

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

**Dlouhodobý hmotný majetek v pojetí české právní úpravy účetnictví
a v rámci IFRS**

Jana Macháčková

**Bakalářská práce
2015**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana Macháčková**
Osobní číslo: **E12779**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Dlouhodobý hmotný majetek v pojetí české právní úpravy účetnictví a v rámci IFRS**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce je analýza úpravy DHM v českých účetních předpisech a její konfrontace s IFRS včetně zhodnocení rozdílů. Součástí práce bude také interpretace a vizualizace výsledků.

Osnova:

- Dlouhodobý hmotný majetek v rámci českých účetních předpisů.
- Dlouhodobý hmotný majetek v souladu s IFRS.
- Analýza rozdílů vykazování dlouhodobého hmotného majetku mezi ČÚS a IFRS.
- Interpretace a vizualizace získaných výsledků.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 175 s. Management praxe (Alfa Publishing). ISBN 978-80-903962-1-0.


JÍLEK, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. 3. vyd. Praha: Grada, 2013, 448 s. sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.

KOVALÍKOVÁ, H. Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele. Praha: Linde, 2005, 295 s. ISBN 80-720-1554-0.

KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou. 1. vyd. Praha: VOX, 2003, 190 s. ISBN 80-863-2423-0.

SVATOŠOVÁ, J. Účtová osnova, České účetní standardy: postupy účtování pro podnikatele. Olomouc: Anag, 2011, 348 s. sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-645-7.

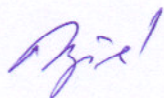
Vedoucí bakalářské práce:

Ing. František Sejkora 

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

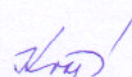
Datum zadání bakalářské práce: 29. září 2014

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2015



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2015

Jana Macháčková

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu během studia.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá charakteristikou a vykazováním dlouhodobého hmotného majetku v rámci české právní úpravy účetnictví v porovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Na základě zjištěných informací a řešených příkladů jsou interpretovány rozdíly mezi těmito úpravami účetnictví.

KLÍČOVÁ SLOVA

Dlouhodobý hmotný majetek, česká právní úprava účetnictví, IFRS, rozdíly

TITLE

Tangible fixed assets in the concept of the Czech accounting legislation and under IFRS

ANNOTATION

The bachelor thesis deals with the characteristics and declaring of tangible fixed assets within the Czech accounting legislation in comparison with the International Financial Reporting Standards. Based on the gained information and solved examples are interpreted differences between these adjustments of accountancy.

KEYWORDS

Tangible fixed assets, Czech accounting legislation, IFRS, differences

OBSAH

ÚVOD	- 9 -
1 PŘEDPISY UPRAVUJÍCÍ DLOUHODOBÝ H MOTNÝ MAJETEK.....	- 10 -
2 DLOUHODOBÝ H MOTNÝ MAJETEK DLE ČESKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY	- 11 -
2.1 VYMEZENÍ DHM	- 11 -
2.2 POŘÍZENÍ DHM.....	- 12 -
2.3 OCEŇOVÁNÍ DHM	- 13 -
2.3.1 <i>Oceňování pořizovací cenou.....</i>	<i>- 13 -</i>
2.3.2 <i>Oceňování reprodukční pořizovací cenou</i>	<i>- 14 -</i>
2.3.3 <i>Ocenění vlastními náklady.....</i>	<i>- 14 -</i>
2.4 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV	- 14 -
2.5 ODPISOVÁNÍ DHM	- 15 -
2.6 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	- 16 -
2.7 VYŘAZENÍ DHM.....	- 17 -
3 DLOUHODOBÝ H MOTNÝ MAJETEK V RÁMCI IAS/IFRS.....	- 18 -
3.1 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	- 19 -
3.1.1 <i>Rozsah působnosti standardu</i>	<i>- 19 -</i>
3.1.2 <i>Vymezení položek pozemků, budov a zařízení.....</i>	<i>- 19 -</i>
3.1.3 <i>Oceňování v okamžiku pořízení.....</i>	<i>- 20 -</i>
3.1.4 <i>Oceňování po okamžiku zaúčtování.....</i>	<i>- 22 -</i>
3.1.5 <i>Snížení hodnoty aktiva</i>	<i>- 34 -</i>
3.1.6 <i>Odpisování.....</i>	<i>- 35 -</i>
3.1.7 <i>Následné výdaje (technické zhodnocení, opravy)</i>	<i>- 38 -</i>
3.1.8 <i>Odúčtování</i>	<i>- 39 -</i>
3.2 IAS 40 – INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ	- 40 -
3.2.1 <i>Rozsah působnosti standardu</i>	<i>- 40 -</i>
3.2.2 <i>Počáteční ocenění.....</i>	<i>- 41 -</i>
3.2.3 <i>Následné ocenění.....</i>	<i>- 42 -</i>
3.2.4 <i>Převody mezi investicemi a ostatními aktivy</i>	<i>- 45 -</i>
3.2.5 <i>Vyřazení investic do nemovitostí</i>	<i>- 49 -</i>
4 ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ DHM MEZI IAS/IFRS A ČESKOU PRÁVNÍ ÚPRAVOU	- 50 -
4.1 POROVNÁNÍ ROZDÍLŮ MEZI ČÚL A IAS 16	- 50 -
4.2 POROVNÁNÍ ROZDÍLŮ MEZI ČÚL A IAS 40	- 53 -
ZÁVĚR.....	- 54 -
POUŽITÁ LITERATURA	- 56 -

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účetní operace v případě odložené platby	- 22 -
Tabulka 2: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - navýšení PC i oprávek..	- 25 -
Tabulka 3: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění	- 25 -
Tabulka 4: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - vyloučení oprávek	- 25 -
Tabulka 5: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění	- 25 -
Tabulka 6: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - účtování odpisů	- 26 -
Tabulka 7: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - výkaz změn VK	- 26 -
Tabulka 8: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - navýšení PC i oprávek .	- 27 -
Tabulka 9: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění ...	- 27 -
Tabulka 10: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - vyloučení oprávek.....	- 27 -
Tabulka 11: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění .	- 27 -
Tabulka 12: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - účtování odpisů.....	- 28 -
Tabulka 13: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - výkaz změn VK	- 28 -
Tabulka 14: Účetní operace v případě, kdy je přírůstek zaúčtován v okamžiku realizace..	- 29 -
Tabulka 15: Účetní operace v případě, kdy je přírůstek zaúčtován postupně	- 31 -
Tabulka 16: Porovnání modelu pořizovací ceny a modelu přecenění směrem nahoru	- 33 -
Tabulka 17: Komponentní odepisování.....	- 37 -
Tabulka 18: Odepisování bez komponentní metody	- 37 -
Tabulka 19: Komponentní odepisování a provedení významné opravy	- 39 -
Tabulka 20: Ocenění investic do nemovitostí modelem fair value	- 43 -
Tabulka 21: Ocenění investic do nemovitostí modelem pořizovací ceny	- 44 -
Tabulka 22: Převod z investic do nemovitostí do majetku užívaného vlastníkem.....	- 46 -
Tabulka 23: Převod do investic do nemovitostí – FV je nižší než účetní hodnota.....	- 47 -
Tabulka 24: Převod do investic do nemovitostí – FV je vyšší než účetní hodnota.....	- 48 -

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
ČÚS č. 013	Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
D	Strana účtu dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
FV	Fair value
HV	Hospodářský výsledek
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IAS 16	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
IAS 40	IAS 40 – Investice do nemovitostí
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	Koruna česká
MD	Strana účtu má dáti
PC	Požizovací cena
Sb.	Sbírka zákonů
Tis. Kč	Tisíc korun českých
ÚJ	Účetní jednotka
VK	Vlastní kapitál
Vyhláška	Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ÚVOD

Téma bakalářské práce „Dlouhodobý hmotný majetek v pojetí české právní úpravy účetnictví a v rámci IFRS“ zvolila autorka z několika důvodů. Jedním z nich je fakt, že se většina účetních jednotek neobejde bez dlouhodobého hmotného majetku a tudíž je tato problematika stále aktuální. Dalším argumentem je skutečnost, že v ČR musí všechny společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie sestavovat účetní uzávěrky v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Ačkoli se tato povinnost v současné době dotýká pouze omezeného počtu firem, lze očekávat v dalších letech značný nárůst a je tedy důležité dobře porozumět a orientovat se v těchto mezinárodních předpisech. Posledním důvodem je získání nových znalostí v oblasti vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS.

Na základě těchto argumentů je cílem práce analýza úpravy DHM v českých účetních předpisech v konfrontaci s IFRS a následné nalezení nejvýznamnějších odlišností mezi těmito úpravami a jejich zhodnocení.

IFRS přináší dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém měřítku. Mezinárodní standardy mohou používat i ostatní české podniky, které tuto povinnost ze zákona nemají. Důvodem pro účetní jednotky k sestavení účetní závěrky podle IFRS nemusí být jen větší srozumitelnost, transparentnost a lepší akceptace, ale také zavedením IFRS může společnost vstoupit na mezinárodní kapitálový trh a čerpat tak nejen český kapitál.

První kapitola této práce je věnována předpisům obou systémů výkaznictví, které upravují oblast dlouhodobého hmotného majetku. Druhá kapitola je zaměřena na dlouhodobý hmotný majetek podle české účetní legislativy a zabývá se zejména vymezením DHM, způsoby jeho pořízení a následným zařazením do užívání, metodami odpisování a vyřazením majetku. Třetí kapitola se zabývá stejnými problémy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku jako ČÚL, ale dle IFRS. Tato kapitola také obsahuje praktické příklady, které jsou doplněny komentáři. V závěrečné části práce jsou na základě získaných teoretických znalostí a řešených příkladů uvedeny zásadní rozdíly mezi těmito úpravami účetnictví.

1 PŘEDPISY UPRAVUJÍCÍ DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Je důležité si vymezit, které předpisy upravují dlouhodobý hmotný majetek. Základní pravidla v české legislativě stanovuje zejména *zákon o účetnictví č. 562/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů*. Zákon o účetnictví dále odkazuje na *vyhlášku č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů* a také na *český účetní standard č. 013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek*, který podrobně určuje účetní postupy pro podnikatele.

Na základě výše zmíněných právních předpisů je zpracována oblast dlouhodobého hmotného majetku podle české právní úpravy. Práce se nezabývá zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.

V oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví dominuje mezinárodní standard *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Tento standard je nejdůležitější v rámci dlouhodobých hmotných aktiv. Vymezuje účetní postupy pro pozemky, budovy a zařízení, které používá účetní jednotka ve své provozní činnosti a zabývá se jejich uznáním v rozvaze, způsoby jejich oceňování a odpisování. Ostatní standardy zabývající se dlouhodobými aktivy můžeme označit jako „speciální“, jelikož se týkají specifických činností. Jedná se například o standard *IAS 40 – Investice do nemovitostí*, *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*, *IAS 17 – Leasingy* či *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva*. Dále sem můžeme řadit také *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů*

a *IAS 41- Zemědělství*, pokud účetní jednotka účtuje o biologických aktivech.

Stěžejní částí IFRS je *Koncepční rámeček*. Zde jsou uvedeny základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady), kritéria pro uznání a ocenění těchto prvků a koncepce uchování podnikové podstaty. Koncepční rámeček je důležitý zejména proto, že je základním předpokladem pro porozumění standardů IFRS. V této práci autorka využila z Koncepčního rámce zejména definic aktiv a základní koncepce oceňování.

Informace pro vykazování dlouhodobého hmotného majetku v rámci IFRS jsou čerpány především ze standardů *IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení* a *IAS 40 – Investice do nemovitostí*. Jsou zde také okrajově zmíněny ostatní standardy, které mají souvislost s problematikou dlouhodobého hmotného majetku.

2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK DLE ČESKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY

2.1 Vymezení DHM

Dlouhodobý hmotný majetek se vyznačuje dvěma vlastnostmi:

- má hmotnou podstatu,
- má dlouhodobý charakter, není tedy určen pro jednorázovou spotřebu.

Jeho dlouhodobý charakter je dán vázaností v účetní jednotce po dobu přesahující běžný produkční cyklus, tedy období 12 měsíců po sobě jdoucích. Finanční limit zařazení majetku do kategorie DHM si určí účetní jednotka sama ve vnitřní směrnici s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz skutečnosti. Pokud majetek nedosahuje stanoveného ocenění, je zařazen do zásob.

