

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza dlouhodobého majetku z hlediska odlišností české a nadnárodní úpravy

Fixed Assets Analysis in Terms of Differences of the Czech and International Regulation

Student: Martin Židek

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Martin Židek**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Analýza dlouhodobého majetku z hlediska odlišností české a nadnárodní úpravy**
Fixed Assets Analysis in Terms of Differences of the Czech and International Regulation

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení dlouhodobého majetku
3. Srovnávací analýza
4. Dopady odlišného přístupu při vykazování
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

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

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně.“

V Ostravě dne 9.5.2014


.....
Martin Židek

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretické vymezení dlouhodobého hmotného majetku	6
2.1	Dlouhodobý hmotný majetek dle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	6
2.2	Oceňování dlouhodobého majetku dle ČÚS a IFRS	9
2.2.1	Ocenění při pořízení	10
2.2.2	Oceňování v průběhu držení	12
2.3	Následné výdaje	15
2.3.1	Technické zhodnocení	15
2.3.2	Opravy	16
2.3.3	Udržování	16
2.3.4	Rezervy na opravu hmotného majetku	17
2.3.5	Čerpání rezerv	18
2.3.6	Významné náhradní díly	18
2.3.7	Generální prohlídky	19
2.4	Odpisování	19
2.4.1	Odpisování dle české legislativy	19
2.4.2	Odpisování dle IFRS	22
2.5	Vyřazení	24
3	Srovnávací analýza DHM dle ČÚS a IFRS	25
3.1	Náklady na demontáž	25
3.2	Významné náhradní díly a generální opravy versus tvorba rezerv	26
3.3	Porovnání komponentního a lineárního odpisování	28
3.3.1	Změna odpisování lineárního na odpisování komponentní	30
3.4	Metoda zmenšujícího se základu	32
3.5	Metoda SYD	33
3.6	Odpisy výkonové	34
3.7	Přecenění aktiv	35
3.7.1	Přecenění oprávek	36
3.7.2	Přecenění směrem „dolů“	38
3.7.3	Přecenění směrem „nahoru“	41
4	Dopady odlišného přístupu při vykazování	43

4.1	Vliv použití metod odpisování na VH.....	43
4.2	Vliv přecenění na VH.....	44
5	Závěr.....	46
	Seznam použité literatury a dalších zdrojů	48
	Seznam zkratk	50
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

1 Úvod

Cílem mé práce je charakterizovat a porovnat odlišné přístupy v oblasti oceňování a odpisování a v neposlední řadě samotné chápání dlouhodobého hmotného majetku a aplikovat tyto odlišnosti na konkrétních případech. A to proto, že problematika hmotných aktiv, především jejich oceňování patří mezi stěžejní oblastí finančního výkaznictví a skoro žádný podnik se bez hmotných aktiv neobejde, ať už se jedná o budovy, výrobní zařízení, dopravní prostředky, ale i kancelářské vybavení a mnoho dalších. Existuje celá řada odlišností jak v oceňování, tak i v účtování a ty nejvýznamnější v oblasti dlouhodobých hmotných aktiv jsou v této bakalářské práci zmíněny. Vzhledem k tomu, že je Česká republika členem Evropské unie a veškeré podniky, které chtějí, aby se s jejími cennými papíry obchodovalo na burzách Evropské unie, jsou nuceny sestavovat účetní závěrku dle předpisů IFRS, je toto téma pro spoustu podniků velmi aktuální. Dle mého názoru je sjednocování účetního výkaznictví dalším krokem a důsledek evropské (popřípadě světové) globalizace.

Z důvodu, že každá účetní legislativa má svá vlastní pravidla jak v oblasti oceňování, tak i účtování dlouhodobých hmotných aktiv, je obtížné srovnávat a hodnotit podniky v různých zemích. Nejen z tohoto důvodu vznikly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Účetnictví jako takové by mělo nejen plnit funkci informační pro samotné vlastníky (interní uživatelé), ale také pro uživatele externí, ať už se jedná o věřitele, potenciální a současné investory, ale také pro odběratele a dodavatele. Problematikou dlouhodobých hmotných aktiv se v rámci IFRS zabývá několik standardů, podle kterých se s různými aktivy zachází z pohledu oceňování i účtování odlišně, zato česká legislativa používá v podstatě jen jeden standard pro všechny aktiva.

2 Teoretické vymezení dlouhodobého hmotného majetku

České účetní standardy jsou součástí české legislativy, registr vede Ministerstvo financí, které je oznamuje ve Finančním zpravodaji. Dále jsou upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dlouhodobým majetek se zabývá především Český účetní standard číslo 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pak Český účetní standard číslo 004 – Rezervy a Český účetní standard číslo 005 – Opravné položky.

Problematikou dlouhodobého majetku se v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví zabývá celá řada standardů. Standardy vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy. Nejvýznamnějším standardem je bez pochyby standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení dále dlouhodobý majetek řeší standardy IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 2 - Zásoby (ocenění vyráběných dlouhodobých aktiv), IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti (majetek držený k prodeji), IAS 11 – Stavební smlouvy (způsob kterým se účtuje o výnosech a nákladech souvisejících se stavebními smlouvami), IAS 17 – Leasingy (dlouhodobá aktiva pořízena finančním leasingem), 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva (testování užitečnosti aktiva). Nehmotnými aktivy se zabývá standard IAS 38 – Nehmotná aktiva.

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mezi českými účetními standardy (ČÚS) a mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) existuje v oblasti oceňování a odepisování dlouhodobého majetku celá řada odlišností ať už se jedná o samotný rozsah majetku, na který se standardy zaměřují.

Podle pravidel Českých účetních standardů patří mezi dlouhodobý majetek: Pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jiný dlouhodobý majetek, nedokončený dlouhodobý majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek.

Zatím co podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům

- dle očekávání budou využívána během více než jednoho účetního období.¹

Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou využívány pro běžnou podnikovou činnost. Oproti Českým účetním standardům zde neexistuje žádná minimální finanční hranice proto, aby mohla položka uznána jako dlouhodobý majetek. Do tohoto standardu patří také nedokončené nemovitosti (jelikož neexistuje trh s nemovitostí ve výstavbě a tak je složité určit její hodnotu), které jsou však po dokončení předmětem IAS 40 – Investice do nemovitostí.

Když je hovořeno o dlouhodobém hmotném majetku, je důležité zmínit pojem „uznání aktiva“, který je definován v Konceptním rámci. Dlouhodobá hmotná aktiva jsou vykazována v rozvaze příslušné účetní jednotky a to v případě, že existuje pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu, který s aktivem souvisí. Následující podmínka uvedená v Konceptním rámci je vyjádřitelnost nákladů související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku. Když kritéria pro uznání majetku přestanou platit, je požadováno tento fakt v účetnictví vyjádřit a aktivum z rozvahy vyřadit – obvykle pomocí jednorázového odpisu zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku do nákladů.²

IAS 40 – Investice do nemovitostí: Investiční nemovitost je nemovitost (pozemek nebo budova) držena (vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu) spíše za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem zhodnocení (tj. kapitálového 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.³

Podle IAS /IFRS jsou investicemi aktiva pořizovaná za účelem přínosu jiných ekonomických užitků, kterými mohou být:

- růst jejich hodnoty v čase,
- úroky, dividendy, nájemné,

¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 97

² DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 102

³ Jílek, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. vyd. Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 9788024784304. Strana 228

- podíl na řízení jiných účetních jednotek.

V české legislativě neexistuje žádná podobná úprava srovnatelná se standardem IAS 40 a na majetek, který by dle definice IFRS spadl do standardu IAS 40, se vtaňují stejná pravidla jako na jakýkoliv jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Podle dalších standardů, zabývajících se dlouhodobými aktivitami, je IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti. Zde patří majetek, kde podnik jej nepoužívá a chce ho prodat. Existují však určitá kritéria, kterými musí být aktiva splněna, aby mohla být do toho standardu zařazena. Jednak musí být vysoce pravděpodobné, že bude aktivum v budoucnu prodáno (mělo by to být do jednoho roku, pokud se tak nestane v případě, kdy účetní jednotka nemohla nerealizování prodeje ovlivnit, budou prodejní náklady odečteny v diskontované hodnotě) a podnik aktivně hledá potenciálního kupce, musí být přijat plán prodeje a v neposlední řadě musí být toto aktivum nabízeno za cenu, která odpovídá jeho reálné hodnotě. Tato aktiva jsou oceňována nižší z dvou hodnot a to buď účetní hodnotou, nebo hodnotou reálnou sníženou o náklady související s prodejem. Odpisování těchto aktiv, je ukončeno, protože se u těchto aktiv předpokládá, že bude jejich účetní hodnota získána pravděpodobněji prodejem než dalším užíváním. Aktivum musí být připraveno k okamžitému prodeji. Výjimku tvoří čas, který je u prodeje určitého aktiva běžný. Jako příklad lze uvést doba vyklizení budovy. Pokud se u aktiva, která budou opuštěna pravděpodobněji, že budou do konce své ekonomické životnosti v majetku podniku, než že se prodají, nelze je do toho standardu zahrnout. Dále se tento standard nevztahuje na:

- odložené daňové pohledávky (IAS 12),
- aktiva, která vyplývají ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19),
- finanční aktiva (IAS 39),
- investice do nemovitostí, které jsou uznány při použití modelu ocenění reálnou hodnotou (IAS 40),
- biologická aktiva (IAS 41) a
- na smluvní práva na základě pojistných smluv (IFRS 4).⁴

⁴ BARTKOVÁ, Hana; PASEKOVÁ, Marie. Mezinárodní účetnictví. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola báňská, Technická univerzita, 2006. 47 s. ISBN 8024811812

Ani v tom případě neexistuje v české legislativě žádná podobná úprava, která by se dala srovnat s tím standardem, která říká, aktivum zařazeno do tohoto standardu bude do roku prodáno. A na aktiva, která by dle IFRS spadala do standardu IFRS 5, jsou vykazována stejně jako jakákoliv jiná dlouhodobá aktiva a nedochází k jejich přeceňování.

V této oblasti lze za největší rozdíly považovat především to, že IAS 16 uznává významné náhradní díly a součásti s předpokládanou dobou životnosti delší než jeden rok jako hmotný majetek a dle Českých účetních standardů jsou tyto náhradní díly a součásti chápány jako zásoba, tudíž nezvyšují hodnotu dlouhodobého majetku a nemohou se odepisovat. Dále musí aktivum dle IFRS splnit základní definici aktiva, která je uvedena v koncepčním rámci a to:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do podniku
- pořizovací cenu aktiva lze spolehlivě stanovit.

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku dle ČÚS a IFRS

Dále existují rozdíly v oceňování majetku, a to jak v pořizovací ceně, tak i v nákladech, které jsou součástí pořizovací ceny majetku a které ne.

