouhodobých aktiv, skupin aktiv a ukončovaných činností.

2.7.2 Definice

Dlouhodobé aktivum (nebo skupina aktiv) je klasifikováno jako aktivum určené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota získána zpět spíše prostřednictvím prodeje než pokračujícím užíváním. Jsou stanoveny obsáhlé pokyny k určení toho, zda a kdy přestává být účetní hodnota aktiva zpětně získatelná užíváním a začne být zpětně získatelná prodejem. Některé z těchto kritérií jsou:

- dané aktivum musí být k dispozici pro okamžitý prodej ve stávajícím stavu,
- musí být velmi pravděpodobné, že se prodej uskuteční,
- aktivum musí být skutečně prodáno, nikoli opuštěno.

Aktivum nebo skupina aktiv nesmějí být klasifikovány jako aktiva určená k prodeji, pokud již nesplňují potřebná kritéria. Dlouhodobé aktivum, které přestane být klasifikováno jako aktivum určené k prodeji, se oceňuje nižší z těchto částek:

- účetní hodnotou stanovenou dříve, než bylo dané aktivum nebo skupina aktiv klasifikována jako určené k prodeji, upravenou o odpisy nebo přecenění, které

- by bylo zaúčtováno, kdyby dané aktivum nebo skupina aktiv nebyly klasifikovány jako určené k prodeji, nebo
- jejich zpětně získatelnou částkou ke dni následného rozhodnutí neprodat aktivum nebo skupinu aktiv.

Ukončované činnosti jsou definovány jako „složka podniku, která byla buď vyřazena anebo je klasifikována jako určená k prodeji“. Tato složka musí v podniku reprezentovat buď oddělenou významnou podnikovou aktivitu nebo geografickou oblast činnosti, anebo být součástí jednotlivého koordinovaného plánu na vyřazení oddělené významné podnikové aktivity či geografické oblasti činnosti anebo dceřinou společností pořízenou výhradně za účelem dalšího prodeje.

2.7.3 Oceňování

Dlouhodobé aktivum nebo skupina aktiv klasifikované jako aktiva určená k prodeji se oceňují buď účetní hodnotou, nebo reálnou hodnotou po odečtení prodejních nákladů podle toho, která z těchto částek je nižší. Aktiva určená k prodeji nesmí být odepisována.²⁹

²⁹ *IFRS a CAL Comparison* [online]. Ernst & Young, 2006 [cit. 2008-01-30]. Dostupný z WWW: <www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.

3. CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Diplomovou práci jsem zpracovávala ve společnosti TOS Svitavy, a.s., a proto považuji za nutné, tuto svitavskou společnost představit. Začnu stručnou historií, popisem společnosti, dále uvedu předmět podnikání a na závěr se na společnost podívám z finančního pohledu.

3.1 HISTORIE

Firma TOS Svitavy byla založena jako státní podnik v roce 1948 a má tedy více jak padesátiletou tradici ve strojírenské výrobě. Prošla několika obdobími rozvoje klasické strojírenské výroby, až se ve společnosti stabilizovaly dva základní výrobní programy, výroba dřevoobráběcích strojů a sklíčidel.

TOS Svitavy, a. s. vznikla v březnu 1991 transformací státního podniku TOS Svitavy, který do června roku 1989 patřil do skupiny strojírenských podniků sdružených pod koncernový podnik Továren strojírenské techniky Praha.

V 1. kole kupónové privatizace byla společnost privatizována, tehdy byla vlastněna z velké části investičními fondy (cca 80%). V roce 1996 získala majoritní podíl (68 %) ve společnosti akciová společnost B. G. M. holding a. s. a drží si ho dodnes. Nyní je společnost TOS Svitavy, a. s. v pozici společnosti mateřské, neboť má dceřinou společnost na území Slovenské republiky.

3.2 POPIS SPOLEČNOSTI

Firma zaměstnává cca 300 zaměstnanců, kteří jsou rozděleni do různých úseků firmy (viz. Příloha 1). Společnost vyváží cca do 40 zemí světa. Největší tržby jsou realizovány v zemích jako je Německo, Polsko, Slovensko, Holandsko, Skandinávie, Kanada, USA, Velká Británie, Rusko, Bělorusko a Ukrajina.

TOS Svitavy, a.s. provádí zpracování kompletních technologických projektů a studií včetně realizace: pilnice, výroba oken a dveří, výroba lepeného programu - spárovka, hranol, truhlárny, výroba nábytku, modelárna.

Společnost TOS Svitavy, a.s. se zabývá vývojem a výrobou dřevoobráběcích strojů a upínacího nářadí. Veškeré výrobní kapacity jsou využívány pro produkci vlastního zboží a zároveň jsou nabízeny pro kooperace výroby. Na základě výkresové dokumentace či nákresu je společnost schopna zpracovat pro zákazníka nabídku dle požadavku, včetně cenové kalkulace. Ceny se stanovují předem dle technologického postupu nebo dohodou.

Firma je certifikována dle certifikátu EN ISO 9001:2000 (viz. Příloha 2), což znamená, že celkový proces výroby prochází přísnou kontrolou dle procesů systému jakosti.

Ve výrobě a prodeji obou hlavních komodit, dřevoobráběcích strojů a sklíčidel, si TOS Svitavy, a. s. udržuje své pozice na trhu v České republice i v zahraničí, a to především díky tomu, že se snaží reagovat na světové trendy.³⁰

3.3 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ

- výroba dřevoobráběcích strojů (viz. Příloha 3 a 4),
- výroba sklíčidel (viz. Příloha 5),
- vývoj a výroba dřevoobráběcích strojů a upínacího zařízení,
- střední opravy firmou TOS Svitavy, a. s. vyráběných dřevoobráběcích strojů.

Kromě těchto čtyř činností, které jsou hlavní náplní činnosti podniku, provozuje společnost i další „vedlejší“ činnosti, mezi které patří: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, kovoobrábění, zámečnictví, kovářství, truhlářství, nástrojařství, poskytování software (prodej hotových programů na základě smlouvy s autory nebo vyhotovování programů na zakázku), automatizované zpracování dat, projekční činnost v oborech upínacího nářadí a dřevoobráběcích strojů, zprostředkovatelská činnost, práce lakýrnické, pronájem nemovitostí spojený s poskytováním i jiných než základních služeb, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, výroba strojů a zařízení pro určitá hospodářská odvětví, výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd, atd. (viz. Příloha 6)

³⁰ www.tos.cz

3.4 FINANČNÍ POHLED NA SPOLEČNOST TOS SVITAVY, A. S.

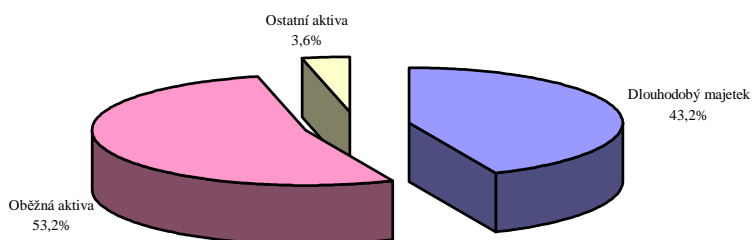
Pro zhodnocení společnosti z finančního pohledu uvedu vybrané charakteristiky posledních šesti let existence společnosti. Zhodnotím majetkovou a kapitálovou strukturu a zaměřím se také na strukturu dlouhodobého majetku, jakož na předmět mé diplomové práce. V závěru finančního zhodnocení se budu věnovat struktuře a vývoji tržeb a hospodářského výsledku.

3.4.1 Majetková struktura

Jak lze vidět z tabulky č. 1 (popř. z grafu č. 1), aktiva jsou tvořena z největší části oběžnými aktivy (48-55%) a dlouhodobým majetkem (40-51%). Takováto majetková struktura odpovídá filozofii výrobního podniku, což společnost TOS Svitavy, a. s. bezpochyby je. Pro takový podnik je v první řadě důležité mít z čeho vyrábět (vysoký podíl zásob), ale také kde a na čem vyrábět (poměrně vysoký podíl budov a strojů).

AKTIVA	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Dlouhodobý majetek	186,4	210,2	196,0	181,6	169,2	157,9
Oběžná aktiva	254,9	225,1	185,4	184,5	193,6	194,4
Ostatní aktiva	20,7	9,3	4,4	7,1	9,8	13,0
CELKEM	462,0	444,6	385,8	373,2	372,6	365,3

tabulka č. 1: Struktura aktiv v letech 2001-2006 (v mil. Kč)



graf č. 1 : Struktura aktiv v roce 2006

3.4.1.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek hmotný tvoří téměř 100% dlouhodobého majetku celkového (viz. tabulka č. 2).

DLOUHODOBÝ MAJETEK	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Dlouhodobý majetek nehmotný	0,88	0,74	0,44	0,29	0,11	0,07
Dlouhodobý majetek hmotný	184,49	208,41	194,58	180,27	168,11	156,79
Dlouhodobý majetek finanční	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02

tabulka č. 2: Struktura dlouhodobého majetku v letech 2001-2006 (v mil. Kč)

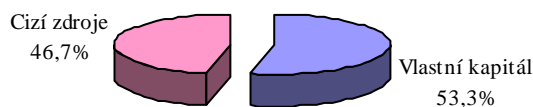
Při pohledu na detailnější strukturu dlouhodobého hmotného majetku (viz. Přílohy 7, 8, 9 a 10) lze zjistit, že většina je tvořena stavbami a samostatnými movitými věcmi a soubory movitých věcí. Přičemž dlouhodobý majetek společnosti TOS Svitavy, a. s. je ve všech sledovaných letech z více jak 60-ti % odepsaný. Dále si lze všimnout, že dlouhodobý finanční majetek je ve všech sledovaných letech konstantní. Jedná se o podíly v jiné společnosti.

3.4.2 Kapitálová struktura

Ze struktury pasiv (viz. tabulka č. 3 a graf č. 2) lze vyčíst, že společnost využívá k financování jak vlastní tak i cizí zdroje. Zadluženost se pohybuje v rozmezí 46 – 53 procent. Takováto míra zadluženosti je považována za optimální. Pro společnost je výhodné užívat cizí zdroje, neboť jsou díky působení finanční páky levnější než zdroje vlastní.