Následující výčet položek vymezuje dlouhodobý hmotný majetek:

- *Pozemky* - jsou součástí DHM vždy, pokud nejsou zbožím, a to bez ohledu na výši ocenění,
- *Stavby* - jsou řazeny do DHM nezávisle na jejich ocenění a době použitelnosti,
- *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí* - tato položka obsahuje zejména 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,
- *Pěstitelské celky trvalých porostů* - doba použitelnosti u této položky je delší než 1 rok a výše ocenění přesahuje hranici stanovenou účetní jednotkou,
- *Dospělá zvířata a jejich skupiny* - tato položka obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou,
- *Jiný dlouhodobý hmotný majetek* - za jiný dlouhodobý hmotný majetek bez závislosti na výši ocenění považujeme mimo jiné umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory,

- *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* - tento majetek obsahuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání,
- *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek* - tato položka obsahuje krátkodobé a dlouhodobé poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku,
- *Oceňovací rozdíl k nabytému majetku* – rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části snížený o převzaté závazky, tento rozdíl může být kladný (aktivní) či záporný (pasivní).

Podrobnosti obsahové vymezení upravuje § 7, *vyhláška č. 500/2002 Sb.*

2.2 Pořízení DHM

Pořízení dlouhodobého majetku upravuje *Český účetní standard č. 013* a je uskutečněno zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným nabytím (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání. [9]

Pořízení DHM účetní jednotka zachytí na účet účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý majetek nebo přímo na vrub účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Úkolem těchto účtů je zjistit skutečné pořizovací náklady daného majetku.

Pořizované věci účetní jednotkou se stávají dlouhodobým hmotným majetkem, jestliže jsou uvedené do stavu způsobilého k užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Mezi tyto zvláštní předpisy patří například zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích. Obdobným způsobem se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužívá v případě, že nabyté věci byly před nabytím uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele. [11]

2.3 Oceňování DHM

Způsoby oceňování DHM upravuje § 24 a § 25 zákona o účetnictví. Ten stanovuje účetním jednotkám povinnost oceňovat metodou v závislosti na způsobu pořízení majetku. Ocenění probíhá k okamžiku uskutečnění účetního případu. ÚJ může použít tyto tři oceňovací základny, a to pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu a vlastní náklady.

Při pořízení souboru movitých věcí, které slouží ke stejnému účelu, se soubor ocení jako celek, neboli jednou cenou, pokud při pořízení tohoto souboru nejsou známy ceny jeho jednotlivých částí.

2.3.1 Oceňování pořizovací cenou

Touto cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek pořízený za úplatu. Do této ceny patří nejen cena pořízení, ale také náklady, které s pořízením souvisí. Tyto náklady vyjmenovává § 47 vyhlášky a patří mezi ně například náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného materiálu (odměny za poradenství a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce), úroky (zejména z úvěru, pokud si tak účetní jednotka sama zvolí), průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoli pro budoucí provoz, vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání a jiné. Protože nelze vystihnout všechny případy z praxe, je stanoven přehled nákladů, které nelze zahrnout do pořizovací ceny. Tyto náklady jsou také obsaženy v § 47 vyhlášky a patří mezi ně zejména:

- a) náklady na opravy a údržbu,
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce plynoucí ze smluvních vztahů,
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- f) náklady na zaškolení pracovníků,
- g) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- h) náklady na biologickou rekultivaci,

- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

2.3.2 Oceňování reprodukční pořizovací cenou

Tímto oceněním se podle rozumí cena, za kterou by byl dlouhodobý majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenu lze použít u těchto případů:

- a) majetek nabytý bez úplaty – přijatý dar nebo majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený,
- b) majetek vytvořený vlastní činností, jestliže jeho vlastní náklady nelze zjistit,
- c) majetek získaný směnou pokud ve směnné smlouvě nebyl směňovaný majetek oceněn.

[12]

2.3.3 Ocenění vlastními náklady

Takto se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek, který účetní jednotka vytvořila vlastní činností. Do vlastních nákladů se zahrnují nejen veškeré přímé náklady, ale i nepřímé náklady související s vytvářením tohoto majetku, tzv. provozní režie, popř. i režijní náklady administrativní povahy, pokud mohou být přímo vztaženy k danému aktivu.

2.4 Snížení hodnoty aktiv

Účetní jednotky mají povinnost dodržovat zásadu opatrnosti. S touto zásadou souvisí fakt, že položky aktiv nemohou být nadhodnoceny. Účetní jednotky mají tedy povinnost zachytit snížení hodnoty aktiv a toto snížení musí ÚJ posuzovat vždy k rozvahovému dni u všech aktiv na základě inventarizace.

Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku může být buď přechodné či trvalé. K přechodnému snížení ocenění DHM slouží opravné položky, při pomnutí důvodů pro snížení ocenění majetku se opravná položka ruší. Podle *ČÚS č. 005 Opravné položky* se opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož hodnota se snižuje opotřebením, tvoří pouze v případě, že jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci je výrazně nižší, než jeho ocenění po odečtení opravek. Postup tvorby a použití opravných položek upravuje § 55 vyhlášky a § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. [9]

V případě, že se účetní jednotka domnívá, že snížení hodnoty má trvalý charakter, zachytí toto snížení pomocí jednorázového odpisu, který není možné zrušit.

2.5 Odpisování DHM

Odpisování DHM upravuje v rámci české úpravy účetnictví § 28 zákona o účetnictví, § 56 a 56a vyhlášky a Český účetní standard č. 013. DHM členíme na odpisovatelný, tj. majetek z účtové skupiny 02 a neodpisovatelný (pozemky, umělecká díla a sbírky), tj. majetek z účtové skupiny 03. Jak je již z názvu patrné, majetek neodpisovatelný se neodepisuje. Mezi charakteristické rysy odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku patří jeho postupné opotřebování, a tímto jeho hodnota postupně přechází do hodnoty nových výrobků nebo jiných činností. Opotřebení DHM nastává nejen jeho používáním (fyzické opotřebení), ale také v důsledku zaostávání po technické stránce (morální opotřebení). Neodepisují se mimo jiné pozemky či umělecká díla nejsou-li součástí stavby. Odepisovat DHM mohou pouze ÚJ, které mají k danému majetku vlastnické nebo jiné právo k majetku, popř. ty, které hospodaří s majetkem státu.

Peněžní částka, která vyjadřuje opotřebení DHM za jedno účetní období je označována odpisy, které účetní jednotka účtuje na nákladový účet odpisy souvztažně s účtem oprávkou k dlouhodobému hmotnému majetku. Úhrn odpisů za celou dobu používání aktiva představují oprávkou k DHM. Odečteme-li oprávkou od pořizovací ceny dlouhodobého majetku, zjistíme jeho zůstatkovou cenu, v níž je majetek vykazován v rozvaze. [9]

V rámci ČÚL rozeznáváme odpisy účetní a daňové. Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmu. V následujícím textu se zabývám pouze účetními odpisy.

Účetní odpisy mají odpovídat skutečnému opotřebení DHM. Účetní jednotka postupuje při výpočtu odpisů podle odpisového plánu, který obsahuje informace o způsobu odepisování, doby použitelnosti a odpisové sazbě pro jednotlivé odpisové skupiny, do nichž jednotlivé složky DHM spadají. Doba odepisování není účetními předpisy upravena, nesmí být však kratší než 1 rok. Za předpokládanou dobu odepisování by měla být odepsána do nákladů celá částka, v níž je majetek oceněn, proto je pro základnu výpočtu odpisů tato cena. Stanovení jejich výše je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [11]

Odpisovat DHM lze dvěma způsoby:

- a) z hlediska času – zpravidla se odpisy počítají s přesností na měsíce, tak že se vstupní cena DHM vydělí počtem měsíců odepisování
- b) z hlediska výkonu – odpisy jsou odvozeny od množství výkonů, které podnik předpokládá získat prostřednictvím daného majetku

Účetní jednotka začíná DHM odepisovat měsíc následující po uvedení majetku do užívání.

V současnosti česká úprava účetnictví také umožňuje využívat komponentní způsob odepisování a princip zbytkové hodnoty, konkrétně se o této metodě odepisování zmiňuje § 56a vyhlášky. O této problematice více pojednává kapitola 3.1.6 v rámci IFRS.

2.6 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku bylo do roku 2013 definováno zákonem o daních z příjmů a uznáno pouze v případě, že výdaje přesáhly částku 40 000 Kč. Účetnictví tuto definici a stanovený finanční limit přejímalo. Vydáním *Vyhlášky č. 467/2013 Sb.* však došlo k úpravám technického zhodnocení. [3]

Technické zhodnocení se podle § 47 *Vyhlášky* rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.

Z této definice technického zhodnocení je viditelná zásadní změna, která je platná od roku 2014. Touto změnou je, že za technické zhodnocení budou považovány pouze takové úpravy dlouhodobého hmotného majetku, jejichž výše překročí limit stanovený účetní jednotkou pro pořizovací cenu zhodnocovaného majetku. V případě staveb se postupuje výše uvedeným způsobem, pokud vynaložené náklady na technické zhodnocení dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. [3]

V praxi dochází k záměně pojmů technického zhodnocení a oprava a údržba. § 47 *vyhlášky* uvádí, že opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do přechodního nebo provozuschopného stavu. Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází následkům a odstraňují se drobnější závady. Zatímco opravy a údržby se účtují do nákladů jednorázově v okamžiku, kdy se o opravě účtuje, a v žádném případě nezvyšují hodnotu majetku, technické zhodnocení provedené vlastníkem majetku se

do nákladů zúčtovává postupně prostřednictvím odpisů a zvyšuje vstupní cenu (popřípadě zůstatkovou cenu) majetku odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku ve zdaňovacím období, ve kterém je zařazeno do užívání.

2.7 Vyřazení DHM

Dlouhodobý hmotný majetek může účetní jednotka vyřadit prodejem, likvidací v důsledku opotřebení, darováním, v důsledku manka nebo škody, převodem z podnikání do osobního užívání nebo vkladem do jiného subjektu. [2]

Při vyřazení DHM připadají v úvahu 2 možnosti:

- a) účetní jednotka vyřazuje majetek, který je zcela odepsaný (zůstatková cena = 0), v tomto případě ÚJ účtuje pouze úbytek z majetkového účtu a příslušného účtu oprávek ve vstupní ceně
- b) účetní jednotka vyřazuje majetek, který není zcela odepsaný (oprávky jsou nižší než vstupní cena)
 - ÚJ postupuje tímto způsobem:
 1. zaúčtuje řádný odpis DHM za část běžného účetního období dle odpisového plánu,
 2. doúčtuje zůstatkovou cenu na účet podle způsobu vyřazení majetku
 3. vyřadí DHM z evidence

Způsoby účtování se odvíjejí od příčiny vyřazení a jsou dále rozvedeny v ČÚS č. 013 *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*.

3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK V RÁMCI IAS/IFRS

V první řadě je třeba zmínit, za co jsou považována aktiva v rámci IFRS. Mezinárodní účetní standardy považují aktiva za ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností, a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který je spolehlivě měřitelný, tzn., že náklady spojené s pořízením se dají spolehlivě měřit. Budoucím ekonomickým prospěchem se rozumí schopnost aktiva přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky. Abychom mohli určit existenci aktiva, není podstatné vlastnické právo. [1]

Nelze uznat a vykázat v rozvaze aktivum, pokud došlo k výdaji, u kterého není pravděpodobnost přínosu ekonomického prospěchu účetní jednotce i po skončení účetního období. V tomto případě se jedná o náklad, který se zachytí ve výkazu zisku a ztráty.

Stěžejním standardem této oblasti je *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Tento standard vymezuje účetní postupy pro pozemky, budovy a zařízení, které používá účetní jednotka ve své provozní činnosti. Pro svou specifickou jsou z IAS 16 vyjmuta:

- biologická aktiva – tyto aktiva jsou upravená v *IAS 41 – Zemědělství*
- neobnovitelné přírodní zdroje – *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů*

Dále IAS 16 neupravuje pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka nevyužívá při běžné činnosti a aktiva držená za účelem prodeje, jedná se konkrétně o:

- investice do nemovitostí, držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení - tyto investice jsou upraveny ve standardu *IAS 40 – Investice do nemovitostí*,
- pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka běžně pořizuje a drží za účelem prodeje, tyto aktiva jsou součástí zásob a jsou upraveny v *IAS 2 – Zásoby*,
- dlouhodobá aktiva, která podnik již nepoužívá a jsou určena k vyřazení buď prodejem, nebo jiným způsobem upravuje *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*,
- dlouhodobá aktiva pořízená formou finančního leasingu jsou upravena samostatně v *IAS 17 – Leasingy*.