Dle Českých účetních standardů může být dlouhodobý majetek oceněn třemi způsoby:

- pořizovací cenou, která se používá při nákupu od externího dodavatele a mimo cenu pořízeného majetku zahrnuje také náklady, které s pořízením souvisejí (např. doprava, montáž, clo, přípravu a zabezpečení pořízovaného majetku, odměny za poradenské služby a zprostředkování a správní poplatky)
- reprodukční pořizovací cena se používá u majetku darovaného, nově zjištěného nebo v účetnictví dosud nezachyceného a
- vlastními náklady, kterými se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností

Do ocenění nejsou zařazeny náklady na opravy, údržbu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a penále, úroky z prodlení a daň z převodu nemovitosti, náklady na vybavení dlouhodobého majetku zásobami a výdaje na rekultivaci.

Podle IFRS jsou k ocenění aktiv používány různé způsoby podle toho, kdy a jak aktivum oceňujeme. Aktiva mohou být dle IAS 16 oceněna v průběhu držení – k rozvahovému dni –

na základě modelu pořizovací ceny – tedy historickou cenou, nebo na základě modelu přecenění na tzv. fair value.

2.2.1 Ocenění při pořízení

Ocenění při pořízení. V tomto okamžiku je aktivum oceňováno na úrovni pořizovacích nákladů, které IFRS definují jako: všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek, a obsahuje zejména:

- nákupní cenu aktiva (sníženou o veškeré dosažené slevy),
- clo,
- další náklady, které umožní uvést aktivum do stavu, v němž je způsobilé přinášet užitek – např. náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesionálním specialistům (architektům aj.), náklady na montáž,
- výkony provedené ve vlastní režii (včetně správního režie) lze aktivovat, jedině pokud jsou nezbytné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být tomuto aktivu přímo (účelově) vztaženy,
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva.⁵

Naopak jako součást ocenění pozemků, budov a zařízení nejsou považovány:

- administrativní a jiné režijní náklady,
- náklady na otevření nového zařízení,
- náklady na zavedení nového výrobku nebo služby,
- náklady na přestěhování a reorganizaci provozu.⁶

V rozporu s definicí IAS 16 který říká, že u aktiva je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do podniku jsou aktiva pořízena z důvodu bezpečnosti a ochrany životního prostředí tuto problematiku ve své knize řeší Loja a

⁵ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 99

⁶ KRUPOVÁ, Lenka; VAŠEK, Libor; ČERNÝ, Michal R. IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vyd. 1. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3, s. 231.

Vojáčková (2005) Některá aktiva mohou být pořízena z bezpečnostních důvodů nebo z důvodu ochrany životního prostředí, např. čističky odpadních vod. Tato aktiva nejsou přímo generována ekonomickými užitky, ale jsou nápomocná ke generování ekonomických užitků ostatních aktiv. Kritéria pro zaúčtování tedy splňují, pokud ve spojitosti s jiným aktivem generují větší ekonomické užitky, než by byly získány, kdyby toto aktivum nebylo pořízeno. Pro test na snížení hodnoty aktiv v souladu s IAS . 36 Snížení hodnoty aktiv je nutno tato aktiva posuzovat dohromady s aktivy, ke kterým přísluší (např. čistička odpadních vod a výrobní linka).

Na rozdíl od Českých účetních standardů se zde vyskytují náklady (tvorba rezerv zvyšující náklady) na demontáž, přemístění a uvedení místa do původního stavu, je-li to povinností účetní jednotky (například náklady na rekultivaci krajiny po těžbě uhlí). V některých případech tyto nezanedbatelné náklady jsou důvodem ke zvýšení ceny pořízení (například sanace dolu a jeho okolí je velmi nákladná činnosti) a představují závazek a účetní jednotkou musí být tyto náklady oceněny v budoucí (diskontované) ceně.

V České republice může být účetní jednotka rozhodující v tom, jestli úroky z úvěru na pořízení aktiva zahrne v době před zařazením majetku do užívání do pořizovací ceny aktiva, nebo je bude účtovat jako provozní náklad. Standard IAS 23 – Výpůjční náklady povoloval zahrnování úroků z půjček do pořizovací ceny majetku nebo účtování těchto úroků jako nákladu běžného období. Dne 1. ledna 2009 však vstoupila v platnost nová verze tohoto standardu, kterým bylo účtování úroků do nákladů zrušeno. Od této doby je možná pouze aktivace úroků, vzniklých před uvedením majetku do používání, do ceny majetku. Možná je však aktivace úroků pouze v případě tzv. způsobilého aktiva. Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně vyžaduje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo pro prodej.⁷

Dále za pomoci účetní jednotky lze přijmout peněžní dotaci na pořízení aktiva, tou se zabývá IAS 20. Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Kdy je hodnota pořízeného aktiva snížena o výši peněžité dotace (shodně s Českými účetními standardy) což má ovšem negativní dopad na základy daní v průběhu životnosti aktiva v důsledku nižších daňových odpisů. U IFRS existuje ještě jeden způsob a to, že je aktivum zaúčtováno ve výši celkové pořizovací ceny (včetně dotace) a samotná dotace se zaúčtuje jako výnos příštích

⁷ DVORÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 100

období. Výnos je v následujících obdobích rozpouštěn do výnosů metodou, jaká je používána u odepisování aktiva.

Pokud má dotace podobu nepeněžitého aktiva, jsou oceněna se aktiva i dotace vy výši fair value obdrženého aktiva. Alternativní přístup, který standard umožňuje, je ocenit dotaci nominální hodnotou⁸

Podle standard IAS 40 – Investice do nemovitostí se počáteční ocenění provádí na úrovni pořizovacích nákladů. Do tohoto ocenění jsou zahrnuty i vedlejší náklady, které jsou s pořízením nemovitosti spojeny (daň z převodu nemovitost, služby právníka a ostatní staniční náklady). Pokud je majetek pořízen ve vlastní režii, oceňuje se na úrovni přímých nákladů a režijních nákladů, které jsou přiřazeny na zdůvodnitelném základu. Pokud je investice pořízena na základě směny za jiné nepeněžitě aktivum, je používán model fair value. Pokud je nemovitost držena na základě leasingu, je oceňování prováděno dle standardu IAS 17 Leasingy.

Jak pro ocenění v momentě pořízení, tak i pro ocenění v průběhu držení aktiva je oceňování aktiv řízeno podle toho, do kterého standardu spadají. Zde se nachází odlišnosti proto Českých účetních standardů, které určují stejná pravidla pro všechny aktiva. České předpisy umožňují v momentě pořízení využít tři způsoby ocenění, jedná se o:

- model historických cen,
- ocenění vlastními náklady a
- reprodukční pořizovací cenou.

2.2.2 Oceňování v průběhu držení

Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení říká, že ocenění aktiv v průběhu držení je prováděno buď podle modelu historických cen, nebo modelem fair value.

2.2.2.1 Model historických cen

Model historických cen je používán v případě, kdy jsou aktiva oceněna historickou (původní pořizovací) cenou sníženou o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížené hodnoty. Přístupy k rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty jsou upraveny v IAS 36 –

⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 103

Snížení hodnoty aktiv⁹ Tento model je používán i Českými účetními standardy a je používán ve většině případů ocenění. Nebo je použit níže zmiňovaný model fair value. Přičemž každá položka musí být vykazována jen jedním či druhým modelem (buď historickou cenu nebo fair value). Není tedy dovoleno například, aby část budov byla přeceněna pomocí modelu fair value a část ponechána v historických cenách podle toho, jak se to účetní jednotce hodí. Tato zásada je obsažena již ve standardu číslo IAS číslo 1 – Presentace účetní závěrky.

2.2.2.2 Model fair value

Fair value je ocenění v reálné hodnotě. Je vyjádřena teoretickou peněžní částkou hodnoty aktiva za předpokladu, že prodávající i kupující mají k dispozici všechny relevantní informace, ani jeden z nich není k nákupu či prodeji donucen, oba zainteresované subjekty byly na sobě nezávislé a motivem transakce byl zisk jak jedné tak i druhé strany. Pokud neexistuje stejný typ aktiva, se kterým se obchoduje, může být použita cena poslední transakce, cena podobného aktiva, zde ovšem musí být zohledněny rozdíly mezi aktivy nebo je určena současná hodnota budoucích toků. Tato problematika je řešena standardem IFRS 13 – Ocenění ve fair value, ve kterém jsou obsažena pravidla reálné hodnoty, ale neurčuje ve kterých případech lze metodu fair value používat. Nicméně některé standardy jsou zpravidla oceňovány v reálné hodnotě, jako například IAS 40 – Investice do nemovitostí a jiné zase přímo vyžadují ocenění pomocí fair value, jako třeba standard IAS 41 – Biologická aktiva.

U strojů a zařízení je fair value zjištěn jako odhad jejich tržní hodnoty, u pozemků a budov je ocenění určeno tržní cenou zjištěnou průzkumem trhu a je podložena kvalifikovaným znaleckým odhadem. Pokud není tržní hodnota zjistitelná, určí se jako reprodukční náklady snížené o přiměřené opotřebení. Odepisování pak dále samozřejmě vychází z přeceněného ocenění aktiva. Model přecenění dovoluje hodnotu majetku jak zvýšit, tak i snížit.

- Zvýšení se promítne v rozvaze ve vlastním kapitálu, jako třeba ve zvláštním fondu, kde jsou zachyceny oceňovací rozdíly z přecenění. Když je v následujících letech hodnota aktiva snížena, pak je nejdříve „rozpuštěno“ původní přecenění. Toto přecenění neovlivní hospodářský výsledek. V české legislativě není možné přecenit majetek směrem nahoru, naopak snížení hodnoty aktiva možné je.
- V případech snížení hodnoty aktiva je toto snížení projevováno jako náklad.

⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 104

Studenti VŠE v Praze provedli analýzu, jejímž předmětem bylo zjištění, do jaké míry společnosti volí model přecenění. Tomuto modelu je věnovaná velká pozornost v rámci IAS 16, a proto by se mohlo zdát, že je často používán v praxi. Z 256 firem model přecenění využila pouze jedna firma, a to pouze pro třídu pozemků. Nevýhodou tohoto modelu je jeho složitost a nevýhodnost z hlediska vykázaného výsledku u odpisovaného majetku.¹⁰

U standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí je situace taková, že účetní jednotkou je zvolen model ocenění reálnou hodnotou nebo model ocenění pořizovacími náklady. Ať už je zvolena jedna či druhá varianta, je aplikován pak tento model na všechny své investiční nemovitosti. Existuje však jedna výjimka a to: Jednotka může v rámci portfolia investičních nemovitostí vyčlenit dvě subportfolia:

- subportfolio investičních nemovitostí kryté závazky, které jsou vypláceny výnosy přímo navázaných na reálnou hodnotu či výnosy určitých aktiv (včetně investičních nemovitostí) a
- zbývající subportfolio investičních nemovitostí.¹¹

Pak je možno u jednotlivých subportfolií použít buď model pořizovacími náklady, nebo model ocenění reálnou cenou.