PASIVA	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Vlastní kapitál	241,0	208,0	183,5	188,7	191,5	194,8
Cizí zdroje	214,7	234,4	201,9	184,1	181,1	170,5
Ostatní pasiva	6,3	2,2	0,4	0,4	0	0
CELKEM	462,0	444,6	385,8	373,2	372,6	365,3

tabulka č. 3: Struktura pasiv v letech 2001-2006 (v mil. Kč)



graf č. 2: Struktura pasiv v roce 2006

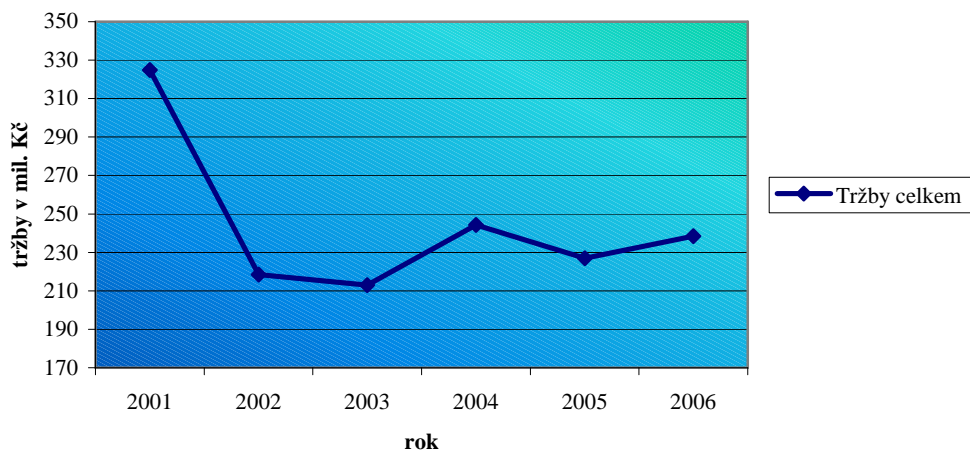
3.4.3 Tržby

3.4.3.1 Vývoj tržeb

Do roku 2001 měly tržby vzestupnou tendenci, ale v roce 2002 zaznamenaly obrovský propad. Ten byl způsoben poklesem tržeb za prodej zboží, ale především obrovským poklesem tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb. Je všeobecně známo, že tržby podniků by měly rok od roku růst. To se ale u společnosti TOS Svitavy, a. s. neděje. Avšak lze pozorovat, že vývoj tržeb (viz. tabulka č. 4 a graf č. 3) se v posledních pěti letech poměrně stabilizoval, a to značí, že společnost si udržuje svoji pozici na trhu.

TRŽBY	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Tržby za prodej vl. Výrobků a služeb	295,3	204,4	197,7	229,7	216,9	224,3
Tržby za prodej zboží	24,8	6,5	7,8	8,9	6,9	8,0
Tržby z prodeje dl. Majetku	2,8	4,0	6,4	1,5	1,2	5,4
Tržby z prodeje materiálu	1,9	3,6	1,1	4,1	1,9	0,8
CELKEM	324,8	218,5	213,0	244,2	226,9	238,5

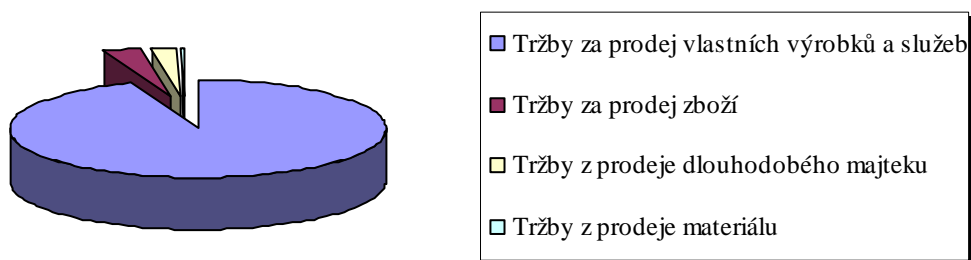
tabulka č. 4: Tržby v letech 2001-2006 (v mil. Kč)



graf č. 3: Vývoj tržeb v letech 2001-2006

3.4.3.2 Struktura tržeb

Tržby společnosti TOS Svitavy, a. s. se skládají z tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb, tržeb za prodej zboží a tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (viz. Přílohy 11, 12, 13 a 14). Ve všech sledovaných letech tvoří více jak 90% tržeb tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Z takovéto struktury tržeb (viz. tabulka č. 4) je vidět, že hlavní činností podniku je již výše zmíněná výroba dřevoobráběcích strojů a sklíčidel.

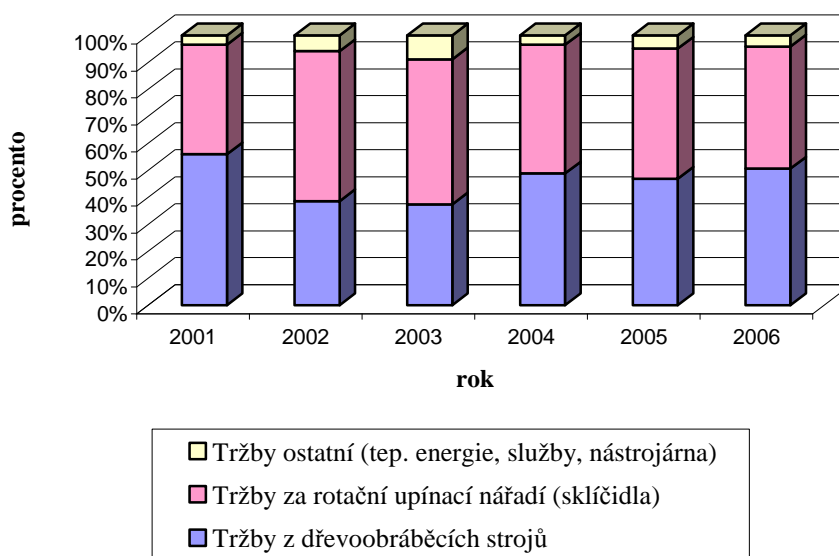


graf č. 4: Struktura tržeb v roce 2006

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb jsou tvořeny především tržbami z dřevoobráběcích strojů a tržbami z rotačního upínacího nářadí – sklíčidel (viz. tabulka č. 5 a graf č. 5). To opět podporuje tvrzení, že dřevoobráběcí stroje a sklíčidla jsou hlavní činností podniku.

Tržby za prodej vl. Výrobků a služeb	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Dřevoobráběcí stroje	165,2	78,9	73,9	112,1	101,7	113,5
Rotační upínací nářadí (sklíčidla)	120,0	113,6	106,3	109,6	104,6	101,5
Ostatní (tep.energie, služby, ...)	10,1	11,9	17,5	8,0	10,6	9,3
CELKEM	295,3	204,4	197,7	229,7	216,9	224,3

tabulka č. 5: Struktura tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb (v mil. Kč)



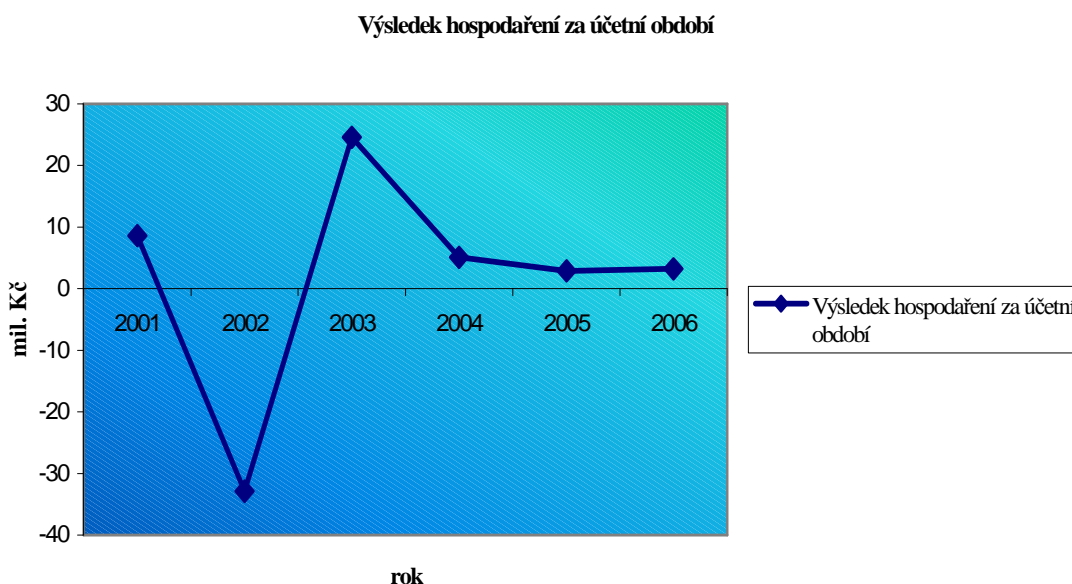
graf č. 5: Struktura tržeb za vlastní výrobky a služby

3.4.4 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření je ve společnosti TOS Svitavy, a. s. tvořen provozním, finančním a mimořádným výsledkem hospodaření (viz. tabulka č. 6), přičemž mimořádný výsledek hospodaření je ve většině sledovaných let nulový nebo téměř nulový.

Výsledek hospodaření	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Provozní výsledek hospodaření	19,2	-18,4	-8,3	11,9	9,2	10,4
Finanční výsledek hospodaření	-12,3	-14,6	-12,3	-6,8	-6,3	-7,2
Mimořádný výsledek hospodaření	0,3	0,08	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období	8,6	-32,9	24,6	5,1	2,9	3,2

tabulka č. 6: Výsledek hospodaření v letech 2001-2006 (v mil. Kč)



graf č. 6: Výsledek hospodaření za účetní období

Z grafu č. 6, zobrazujícího vývoj výsledku hospodaření za účetní období jsou vidět obrovské výkyvy v rozmezí let 2001 až 2003 a následná stabilizace v posledních třech sledovaných letech. Přičemž hodnota výsledku hospodaření se pohybuje v rozmezí tří až pěti milionů korun. S ohledem na to, že se jedná o strojírenský podnik, jehož hodnota majetku je v posledních letech více jak 365 milionů korun, lze konstatovat, že dosažené výsledky hospodaření jsou dosti malé.

3.5 DLOUHODOBÝ MAJETEK V TOS SVITAVY, A. S.

Dlouhodobý majetek je ve společnosti TOS Svitavy, a. s. klasifikován, evidován, oceňován, odpisován a účtován v souladu s českou účetní legislativou, která se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Českými účetními standardy, především standardy č. 013 a 014.

3.5.1 Klasifikace dlouhodobého majetku

Společnost TOS Svitavy, a. s. klasifikuje dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný do pěti kategorií: dlouhodobý nehmotný majetek, drobný dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, drobný dlouhodobý hmotný majetek a ostatní drobný majetek.

K členění dlouhodobého majetku ve společnosti TOS Svitavy, a. s. bych ráda zmínila, že jsem si já i zaměstnanci účetního oddělení společnosti vědomi, že členění je zastaralé a již neodpovídá účetním předpisům. Přesto je toto členění stále ve společnosti používáno. Dlouhodobý majetek se tedy v této účetní jednotce člení takto:

3.5.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

„Za dlouhodobý nehmotný majetek považuje účetní jednotka nehmotný majetek se vstupní cenou vyšší jak 60 000,- Kč. Majetek je evidován prostřednictvím techniky na kartě v počítači.

3.5.1.2 Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Za drobný dlouhodobý nehmotný majetek je považován nehmotný majetek, jehož vstupní cena je nižší než 60 000,- Kč, a majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem. Také tento typ majetku je evidován na kartě v počítači.

3.5.1.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Za dlouhodobý hmotný majetek jsou považovány pozemky, budovy a stavby, bez ohledu na vstupní cenu a samostatné movité věci se vstupní cenou vyšší než 40 000,- Kč. Do kategorie dlouhodobého hmotného majetku jsou také zařazeny modely

v ocenění vyšší než 20 000,- Kč, které se odpisují rovnoměrně podílem doby použití, přičemž dobu odpisování stanoví individuálně vedoucí závodu. I dlouhodobý hmotný majetek se eviduje na kartách v počítači.