Jak již bylo zmíněno, v případě pořízení nemovitosti za účelem investice (zhodnocení vložených prostředků nebo pronájem tohoto majetku) spadá tato úprava do IAS 40 – Investice do nemovitostí, ovšem pokud účetní jednotka tuto nemovitost teprve buduje nebo vyvíjí

k budoucímu použití a prozatím nespĺňuje definici investice do nemovitosti, postupuje účetní jednotka podle IAS 16 až do té doby, než je majetek převeden na kategorie investic do nemovitosti. [4]

Následující část práce se zabývá analýzou standardů IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí.

3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Cílem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost rozeznat investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic. Základní problémy při účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v uznání aktiv, určení jejich hodnot a ve vztahu k nim určení odpisových sazeb a snížení hodnot.

Pozemky, budovy a zařízení se uznávají jako aktivum, pokud splňují definici aktiv IFRS.

3.1.1 Rozsah působnosti standardu

Obsahem tohoto standardu jsou pozemky, budovy a zařízení hmotné povahy, které:

- a) *„jsou drženy k využití při výrobě výrobků nebo poskytování služeb, z důvodu pronájmu jiným osobám nebo z administrativních důvodů a*
- b) *očekává se, že budou užívány delší dobu, než je jedno účetní období.“* [5]

Doba použitelnosti je buď:

- a) *„období, po které se očekává, že aktivum bude moci být účetní jednotkou používání, nebo*
- b) *očekávané množství výrobků či podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.“* [1]

Není stanovena žádná peněžní hranice pro zařazení do dlouhodobých aktiv, její stanovení je součástí účetní politiky podniku.

3.1.2 Vymezení položek pozemků, budov a zařízení

Standard se zvláštní měrou zabývá významností náhradních dílů. V případě, že účetní jednotka předpokládá, že budou náhradní díly či přídatná zařízení používány delší dobu než jedno účetní období, jsou tyto položky součástí IAS 16. Jestliže tuto podmínku nespĺňují, jsou evidovány v souladu s IAS 2 – Zásoby, kdy se jejich použití při opravě zachycuje jako

spotřeba materiálu. Tento standard také umožňuje rozdělit položku aktiv na více součástí, které mají odlišnou dobu životnosti a účtovat o každé části zvlášť. To má také dopad na odpisování majetku, při kterém použijeme tzv. komponentní přístup a odepisujeme každou složku majetku samostatně. Při tomto přístupu může účetní jednotka použít odlišné metody odpisování pro jednotlivé komponenty, v závislosti na jejich opotřebení. Komponentní metoda odpisování zabezpečuje stálý dopad odpisů majetku na výši hospodářského výsledku, a to bez ohledu na to, zda v daném období došlo k výměně komponentu či nikoliv, což je také důvodem absence tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Více o odepisování DHM pojednává kapitola 3.1.6. [1]

Pozemky, budovy a zařízení mohou být pořizovány z důvodů bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí. Pořízení takových pozemků, budov a zařízení bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické užítky, ale může být pro účetní jednotku nutné k získání budoucích ekonomických užitků z jiných aktiv. Poté se takovéto položky uznávají jako aktiva, protože umožňují účetní jednotce získat budoucí ekonomické užítky ze souvisejících aktiv, které by bez pořízení těchto aktiv nebyly účetní jednotkou získány. [1]

Při řešení problému oceňování pozemků, budov a zařízení řešíme otázku ocenění při prvotním uznání aktiv a dále ocenění navazující na prvotní uznání, a to v případě odepisovatelného aktiva.

3.1.3 Oceňování v okamžiku pořízení

V případě ocenění v okamžiku pořízení těchto aktiv se oceňují pořizovacími náklady. Pořizovací náklady aktiva jsou hotovost nebo zaplacené hotovostní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních úhrad souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Součástí pořizovacích nákladů na položku pozemků, budov a zařízení jsou:

- a) *„kupní cena včetně dovozních cel a nerefundovatelných daní,*
- b) *veškeré náklady, které jsou přímo přiřaditelné k dopravě aktiva na jeho místo určení a zajištění stavu potřebného k používání aktiva,*
- c) *odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení místa, kde je aktivum umístění, do původního stavu, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení aktiva, nebo jako důsledek jeho používání během určité doby k účelům jiným než k výrobě zásob během daného období.“* [5]

Mezi přímo přiřaditelné náklady patří:

- a) „náklady na zaměstnanecké požitky vznikající přímo při výstavbě, nebo pořízení položky pozemků, budov a zařízení,
- b) náklady na přípravu místa
- c) náklady na dopravu a manipulaci
- d) náklady na instalaci a montáž
- e) náklady na testování správné funkce aktiva,
- f) odměny profesním specialistům.“ [5]

Do těchto pořizovacích nákladů nepatří náklady na školení pracovníků, na propagaci, administrativní ani nahodilé náklady na projektování, které nesouvisí s uvedením aktiva do užívání.

Pokud účetní jednotka nabyla pozemek, budovu či zařízení směnou za nepeněžní aktivum, oceňuje se reálnou hodnotou, pokud ji lze spolehlivě stanovit, nebo účetní hodnotou aktiva.

U aktiv, která účetní jednotka pořídila vlastní činností, se pořizovací cena stanoví na úrovni vlastních nákladů.

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazků a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku (ne lineárně). Tuto problematiku ukazuje následující příklad. [10]

Příklad 1: 1. 1. 2014 podnik koupil výrobní závod v hodnotě 120 mil. Kč. Úhrada je splatná následovně: 60 mil. Kč při podpisu smlouvy (tj. k 1. 1. 2014), 40 mil. Kč k 31. 12. 2014 a 20 mil. Kč k 31. 12. 2015. Výrobní závod se skládá z budovy v hodnotě 70 mil. Kč a výrobní linky v hodnotě 50 mil. Kč. Doba použitelnosti budovy je 30 let a výrobní linky 8 let. U obou aktiv podnik předpokládá nulovou zbytkovou hodnotu. Průměrná úroková sazba půjček podniku je 11 %. Podnik neaktivuje výpůjční náklady.

Řešení:

Současná hodnota závazku: $60 + (40 / (1 + 0,11)) + (20 / (1 + 0,11)^2) = 112,27$ mil. Kč

- budova: $112,27 \times (70 / 120) = 65,49$ mil. Kč

- výrobní linka: $112,27 \times (50 / 120) = 46,78$ mil. Kč

Rozdělení úroku:

- 1. rok: $(112,27 - 60) \times 0,11 = 5,75$ mil. Kč
- 2. rok: $[112,27 - 60 - (40 - 5,75)] \times 0,11 = 1,98$ mil. Kč

Výpočet odpisů:

- odpis budovy $65,49 / 30 = 2,2$ mil. Kč
- odpis výrobní linky $46,78 / 8 = 5,8$ mil. Kč

Na základě předchozích výpočtů obsahuje tabulka 1 účetní operace v případě, kdy je položka pozemků, budova zařízení splatná v delším časovém období.

Tabulka 1: Účetní operace v případě odložené platby

V mil. Kč	1. 1. 2014		31. 12. 2014		31. 12. 2015	
	MD	D	MD	D	MD	D
Budova	65,49					
Výrobní linka	46,78					
Závazky		112,27				
Peníze		60,00		40,00		20,00
Závazky	60,00		34,25		18,02	
Úroky	0,00		5,75		1,98	
Odpisy			8,00		8,00	
Oprávký – budova				2,20		2,20
Oprávký – linka				5,80		5,80

Zdroj: upraveno podle [10]

3.1.4 Oceňování po okamžiku zaúčtování

Jestliže účetní jednotka oceňuje pozemky, budovy a zařízení po okamžiku zaúčtování, volí ze dvou možností, jak druhotně ocenit a vykázat pozemky, budovy a zařízení, a to:

- model pořizovací ceny, nebo
- model přecenění.

V případě, že účetní jednotka použije model ocenění pořizovacími náklady, účtuje o pozemcích, budovách a zařízeních v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty. Ztráty ze snížení hodnoty jsou upraveny v standardu

IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Tento model se využívá i v ČR. [5]

U modelu přecenění (neboli model fair value) účetní jednotka pozemky, budovy a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, účtuje v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů a následných kumulovaných ztrát ze snížení hodnot. Frekvence přecenění je závislá na pohybech reálné ceny a mělo by být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni. Reálná hodnota pozemků a budov se obvykle stanoví podle tržní ceny na základě odhadu kvalifikovaného znalce. Reálnou hodnotou strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem. Pokud se reálná hodnota aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Při významných změnách dochází k přecenění každoročně, jindy v intervalu 3-5 let. Pokud není známa tržní cena, určí se fair value na bázi reprodukčních nákladů snížených o adekvátní opotřebení. [5]

Po přecenění se aktiva dále odepisují z přeceněné hodnoty. Pokud dojde ke snížení hodnoty, je toto také snížení zachyceno.

Účetní jednotka má povinnosti v případě přecenění pozemků, budov a zařízení přecenit celou třídu pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří. Třída těchto položek je seskupení aktiv stejné povahy, které jednotka užívá ke své činnosti (např. pozemky, stroje, letadla a jiné).

V případě přecenění řeší účetní jednotka problém s vypořádáním výsledků z přecenění. Standard IAS 16 určuje následující postup:

- *zvýšení hodnoty* neovlivní výsledek hospodaření a je zachyceno v rámci ostatních složek úplného výsledku hospodaření, v rozvaze je promítnuto do jiných částí vlastního kapitálu (jedná se o tzv. kapitálový přístup). V případě, že dojde v následujícím období naopak ke snížení hodnoty, je vypořádáno v první řadě „rozpuštěním“ původního přecenění, tedy snižuje-li se původní pořizovací cena aktiva, je snížení zaúčtováno do nákladů, na vrub výsledku hospodaření (toto pravidlo platí i naopak). Teprve částka, která převyšuje původní pořizovací cenu, je zaúčtována kapitálově – s dopadem do fondu v rámci vlastního kapitálu,

- *snížení hodnoty* se zachytí do nákladů s výjimkou situace, kdy byl majetek v předchozích obdobích přeceněn směrem nahoru, jak je zmíněno v předcházejícím bodu. [4]

O přecenění aktiva na reálnou hodnotu pojednává následující příklad 2, který také ukazuje, jakým způsobem jsou řešeny oprávky ke dni přecenění, a to jedním z následujících přístupů:

- přepočtení opravek stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva,
- eliminování opravek tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě, pokud je tato reálná hodnota vyšší než pořizovací cena aktiva, je nutné provést navýšení jeho hrubé hodnoty. [10]

Příklad 2: Účetní jednotka pořídila budovu, jejíž pořizovací cena byla 16 000 tis. Kč. Původní doba použitelnosti budovy byla 40 let, roční odpis tedy činí 400 tis. Kč.

Po pěti letech byla budova přeceněna. Oprávky po pěti letech odepisování jsou ve výši 2 000 tis. Kč a zůstatková cena 14 000 tis. Kč. Následující údaje v tabulkách jsou uváděny v tis. Kč.