U nehmotného dlouhodobého majetku je podle standardu IAS 38 situace obdobná jako u standardu IAS 16. Podnik si vybere jednu z možností ocenění a to buď model historických cen, nebo model přecenění fair value. U modelu přecenění musí být fair value u nehmotných aktiv vždy určena na základě cen na aktivním trhu a přecenění je prováděno vždy pro určitou skupinu aktiv, které jsou si podobné za předpokladu, že pro ně existuje aktivní trh. Jako příklady skupin aktiv, které je nucen podnik přecenit podle stejného modelu můžeme uvést:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla.

¹⁰ VRTALOVÁ, Jana, BÍLKOVÁ, Vendula a SOLILOVÁ, Veronika *DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK DLE IAS/IFRS A ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ* [online]. 2010 [cit. 2014-02-14]. http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239811636_sb_vrtalovblkovsolilov.pdf

¹¹ Jílek, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. vyd. Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 9788024784304. Strana 229

Podle modelu pořizovací ceny jsou investice oceněny v pořizovací ceně snížené o souhrn odpisů (oprávky) a ztráty ze snížení hodnoty. Standard ovšem upřednostňuje ocenění ve fair value.

2.3 Následné výdaje

Podle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení jsou následné výdaje děleny na tzv. „udržovací“, k nim patří běžná údržba a opravy, výměna běžných náhradních dílů, které udržují aktivum v chodu a nezvyšují ekonomický užitek. Příkladem si může být výměna dvou stejných součástí výrobní linky. Tyto náklady jsou účtovány do nákladů v období, kdy vznikly. Ovšem pokud se pomocí následných výdajů zvýší ekonomická výkonnost aktiva, pak se jedná o technické zhodnocení, stávají se součástí ocenění aktiva a do nákladů jsou převedeny prostřednictvím odpisů. V České republice není brán na výše zmíněný aspekt vliv.

2.3.1 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je formulováno jako výdaje na nadstavbu, dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku pokud v úhrnu u jednotlivého majetku za zdaňovací období překročily částku 40 000 Kč. Pokud tuto hranici nepřekročily, jsou považovány jako náklady a do hodnoty majetku nevstupují.

Nadstavbou se rozumí přístavění dalších pater budovy. Přístavba je definována jako zásah do dokončené stavby, kterým je stavba půdorysně rozšířena za předpokladu, že je přístavba propojena s původní stavbou. Stavební úpravy jsou změny, při níž zůstává stejný vnější půdorys i vnější ohraničení stavby, jako například podstatná změna vzhledu stavby. Při rekonstrukci je změněn účel stavby nebo její technické parametry. Jako příklad lze uvést změnu přeměny skladovací haly na výstavní prostory, nebo výměnu motoru za motor jiných parametrů. Přitom není důležité, jestli je nový motor s větším výkonem (nový motor je například úspornější a šetrnější k životnímu prostředí), protože v definici technického zhodnocení je uvedeno slovo „změna“ a ne „zlepšení“. Cílem modernizace je rozšířit vybavenost nebo použitelnost majetku. A to například dovybavení auta o mlhové světla či montáž kouřových čidel do haly.

2.3.2 Opravy

V souvislosti s technickým zhodnocením je nutné zmínit se o opravách a udržování majetku¹². Pojem oprava je rozuměna činnost vedoucí k odstranění závadného stavu majetku, čili odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození a to tak, že majetek je po opravě uveden do provozuschopného, nebo původního stavu. Zde lze vidět stěžejní rozdíl oproti technickému zhodnocení, kde je měněna funkčnost, použitelnost, konstrukční podstata věci či instalace nových součástí, které výrazně mění charakter stavby, nebo movité věci a technické parametry. Zatímco pomocí opravy ho pouze uvádí do původního nebo provozu schopného stavu. Na opravu může být použit jiný materiál, díl, součástka nebo postup, pokud nebude mít výsledná oprava charakter technického zhodnocení.

2.3.3 Udržování

Udržování je soustavná činnost, která zpomaluje fyzické opotřebení majetku, nebo složí ke snížení předcházení tomuto budoucímu opotřebení a odstranění drobných závad. Za údržbu jsou dle českých standardů považovány i generální opravy, revize zařízení a prohlídky, ovšem IFRS tyto opravy, revize a prohlídky jsou vyčleněny jako samostatným aktivem a jsou taky samostatně odpisovány.

Ať už se jedná o opravování, nebo udržování, oboje zle provádět až potom, co je majetek zařazen do užívání. Před okamžikem uvedení do užívání jsou tyto náklady považovány za součást pořizovací ceny. Určit, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení, není někdy zcela jednoznačné. Například v situaci, kdy se uskuteční oprava chodníku, na kterém byly kachličky, a pod kachličkami byl pouze štěrk, štěrk se nahradí betonem a zase budou položeny ty stejné kachličky, bude se jednat o technické zhodnocení, i když bude odstraněno fyzické opotřebení a chodník uveden do provozuschopného stavu, protože došlo i ke změně technických parametrů. Byla provedena tedy rekonstrukce chodníku. Jindy má oprava charakter technického zhodnocení a to v případě, kdy jsou náklady na opravu vyšší než 40 000 Kč. Pak se opět nejedná o opravu, ale technické zhodnocení. U výdajů na opravy a údržbu, které hranici 40 000 Kč nepřesáhnou se může účetní jednotka rozmyslet, zda je vykáže jako technické zhodnocení, nebo je zahrne do nákladů.

¹² § 47 odst. 2 písm. a) Vyhlášky č. 500/2002 Sb.,

2.3.4 Rezervy na opravu hmotného majetku

Velký rozdíl nastává v otázce tvorby rezerv na opravu hmotného majetku. Mezinárodní standardy z důvodu povinnosti komponentního odpisování tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku přímo zakazují, neboť díky povinnosti komponentního odpisování ztrácí jakýkoliv význam. V prostředí české legislativy¹³ mohou účetní jednotky tvořit rezervy na majetek, jehož hodnota přesáhne hranici 40 000 Kč a jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Rezervy může tvořit ti co:

- mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b
- jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni,
- procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.¹⁴

Existují ovšem výjimky, kdy rezervy tvořit nelze. A to především u majetku určeného k likvidaci, u majetku u něhož musí být provedena oprava z důvodu škody, nepředvídatelné či náhodné události. Dále opravy, které opakují pravidelně každý rok a také u majetku, kde na majitelův majetek trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu.¹⁵

Samotná tvorba rezerv je upravena zákonem o rezervách, tento zákon definuje výdaje na zajištění, dosažení, udržení a tvorbu rezerv. Aby mohla být tvorba rezerv daňově uznatelná, musí splňovat jedno z níže uvedených kritérií:

- je tvořena k hmotnému majetku,
- upravuje ji zákon o daních z příjmu,
- je odpisován pět let a více,
- tvoří ji poplatník daně z příjmu (má k majetku vlastnické právo a právo hospodaření),

¹³ § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů,

¹⁴ <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4943v6943-rezervy-na-opravu-hmotneho-majetku-po-1-1-2009/>

¹⁵ zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení

- tvoří ji poplatník, který v dané době prochází oddlužením a reorganizací,
- jde o opravu, ne o technické zhodnocení.¹⁶

2.3.5 Čerpání rezerv

Rezervy na opravu majetku představují položku umožňující daňovou optimalizaci, a z tohoto důvodu jsou v zákoně určitá opatření, která minimalizují situaci, kdy by byly rezervy tvořeny bez skutečného předpokladu realizace opravy dlouhodobého majetku. Pokud by tato situace přece jen nastala, čímž se rozumí nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, v rámci kterého se předpokládalo zahájení opravy majetku, bude rezerva zrušena. „Zahájení opravy“ je datum, kdy se na opravě majetku začne opravdu pracovat. Jako další ochranná opatření lze uvést fakt, že rezervu je potřeba zrušit nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, kdy byla oprava majetku zahájena. Rezerva musí být zrušena také v případě, že už byla čerpána nebo pominul důvod, pro který byla rezerva v minulosti vytvořena.

2.3.6 Významné náhradní díly

Ve standard IAS 16 jsou popisovány pojmy, které ČÚS neznají. Mezi ně patří významné náhradní díly (musí se rozlišovat „běžné“ náhradní díly, které jsou vykazovány jako zásoby) ty se zařazují mezi pozemky, budovy a zařízení do doby než jsou na aktivum implementovány. Podnik u nich očekává, že budou využívány po dobu delší než jeden rok poté, co se stanou součástí dlouhodobého aktiva. Toto není jediný příklad, když standard IAS 16 na rozdíl od české úpravy je chápán jako část aktiva jako samostatně vykazovatelnou položku. Jako další příklad je možno uvést komponentní odepisování, které je řešeno níže. Standard se nezmiňuje o žádné peněžní částce, od které jsou náhradní díly zahrnuty do pozemků, budov a zařízení. Účetní jednotka by měla být vymezena způsobem a částkou, kterými se klasifikují náhradní díly. Toto vymezení je pro podnik důležité, protože může zásadním způsobem ovlivnit, zda bude výsledek hospodaření kladný či záporný.

¹⁶ BUSINESS CENTER. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. [online]. BUSINESS CENTER [30. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

2.3.7 Generální prohlídky

Další pojem, který je IAS 16 definován, jsou významné kontroly. Existují aktiva, u kterých je nutno pravidelně provádět generální prohlídky neboli významné kontroly. IFRS umožňuje tyto prohlídky vykazovat jako samostatnou složku a mohou být odpisovány do doby další předpokládané kontroly. Může dojít k případu, kdy je další prohlídka uskutečněna dříve, než bylo původně plánováno a v tom případě je předešlá prohlídka odepsána a nahrazena novou. Samotný pojem „generální prohlídka“ není ve standardu blíže specifikován a účetní jednotka je ve své účetní směrnici sama nadefinována za jakých podmínek bude prohlídka klasifikována jako „generální“ a která jako „běžná“. Toto nadefinování je pro podnik důležité, protože může zásadním způsobem ovlivnit, zda bude výsledek hospodaření kladný či záporný.

2.4 Odpisování

Odpisy jsou vyjádřeny fyzickým opotřebením majetku a jejich souhrn je nazýván oprávka. Prostřednictvím odpisů je odepisovatelný majetek řazen do nákladů a tím je snížen výsledek hospodaření firmy a poté také základ daně. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se odpisy zabývá standard IAS 16, ve kterém se říká, že aktivum začíná být odpisováno již v okamžiku, kdy je způsobilé k používání. Zde nastává rozpor oproti české legislativě (kde účetní odpisy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) která říká, že odpisování začíná v okamžiku, kdy je aktivum uvedeno do užívání.