3.5.1.4 Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Jedná se o dlouhodobý hmotný majetek, u kterého se vstupní cena pohybuje v rozmezí 500 – 20 000,- Kč. Do této kategorie patří např. nářadí, měřidla, přípravky, ochranné pomůcky, atd. Dále se sem řadí také majetek po finančním leasingu v ocenění nižším, než 40 000,- Kč a také modely s cenou nižší než 20 000,- Kč. Tyto modely se evidují operativně v oddělení nákup. Stejně jako u všech ostatních kategorií i drobný dlouhodobý hmotný majetek se eviduje pomocí karty v počítači.

3.5.1.5 Ostatní drobný majetek

Účetní jednotka TOS Svitavy, a. s. považuje za ostatní drobný majetek, majetek se vstupní cenou do 500,- Kč. Tento majetek má charakter režijního materiálu.

Za dlouhodobý majetek je považováno také technické zhodnocení, přičemž za technické zhodnocení jsou ve společnosti TOS Svitavy, a. s. považovány výdaje na dokončení nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce (zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů) a modernizace (rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku), pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000,- Kč. Účetní jednotka tvoří technické zhodnocení především k budovám (např. vybudování kanalizační přípojky, rekonstrukce střechy, atd.).

3.5.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Společnost oceňuje hmotný a nehmotný majetek v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb. K oceňování využívá tři druhů cen: pořizovací ceny, reprodukční pořizovací ceny a vlastních nákladů (veškeré přímé a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností).

3.5.3 Odpisování dlouhodobého majetku

U odpisování stejně jako u oceňování dlouhodobého majetku se účetní jednotka řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Odpisy se provádí měsíčně podle odpisového plánu. Odpisy se dělí na daňové a účetní. Odpisová sazba účetních a daňových odpisů je zapsána na evidenční kartě u každého jednotlivého majetku. Tuto sazbu nelze měnit a po celou dobu odpisování zůstává stejná. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Přestože je předpisy stanoveno, že odpisování nelze přerušit, účetní jednotka TOS Svitavy, a. s. má ve svých interních předpisech stanoveno, že účetní odpisy přerušit lze, a to v případě, že majetek není využíván. Společnost např. přerušila odpisování u staré kotelny, která byla po několik let nevyužitým majetkem (byla na ni vytvořena opravná položka) a odpisy byly opět obnoveny v době, když se tento objekt začal využívat.

3.5.3.1 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou závazně stanoveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Každý majetek je podle čísla SKP (Standardní klasifikace produkce) zatříděn do odpisové skupiny. Zatřídění jednotlivých položek do SKP a odpisových skupin je stanoveno v příloze č. 1 výše zmíněného zákona o daních z příjmů.

3.5.3.2 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou ve společnosti TOS Svitavy, a. s. stanovovány vedoucím odboru investic s ohledem na dobu životnosti majetku.³¹

Dále je třeba s ohledem na mezinárodní účetní standardy zmínit, že společnost TOS Svitavy, a. s. netvoří rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

³¹ Vnitřní účetní směrnice TOS Svitavy, a. s.

4. ANALÝZA ROZDÍLŮ MEZI IFRS/IAS a ČÚL

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS, tj. soubor standardů účetního výkaznictví, který vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy, jsou jedněmi z nejdůležitějších standardů účetního výkaznictví na světě. Standardy jsou obecně platnou právní normou, přestože se jedná o účetní systém založený na principech, který je ve své současné podobě určený zejména kótovaným společnostem a společnostem s podnikatelskými aktivitami značného rozsahu. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS jsou v menší či větší míře přijímány do národních či nadnárodních legislativ, v závislosti na typu právního prostředí. V současné době se povinně vyžaduje aplikace IFRS/IAS upravených právem Evropského společenství u konsolidovaných účetních závěrek podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách ve státech Evropské unie. V České republice účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, použijí Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS upravené právem Evropského společenství i pro účtování a sestavení účetní závěrky.

Česká účetní legislativa (dále ČÚL) je naproti tomu národním účetním systémem, který je založen na pravidlech a podléhá požadavkům předpisů Evropského společenství a z toho plynoucích závazků pro Českou republiku, tj. např. povinnosti zpracovat tato ustanovení do českého právního řádu. Zákon o účetnictví, který je hlavním pilířem české účetní legislativy v jejím širším pojetí je základní, obecně platnou legislativní normou s celostátní platností, obsahující úpravu účetních metod a výkaznictví pro účetní jednotky (kromě jednotek podléhajících IFRS/IAS) na území státu, od nejmenších po největší, jejichž předmět činnosti a účel založení se zásadně liší. Jeho forma a obsah jsou dány nejen pravidly s obsahem evropské legislativy, ale i českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad s ostatními normami českého právního řádu.

Vzhledem k tomu, že oba systémy jsou založeny na jiných prioritách a zásadách, existuje řada rozdílů:

- ČÚL je založena na pravidlech, zatímco IFRS/IAS jsou založeny spíše na principech,
- ČÚL (jako národní účetní legislativa) vychází z předpokladu, že primární účetní závěrkou je nekonsolidovaná účetní závěrka, zatímco pohled IFRS/IAS (jako obecného účetního systému) se liší a vychází se z předpokladu, že prvotním zdrojem informací o hospodářské jednotce je konsolidovaná účetní závěrka.³²

4.1 ROZDÍLY MEZI IAS 16 A ČÚL

Srovnání mezi oběma systémy je poměrně obtížné, přesto jsem se snažila vyjádřit alespoň podstatné rozdíly. K nejvýznamnějším rozdílům mezi mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a českou účetní legislativou patří to, že IFRS/IAS zařazuje některé významné náhradní díly do dlouhodobého majetku, zatímco ČÚL chápe náhradní díly jako materiál, čili jako součást zásob.

Dalším významným rozdílem je existence zbytkové hodnoty v chápání mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS. V českém pojetí není sice zbytková hodnota vyloženě definována, ale na druhou stranu není ani zakázána, neboť je stanoveno, že se odpisuje maximálně do hodnoty pořizovací ceny, tudíž existuje možnost neodepsat až do této hodnoty a ponechat jakousi „zbytkovou hodnotu“. Tento způsob však není v českých podnicích obvyklý, neboť zde existuje nepsané pravidlo odpisovat do hodnoty celé pořizovací ceny.

Také je nutné zdůraznit, že ČÚL pracuje s pojmem soubory movitých věcí, zatímco dle IFRS/IAS se nic podobného nepoužívá a pracuje se převážně s komponenty. Další důležité rozdíly jsou uvedeny v tabulce č. 7.

³² *IFRS a CAL Comparison* [online]. Ernst & Young, 2006 [cit. 2008-01-30]. Dostupný z WWW: <www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.

	IFRS/IAS	ČÚL
Definice pozemků, budov a zařízení	Obdobné jako v ČÚL, avšak nejsou stanoveny výčtem, nýbrž obecně. Součástí jsou náhradní díly.	Majetek je definován výčtem. Náhradní díly tam nepatří, neboť jsou považovány za zásoby.
Oceňování	Požizovací cenou.	Požizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.
Oceňování navazující na výchozí uznání	Možnost výběru ze dvou modelů (model tradičního oceňování pořizovacími náklady, model přecenění).	Nutnost použít model tradičního oceňování pořizovacími náklady.
Definice výdajů	Užší definice výdajů, které lze zahrnout do ocenění než v ČÚL.	Širší definice výdajů, které lze zahrnout do ocenění než v IFRS/IAS.
Následné výdaje	Jedná se o výdaje, které zvýší účetní ocenění v případě, že podnik přinesou budoucí ekonomický prospěch.	Jedná se o výdaje v podobě technického zhodnocení.
Významné části aktiva (komponenty)	Aktiva jsou rozdělena na komponenty a každý je evidován zvlášť. Přesný opak zvyklostí dle ČÚL.	Pojem neexistuje, ale je zaveden opak části aktiva a to: „soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením“.
Směna aktiv	Transakce se účtují v reálných hodnotách.	Požaduje se ocenění v pořizovací ceně.
Účtování	Dle vztahu k podstatě transakce.	Dle právní formy.
Používání aktiva	Vyžaduje, aby bylo aktivum připraveno k zamýšlenému použití.	Nutno splnit všechny zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho převedením na konkrétní účty dlouhodobého majetku.
Přehodnocení doby použitelnosti	Alespoň jednou v každém účetním roce.	Nepožaduje, společnosti tak ale mohou činit dobrovolně.
Zbytková hodnota	Je předpokládána částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva, kdyby aktivum bylo v takovém stavu v jakém bude na konci své doby použitelnosti.	Termín nebyl oficiálně zaveden, při odepisování se uvažuje tak, jako by byla zbytková hodnota nulová, přestože je umožněno neodepsat celou pořizovací cenu.
Vyřazení	V případě, že se z užívání aktiva nebo jeho prodeje neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.	V případě prodeje, daru, vkladu do jiného subjektu, převodu, poškození nebo úbytku.

tabulka č. 7: Rozdíly mezi IAS 16 a ČÚL

4.2 ROZDÍLY MEZI IAS 38 A ČÚL

Stejně jako v případě stanovení rozdílů mezi IAS 16 a ČÚL, tak i u určení rozdílů mezi IAS 38 – Nehmotná aktiva a ČÚL se jedná o dosti složitý proces. K nejvýznamnějším rozdílům patří existence zbytkové hodnoty dle IFRS/IAS, neboť česká účetní legislativa s pojmem zbytková hodnota nepracuje, protože podobný nebo stejný pojem není definován. Na druhou stranu přestože není zbytková hodnota definována, není ani zakázána. Ale v českých podmínkách je obvyklé odpisovat do plné hodnoty pořizovací ceny, přestože je stanoveno odpisování maximálně do výše pořizovací ceny, tudíž je zde ponechána možnost pro existenci „zbytkové hodnoty“.

Dalším rozdílem, který je dle mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS definovaný, zatímco v ČÚL ne, jsou nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti, které nelze odepisovat. Další rozdíly, některé méně, jiné více významné jsou uvedeny v následující tabulce č. 8.

	IFRS/IAS	ČÚL
Definice nehmotných aktiv	Liší se tím, že IFRS/IAS nepovažují zřizovací výdaje za nehmotná aktiva, tak jako ČÚL. Nehmotná aktiva jsou definována obecně.	Liší se. Zřizovací výdaje jsou na rozdíl od IFRS/IAS dle ČÚL nehmotnými aktivy. Nehmotná aktiva jsou definována taxativně.
Oceňování	Pořizovací cenou nebo reálnou hodnotu.	Pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.
Oceňování navazující na výchozí uznání	Možnost výběru ze dvou variant, buď model pořizovacích nákladů (nákladový model) nebo model přecenění.	Nutnost použít nákladový model (model oceňování pořizovacími náklady).
Následné výdaje	Uznají se v nákladech v období, ve kterém jsou vynaloženy. Výše uznávání následných výdajů je omezena kvalitativními kritérii.	V podobě technického zhodnocení. Je stanoven minimální limit jeho hodnoty.
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	U výzkumu je zakázána aktivace, zatímco u vývoje je aktivace možná.	Aktivace je povolena.
Goodwill	Není předmětem standardu.	Je považován za součást nehmotného majetku.