Reálna hodnota budovy podle znalce byla stanovena na:

1. 15 500 tis. Kč
2. 17 000 tis. Kč

Řešení:

1. Reálná hodnota aktiva stanovena na 15 500 tis. Kč

a) Navýšení pořizovací ceny i opravek

- oprávky jsou přepočteny stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva
- zůstatková cena se zvýšila o 1 500 tis. Kč, neboli o 10,714 %
- pořizovací cena $(110,714 \times 16\ 000) / 100 = 17\ 714$ tis. Kč
- oprávky $(110,714 \times 2\ 000) / 100 = 2\ 214$ tis. Kč
- hodnoty přepočtu PC i opravek ukazuje tabulka 2, zaičtování přecenění v tomto případě můžeme vidět v tabulce 3

Tabulka 2: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - navýšení PC i oprávek

<i>Položka</i>	<i>Původní hodnota</i>	<i>Hodnota po přecenění</i>
<i>Pořizovací cena</i>	<i>16 000</i>	<i>17 714</i>
<i>Oprávk</i>	<i>- 2 000</i>	<i>- 2 214</i>
<i>Zůstatková cena</i>	<i>14 000</i>	<i>15 500</i>

*Zdroj: upraveno podle [10]***Tabulka 3:** Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění

<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Budovy</i>	<i>1 714</i>	
<i>Oprávk</i>		<i>214</i>
<i>Rezervní fond z přecenění</i>		<i>1 500</i>

*Zdroj: upraveno podle [10]*b) Vyloučení oprávek

- *tabulka 4 ukazuje způsob, kdy oprávk ke dni přecenění jsou eliminovány tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě, zaúčtování přecenění obsahuje tabulka 5.*

Tabulka 4: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - vyloučení oprávek

<i>Položka</i>	<i>Původní hodnota</i>	<i>Hodnota po přecenění</i>
<i>Pořizovací cena</i>	<i>16 000</i>	<i>16 000</i>
<i>Oprávk</i>	<i>- 2 000</i>	<i>- 500</i>
<i>Zůstatková cena</i>	<i>14 000</i>	<i>15 500</i>

*Zdroj: upraveno podle [10]***Tabulka 5:** Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění

<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Oprávk</i>	<i>1 500</i>	
<i>Rezervní fond z přecenění</i>		<i>1 500</i>

Zdroj: upraveno podle [10]

Následné účtování odpisů ukazuje tabulka 6, a to na základě těchto výpočtů:

- roční odpis po přecenění: $15\,500 / 35 = 443$ tis. Kč
- původní roční odpis: $16\,000 / 40 = 400$ tis. Kč
- navýšení odpisu, tj. 43 tis. Kč ($443 - 400$) bude účtováno jako převod z rezervního fondu do nerozděleného zisku v rámci vlastního kapitálu

Tabulka 6: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - účtování odpisů

<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Odpisy</i>	443	
<i>Oprávk</i>		443
<i>Rezervní fond z přecenění</i>	43	
<i>Nerozdělený zisk</i>		43

Zdroj: upraveno podle [10]

- následující tabulka 7 ukazuje výňatek z výkazu o změnách vlastního kapitálu

Tabulka 7: Přecenění aktiva na nižší částku oproti původní PC - výkaz změn VK

<i>Položka</i>	<i>Základní kapitál</i>	<i>Nerozdělený zisk</i>	<i>Rezervní fond z přecenění</i>
<i>Počáteční stav</i>	x	x	1 500
<i>Zisk za období</i>	-	x	-
<i>Vliv přecenění na odpisy</i>	-	43	- 43

Zdroj: upraveno podle [10]

2. Reálná hodnota stanovena na 17 000 tis. Kč

a) Navýšení pořizovací ceny i oprávek

- zůstatková cena se zvýšila o 3 000 tis. Kč, tj. o 21,429 %
- pořizovací cena $(16\,000 \times 121,4) / 100 = 19\,429$ tis. Kč
- oprávk $(2\,000 \times 121,4) / 100 = 2\,429$ tis. Kč
- toto navýšení PC i oprávek můžeme vidět v tabulce 8 a následné zaiúčtování přecenění zobrazuje tabulka 9

Tabulka 8: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - navýšení PC i oprávek

<i>Položka</i>	<i>Původní hodnota</i>	<i>Hodnota po přecenění</i>
<i>Pořizovací cena</i>	16 000	19 429
<i>Oprávk</i>	- 2 000	- 2 429
<i>Zůstatková cena</i>	14 000	17 000

Zdroj: upraveno podle [10]

Tabulka 9: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění

<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Budovy</i>	3 429	
<i>Oprávk</i>		429
<i>Rezervní fond z přecenění</i>		3 000

Zdroj: upraveno podle [10]

b) Vyloučení oprávek

- v tomto případě je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena aktiva, a je tedy nutné ještě provést navýšení hrubé hodnoty aktiva, jak ukazuje následující tabulka 10
- následně je nutné provést zaúčtování přecenění, které zobrazuje tabulka 11

Tabulka 10: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - vyloučení oprávek

<i>Položka</i>	<i>Původní hodnota</i>	<i>Hodnota po přecenění</i>
<i>Pořizovací cena</i>	16 000	17 000
<i>Oprávk</i>	- 2 000	0
<i>Zůstatková cena</i>	14 000	17 000

Zdroj: upraveno podle [10]

Tabulka 11: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - zaúčtování přecenění

<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Budovy</i>	1 000	
<i>Oprávk</i>	2 000	
<i>Rezervní fond z přecenění</i>		3 000

Zdroj: upraveno podle [10]

Účtování odpisů je obsaženo v tabulce 12 a jejich výpočet je následující:

- roční odpis po přecenění: 17 000 po dobu zbývajících doby použitelnosti, tj. 35 let
(17 000 / 35) = 486 tis. Kč
- původní roční odpis: 16 000 po dobu 40 let (16 000 / 40) = 400 tis. Kč
- navýšení odpisu, tj. 86 tis. Kč (486 – 400) účetní jednotka zúčtuje jako převod z rezervního fondu do nerozděleného zisku v rámci vlastního kapitálu

Tabulka 12: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - účtování odpisů

Položka	MD	D
Odpisy	486	
Oprávký		486
Rezervní fond z přecenění	86	
Nerozdělený zisk		86

Zdroj: upraveno podle [10]

- následující tabulka 13 ukazuje výňatek z výkazu o změnách vlastního kapitálu

Tabulka 13: Přecenění aktiva na vyšší částku oproti původní PC - výkaz změn VK

Položka	Základní kapitál	Nerozdělený zisk	Rezervní fond z přecenění
Počáteční stav	x	x	3 000
Zisk za období	-	x	-
Vliv přecenění na odpisy	-	86	- 86

Zdroj: upraveno podle [10]

Dalším důležitým krokem je zúčtování přírůstku z přecenění aktiva. V tomto případě mohou nastat dvě situace:

- a) kumulovaný přírůstek z přecenění je převeden přímo do nerozdělených zisků (tj. zisků minulých let) v okamžiku realizace, tj. v případě zastarání či vyřazení aktiva,
- b) část přírůstku je realizována i v době, kdy je aktivum používáno, a to prostřednictvím odpisů, tato částka se určí jako rozdíl mezi odpisy založenými na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy založenými na původní hodnotě aktiva. [7]

Oba tyto přístupy zúčtování přírůstku z přecenění jsou ukázány na příkladu 3.

Příklad 3: Společnost si pořídila dne 1. 1. 2011 dlouhodobé aktivum za 40 tis. Kč. Doba životnosti byla stanovena na 5 let, odpis lineární, nulová hodnota při vyřazení.

Ke dni 1. 1. 2013 účetní jednotka přecenila aktivum na částku 33 tis. Kč.

Řešení:

- a) *situace, kdy je přírůstek z přecenění zúčtován v okamžiku realizace* – v tomto případě jsou obsaženy potřebné účetní případy v tabulce 14.

Tabulka 14: Účetní operace v případě, kdy je přírůstek zaúčtován v okamžiku realizace

Rok	Popis účetní operace	Hodnota v tis. Kč
2011	roční odpis za rok 2011	8
2012	roční odpis za rok 2012	8
2013	a) přecenění aktiva	33
	b) roční odpis po přecenění	11
2014	roční odpis za rok 2014	11
2015	a) roční odpis za rok 2015	11
	b) vyřazení aktiva a zúčtování přírůstku z přecenění	9

Zdroj: upraveno podle [7]

<i>Rozvaha 2011</i>				<i>Rozvaha 2012</i>			
<i>DHM</i>	40	<i>HV₂₀₁₁</i>	- 8	<i>DHM</i>	40	<i>HV₂₀₁₂</i>	- 8
<i>Oprávk</i>	- 8			<i>Oprávk</i>	- 16	<i>HV_{min}</i>	- 8
<i>Peníze</i>	- 40			<i>Peníze</i>	- 40		
<i>Rozvaha 2013</i>				<i>Rozvaha 2014</i>			
<i>DHM</i>	33	<i>Fond</i>	9	<i>DHM</i>	33	<i>Fond</i>	9
<i>Oprávk</i>	- 11	<i>HV₂₀₁₃</i>	- 11	<i>Oprávk</i>	- 22	<i>HV₂₀₁₄</i>	- 11
<i>Peníze</i>	- 40	<i>HV_{min}</i>	- 16	<i>Peníze</i>	- 40	<i>HV_{min}</i>	- 27

Rozvaha 2015

<i>Peníze</i>	<i>- 40</i>	<i>HV₂₀₁₅</i>	<i>- 11</i>
		<i>HV_{min}</i>	<i>- 29</i>

Komentář k jednotlivým rokům životnosti aktiva:

2011: - účetní jednotka zaúčtovala pouze roční odpis: 40 tis. Kč po dobu 5 let

$$(40 / 5) = 8 \text{ tis. Kč}$$

2012: - zaúčtován roční odpis ve výši 8 tis. Kč

- hospodářský výsledek minulého roku byl převeden na účet Hospodářský výsledek minulých let

2013: - došlo k přecenění aktiva na hodnotu 33 tis. Kč. Původní netto hodnota aktiva byla 24 tis. Kč (původní pořizovací cena aktiva 40 tis. Kč – oprávký 16 tis. Kč), přírůstek z přecenění tedy činí 9 tis. Kč (33 tis. Kč – 24 tis. Kč).

- byl zaúčtován roční odpis po přecenění aktiva ve výši 11 tis. Kč (33 tis. Kč po dobu zbývajících doby životnosti 3 let, tj. 33 / 3)

- hospodářské výsledky ve výši 16 tis. Kč za předcházející roky byly vykázány na účtu Hospodářský výsledek minulých let

2014: - zaúčtován roční odpis ve výši 11 tis. Kč

- hospodářské výsledky let 2011 až 2013 byly zachyceny na účtu Hospodářský výsledek minulých let

2015: - zaúčtován roční odpis ve výši 11 tis. Kč

- došlo k vyřazení aktiva z rozvahy a následně byl zaúčtován celý přírůstek z přecenění ve výši 9 tis. Kč proti Výsledku hospodaření minulých let (- 38 tis. Kč + 9 tis. Kč)

b) *situace, kdy je přírůstek z přecenění zaúčtován postupně proti hospodářskému výsledku minulých let – v tomto případě ukazuje potřebné účetní operace tabulka 15*

Tabulka 15: Účetní operace v případě, kdy je přírůstek zaúčtován postupně

<i>Rok</i>	<i>Popis účetní operace</i>	<i>Hodnota v tis. Kč</i>
<i>2011</i>	<i>roční odpis za rok 2011</i>	<i>8</i>
<i>2012</i>	<i>roční odpis za rok 2012</i>	<i>8</i>
<i>2013</i>	<i>a) přecenění aktiva</i>	<i>33</i>
	<i>b) rozdíl mezi původními a novými odpisy</i>	<i>3</i>
<i>2014</i>	<i>a) roční odpis za rok 2014</i>	<i>11</i>
	<i>b) rozdíl mezi původními a novými odpisy</i>	<i>3</i>
<i>2015</i>	<i>a) roční odpis za rok 2015</i>	<i>11</i>
	<i>b) vyřazení aktiva a zaúčtování zbylé části přírůstku z přecenění</i>	<i>3</i>

Zdroj: upraveno podle [7]

<i>Rozvaha 2011</i>				<i>Rozvaha 2012</i>			
<i>DHM</i>	<i>40</i>	<i>HV₂₀₁₁</i>	<i>- 8</i>	<i>DHM</i>	<i>40</i>	<i>HV₂₀₁₂</i>	<i>- 8</i>
<i>Oprávkky</i>	<i>- 8</i>			<i>Oprávkky</i>	<i>- 16</i>	<i>HV_{min}</i>	<i>- 8</i>
<i>Peníze</i>	<i>- 40</i>			<i>Peníze</i>	<i>- 40</i>		
<i>Rozvaha 2013</i>				<i>Rozvaha 2014</i>			
<i>DHM</i>	<i>33</i>	<i>Fond</i>	<i>6</i>	<i>DHM</i>	<i>33</i>	<i>Fond</i>	<i>3</i>
<i>Oprávkky</i>	<i>- 11</i>	<i>HV₂₀₁₃</i>	<i>- 11</i>	<i>Oprávkky</i>	<i>- 22</i>	<i>HV₂₀₁₄</i>	<i>- 11</i>
<i>Peníze</i>	<i>- 40</i>	<i>HV_{min}</i>	<i>- 13</i>	<i>Peníze</i>	<i>- 40</i>	<i>HV_{min}</i>	<i>- 21</i>
<i>Rozvaha 2015</i>							
<i>Peníze</i>	<i>- 40</i>	<i>HV₂₀₁₅</i>	<i>- 11</i>				
		<i>HV_{min}</i>	<i>- 29</i>				