2.4.1 Odpisování dle české legislativy

Za základní členění odpisů může být považováno členění na odpisy účetní a daňové:

- účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebením majetku v prostřední určitého podniku,
- daňové odpisy slouží ke stanovení základu daně z příjmu a jsou upraveny zákonem o daní z příjmu.

Jelikož je tato bakalářská práce zaměřena na oceňování a účtování majetku, tak bude dále kladen důraz na účetní nikoli daňové hledisko.

Odepisovat může jen a pouze ten, kdo má k aktivu vlastnické právo či právo hospodařit s ním. Dlouhodobý hmotný majetek je dle české legislativy dělen na odepisovatelný a majetek, který se neodpisuje. Důvod je například u pozemků a uměleckých děl takový, že odpisy by mimo jiné měly sloužit k reprodukci majetku. A to tak, že by si měl podnik pomoci

odpisů „našetřit“ na nový majetek. Ale pozemky či umělecká díla jsou typem majetku, který podnik neobnovuje. Hodnota tohoto majetku se v čase nesnižuje. Ba naopak. Typickým příkladem jsou umělecká díla, jejichž cena v drtivé většině případů naopak roste. Podle vyhlášky¹⁷ jsou mezi dlouhodobý hmotný majetek který se neodpisuje řazeny:

- pozemky
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené jinými právními předpisy
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v pronájmu nebo ve výpůjčce,
- dlouhodobý majetek, který se oceňuje reálnou hodnotou.

2.4.1.1 Metody odepisování

Na opotřebení lze nahlížet dvěma způsoby. A to opotřebení fyzické (mechanické) nebo opotřebení morální (kdy na hodnotu nemá vliv fyzický stav aktiva, ale jeho technologická zastaralost). Existují dvě metody účetního odepisování dlouhodobého majetku, podle jejichž se řídí. Zvolená metoda musí být používána po celou dobu životnosti majetku. Podnik si však může vytvořit různé skupiny majetků a každou skupinu odepisovat podle jiných pravidel. Jedná se o odpisy časové, do kterých jsou řazeny odpisy lineární, odpisy degresivní a odpisy progresivní.

Časové odpisy

U lineárních odpisů platí, že je po celou dobu životnosti aktiva odepisována stejná částka prostřednictvím odpisové sazby, která je uváděna v procentech. Účetní jednotka je sama určena dobu, po kterou bude majetek odepisován. Měla by ovšem být zohledněna doba, po kterou bude majetek užíván. Výjimku tvoří goodwill, oceňovací rozdíl nabytého majetku a zřizovací výdaje. Goodwill¹⁸ (rozdíl mezi tržní hodnotou firmy a aktivy obchodní společnosti snížené o závazky) musí být odepisován rovnoměrně po dobu šedesát měsíců od nabytí či od

¹⁷ 410/2009 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

¹⁸ § 6 odst. 3 písmeno d) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

rozhodného dne přeměny do nákladů. Kladný oceňovací rozdíl nabytého majetku¹⁹ je odepisován rovnoměrně 180 měsíců od nabytí nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný oceňovací rozdíl k nabytému majetku je odepisován rovnoměrně 15 let od nabytí podniku nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. U zřizovacích výdajů je dána maximální doba odepisování pět let. Nebo například stavba, která má stavební povolení jen na určitou dobu.

Odepisování degresivní, neboli zrychlené znamená, že v prvních letech je do odpisů zahrnuta větší částka, která je v dalších letech postupně snižována. Toto odepisování je hojně používáno u elektroniky, protože cena u toho typu majetku klesá v prvních letech nejrychleji.

Opakem degresivních odpisů jsou odpisy progresivní. Kdy je první rok odepisována nejmenší částka a ta se každým rokem navyšuje. Je používána se u majetku, u kterého je předpoklad, že k většímu snížení hodnoty dojde v pozdějších letech. Pokud chce firma snížit své náklady, může toho dosáhnout pomocí této metody.

Výkonové odpisy

Další skupinou jsou odpisy výkonové. Tato metoda je používána zejména u majetku, u kterého jeho opotřebení přímo závislé na době jeho skutečného využívání, kdy se jeho hodnota snižuje tím více, čím je majetek používán. Nejčastěji je tento druh odpisu aplikován na výrobní stroje a zařízení, u kterých lze jejich životnost vypočítat na základě množství vyprodukovaných výkonů či časem, ve kterém je stroj či zařízení v provozu. Odpis je v každém roce vypočítáván jako násobek odpisové sazby a množstvím výkonů.

Komponentní metoda odpisování

Komponentní metoda odpisování upravená § 56a vyhlášky, je v České republice možná od 1. 1. 2010 a je nepovinné. Lze ji použít pro stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory. Jde však jen o účetní metodu a pro podnik je z daňového hlediska nepoužitelná.

Komponentou se rozumí určená část majetku (DHM) nebo souboru majetku podle § 56a odst. 1 nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku či souboru majetku. Komponenta je odepisována během

¹⁹ § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

používání samostatně.²⁰

Když nastane konec doby použitelnosti komponentu, komponent je vyměněn za nový. Cena majetku je snížena o ceny starého komponentu, ale naopak je zvýšena o cenu komponentu nového a to včetně náhradních dílů, nákladů, které byly vynaloženy na výměnu komponentu a nákladů, které s touto výměnou souvisí.

Typickým příkladem takového komponentu může být: výměna oken v budově, motor nákladního auta či vrtule sacího zařízení.

2.4.2 Odpisování dle IFRS

Způsob odpisování dlouhodobého majetku stanovuje standard IAS 16 a Dvořáková definuje odpisování podle IFRS takto: Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny (eventuálně účetní hodnoty stanovené při přecenění) do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Odpis je zachycen do nákladů výsledku, pokud není zahrnut do ocenění jiného aktiva (v rámci aktivace vlastních nákladů vyráběných aktiv). Účetní jednotka začíná aktivum odepisovat v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Odpisování je zastaveno v okamžiku, kdy je pozbyto (prodáno, zlikvidováno), nebo v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Odpisování nelze přerušit z důvodu, že aktivum není například dočasně využíváno.²¹

Standard uvádí, že metody odepisování odráží způsob, jakým podnikem spotřebovávány ekonomické užitky. Jako nejčastěji používané metody můžeme uvést:

- lineární odepisování
- metoda zmenšujícího se základu
- metoda sumace čísel (SYD) a
- metoda DDB.

Metoda lineárního odpisování je metoda časová a v praxi je využívána nejvíce. Počítá se jako rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty vydělený očekávanou dobou životnosti aktiva. Jedná se o konstantní odpis po celou dobu životnosti aktiva. Takže odpisy jsou rovnoměrně rozděleny do každého roku, kdy se aktivum odepisuje.

²⁰ Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví. § 56a odst. 2 a 3.

²¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 106

Další časová, ovšem nikoli lineární metoda odpisování, je nazývána metodou zmenšujícího se základu. Jedná se o metodu degresivního odepisování. I v této metodě je používán koeficient. Ovšem oproti metodě lineární je koeficient násobkem lineární sazby. Výše koeficientu závisí na tom, jak rychle je plánováno aktivum odepisovat.

Metoda sumace čísel (SYD) je založena na principu, kdy klesá podíl odpisové základny. Ve vztahu cena pořízení – hodnota při vyřazení. Tato suma je násobena počtem let do konce životnosti aktiva a součtem počtu let životnosti aktiva. Proto odpisy v každém dalším roce klesají.

Polední metoda DDB (Double-Declining-Balance Method), další degresivní metoda, je postup, kdy je odpisované procento stanoveno jako násobek lineární sazby, nejčastěji se jedná o dvojnásobek lineární sazby.²²

Existují i metody výkonové. Možné je zmínit metodu počtu jednotek (Sum of the Units Method). Tato metoda je používána nejvíce u strojů, u nichž lze životnost měřit počtem výkonů. Odpis je možno vypočítat jako: Odpisová sazba x množství výkonů vyrobených za určité období. Odpisovou sazbu získáme ze vzorce: Pořizovací cena - Hodnota při vyřazení/Odhadované množství výkonů, které se získá aktiva za dobu jeho životnosti.

Komponentní odpisování dle IFRS

Oproti české legislativě je komponentní odpisování ve standardu IAS 16 přímo vyžadováno a to až u movitého či nemovitého majetku. Účetní jednotka má povinnost desagregovat pro účely odpisování aktiva na více součástí (tzv. komponentní přístup), pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti. Součásti s rozdílnou použitelností se dle standardu sledují a odpisují odděleně.²³ Nejvíce patrné je toto komponentní odpisování v těžkém průmyslu, kdy je u velkých strojů spousta součástí (komponent), které v důsledku rozdílných fyzikálních veličin a různých přírodních či chemických vlivů opotřebovávají rozdílnou rychlostí. A proto je třeba v evidenci majetku tyto komponenty vést a odpisovat odděleně.

Zde je třeba zmínit, že v důsledku existence komponentního odpisování není třeba tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku a standardy IFRS možnost tvořit rezervy přímo

²² DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 110

²³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2. Strana 106

zakazují. Standard IAS 37 dokonce říká, že tyto rezervy nejsou důsledkem minulých, ale budoucích událostí a tím jsou s ním v přímém rozporu.

2.5 Vyřazení

Nejčastější formy vyřazení dlouhodobého hmotného majetku jsou:

- prodejem,
- likvidací,
- darováním,
- v důsledku škody nebo manka,
- přeřazením z podnikání do osobního užívání (u fyzických osob),
- vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva.²⁴

U IFRS je situace odlišná a majetek dle IAS 16 vyřazuje v případě, kdy podnik nemůže očekávat další ekonomické užítky z užívání aktiva nebo jeho prodeje. Důvody vyřazení majetku jsou:

- prodej,
- zahájení finančního leasingu
- a darování.

²⁴ BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. Účetnictví. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2009. 495 s. ISBN 9788086716459, s. 231

3 Srovnávací analýza DHM dle ČÚS a IFRS

3.1 Náklady na demontáž

IFRS používá pojem náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu. O tyto náklady může být podniku zvýšena pořizovací cena aktiva. Jelikož je počítáno s náklady v momentě demontáže (nebo přemístění či uvedení místa do původního stavu) v pozdějších letech, podnik musí provést výpočet současné hodnoty nákladů, tzv. kapitalizaci nákladů. V podmínkách ČÚS je povoleno tvoření rezerv. Ty zvyšují náklady, zatímco kapitalizace nákladů zvyšuje hodnotu aktiv a tím i odpisů. A tím vznikají rozdíly ve výsledku hospodaření v jednotlivých letech odpisování aktiva.

Příkladem může být strojní zařízení, jehož životnost je 20 let, pořizovací cena činí 10 miliónů korun, náklady na demontáž byly vypočteny na 1 milión korun a úroková sazba činí 10 %.