	IFRS/IAS	ČÚL
Používání aktiva	K aktivaci dochází, až když je aktivum schopno provozu.	Stejně jako v IFRS/IAS. ČÚL však navíc zdůrazňuje nutnost zajištění zákonných podmínek k využití aktiva.
Doba životnosti nehmotného aktiva	Obdobné jako v ČÚL, s výjimkou existence nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti, které nelze odpisovat.	Obdobné jako v IFRS/IAS, s výjimkou toho, že v ČÚL neexistuje kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti.
Přehodnocení doby použitelnosti	Alespoň jednou ročně.	Není povinné, provádí se dobrovolně.
Zbytková hodnota	Je definována jako předpokládaná částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva, kdyby aktivum bylo v takovém stavu v jakém bude na konci své doby použitelnosti.	Termín nebyl zaveden, při odepisování se proto uvažuje tak, jako by byla zbytková hodnota nulová.
Vyřazení	V případě, že z jeho užívání a vyřazení nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky.	V případě prodeje, daru, vkladu do jiného subjektu, převodu, poškození nebo úbytku.

tabulka č. 8: Rozdíly mezi IAS 38 a ČÚL

4.3 ROZDÍLY MEZI IAS 40 A ČÚL

Jelikož jsou investice do nemovitostí dle IFRS/IAS definovány jako nemovitosti držené za účelem získávání výnosů z nájemného nebo za účelem zhodnocení kapitálu, odpovídá tato definice definici staveb, jakož součásti dlouhodobého majetku dle ČÚL. Tudíž rozdíly jsou pouze v oceňování. Jde o to, že dle IFRS/IAS se investice do nemovitostí oceňují pořizovacími náklady a při ocenění navazující na výchozí uznání se používá buď metoda stanovení reálné hodnoty nebo nákladový model. Dle ČÚL se nemovitosti oceňují stejně jako ostatní dlouhodobý majetek cenou pořizovací, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou a při ocenění navazující na výchozí uznání se používá nákladový model nebo model oceňování pořizovací cenou (např. v případě technického zhodnocení).

4.4 ROZDÍLY MEZI IAS 36 A ČÚL

IAS 36 obsahuje podrobné požadavky týkající se prověrek snížení hodnoty aktiv. Specifikuje, kdy je nutné tyto prověrky provádět a jakým způsobem a předepisuje, jak mají účetní jednotky účtovat o ztrátách plynoucích ze snížení hodnoty aktiv i za jakých podmínek mohou tyto ztráty zrušit. ČÚL definuje pouze obecný požadavek, že účetní jednotky jsou povinny účtovat o snížení účetní hodnoty majetku. Hlavní rozdíl však spočívá v tom, že ČÚL neobsahuje žádný konkrétnější návod jak snížení hodnoty vypočítat.

Další zásadní rozdíl mezi oběma účetními systémy se týká zrušení dříve zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty. IFRS/IAS umožňují zrušit ztrátu ze snížení hodnoty aktiva, zakazují to jen u určitých položek aktiv (např. u goodwillu). ČÚL vychází z posouzení, které účetní jednotka provedla v okamžiku, kdy o snížení hodnoty účtovala. Pokud snížení hodnoty posoudila jako dočasné, vytvořila k danému aktivu opravnou položku a tu lze zrušit. Pokud se účetní jednotka na počátku domnívala, že snížení hodnoty má trvalý charakter, provedla jednorázový odpis a ten není možné zrušit. Podle IFRS/IAS nesmí při zrušení ztráty ze snížení hodnoty nová účetní hodnota aktiva převýšit hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, kdyby žádná ztráta nebyla v předchozích letech zaúčtována (tzn. je tedy nutné vzít v úvahu i případné odpisy, které byly zaúčtovány). ČÚL žádný omezující limit nedefinuje, ale ani nezakazuje jeho uplatnění.

Dále existují rozdílné přístupy, pokud jde o frekvenci provádění testů snížení hodnoty. V souladu s ČÚL je nutné snížené hodnoty prověřovat vždy k rozvahovému dni, ale není v nich specifikováno, co by taková prověrka měla zahrnovat. IFRS/IAS požadují, aby se k rozvahovému dni posuzovaly případné náznaky snížení hodnoty. Vlastní test snížení hodnoty se pak provádí pouze v případě, že jsou takové náznaky skutečně zjištěny s výjimkou aktiv, u nichž se test snížení hodnoty provádí automaticky.

4.5 ROZDÍLY MEZI IAS 37 A ČÚL

Definice rezervy v IFRS/IAS i kriteria pro její účtování a oceňování jsou podstatně podrobnější než v ČÚL. Podle české účetní legislativy lze tvořit některé rezervy, které by podle IFRS/IAS byly zcela nebo částečně nepřijatelné. Dle ČÚL se rezervy tvoří na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Je možno tvořit rezervy technické ale i jiné. Při stanovení výše rezerv k rozvahovému dni berou účetní jednotky v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty.

Na rozdíl od české účetní legislativy, IFRS/IAS nepovolují vytvářet rezervy tehdy, když tyto rezervy nesplňují definici závazku. Rezerva na rizika a ztráty podle ČÚL odpovídá spíše definici podmíněného závazku v IFRS/IAS než definici rezervy. Česká definice je z tohoto hlediska širší, protože podle mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty, vyjma rezervy na ztrátové smlouvy. Rezerva na daň z příjmů, tak jak ji definují české účetní předpisy, se v mezinárodní úpravě obvykle nevykazuje jako rezerva, ale jako závazek.

ČÚL nezná ani diskontování rezervy na současnou hodnotu, a proto se v praxi diskontování nepoužívá. Výše rezervy dle IFRS/IAS se tak může od rezervy stanovené dle české účetní legislativy lišit. Definici podmíněných aktiv a závazků česká účetní legislativa neobsahuje.

4.6 ROZDÍLY MEZI IAS 11 A ČÚL

ČÚL neobsahují žádná ustanovení o stavebních smlouvách, pouze konstatují, že výnosy a náklady se účtují na akruální a nikoli na peněžní bázi. Česká úprava nepovoluje uplatňování metody procenta dokončení a výnosy jsou obecně uznávány na základě dohodnutých termínů a dokončení jednotlivých fází výstavby či po celkovém dokončení výstavby. V případě, že ve smlouvě nejsou stanoveny termíny pro dokončení jednotlivých prací, vykazují se veškeré platby obdržené zhotovitelem jako zálohy. Rozpracovanost narůstá s postupem smluvních prací hodnocených obvykle přímými výrobními náklady.

Výnosy související se smlouvou jsou uznávány až při dokončení kontraktu nebo jeho jednotlivých fází, zatímco náklady jsou uznávány postupně v průběhu kontraktu. Očekávanou ztrátu ze smlouvy lze podle ČÚL vykazovat jako zvláštní rezervu na rozpracovanost nebo jako obecnou rezervu, zatímco dle IFRS/IAS je tato ztráta zahrnuta v celkové částce splatné od zákazníka/zákazníkovi.

4.7 ROZDÍLY MEZI IFRS 5 A ČÚL

ČÚL nemá zaveden žádný odpovídající standard, přesto i česká úprava umožňuje prodej aktiv. Jinak je rozdílem mezi mezinárodní a českou legislativou téměř celý obsah mezinárodního účetního standardu IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti. Z těch největších bych zmínila, že aktiva určená k prodeji se oceňují buď účetní hodnotou, nebo reálnou hodnotou po odečtení prodejních nákladů a to podle toho, která z částek je nižší. Navíc se aktiva určená k prodeji nesmí odpisovat. Dále mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS definují termín „ukončované činnosti“, který česká účetní legislativa nezná.

5. VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

5.1 DŮLEŽITÉ ROZDÍLY A MOŽNOST JEJICH APLIKACE

Jak již bylo zmíněno, dlouhodobý majetek je v rámci české účetní legislativy a stejně tak i v rámci akciové společnosti TOS Svitavy definován zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a českými účetními standardy č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

V rámci mezinárodní úpravy je standardů týkajících se dlouhodobého majetku hned několik. Nejvíce se dlouhodobým majetkem zabývá mezinárodní účetní standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Dále existuje mnoho dalších standardů, majících s dlouhodobým majetkem jistou souvislost, ať už se jedná o standardy upravující investice do nemovitostí, stavební smlouvy, rezervy, snížení hodnoty aktiv či dlouhodobá aktiva určená k prodeji.

Po analýze české a mezinárodní úpravy dlouhodobého majetku jsem dospěla k názoru, že určité rozdíly mezi těmito dvěma pojetími existují, avšak jedná se většinou o rozdíly v rovině teoretické. A to proto, že při aplikaci do praxe, v mém případě konkrétně do společnosti TOS Svitavy, a. s., vyšlo najevo, že jen málokteré rozdíly se dají uplatnit.

Nyní tedy zrekapituluji rozdíly, které ze srovnání vyvstaly a zhodnotím zda by bylo možné je do společnosti TOS Svitavy, a. s. aplikovat či nikoliv. Vše záleží především na tom, jaká je v této akciové společnosti skladba dlouhodobého majetku, do jaké výše je majetek odepsaný a třeba také to, kolik dlouhodobého majetku společnost pořídila či prodala v mnou sledovaném roce 2007.

Dále je třeba si dát pozor také na rozdílné definice některých pojmů či na pojmy vyskytující se jen v jedné úpravě (mezinárodní či české). Mám na mysli např. zbytkovou hodnotu, komponentní přístup apod.

5.1.1 IAS 16 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

Drobných rozdílů mezi mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a českou úpravou dlouhodobého majetku je poměrně dost, ale nejsou až tak důležité. Významnější jsou především rozdíly větší. K těm patří především rozdílné chápání náhradních dílů, definování zbytkové hodnoty a chápání dlouhodobého majetku jako souboru movitých věcí na straně jedné a jako komponent na straně druhé.

V rámci mezinárodní úpravy jsou významné náhradní díly chápány jako pozemky, budovy a zařízení, tedy jako dlouhodobý majetek, zatímco v české úpravě se o náhradních dílech hovoří v souladu se zásobami.

Dalším rozdílem oproti české úpravě je definování pojmu zbytková hodnota, což je předpokládaná částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva, kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby použitelnosti. Avšak zbytkovou hodnotu lze použít pouze za předpokladu, že existuje aktivní trh, což je trh, na kterém se obchoduje s homogenními položkami, jejichž ceny jsou veřejně dostupné, a kdykoliv lze najít kupující a prodávající, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci. V ČÚL žádná obdobná definice charakterizována není, přesto nelze říct, že by neexistovala. Jakási možnost užívání zbytkové hodnoty existuje i v naší úpravě, ale v naprosté většině případů se nepoužívá.

Významným rozdílem v rámci dlouhodobého majetku hmotného je, že IFRS/IAS rozděluje dlouhodobý majetek na komponenty (dle doby životnosti), zatímco ČÚL pracuje se soubory movitých věcí. Tento rozdíl má vliv především na výši odpisů.