Komentář k jednotlivým rokům životnosti aktiva:

2011: - v tomto roce byl zaúčtován pouze roční odpis ve výši 8 tis. Kč
(40 tis. Kč / 5 let odepisování),

2012: - v roce 2012 byl zaúčtován příslušný roční odpis ve výši 8 tis. Kč,
- dále byl hospodářský výsledek minulého období ve výši 8 tis. Kč převeden na účet
Hospodářský výsledek minulých let,

2013: - v tomto roce účetní jednotka provedla přecenění aktiva. Původní netto hodnota aktiva
byla 24 tis. Kč (původní pořizovací cena aktiva 40 tis. Kč – oprávký 16 tis. Kč),
přírůstek z přecenění tedy činí 9 tis. Kč (33 tis. Kč – 24 tis. Kč),

- dále byl zaúčtován roční odpis po přecenění aktiva ve výši 11 tis. Kč
(33 tis. Kč po dobu zbývajících doby životnosti 3 let, tj. $33 / 3$),

- rozdíl mezi původními a novými odpisy ve výši 3 tis. Kč (11 tis. Kč – 8 tis. Kč) byl
částečně zúčtován proti Hospodářskému výsledku minulých let,

2014: - účetní jednotka zaúčtovala roční odpis po přecenění ve výši 11 tis. Kč,

- dále částečně zúčtovala přírůstek z přecenění ve výši 3 tis. Kč proti Hospodářskému
výsledku minulých let,

2015: - v posledním roce životnosti aktiva byl zaúčtován příslušný roční odpis
ve výši 11 tis. Kč,

- aktivum bylo vyřazeno a byla zaúčtována zbylá část z přecenění ve výši 3 tis. Kč
proti Hospodářskému výsledku minulých let.

Příklad 4 nám ukazuje, že pokud společnost přeceňuje majetek směrem nahoru, v případě prodeje vykáže nižší zisk než společnost, která majetek nepřeceňuje. Výše zisků z prodeje u jednotlivých společností vyčísluje tabulka 16.

Příklad 4: Společnosti A, B, C nakoupili k 1. 1. 2010 stejné dlouhodobé aktivum v hodnotě 40 000 Kč. Očekávaná doba životnosti aktiva je 10 let, po jejichž uplynutí nebude mít majetek žádnou zůstatkovou hodnotu. Společnost A postupuje v souladu se základním řešením IAS 16, majetek tedy nepřeceňuje. Společnosti B a C přecenili k 31. 12. 2012 aktivum na částku 56 000 Kč. Společnost C přecenila majetek ještě jednou, a to k 31. 12. 2013 na částku 58 000 Kč. Všechny společnosti odepisují majetek lineárně. K 31. 12. 2014 všechny společnosti aktivum prodali za částku 50 000 Kč.

Řešení:

- roční odpis před přeceněním aktiva: $40\ 000 / 10 = 4\ 000\ \text{Kč}$
- odpisy aktiva se po přecenění určují z přeceněné částky. Roční odpis po přecenění aktiva na hodnotu 56 000 Kč vypočítáme tedy jako: $56\ 000 / \text{zbývající životnost (7 let)} = 8\ 000\ \text{Kč}$
- roční odpis po přecenění aktiva na částku 58 000 Kč: $58\ 000 / 6\ \text{let} = 9\ 667\ \text{Kč}$

Tabulka 16: Porovnání modelu pořizovací ceny a modelu přecenění směrem nahoru

Účetní operace	Společnost A	Společnost B	Společnost C
Pořízení majetku 1. 1. 2010	40 000	40 000	40 000
Oprávkky k 31. 12. 2012	- 12 000	- 12 000	- 12 000
Přecenění k 31. 12. 2012	-	28 000	28 000
Účetní hodnota k 31. 12. 2012	28 000	56 000	56 000
Odpisy k 31. 12. 2013	- 4 000	- 8 000	- 8 000
Přecenění k 31. 12. 2013	-	-	10 000
Účetní hodnota k 31. 12. 2013	24 000	48 000	58 000
Odpisy k 31. 12. 2014	- 4 000	- 8 000	- 9 667
Účetní hodnota k 31. 12. 2014	20 000	40 000	48 333
Prodejní cena	50 000	50 000	50 000
Zisk z prodeje	30 000	10 000	1 667

Zdroj: upraveno podle [8]

Jak jsme mohli vidět na předchozích příkladech na problematiku oceňování po okamžiku zaúčtování, volba modelu fair value je vcelku náročná, oproti modelu pořizovací ceny. Důvody, proč společnosti tento model příliš v praxi nevyužívají, mohou být následující:

- *nákladnost modelu – náklady na pravidelné oceňování, každoroční posuzování účetní hodnoty aktiv či vyšší náklady na audit,*
- *složitost modelu – jiné zacházení s přírůstkem z přecenění (rozvahově) a jinak se snížením hodnoty aktiva (výsledkově),*
- *zúčtování fondu z přecenění neovlivní výsledek, tzn., že v okamžiku prodeje aktiva nebude v rámci modelu přecenění vykázán žádný zisk (pokud ÚJ provede přecenění těsně před prodejem) či nevýznamný zisk (pokud ÚJ provedla poslední přecenění dříve).*

Důvodem pro volbu modelu přecenění může být následující:

- *v případě přecenění směrem nahoru se zvyšuje hodnota aktiva a vlastní kapitál společnosti, což účetní jednotce zlepší ukazatele zadluženosti,*
- *model přecenění v případě, kdy se aktivum přecenění směrem nahoru, vykazuje nižší zisk než model pořizovací ceny, což může ÚJ pomoci získat vyšší státní dotace či z důvodu výplaty nižších dividend.*

[6]

3.1.5 Snížení hodnoty aktiva

Účetní jednotka má také povinnost každoročně posuzovat, zda neexistují indikátory snížení hodnoty dlouhodobých aktiv. Touto problematikou se podrobněji zabývá standard *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*, který vychází ze zásady opatrnosti a jeho cílem je zajistit, aby aktiva v účetnictví nebyla oceněna výše než je jejich zpětně získatelná částka. Zpětně získatelnou částkou je vyšší částka z reálné hodnoty aktiv snížené o náklady na prodej a z hodnoty užívání aktiva.

Snížení hodnoty aktiva nastává v momentě, kdy jeho účetní hodnota je vyšší než zpětně získatelná částka. V tomto případě účetní jednotka vykáže vzniklý rozdíl jako snížení hodnoty aktiva v rozvaze a souvztažně jako ztrátu ve výsledovce. Výjimkou je situace, kdy je aktivum přeceněno v souladu *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*, v takovém případě se nejprve sníží rezervní fond z přecenění.

[10]

Standard *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv* se dále zabývá zrušením ztráty ze snížení hodnoty aktiva. V případě, že jsou splněny podmínky pro zrušení ztráty podle toho standardu, se

zrušení zachytí odlišnými způsoby podle toho, zda v minulosti došlo ke snížení hodnoty aktiva podle IAS 16:

- v případě, kdy v minulosti nedošlo ke snížení hodnoty aktiva, se zrušení ztráty zachytí jako výnos ve výsledovce,
- pokud v minulosti došlo ke snížení hodnoty aktiva je zrušení ztráty zachyceno ve prospěch přírůstku z přecenění až do výše původní hodnoty před přeceněním, teprve přebytek ztráty je zachycen jako výnos ve výsledovce.

Po vykázaní ztráty ze snížení hodnoty a také po zrušení této ztráty musí účetní jednotka upravit odpisy aktiva pro budoucí období tak, aby se upravená hodnota aktiva snížená o případnou zbytkovou hodnotu alokovala po zbývajících dobu životnosti aktiva. [7]

3.1.6 Odpisování

V rámci IFRS má účetní jednotka povinnost každou část budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, odepisovat samostatně. Využívá tedy tzv. komponentní způsob odepisování. Pozemky se obvykle neodepisují, vzhledem k tomu, že většinou neztrácejí hodnotu a nelze tedy stanovit jejich dobu použitelnosti. [4]

Při účtování odpisů musí účetní jednotka brát v úvahu také zbytkovou hodnotu aktiva při jeho vyřazení, pokud je významná. Zbytková hodnota je předpokládaná čistá částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva, pokud by aktivum bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby použitelnosti. Odpisy představují systematické alokování pořizovací ceny aktiva snížené o zbytkovou hodnotu (neboli odepisovatelné částky) po dobu použitelnosti aktiva a v jednotlivých letech jsou odpisy zachyceny do nákladů ovlivňující výsledek hospodaření.

Odepisují se i přeceněná aktiva, ale pouze za předpokladu, že zbytková hodnota není vyšší než jejich účetní hodnota. V tomto případě, by se roční odpis rovnal nule a to až do doby, kdy zbytková hodnota poklesne pod hodnotu účetní.

Účetní jednotka má povinnost odepisovat aktivum i případě, kdy není dočasně nebo trvale používáno. Pokud jednotka používá výkonovou metodu, bude pro tato aktiva odpis roven nule.

Při stanovení doby životnosti by měla účetní jednotka uvážit následující faktory:

- očekávané použití aktiva podle očekávané kapacity nebo fyzického výkonu,
- očekávané fyzické opotřebení a zastarání,
- technická nebo obchodní zastaralost,
- zákonná nebo podobná omezení pro užívání aktiva, jako je například datum ukončení příslušných pronájmů. [10]

Vzhledem k tomu, že nelze všechny faktory přesně specifikovat, je účetní jednotce doporučeno z důvodu zásady opatrnosti, aby doba používání aktiva byla kratší než jeho ekonomická životnost.

Odepisování aktiva je zahájeno v momentě, kdy je aktivum připravené k užívání, tzn., jakmile se nachází na místě určení a je v provozuschopném stavu podle zamýšlení vedení účetní jednotka. Odepisování se ukončí k datu, které nastane dříve, a to buď ke dni je aktivum klasifikováno jako držené k prodeji podle IFRS 5, nebo k datu vyřazení aktiva z rozvahy.

Z hlediska metody odepisování by měla účetní jednotka zvolit takovou metodu, která bude nejlépe odrážet očekávaný způsob procesu spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy. Odpisové metody můžeme dělit na časové a výkonové:

a) časové metody

- rovnoměrné odpisy – konstantní odpis po celou dobu odepisování,
- zrychlené odpisy – snižující se roční odpis po dobu použitelnosti,

b) výkonové metody – stanoví odpis na jednotku výkonu a podle skutečného objemu je následně stanoven odpis za příslušné období. [10]

Zvolená metoda by měla být pravidelně revidována, a to nejméně jednou ročně. Pokud se vyskytne významná změna, je nutné upravit postup odepisování.

V příkladu 5 je porovnávána situace, kdy je výměnné zařízení chápáno jako dlouhodobý majetek (komponentní způsob), a kdy je součástí výrobní linky. Vliv na výsledek hospodaření v případě komponentního způsobu odpisování ukazuje tabulka 17, pokud účetní jednotka chápe výměnné zařízení jako zásobu je vliv tohoto odpisování na výsledek hospodaření zobrazen v tabulce 18.

Příklad 5: Společnost pořídila výrobní linku v hodnotě 150 tis. Kč, její životnost je 10 let. Její součástí je zařízení v hodnotě 50 tis. Kč, které je nutné každé 3 roky nahradit. Hodnoty v tabulkách jsou uváděny v tis. Kč.