Současnou hodnotu nákladů lze vypočítat jako: $1\ 000\ 000 / 1.1^{20}$, kde 1 milión představuje hodnotu nákladů na demontáž, 1.1 úrok a 20 počet let.

Z čeho vyplývá, že současná hodnota budoucích nákladů je rovna 148 644 Kč. A celková hodnota pořizovacích nákladů je $10\ 000\ 000 + 148\ 644 = 10\ 148\ 644$ Kč. V téže hodnotě vytvoří podnik rezervu na demontáž v souladu se standardem IAS 37 - Rezervy. Tato hodnota bude zvyšována každý rok o úrok, který se účtuje do nákladů. V prvním roce vznikne úrokový náklad, který činí 10% z hodnoty rezervy čili 14 864 Kč. Časové rozlišení úroků je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 3-1 Časové rozlišení úroků

Rok	Rezerva na počátku roku	Úrok	Rezerva na konci roku
1.	148 644	14 864	163 508
2.	163 508	16 351	179 859
3.	179 859	17 986	197 845
4.	197 845	19 785	217 630
20.	900 000	100 000	1 000 000

Odpisový plán pak vypadá následovně:

Tabulka č. 3-2 Odpisový plán

	ZC v 1. roce	Odpis v 1. roce	ZC ve 2. roce	Odpis ve 2. roce	ZC ve 20. roce	Odpis ve 20. roce
Strojní zařízení	9 641 211	507 433	9 133 778	507 433	0	507 433

Dle českých předpisů by situace vypadala jinak. Rezerva by se tvořila každý rok ve výši 50 tisíc korun (1 000 000 / 20). A vstupní cena pro odpisování by se rovnala ceně pořízení 10 miliónů korun.

Odpisový plán by pak vypadal následovně:

Tabulka č. 3-3 Odpisový plán

	ZC v 1. roce	Odpis v 1. roce	ZC ve 2. roce	Odpis ve 2. roce	ZC ve 20. roce	Odpis ve 20. roce
Strojní zařízení	9 500 000	500 000	9 000 000	500 000	0	500 000

Celkové náklady po 20 letech životnosti aktiva jsou nakonec stejné, liší se ovšem náklady které podniku v jednotlivých letech vznikají.

3.2 Významné náhradní díly a generální opravy versus tvorba rezerv

Významné náhradní díly a generální opravy - jedná se o pojmy, který ČÚS standardy vůbec neznají. Ovšem při uplatňování těchto metod lze dojít k výrazným dopadům na výsledek hospodaření daného podniku. Tyto dopady jsou vysvětleny v dalších kapitolách. Pro objasnění této problematiky je vhodné uvést příklad.

Podnik nakoupil jeřáb za 10 milióny korun. Dle pravidel IFRS se rozhodl pro komponentní odpisování. Samostatně vykazováno a odpisováno bude rameno jeřábu a zbytek jeřábu. A to následujícím způsobem:

- jeřáb – doba použitelnosti 10 let, ohodnocena 8 milióny korun a
 - rameno jeřábu – doba použitelnosti 5 let, pořizovací náklady byly stanoveny na 2 milióny korun.

V šestém roce je naplánováno vyměnění jeřábu a další opravy, které s výměnou ramene jeřábu nesouvisí a to ve výši 400 tisíc korun. Tyto náklady budou rozděleny do 4 let.

Tabulka č. 3-4 Rozdělení nákladů

Rok	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
ZC zbytku jeřábu	7 200 000	6 400 000	5 600 000	4 800 000	4 000 000	3 200 000	2 400 000
ZC ramene jeřábů	1 600 000	1 200 000	800 000	400 000	0	1 600 000	1 400 000
Celková ZC jeřábu	8 800 000	7 600 000	6 400 000	5 200 000	4 000 000	4 800 000	3 800 000
Generální oprava	-	-	-	-	-	300 000	200 000

Náklady jsou časově rozlišeny $400\,000 / 4 = 100\,000$. Tato částka připadá na každý rok po provedení generální opravy. Náklady na generální opravu se pak následně odpisují a snižují výsledek hospodaření v nadcházejících letech.

Účetní jednotka si sama určí, jaká prohlídka bude klasifikována jako „generální“ a která jako „běžná“. Toto nadeřinování je pro podnik důležité, protože může zásadním způsobem ovlivnit, výsledek hospodaření v jednotlivých letech.

Také může dojít k situaci, kdy se další prohlídka uskuteční dříve, než bylo původně plánováno a v tom případě je předešlá prohlídka odepsána a nahrazena novou.

V souladu s ČÚS tatáž modelová situace vypadá jinak. Jeřáb se odpisuje jako celek a je tvořena opravná položka, která je zahrnuje jak cenu ramene jeřábu, tak i náklady na ostatní opravy. Jeřáb je oceněn vstupní cenou 10 miliónů korun a odepisován 10 let. Rezerva je tvořena součtem ceny nového ramene a dalších náklady, které jsou pátém roce potřeba na

ostatní opravy. V roce opravy je tvořena další rezerva ve stejné výši. Situace by vypadala následovně:

Tabulka č. 3-5 Tvorba rezervy

Rok	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
ZC jeřábu	9 000 000	8 000 000	7 000 000	6 000 000	5 000 000	4 000 000	3 000 000
Tvorba rezervy	480 000	960 000	1 440 000	1 920 000	2 400 000	480 000	960 000

Celková výše tvořené rezervy je 2 400 000. Rezerva se tvoří 5 let. Proto na jeden rok připadá 480 tisíc korun. Cena oprav, která představuje část tvořených rezerv, nevstupuje do ceny jeřábu a tudíž je ani neodpisuje. Účetně se náklady na čerpání rezerv rovnají jejich tvorbě a tak v dalších letech nikterak neovlivňují výsledek hospodaření.

3.3 Porovnání komponentního a lineárního odpisování

Jak již bylo řečeno, základní rozdíl v odpisování dlouhodobého majetku dle ČÚS a IFRS je, že aktivum začíná být odpisováno již v okamžiku, kdy je způsobilé k používání. Zde nastává rozpor oproti české legislativě (kde účetní odpisy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) která říká, že odpisování začíná v okamžiku, kdy je aktivum uvedeno do užívání.

Další významným rozdílem je, že IFRS 16 považuje za nutnost desagregovat na části takové aktivum, které má části s různou dobou použitelnosti. Za podmínky, že je tato hodnota významná. Tato forma odpisování je nazvaná – Komponentní odpisování.

Jelikož je komponentní odpisování nejčastěji využíváno v těžkém průmyslu, kde jsou velké stroje a zařízení složeny z množství velkých a z pohledu IFRS významných dílů, lze jako příklad uvést právě takový stroj.

Firma pořídila stroj, kde je celková pořizovací cena 30 miliónů korun. A dle doby použitelnosti ho lze rozdělit na jednotlivé komponenty:

- motor – doba použitelnosti 20 let, hodnota na základě odhadovaných výdajů, které bude muset firma vynaložit na jeho výměnu je 5 miliónů korun.
- pás – doba použitelnosti 5 let, hodnota na základě odhadovaných výdajů, které bude muset firma vynaložit na jeho výměnu jsou 2 milióny korun.
- drtič – doba použitelnosti 10 let, hodnota na základě odhadovaných výdajů, které bude muset firma vynaložit na jeho výměnu jsou 3 milióny korun.
- zbylé části stroje – bude firma odepisovat 20 let a hodnoty zbylých částí je 20 miliónů korun.

(pro jednoduchost předpokládejme, že byl stroj způsobilý k používání k 1. 1.)

Tabulka č. 3-6 Komponentní odpisování

	Odpis za 1. rok	Zůstatková cena	Odpis za 2. rok	Zůstatková cena
motor	250 000	4 750 000	250 000	4 500 000
pás	400 000	1 600 000	400 000	1 200 000
drtič	300 000	2 700 000	300 000	2 400 000
zbylé části	1 000 000	19 000 000	1 000 000	18 000 000
celkem	1 950 000	28 050 000	1 950 000	26 100 000

Pokud by se firma řídila ČÚS a nově nakoupený a zařazený stroj odpisovala jako celek, kdy by dle odpisového plánu stroj odpisovala 20 let, vypadalo by to následovně: (pro jednoduchost předpokládejme, že byl stroj k 1. 1. zařazen do užívání)

Tabulka č. 3-7 Lineární odpisování

	Odpis za 1. rok	Zůstatková cena	Odpis za 2. rok	Zůstatková cena
stroj	1 500 000	28 500 000	1 500 000	27 000 000

Jak je z příkladu patrné, při rozdílném odpisování vznikají rozdíly ve výši odpisů. Komponentní odpisování je přesnější a lépe vyjadřuje realitu, protože neposuzuje stroj jako celek, ale jako několik samostatně odepisovatelných položek. Lépe přiřazuje náklady k výnosům a náklady účetně uplatňuje na účetní období, ve kterém vznikly. A tím lépe uplatňuje jednu z hlavních zásad účetnictví a to věrného a poctivého zobrazení. Ne u každého

druhu majetku však lze spolehlivě určit jeho výkon. Naopak nespornou výhodou lineárního odpisování je menší administrativní náročnost výpočtu odpisů, kdy se odpisový plán sestaví při zařazení aktiva do užívání a je stejný po celou dobu užívání aktiva. Oproti tomu stroj, který každý rok vyrobí jiné množství výkonů, potřebuje větší náročnost na evidenci využívání.

V souvislosti s odpisy je podstatné uvést fakt, že i přes to, že je komponentní odpisování zavedeno do české legislativy už od roku 2010 se tento způsob odpisů u nás zatím nikterak hojně nepoužívá. Jako důvod si dovoluji uvést špatnou informovanost podniků a nedostatečnou znalost techniky komponentního odpisování. U IAS/IFRS je dále uložena povinnost přehodnotit dobu použitelnost, u české legislativy tato povinnost neexistuje.

Dále je třeba poznamenat, že díky existenci komponentního odpisování v rámci IFRS absolutně postrádá smysl tvoření rezerv na opravdu dlouhodobého majetku.

3.3.1 Změna odpisování lineárního na odpisování komponentní

Účetní jednotka má možnost i v průběhu odpisování přejít z lineárního odpisování na odpisování komponentní. Musí však dodržet předepsaný postup, při kterém může tato změna nastat. A to:

- V prvé řadě musí rozdělit pořizovací cenu dlouhodobého majetku rozdělit na jednotlivé komponenty dle jejich ocenění.
- Musí vypočítat pomyslné oprávkky komponentů, které by byly v jednotlivých letech započteny do nákladů.
- Rozdíl mezi reálnými a pomyslnými oprávkami komponentů se přisoudí zbylým částem dlouhodobého majetku.
- Nakonec se zůstatkové ceny komponentů odepisují rovnoměrně do doby konce jejich účetní životnosti.