Pro možnost aplikace zmíněných rozdílů do společnosti TOS Svitavy, a. s. přichází v úvahu především rozdílnost v chápání náhradních dílů, neboť TOS Svitavy, a. s. považuje v souladu s českou účetní legislativou všechny náhradní díly za materiál, tedy položku zásob. Dalším rozdílem, který by bylo možno do této účetní jednotky aplikovat je výše definovaný rozdíl týkající se souborů movitých věcí a komponent.

5.1.2 IAS 38 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

Mezi úpravou nehmotných aktiv dle české a mezinárodní úpravy existuje mnoho drobných odlišností týkajících se definice, oceňování, následných výdajů apod. Jako rozdíl lze považovat definování zbytkové hodnoty v rámci mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS, zatímco u nás obdobná definice není. Což však neznamená, že je to u nás zakázáno. Neboť v české účetní legislativě je definováno, že odpisovat majetek lze maximálně do hodnoty pořizovací ceny. Takováto definice dává možnost existence jisté „zbytkové hodnoty“, ale přesto je v českých kruzích obvyklé odpisovat až do nulové zůstatkové ceny. Dále IFRS/IAS rozděluje nehmotná aktiva na nehmotná aktiva s omezenou a neomezenou dobou použitelnosti, přičemž aktiva s neomezenou dobou použitelnosti není možno odpisovat. Jedná se o taková aktiva, u kterých podnik není schopen stanovit, po jak dlouhé období bude aktivum přinášet ekonomické užítky.

Společnost TOS Svitavy, a. s. má nehmotných aktiv jen velmi málo. Nehmotná aktiva se skládají pouze ze softwaru (účetní, mzdový, apod.) a ocenitelných práv. Možnost aplikace mezinárodního účetního standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva do fungování společnosti je proto velmi malá. Neboť rozdělení nehmotných aktiv dle doby použitelnosti na omezenou a neomezenou se nejeví jako reálné, protože společnost je u všech aktiv schopna určit dobu použitelnosti, tedy žádná aktiva, která by odpovídala nehmotným aktivům s neomezenou dobou použitelnosti ve svém vlastnictví nemá.

5.1.3 IAS 40 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

Rozdíly mezi IAS 40 – Investice do nemovitostí a českou legislativou jsou téměř minimální. Investice do nemovitostí (nemovitosti držené za účelem získávání výnosu z nájemného nebo za účelem zhodnocení kapitálu) definované dle IFRS/IAS odpovídají definici staveb v ČÚL. Rozdíly pak lze nalézt pouze v oceňování.

Přesto aplikace tohoto standardu do společnosti TOS Svitavy, a. s. není možná, neboť přestože se v jejím předmětu podnikání pronájem nemovitostí objevuje, v mnou sledovaném roce 2007 společnost žádné nemovitosti nepronajímala. Možnost aplikace se jeví v nemovitostech držných za účelem zhodnocení kapitálu. Avšak k tomu je třeba

znát ceny, za které byly pozemky a budovy nakoupeny a odhad, za kolik by byly v současné době prodány. Nákupní ceny lze jednoduše zjistit z evidence, ale s odhadem nynější hodnoty už to tak snadné není. Pro účely diplomové práce by myslím stačil odhad zaměstnanců společnosti TOS Svitavy, a. s., ale ani zaměstnanci samotní si netroufnou alespoň přibližnou současnou hodnotu odhadnout. Další možnou cestou se jeví využití služeb některého kvalifikovaného odhadce specializovaného na nemovitosti, avšak tato možnost by byla jak časově, tak hlavně finančně velmi náročná. Proto z důvodu nereálnosti zjištění požadovaných hodnot nebude brán tento případ v potaz.

5.1.4 IAS 36 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

Rozdíly mezi těmito dvěma úpravami jsou především v požadavcích na snížení hodnoty aktiv, v zrušení dříve zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty a ve frekvenci provádění testů snižování hodnoty. Zatímco IFRS/IAS stanovuje podrobné požadavky na проверки snížení hodnoty, česká úprava definuje pouze obecný požadavek a navíc nestanovuje žádný návod, jak snížení hodnoty vypočítat. Pro určení frekvence mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS stanovují povinnost k rozvahovému dni posoudit náznaky ke snížení hodnoty a pokud nějaké náznaky existují, je nutno provést test snížení hodnoty. Naproti tomu dle ČÚL je účetní jednotka povinna provést test vždy k rozvahovému dni.

Tento standard se vztahuje téměř na všechna aktiva, nejen na dlouhodobý majetek. Uplatňovat jej pouze na dlouhodobý majetek se mi zdá neadekvátní, proto jsem se rozhodla se tímto standardem nezabývat.

5.1.5 IAS 37 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

V chápání rezerv existují rozdíly, neboť definice rezerv je v IFRS/IAS podrobnější než je tomu dle ČÚL. Na druhou stranu v české účetní legislativě lze tvořit i rezervy, které by byly z mezinárodního pohledu neuznatelné. Existuje zde však ještě jeden rozdíl, týkající se toho, že v mezinárodním kontextu se rezervy diskontují na současnou hodnotu, zatímco česká legislativa nic takového nepřipouští. Z tohoto rozdílu pak plyne možnost odlišně stanovené výše rezervy.

Možná aplikace těchto rozdílů nepřichází ve společnosti TOS Svitavy, a. s. v úvahu, neboť společnost rezervy na opravy dlouhodobého majetku vůbec netvoří.

5.1.6 IAS 11 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

Standard IAS 11 – Stavební smlouvy nemá v české účetní legislativě obdobnou úpravu, tudíž rozdílů existuje celá řada.

Poněvadž ale společnost TOS Svitavy, a. s. neuzavírá žádné smlouvy za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo nezávislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití, nepřichází ani aplikace tohoto standardu v úvahu.

5.1.7 IFRS 5 vs. ČÚL + možnost aplikace rozdílů do společnosti

Standard IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti nemá v české účetní legislativě žádnou podobnou úpravu. Aktiva určená k prodeji nejsou v rámci ČÚL upraveny žádným standardem, přestože společnosti svá aktiva běžně prodávají. V mezinárodním chápání těchto aktiv se jedná o aktiva, která jsou určena k prodeji a u nichž se předpokládá, že se prodej opravdu uskuteční. Navíc je zakázáno tyto aktiva odpisovat.

V rámci společnosti TOS Svitavy, a. s. neexistují žádná aktiva, která by splňovala definici aktiv určených k prodeji dle mezinárodního účetního standardu IFRS 5. Společnost sice některá svá aktiva prodává, ale jedná se pouze o aktiva, která již podniku nedovedou posloužit, zatímco jiným organizacím či jednotlivcům ano. V naprosté většině případů to jsou aktiva, která byla pořízena před několika desítkami let a v době prodeje byla již plně odepsána. Všechna aktiva pořízená v posledních letech si totiž účetní jednotka ponechává ve svém vlastnictví a o jejich prodeji do doby než budou plně odepsána neuvažuje.

5.2 ROZDÍLY, KTERÉ JE MOŽNO APLIKOVAT

Již z výše uvedených rozdílů a možností jejich aplikace do akciové společnosti TOS Svitavy vplynulo, že ačkoliv rozdílů existuje celá řada, možnost jejich aplikace je značně omezená. Důvody těchto omezení jsou povětšinou takové, že společnost nepoužívá druhy majetku, způsoby ocenění či jiná další specifika, ke kterým se rozdílná pojetí vztahují. Konkrétně se jedná například o to, že značné rozdíly mezi českou a mezinárodní úpravou existují v oblasti rezerv, avšak TOS Svitavy, a. s. rezervy na opravy dlouhodobého majetku netvoří, tudíž nelze rozdíly aplikovat.

Takové a podobné problémy se týkají nejen mezinárodního standardu upravujícího rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, ale také standardů zabývajících se investicemi do nemovitostí, stavebními smlouvami, snížením hodnoty aktiv a dlouhodobými aktivy určenými k prodeji a ukončované činnosti.

A protože struktura dlouhodobého majetku společnosti TOS Svitavy, a. s. sestává z více jak devadesáti procent z dlouhodobého majetku hmotného, aplikace standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva by při nízké hodnotě nehmotného dlouhodobého majetku neměla významný dopad. Navíc s ohledem na to, že rozdíly mezi mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS a českou úpravou v oblasti nehmotného majetku neobsahují žádných významných nuancí.

Zbývá už tedy jediná možnost a tou je aplikace standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Přičemž přicházejí v úvahu dva významné rozdíly. Jedním z nich je rozdílnost evidování dlouhodobých aktiv, kdy v rámci IFRS/IAS jsou evidovány v rozdělení na komponenty, zatímco v české účetní legislativě se pracuje se soubory movitých věcí.

Další významný rozdíl, který by bylo možno do společnosti aplikovat se týká náhradních dílů. Jde o to, že náhradní díly jsou v české úpravě a stejně tak i ve společnosti TOS Svitavy, a. s. považovány za materiál, tedy za součást zásob, zatímco mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS rozlišují náhradní díly podle jejich významnosti. Málo významné náhradní díly jsou upravovány mezinárodním účetním standardem IAS 2 - Zásoby a jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby.

Významné náhradní díly jsou brány jako pozemky, budovy a zařízení a podléhají tedy mezinárodnímu účetnímu standardu IAS 16. Standardem je pouze stanoveno, že za významné náhradní díly se považují ty, u kterých společnost předpokládá, že budou užívány déle než jedno účetní období. Standard nestanovuje minimální pořizovací cenu pro významné náhradní díly. Záleží na podniku samotném, od jaké částky bude náhradní díly za významné považovat. Tyto významné náhradní díly pak podléhají odpisům. Standard uvádí obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů. Částka odpisů se systematicky alokuje během doby použitelnosti aktiva. Použitá metoda by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užitky plynoucí z aktiva využívány podnikem. Odpis by se měl účtovat jako náklad, s výjimkou situací, kdy je zahrnut do účetní hodnoty jiného aktiva. Mezinárodní účetní standard IAS 16 uvádí několik možností výpočtu odpisů, já jsem společně se zaměstnanci společnosti TOS Svitavy, a. s. zvolila metodu lineární.

Lineární metodou se odpis vypočítá takto:

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

5.3 SOUČASNÁ SITUACE VE SPOLEČNOSTI TOS SVITAVY, A. S.

5.3.1 Oblast náhradních dílů

Pro aplikaci rozdílu ohledně náhradních dílů, je třeba říci, že hlavním druhem náhradních dílů používaných ve společnosti TOS Svitavy, a. s. jsou ***náhradní díly, které společnost nakupuje***. Jsou to náhradní díly, které společnost sama neumí vyrobit, nebo se jí nevyplatí je vyrábět, protože je lze levněji koupit. Tyto nakupované náhradní díly jsou vyhrazeny výhradně pro spotřebu samotné společnosti.

Společnost TOS Svitavy, a. s. si také některé náhradní díly sama vyrábí (za rok 2007 vyrobila náhradní díly v hodnotě 32 782,- Kč), a některé náhradní díly firma nakupuje za účelem jejich dalšího prodeje (v roce 2007 činila tato hodnota 28 560,- Kč). Tyto druhy náhradních dílů jsou ale realizovány pouze v malých částkách, proto jsem s nimi nepočítala. Pro náhradní díly je ve firmě TOS Svitavy, a. s. vymezen vlastní sklad, sklad náhradních dílů. Tedy náhradní díly, které společnost vyrobí, nebo které nakoupí, jsou skladovány právě na tomto skladě.