Řešení:

1. Výměnné zařízení jako dlouhodobý majetek

- odpis linky ... $100 / 10 = 10$ tis. Kč
- odpis výměnného zařízení ... $50 / 3 = 16,67$ tis. Kč
- účetní hodnota celkového zařízení ve 4. roce se vypočítá jako: účetní hodnota před výměnou na počátku 4. roku – odpis linky bez výměnného zařízení + účetní hodnota nového výměnného zařízení po prvním odpisu, konkrétně tedy: $69,99 - 10 + 33,33$

Tabulka 17: Komponentní odepisování

<i>Položka</i>	<i>1. rok</i>	<i>2. rok</i>	<i>3. rok</i>	<i>4. rok</i>
<i>Odpis linky bez výměnného zařízení</i>	10,00	10,00	10,00	10,00
<i>Odpis výměnného zařízení</i>	16,67	16,67	16,67	16,67
<i>Účetní hodnota celkového zařízení</i>	123,33	93,66	69,99	93,32
<i>Vliv na HV</i>	- 16,67	- 16,67	- 16,67	- 16,67

Zdroj: upraveno podle [7]

2. Výměnné zařízení součástí výrobní linky (chápáno jako zásoba)

- odpis linky... $150 / 10 = 15$ tis. Kč

Tabulka 18: Odepisování bez komponentní metody

<i>Položka</i>	<i>1. rok</i>	<i>2. rok</i>	<i>3. rok</i>	<i>4. rok</i>
<i>Odpisy linky jako celku</i>	15	15	15	15
<i>Účetní hodnota linky</i>	138	122	107	92
<i>Výměna zařízení na počátku 4. roku</i>				50
<i>Vliv na HV</i>	- 15	- 15	- 15	- 65

Zdroj: upraveno podle [7]

Jak můžeme vidět v 1. variantě výpočtu, vlivy na výsledek hospodaření jsou při uplatnění IFRS po celou dobu rovnoměrné, bez ohledu na to, zda v daném roce došlo k výměně zařízení, či nikoliv. V případě, kdy je výměnné zařízení chápáno jako zásoba, je v roce výměny hospodářský výsledek jednorázově zatížen a dochází tak k výkyvu.

3.1.7 Následné výdaje (technické zhodnocení, opravy)

Standard se zabývá problematikou rozdílu mezi zhodnocením majetku a jeho opravou. Uvádí, že další náklady na pozemky, budovy a zařízení, které budou vynaloženy v budoucnu, se stanou součástí hodnoty těchto aktiv, jen pokud dojde ke zlepšení jejich výkonnosti a podnik z nich bude mít větší ekonomický užitek. Příkladem zhodnocení může být:

- zhodnocení budov, kterým se prodlouží jejich životnost nebo rozšíří jejich kapacitu,
- zlepšení strojních součástí s cílem zlepšení kvality produkce,
- vývoj nového výrobního postupu, který značně sníží provozní náklady. [10]

Některé části aktiv vyžadují provádět pravidelně významné kontroly (generální opravy), které nemusejí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí. Náklady vynaložené na tyto kontroly jsou klasifikovány jako samostatné aktivum a odpisovány po dobu pravidelného cyklu těchto prohlídek.

V případě, že se jedná o nevýznamné výdaje, mohou být považovány za opravy a uznány jako náklad v období, ve kterém byly vynaloženy.

Postup komponentního odepisování a provedení generální opravy ukazuje příklad 6.

Příklad 6: *Strojní zařízení, jehož pořizovací cena činí 700 tis. Kč, se skládá z následujících dvou komponent s různou dobou použitelnosti:*

- *motor – pořizovací náklady činí 200 000 Kč a jeho doba použitelnosti 5 let, roční lineární odpis je tedy ve výši 40 000 Kč,*
- *ostatní části stroje – pořizovací náklady ve výši 500 000 Kč a doba použitelnosti 20 let, roční lineární odpis ve výši 25 000 Kč.*

Na začátku 6. roku je plánována generální oprava, v rámci které bude vyměněn motor. Předpokládaná částka výdajů spojená s touto výměnou je 200 tis. Kč, na ostatní práce, které budou souviset s touto výměnou, jsou odhadovány výdaje ve výši 100 tis Kč. Tuto opravu i výměnu motoru je nutné provádět každých 5 let.

Řešení:

- provedeme desagregaci aktiva a jednotlivé komponenty budeme odepisovat samostatně
- v 6. roce je provedena výměna motoru a výdaje na plánovanou významnou opravu budou časově rozlišeny do doby následujících pěti let ($100/5 = 20$ tis. Kč)
- vliv komponentního odpisování a provedení generální opravy na hospodářský výsledek je zobrazen v tabulce 19, hodnoty jsou uváděny v tis. Kč

Tabulka 19: Komponentní odpisování a provedení významné opravy

Položka v zůstatkové ceně	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok
Motor	160	120	80	40	0	160	120
Ostatní části stroje	475	450	425	400	375	350	325
Zařízení celkem	635	570	505	440	375	510	445
Provedená významná kontrola	-	-	-	-	-	80	60
Vliv na VH:	- 65	- 65	- 65	- 65	- 65	- 85	- 85
- odpisy	- 65	- 65	- 65	- 65	- 65	- 65	- 65
- oprava						- 20	- 20

Zdroj: upraveno podle [4]

3.1.8 Odúčtování

Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je odúčtována v případě prodeje či likvidace aktiva nebo v případě, kdy účetní jednotka nepředpokládá z jeho užívání nebo vyřazení žádné budoucí ekonomické užitky.

Zisk (gain) nebo ztráta (loss) plynoucí z vynětí aktiva z rozvahy se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení (pokud existuje) a účetní hodnotou příslušného aktiva. Zisk či ztráta se zahrnují do výsledovky, jakmile je položka odúčtována. Zisk z vyřazení aktiva není považován za výnos. [7]

3.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Na úvod je třeba zmínit, že IFRS považuje za investice aktiva pořizovaná za účelem přínosu jiných ekonomických užitků, kterými mohou být:

- růst jejich hodnot v čase,
- úroky, dividendy, nájemné,
- podíl na řízení jiných účetních jednotek.

Investováním se obecně rozumí uložení dočasně volných peněžních prostředků do aktiv, za účelem získání ekonomických užitků, které jsou zmíněny výše. Lze tedy u těchto aktiv očekávat vyšší zhodnocení než u aktiv v podobě peněžních prostředků. [1]

3.2.1 Rozsah působnosti standardu

Standard *IAS 40 – Investice do nemovitostí* upravuje investice do nemovitostí, konkrétně jejich účetní zachycení, oceňování a vykazování v účetní závěrce. Definuje investici do nemovitosti jako nemovitost (pozemek nebo budova, popřípadě její část) drženou (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení či obojího a nikoli za účelem:

- používání při výrobě nebo dodávkách výrobků, zboží či služeb, případně pro administrativní účely, nebo
- prodeje v rámci běžné činnosti. [5]

Příklady investičních nemovitostí jsou následující:

- „*pozemek držený za účelem kapitálového zhodnocení,*
- *pozemek držený za účelem zatím neurčeného použití v budoucnosti (účetní jednotka neurčila, že bude pozemky užívat jako vlastník nebo je použije za účelem krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti),*
- *budova vlastněná účetní jednotkou (nebo držená na základě finančního leasingu) a dále pronajímaná na základě operačního leasingu,*
- *budova, která je neobsazená, ale držená za účelem pronajmutí na základě operačního leasingu.*” [1]

Pokud je část budovy užívaná k výrobě, poskytování služeb či k administrativním účelům a jiná část budovy slouží k dosažení kapitálového zhodnocení a nájemného a jednotlivé části mohou být prodány odděleně, poté je účetní jednotka vykazuje odděleně. Pokud však jednotlivé části nemohou být prodány jednotlivě, je budova investicí do nemovitosti pouze v případě, že provozním účelům slouží pouze nevýznamná část budovy.

Investiční nemovitost účetní jednotka zaúčtuje jako aktivum v případě, že:

- je pravděpodobné, že jednotka získá budoucí ekonomické užitky spojené s investicí do nemovitosti a
- lze spolehlivě zjistit pořizovací náklady spojené s investicí do nemovitosti.

Pokud investice do nemovitostí splňují tyto charakteristiky, jsou náklady na její pořízení zachyceny již v okamžiku jejich vynaložení. Tyto náklady zahrnují počáteční náklady na pořízení vynaložené při pořízení investice do nemovitostí a také náklady vynaložené později k pořízení dalších částí, například vyměněných částí investice do nemovitostí. V případě vyměněných částí je jejich účetní hodnota odečtena a nových částí naopak přičtena. Součástí nákladů na pořízení investice do nemovitostí nejsou náklady běžné údržby, ty účetní jednotka vykazuje jako náklady období. [1]

Účetní jednotka rozlišuje počáteční ocenění a následné ocenění investice do nemovitostí.

3.2.2 Počáteční ocenění

Investiční nemovitost účetní jednotka prvotně ocení na úrovni pořizovacích nákladů. Ty se skládají z kupní ceny nemovitosti a veškerých vedlejších nákladů. Nemovitost je tedy oceněna pořizovací cenou. V případě odložení platby, je pořizovací cenou částka, která by byla zaplácena v hotovosti v okamžiku pořízení. Rozdíl mezi touto částkou a celkovou platbou je účtován do nákladů jako úrok po dobu úvěru. Jestliže je nemovitost pořízena vlastní činností, je investice oceněna vlastními náklady, které účetní jednotka vynaložila na pořízení nemovitosti k datu dokončení. Do okamžiku dokončení se řídí účetní jednotka IAS 16, poté se nemovitost stává investicí do nemovitostí a podléhá IAS 40.

Součástí počátečního ocenění nejsou:

- zřizovací náklady,
- provozní ztráty vzniklé před tím než investice do nemovitostí dosáhne plánované úrovně využití,
- abnormální množství odpadového materiálu. [7]

Pokud účetní jednotka pořídila investice do nemovitosti na základě finančního leasingu, vychází počáteční ocenění z IAS 17 – Leasingy.

3.2.3 Následné ocenění

Účetní jednotka pro následné ocenění investic do nemovitostí volí jeden z následujících modelů, který aplikuje na všechny investice do nemovitostí:

- model fair value (reálné hodnoty),
- model oceňování pořizovacími náklady.

Na základě ustanovení *IAS 8 – Účetní politiky*, změny v účetních odhadech a chyby může účetní jednotka použít přechod pouze z modelu pořizovacích nákladů na model fair value, nikoli naopak za účelem věrnějšího zobrazení skutečnosti. [1]

V případě, že se účetní jednotka rozhodne zvolit model ocenění fair value, musí přeceňovat vždy k určitému datu (obvykle k rozvahovému dni) všechny investice do nemovitostí na fair value, přičemž východiskem je obvykle tržní cena. Reálná hodnota investice do nemovitostí musí vyjadřovat aktuální stav trhu, nikoli budoucí očekávání či tržní ceny, které již nejsou aktuální. Fair value není spolehlivě měřitelná jen v případě, že srovnatelné tržní transakce jsou málo časté a alternativní výpočty reálné hodnoty nejsou možné. Poté standard umožňuje účetní jednotce použít pro ocenění konkrétní nemovitosti pořizovací cenu v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Všechny ostatní investice oceňuje nadále podle metody fair value. Tento model účetní jednotka užívá až do okamžiku vyřazení nebo převodu investice, a to i v případě, kdy se tržní ceny stanou obtížněji dostupné. Investice do nemovitostí oceňované ve fair value neodpisují, neboť změny reálné hodnoty odrážejí snížení či zvýšení hodnoty investice, a odpisování tedy v tomto případě nemá smysl. [4]

Pokud jednotka zvolí model oceňování pořizovacími náklady, oceňuje veškeré své investice do nemovitostí na základě IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Investice jsou odpisovány a vykazovány po odpočtu veškerých oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Výjimkou jsou aktiva, která splňují podmínky klasifikace aktiv držených za účelem prodeje a jsou oceňována v souladu s *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. [1]

Následující příklad 7 ukazuje komparaci fair value modelu a modelu pořizovací ceny.

Příklad 7: Společnost dne 10. 6. 2012 pořídila pozemek za 300 tis. Kč a zařadila jej jako investici do nemovitostí. Dne 1. 9. 2014 pozemek prodala za 330 tis. Kč.

Reálná hodnota pozemku se vyvíjela takto:

- ke dni 31. 12. 2012 ve výši 340 tis. Kč,
- ke dni 31. 12. 2013 ve výši 325 tis. Kč.