Možno si představit stroj, jehož pořizovací cena je 1 000 000 korun, doba odpisování je stanovena na 5 let, účetní jednotka se rozhodla, že od třetího roku odpisování přejde na komponentní odpisování a jednotlivé komponenty jsou oceněny následovně:

- Motor je oceněn ve výši 500 000 korun a jeho životnost byla stanovena na 4 roky,
- dopravníkový pás 100 000 korun a jeho životnost byla stanovena na 3 roky,

- a zbytek stroje 400 000 korun a odpisuje se 5 let.

Výpočet pomyslných odpisů, které vznikly před začátkem komponentního odpisování bude vypadat následovně:

Požizovací cena motoru musí být rozdělena jednotlivé roky životnosti, čili: $500\,000 / 5 = 100\,000$ (roční odpis při komponentním odpisování). Pomyslné odpisy za první a druhý jsou dvakrát 100 000 korun, tedy 200 000 korun. Obdobně se vypočtou pomyslné odpisy u dopravníkového pásu. $100\,000 / 3 = 33\,333,33$, zaokrouhleně 33 334 korun. Za uplynulé dva roky odpisování se částka vypočte stejně jako u motoru a to dvakrát 33 334, tedy 66 668 korun.

V tabulce budou odpisy za uplynulé dva roky vypadat následovně:

Tabulka č. 3-8 Komponentní odpisování

Komponent	Pomyslné oprávkky za dva roky
Motor	200 000
Dopravníkový pás	66 668
Celkem	266 668

Dále je důležité znát skutečnou výši opravek, které účetní jednotka odepsala za uplynulé dva roky odpisování. Ty činily: $1\,000\,000 / 5 = 200\,000$ korun

Tabulka č. 3-9 Komponentní odpisování

rok	odpis
1.	200 000
2.	200 000
celkem	400 000

Rozdíl mezi skutečnými odpisy a odpisy fiktivními vypočteme jako rozdíl $400\,000 - 266\,668 = 133\,332$. Tato suma vyjadřuje část opravek připadající na zbytek stroje za dva předešlé roky.

V roce 2013 budou odpisy počítány rovnoměrně ze zůstatkových cen komponentů k 1. 1. třetího roku odpisování. U zbytku stroje je zůstatková cena vypočítána jako vstupní cena

stroje (1 000 000) mínus suma pořizovacích cen komponentů (motor – 500 000, dopravníkový pás – 100 000, celkem 600 000 korun) a pomyslných odpisů (motor – 200 000, dopravníkový pás – 66 668, celkem 266 668). Odpisovat se bude zbylé tři roky. Odpis komponentů bude vycházet ze zůstatkové ceny komponentů, které se vypočtou jako rozdíl mezi vstupní cenou a pomyslnými oprávkami (motor: $500\,000 - 200\,000 = 300\,000$, dopravníkový pás: $100\,000 - 66\,668 = 33\,332$).

Přehled zůstatkových cen na počátku třetího roku odpisování

Tabulka č. 3-10 Zůstatkové ceny

	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena aktiva
Motor	500 000	200 000	300 000
Dopravníkový pás	100 000	66 668	33 332
Zbytek stroj	400 000	133 332	266 668
Celkem	1 000 000	400 000	600 000

3.4 Metoda zmenšujícího se základu

Je založena na tom, že odpisy za každý rok odpisování klesají. Díky násobku konstantního procenta je degrese odpisů velice strmá. Zjevnou nevýhodou této metody je, že aktivum nelze zcela odepsat. Neodepsaná hodnota se následně odepíše jako část odpisu v posledním roce.

Automobil se vstupní cenou 1 000 000 korun se odpisuje 5 let. Standardní roční odpis by byl $1\,000\,000 / 5 = 200\,000$, čili 20%. V případě použití metody zmenšujícího se základu, účetní jednotka použije násobek (například 1,5 nebo 2). Z toho vyplývá, že roční sazba odpisu (v případě použití dvou násobného koeficientu) bude 40%.

Tabulka č. 3-11 *Metoda zmenšujícího se základu*

Rok	Hodnota aktiva na začátku ÚO	Sazba	Odpis	Hodnota aktiva na konci ÚO
1.	1 000 000	40%	400 000	600 000
2.	600 000	40%	240 000	360 000
3.	360 000	40%	144 000	216 000
4.	216 000	40%	86 400	129 600
5.	129 000	40%	51 600	77 400
			1 000 000	

Jak již bylo řečeno, nebyla odepsána celá odepisatelná suma, tedy 1 000 000 korun. Když sečteme odpisy v jednotlivých letech, dostaneme sumu 922 000 korun. V tomto případě by účetní jednotka pravděpodobně v posledním roce odpisu odepsala celou zůstatkovou hodnotu ($1\,000\,000 - 922\,000 = 78\,000$ korun).

3.5 Metoda SYD

Metoda sumace čísel vychází ze vzorce:

_____ kde:

- PC znamená pořizovací cenu,
- ZbC zbytková cena,
- n je počet let odpisování
- i je i-tý rok odpisování.

Z výše uvedeného vzorce vyplývá, že roční odpisy v čase klesají. Odpisování je prováděno do výše zbytkové hodnoty. Pro názornou ukázkou lze použít zadání stejné, jako minulém příkladu, tedy: Automobil se vstupní cenou 1 000 000 korun se odpisuje 5 let.

Odpisy v jednotlivých letech budou vypadat následovně:

Tabulka č. 3-12 *Odpisování metodou SYD*

Rok	Základna pro odpisování	Poměr	Odpis	Hodnota aktiva na konci ÚO
1.	1 000 000	5/15	333 334	666 666
2.	1 000 000	4/15	226 667	439 999
3.	1 000 000	3/15	200 000	239 999
4.	1 000 000	2/15	133 334	106 665
5.	1 000 000	1/15	106 665	0

3.6 Odpisy výkonové

Jedná se o metodu používanou jak v prostředí českém, tak i mezinárodním. Odpisování není závislé na čase, ale na výkonu. U strojů je to například jejich životnost vypočítaná na základě množství vyprodukovaných výkonů či čase, ve kterém je stroj či zařízení v provozu. Za základní vzorec lze považovat $\text{Roční odpis} = \frac{\text{PC} - \text{ZbC}}{\text{výkon v daném roce} / \text{celkový výkon}}$.

Stroj, jehož pořizovací cena činí 10 000 000, vyrobí ročně následující počet výrobků:

Tabulka č. 3-13 Plán výkonů

Rok	Počet vyrobených výrobků
1.	20 000
2.	15 000
3.	25 000
4.	18 000
5.	22 000
celkem	100 000

Tabulka č. 3-14 Výkonové odpisy

Rok	Počet vyrobených výrobků	Úměrný počet	Roční odpis	Hodnota aktiva na konci ÚO
1.	20 000	0,2	2 000 000	8 000 000
2.	15 000	0,15	1 500 000	6 500 000
3.	25 000	0,25	2 500 000	4 500 000
4.	18 000	0,18	1 800 000	2 200 000
5.	22 000	0,22	2 200 000	0
Celkem	100 000	1	10 000 000	

Výkonové odpisy, jsou nevyrovnané a jsou přímo závislé na výkonu aktiva v daném roce, což má především u strojů vysokou vypovídající hodnotu opotřebení. Což lépe odpovídá jedné z hlavních zásad věrného a poctivého zobrazení.

3.7 Přecenění aktiv

V podniku může nastat situace, kdy reálna hodnota aktiva neodpovídá ceně, kterou eviduje podnik ve svém účetnictví. Zvláště při sestavení účetní závěrky, která by měla vytvářet věrný

obraz o majetkové situaci v podniku. Jinak řečeno, ceny nejen dlouhodobého hmotného majetku se v čase na trhu mění, bilance podniku bohužel nedokážou tyto změny zachytit, pokud nedojde k přecenění.

V takovém případě dochází k přecenění aktiv, které je podle Českých účetních standardů povoleno jen jedním směrem a to dolů pomocí oprávek (odpisů), ty vyjadřují ztrátu hodnoty aktiva způsobenou opotřebením a stářím majetku, a také pomocí opravných položek, ty vyčíslují dočasnou ztrátu hodnoty. Přeceňování směrem nahoru je zakázáno. Jednalo by se o prolomení zásady opatrnosti a přímé porušení § 24, 25 a 27 zákona o účetnictví. Protože je logické, že cena odpisovaných aktiv může i stoupat (především u budov), je povoleno v rámci přeceňování IFRS povoleno přecenění směrem nahoru, jelikož spousta dříve koupeného nemovitého majetku je v účetnictví podhodnoceno (představme si například budovu v atraktivní městské čtvrti), protože účetnictví nezohledňuje ceny na trhu s nemovitostmi. Podle IFRS je možné přecenit tyto nemovitosti dle současného vývoje na trhu, toto přecenění věrohodněji odráží majetkovou strukturu podniku.

Nabízí se otázka, jak často je možno majetek přeceňovat. Frekvence přecenění je dle Mezinárodních účetních standardů závislá na změnách tržní hodnoty přeceňovaného majetku. Když je reálná hodnota aktiva podstatně odlišná od své hodnoty účetní, je potřeba provést ocenění nové. Existují pozemky, budovy nebo zařízení, které mohou vykazovat velké a nestálé změny reálných hodnot, a z tohoto důvodu je nutné přecenění provádět každoročně. U pozemků, budov a zařízení s minimálními změnami jejich reálné hodnoty není potřeba přeceňovat každoročně. U takových aktiv probíhá přecenění za tři až pět let.

3.7.1 Přecenění oprávek

IFRS také řeší, jakým způsobem jsou stanoveny oprávky k nově zjištěné reálné ceně aktiva. Existují dva způsoby, podle kterých se oprávky vypočtou. První metoda je využívána v případě, kdy jsou aktiva přecenění pomocí indexu vztaženému k reprodukčním nákladům se zohledněným souhrnem odpisů (oprávkami). Přepočet stejného poměru v jakém je účetní brutto hodnota majetku, v tomto případě se bude účetní hodnota aktiva rovnat přeceněné částce. Druhá metoda je používána především u přeceňování budov, kdy je netto hodnota majetku přepočítána na přeceněnou částku majetku.

Jak funguje přecenění oprávek vysvětlí následující příklad. Podnik vlastní určitý majetek v pořizovací ceně 1 000 000 korun. Podnik tento majetek lineárně odpisuje 5 let. Po dvou letech znalec ocenil majetek na 700 000 korun.

Tabulka č. 3-15 Lineární odpisy před přeceněním

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
1.	1 000 000	200 000	800 000
2.	800 000	200 000	600 000
Celkem		400 000	

Suma odpisů za dva roky užívání je rovna 400 000 korun a zůstatková cena je 600 000 korun.