Jelikož jsou v účetní jednotce TOS Svitavy náhradní díly považovány za zásoby, konkrétně za materiál, zachází se s nimi typickým způsobem, a to tak, že v případě pořízení jsou zaevidovány na účet pořízení náhradních dílů (ten se člení na několik analytických účtů, podle způsobu pořízení a účelu), poté přijaty na sklad náhradních dílů a v případě spotřeby vyúčtovány do nákladů.

K 1. 1. 2007 činil ***počáteční stav náhradních dílů 447 504,- Kč***. Jedná se o náhradní díly, které byly nakoupeny v roce 2006, popř. v letech dřívějších, ale nestihly být v těchto letech spotřebovány. V roce 2007 pak byly nakoupeny náhradní díly v hodnotě ***3 184 630,-*** a spotřebovány náhradní díly v hodnotě ***3 406 276,-***. Z toho plyne že k datu 31. 12. 2007 činil ***konečný stav náhradních dílů 225 858,- Kč***.

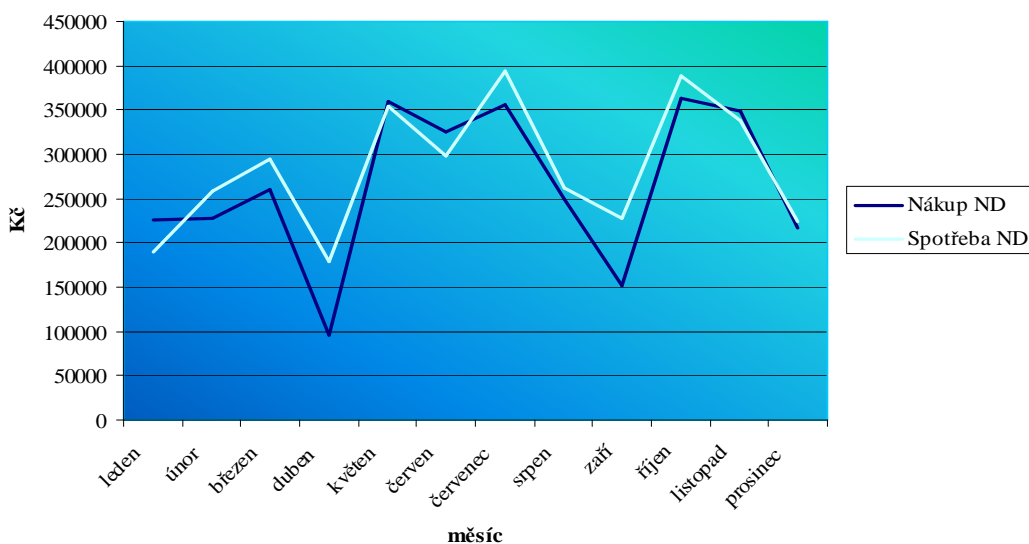
Je nutno zdůraznit, že v rámci diplomové práce jsem pracovala pouze s náhradními díly nakoupenými a určenými ke spotřebě v účetní jednotce TOS Svitavy, a. s. Důležitá je také informace o tom, že pro účel diplomové práce byly vybrány náhradní díly výhradně nakoupené v roce 2007, stejně tak spotřeba se týká pouze náhradních dílů

spotřebovaných v tomto roce. Tyto stavy proto nesouhlasí s účetnictvím společnosti. Výši nakoupených a spotřebovaných náhradních dílu (ND) v jednotlivých měsících analyzovaného roku 2007 ukazuje tabulka č. 9 a následně i graf č. 7.

<i>Měsíc</i>	<i>Nákup ND (v Kč)</i>	<i>Spotřeba ND (v Kč)</i>
Leden	226 348,-	190 305,-
Únor	228 233,-	258 419,-
Březen	260 997,-	294 183,-
Duben	96 571,-	179 395,-
Květen	359 473,-	354 117,-
Červen	324 547,-	297 378,-
Červenec	355 726,-	393 408,-
Srpen	249 970,-	261 367,-
Září	152 623,-	227 264,-
Říjen	363 375,-	388 195,-
Listopad	349 120,-	338 788,-
Prosinec	217 647,-	223 457,-
Celkem	3 184 630,-	3 406 276,-

tabulka č. 9: Nákup a spotřeba náhradních dílů v roce 2007

Jaké náhradní díly se pod jednotlivými částkami skrývají ukazují Přílohy 15 a 16.



graf č. 7: Nákup a spotřeba ND v roce 2007 ve společnosti TOS Svitavy, a. s.

5.3.2 Komponentní přístup

Po zanalyzování dlouhodobého majetku, který by se dal rozdělit na komponenty dle doby životnosti jednotlivých komponent, jsem spolu s pracovníkem společnosti TOS Svitavy, a. s., který má o životnosti jednotlivých částí majetku značné znalosti a zkušenosti, došla k závěru, že se to týká pouze několika položek. (viz. tabulka č. 10)

Název dlouhodobého majetku	Počet	Pořizovací cena	Cena celkem
Frézovací obráběcí centrum DMU70	1 ks	5 494 804,- Kč	5 494 804,- Kč
Univerzální frézovací stroj	1 ks	4 753 054,- Kč	4 753 054,- Kč
Měřicí stroj RAPID	2 ks	1 647 479,- Kč	3 294 958,- Kč
Celkem	4 ks	-----	13 542 816,- Kč

tabulka č. 10: Potenciální dlouhodobý majetek pro použití komponentního přístupu

Přestože se jedná pouze o čtyři položky, je třeba s aplikací komponentního přístupu do společnosti TOS Svitavy, a. s. počítat, neboť tyto čtyři položky činí hodnotu nezanedbatelnou, a to cca 13,5 milionů korun.

5.4 APLIKACE IFRS/IAS VE SPOLEČNOSTI TOS SVITAVY, A. S.

5.4.1 Aplikace v oblasti náhradních dílů

V případě, že by mohla společnost TOS Svitavy, a. s. aplikovat do výše vybrané oblasti náhradních dílů mezinárodní účetní standardy, musela by začít náhradní díly odpisovat (viz. Příloha 17), neboť v mezinárodní úpravě jsou významné náhradní díly upraveny mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Pokud by účetní jednotka považovala náhradní díly za dlouhodobý majetek, musela by je tak i evidovat a účtovat. To by se projevilo nutnými změnami v účetnictví, neboť by účetní jednotka musela zavést do účetní osnovy k tomu potřebné účty, jednalo by se např. o účty Náhradní díly odpisované a Pořízení odpisovaných náhradních dílů.

Kdyby účetní jednotka TOS Svitavy, a. s. mohla postupovat podle IFRS/ IAS, rozhodla by se odpisovat náhradní díly s pořizovací cenou vyšší jak 10 000,- Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Dále by si stanovila, že se bude odepisovat od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl náhradní díl nakoupen a že odpisy se budou zaokrouhlovat na celé Kč nahoru.

K tomu, aby mohla firma TOS odpisy náhradních dílů evidovat, musela by zavést do svého účtového rozvrhu další účty. V tom případě by se rozhodla pro rozšíření účtového rozvrhu např. o účty s názvy Oprávky k náhradním dílům a Odpisy náhradních dílů.

5.4.1.1 Odpisy významných náhradních dílů

Výši odpisů náhradních dílů s pořizovací cenou vyšší jak 10 000,- Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok jsem určovala metodou lineární. Ve vzorci pro výpočet odpisů se objevuje zbytková hodnota, s tou jsem počítala tak, jako by byla nulová.

V dalším textu jsou uvedeny typy a množství náhradních dílů podléhajících odpisům, dále výše ročního odpisu a souhrn odpisů za jednotlivé měsíce. Dobu odpisování jsem stanovovala společně se zaměstnancem společnosti, majícím o životnosti jednotlivých náhradních dílů přehled. Měsíce pod kterými jsou náhradní díly vedeny odpovídají měsíci pořízení náhradního dílu. Podrobnějšími výpočty odpisů se zabývá Příloha 17.

Leden

3 x Motor pro stroje typu FSDD	= 3 x 7 766	= 23 298,- Kč
4 x Sloup	= 4 x 5 148	= 20 592,- Kč
Celkem		= 43 890,- Kč

Únor

2 x Kompletní pod. řetěz na stroje typu PWR 201	= 2 x 7 840	= 15 680,- Kč
1 x Podávací pás	= 1 x 6 970	= 6 970,- Kč
4 x NMC – kompletní pilová hřídel	= 4 x 4 380	= 17 520,- Kč
3 x Ložiskové těleso	= 3 x 4 980	= 14 940,- Kč
Celkem		= 55 110,- Kč

Březen

2 x Kompletní podávací řetěz	= 2 x 7 254	= 14 508,- Kč
3 x Kompletní pilová hřídel chromovaná	= 3 x 6 192	= 18 576,- Kč
4 x ND - kroužky	= 4 x 3 870	= 15 480,- Kč
Celkem		= 48 564,- Kč

Duben

1 x Motor pro stroje typu FWP 225V	= 1 x 4 416	= 4 416,- Kč
1 x Ložiskové těleso	= 1 x 3 984	= 3 984,- Kč
2 x Sloup	= 2 x 3 744	= 7 488,- Kč
Celkem		= 15 888,- Kč

Květen

2 x Motor pro stroje typu FSDD	= 2 x 4 942	= 9 884,- Kč
4 x Kompletní pilová hřídel chromovaná	= 4 x 4 816	= 19 264,- Kč
3 x NMC – kompletní pilová hřídel	= 3 x 3 066	= 9 198,- Kč
<u>4 x Ložiskové těleso</u>	<u>= 4 x 3 486</u>	<u>= 13 944,- Kč</u>
Celkem		= 52 290,- Kč

Červen

3 x Kompletní podávací řetěz	= 3 x 4 836	= 14 508,- Kč
3 x Podávací pás	= 3 x 4 182	= 12 546,- Kč
1 x Kompletní pilová hřídel	= 1 x 3 252	= 3 252,- Kč
<u>2 x ND - kroužky</u>	<u>= 2 x 2 580</u>	<u>= 5 160,- Kč</u>
Celkem		= 35 466,- Kč

Červenec

3 x Kompletní pod. řetěz na stroje typu PWR 201	= 3 x 3 920	= 11 760,- Kč
5 x Motor pro stroje typu FWP 225 V	= 5 x 2 760	= 13 800,- Kč
<u>2 x Ložiskové těleso</u>	<u>= 2 x 2 490</u>	<u>= 4 980,- Kč</u>
Celkem		= 30 540,- Kč

Srpen

1 x Podávací pás	= 1 x 2 788	= 2 788,- Kč
3 x Kompletní pilová hřídel	= 3 x 2 168	= 6 504,- Kč
<u>4 x ND - kroužky</u>	<u>= 4 x 1 720</u>	<u>= 6 880,- Kč</u>
Celkem		= 16 172,- Kč

Září

V měsíci září nebyly pořízeny žádné náhradní díly s pořizovací cenou vyšší než 10 000,- Kč. Tedy nebyly pořízeny žádné náhradní díly, které by splňovaly podmínky pro odpisování.