Řešení:

a) **model fair value** – potřebné účetní případy v případě modelu fair value ukazuje tabulka 20.

Tabulka 20: Ocenění investic do nemovitostí modelem fair value

<i>Účetní operace</i>	<i>Hodnota v tis. Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Nákup pozemku</i>	300	<i>Pozemek – investice do nemovitosti</i>	<i>Peníze</i>
<i>Přecenění k 31. 12. 2012</i>	40	<i>Pozemek – investice do nemovitosti</i>	<i>Zisk z držení – gain</i>
<i>Přecenění k 31. 12. 2013</i>	- 15	<i>Ztráta z držení - loss</i>	<i>Pozemek – investice do nemovitosti</i>
<i>Prodej k 1. 9. 2014</i>	330	<i>Peníze</i>	
	5		<i>Zisk z prodeje investice</i>
	325		<i>Pozemek – investice do nemovitosti</i>

Zdroj: upraveno podle [7]

<i>Rozvaha 2012</i>			
<i>Peníze</i>	- 300	<i>HV₂₀₁₂</i>	40
<i>Investice</i>	340		

<i>Rozvaha 2013</i>			
<i>Peníze</i>	- 300	<i>HV₂₀₁₃</i>	- 15
<i>Investice</i>	325	<i>HV_{min}</i>	40

<i>Rozvaha 2014</i>			
<i>Peníze</i>	30	<i>HV₂₀₁₄</i>	5
		<i>HV_{min}</i>	25

b) *model pořizovací ceny* – účetní operace v případě, že účetní jednotka oceňuje investice do nemovitostí modelem pořizovací ceny, jsou obsaženy v tabulce 21.

Tabulka 21: Ocenění investic do nemovitostí modelem pořizovací ceny

<i>Účetní operace</i>	<i>Hodnota v tis. Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Nákup pozemku</i>	300	<i>Pozemek – investice do nemovitosti</i>	<i>Peníze</i>
<i>Prodej k 1. 9. 2014</i>	330	<i>Peníze</i>	
	300		<i>Pozemek – investice do nemovitosti</i>
	30		<i>Zisk z prodeje investice</i>

Zdroj: upraveno podle [7]

<i>Rozvaha 2012</i>				<i>Rozvaha 2013</i>			
<i>Peníze</i>	- 300	<i>HV₂₀₁₂</i>	0	<i>Peníze</i>	- 300	<i>HV₂₀₁₃</i>	0
<i>Investice</i>	300			<i>Investice</i>	300	<i>HV_{min}</i>	0
<i>Rozvaha 2014</i>							
<i>Peníze</i>	30	<i>HV₂₀₁₄</i>	30				
		<i>HV_{min}</i>	0				

Jak můžeme vidět, při volbě modelu fair value přeceňuje účetní jednotka k datu rozvahy investici do nemovitosti na reálnou hodnotu a rozdíl z přecenění (gain nebo loss) se účtuje výsledkově. Tento rozdíl tedy ovlivňuje hospodářský výsledek v jednotlivých letech.

Zisky a ztráty z přecenění a z prodeje by účetní jednotka vykazovala ve výsledovce kompenzovaně.

V rámci modelu pořizovací ceny je investice vykazována v pořizovací ceně. Pokud by se nejednalo o pozemek, jako v tomto případě, ale např. o budovu, musela by účetní jednotka popisovat tuto investici podle odpisového plánu. [7]

3.2.4 Převody mezi investicemi a ostatními aktivy

Tento standard IAS 40 se dále zabývá problematikou převodů investičních nemovitostí a jinými skupinami aktiv. V případě, že v průběhu doby, kdy je nemovitost vykazovaná účetní jednotkou, dojde ke změně užívání, může účetní jednotka provést převody z investičních nemovitostí či do investičních nemovitostí. Jedná se zejména o tyto případy:

- zahájení užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu investiční nemovitosti na nemovitost užívanou vlastníkem,
- zahájení kroků, které směřují k prodeji v případě převodu investiční nemovitosti do zásob,
- ukončení užívání nemovitosti vlastníkem v případě převodu vlastníkem užívaných nemovitostí na investiční nemovitosti,
- zahájení operativního leasingu poskytovaného jiné straně v případě převodu ze zásob na investiční nemovitosti,
- ukončení stavby nebo rekonstrukce v případě převodu nemovitostí vykazovaných podle IAS 16 na investiční nemovitosti. [10]

Pokud se jedná o převod investiční nemovitosti vedené v reálné hodnotě na vlastníkem užívanou nemovitost nebo do zásob, pro následné zaúčtování dle IAS 16 a IAS 2 považuje se za domnělé pořizovací náklady nemovitosti reálná hodnota dané nemovitosti k datu změny ve způsobu jejího užívání.

V případě, že se vlastníkem užívaná nemovitost stane investiční nemovitostí, která bude oceňovaná reálnou hodnotou, účetní jednotka musí uplatňovat IAS 16 až do doby změny užívání této nemovitosti. Až do tohoto data, také musí jednotka nemovitost odpisovat a zachycovat veškeré ztráty ze znehodnocení, které nastaly. Snížení hodnoty je zachyceno výsledkově, v případě zvýšení hodnoty mohou nastat dvě situace. Buď zvýšení hodnoty kompenzuje předchozí snížení hodnoty (zachyceno opět výsledkově) nebo je toto zvýšení zachyceno ve prospěch vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění. [5]

Vzhledem k tomu, že se tato práce zabývá převážně standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí, následující příklady 8 a 9 uvádějí transfery právě mezi nimi.

Jedná se konkrétně o tyto dva převody:

1. **z investic do nemovitostí do majetku užívaného vlastníkem** - účetní operace týkající se tohoto transferu obsahuje následující tabulka 22

Příklad 8: Společnost pořídila dne 1. 8. 2013 budovu za 700 tis. Kč a klasifikovala ji jako investici do nemovitosti. Účetní jednotka zvolila pro oceňování investic do nemovitostí model fair value. K 31. 12. 2013 přecenila budovu na 730 tis. Kč.

Dne 1. 9. 2014 účetní jednotka rozhodla, že budova bude využívána jako sídlo společnosti, a proto je tedy nutné provést transfer do majetku užívaného vlastníkem.

Řešení:

Tabulka 22: Převod z investic do nemovitostí do majetku užívaného vlastníkem

<i>Účetní operace</i>	<i>Hodnota v tis. Kč</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Nákup budovy 1. 8. 2013</i>	700	<i>Investice do nemovitostí</i>	<i>Peníze</i>
<i>Přecenění k 31. 12. 2013</i>	30	<i>Investice do nemovitostí</i>	<i>Zisk z držení investice</i>
<i>Transfer 1. 9. 2014</i>	730	<i>Pozemky, budovy a zařízení</i>	<i>Investice do nemovitostí</i>
<i>Odpis budovy v roce 2014</i>	x	<i>Odpisy</i>	<i>Oprávký</i>

Zdroj: upraveno podle [7]

<i>Rozvaha 2013</i>				<i>Rozvaha 2014</i>			
<i>Peníze</i>	- 700	<i>HV₂₀₁₃</i>	30	<i>Peníze</i>	- 700	<i>HV₂₀₁₄</i>	- x
<i>Investice</i>	730			<i>Budovy</i>	730 - x	<i>HV_{min}</i>	30

Tento příklad nám ukazuje situaci, kdy společnost nejprve zařadila budovu do investic do nemovitostí, ale následně se rozhodla, že tuto budovu bude nadále využívat jako sídlo společnosti. Za této situace se podle IAS 40 stane fair value, ve které byla budova vykazována, výchozím oceněním pro ocenění budovy po transferu do majetku užívaného vlastníkem.

Jak již bylo zmíněno výše, investice do nemovitostí, které jsou vykazovány ve fair value se neodepisují. Toto pravidlo ovšem neplatí po převodu budovy do IAS 16. Po převodu má tedy účetní jednotka povinnost účtovat o budově podle IAS 16, tzn., že začne budovu odepisovat (výše odpisů v tomto příkladu jsou vyjádřeny hodnotou x).

2. z majetku užívaného vlastníkem do investic do nemovitostí

Příklad 9: Společnost si v roce 2012 pořídila budovu za 700 tis. Kč a klasifikovala ji jako majetek užívaný vlastníkem. Doba životnosti byla stanovena na 50 let, odpisy lineární. Počátkem roku 2015 se společnost rozhodla, že budovu převede do investic do nemovitostí.

Řešení:

- a) *fair value* majetku je k datu transferu nižší než jeho účetní hodnota
- účetní operace v případě, že k datu transferu byla *fair value* budovy 640 tis. Kč ukazuje tabulka 23

Tabulka 23: Převod do investic do nemovitostí – FV je nižší než účetní hodnota

Účetní operace	Hodnota v tis. Kč	MD	D
Pořízení budovy v roce 2012	700	Pozemky, budovy a zařízení	Peníze
Oprávkky k 31. 12. 2014	42	Odpisy	Oprávkky
Transfer v roce 2015	640	Investice do nemovitostí	
	700		Pozemky, budovy a zařízení
	18	Ztráta ze snížení hodnoty	
	42	Oprávkky	

Zdroj: upraveno podle [7]

Rozvaha 2012				Rozvaha 2013			
Peníze	- 700	HV ₂₀₁₂	- 14	Peníze	- 700	HV ₂₀₁₃	- 14
Budova	686			Budova	672	HV _{min}	- 14

Rozvaha 2014				Rozvaha 2015			
Peníze	- 700	HV ₂₀₁₄	- 14	Peníze	- 700	HV ₂₀₁₅	- 18
Budova	658	HV _{min}	- 28	Investice	640	HV _{min}	- 42

V tomto případě se účtuje rozdíl výsledkově – jako ztráta k datu transferu.

Jelikož se investice v modelu fair value neodepisují, nynější hodnota budovy 640 tis. Kč by se vždy k rozvahovému dni přecenila na novou reálnou hodnotu.

b) fair value majetku je k datu transferu vyšší než jeho účetní hodnota

- účetní případy v případě, že k datu transferu byla fair value 730 tis. Kč obsahuje tabulka 24

Tabulka 24: Převod do investic do nemovitostí – FV je vyšší než účetní hodnota

Účetní operace	Hodnota v tis. Kč	MD	D
Pořízení budovy v roce 2012	700	Pozemky, budovy a zařízení	Peníze
Oprávký	42	Odpisy	Oprávký
Transfer v roce 2015	730	Investice do nemovitostí	
	700		Pozemky, budovy a zařízení
	42	Oprávký	
	72		Fond z přecenění

Zdroj: upraveno podle [7]

<i>Rozvaha 2012</i>				<i>Rozvaha 2013</i>			
<i>Peníze</i>	- 700	<i>HV₂₀₁₂</i>	- 14	<i>Peníze</i>	- 700	<i>HV₂₀₁₃</i>	- 14
<i>Budova</i>	686			<i>Budova</i>	672	<i>HV_{min}</i>	- 14

<i>Rozvaha 2014</i>				<i>Rozvaha 2015</i>			
<i>Peníze</i>	- 700	<i>HV₂₀₁₄</i>	- 14	<i>Peníze</i>	- 700	<i>Fond</i>	72
<i>Budova</i>	658	<i>HV_{min}</i>	- 28	<i>Investice</i>	730	<i>HV_{min}</i>	- 42

V tomto případě zvýšení hodnoty se účtuje rozdíl jako o přecenění podle IAS 16, tj. rozvahově jako přírůstek z přecenění. Tento fond ponechá účetní jednotka v rozvaze až do doby vyřazení investice do nemovitosti. Při vyřazení se fond zúčtuje proti nerozděleným ziskům minulých let, tzn., že to zúčtování neovlivní výsledovku období, kdy je investice vyřazena.

V dalších letech by se v rámci modelu fair value budova přeceňovala k rozvahovému dni na fair value a rozdíl z přecenění by se účtoval výsledkově. [7]

3.2.5 Vyřazení investic do nemovitostí

Účetní jednotka vyloučí investice do nemovitostí z rozvahy v případě, kdy je trvale vyřazena z užívání a je patrné, že nepřináší žádné ekonomické užitky.