U první metody je nutno vypočítat poměr, ve kterém se budou oprávky a vstupní cena přepočítávat. Poměr se vypočte jako podíl ocenění aktiva znalcem a zůstatkovou cenou, v našem případě $700\,000 / 600\,000 = 1,167$. Tímto poměrem se zvýší oprávky ($400\,000 \times 1,167 = 467\,000$) a pořizovací hodnota ($1\,000\,000 \cdot 1,167 = 1\,167\,000$). Situace na počátku třetího roku pak bude vypadat následovně:

Tabulka č. 3-16 Přecenění oprávek

Rok	Vstupní cena	Oprávk	Zůstatková cena
3.	1 167 000	467 000	700 000

Výpočet u druhé metody to je odlišný. Jako pořizovací cena je zde chápáno ocenění zjištěné znalcem. V našem případě tedy nikoli 1 000 000 korun, ale 700 000 korun. Oprávky se přepočtou jako podíl nové a staré vstupní ceny, vynásobené hodnotou oprávek ($[700\,000 / 1\,000\,000] \cdot 400\,000 = 280\,000$ korun. Z toho vychází, že v bilanci bude netto hodnota 420 000 korun.

Tabulka č. 3-17 Přecenění oprávek

Rok	Vstupní cena	Oprávk	Zůstatková cena
3.	700 000	280 000	420 000

3.7.2 Přecenění směrem „dolů“

Přecenění aktiv směrem dolů povolují jak ČÚS prostřednictvím opravných položek, tak i IFRS, kde snížení přímo promítne do účetní hodnoty majetku. V praxi se opravné položky k dlouhodobým hmotným aktivům tvoří oproti jiným opravným položkám (k finančnímu majetku, k zásobám nebo k pohledávkám) méně. Vychází to ze samotné podstaty dlouhodobých hmotných aktiv, které podnik využívá dlouhodobě, nespotřebovávají se a opotřebení aktiv je vyjádřeno sumou odpisů, čili oprávkami. Pokud podnik správně určí výši odpisů, pak vzniklý rozdíl (zůstatková cena), představuje jeho užitnou hodnotu.

Pro názornou ukázkou přecenění směrem dolů poslouží následující příklad. Podnik koupil budovu v pořizovací ceně 13 000 000 korun. Očekávaná zbytková hodnota budovy za 30 let byla vyčíslena na 1 000 000 korun. Bylo rozhodnuto, že budova bude odpisována lineárně. Na konci pátého roku užívání byla budova podle tržní hodnoty přeceněna na 6 000 000 korun.

Odpis bude vypočítán jako rozdíl pořizovací a zbytkové hodnoty, vydělený počtem let odpisování, _____

Tabulka č. 3-17 *Odpisy před přeceněním*

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
1.	12 000 000	400 000	12 600 000
2.	11 600 000	400 000	11 200 000
3.	11 200 000	400 000	10 800 000
4.	10 800 000	400 000	10 400 000
5.	10 400 000	400 000	10 000 000
Celkem	-	2 000 000	-

Na počátku šestého roku, je třeba provést přecenění. Toho dosáhneme pomocí koeficientu, kdy vydělíme reálnou a zůstatkovou cenu ($6\,000\,000 / 10\,000\,000 = 0,6$). Z toho vyplývá, že pořizovací cena bude snížena na 7 800 000 ($13\,000\,000 \cdot 0,6$) a suma odpisů se sníží na částku 1 200 000 korun ($2\,000\,000 \cdot 0,6$). Odpisování bude dále pokračovat na základě přeceněné vstupní ceny snížené o přeceněné oprávkky a zbytkovou cenu, 5 600 000 ($7\,800\,000 - 1\,200\,000 - 1\,000\,000$). Výše odpisu je vypočte jako podíl přeceněné vstupní ceny snížené o přeceněné oprávkky a zbytkovou cenu k zbývajícím letům odpisování ($5\,600\,000 / 24 = 233\,333$)

Tabulka č. 3-18 Odpisování po přecenění

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
6.	5 600 000	233 333	5 366 667
7.	5 366 667	233 333	5 133 334
8.	5 133 334	233 333	4 900 001
9.	4 900 001	233 333	4 666 668
10.	4 666 668	233 333	4 433 335

V případě, kdy by bylo použito jako pořizovací cena ocenění zjištěné znalcem, tedy 6 000 000 korun, se oprávky přepočtou jako podíl nové a staré vstupní ceny snížené o zbytkovou hodnotu vynásobené dosavadními oprávkami ($[6\,000\,000 / 12\,000\,000] \cdot 2\,000\,000 = 1\,000\,000$). Odpisování bude dále pokračovat na základě ceny zjištěné znalce snížené o přeceněné oprávky a zbytkovou cenu ($6\,000\,000 - 1\,000\,000 - 1\,000\,000 = 5\,000\,000$). Roční odpis bude vypočten stejně jako u předchozího modelu, tedy $5\,000\,000 / 24 = 208\,333$.

Tabulka č. 3-19 Odpisování po přecenění

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
6.	5 000 000	208 333	4 791 667
7.	4 791 667	208 333	4 583 334
8.	4 583 334	208 333	4 375 001
9.	4 375 001	208 333	4 166 668
10.	4 166 668	208 333	3 958 335

Je jasně patrné, že při použití jiné metody při přecenění v souladu s IFRS vznikají rozdíly v nových přeceněných vstupních cenách. V našem případě se jedná o budovu, u nich se častěji používá metoda, která byla popsána jako druhá, tedy metoda kdy je netto hodnota majetku přepočítána na přeceněnou částku majetku.

Vedení hmotných aktiv v přeceněných částkách není v české legislativě povoleno.²⁵ Je ovšem dočasné snížit hodnotu aktiv prostřednictvím opravných položek. České účetní standardy dokonce ukládají povinnost tvořit opravné položky, a to ve chvíli, kdy zjistí, že

²⁵ LOJA, Radka a Helena VOJÁČKOVÁ. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha: BILANCE, 2005. ISBN 80-86371-48-4. Strana 158

užitná hodnota aktiva je výrazně nižší, než hodnota aktiva vykazována v účetnictví po tom, co od pořizovací ceny odečte oprávk. Jak již bylo zmíněno, toto snížení hodnoty nelze brát za konečné, ale pouze jako dočasné. V případě, kdy pominou důvody pro dočasné snížení, opravná položka je odúčtována. Při inventarizaci se musí posoudit, zda je opravná položka odůvodněná a také se musí posoudit její výše. Pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost výše této opravné položky, zruší ji ve prospěch nákladů. Pro názornou ukázk. nám poslouží výše zmíněný příklad:

Podnik koupil budovu v pořizovací ceně 13 000 000 korun. Očekávaná zbytková hodnota budovy za 30 let byla vyčíslena na 1 000 000 korun. Bylo rozhodnuto, že budova bude odpisována lineárně. Na konci pátého roku užívání byla budova podle tržní hodnoty přeceněna na 6 000 000 korun. Kdy bude roční odpis vypočítán jako Vstupní cena mínus cena zbytková, děleno počtem let odpisování.

Tabulka č. 3-20 Lineární odpisování

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
1.	12 000 000	400 000	11 600 000
2.	11 600 000	400 000	11 200 000
3.	11 200 000	400 000	10 800 000
4.	10 800 000	400 000	10 400 000
5.	10 400 000	400 000	10 000 000
6.	10 000 000	400 000	9 600 000
7.	9 600 000	400 000	9 200 000
8.	9 200 000	400 000	8 800 000
9.	8 800 000	400 000	8 400 000
10.	8 400 000	400 000	8 000 000

Odpisování bude dále pokračovat, až do 30tého roku užívání budovy. Na konci pátého roku podnik zaúčtuje rozdíl mezi zůstatkovou a reálnou cenou do opravných položek. Na konci pátého roku byla zůstatková cena 10 000 000 korun a tržní hodnota byla 6 000 000. $10\,000\,000 - 6\,000\,000 = 4\,000\,000$. Takto částka bude zaúčtována do opravných položek.

3.7.3 Přecenění směrem „nahoru“

Zvýšení bude promítnuto v rozvaze ve vlastním kapitálu, jako třeba ve zvláštním fondu, který zachycuje oceňovací rozdíly z přecenění. V tomto bodě bude pozornost zaměřena pouze na Mezinárodní standardy, jelikož standardy české přecenění směrem nahoru zakazují, což může skreslit majetkovou strukturu podniku, protože v případě vyšší tržní hodnoty, nebo rozdílným (vyšším) oceněním znalcem není tato skutečnost, která více odpovídá realitě, v účetnictví podniku zohledněna.

Postup výpočtu je shodný s výpočtem pro přecenění směrem dolů. Přeceňovat se ovšem nemusejí jen budovy, ale také stroje. Podnik může vlastnit velice drahý stroj, který nevyužívá tak, jak si při jeho pořízení představoval. Pak jeho opotřebení vyjádřené oprávkami nepředstavuje opotřebení, které odpovídá realitě. Lze si představit důlní stroj, jehož cena pořízení byla 10 000 000. Podnik stanovil dobu odpisování na 20 let, odpisovat bude lineárně a nepočítal s žádnou zbytkovou hodnotou stroje. V osmém roce však stroj pracoval výrazně méně z důvodu nízké poptávky po surovině, kterou těžil. Tímto došlo k situaci, kdy podle podniku stroj neztratil takovou hodnotu, jakou vyjadřuje v účetnictví jeho odpis. Na konci roku proto došlo k přecenění a podle odhadu byla jeho tržní hodnota vyčíslena na 8 000 000 korun. Roční odpis bude vypočten jako podíl ceny pořízení k počtu let odpisování (500 000 korun).

Tabulka č. 3-21 *Odpisování do doby přecenění směrem nahoru*

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
1.	10 000 000	500 000	9 500 000
2.	9 500 000	500 000	9 000 000
3.	9 000 000	500 000	8 500 000
4.	8 500 000	500 000	8 000 000
5.	8 000 000	500 000	7 500 000
6.	7 500 000	500 000	7 000 000
7.	7 000 000	500 000	6 500 000
8.	6 500 000	500 000	6 000 000

Na konci osmého roku vznikl rozdíl v ocenění stroje díky přecenění, jehož výše o 2 000 000 (8 000 000- 6 000 000). Jelikož se jedná o stroj, přecenění s příslušnými

oprávkami se provede přepočtením obdobným poměrem jako účetní brutto hodnotu aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce. Poměr se vypočte jako podíl znaleckého ocenění (8 000 000) a zůstatkové ceny (6 000 000), tedy 1,333. Poměrem pak vynásobíme jak cenu pořízení, tak i dosud zaúčtované oprávky. Nově zjištěná cena pořízení je tedy rovna částce 13 330 000 korun a této částky již bylo odepsáno 5 332 000 korun. V následujícím roce bude tedy částka určena k odpisování 7 998 000 korun. Doba odpisování je rovna zbývajícím době od přecenění do dvacátého roku, tedy 12 let. Nový roční odpis se vypočte jako podíl nové hodnoty určené k odpisování a zbyvajícím počtem let (666 500). Jak bude vypadat odpisování v devátém roce a letech následujících ukáže následující tabulka.

Tabulka č. 3-22 Odpisování po přecenění směrem nahoru

Rok	Vstupní cena	Odpis	Zůstatková cena
9.	7 998 000	666 500	7 331 500
10.	7 331 500	666 500	6 665 000
11.	6 665 000	666 500	5 998 500

4 Dopady odlišného přístupu při vykazování

4.1 Vliv použití metod odpisování na VH

Metoda, kterou si účetní jednotka zvolí pro odpisování dlouhodobého majetku, určí, jak velká část nákladů v každém roce odpisování majetku ovlivní výši celkových nákladů a tím i výsledek hospodaření.

Stroj v pořizovací ceně 2 000 000 korun, doba odpisování byla stanovena na 5 let. Pro účely komponentního odpisování byl jako samostatně vykazovaná a odpisovaná komponenta zvolen dopravníkový pás, s pořizovací cenou 200 000 korun, kdy bude odepsán a vyměněn za 2 roky.

V případě lineárního odpisování bude výsledek hospodaření ovlivněn náklady prostřednictvím odpisů rovnoměrně každý rok. Kromě let, kdy bude opraven dopravníkový pás, v tu chvíli vznikne náklad, nikoli však prostřednictvím odpisů, ale náklad na opravu majetku. Tento náklad bude účtován jako běžný provozní výdaj. Ten ovlivní výši hospodářského výsledku jen v roce, kdy byla oprava provedena.

Tabulka č. 4-1 *Vliv lineárního odpisování na VH*

Rok	Odpisy	Provozní výdaje	Vliv na výsledek hospodaření
1.	400 000	-	-400 000
2.	400 000	-	-400 000
3.	400 000	200 000	-600 000
4.	400 000	-	-400 000
5.	400 000	-	-400 000
Celkem	2 000 000	200 000	-2 200 000

Z tabulky jasně vyplývá, hodnota odpisů zcela nevyjadřuje náklady, které podniku snižují výsledek hospodaření, protože další náklady vznikly účetně mimo samotný majetek, dále je patrné, že největší náklady podniku vzniknou ve třetím roce užívání stroje, kdy dojde k opravě dopravníkového pásu.

O něco složitější situace nastane v případě použití metody komponentního odpisování, kdy podniku žádné provozní náklady nevzniknou, a oprava dopravníkového pásu vstoupí do ceny stroje.

Tabulka č. 4-2 Vliv komponentního odpisování na VH

Rok	Odpis stroje	Odpis dopravníkového pásu	Odpisy celkem	Vliv na výsledek hospodaření
1.	360 000	100 000	460 000	-460 000
2.	360 000	100 000	460 000	-460 000
3.	360 000	100 000	460 000	-460 000
4.	360 000	100 000	460 000	-460 000
5.	360 000	-	360 000	-360 000
Celkem	1 800 000	400 000	2 200 000	-2 200 000

Rozdílná bude výše nákladů v případě, že podnik zvolí výkonové odpisy, v takovém případě bude výše nákladů vyjádřených prostřednictvím odpisů záviset na velikosti výkonu, který stroj vyprodukuje za každý jednotlivý rok odpisování. Pro náš příklad si představme, že stroj ročně vyprodukuje následující množství výkonů:

Tabulka č. 4-3 Vliv komponentního odpisování na VH

Rok	Výkon stroje	Výkon vyjádřený v %	Odpis	Vliv na výsledek hospodaření
1.	40	20	400 000	-400 000
2.	30	15	300 000	-300 000
3.	50	25	500 000	-700 000
4.	40	20	400 000	-400 000
5.	40	20	400 000	-400 000
Celkem	200	100	2 000 000	-2 200 000

Ve třetím roce odpisování jsou náklady nejvyšší, konkrétně 700 000 korun. A to z důvodu, že v tomto roce stroj provedl nejvíc výkonů (25 %), ale především, byla provedena oprava stroje, což velmi významně ovlivnilo výši celkových nákladů, ostatně jako ve všech ostatních metodách krom metody komponentního odpisování, kdy byla výměna dopravníkové pásu evidována a odpisována samostatně a výše nákladů se v jednotlivých letech nezvyšovala, popř. nesnižovala skokově.

4.2 Vliv přecenění na VH

Jak již bylo výše zmíněno, podle Českých účetních standardů není povoleno na rozdíl o IFRS přecenění majetku směrem nahoru, což může podniku způsobit značné nepříjemnosti. Představme si situaci, kdy:

Podnik, který se rozhodl prodat výrobní zařízení za 6 000 000 korun, jehož pořizovací cena byla 10 000 000 korun. Oprávky byly do okamžiku prodeje vyčísleny na 8 000 000 korun. Znalecká hodnota výrobního zařízení byla podle znalce vyčíslena na 5 000 000 korun.

V podmínkách ČÚS by situace vypadala následovně:

Tabulka č. 4-4 Vliv zůstatkové ceny na VH

Požizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena	Prodejní cena	Vliv na VH
10 000 000	8 000 000	2 000 000	6 000 000	-4 000 000

Z příkladu je jasně patrné, že zůstatková hodnota je oproti znaleckému posudku nižší a při prodeji majetku a vzniká vyšší zisk z takové transakce, toto nižší ocenění nejen že zkrusluje výsledek hospodaření v roce, kdy se prodej výrobního zařízení realizuje, ale může to mít i daňové důsledky, ve smyslu větší daňového zatížení podniku.

Pokud by byl ovšem stejný prodej uskutečněn v podmínkách mezinárodních standardů, kde je možno na základě znaleckého ocenění zvýšit hodnotu aktiva, situace by vypadala odlišné:

Tabulka č. 4-5 Vliv přecenění na VH

Požizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena	Prodejní cena	Vliv na VH
25 000 000	20 000 000	5 000 000	6 000 000	-1 000 000

Přepočtení pořizovací ceny a oprávký je vypočítáno stejným poměrem jako účetní brutto hodnotu aktiva. Díky možnosti zvýšení hodnoty aktiva podnik dosáhl toho, že rozdíl mezi náklady výnosy není tak velký jako v předchozím případě a vliv na výsledek hospodaření je značně nižší.

5 Závěr

Práce byla zaměřena na rozdílné pojetí a porovnání dlouhodobého hmotného majetku z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních předpisů. V obou systémech lze nalézt celou řadu podobných přístupů, ale také neméně přístupů odlišných, některých významných méně a některých více. Výsledkem těchto odlišností je nejen různá hodnota dlouhodobého hmotného majetku, ale také dopady v širším kontextu, ať už se jedná o výsledek hospodaření, nebo daňovou povinnost podniku. Už v samotném vymezení lze nalézt odlišnosti, kdy je dle Českých účetních standardů (konkrétně ČÚS 013) definován celý dlouhodobý hmotný (ale i nehmotný) majetek. Zatímco IFRS definuje majetek v několika standardech, i když existuje jeden, který se nebojím nazvat stěžejním, a to IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, dále pak IAS 40 – Investice do nemovitostí, nebo IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti.

První kapitola byla věnována teoretické komparaci mezinárodních standardů a české legislativy. U němých bodů ani není co porovnávat, jelikož česká účetní legislativa nezná pojmy jako komponentní odpisování, významné náhradní díly nebo generální prohlídky. Všechny tyto postupy mohou mít významný dopad na výsledek hospodaření a mohou také ovlivnit výši odložené daně. Jako velkou nevýhodu ČÚS shledávám nemožnost přecenění (nejen) dlouhodobého hmotného majetku směrem nahoru, což může mnoha případech zkreslit přehled o výši aktiv v podniku. V další kapitole jsem se zaměřil především na metody odpisování a na největší odlišnosti, které mezi dvěma popisovanými systémy panují, jako například: náklady na demontáž, tvorba rezerv (která je díky existenci komponentního odpisování zcela bezpředmětná) nebo přecenění aktiv. Další kapitola je zaměřena na dopady odlišných přístupů při oceňování a odpisování na výkazy, konkrétně na výsledek hospodaření ať už se jedná o vliv zvolné odpisové metody, nebo možnost (respektive nemožnost) přecenění aktiva na vyšší reálnou hodnotu.

Je důležité zmínit, že naše republika již převzala celou řadu metod z IFRS, jako například komponentní odpisování, nebo pojem zbytková hodnota. Podle mého názoru by snaha o implementaci dalších metod do české legislativy měly nadále pokračovat a tím by se zmenšovalo rozdíly mezi dvěma (zatím) odlišnými systémy. Tím se může zlepšit postavení

českých podniků v rámci celé Evropy. A to nejen proto, že podniky, které chtějí, aby se s jejich cennými papíry obchodovalo na burzách Evropské unie, jsou nuceny sestavovat účetní závěrku dle předpisů IFRS, ale také nejen oni získají informace, jak si vedou v porovnání s jinými podniky v jiných zemích. Teď lze srovnávat jen těžko, protože jsou používány jiné metody a postupy, které generují jiné výsledky.

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Bibliografie:

[1] BOHUŠOVÁ, Hana. [i]Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků[/i]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

[2] BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. [i] Účetnictví. [i] 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2009. 495 s. ISBN 9788086716459.

[3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. [i]Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS[/i]. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

[4] KRUPOVÁ, Lenka; VAŠEK, Libor; ČERNÝ, Michal R. [i]IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví[/i] Vyd. 1. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

[5] LOJA, Radka a VOJÁČKOVÁ, Helena. [i]Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. [i] 1. vyd. Praha: BILANCE, 2005. ISBN 80-86371-48-4.

[6] PASEKOVÁ, Marie a STROUHAL, Jiří. [i]Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích[/i]. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

[7] JÍLEK, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. . [i]Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví[/i] 2013. vyd. Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 9788024784304.

Internetové zdroje:

[8] BUSINESS CENTER: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. [online]. BUSINESS CENTER [30. 11. 2012]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

[9] Účetní kavárna: *Rezervy na opravu hmotného majetku* [on-line] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4943v6943-rezervy-na-opravu-hmotneho-majetku-po-1-1-2009/>

[10] Vysoká škola ekonomická v Praze: *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle IAS/IFRS a českých účetních standardů* [on-line] Dostupné z:
http://kvf.vse.cz/wpcontent/uploads/2010/06/1239811636_sb_vrtalovblkovsolilov.pdf

Právní předpisy:

[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, ve znění pozdějších předpisů

[12] Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení

[13] Zákon č. 410/2009 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Seznam zkratek

ČÚL Česká účetní legislativa

ČÚS České účetní standardy

DDB Double Declining Balance Method

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

IAS International Accounting Standards

IFRS International Financial Reporting –Standards

Sb. Sběrka předpisů České republiky

SYD Sum of Years' Digits Method

VH Výsledek hospodaření

ZC Zůstatková cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2014


.....
Martin Židek