Říjen

2 x Kompletní podávací řetěz	= 2 x 1 612	= 3 224,- Kč
3 x Motor pro stroje typu FWP 225V	= 3 x 1 104	= 3 312,- Kč
1 x Kompletní pilová hřídel	= 1 x 1 084	= 1 084,- Kč
8 x Sloup	= 8 x 936	= 7 488,- Kč
Celkem		= 15 108,- Kč

Listopad

4 x Kompletní pod. řetěz na stroje typu PWR 201	= 4 x 784	= 3 136,- Kč
2 x Kompletní pilová hřídel chromovaná	= 2 x 688	= 1 376,- Kč
2 x NMC – komplet ní pilová hřídel	= 2 x 438	= 876,- Kč
<u>3 x Ložiskové těleso</u>	<u>= 3 x 498</u>	<u>= 1 494,- Kč</u>
Celkem		= 6 882,- Kč

Prosinec

Odpisy z náhradních dílů pořízených v prosinci budou v prosinci rovny nule, neboť tyto náhradní díly se začnou odpisovat až od měsíce následujícího po měsíci pořízení, tedy od ledna roku 2008.

Za celý rok 2007 činí hodnota odpisů z náhradních dílů 319 910,- Kč.

5.4.2 Aplikace komponentního přístupu

Kdyby chtěla akciová společnost TOS Svitavy aplikovat v souladu s mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení komponentní přístup, musela by soubory movitých věcí rozčlenit na komponenty, dle doby použitelnosti jednotlivých složek a komponenty pak jednotlivě odpisovat.

V mnou sledovaném roce 2007 této teorii odpovídají pouze 4 ks strojů uvedených již výše v tabulce č. 10. Vzhledem k vysoké pořizovací ceně těchto položek, jsem i přes jejich malý počet provedla srovnání hodnoty odpisů v případě, že účetní jednotka postupuje podle české účetní legislativy (viz. Příloha 18) a naproti tomu hodnoty odpisů při uplatnění komponentního přístupu dle IFRS/IAS (viz. Příloha 19).

Odpisy jsou v obou případech počítány měsíčně, od měsíce následujícího po měsíci pořízení a jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. Při stanovování životnosti jednotlivých komponent jsem opět využila znalostí pracovníků společnosti TOS Svitavy, a. s.

5.4.2.1 Odpisy dle ČÚL

Frézovací obráběcí centrum DMU70 (1 ks)	= 1 x 732 648 = 732 648,- Kč
Univerzální frézovací stroj (1 ks)	= 1 x 475 308 = 475 308,- Kč
Měřicí stroj RAPID (2 ks)	= 2 x 54 916 = 109 832,- Kč
Celkem	1 317 788,- Kč

5.4.2.2 Odpisy dle komponentního přístupu IFRS/IAS

Frézovací obráběcí centrum DMU70 (1 ks):

1 x motor	= 1 x 488 312 = 488 312,- Kč
1 x frézovací obr. centrum DMU70 (bez motoru)	= 1 x 439 656 = 439 656,- Kč

Univerzální frézovací stroj (1 ks):

1 x motor = 1 x 304 896 = 304 896,- Kč

1 x univerzální frézovací stroj (bez motoru) = 1 x 292 374 = 292 374,- Kč

Měřicí stroj RAPID (2 ks):

2 x servomotor = 2 x 29 106 = 58 212,- Kč

2 x měřicí stroj RAPID (bez servomotoru) = 2 x 37 454 = 74 908,- Kč

Celkem 1 658 358,- Kč

Z těchto hodnot lze vidět, že odpisy při současném způsobu odpisování činí za rok 2007 1 317 788,- Kč, zatímco v případě možnosti uplatnění komponentního přístupu dle mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS by za stejný rok činily 1 658 358,- Kč. Rozdíl tak činí 340 570,- Kč, což je částka, o kterou by se ve sledovaném roce 2007 zvýšily náklady společnosti TOS Svitavy, a. s., v důsledku čehož by došlo k snížení výsledku hospodaření.

5.5 VÝSLEDEK APLIKACE IFRS/IAS V TOS SVITAVY, A. S.

5.5.1 Výsledek aplikace v oblasti náhradních dílů

Zavedení mezinárodních účetních standardů v oblasti dlouhodobého majetku do účetní jednotky TOS Svitavy, a. s. by s sebou neneslo žádné zásadní změny. Jednalo by se především o zavedení účetních odpisů u významných náhradních dílů. Účetní jednotka by v takovém případě stanovila, že bude odepisovat náhradní díly s životností delší než 1 rok a pořizovací cenou vyšší jak 10 000,-Kč.

Ale to jen v případě, že by tak společnost mohla učinit. Skutečnost je však taková, že česká účetní jednotka je povinna účtovat dle českých účetních předpisů (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a českých účetních standardů) a nemůže aplikovat do svého účtování předpisy mezinárodní.

V současné době, kdy jsou v akciové společnosti TOS Svitavy náhradní díly považovány za materiál, tedy za základní složku zásob, jsou náklady na spotřebu za rok 2007 ve výši 3 406 276,- Kč. Jak bylo vypočteno, v případě, že by významné náhradní díly byly odpisovány, jak stanovují mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS, výše nákladů by za stejný rok činila pouze 1 171 374,- Kč. (viz. tabulka č. 11)

Měsíc	<i>Nákup ND</i>	<i>Odpisy ND</i>	<i>Spotřeba neodpisovaných ND</i>	Celkem
Leden	226 348,-	43 890,-	70 320,-	114 210,-
Únor	228 233,-	55 110,-	64 029,-	119 139,-
Březen	260 997,-	48 564,-	93 505,-	142 069,-
Duben	96 571,-	15 888,-	64 741,-	80 629,-
Květen	359 473,-	52 290,-	108 942,-	161 232,-
Červen	324 547,-	35 466,-	63 969,-	99 435,-
Červenec	355 726,-	30 540,-	48 878,-	79 418,-
Srpen	249 970,-	16 172,-	56 284,-	72 456,-
Září	152 623,-	0,-	63 095,-	63 095,-
Říjen	363 375,-	15 108,-	78 728,-	93 836,-
Listopad	349 120,-	6 882,-	87 712,-	94 594,-
Prosinec	217 647,-	0,-	51 261,-	51 261,-
Celkem	3 184 630,-	319 910,-	851 464,-	1 171 374,-

tabulka č. 11: Nákup, odpisy a spotřeba neodpisovaných náhradních dílů v roce 2007

Jak lze vidět z tabulky č. 11, částka 1 171 374,- Kč se skládá z hodnoty odpisů 319 910,- Kč a z hodnoty spotřebovaných náhradních dílů, které nepodléhají odpisování 851 464,-. Po porovnání hodnot, které plynou do nákladů v současné době, kdy se společnost řídí českou účetní legislativou a částkou, která by plynula do nákladů v případě, že by existovala možnost aplikace mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS, vyznívá, že výsledek hospodaření by se zvýšil o 2 234 902,- Kč. Takové zvýšení, vzhledem k tomu, že společnost TOS Svitavy, a. s. dosáhla v analyzovaném roce 2007 výsledku hospodaření ve výši 2 855 000 Kč, lze považovat za dosti významnou částku.

Výše zmíněný rozdíl, mezi částkou, kterou společnost v jednotlivých měsících roku 2007 zaúčtuje do nákladů, tedy hodnotou spotřebovaných náhradních dílů a částkou, kterou by zaúčtovala do nákladů v případě, že by mohla uplatnit mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS (tedy významné náhradní díly odpisovat), znázorňuje tabulka č. 12.

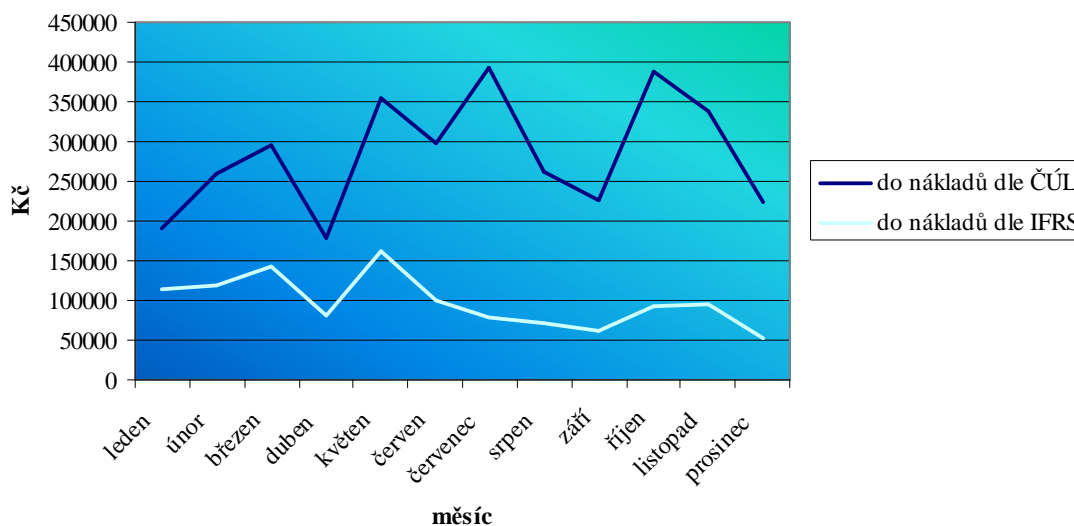
Měsíc	Do nákladů dle ČÚL	Do nákladů dle IFRS
Leden	190 305,-	114 210,-
Únor	258 419,-	119 139,-
Březen	294 183,-	142 069,-
Duben	179 395,-	80 629,-
Květen	354 117,-	161 232,-
Červen	297 378,-	99 435,-
Červenec	393 408,-	79 418,-
Srpen	261 367,-	72 456,-
Září	227 264,-	63 095,-
Říjen	388 195,-	93 836,-
Listopad	338 788,-	94 594,-
Prosinec	223 457,-	51 261,-
Celkem	3 406 276,-	1 171 374,-
Rozdíl	2 234 902,-	

tabulka č. 12: Srovnání nákladů současných a nákladů v případě aplikace IFRS

Z tabulky č. 12 lze tedy vyčíst, že kdyby si společnost mohla vybrat mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS, pravděpodobně by sáhla po

úpravě mezinárodní, neboť ta by jí přinesla snížení nákladů o více než 2 miliony korun. A o tutéž částku, konkrétně o 2 234 902,- Kč by se společnosti TOS Svitavy, a. s. zvýšil v analyzovaném roce 2007 výsledek hospodaření.

Aby byla zdůrazněna výše rozdílů, které z obou úprav plynou, jsou náklady skutečně vynaložené společností TOS Svitavy, a. s. v roce 2007 a náklady, které by společnost vynaložila v případě možnosti aplikace mezinárodních účetních standardů znázorněny na grafu č. 8. Velikost rozdílů je z grafu mnohem lépe čitelná a na první pohled viditelná.



graf č. 8: Srovnání částek zaúčtovaných do nákladů dle ČÚL a IFRS

Současně s tím, že se změní výsledek hospodaření se změní také hodnota dlouhodobého majetku, neboť náhradní díly, podléhající dle IFRS/IAS odpisování, jsou považovány za pozemky, budovy a zařízení, tedy za dlouhodobý majetek. Dlouhodobý majetek se tak za rok 2007 změní z původní výše 156 122 000,- Kč o 1 947 583,-Kč. Z toho plyne konečná hodnota 158 069 583,-Kč. Vzhledem k takto vysoké hodnotě dlouhodobého majetku je změna o necelé dva miliony poměrně bezvýznamná.

5.5.2 Výsledek aplikace komponentního přístupu

Výše zmíněné změny, jsou pouze změny, vyplývající z rozdílnosti chápání náhradních dílů, ale dále je nutno okomentovat výsledek možné aplikace komponentního přístupu. V nynější situaci, kdy je ve společnosti TOS Svitavy, a. s. dlouhodobý majetek brán jako soubor movitých věcí a odpisuje se dohromady, bez ohledu na životnost jednotlivých složek, činí odpisy za rok 2007 1 317 788,- Kč.

V případě možnosti aplikovat do této účetní jednotky komponentní přístup dle IFRS/IAS, tedy rozdělit soubor na komponenty dle doby životnosti, by odpisy za stejný rok činily 1 658 358,- Kč. Hodnota rozdílu 340 570,- Kč je částka, o kterou by se v případě možnosti využít komponentní přístup zvýšily náklady.

5.5.3 Souhrnný výsledek

Když se na oba dva výsledky aplikace podívám souhrnně, vychází, že aplikací mezinárodního účetního standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení by se v důsledku odpisování výsledek hospodaření o 2 234 902,- Kč zvýšil a v důsledku uplatnění komponentního přístupu o 340 570,- Kč snížil. V konečném souhrnu by pak došlo k zvýšení výsledku hospodaření o 1 894 333,- Kč. Takové číslo je samo o sobě málo vypovídací, proto je třeba ho vztáhnout k hodnotě dosaženého výsledku hospodaření. Jelikož výsledek hospodaření společnosti TOS Svitavy, a. s. v roce 2007 činil 2 855 000,- Kč, bylo by jeho případné zvýšení o další téměř dva miliony přínosné.

Z všeho, co bylo v předchozím textu řečeno vyplývá, že by aplikace mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS měla pro společnost spíše pozitivní vliv. Ale protože účetní jednotka nesmí mezinárodní účetní standardy používat, má tento výpočet pouze informativní charakter.

ZÁVĚR

Po srovnání české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS v oblasti dlouhodobého majetku jsem došla k závěru, že mezi těmito dvěma úpravami existuje celá řada drobných i větších rozdílů. Avšak při snaze o aplikaci těchto rozdílů do společnosti TOS Svitavy, a. s. postupně vyplynuly na povrch takové skutečnosti, které znemožnily aplikaci některých důležitých rozdílů provést.

Nakonec jsem dospěla k názoru, že aplikovat by bylo možno pouze dva definované rozdíly. První, velmi významný rozdíl se týká oblasti náhradních dílů. Především toho, že náhradní díly jsou chápány odlišně, neboť česká úprava je považuje za materiál, tedy zásoby, zatímco mezinárodní úprava některé z nich považuje také jako zásoby, ale významnější náhradní díly, s životností delší jak jeden rok jsou považovány za pozemky, budovy a zařízení.

Z tohoto chápání náhradních dílů plynou jisté povinnosti, a to odepisování těchto tzv. „významných“ náhradních dílů, což má jistý dopad nejen na výsledek hospodaření podniku, ale také na hodnotu dlouhodobého majetku.

Po analýze současné situace týkající se náhradních dílů ve společnosti TOS Svitavy, a. s. a následné aplikaci mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS do této oblasti, jsem dospěla k pozitivnímu závěru, neboť hospodářský výsledek za analyzovaný rok 2007 by se při aplikování mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS zvýšil o více než 2 miliony korun. Tím, že by některé náhradní díly podléhaly odpisování, staly by se také dlouhodobým majetkem. Hodnota dlouhodobého majetku by se zvýšila o 1 947 583,-, avšak při stávající hodnotě majetku ve výši 156 122 000,- by se jednalo o zanedbatelnou částku.

Druhý rozdíl, který by bylo možno do společnosti aplikovat se týká tzv. „komponentního přístupu“ dle IFRS/IAS. Ten se od české úpravy liší tím, že česká legislativa chápe majetek jako soubor movitých věcí a eviduje a účtuje ho jako jeden celek. Naproti tomu již zmíněný komponentní přístup rozděluje majetek na komponenty dle doby jejich použitelnosti. To má jistý dopad na hodnotu odpisů. V případě aplikace

tohoto přístupu do společnosti TOS Svitavy, a. s. vyšlo najevo, že by odpisy činily 1 658 358,- Kč, což je v porovnání se současnými odpisy o 340 570,- Kč více. To by také mělo vliv na výsledek hospodaření, neboť ten by se v případě možnosti uplatnění komponentního přístupu o tuto částku snížil.

V případě možnosti aplikace těchto dvou rozdílností do účetní jednotky TOS Svitavy, a. s. by to znamenalo souhrnné zvýšení výsledku hospodaření za rok 2007 o částku 1 894 333,- Kč, což je vzhledem k tomu, že společnost dosáhla v tomto roce zisku ve výši 2 855 000,- Kč hodnota poměrně významná.

Jelikož však účetní jednotka mezinárodní účetní standardy IFRS/IAS nesmí do svého účtování aplikovat, přestože by to byl v tomto případě pozitivní krok, má výsledek této práce pouze informativní charakter.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literatura

- [1] Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
- [2] Český účetní standard pro podnikatele č. 014 Dlouhodobý finanční majetek.
- [3] JANOUŠKOVÁ, J., BLECHOVÁ, B. *Podvojně účetnictví v příkladech 2007*. 7.vyd. Praha: Grada, 2007. 192 s. ISBN 978-80-247-2092-0.
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví, Světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [5] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [6] PELC, V. *Daňové odpisy po novele 2005*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2005. 140 s. ISBN 80-247-1071-4.
- [7] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2008. 272 s. ISBN 978-80-7263-445-3.
- [8] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 960 s. ISBN 978-80-7263-437-8.
- [9] STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. *Účetnictví – Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2007. 452 s. ISBN 978-80-251-1515-2.
- [10] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, a. s., 2004. 292 s. ISBN 80-86716-09-0.
- [11] ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a pro veřejnost, 2. díl*. 3. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko ing. Pavel Štohl, 2001. 168 s.
- [12] TPA Horwath Notia Audit. *Podvojně účetnictví 2008*. 15. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2008. 216 s. ISBN 978-80-247-2541-3.
- [13] 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.
- [14] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

- [15] *APIC – agrární poradenské a informační centrum: Odpisy dlouhodobého majetku* [online]. 2004 – 2008 [cit. 2008-01-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.apic-kraj.cz/e-learning/chapter.asp?id=5&courseid=5>>.
- [16] *IFRS a CAL Comparison* [online]. Ernst & Young, 2006 [cit. 2008-01-30].
Dostupný z
WWW:<www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.
- [17] <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/JOIndex.do?ihmlang=cs>
- [18] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IAS 11 Construction contracts* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias11.htm>>.
- [19] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IAS 16 Property, plant and equipment* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>>.
- [20] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IAS 36 Impairment of assets* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm>>.
- [21] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IAS 37 Provisions, contingent liabilities and contingent assets* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias37.htm>>.
- [22] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IAS 38 Intangible assets* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>>.
- [23] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IAS 40 Investment property* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias40.htm>>.
- [24] *Summaries of International Financial Reporting Standards : IFRS 5 Non-current assets held for sale and discontinued operations* [online]. Deloitte, 2008 [cit. 2008-02-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm>>.
- [25] www.justice.cz. cit. 17. 1. 2008.
- [26] www.tos.cz. cit. 27. 1. 2008.

Interní zdroje

- [27] Vnitřní účetní směrnice TOS Svitavy, a. s.

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

tabulka č. 1: Struktura aktiv v letech 2001-2006 (v mil. Kč)	48
tabulka č. 2: Struktura dlouhodobého majetku v letech 2001-2006 (v mil. Kč).....	49
tabulka č. 3: Struktura pasiv v letech 2001-2006 (v mil. Kč).....	49
tabulka č. 4: Tržby v letech 2001-2006 (v mil. Kč).....	50
tabulka č. 5: Struktura tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb (v mil. Kč).....	52
tabulka č. 6: Výsledek hospodaření v letech 2001-2006 (v mil. Kč).....	53
tabulka č. 7: Rozdíly mezi IAS 16 a ČÚL	59
tabulka č. 8: Rozdíly mezi IAS 38 a ČÚL	61
tabulka č. 9: Nákup a spotřeba náhradních dílů v roce 2007	73
tabulka č. 10: Potenciální dlouhodobý majetek pro použití komponentního přístupu ...	74
tabulka č. 11: Nákup, odpisy a spotřeba neodpisovaných náhradních dílů v roce 2007	81
tabulka č. 12: Srovnání nákladů současných a nákladů v případě aplikace IFRS	82
graf č. 1 : Struktura aktiv v roce 2006	48
graf č. 2: Struktura pasiv v roce 2006	50
graf č. 3: Vývoj tržeb v letech 2001-2006	51
graf č. 4: Struktura tržeb v roce 2006	51
graf č. 5: Struktura tržeb za vlastní výrobky a služby	52
graf č. 6: Výsledek hospodaření za účetní období	53
graf č. 7: Nákup a spotřeba ND v roce 2007 ve společnosti TOS Svitavy, a. s.....	73
graf č. 8: Srovnání částek zaúčtovaných do nákladů dle ČÚL a IFRS	83

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1: Organizační struktura
- Příloha 2: Certifikát EN ISO 9001:2000
- Příloha 3: Obráběcí centrum na výrobu dřevěných oken FWE-U
- Příloha 4: Čtyřstranná profilování frézka FWP 237 K CONSTRUCT
- Příloha 5: Sklíčidla
- Příloha 6: Výpis z Obchodního rejstříku
- Příloha 7: Rozvaha 2007
- Příloha 8: Rozvaha 2006
- Příloha 9: Rozvaha 2005
- Příloha 10: Rozvaha 2004
- Příloha 11: Výkaz zisku a ztráty 2007
- Příloha 12: Výkaz zisku a ztráty 2006
- Příloha 13: Výkaz zisku a ztráty 2005
- Příloha 14: Výkaz zisku a ztráty 2004
- Příloha 15: Nákup náhradních dílů v roce 2007
- Příloha 16: Spotřeba náhradních dílů v roce 2007³³
- Příloha 17: Odpisy náhradních dílů v roce 2007
- Příloha 18: Odpisy dlouhodobého majetku (u kterého je možnost uplatnit komponentní přístup podle IFRS/IAS) dle ČÚL
- Příloha 19: Odpisy dlouhodobého majetku dle komponentního přístupu IFRS/IAS

³³ Příloha 1, 7-14: interní doklady. Příloha 2-5: www.tos.cz. Příloha 6: www.justice.cz. Příloha 15-16: data z interního účetního systému.