Zisk nebo ztráta z tohoto vyřazení se určí jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a účetní hodnotou aktiva a účtují se jako výnos či náklad ve výsledovce v období, kdy k vyřazení došlo. [10]

4 ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ DHM MEZI IAS/IFRS A ČESKOU PRÁVNÍ ÚPRAVOU

V určitých problémech se česká účetní úprava a mezinárodními standardy účetnictví shodují, v jiných se liší. Podstatným rozdílem je, že v rámci IFRS je problematika DHM řešena hned v několika standardech. Mezi nejdůležitější standardy patří IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti, IAS 17 – Leasingy, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva, IFRS 6 – Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů a IAS 41- Zemědělství. V ČÚL se dlouhodobý hmotný majetek řešen komplexně a žádný specifický majetek není upravován samostatným předpisem.

Následující text se zabývá nejvýznamnějšími rozdíly mezi těmito účetními úpravami. Vzhledem k tomu, že IAS 40 – Investice do nemovitostí nejsou v rámci české legislativy účetnictví upraveny, je věnován největší pozornost zhodnocení rozdílů mezi standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a ČÚL.

4.1 Porovnání rozdílů mezi ČÚL a IAS 16

V rámci IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení jsou řešeny otázky, které v terminologii ČÚL spadají do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

Definice

Česká praxe definuje dlouhodobý hmotný majetek výčtem položek, jak bylo zmíněno v kapitole 2.1. Tímto se zásadně liší ČÚL od IFRS, kde žádný takovýto taxativní výčet nenalezneme.

Mezinárodní úprava při specifikaci pozemků, budov a zařízení vychází pouze z obecné definice aktiva, uvedené v Koncepčním rámci.

Obě účetní úpravy nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení tohoto majetku do dlouhodobých aktiv, její stanovení ponechávají na účetní politice společnosti s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Mezi další podstatný rozdíl patří problematika významných náhradních dílů, které účetní jednotka používá delší dobu než jedno účetní období. Tyto položky jsou vykazovány v rámci tohoto standardu a účetní jednotka je odepisuje, naproti tomu v české legislativě jsou veškeré

náhradní díly klasifikovány jako zásoba a jsou účtovány do spotřeby v okamžiku jejich použití.

Uvedení do užívání

ČÚL klade větší důraz na splnění právních požadavků při zařazování dlouhodobého hmotného majetku (např. kolaudace). Podle IFRS uvede účetní jednotka majetek do užívání v okamžiku, kdy je aktivum připravené k užívání, tak jak zamýšlí vedení společnosti.

Výchozí ocenění

Prvotní ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle ČÚL i IFRS je na základě historické oceňovací bázi. Součástí pořizovacích nákladů jsou přímo přiřaditelné náklady. Obě úpravy uvádí výčet nákladů, které lze či nelze aktivovat. Oproti ČÚL jsou součástí pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení také odhadované náklady na demontáž a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu.

Pokud je v rámci mezinárodní úpravy platba za aktivum odložena, je třeba, aby účetní jednotka provedla diskontování pořizovací ceny na současnou hodnotu. Tato podmínka neplatí v ČR.

Ocenění navazující na výchozí uznání

V souladu s českými právními předpisy je veškerý dlouhodobý hmotný majetek oceňován historickou cenou, která je snížena o oprávký a případné opravné položky. Účetní jednotce není povoleno následné ocenění pomocí reálné hodnoty.

V rámci IFRS je možno uplatit model oceňování pořizovacími náklady s následným odpisováním a posouzením snížení hodnoty, ale také model přecenění. Tento model vykazuje přeceněnou částku, která odpovídá reálné hodnotě majetku k datu přecenění, po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Přecenění je možné provést směrem dolů i nahoru.

Snížení hodnoty aktiv

České účetní předpisy neobsahují tak detailní požadavky pro testování a účtování snížení hodnoty aktiv jako IFRS. Definují pouze obecný požadavek, že účetní jednotky jsou povinny účtovat o snížení hodnoty majetku, aby majetek nebyl nadhodnocen. V případě, že ÚJ posoudila snížení hodnoty aktiv jako dočasné a účtovala o opravné položce, je možné toto snížení hodnoty zrušit. Pokud se ÚJ domnívala, že snížení hodnoty má trvalý charakter

a zaúčtovala odpis, pak tento odpis nelze zrušit. ČÚL neupravují revidování odpisů po snížení hodnoty aktiv.

Naproti tomu standard *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv* uvádí podrobné požadavky na prověrky snížení hodnoty aktiv, účtování o ztrátách plynoucích ze snížení hodnoty majetku i za jakých podmínek lze tyto ztráty zrušit. Při zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva nesmí jeho nová účetní hodnota překročit hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, kdyby žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva nebyla zaúčtována. Dále standard uvádí, že je nutné po snížení hodnoty aktiv provést revizi odpisů.

Odepisování DHM

V rámci odepisování DHM spočívá rozdíl zejména v povinnosti odepisovat DHM komponentním způsobem a definováním zbytkové hodnoty aktiva.

Česká účetní legislativa umožňuje stanovit odpis komponent, ale nejedná se o povinnost. V případě, že zvolí tento způsob, nemá již možnost tvořit rezervy na opravu DHM. IAS 16 však vyžaduje desagregovat aktivum, pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti a jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně daného aktiva.

České účetní předpisy v současnosti také umožňují při výpočtu odpisů uplatnit zbytkovou hodnotu, ale opět se nejedná o povinnost. Naproti tomu v souladu IFRS jsou odpisy prováděny z odepisovatelné hodnoty aktiva, která je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty.

Přehodnocení doby životnosti a zůstatkové hodnoty aktiva

Rozdíl je také v přehodnocení doby životnosti a zůstatkové hodnoty aktiva. ČÚL vyžaduje přehodnocení doby životnosti a zůstatkové hodnoty aktiva na základě průběhu používání a změn v průběhu používání aktiva. Tato povinnost v rámci mezinárodních standardů je pro účetní jednotky nejméně jednou ročně.

Opravy a údržba DHM

Výdaje spojené s opravou a údržbou DHM jsou v rámci obou účetních systémů vykazovány do nákladů.

Rozdíl spočívá zejména v generálních opravách majetku. Podle ČÚL se účtují do nákladů v momentě, kdy byly vynaloženy. Společnost má také možnost tvořit na tyto náklady rezervu na budoucí opravy dlouhodobého majetku. Oproti tomu jsou v rámci IFRS výdaje na generální opravy klasifikovány jako samostatné aktivum (jsou-li splněna kritéria) a odepisují se po dobu zbývající do další kontroly. Z toho důvodů nemůže ÚJ tvořit rezervu na opravu DHM.

4.2 Porovnání rozdílů mezi ČÚL a IAS 40

V české účetní legislativě nejsou Investice do nemovitostí specifikovány. Pozemky a budovy, které splňují definice pro zařazení do této kategorie, jsou řešeny jako standardní dlouhodobý hmotný majetek a platí pro ně tedy pravidla vykazování, oceňování a odpisování DHM.

V této problematice bych chtěla zejména zmínit, že v národní úpravě není umožněno ocenění pozemků a budov, které spadají do oblasti investic do nemovitostí, k rozvahovému dni ve fair value. Účetní závěrka tedy neinformuje uživatele o změnách hodnoty této skupiny aktiv, což oslabuje její vypovídací schopnost.

Vzhledem k absenci této specifické oblasti v české účetní legislativě není možné provést komparaci ČÚL a IAS 40 – Investice do nemovitostí.

ZÁVĚR

Při zpracování této bakalářské práce se autorka blíže seznámila s okruhem problémů dlouhodobého hmotného majetku dle IFRS a tyto získané vědomosti následně porovnala s poznatky o vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle české účetní úpravy, které získala během studia.

Problematika porovnání dlouhodobého hmotného majetku se může na první pohled zdát jednoduchá, ale opak je pravdou. Je to dáno zejména tím, že pohled na tento majetek je v rámci obou úprav účetnictví značně odlišný, zejména způsobem úpravy předpisů. Klíčovou roli pro aplikaci příslušného standardu v rámci IFRS hraje hlavně účel pořízení aktiva, nikoli druh jak je to dáno v národních předpisech účetnictví.

Pro pochopení mezinárodních standardů je nutná znalost Koncepčního rámce, který je základní filozofickou bází. Jedná se o obecný přehled principů, které tvoří základ standardů. Zpracovaný koncepční rámec, včetně definic základních pojmů v ČÚL však neexistuje. Částečně je nahrazen zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který je hlavním zdrojem účetních zásad a principů. Česká účetní legislativa na rozdíl od mezinárodních standardů upřednostňuje právní formu nad obsahem transakcí, a proto je charakteristická podrobnými pravidly pro účtování a pro podobu účetních dokladů a výkazů.

Mezi ČÚL a IFRS existuje řada rozdílů, které vedou k významným odchylkám v prezentaci finančních informací, ať již v rámci rozvahy nebo výkazu zisku a ztrát. Konkrétním příkladem značného vlivu na hospodářský výsledek je v případě, kdy účetní jednotka uplatní komponentní způsob odpisování oproti tomu, kdy chápe výměnné zařízení jako zásobu. Některými oblastmi v problematice dlouhodobého hmotného majetku se však ČÚL nezabývá, jedná se například o kategorii investic do nemovitostí či aktiva držená k prodeji a ukončovaných činností.

Vzhledem k tomu, že k této práci bylo třeba získat ucelené informace o dlouhodobém hmotném majetku, dospěla autorka k závěru, že orientace v IFRS, i přes úpravu v několika standardech, je přehlednější než v české úpravě účetnictví. Hlavním důvodem je to, že v národní úpravě je dlouhodobý hmotný majetek upraven zákonem o účetnictví č. 562/1991 Sb., vyhláškou č. 500/2002 Sb. a českým účetním standardem č. 013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, přičemž každý právní předpis se zaměřuje na určitou oblast vykazování DHM. Zákon o účetnictví definuje mimo jiné základní principy způsobů oceňování DHM, vyhláška se zabývá obsahovým vymezením majetku a účetními metodami a ČÚS č. 013 upravuje základní postupy účtování DHM. V porovnání s mezinárodními

standards je tato problematika upravena zejména v jednom hlavním standardu, a to IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který je přehledně zpracován a v případě potřeby odkazuje na jiné „specifické“ standardy, které souvisí s dlouhodobým hmotným majetkem. Jedná se například o standardy IAS 40 – Investice do nemovitostí či IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Ovšem díky tomuto rozpadu do více standardů může být někdy obtížné aplikovat ten správný.

Za pozitivní považuje autorka práce to, že se česká účetní legislativa snaží přejímat určité metody z úpravy IFRS. Důkazem může být zavedení komponentního způsobu odpisování a principu zůstatkové hodnoty do národní úpravy, avšak jejich aplikace je dobrovolná. Také je třeba zmínit, že na domácí společnosti, které začínají využívat IFRS, jsou kladeny značné nároky na znalost tohoto systému výkaznictví, ale také značné finanční náklady spojené s vedením obou systémů účetnictví kvůli výpočtu základu daně z výsledku hospodaření dle českých účetních předpisů.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ; ISBN 978-80-7357-366-9
- [2] Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- [3] ČOUKOVÁ, P. Nová legislativa zjednodušeně aneb rekodifikace na pokračování: 16. část - Technické zhodnocení v roce 2014. In: Účetní-portál.cz [online]. 2014 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/nova-legislativa-zjednodusene-aneb-rekodifikace-na-pokracovani-b-16-cast-technicke-zhodnoceni-v-roce-2014-b-499-c.html>
- [4] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2
- [5] JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ...* Praha: Grada, 2013, sv. Účetnictví a daně. ISBN 9788024747101.
- [6] KRUPOVÁ, L. Dlouhodobý majetek podle IFRS – praktikum. In: Účetní kavárna [online]. 2010 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d12932v15846-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum/?search_query=dlouhodob%C3%BD+majetek+podle+IFRS&search_results_page=
- [7] KRUPOVÁ, L. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [principy, metodologie, interpretace : novelizovaná verze k 1.1.2005]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2005, iv, 1050 s. ISBN 80-863-2444-3.
- [8] KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. 1. vyd. Praha: VOX, 2002, 215 s. ISBN 80-863-2422-2.
- [9] SVATOŠOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, : postupy účtování pro podnikatele ...* Olomouc: Anag, 2011, sv. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-645-7.
- [10] ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, 2004, 291 s. ISBN 80-867-1609-0.

- [11] 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
- [12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů