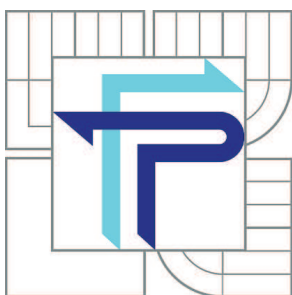


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

SROVNÁNÍ IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY V OBLASTI DLOUHODOBÉHO MAJETKU A REZERV

COMPARISON OF IFRS AND CZECH ACCOUNTING LEGISLATION IN FIXED ASSETS AND
PROVISIONS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

JANA BARTŮŠKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MICHAELA BERANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Bartůšková Jana

Účetnictví a daně (6202R049)

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

Srovnání IFRS a české účetní legislativy v oblasti dlouhodobého majetku a rezerv

v anglickém jazyce:

Comparison of IFRS and Czech Accounting Legislation in Fixed Assets and Provisions

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíle bakalářské práce

Základní charakteristika IFRS a české účetní legislativy a jejich využití

Analýza postupů účtování a vykazování dle IFRS a ČR v oblasti dlouhodobého majetku a rezerv

Dopady rozdílů vykazování předmětných oblastí na obraz o finanční pozici a výkonnosti podnikatelského subjektu

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFS v podmínkách českých podniků. Praha: Aspi, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.

Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. akt. vyd. Praha: Polygon, 2012.

ISBN 978-80-7273-169-5.

KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Praha: 1. VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

STROUHAL, J. Slovník pojmů IFRS. Praha: Wolters Kluwer, 2009.

ISBN 978-80-7357-474-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 03.06.2014

Abstrakt

Tato bakalářská práce je zaměřena na srovnání účetních postupů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy. Cílem práce je identifikovat důležité rozdíly v oblasti účtování dlouhodobého hmotného majetku a rezerv a zhodnotit, jaký vliv má používání IFRS na obraz výkonnosti vybrané společnosti. V rámci praktické části práce je posouzeno, zda by byla přínosná konvergence české účetní legislativy s IFRS.

Abstract

This bachelor's thesis is aimed at accounting procedures comparison of International Financial Reporting Standards and Czech accounting legislation. The objective of this thesis is to identify important differences in field of fixed assets and provisions accounting and to assess how the application of IFRS influences the productivity image of particular corporation. In terms of practical part of this thesis it is assessed whether the convergence of Czech accounting legislation to IFRS would be beneficial.

Klíčová slova

dlouhodobý hmotný majetek, rezervy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa, účetnictví

Key words

fixed assets, provisions, International Financial Reporting Standards, Czech accounting legislation, accounting

Bibliografická citace

BARTŮŠKOVÁ, J. *Srovnání IFRS a české účetní legislativy v oblasti dlouhodobého majetku a rezerv*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 86 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michaela Beranová, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

podpis studenta

Poděkování

Ráda bych poděkovala své vedoucí bakalářské práce Ing. Michaele Beranové, Ph.D. za vstřícný přístup a odbornou pomoc při tvorbě této práce.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍL A METODIKA PRÁCE.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	13
1.1 Nadace IFRS a její součásti.....	13
1.1.1 Cíle a správa Nadace IFRS	13
1.1.2 Rada IASB	14
1.2 Standardy IFRS a Evropská unie	15
1.2.1 Definice Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)	15
1.2.2 Standardy IAS a IFRS v obsahovém vymezení a jejich interpretace	16
1.2.3 Začlenění standardů do legislativy EU	18
1.3 Účetnictví v České republice	19
1.3.1 Legislativní zakotvení českého účetnictví	19
1.3.2 České subjekty v kontaktu s IFRS	20
1.3.3 České účetní standardy (ČÚS) v obsahovém vymezení.....	21
2 ANALÝZA DHM A REZERV	22
2.1 Dlouhodobý hmotný majetek v rámci českého účetnictví.....	22
2.1.1 Oceňování DHM v rámci českého účetnictví.....	24
2.1.2 Odpisování DHM v rámci českého účetnictví.....	26
2.1.3 Způsob účtování DHM v rámci českého účetnictví.....	27
2.2 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS.....	31
2.2.1 Oceňování DHM podle IFRS	32
2.2.2 Odpisování DHM podle IFRS	36
2.2.3 Způsob účtování DHM podle IFRS	39
2.3 Účtování o rezervách v rámci českého účetnictví.....	43
2.3.1 Rezervy zákonné.....	43
2.3.2 Rezervy účetní	45
2.3.3 Způsoby účtování rezerv v rámci českého účetnictví.....	47
2.4 Účtování o rezervách podle IFRS	47

2.4.1	Druhy rezerv podle IFRS	49
2.4.2	Oceňování rezerv podle IFRS.....	50
2.4.3	Způsob účtování rezerv podle IFRS	51
3	APLIKACE ÚČETNÍCH POSTUPŮ V PRAXI	53
3.1	Modelový příklad společnosti NÁBYTEK, a. s.....	53
3.1.1	Vnitřní předpisy společnosti a odpisový plán podle ČÚL.....	54
3.1.2	Zásady účtování společnosti v souladu s IFRS.....	56
3.1.3	Účetní případy roku 2011	58
3.1.4	Účetní případy roku 2012	62
3.1.5	Účetní případy roku 2013	69
3.1.6	Komplexní zhodnocení sledovaných období.....	74
3.2	Posouzení přínosnosti používání IFRS	77
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	80
	SEZNAM TABULEK	83
	SEZNAM GRAFŮ	84
	SEZNAM OBRÁZKŮ	85
	SEZNAM VZORCŮ.....	86

ÚVOD

Mottem 21. století je mezinárodní integrace a globalizace. S těmito pojmy je možné se setkat ve všech oblastech každodenního života, rovněž tedy v oblasti ekonomické a účetní. Mnoho podniků a společností se snaží různými způsoby propojit se světem, za účelem vyšší prosperity či zefektivnění produkce a odbytu. Fúze a akvizice jsou téměř na denním pořádku a neprobíhají vždy pouze v rámci jednoho státu. Tato skutečnost se dotýká problematiky sladění vzájemného fungování dvou a více různých podniků, operujících na více či méně odlišných principech. Jednou z dílčích částí takovéto integrace je právě harmonizace účetnictví.

Harmonizace účetních principů a metod zajišťuje podnikům na celém světě jednodušší kooperaci, větší transparentnost účetních výstupů, ale především jejich snadnou srovnatelnost. Jedním z nejnámějších a nejdůležitějších nástrojů harmonizace účetnictví jsou právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Proto je právě sféra Mezinárodních standardů účetního výkaznictví předmětem této práce.

Vzhledem k tomu, že se standardy IFRS v rámci nařízení Evropské unie začlenily i do legislativy České republiky, je tato práce zaměřena na srovnání rozdílných účetních postupů právě mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, konkrétně na tematiku dlouhodobého majetku a rezerv. Oblast dlouhodobého majetku je však z účetního hlediska natolik rozsáhlá, že by její kompletní zpracování značně přesahovalo hranice bakalářské práce. Z toho důvodu je tato práce zacílena pouze na okruh dlouhodobého hmotného majetku, který bude z řad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví reprezentován standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Tato bakalářská práce je rozčleněna do tří hlavních částí, z nichž první je část teoretická, která je věnována specifikaci, úpravě a působnosti IFRS a České účetní legislativy. V navazující části práce jsou popsány a srovnány jednotlivé účetní postupy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a rezerv a zjištěné rozdíly jsou podrobně analyzovány. Třetí část práce se pak zabývá modelovým případem společnosti, která v rámci svého účetnictví používá k vykazování i standardy IFRS. Na tomto praktickém příkladu jsou identifikované rozdíly názorně vysvětleny a ze zjištěných výstupů jsou vyvozeny závěry.

Tato práce by měla pomoci detekovat a vysvětlit odlišné účtování ve výše zmíněných oblastech, a tím z malé části ulehčit pochopení všem, kteří s účtováním o rezervách a dlouhodobém hmotném majetku podle IFRS přijdou do kontaktu.

CÍL A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je identifikovat rozdíly mezi IFRS a českými účetními předpisy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a rezerv a definovat jejich dopady na obraz výkonnosti vybrané společnosti. Sekundárním cílem je dospět ke zhodnocení výhodnosti používání standardů IFRS českými společnostmi a posoudit prospěšnost potenciální konvergence české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Tato bakalářská práce je zaměřena na zřetelně nejpočetnější skupinu subjektů využívajících účetnictví, tedy na podnikatele. V zájmu dosažení stanovených cílů lze pak metodiku práce shrnout do několika základních bodů:

- podrobné srovnání účetních postupů v oblasti účtování o dlouhodobém hmotném majetku (dále také „DHM“) a o rezervách dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy,
- identifikace nejpodstatnějších zjištěných rozdílů, ovlivňujících srovnatelnost účetních výstupů,
- zhodnocení efektivnosti současného využívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví českými společnostmi,
- posouzení výhodnosti návrhu širšího začlenění IFRS do české účetní legislativy za účelem naplnění požadavků na širokou srovnatelnost, zvýšení transparentnosti účetních výkazů a zkvalitnění účetnictví samotného, včetně jeho principů.

Prameny pro tvorbu této práce pocházejí především z oblasti legislativní a odborné literatury. Čerpáno bylo z právních předpisů, odborných publikací, článků v odborných periodikách a z oficiálních poznatků. Všechny výše zmíněné prameny jsou důsledně ocitovány, přičemž v poslední, modelové, části práce je čerpáno z vlastních zjištěných vědomostí.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

V současné době neustále probíhá snaha o integraci světa na všech možných úrovních. Mezi jinými se toto úsilí projevuje i v oblasti ekonomické, finanční a legislativní, tedy právě v těch sférách, do nichž spadá předmět zájmu této práce. Již v průběhu minulého století začaly vznikat mezinárodní seskupení a organizace, mezi jejichž cíle patří nadnárodní spolupráce a snaha o sjednocení. Právě k těmto organizacím můžeme zařadit i Nadaci IFRS v čele s Radou pro mezinárodní účetní standardy, jež jsou zodpovědné za vytvoření Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, častěji známých pod anglickou zkratkou IFRS.

1.1 Nadace IFRS a její součásti

Následující část práce je zaměřena na Nadaci samotnou, na její cíle a vedení. Dále bude podrobněji rozebrána ústřední část nadace, kterou je Rada pro mezinárodní účetní standardy (The International Accounting Standards Board, zkráceně IASB), od jejího vzniku až po současné fungování, a definována role, kterou Rada v rámci Nadace IFRS sehrává.

1.1.1 Cíle a správa Nadace IFRS

Nadace IFRS je neziskovou organizací soukromého sektoru, která pracuje ve veřejném zájmu. Hlavními cíli Nadace IFRS jsou (IFRS, 2013):

- vytvořit jednotnou soustavu vysoce kvalitních, srozumitelných, vymahatelných a celosvětově přijímaných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) prostřednictvím svého orgánu, který tyto standardy ustanovuje, Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB);
- podporovat používání a důsledné aplikování těchto standardů;
- brát v úvahu potřeby finančního výkaznictví rozvíjejících se ekonomik a malých a středních subjektů (MSP); a
- podpořit a usnadnit přijetí IFRS, standardů a interpretací vydaných IASB, prostřednictvím sjednocování národních účetních standardů s IFRS.

Na všechny činnosti prováděné Nadací IFRS a její ústřední částí IASB dohlíží orgán zvaný Správní rada. Tato rada dále vykonává ještě dvě důležité funkce, které jsou pro organizaci nepostradatelné. První funkcí je samotné financování, bez něhož by Nadace

nemohla fungovat, a tou druhou je nesení odpovědnosti za zachování nezávislosti IASB. Podmínkou pro globálně pozitivní akceptování účetních standardů je totiž právě jejich nestrannost a objektivita, zkrátka taková forma, která bude fungovat ve veřejném zájmu a bude splňovat požadavky srovnatelnosti a transparentnosti. Jednotliví členové správní rady jsou navíc zodpovědní za všechna svá jednání Kontrolní komisi orgánů veřejné správy (IFRS, 2013).

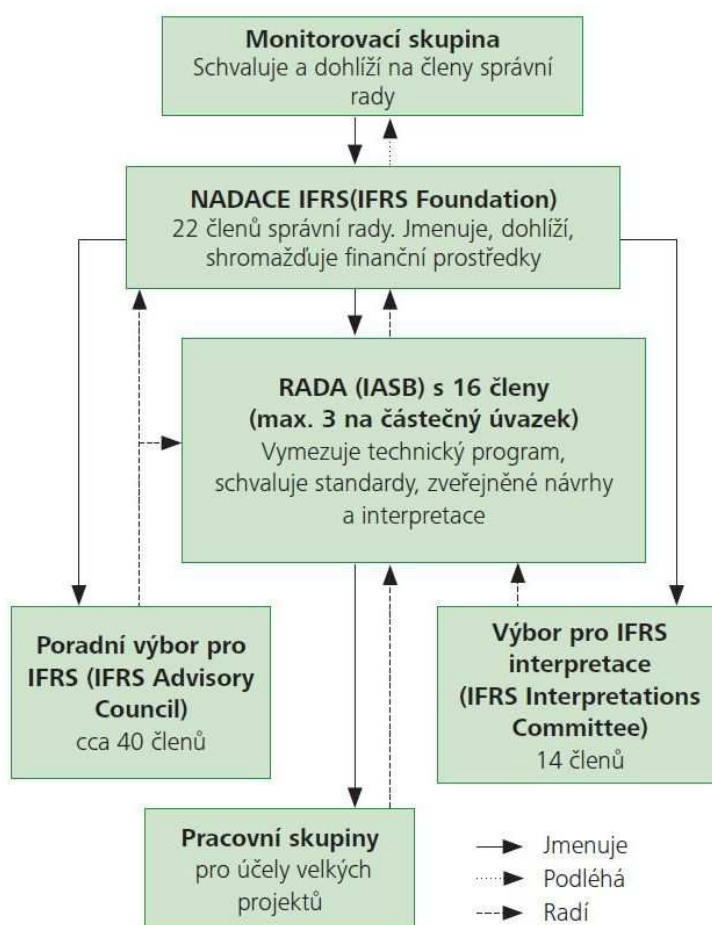
1.1.2 Rada IASB

Rada IASB existuje od 1. dubna 2001, kdy se stala nástupnickou organizací Mezinárodní komise pro účetní standardy (IASC). Tato komise, fungující již od roku 1973, vznikla na základě domluvy devíti států (Velká Británie, Francie, Německo, Nizozemí, Kanada, USA, Mexiko, Japonsko, Austrálie) a měla na starosti vytvoření Mezinárodních účetních standardů (IAS), předchůdců dnešních IFRS, jež byly zaměřeny na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Od roku 2001 tedy Rada pro mezinárodní účetní standardy převzala činnost IASC a postupně nahrazuje, inovuje a doplňuje staré Mezinárodní účetní standardy novými standardy IFRS, které jsou však zacíleny pouze na oblast účetního výkaznictví (Krupová, 2009; AICPA, 2013).

IASB, Rada pro mezinárodní účetní standardy, sídlí v Londýně a v současnosti sestává z 16 členů z různých zemí světa. Všichni členové musí být patřičně odborně způsobilí a musí mít praktické zkušenosti v oblastech souvisejících s účetnictvím či auditem. Činnost členů Rady spočívá jednak ve vývoji a zveřejňování standardů IFRS, a jednak ve snaze interpretovat tyto standardy široké veřejnosti a konečným uživatelům. Tyto výklady Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a úsilí o jejich jasnost a srozumitelnost má na starosti Interpretační komise IFRS, dříve známá pod anglickou zkratkou IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee (DELOITTE, 2010; IFRS, 2013).

Fungování a existence Rady pro mezinárodní účetní standardy jsou financovány z široké škály zdrojů. Mezi ně patří například příspěvky velkých silných společností a institucí z celého světa, dále prostředky bank a také zdroje ve formě národních dotací a obdobných režimů financování (AICPA, 2013).

Struktura rady IASB



Obrázek č. 1: Struktura rady IASB
(Zdroj: Deloitte Česká republika, 2010)

1.2 Standardy IFRS a Evropská unie

Tato podkapitola se bude věnovat vztahu Evropské unie k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Nejdříve budou tyto standardy definovány, a poté se blíže nahlédne na jejich přijetí a začlenění do legislativy unie.

1.2.1 Definice Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

S pojmem IFRS se lze v moderním světě setkat velmi často, avšak nemusí vždy znamenat totéž. První význam definuje zkratku IFRS v užším slova smyslu, a to jako soubor třinácti standardů účetního výkaznictví vydaných radou IASB. Také se však

můžeme setkat s jiným výkladem, který na tento pojem nahlíží jako na všechny materiály související s IFRS (Krupová, 2009):

- koncepční rámec,
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS),
- dokumenty Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) či později Výboru pro interpretace IFRS (IFRS Interpretations Committee),
- Mezinárodní účetní standardy (IAS) a
- interpretace Stálého interpretačního výboru (SIC).

Tato práce je zaměřena na IFRS ve významu druhém, tedy v jejich širším pojetí. Pro kompaktnost a jednoznačnost textu bude pro výše zmíněnou skupinu dokumentů používáno aktuálního termínu „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ či zažité zkratky „IFRS“.

Oficiální definice standardů IFRS v užším pojetí, přímo od jejich tvůrců, zní takto: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou souborem účetních standardů, vypracovaných Radou pro mezinárodní účetní standardy, který se stává globálním standardem pro přípravu finančních výkazů veřejných společností. Konkrétnějším vymezením IFRS v užším pojetí je jejich označení jakožto souboru mezinárodních účetních norem, uvádějících, jak by měly být jednotlivé účetní případy vykázány v účetní závěrce (Krupová, 2009; AICPA, 2013).

Na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví v širším pojetí lze nahlížet jako na propracovaná účetní pravidla, sloužící k harmonizaci různorodých světových účetních postupů, jejichž správné využívání by mělo mít za následek jasné, jednoduché a věrné srovnání jednotlivých účetních výstupů. Touto svojí vlastností totiž umožňují poskytnout potřebné informace pro investory, kteří by jinak museli vynaložit vlastní úsilí a náklady na porovnání dat z různých států či provedení nezbytných finančních analýz (Krupová, 2009).

1.2.2 Standardy IAS a IFRS v obsahovém vymezení a jejich interpretace

V současné době existuje 28 Mezinárodních účetních standardů a 13 Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, přičemž každý z nich se samostatně zaměřuje na jinou oblast účetnictví a výkaznictví.

Původní standardy IAS jsou číslovány od jedničky do čísla 41, avšak některé z nich již byly zrušeny či nahrazeny pozdějšími standardy IFRS. V souvislosti s předmětem této práce jsou důležité především tyto standardy (Komora auditorů České republiky, 2013):

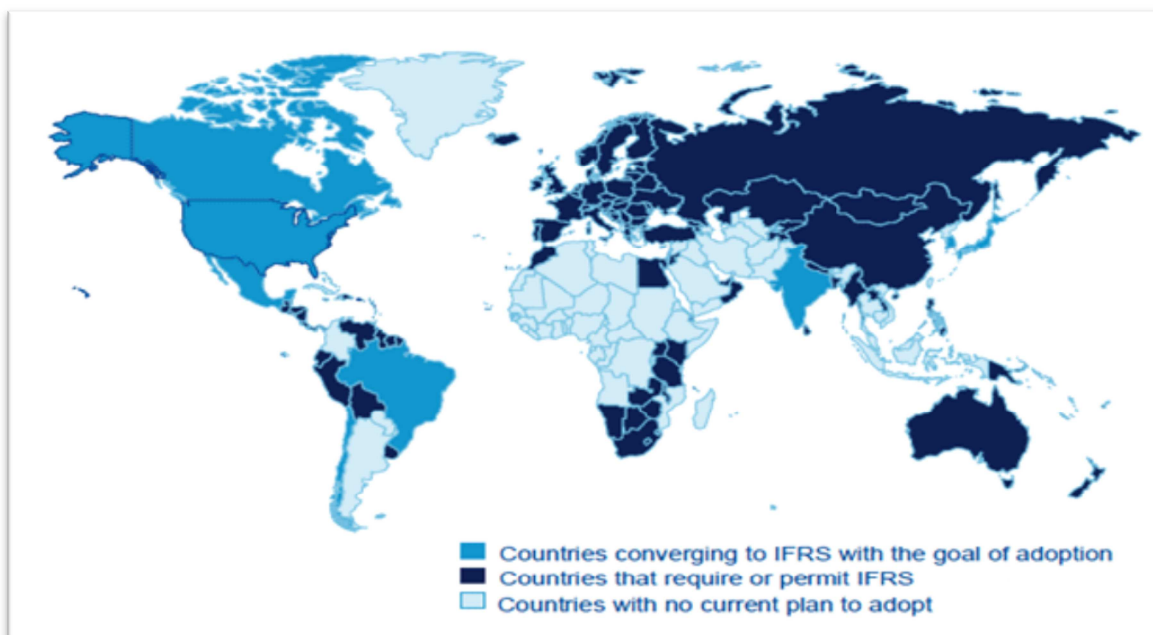
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 36 Snížení hodnoty aktiv,
- IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Současné standardy IFRS jsou číslovány opět od jedničky, a vymezují a upravují jednotlivé oblasti účetního výkaznictví. Z těchto se k řešenému tématu vztahují hlavně následující standardy (Komora auditorů České republiky, 2013):

- IFRS 1 První přijetí mezinárodních účetních standardů,
- IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou.

Dále jsou pro všechny účetní jednotky a ostatní subjekty, které přicházejí do kontaktu s IFRS, veřejně přístupné také oficiální interpretace těchto standardů, známé pod anglickými zkratkami SIC a IFRIC. Tyto dokumenty jsou vydávány za účelem bližší specifikace obsahu Mezinárodních účetních standardů, jejich snazšího pochopení a následné použití v praxi. SIC, Standing Interpretations Committee, je název označující osm interpretací jednotlivých standardů IAS a zároveň označuje i subjekt, který tyto interpretace vytváří a poskytuje veřejnosti – Stálý interpretační výbor. IFRIC, International Financial Reporting Interpretations Committee, pak zastupuje šestnáct interpretací standardů IFRS a současně označuje jejich tvůrce – Výbor pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví, od roku 2010 známý také pod novým zkráceným názvem Interpretační komise. (Komora auditorů České republiky, 2013).

Z důvodu, že IFRS jsou jedním z nejvýznamnějších účetních systémů (jejich pozici konkurují pouze US GAAP, Obecně přijímané účetní principy), jsou hojně rozšířeny po celém světě a pomalu intervenují do národních účetnictví. Výše zmíněné předmětné dokumenty jsou proto veřejnosti k dispozici v několika světových jazycích (Krupová, 2009).



Obrázek č. 2: Rozšíření standardů IFRS po světě
(Zdroj: Volition Business Solutions LLP, 2013)

Tento obrázek může posloužit jako obecná ilustrace rozšíření Mezinárodních standardů účetního výkaznictví po světě. Ukazuje, kolik zemí světa začleňuje IFRS do svých legislativ, kolik zemí tyto standardy požaduje nebo jejich užívání povoluje, a také kolik zemí IFRS nevyužívá a ani to v budoucnu nemá v plánu. Z této grafické interpretace je patrné, že oblastí s největším zájmem o užívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je Evropa, a proto se následující podkapitola bude věnovat právě jí, potažmo oficiálnímu pojítku evropských zemí – Evropské unii (Volition Business Solutions LLP, 2013).

1.2.3 Začlenění standardů do legislativy EU

Jedním z nejdůležitějších rozhodnutí, které nasměrovalo evropské účetnictví čelem k harmonizaci národních účetních systémů jednotlivých zemí, byla zcela jistě vůle Evropské Komise přijmout Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Toto rozhodnutí bylo učiněno v průběhu roku 2002, kdy také Rada ministrů Evropské unie schválila tzv. Nařízení o IAS. Toto nařízení ukládá všem veřejně obchodovaným společnostem, zaregistrovaným v rámci EU, povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Datum, uvádějící toto rozhodnutí v praxi, bylo stanoveno na 1. ledna roku 2005, od této chvíle tedy musely všechny výše jmenované

subjekty používat pro své konsolidované výkaznictví Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Smyslem tohoto „IAS nařízení“ bylo pokusit se zlepšit efektivnost a funkčnost trhu jako takového, snížit bezpečnostní překážky a opatření při obchodu se zahraničím a zároveň omezit náklady, jež evropské společnosti vynakládají na svůj kapitál. Z tohoto posledního bodu plyne, že výše zmíněné přelomové rozhodnutí o přijetí IFRS se obecně posuzuje jako důležitý krok ve snaze o ustanovení jednotného Evropského trhu kapitálu (Jermakowicz a Gornik-Tomaszewski, 2006).

Je také vhodné uvést, že společnosti EU jsou zavázány k dodržování pouze těch IFRS, jež byly schváleny Evropskou komisí, protože k tomuto schválení může dojít pouze když (Jermakowicz a Gornik-Tomaszewski, 2006):

1. standardy nejsou v rozporu s Účetními nařízeními EU a principy věrného a pravdivého obrazu;
2. přispívají k Evropskému veřejnému blahu; a
3. splňují kritéria srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti, a srovnatelnosti.

1.3 Účetnictví v České republice

Česká republika, jakožto jeden z členských států Evropské unie, má povinnost řídit se vedle své vlastní legislativy také předpisy unie samotné. V oblasti účetní se tedy republika musí řídit nařízením o využívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Povinnost vykazovat, tedy sestavovat účetní závěrky, podle IFRS však platí jen pro některé účetní jednotky. Zbylé subjekty stále plně podléhají české zákonné úpravě účetnictví, a proto se tato podkapitola bude zabývat právě českým účetnictvím, jeho legislativním zakotvením, aplikací a fungováním.

1.3.1 Legislativní zakotvení českého účetnictví

Ústředním bodem české zákonné úpravy účetnictví je Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“). Mimo to se všechny české účetní jednotky musí řídit ještě jednotlivými prováděcími vyhláškami Ministerstva financí. Podrobnější interpretace jednotlivých oblastí účetnictví jsou obsaženy v sérii Českých účetních standardů (ČÚS). Vyhlášky a účetní standardy jsou separátně sestaveny podle zaměření na skupiny subjektů, k nimž se vztahují, např.: podnikatelé, finanční instituce, vybrané účetní jednotky.

Mezi nejdůležitější české účetní předpisy týkající se předmětu této práce patří (Ministerstvo financí České republiky, 2014):

- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro podnikatele"), č. 001 až 09 a 011 až 023, ve znění pozdějších změn a oprav.

Jak bylo výše zmíněno, vedle množství ryze českých účetních předpisů, souvisejících daňových a auditových předpisů do české legislativy spadají také směrnice a nařízení Evropské unie, závazné pro účetní jednotky stejnou měrou jako česká pravidla.

1.3.2 České subjekty v kontaktu s IFRS

Všechny české účetní jednotky, ustanovené v §1 odst. 2 zákona o účetnictví jsou povinny vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v souladu s českou účetní legislativou (dále také „ČÚL“). Výjimku z tohoto pravidla tvoří paragraf 19a zákona o účetnictví, který upravuje použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro účtování a sestavování účetní závěrky. Tento paragraf předepisuje, že *„účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie“* (Zákon č. 563/1991 Sb.). Ostatní účetní jednotky mohou také využívat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, avšak pouze pro sestavování svých konsolidovaných závěrek. To znamená, že krom konsolidovaných účetních závěrek, není povolen dobrovolný přechod na IFRS podnikatelským subjektům, které nejsou emitenty cenných papírů obchodovaných na regulovaných evropských trzích. Tyto subjekty musí účtovat a sestavovat účetní výkazy podle české legislativy. Nicméně, pro všechny účetní jednotky v České republice platí fakt, že účtování dle IFRS nemá žádný vliv na jejich daňovou povinnost z titulu daně z příjmů. Daňové zákony totiž ve svých zásadách vycházejí z českých účetních předpisů. Proto by účetní jednotky měly mít vždy prokazatelně k dispozici i české účetnictví a výkazy sestavené dle české účetní legislativy (Zákon č. 563/1991 Sb.; CFE, 2014).

1.3.3 České účetní standardy (ČÚS) v obsahovém vymezení

Nejpodrobnější specifikace postupů českého účetnictví je ukotvena v Českých účetních standardech, známých rovněž pod zkratkou ČÚS. Těmi se rozumí soubor šesti předpisů, kde je každý předpis určen jisté cílové skupině účetních jednotek. Každý takový předpis se dále vztahuje k některé z vyhlášek vydaných Ministerstvem financí a je označen číselným rozpětím obsažených dílčích předpisů. Z důvodu, že je tato práce cílena na oblast klasických podnikatelů, budou blíže rozebrány pouze České účetní standardy zaměřující se právě na tuto skupinu účetních jednotek.

České účetní standardy č. 001 až 09 a 011 až 023, neboli České účetní standardy pro podnikatele jsou číselně prvním a jakýmsi základním souborem účetních postupů v rámci českého účetnictví. Obsahují celkem 22 standardů, zaměřených na jednotlivé oblasti účetnictví. Pro tuto práci budou čerpány informace především z těchto standardů:

- ČÚS 001 Účty a zásady účtování na účtech,
- ČÚS 004 Rezervy,
- ČÚS 005 Opravné položky,
- ČÚS 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

2 ANALÝZA DHM A REZERV

Tato kapitola se zabývá podrobným rozbohem účtovacích postupů v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a s ním úzce souvisejících rezerv. Obě jmenované složky budou nejdříve specifikovány dle české účetní legislativy, poté bude následovat analýza jejich IFRS alternativ a identifikace vyplývajících rozdílů.

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek v rámci českého účetnictví

Dlouhodobý hmotný majetek je součástí aktiv, čili majetku účetní jednotky, jenž je financován ze zdrojů, neboli pasiv. V rámci českého účetnictví se celková aktiva dělí na dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení, přičemž každá z těchto tří kategorií se dále člení. Dlouhodobý hmotný majetek, jenž je předmětem této práce, se spolu s dlouhodobým nehmotným a finančním majetkem řadí do výše zmíněné kategorie dlouhodobého majetku. Tento hraje důležitou roli v samotném fungování účetní jednotky, neboť pomáhá tvořit a produkovat nové statky a služby, jejichž následné uskutečnění na trhu je předmětem jejího podnikání (Kovanicová, 2012).

K tomu, aby byl v souladu s českou účetní legislativou majetek označován jako dlouhodobý hmotný majetek, musí splňovat tři kritéria (Kovanicová, 2012):

- mít fyzickou podstatu, která se jeho používáním nemění,
- jeho životnost musí být zpravidla delší než jeden rok a
- jeho ocenění musí dosahovat určité výše, stanovené účetní jednotkou.

Tato definice však není zcela jednoznačná, neboť existují druhy majetku, které nesplňují všechna tři kritéria, ale přesto jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Jedná se například o nemovitosti či umělecká díla, jež do DHM spadají bez ohledu na výši jejich ocenění. Tato výše je vždy stanovena konkrétní účetní jednotkou s ohledem na zachování spravedlivého a věrného obrazu v účetnictví. Účetní jednotka však může, jak tomu také v mnoha případech je, vycházet z limitních hodnot stanovených v Zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). České účetní předpisy navíc hovoří také o tzv. drobném dlouhodobém hmotném majetku, což je majetek fyzické podstaty s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který však nesplňuje podmínku výše ocenění. Podobně jako v případě různosti ocenění, lze dlouhodobý hmotný majetek členit dle několika hledisek (Kovanicová, 2012).

Vzhledem k podmínce životnosti je opět možno poukázat na nejednoznačnost identifikace DHM, je zde totiž další výjimka. V případě staveb a určení jejich příslušnosti k dlouhodobému majetku nehraje roli jak výše jejich ocenění, tak skutečnost, zda mají dobu životnosti delší než jeden rok, zařadí se mezi DHM pokaždé. V návaznosti na životnost majetku, hovoříme o tzv. odpisování majetku. Velká část dlouhodobého hmotného majetku přichází s ubývající dobou životnosti rovněž o část svých užitných vlastností, čili se opotřebovává. Toto postupné opotřebení, které má vliv na výkonnost či stav daného majetku, musí být samozřejmě zachyceno i v účetnictví, a to právě pomocí odpisů majetku. Odpisování tedy reguluje výši ocenění majetku v účetnictví tak, aby korespondovalo s jeho skutečným stavem. Existuje však i majetek, jehož užitné vlastnosti a hodnota se s dobou jeho životnosti nemění, tedy zůstávají stejné, či dokonce rostou. Takový majetek pak není potřebné a ani účelné odepisovat, jedná se například o výše zmíněné pozemky a umělecká díla. Na základě opotřebení tedy lze DHM dělit na odpisovaný a neodpisovaný (Ryneš, 2012).

Dalším možným dělením dlouhodobého hmotného majetku je jeho roztřídění na majetek movitý a nemovitý. Movitý majetek je takový, který lze přesunout z místa na místo, např. stroj, naopak majetek nemovitý je spojen se zemí pevným základem a nelze ho přesouvat, např. budova (Ryneš, 2012).

V neposlední řadě je možné DHM rozčlenit na jednotlivé podskupiny majetku, jak je tomu například ve směrné účtové osnově či v závazném obsahovém znění rozvahy (Ryneš, 2012):

- pozemky,
- stavby,
- samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, atp.

Pro lepší orientaci a použitelnost jsou jednotlivé složky majetku v účtových rozvrzích většinou rozděleny do dvou skupin (účtová skupina 02 a 03), na odpisované a neodpisované. Toto podrobné členění napomáhá rychlému a spolehlivému zařazení majetku na správné místo (Kovanicová, 2012).

Účtování o dlouhodobém hmotném majetku je upraveno především v ČÚS 013, který upravuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, a dále také v § 7 a 47 vyhlášky.

2.1.1 Oceňování DHM v rámci českého účetnictví

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku je upraveno v § 25 a 27 zákona o účetnictví a § 47, 61 a 61a vyhlášky. Každý majetek musí účetní jednotka ocenit při jeho vstupu do podniku, tj. při jeho pořízení. Účetní jednotka může nabýt majetku zejména koupí, vytvořením vlastní činností, darováním neboli bezúplatným převodem, vkladem dlouhodobého majetku do společnosti, převodem z osobního užívání do podnikání, novým zjištěním majetku např. při inventarizaci nebo pomocí finančního leasingu. V závislosti na způsobu pořízení majetku a jeho podstatě pak zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám oceňovat tento majetek (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.):

- **pořizovací cenou** – cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů spojených s jeho pořízením,
- **reprodukční cenou** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- **vlastními náklady** – přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti v souladu s účetními metodami,
- **symbolickou cenou ve výši 1 Kč** (v případě kulturních památek, muzejních sbírek, apod., u kterých není známa jejich pořizovací cena),
- **reálnou hodnotou,**
 - tržní hodnota – hodnota vyhlášena na evropském regulovaném trhu či obdobném zahraničním trhu,
 - ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudek znalce (pokud tržní hodnota nepředstavuje reálnou hodnotu nebo není k dispozici),
 - ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.

Zákon o účetnictví také přesně stanoví způsob ocenění pro jednotlivé složky majetku, neboli určuje, který způsob oceňování se použije v konkrétním případě pro předmětný majetek. V oblasti dlouhodobého hmotného majetku se oceňuje především pořizovacími

cenami, majetek vytvořený vlastní činností se ocení vlastními náklady a majetek nabytý bezúplatně či ostatní majetek reprodukční pořizovací cenou.

Do ocenění dlouhodobého hmotného majetku, jeho části či technického zhodnocení vstupují i různé související náklady, jež jsou podrobně stanoveny v § 47 vyhlášky. Mezi nejčastěji uplatňované patří náklady na (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.):

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku,
- úroky,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, odstranění porostu, clo, dopravné, montáž a další,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoli pro provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání.

Naopak, součástí tohoto ocenění nejsou například (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.):

- opravy a údržba,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného DM zásobami.

Tyto skutečnosti a s náklady s nimi spojené tedy nezvyšují v účetnictví vedenou hodnotu daného aktiva.

V souvislosti s oceněním dlouhodobého hmotného majetku je významným pojmem technické zhodnocení. Pod ním si lze představit zásahy do majetku, který již byl uveden do užívání, jež mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav. Takový zásah do majetku však může být klasifikován jako technické zhodnocení pouze v případě, že dosáhne výše ocenění, která byla pro tyto případy stanovena účetní jednotkou. Výjimkou z definice technického zhodnocení je například zhodnocení nemovité kulturní památky, které se musí odpisovat samostatně (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Při pořizování majetku z úvěru nebo půjčky česká účetní legislativa umožňuje účetním jednotkám zahrnout části úroků do vstupní ceny majetku, tzv. kapitalizace úroků. Zahrnout se mohou pouze takové úrokové částky, které byly splaceny před uvedením předmětného majetku do užívání, tyto totiž nelze účtovat přímo do nákladů. Při pořizování nového dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení s dotací se vstupní cena předmětného aktiva sníží o tuto poskytnutou dotaci (Ryneš, 2012).

2.1.2 Odpisování DHM v rámci českého účetnictví

Prostřednictvím odpisů se hodnota dlouhodobých aktiv postupně přesouvá do nákladů, a to takovým způsobem, aby výše ocenění majetku v účetnictví korespondovala s jeho skutečnou hodnotou, klesající v důsledku využívání majetku. Faktory, jež ovlivňují dobu použitelnosti aktiv, jsou fyzické opotřebení, morální zastarání a další vlivy jako je například legislativní restrikce. Odpisování majetku je podrobně upraveno v § 28 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky. Všechny odpisovaný hmotný dlouhodobý majetek nebo jeho části se odpisuje postupně v průběhu používání z hodnoty jeho ocenění evidovaného v účetnictví. Vyjádření opotřebení majetku může být vyjádřeno časovým údajem, nebo například určitým počtem výkonů, které stroj uskuteční, než přestane fungovat a bude vyřazen z užívání (Ryneš, 2012).

Každá účetní jednotka musí nejprve sestavit tzv. odpisový plán, ve kterém stanoví pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání. Součástí takového plánu je stanovení limitů pro účtování o dlouhodobém majetku a způsob stanovení účetních a daňových odpisů. Odpisuje se vždy maximálně do nulové účetní hodnoty daného majetku. Účetní jednotka však může brát v úvahu také předpokládanou zbytkovou hodnotu, neboli kladnou odhadovanou částku, kterou by mohla získat třeba prodejem majetku v okamžiku jeho předpokládaného vyřazení. O tuto částku pak musí účetní jednotka upravit odpisový plán tak, aby se dohromady se souhrnem všech odpisů daného majetku (oprávkami) rovnala původní výši ocenění tohoto majetku v účetnictví. V rámci českého účetnictví jsou rozlišovány odpisy časové a výkonové, zvolené účetní jednotkou pro daný majetek tak, aby jejich výše byla co nejuvěrnějším zobrazením skutečného opotřebení tohoto majetku (Ryneš, 2012).

Česká účetní legislativa navíc umožňuje zvolit si metodu komponentního odpisování majetku. Tato metoda počítá s tím, že některé druhy majetku sestávají z více částí s různou dobou životnosti, a tedy nemohou být odpisovány zároveň s celkem, aniž by

nebylo porušeno pravidlo věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví. Pokud obsahuje dlouhodobý majetek takovou část, jejíž výše ocenění je významná v poměru k výši ocenění celého majetku a její životnost je značně odlišná, použije se pro tento majetek metoda komponentního odpisování. Daná část majetku je nazvána komponentou a je v průběhu používání odpisována samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.1.3 Způsob účtování DHM v rámci českého účetnictví

Česká účetní legislativa, konkrétně České účetní standardy pro podnikatele, stanovují postupy účtování o dlouhodobém hmotném majetku včetně přímého uvedení účtových skupin, do kterých se tento majetek účtuje. Je to dáno skutečností, že všechny účetní jednotky v České republice, účtující ve formě podvojeného účetnictví, mají povinnost sestavit svůj účtový rozvrh a účtovat v souladu se směrnou účtovou osnovou. § 14 zákona o účetnictví a § 46 vyhlášky tedy ukládají účetním jednotkám, které vedou účetnictví v plném rozsahu, povinnost vycházet ve svém účtovém rozvrhu z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy. Dlouhodobému hmotnému majetku je ve směrné účtové osnově vyhrazena především účtová třída 0, s názvem Dlouhodobý majetek. Tato třída je rozdělena do devíti účtových skupin, z nichž každá slouží jednotlivým složkám dlouhodobého majetku (Zákon č. 563/1991 Sb.; Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Při pořízení DHM a technického zhodnocení se nejprve účtuje na vrub příslušného účtu některé z účtových skupin v účtové třídě 0 nejčastěji do skupiny *04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízený dlouhodobý finanční majetek*, a souvztačně ve prospěch některého závazkového, nákladového či jiného účtu, v závislosti na daném účetním případě a způsobu pořízení majetku, jak je uvedeno v tabulce č. 1 (ČÚS pro podnikatele).

Tabulka č. 1: Účtování o pořízení DHM v rámci ČÚL
(Zdroj: Vlastní zpracování dle ČÚS pro podnikatele)

Způsob pořízení DHM	Ve prospěch	Název účtové skupiny
Koupě	32x	Závazky krátkodobé
	47x	Závazky dlouhodobé
Vytvoření vlastní činností	62x	Aktivace
Darování	41x	Základní kapitál
Nalezení neevidovaného neodpisovaného majetku		
Vklad společníky	35x	Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
Převod z osobního vlastnictví	49x	Individuální podnikatel
Nalezení neevidovaného odpisovaného majetku	08x	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku
Bezúplatný převod z finančního leasingu		

Následuje zařazení pořízeného majetku do užívání, což se do účetnictví zanese zápisem na vrub konkrétního účtu v účtové skupině 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* či 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* (ČÚS pro podnikatele).

Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

Technické zhodnocení (dále také „TZH“) dlouhodobého hmotného majetku navyšuje vstupní cenu majetku. Pokud se provede ve stejném roce jako pořízení samotného majetku, pak se přičítá k jeho pořizovací ceně a při odpisování se nepoužijí koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu. Existují dvě metody účtování o technickém zhodnocení. První metoda spočívá v účtování jednotlivých TZH v průběhu účetního období na účty pořízení daného majetku, tj. do skupiny 04, přičemž na konci období se tyto částky sečtou, a pokud nesplňují stanovený limit pro technické zhodnocení, je nutné je přeúčtovat na příslušný nákladový účet třídy 54. Druhý způsob účtování o TZH funguje přesně naopak. Po celé období účetní jednotka účtuje možné technické zhodnocení v účtové skupině 54, a na konci období se na základě porovnání s limitní hodnotou převede TZH na účet pořízení dlouhodobého majetku, anebo, v případě nedosažení limitu, zůstane v provozních nákladech. V obou metodách se nakonec technické

zhodnocení, které splnilo požadovaný limit, přeúčtuje na účet daného majetku, tedy zařadí se do užívání a zvýší jeho vstupní cenu. Tato operace se provede zápisem na vrub konkrétního účtu majetku ve skupině 02 a souvztažně ve prospěch výše zmíněného účtu pořízení ze skupiny 04. Limity stanovené pro klasifikaci konkrétní skutečnosti jako technického zhodnocení jsou plně v kompetenci účetní jednotky, která v těchto záležitostech rozhoduje dle svého uvážení, se zřetelem na podstatu daného případu (Prudký a Lošťák, 2011; Ryneš, 2012).

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a účtují se na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* a souvztažně ve prospěch kompetentních účtů účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Oprávky v účetní terminologii znamenají úhrn odpisů za jednotlivé roky používání a odpisování dlouhodobého majetku. Měly by být v takové výši, aby se jejich rozdíl s pořizovací cenou majetku rovnal zůstatkové ceně tohoto majetku, zachycené v účetnictví (ČÚS pro podnikatele). Výše zmíněné definice lze znázornit těmito matematickými vztahy:

$$\sum \text{odpisů} = \text{oprávky}$$

Vzorec č. 1: Vyjádření vztahu mezi odpisy a oprávkami (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

$$\text{oprávky} = \text{pořizovací cena} - \text{zůstatková cena}$$

Vzorec č. 2: Výpočet oprávek z pořizovací ceny (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

Přechodné snížení hodnoty majetku se v účetnictví vyjadřuje tzv. opravnými položkami. Opravné položky nezasahují přímo do ocenění daného majetku, nemění jeho výši, vyjadřují pouze potenciální riziko ztráty. Používají se k upevnění věrného a poctivého obrazu účetnictví a především v zájmu dodržování základní zásady účetnictví, a to zásady opatrnosti. Tato zásada stanovuje, že by majetek účetní jednotky neměl být nikdy nadhodnocen, jak by tomu bylo například v situaci poklesu tržních cen majetku při neúčtování o opravných položkách (Kovanicová, 2012).

O opravných položkách se účtuje v účtové skupině 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, proti účtům ve skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*. V případě potřeby zrušení opravné položky se účtuje na vrub náležitého účtu opravných položek skupiny 09 a souvztažně ve prospěch nákladového účtu ze skupiny 55 (ČÚS pro podnikatele).

V souvislosti s opravnými položkami je nutné rozlišovat přechodné a trvalé snížení/zvýšení ocenění majetku. Trvalé změny v ocenění jsou účtovány, stejně jako odpisy, do opravek daného majetku a souvztažně na vrub příslušného nákladového účtu (Kovanicová, 2012).

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Majetek účetní jednotky může být vyřazen z užívání formou prodeje, likvidace, bezúplatného převodu (darování), vkladu tohoto majetku do jiné obchodní korporace, převodu z podnikání do osobního užívání či v důsledku škody nebo manka. Vyřazení se účtuje ve výši pořizovací ceny majetku na vrub příslušného účtu účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému majetku* a souvztažně ve prospěch korespondujícího účtu z účtové skupiny 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* nebo 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. Následně se provádí operace se zůstatkovou cenou, které se účtují na vrub pasivních a nákladových účtů dle způsobu vyřazení majetku, jak ilustruje tabulka č. 2, a souvztažně ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* (ČÚS pro podnikatele).

Tabulka č. 2: Účtování zůstatkové ceny vyřazeného majetku dle ČÚL
(Zdroj: Vlastní zpracování dle ČÚS pro podnikatele)

Způsob vyřazení DHM	Na vrub	Název účtové skupiny
Prodej	45x	Jiné provozní náklady
Darování		
Manko a škoda		
Likvidace	55x	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
Vklad do jiné korporace	36x	Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
Převod do osobního užívání	49x	Individuální podnikatel

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek podle IFRS

Koncepční rámec uvádí, že každá účetní položka, která je identifikována jako aktivum, musí poskytovat očekávání, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch, zatímco její existence je výsledkem minulých skutečností (Dvořáková, 2014). Aby však mohlo být aktivum vykázáno v rozvaze, musí splňovat následující podmínky (Dvořáková, 2014):

- musí být spolehlivě ocenitelné a
- jeho budoucí ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý.

Budoucí ekonomický prospěch je zde specifikován jako potenciál daného aktiva přímo či nepřímo přispět k toku peněžních prostředků do účetní jednotky.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nevymezují pojem DHM tak jednoznačně, jako česká účetní legislativa. Dlouhodobá aktiva jsou zde upravována několika standardy, přičemž stěžejní roli pro tuto práci hraje IAS 16 s názvem Pozemky, budovy a zařízení. Tento mezinárodní standard hovoří o hmotných aktivech, které jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého užívání v běžné činnosti. Dále pak IFRS hovoří o aktivech, která sice vyhovují obecné definici v IAS 16, avšak jsou natolik specifická, že se tvůrci standardů rozhodli upravovat tato aktiva samostatně (Strouhal, 2009; Dvořáková, 2014). Tyto složky dlouhodobého hmotného majetku jsou řešeny ve standardech (Dvořáková, 2014):

- *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti,*
- *IAS 41 – Zemědělství,* upravující tzv. biologická aktiva,
- *IAS 40 – Investice do nemovitostí,* rozebírající nemovitosti držené za účelem dosažení příjmů v podobě nájemného či kapitálového zhodnocení,
- *IAS 2 – Zásoby,* který řeší běžně pořizované pozemky, budovy a zařízení, držené za účelem prodeje,
- *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,* analyzující problematiku neobnovitelných přírodních zdrojů,
- *IAS 17 – Leasingy,* upravující aktiva pořízená formou finančního leasingu.

Z důvodu, že nejčastěji se lze v praxi setkat s klasickými aktivy, drženými účetní jednotkou k užívání, která spadají do působnosti výše zmíněného standardu IAS 16, bude se tato práce zaměřovat právě na IAS 16, analýza ostatních souvisejících standardů není předmětem této práce.

Dlouhodobá hmotná aktiva, jimž se věnuje IAS 16, jsou tímto standardem definována jako hmotná aktiva, držená podnikem z důvodu používání ve výrobě, zásobování či k administrativním účelům, u kterých se předpokládá, že budou využívány po více než jedno účetní období. Obdobně jako je tomu v české účetní úpravě, standard IAS 16 navrhuje klasifikaci dlouhodobých aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností těchto aktiv (Dvořáková, 2014):

- pozemky,
- budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství,
- kancelářská zařízení,

a to tak, aby každá samostatně vykazovaná skupina majetku uplatňovala pouze jeden oceňovací model, a aby členění majetku bylo v souladu s požadavky *IAS 1 – Sestavování účetní závěrky*. Podmínkou pro vykazování dlouhodobých aktiv je pak pravděpodobnost přínosu ekonomického užitku, tím pádem i přenesení všech rizik a prospěchů z těchto aktiv, a také jejich spolehlivá měřitelnost a ocenitelnost (Dvořáková, 2014).

2.2.1 Oceňování DHM podle IFRS

V koncepčním rámci jsou stanoveny čtyři výchozí oceňovací báze pro vykazování majetku, a to (Strouhal, 2009; Dvořáková, 2014):

- **historické náklady (ceny)** – ocenění ve výši původních nákladů při pořízení aktiv či z odhadnuté částky vynaložené na jejich získání v době pořízení,
 - historické náklady dle IFRS odpovídají pořizovací ceně, používaným v českém účetnictví,
- **běžná cena** – cena, která by musela být zaplácena, pokud by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění,
 - běžná cena dle IFRS je totožná s reprodukční cenou v českém účetnictví,

- **realizovatelná (vypořádací) hodnota** – ocenění na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem předmětného aktiva při běžném způsobu jeho pozbytí,
 - realizovatelná hodnota dle IFRS nemá v českém účetnictví obdobu,
- **současná hodnota** – ocenění v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, jež bude aktivum v běžném podnikání přinášet,
 - současná hodnota dle IFRS nemá v českém účetnictví obdobu.

Ocenění koncepčního rámce však nejsou zcela kompletní, neboť neobsahují v současné době velmi používanou fair value, tzv. reálnou hodnotu. Tato forma ocenění je ve vlastním standardu, *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*, definována jako:

- **fair value** – hodnota, odrážející tržní hodnotu daného aktiva k datu ocenění, přičemž toto ocenění nevychází z podmínek účetní jednotky, ale z podmínek trhu, čili jedná se o objektivizovanou, svobodně sjednatelnou tržní cenu s motivem oboustranného profitu (např. na aktivních trzích = burzách),
 - fair value dle IFRS je obdobou reálné hodnoty v českém účetnictví.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku neboli hmotných aktiv se dále v rámci IFRS různí dle momentu ocenění, obdobně jako tomu je v české účetní legislativě.

Ocenění v momentě pořízení

Majetek může být účetní jednotkou pořízen formou nákupu, vlastní výrobou, bezúplatně či směnou. Na rozdíl od českého účetnictví není v IFRS konkrétně zmiňována možnost vkladu do společnosti či nalezení nevidovaného majetku, české legislativě naopak chybí případ směny. Oceňování v momentě pořízení probíhá na stejné bázi jako v českém účetnictví, tedy ve výši pořizovacích nákladů, přičemž i zde je odlišena problematika ocenění aktiv v rámci jednotlivých způsobů pořízení (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014).

V případě nákupu DHM vychází ocenění z pořizovacích nákladů, anglicky „costs“, přičemž pořizovací náklady jsou v IFRS definovány jako všechny náklady, které jsou nezbytné k tomu, aby mohlo aktivum přinášet užitek (Strouhal, 2009; Dvořáková, 2014). Řadí se mezi ně především (Dvořáková, 2014):

- nákupní cena aktiva,
- clo,
- další náklady umožňující uvést aktivum do užitného stavu,

- výkony ve vlastní režii nezbytné pro vlastní pořízení aktiva,
- náklady na záběhy výroby apod.,
- odhadnutý náklad na demontáž či uvedení aktiva do původního stavu.

K ocenění aktiv vyráběných ve vlastní režii se používají tzv. vlastní náklady výroby, tedy ocenění na výrobu vynaložené spotřeby. Oceňování aktiv pořizovaných vlastní výrobou se podrobně věnuje standard *IAS 2 – Zásoby*. Zde se aktiva oceňují ve výši pořizovacích nákladů, které zahrnují krom nákladů na nákup také náklady na přeměnu, jimiž rozumíme náklady vynaložené na přeměnu materiálu na výrobek, tedy i mzdy a jiné výrobní náklady (Dvořáková, 2014). Do ocenění vyráběného aktiva však nemohou být zahrnuty (Dvořáková, 2014):

- náklady na neobvyklé množství odpadu,
- neúčelně vynaložené práce,
- náklady na skladování mimo těch, jež jsou nutné pro výrobní proces,
- správní režie, která nepřispívá k uvedení aktiva na jeho současné místo a do současného stavu a
- odbytová režie.

Z výše uvedeného výčtu vyplývá, že ocenění DHM vytvářeného vlastní činností tvoří z majoritní části výrobní náklady, a to pouze ty z nich, které jsou účelně vynaložené. Správní režie se do ocenění zahrnuje jen velmi zřídka, pouze v případech, kdy existuje průkazná účelová vazba konkrétní položky správní režie k pořízenému majetku, a odbytová režie se do hodnoty vyráběného aktiva nezahrnuje za žádných okolností (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014).

Bezúplatné nabytí aktiva je další možnou formou pořízení majetku. Darovaná či obdobně získaná aktiva jsou oceňována pomocí odhadu jejich tržní ceny ke dni pořízení, podobně jak tomu je u ocenění reprodukční cenou v českém účetnictví. Poslední možností nabytí DHM je pořízení aktiva formou směny. Majetek, který byl získán směnou, se ocení ve fair value předaného aktiva. Pokud nelze tuto hodnotu spolehlivě určit, použije se fair value získaného aktiva. V případě, že ani tato varianta není jasně stanovitelná, využije se k ocenění nabytého majetku účetní hodnota předaného aktiva. Ocenění za pomoci fair value se však nikdy nepoužije, jde-li o nekomerční transakci. Komerční transakce je taková, při níž vznikne účetní jednotce využitím směny zisk nebo ztráta (Dvořáková, 2014).

V rámci oceňování dlouhodobého hmotného majetku se v IFRS hovoří i o tvorbě rezerv při pořizování těchto aktiv. Tento koncept v české účetní legislativě nenajdeme. Jedná se o závazky spojené s budoucí potřebou demontáže, či uvedení aktiva do původního stavu, vznikající účetní jednotce většinou při nákupu aktiva. Vzhledem k faktu, že tyto závazky jsou neurčité výše a časového určení, nesou oba znaky rezerv. Tvorba takové rezervy zvýší hodnotu pořizovaného aktiva, která se bude po dobu jeho užívání postupně odpisovat, a tím se rozprostřou náklady na jeho budoucí likvidaci. Mimo uplatňování rezerv v rámci ocenění pořizovaného aktiva je také možné tzv. aktivovat úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení majetku, obdobně jako tomu je v českém účetnictví. Standard IAS 23, který tuto problematiku podrobněji rozebírá, však povoluje zmíněnou aktivaci pouze v případě, že se jedná o tzv. způsobilé aktivum. Způsobilým aktivem se rozumí takové aktivum, jež nezbytně vyžaduje delší časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro uvažované použití či prodej. Existence právě zmíněného omezení je zásadní odlišností IFRS od českých předpisů v ohledu na zahrnování úroků do vstupní ceny majetku (Oswald, 2010a; Dvořáková, 2014).

Při pořizování DHM je možné setkat se rovněž s dotací na pořízení aktiva, čímž stát podporuje účetní jednotku formou peněžní či nepeněžní dotace. V případě peněžní dotace se užívá snížení hodnoty aktiva v kombinaci s možným přeceněním do fair value, v případě dotace formou nepeněžního aktiva se ocení jak aktivum, tak i dotace ve výši fair value získaného aktiva či nominální hodnotou. Základní postup snížení vstupní ceny majetku o poskytnutou dotaci je tedy používán dle IFRS i českých předpisů totožně, s rozdílem využití přecenění na fair value, které česká legislativa neumožňuje (Dvořáková, 2014).

Ocenění v průběhu držení aktiva

Ocenění v průběhu držení aktiva se týká především technických zhodnocení předmětného DHM v průběhu jeho užívání. Takové výdaje mohou být aktivovány, tedy pokud zvýší užitečnost aktiva, zvýší i hodnotu aktiva, anebo jsou uznány jako náklady a vykázány ve výsledovce. V souvislosti s aktivací DHM hovoří IAS 16 o ocenění historickou cenou nebo fair value (Dvořáková, 2014).

V případě ocenění historickou cenou se majetek ocení původní pořizovací cenou sníženou o oprávků a ztráty ze snížení hodnoty, přičemž tento postup je shodný s postupem využívaným v souladu s českými účetními předpisy. V situaci využití

modelu fair value se u pozemků a budov používá k určení této ceny tržních cen zjištěných průzkumem trhu a znaleckým odhadem, u strojů a zařízení se využívá zpravidla odhadu jejich tržní hodnoty. V případě, kdy není známa tržní cena, se fair value určí ve výši reprodukčních nákladů snížených o patřičné opotřebení a po přecenění se dále pokračuje v odpisování z nově stanovené hodnoty. Je ovšem nutné zachovat základní zásadu, která účetním jednotkám ukládá povinnost oceňovat samostatné rozvahové položky pouze jedním modelem ocenění. Zvýšení hodnoty DHM za pomoci přecenění do fair value česká účetní legislativa nepovoluje, což způsobuje konstantní podhodnocování pořizovacích cen, aby bylo možné správně stanovit odpisy (Dvořáková, 2014).

2.2.2 Odpisování DHM podle IFRS

IFRS definují odpisy jakožto systematickou alokaci pořizovací ceny majetku do nákladů či pořizovací ceny vyráběných aktiv. Pokud odpisy nevstupují do hodnoty jiného, vyráběného aktiva, pak se projeví ve výsledku hospodaření jako nákladové položky. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stanovují, že majetek se počíná odpisovat od chvíle, kdy je způsobilý k používání a jeho odpisování je zastaveno ve chvíli, kdy je prodán či zlikvidován, případně zařazen mezi aktiva držaná k prodeji dle IFRS 5. Odpisování není možné přerušit z důvodu přechodného nevyužívání daného majetku, stejně jako to nepovoluje česká účetní legislativa. Stejně tak se shoduje i možnost tzv. agregace jednotlivých položek stejného technicko-ekonomického určení, jež se mohou odpisovat jako celek. Na rozdíl od výše zmíněného se však IFRS výrazně rozchází s českou legislativou v přístupu k odpisování dlouhodobých hmotných aktiv obecně. Účetní jednotka účtující dle IFRS má totiž povinnost desagregovat aktivum na důležité části s různou dobou použitelnosti a tyto části odpisovat odděleně. Tento tzv. komponentní přístup se velmi podobá české metodě komponentního odpisování, avšak na rozdíl od této metody, jež je pro účetní jednotky volitelná, je komponentní přístup dle IFRS povinný. Součásti s odlišnou použitelností a dobou životnosti se pak sledují a odpisují separovaně. V souvislosti s opotřebením a odpisováním DHM je také nutné zmínit významné kontroly či generální opravy, které jsou dle IAS 16 aktivovány jako samostatné složky předmětného majetku, a jsou odpisovány v období do následující předpokládané kontroly. Zvláštností oproti českým účetním postupům je také specifický přístup k náhradním dílům. Významné náhradní díly, u kterých je očekáváno, že budou

v rámci příslušného majetku používány déle než jeden rok, se vykazují v rámci dlouhodobého hmotného majetku také dle standardu IAS 16, na rozdíl od českého účetnictví, které ukládá účetním jednotkám vykazovat náhradní díly výhradně v rámci zásob a materiálu. Ty náhradní díly, které dle IFRS nesplňují podmínku významnosti a delší použitelnosti se pak účtují do zásob (Oswald, 2010a).

V oblasti odpisování DHM se IFRS shodují s českou legislativou i v přístupu k pozemkům, které se i zde neodpisují, což vyplývá ze samotné podstaty těchto aktiv a jejich věrného zobrazení v účetnictví. IAS 16 však bere v úvahu i možnost, kdy lze stanovit dobu použitelnosti pozemku, a tudíž by byl majetek klasicky odpisován. Je patrné, že pojetí odpisování podle ČÚL a IFRS se různí zejména v ohledu kladení důrazu na faktor času. Na rozdíl od české účetní legislativy, která se tomuto faktoru příliš nevěnuje, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví přikládají velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva, což je klíčové pro vykazování adekvátních odpisů.

Odpisy se dle IFRS dají stanovit jak v závislosti na čase tak na výkonech, stejně jako tomu je v české účetní úpravě, dále pak standardy hovoří o čtyřech metodách odpisování dlouhodobého hmotného majetku, které mají vedle vstupní ceny aktiva a doby jeho použitelnosti zásadní vliv na výši odpisů. První metodou je **metoda zmenšujícího se základu**, která spočívá ve vyčíslení odpisu jakožto násobku konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny. Nevýhodou této metody je podmínka nenulové zbytkové ceny a příliš prudké klesání, tzv. degrese, odpisů (Dvořáková, 2014). Výpočet odpisů dle této metody znázorňují následující rovnice:

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

Vzorec č. 3: Výpočet sazby odpisu u metody zmenšujícího se základu
(Zdroj: Dvořáková, 2014)

$$\text{Roční odpis} = ZC \times s$$

Vzorec č. 4: Výpočet odpisu metodou zmenšujícího se základu (v Kč)
(Zdroj: Dvořáková, 2014)

Ve vzorci č. 3 a 4 písmeno „s“ reprezentuje roční odpisovou sazbu, ZbC zbytkovou cenu (odhadovaná částka, již by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva

po odečtení nákladů s ním spojených, a která zůstane neodepsána), PC cenu pořizovací, a ZC cenu zůstatkovou (Dvořáková, 2014).

Druhým postupem stanovení odpisů je **metoda DDB** (Double declining balance method), která je v podstatě zjednodušením metody předchozí. Odpisové procento se zde stanoví jako násobek lineární sazby, přičemž nejčastěji se jedná o dvojnásobek. Výhodou tohoto postupu je především její jednoduchost a procentně volitelná degrese odpisů, jako nevýhodná se jeví pouze skutečnost, že majetek není možno odepsat zcela do nuly. Zbývá neodepsaná část majetku se proto přidá k odpisu v posledním roce a vykáže se jako jeho součást (Dvořáková, 2014).

Metoda sumace čísel, neboli SYD (Sum of years' digits), je odpisovanou metodou, založenou na stanovení variabilního procenta z pevného základu, tedy ze vstupní ceny majetku. Lze ji vyjádřit vzorcem č. 5, kde „i“ reprezentuje i-tý rok odpisování (Dvořáková, 2014).

$$\text{Roční odpis v } i - \text{tém roce} = (PC - ZbC) \times \frac{n + 1 - i}{\frac{n \times (n + 1)}{2}}$$

Vzorec č. 5: Výpočet odpisu metodou sumace čísel (v Kč)
(Zdroj: Dvořáková, 2014)

Posledním postupem stanovení odpisů dlouhodobých hmotných aktiv, o kterém IAS 16 hovoří, jsou **odpisy závislé na výkonu**. Využívá se především u strojů a zařízení, v případech, kdy jejich budoucí přínos je přímo úměrný výkonům těchto zařízení, a zároveň lze odhadnout celkový objem vyrobených výkonů v průběhu používání zařízení. V tomto postupu figuruje jako nezávislá proměnná předpokládaný celkový výkon zařízení, představující jeho použitelnost, postup je znázorněn následujícím vzorcem č. 6 (Dvořáková, 2014).

$$\text{Roční odpis} = (PC - ZbC) \times \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}}$$

Vzorec č. 6: Výpočet odpisů závislých na výkonu (v Kč)
(Zdroj: Dvořáková, 2014)

Z výše uvedeného je zřetelné, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se problematice odpisů věnují důsledněji a podrobněji, než česká účetní legislativa. Na rozdíl od českých účetních jednotek, které si mohou způsob stanovení účetních odpisů zvolit libovolně, pouze v rámci obecných zákonných kritérií, jednotky účtující dle IFRS mají k dispozici konkrétní metody pro stanovení odpisů a jsou přitom omezovány

dalšími různými podmínkami a povinnostmi průběžného prověřování. V ohledu na odpisování je tedy možné říci, že přístup Mezinárodních standardů účetního výkaznictví odpovídá požadavku věrného a pravdivého zobrazení skutečností v účetnictví značně lépe, než české účetnictví.

2.2.3 Způsob účtování DHM podle IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nespécifikují účtovací postupy s přesností na účtové skupiny, či dokonce jednotlivé účty, jak k tomu přistupují české účetní předpisy. Standardy se zaměřují především na správnou identifikaci, vykazování a pochopení analyzovaných problematik, v rámci stanovení způsobu zaúčtování konkrétních účetních případů definují příslušné účty pouze slovně.

Pořízení DHM

Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku se, tak jako v české účetní úpravě, liší v závislosti na způsobu jeho pořízení a souvisejících okolnostech. Zásady účtování jsou v rámci IFRS obdobné jako ty, s nimiž se lze setkat v českém účetnictví, z toho důvodu budou blíže rozebrány pouze takové účetní postupy a situace, v nichž se IFRS a česká účetní legislativa rozcházejí.

Prvním takovým případem je zaúčtování pořízení DHM, při němž současně vzniká rezerva na budoucí vyřazení daného aktiva. Zde se nejdříve zaúčtuje pořízení majetku, klasicky, na vrub příslušného účtu dlouhodobých hmotných aktiv a souvztažně ve prospěch vybraného závazku vůči dodavateli. Dále je však nutno zohlednit rezervu, která navýší pořizovací cenu koupeného aktiva o výši předpokládaných budoucích nákladů. Tato operace se zaúčtuje na vrub výše zmíněného účtu dlouhodobých aktiv a ve prospěch kompetentního účtu rezerv, a to ve výši rezervy v její současné hodnotě. K výpočtu současné hodnoty rezervy účetní jednotka vychází ze zvolené úrokové míry, například z tržní úrokové míry. Ke konci účetního období musí být výše daného účtu rezerv navýšena o příslušnou částku úroku, a tak se postupným navyšováním účtu rezerv v průběhu doby použitelnosti aktiva dostane hodnota rezervy na původně plánovanou a odhadovanou částku, potřebnou k likvidaci tohoto majetku. Úroky samotné mezitím, v každém účetním období, přenáší navýšení rezervy do nákladů, a tím ovlivňují výsledek hospodaření (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

Další situací, v níž se přístup IFRS a české účetní legislativy různí, je pořízení majetku s dotací, přičemž dotace jsou v rámci IFRS rozebírány ve vlastním standardu *IAS 20* –

Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. V souvislosti s dlouhodobým majetkem je možné dotaci zohlednit jakožto snížení účetní hodnoty pořizovaného aktiva, podobně jako tomu je v české účetní legislativě, avšak IAS 20 jednoznačně upřednostňuje zachycení dotací jako výnosů příštích období. V tomto případě bude v okamžiku pořízení daný majetek zaúčtován standardně, v jeho plné pořizovací ceně, a dotace se zaúčtuje ve chvíli reálného přijetí peněžních prostředků z této dotace, a to jako výnos příštích období. Tento výnos příštích období je poté každé účetní období postupně rozpouštěn do výnosů běžných období stejným způsobem, jako tomu je u odpisování majetku (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014). Při přecenění předmětného majetku na fair value se pak použije fondu z přecenění, tzv. OCI (Other Comprehensive Income), což je účtováno (Dvořáková, 2014):

- na vrub příslušného účtu majetku a souvztažně ve prospěch fondu z přecenění v případě, že fair value je vyšší než původní pořizovací cena majetku, nebo
- na vrub fondu z přecenění a souvztažně ve prospěch příslušného účtu majetku v případě, že fair value je nižší než původní pořizovací cena majetku.

Je důležité zmínit, že fond z přecenění nikdy nevstupuje do výsledku hospodaření, poněvadž jeho změny neovlivňují náklady ani výnosy. Rozdíl z přecenění majetku je možné uznat jako součást nerozděleného zisku a rozdělit jej vlastníkům, avšak pouze tehdy, když je realizován, např. při prodeji či likvidaci daného majetku (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

Technické zhodnocení DHM

Ve standardu IAS 16 se nenachází přímá zmínka o „technickém zhodnocení“ jako takovém, je zde však uvedeno, že pokud v budoucnu vzniknou další náklady na dlouhodobý majetek, jež je předmětem tohoto standardu, stanou se součástí ocenění těchto aktiv jen za podmínek zlepšení jejich výkonnosti, zvýšení ekonomického užítku a budoucí návratnosti vynaložených nákladů. Jedná se tedy o obecná kritéria zařazení pozemků, budov a zařízení do působnosti IAS 16. V případě, že předmět aspirující na statut technického zhodnocení nesplňuje výše uvedené podmínky, je zaúčtován jako běžný náklad (Oswald, 2010a; Dvořáková, 2014).

Odpisy DHM

Při účtování odpisů dlouhodobého majetku se postupuje stejným způsobem jako v české účetní úpravě. Jedním z případů, kdy se postupy účtování liší, je odpisování v konfliktu

s přeceněním předmětného majetku na fair value. V těchto situacích se postupuje následovně (Dvořáková, 2014):

- zjistí se fair value stejně starého a stejnou měrou opotřeбенého majetku,
- stávající hodnota oprávek se zruší zápisem na vrub účtu oprávek a souvztažně ve prospěch příslušného účtu majetku,
- předmětné aktivum se přecení z aktuální účetní hodnoty, snížené o oprávkou, za pomoci účtu tohoto majetku a fondu z přecenění.

Účetní jednotka si však může zvolit i jiný přístup, a to vycházet z fair value nového majetku stejného typu, kde se tato reálná hodnota upraví o patřičné opotřebení, a až poté vstupuje do účetnictví jako rozdíl z přecenění (Dvořáková, 2014).

Značnou diferencí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví od české účetní legislativy lze spatřit také v použití komponentního odpisování majetku. Zde se každá významná část aktiva odpisuje zvlášť, dle vlastní doby použitelnosti a vlastní sazby. S odpisy dlouhodobého hmotného majetku však souvisí také generální opravy, které se obvykle provádí pravidelně, v určitých intervalech. Jedná se například o výměnu opotřebované části zařízení, přičemž se oprava promítne do zůstatkové ceny předmětné (vyměňované) části jako zvýšení této hodnoty. IAS 16 dále stanoví, že náklady na tyto opravy jsou následně aktivovány jako samostatná složka příslušného majetku, a nezávisle odpisovány do okamžiku příští kontroly. Z výše uvedeného je patrné, že standardy IFRS časově rozlišují vynaložené výdaje na významné opravy a výměny komponent, a současně přenáší jejich hodnotu do nákladů formou odpisů. Ve srovnání s IFRS jsou české účetní postupy značně nepřesné, neboť od okamžiku opravy či výměny jedné z komponent se majetek jeví v účetnictví podhodnocen, poněvadž hodnota opravy je zaúčtována přímo do nákladů (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

Snížení hodnoty DHM

Změnou hodnoty aktiv se v rámci IFRS zabývá samostatný standard, IAS 36, s názvem Snížení hodnoty aktiv. Tento standard se zaměřuje, krom jiného, právě na dlouhodobá hmotná aktiva, spadající do působnosti IAS 16. Problematika snížení hodnoty aktiv oceněných historickými cenami je na bázi Mezinárodních standardů účetního výkaznictví řešena obdobně jako v české účetní úpravě, tedy za pomoci nákladových účtů, které snižují výsledek hospodaření, a souvztažně příslušných účtů opravných položek. Zpětné zvýšení hodnoty daného majetku, oceněného v historické ceně, je pak

možné pouze do výše původní hodnoty před snížením (Oswald, 2010b; Dvořáková, 2014).

Standard IAS 36 navíc požaduje průběžné testování možného snížení hodnoty aktiv, a to takovým způsobem, že pokud je účetní hodnota daného majetku vyšší než zjištěná zpětně ziskatelná částka, je nutno hodnotu tohoto aktiva snížit (Oswald, 2010b). Zpětně ziskatelná částka je standardem definována jako (Dvořáková, 2014):

- fair value snižená o náklady prodeje předmětného majetku, nebo
- hodnota užívání majetku, což je současná hodnota budoucích peněžních toků z aktiva, včetně možné tržby z prodeje na konci jeho životnosti,

a to ta částka, která je vyšší. IAS 36 dále uvádí, že pokud se jedná o aktivum oceněné ve fair value na principech jiného standardu (např. IAS 16), pak se zachycení ztráty ze snížení hodnoty daného majetku řídí postupy tohoto jiného standardu. Standard IAS 16 se však snížením hodnoty majetku podrobněji nezabývá a odkazuje zpět na IAS 36 (Oswald 2010b; Dvořáková, 2014).

V případě, že pominou důvody, jež vedly ke snížení hodnoty aktiva, dojde k částečnému či plnému zrušení ztráty ze snížení hodnoty. Takové zrušení lze provést pouze v situaci, kdy došlo ke změně odhadů za účelem vyčíslení zpětně ziskatelné částky v účetním období, v němž ke snížení hodnoty došlo (Oswald, 2010b).

V oblasti účtování o snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku se IFRS shodují s českými účetními předpisy ve snaze o dodržení zásady opatrnosti, tím, že oba systémy zachycují tuto změnu hodnoty aktiva do účetnictví, konkrétně do nákladů. Na rozdíl od IFRS, které ukládají povinnost zjištění hodnoty z užívání aktiva a její uvážení při rozhodování o snížení hodnoty aktiva, však české účetní jednotky porovnávají pouze účetní zůstatkovou cenu aktiva s cenou, kterou si stanoví dle vlastního uvážení.

Vyřazení DHM

Standard IAS 16 problematiku účtovacích postupů při vyřazování dlouhodobých hmotných aktiv blíže nerozebírá, z čehož vyplývá, že účtování o vyřazení majetku se radikálně neodlišuje od obecných postupů, jaké používáme i v rámci českého účetnictví. IFRS hovoří o odúčtování majetku v souvislosti s jeho pozbytím, či v případě, že od něj již není možno očekávat žádný budoucí užitek. Výsledkem takovéto operace je vždy buďto zisk (např. v případě prodeje majetku) nebo ztráta (např. v případě zničení majetku), neboli výnos nebo náklad, který ovlivní výsledek hospodaření. Majetek je

tedy vyřazen zápisem na vrub vhodného pasivního účtu, ať už jde o účet nákladový, závazkový či kapitálový, a souvztačně ve prospěch příslušného účtu dlouhodobého majetku. Pokud je majetek vyřazen za účelem dalšího prodeje, pak je oceněn ve výši odhadovaného výnosu z prodeje, dále se neodepisuje a spadá do působnosti standardu *IFRS 5 – Nepeněžní aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti* (Oswald, 2010a).

2.3 Účtování o rezervách v rámci českého účetnictví

S tematikou dlouhodobého hmotného majetku úzce souvisí problematika rezerv, která je v rámci českého účetnictví ukotvena v zákoně o účetnictví a jeho prováděcí vyhlášce, podrobněji je tato oblast upravena v ČÚS 004, s názvem Rezervy. České účetní předpisy specifikují rezervu jakožto náklad sloužící k pokrytí budoucích dluhů či výdajů, u kterých je znám účel a je pravděpodobné, že nastanou, avšak není jistá jejich výše či přesný den vzniku. Rezervy nesmějí být použity k úpravám ocenění aktiv a jejich výši a odůvodněnost má účetní jednotka za povinnost ověřovat nejméně při každé inventarizaci. České pojetí a úprava rezerv však zasahuje i do oblasti daňové, a proto je nutné řídit se také Zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu (dále jen „zákon o rezervách“). Z pohledu toho, zda-li je daná rezerva nákladem daňovým či nedaňovým, můžeme rozlišovat tzv. rezervy zákonné, které jsou daňově uznatelné, a rezervy účetní, jež jsou nákladem nedaňovým, a jejich tvorba je plně v kompetenci účetní jednotky. Pro účely této práce, a z důvodu lepší přehlednosti a orientace v textu, budou v následujícím obsahovém vymezení řešeny rezervy zákonné a rezervy účetní zvlášť (Ryneš, 2012).

2.3.1 Rezervy zákonné

Rezervy zákonné, které se tvoří dle zákona o rezervách, spadají do působnosti tohoto zákona, pouze pokud jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto rezervy se uplatňují vždy za konkrétní zdaňovací období, vymezené tímto zákonem, většinou je to období trvající nejméně 12 kalendářních měsíců, např. kalendářní rok (Zákon č. 593/1992 Sb.). Zákon o rezervách také přímo stanovuje, které rezervy spadají do jeho kompetence, jsou to rezervy:

- na opravy dlouhodobého hmotného majetku,
- na pěstební činnost,
- na odbahnění rybníka,

- finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- na vypořádání důlních škod,
- na technické rekultivace a sanace skládek,
- podle zákona o dopadech,

a další rezervy podle zvláštních právních předpisů. Pro tuto práci jsou stěžejní rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, které jsou upraveny v § 7 zákona o rezervách. Tyto rezervy je možné vytvářet v souladu se zákonem o rezervách pouze u majetku, jenž je daňově odpisován 5 a více let, a u něhož má účetní jednotka vlastnické právo, právo hospodaření či jiné právo s ním nakládat (Prudký a Lošťák, 2011; Zákon č. 593/1992 Sb.).

Zákon o rezervách také uvádí, že rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku se nesmí tvořit na:

- plánované modernizace a rekonstrukce,
- majetek určený k likvidaci,
- opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi,
- pravidelně se opakující opravy,
- majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu.

Rezervy se dále nesmí tvořit na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, a za opravu majetku se nepovažuje ani technické zhodnocení (Prudký a Lošťák, 2011; Zákon č. 593/1992 Sb.).

Zákonná rezerva na opravu DHM se tvoří ve výši úměrné předpokládané ceně zamýšlené opravy a její celková hodnota se rovnoměrně rozloží do nákladů jednotlivých let, zbývajících do zahájení opravy. V případech movitého majetku je možné tvořit rezervu na opravu na základě objemu výkonů, tak, že se zohledňuje podíl jednotky výkonu na rozpočtech nákladů. Důležitou podmínkou pro tvorbu zákonných rezerv na opravu DHM je, že rezerva musí být tvořena alespoň po dobu dvou zdaňovacích období, přičemž období zahájení tvorby rezervy se do lhůty započítává, období zahájení samotné opravy už ne. Mimo restrikce minimální doby tvorby rezervy je zákonně omezena také maximální doba jejího trvání, a to jednotlivě, dle odpisových skupin majetku, jak uvádí tabulka č. 3 (Prudký a Lošťák, 2011; Zákon č. 593/1992 Sb.).

Tabulka č. 3: Maximální doby tvorby rezerv dle odpisových skupin

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákona 586/1992 Sb. a Zákona č. 593/1992 Sb.)

Odpisová skupina	Příklady majetku	Maximální doba tvorby rezerv
1	počítače	- nesplňuje limit 2 let -
2	automobily	3 zdaňovací období
3	turbíny, trezory	6 zdaňovacích období
4	oplocení, dřevěné budovy	8 zdaňovacích období
5	klasické budovy	10 zdaňovacích období
6	administrativní budovy	10 zdaňovacích období

Zákon o rezervách účetním jednotkám dále ukládá různé povinnosti související s kontrolou aktuální výše a přiměřenosti rezerv, dokumentací, lhůtou pro čerpání rezerv atp. Od roku 2009 je také platná podmínka uznání rezervy jakožto rezervy zákonné, která účetním jednotkám stanovuje povinnost ukládat svoje peněžní prostředky vy výši tvořící se rezervy na samostatný účet v bance, sloužící pouze tomuto účelu. V případě nesplnění kterékoli z výše zmíněných podmínek se zákonná rezerva zruší. Pro účely účetních výkazů spadají zákonné rezervy pod položku B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů (Zákon č. 593/1992 Sb.; ČÚS pro podnikatele).

2.3.2 Rezervy účetní

Rezervy účetní jsou ukotveny v zákoně o účetnictví, konkrétně v § 26, a to jako rezervy z titulu:

- rizika a ztráty,
- daně z příjmu,
- vyplácení důchodů a
- restrukturalizace.

Rezervy na rizika nebo ztráty z podnikání vytváří účetní jednotka v okamžiku, kdy jsou jí známa budoucí rizika nebo ztráty na základě současných skutečností, nebo se taková rizika dají reálně předpokládat, například na základě minulých zkušeností. Tyto rezervy se vytváří pro jednotlivé případy a není možné vytvořit obecnou neidentifikovatelnou rezervu (Ryneš, 2012).

Rezervy na daň z příjmů se vytváří v případě, pokud účetní jednotka sestavuje účetní závěrku před sestavením přiznání k dani z příjmů, kterou je možno přiznat až do konce

března či, s prodloužením, do konce června. V takovém případě se rezerva vykáže v odhadované výši a v následujícím účetním období se zruší a vyúčtuje se skutečně zjištěná daňová povinnost z řádného daňového přiznání (Ryneš, 2012).

Rezervy na důchody a podobné závazky nenachází při současné úpravě penzí přílišné využití, poněvadž se týká důchodových fondů, které by při zavedení patřičné právní úpravy tvořili zaměstnavatelé pro svoje zaměstnance. Výši takovéto rezervy by byla vázána smlouvou či právním předpisem (Ryneš, 2012).

Posledním druhem účetních rezerv jsou **rezervy na restrukturalizaci**, které může účetní jednotka tvořit pouze na základě programu restrukturalizace, který byl schválen orgánem k tomu příslušným či společníky dané korporace (Ryneš, 2012). Restrukturalizací se rozumí program, kterým se významně mění předmět činnosti účetní jednotky, či způsob jakým je její činnost prováděna, je to například (Ryneš, 2012):

- přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti, případně uzavření provozu, či
- utlumení nebo ukončení části podnikatelských aktivit.

Rezervu na restrukturalizaci je možné tvořit pouze ve výši přímých nákladů, nezbytných k uskutečnění programu restrukturalizace, mezi náklady, které se do hodnoty rezervy nesmí zahrnout, patří náklady (Ryneš, 2012):

- na přeškolení zaměstnanců,
- na přemístění zaměstnanců a
- na marketing.

Všechny druhy účetních rezerv upravených v zákoně o účetnictví a souvisejících účetních předpisech se vytvářejí procentem z určitého základu či v absolutní výši, s výjimkou rezerv upravených jiným právním předpisem, například zákonem o rezervách. Výši rezerv, způsob jejich vytváření a tituly pro jejich tvorbu si stanoví účetní jednotka sama vnitřním předpisem (Vyhláška č. 500/2002 Sb.; ČÚS pro podnikatele). V účetních výkazech se potom účetní rezervy vykazují v rámci položek (ČÚS pro podnikatele):

- B.I.2. – pro rezervy na důchody a podobné závazky,
- B.I.3. – pro rezervy na daň z příjmů,
- B.I.4. – pro ostatní rezervy (např. rezervy rizika a ztráty).

2.3.3 Způsoby účtování rezerv v rámci českého účetnictví

Tato podkapitola se věnuje účtování obou výše uvedených druhů rezerv, tedy rezerv zákonných i účetních, neboť pravidla pro účtování jsou pro všechny rezervy jednotná, nezávisle na tom, kterým právním předpisem se jejich tvorba a čerpání řídí.

Tvorba rezerv se v účetnictví zachytí pomocí příslušného nákladového účtu, a souvztažně ve prospěch odpovídajícího účtu skupiny 45 – *Rezervy*, v závislosti na povaze jednotlivých účetních případů, jak je ilustrováno v tabulce č. 4 (ČÚS pro podnikatele).

Tabulka č. 4: Účtování o tvorbě rezerv dle ČÚL
(Zdroj: Vlastní zpracování dle ČÚS pro podnikatele)

Rezervy z titulu	Na vrub	Název účtové skupiny
Opravy DHM	55x	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní činnosti
Rizika a ztráty		
Důchodů a podobných závazků		
Daně z příjmů	59x	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
Restrukturalizace	58x	Mimořádné náklady

Druhy zákonných rezerv, které nejsou uvedeny v předchozí tabulce, se zaúčtují na vrub nákladů účtové skupiny určené dle oblasti, ve které vznikají, tj. provozní činnost, finanční činnost či mimořádná činnost. O čerpání či zrušení rezerv se pak účtuje zápisem přesně opačným, tedy na vrub daného účtu účetní skupiny 45 – *Rezervy*, a souvztažně ve prospěch korespondujícího účtu nákladů ze skupin 55, 58 a 59, které jsou uvedeny výše, v tabulce (ČÚS pro podnikatele).

2.4 Účtování o rezervách podle IFRS

Problematika rezerv je z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví řešena v rámci standardu IAS 37, který nese název *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Tento standard se zabývá všemi rezervami, podmíněnými závazky a aktivy, kromě těch, které (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014):

- vyplývají z finančních nástrojů oceňovaných ve fair value,
- vyplývají ze zmařených smluv (vyjma nevýhodných smluv, tj. smlouvy, jejichž náklady na splnění převyšují očekávaný ekonomický prospěch),
- vznikají v pojišťovnách jako smlouvy s pojištěnci,

- jsou řešeny jinými IFRS.

Rezervy jsou dle IFRS definovány obdobně jako v rámci českých účetních předpisů, tedy jako závazky s nejistým časovým rozvrhem a výší, a jsou vykázány v rozvaze, na rozdíl od podmíněných závazků a aktiv, jejichž samotný vznik je nejistý, obvykle závislý na splnění určitých budoucích podmínek, na něž účetní jednotka nemá vliv (tyto vykázány v rozvaze nejsou). IAS 37 dále slouží ke správnému rozpoznání rezerv od dohadných položek pasivních, což jsou závazky v dosud nedohodnuté výši, které účetní jednotka vede vůči konkrétním osobám. Rezervy jsou tedy, oproti dohadným položkám pasivním, spojeny s větší mírou neurčitosti (Strouhal, 2009; Dvořáková, 2014). Podle IFRS je rezerva vykázána, pokud:

- účetní jednotka má současný závazek, plynoucí z důsledků minulé události, který splňuje obecnou definici závazku dle Koncepčního rámce, tedy pokud
- je pravděpodobné, že k vypořádání tohoto závazku bude nutný odtok prostředků, jež představují ekonomický prospěch, a
- závazek je spolehlivě ocenitelný.

V případě pochybností o tom, zda se opravdu jedná o současný závazek, účetní jednotka na základě všech dostupných informací zvažuje, jestli je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek existuje. Pokud je spíše pravděpodobné, že takový závazek existuje, pak bude tento závazek vykázán v rozvaze jako rezerva, v opačné situaci jde o závazek podmíněný, který se v rozvaze nezveřejní. Ke vzniku závazku může dojít smluvně, jakožto důsledek uzavřené smlouvy či ze zákona, nebo mimosmluvně, ve formě závazku účetní jednotky veřejnosti k určitému jednání (např. závazné prohlášení v rámci ekologické politiky daného podnikatelského subjektu). V obou případech je jedná o budoucí plnění, které je pro účetní jednotku nevyhnutelné, nezávisle na jejích budoucích krocích. Míra pravděpodobnosti odtoku peněžních prostředků se posuzuje obdobně jako v případě současného závazku (Dvořáková, 2014). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se odlišují od českého účetnictví především neuznáváním principu rozprostírání rezervy, tvořené na konkrétní účel, do několika účetních období, jak je to například u české rezervy na opravdu DHM. IFRS definují rezervu jako závazek k budoucí platbě, který je nutno zachytit v období, se kterým se vznik závazku věcně a časově souvisí, jinak je to v rozporu s akruálním principem. Rezerva se tedy vytvoří v diskontované výši a v průběhu budoucích

zdaňovacích obdobích, které zbývají do nastání předmětné skutečnosti, se její hodnota pouze navýší o příslušný úrok (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

IAS 37 okrajově naráží také na otázku daňové souvislosti rezerv, která se různí dle konkrétních daňových zákonných úprav jednotlivých zemí. Standard uvádí, že pokud jsou budoucí výdaje, spojené s čerpáním dané rezervy, daňově uznatelným nákladem, potom vzniká odložená daňová pohledávka, jejíž účtování se řídí dle *IAS 12 – Daně ze zisku*. Na rozdíl od české účetní legislativy, která zmiňuje problematiku zákonných rezerv, IFRS pouze odkazují na výše zmíněný IAS 12 a konkrétní právní úpravu dané země. Zákonné rezervy, které jsou v rámci českého účetnictví tvořeny nejčastěji, nejsou podle kritérií IFRS uznány jako závazky, tedy nemohou být vykázány jako rezervy, a tudíž je tvorba takovýchto rezerv v přímém rozporu s IAS 37 i ostatními standardy (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

2.4.1 Druhy rezerv podle IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví uvádí celou řadu situací, které vedou ke vzniku rezerv. Dle IFRS může být vytvořena rezerva na (Bohušová, 2008; Krupová, 2009):

- nevýhodné smlouvy (na rozdíl od ČR, kde se taková rezerva vytvářet nesmí),
- záruční opravy či nadstandardní výhody zákazníkům (např. vrácení zboží bez udání důvodu),
- poskytování záruk třetím stranám za jimi sjednané úvěry,
- rekultivaci pozemků,
- likvidaci aktiva a
- restrukturalizaci.

Rezerva na likvidaci aktiva, zmiňovaná již v kapitole 2.2.1 v rámci oceňování majetku dle IFRS, která není českými účetními předpisy vymezena, se může v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vytvořit pouze tehdy, když účetní jednotce vzniká při pořízení aktiva povinnost spojená s ukončením činnosti tohoto aktiva, například odstranění aktiva či navrácení místa do původního stavu (Dvořáková, 2014).

Rezervě na restrukturalizaci, která existuje i v české účetní úpravě, věnuje IAS 37 poněkud větší prostor, a to především kvůli spornosti z hlediska jejího opodstatnění.

Jsou zde stanoveny dvě zásadní podmínky, které musí být splněny, aby mohla být rezerva na restrukturalizaci vytvořena (Dvořáková, 2014):

- účetní jednotka musí mít podrobný plán restrukturalizace,
- restrukturalizace musí být zahájena, či musí být vyvoláno reálné očekávání, že k ní dojde.

Tyto dvě podmínky souvisí s prokázáním jistoty, že účetní jednotka učinila v současnosti taková opatření, která způsobí, že uskutečnění budoucí restrukturalizace je prakticky nezvratné. Tento princip zamezuje účetním jednotkám manipulovat se svými výkazy těsně před rozvahovým dnem prostřednictvím vytvoření rezervy na restrukturalizaci, kterou v praxi uskutečnit nehodlá (Dvořáková, 2014). IAS 37 dále udává možné případy restrukturalizace, a to z titulu (Dvořáková, 2014):

- prodeje části podniku,
- uzavření jednotlivých provozů či přemístění aktivit do jiné oblasti,
- zásadních změn v činnosti podniku (např. změna sortimentu či profesní struktury).

Stejně jako je tomu v českém účetnictví, i v rámci IFRS se smí rezerva na restrukturalizaci vytvořit pouze ve výši nezbytných přímých výdajů, do nichž se nesmí zahrnout výdaje související s pokračujícími činnostmi účetní jednotky, jako je přeškolení zaměstnanců, průzkum trhu, atp. (Dvořáková, 2014).

2.4.2 Oceňování rezerv podle IFRS

Rezervy jsou v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví oceňovány na základě nejlepšího odhadu peněžních toků těchto současných závazků, které budou nezbytné k jejich vypořádání. IAS 37 uvádí, že nejvhodnějším odhadem je částka, kterou by podnik účelně vyplatil, pokud by se závazek vyrovnal k rozvahovému dni, či pokud by byl k tomuto dni převeden na jiný subjekt. Při odhadech výše rezerv je nutno brát ohled především na zásadu opatrnosti, a právě touto problematikou se IAS 37 z velké části zabývá. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka při svých odhadech vychází z předchozích zkušeností, statistických metod a odborných posudků, je nutné respektovat také různé faktory, které se mohou vyskytnout v budoucnosti, a ovlivnit tak výši rezervy (Bohušová, 2008; Dvořáková, 2014).

Rizika a nejistoty jsou prvním z uvažovaných faktorů, které by měla účetní jednotka zvážit při tvorbě rezervy a odhadování její výše. Zde by měla účetní jednotka počítat se všemi možnými variantami budoucího vývoje a při tom vycházet raději z hodnot vyšších, neboť závazky nesmějí být podhodnoceny (avšak ani nadhodnoceny). Jedná se například o statistický odhad míry závadnosti vyráběných statků, s níž se bude muset účetní jednotka v budoucnu vypořádat, a proto si na odstranění očekávaných budoucích závad vytvoří rezervu (Dvořáková, 2014).

Dalším faktorem ovlivňujícím výši rezervy je **časová hodnota peněz**. Účetní jednotka nemusí dbát na proměnlivost hodnoty peněz pouze v případě, že předpokládaná doba trvání závazku (rezervy) je krátká a změna časové hodnoty peněz je tedy nevýznamná. V ostatních případech je nutno rezervu vykazovat v její diskontované, tedy současné, hodnotě (Dvořáková, 2014).

Posledním činitelem zasahujícím do oblasti ocenění rezerv jsou tzv. **budoucí události**. Jsou to případy, kdy může dojít například k technologickému pokroku či změně legislativy, s nimiž účetní jednotka musí při odhadu výše rezervy počítat, pokud je zde pravděpodobnost či jistota, že nastanou (Dvořáková, 2014).

Stejně jako je tomu v české účetní úpravě, i v rámci IRFS smějí být rezervy užívány pouze na účely, za nimiž byly vytvořeny, a přiměřenost jejich ocenění se v průběhu jejich tvorby prověřuje a zpřesňuje (obvykle k rozvahovému dni). Ocenění rezerv se tedy v pojetí IFRS příliš neliší od přístupu českých účetních předpisů, avšak je patrné, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví opět velmi dbají na hledisko času a zásady opatrnosti, a také se těmto oblastem věnují více než česká účetní legislativa.

2.4.3 Způsob účtování rezerv podle IFRS

O vzniku rezervy se účtuje, stejně jako podle české účetní legislativy, zápisem na vrub příslušného nákladového účtu a souvztažně ve prospěch závazkového účtu rezerv. Tvorba rezervy tedy účetní jednotce sníží výsledek hospodaření v tom období, se kterým věcně a časově souvisí. V případě rezervy, u které je nutné zohlednit faktor časové hodnoty peněz, se v jednotlivých zdaňovacích obdobích zaúčtuje příslušná částka časového úroku na vrub nákladového účtu úroků a souvztažně ve prospěch konkrétního účtu rezerv (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

V případě čerpání či rozpuštění rezervy nabízí IAS 37 dva postupy účtování v závislosti na tom, zda-li účetní jednotka používá účelové členění nákladů, či členění druhové,

kteřé je užíváno v souladu s českými účetními předpisy. Oba postupy jsou pro lepší srozumitelnost znázorněny v tabulkách č. 5 a 6 na následující straně (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

Tabulka č. 5: Účtování o rezervách v účelovém členění nákladů dle IFRS
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ		
Účetní operace	Na vrub účtu	Ve prospěch účtu
Tvorba rezervy	Náklady na záruční opravy	Rezerva na záruční opravy
Čerpání rezervy	Rezerva na záruční opravy	Závazky za dodavateli
Rozpuštění rezervy	Rezerva na záruční opravy	Náklady na záruční opravy

Tabulka č. 6: Účtování o rezervách v druhovém členění nákladů dle IFRS
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ		
Účetní operace	Na vrub účtu	Ve prospěch účtu
Tvorba rezervy	Náklady na záruční opravy	Rezerva na záruční opravy
Čerpání rezervy	Rezerva na záruční opravy	Náklady na záruční opravy
Rozpuštění rezervy		

3 APLIKACE ÚČETNÍCH POSTUPŮ V PRAXI

V následující kapitole bude problematika rozdílného účtování v rámci IFRS a českých účetních standardů o dlouhodobém hmotném majetku a o rezervách ilustrována na konkrétním modelovém příkladu. Na tomto příkladu bude díky kvantifikaci veličin lépe viditelná diference obou zmíněných účtovacích postupů, rozdílné výstupy budou analyzovány a podrobně interpretovány.

3.1 Modelový příklad společnosti NÁBYTEK, a. s.

Pro účely této práce byl vytvořen příklad fiktivní společnosti NÁBYTEK, a. s., která je výrobní společností účtující podle obou výše zmiňovaných účetních postupů. Příklad je koncipován na tři účetní období, na léta 2011 až 2013, v průběhu kterých budou řešeny jednotlivé účetní případy týkající se DHM a rezerv. Pro všechna tři zkoumaná účetní období budou účetní případy separátně komentovány a bude nastíněn jejich vliv na účetní výkazy společnosti.

Společnost NÁBYTEK, a. s. je českou akciovou společností, podnikající na území České republiky v oblasti výroby a prodeje nábytku již přes 15 let. Tato kapitálově těžká společnost je plátcem DPH a v současnosti se snaží proniknout na nové trhy, rozšířit výrobu a pole své působnosti. Akcie společnosti NÁBYTEK, a. s. jsou obchodovány na regulovaném trhu České republiky, tedy na Burze cenných papírů, a z toho důvodu je společnost povinna sestavovat účetní výkazy jak podle české účetní legislativy, tak v souladu s IFRS. Aby společnost naplnila expanzní cíle stanovené vrcholovým managementem, potřebuje získat dodatečné zdroje ve formě investorů a potenciálních akcionářů. K tomu, aby měli potenciální investoři zájem o financování společnosti, musí se jim společnost NÁBYTEK, a. s. jevit jako stabilní a rentabilní subjekt s potenciálem úspěchu v konkurenčním boji. K utvoření obrazu o stavu a pozici společnosti na trhu slouží především její účetní výkazy, které musí být transparentní a srovnatelné s výkazy konkurenčních společností, aby mohli potenciální investoři objektivně zvolit tu nejvýhodnější variantu. Problém by pak nastal u zahraničních investorů, kteří by v rámci svého rozhodování o umístění investice porovnávali více společností z různých států, tedy různící se výkazy s odlišnou vypovídací schopností. Společnost NÁBYTEK, a. s., která sestavuje výkazy podle IFRS, je právě díky nim společností s výhodou mezinárodní srovnatelnosti pro potenciální investory a akcionáře.

3.1.1 Vnitřní předpisy společnosti a odpisový plán podle ČÚL

Společnost NÁBYTEK, a. s. účtuje v rámci českého účetnictví podle vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele, vycházejícího ze závazné směrné účtové osnovy. Z důvodu snadnější orientace v účetnictví používá společnost pro účtování o jednotlivých složkách dlouhodobého hmotného majetku analytické účty.

Minimální hranice pro klasifikaci aktiva jako DHM byla společností stanovena na 40 tis. Kč, v případě uznání dodatečného zásahu do majetku jako technického zhodnocení musí být výdaje, vynaložené na toto zhodnocení, ve výši alespoň 30 tis. Kč. Ve výjimečných a specifických případech má účetní jednotka možnost výše stanovené limitní hranice ignorovat a klasifikovat daný majetek v souladu s principem věrného a poctivého zobrazení. Všechna aktiva, která jsou společností nakoupena, jsou v souladu s českou účetní legislativou oceňována v pořizovacích cenách.

Zahájení odpisování je směrnicí společnosti stanoveno na měsíc, v němž bylo aktivum zařazeno do užívání, v případě vyřazení majetku z účetnictví se zaúčtuje i celý odpis za měsíc, v němž bylo vyřazení provedeno. Stejného principu je používáno u technického zhodnocení. Společnost používá převážně lineárních časových odpisů, s výjimkou strojních zařízení, které jsou vázány na předpokládaný počet výkonů a výrobní kapacitu, kde je užíváno odpisů výkonových. Ve směrnicích společnosti není určeno zohlednění případné zbytkové ceny při stanovení výše odpisů majetku. Pro větší přehlednost a orientaci v příkladu budou odpisy v rámci jednotlivých účetních období, za předpokladu nezměněného stavu majetku a konstantního výpočtu měsíčních odpisů, zaúčtovány vždy pouze jednou, a to ke konci období jako suma hodnot měsíčních odpisů, do daného účetního období spadajících. Majetek společnosti, kromě budov, je pro snadnější orientaci evidován na analytických účtech, přičemž každému jednotlivému aktivu přísluší samostatný analytický účet z rozpětí účtů 022.1 až 022.3. Příslušné účty oprávek navazují na analytiku majetkových účtů.

Společnost NÁBYTEK, a. s. má ve svém majetku evidovanou výrobní halu, kterou pořídila v dubnu roku 2000 v pořizovací ceně 1 210 500 Kč bez DPH. Životnost této haly byla stanovena na 35 let a je odpisována lineárními měsíčními odpisy ve výši 2 883 Kč. Výše odpisu byla stanovena výpočtem, prezentovaným vzorcem č. 7 na následující straně.

$$\text{Měsíční odpis haly} = \frac{\text{pořizovací cena haly}}{\text{počet měsíců odpisování}} \Rightarrow \frac{1\,210\,500}{35 \times 12} = 2882,14 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 7: Měsíční odpis haly dle ČÚL
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Dle české účetní legislativy byl pak vypočtený měsíční odpis výrobní haly zaokrouhlen na celé koruny nahoru. V souladu se zákonem o rezervách začala společnost v roce 2007 vytvářet rezervu na opravu hmotného majetku, za účelem kompletní výměny oken. Tvorba rezervy byla rozvržena do pěti let tak, aby mohla být v roce 2012 v plné výši čerpána. Jak ukazuje tabulka č. 7, společnost splnila všechny požadavky na tvorbu rezervy podle zákona o rezervách.

Tabulka č. 7: Požadavky na tvorbu zákonné rezervy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákona č. 593/1992 Sb.)

Zákonné požadavky	Výrobní hala	Splněno
Účetní jednotka má majetek ve svém vlastnictví či má právo s ním nakládat	je ve vlastnictví společnosti	✓
Doba odpisování majetku stanovená zákonem o daních z příjmu je 5 a více let	zákonná doba odpisování je 30 let	✓
Minimální doba tvorby rezervy je 2 roky	rezerva je tvořena po dobu 5 let	✓
Maximální doba tvorby rezervy pro 5. odpisovou skupinu činí 10 let		

Společnost NÁBYTEK, a. s. předpokládá budoucí výdaje spojené s výměnou oken ve výši 356 600 Kč, což je zároveň celková výše rezervy. Každé účetní období je zaúčtována příslušná část rezervy v částce 71 320 Kč, která byla vyčíslena jako podíl celkové výše rezervy a počtu let její tvorby (5 let).

Společnost NÁBYTEK, a. s. eviduje v rámci svého obchodního majetku také pilu na obrábění dřeva a obdobných materiálů, kterou pořídila roku 2010 v ceně 376 800 Kč bez DPH, v této ceně je obsažena cena pořízení ve výši 376 000 Kč a cena za dopravu zařízení v hodnotě 800 Kč. Pila byla uvedena do užívání v říjnu roku 2010 a její životnost byla určena počtem předpokládané celkové produkce, kterou je schopna vyrobit, a to 11 760 kusů. V závislosti na této skutečnosti byly odpisy stanoveny jako výkonové a měsíční odpis měl proměnlivou výši v závislosti na počtu výkonů, vyprodukovaných pilou za jednotlivé měsíce. Výše měsíčních odpisů byly stanoveny podle vzorce č. 8.

$$\text{Měsíční odpis pily} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{celkový počet výkonů}} \times \text{počet výkonů za daný měsíc}$$

Vzorec č. 8: Měsíční odpis pily dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

$$\text{Měsíční odpis pily} = \frac{376\,800}{11\,760} \times \text{počet výkonů za daný měsíc}$$

Vzorec č. 9: Měsíční odpis pily s vyčíslenými údaji dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Společnost NÁBYTEK, a. s. ve svých vnitropodnikových směrnících ustanovila také vlastní pravidla pro účtování o účetních rezervách (neupravených zákonem o rezervách). V případě účetních rezerv, jejichž účel tvorby je znám několik let dopředu, se částka předpokládaných budoucích výdajů rovnoměrně rozprostře do nákladů účetních období, které předcházejí očekávané budoucí události. Jedná se tedy o stejný princip, který je ukotven v zákoně o rezervách, s výjimkou jeho mnohých omezení. Rezerva účetní se začíná tvořit ke konci účetního období, v němž se společnost dozví o budoucím závazku, a její tvorba končí v účetním období, které předchází období skutkové podstaty rezervy. Vypočtené částky rezervy za jednotlivá účetní období jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

3.1.2 Zásady účtování společnosti v souladu s IFRS

Standardy IFRS ukládají účetním jednotkám odpisovat aktivum, jež bylo klasifikováno jako dlouhodobé hmotné aktivum určené k užívání, od okamžiku, kdy je způsobilé k užívání, do okamžiku, kdy je pozbyto či jinak vyřazeno z užívání. Z tohoto důvodu společnost NÁBYTEK, a. s. nastavila české účetní odpisy stejným způsobem, aby nevznikal časový nesoulad. Společnost NÁBYTEK, a. s. má zájem na zachování co nejvíce pravidel, stanovených pro účtování dle české účetní legislativy ve vnitropodnikových směrnících, pro účtování v souladu s IFRS, a proto si i v rámci IFRS zvolila metodu lineárních časových odpisů a metodu výkonových odpisů. Se zřetelem na snahu o sjednocení s IFRS si společnost NÁBYTEK, a. s. zvolila, dle možností uvedených ve standardu IAS 16, metodu oceňování formou historických cen, která je obdobou pořizovacích cen používaných v rámci českého účetnictví. Odhad doby životnosti jednotlivých druhů majetku, který se společnost snaží stanovit věrně a důsledně, platí stejně pro českou účetní legislativu i pro IFRS. Evidence aktiv na majetkových účtech je vedena analyticky pro každý samostatně vedený majetek, a to na

účtech 021.81 až 021.82 a 022.91 až 022.94, přičemž toto členění je zachováno i při operacích na účtech opravek k tomuto majetku. V zájmu přehlednosti tabulek a samotného příkladu budou částky odpisů, vypočtených v souladu s IFRS, v případě neceločíselných výsledků matematicky zaokrouhleny na celé koruny.

Výrobní hala, kterou společnost NÁBYTEK, a. s. vlastní, je v souladu se standardem IAS 16 odpisována komponentně, přičemž jako komponenta tohoto majetku byla klasifikována okna, jejichž doba životnosti byla stanovena na pouhých 12 let, což je zhruba třetina životnosti budovy samotné. Pro účely komponentního odpisování byla okna oceněna vy výši 234 000 Kč a zbytek výrobní haly v hodnotě 976 500 Kč. Vyčíslení výše měsíčních odpisů jednotlivých částí budovy je prezentováno vzorci č. 10 a 11.

$$\text{Měsíční odpis oken} = \frac{234\,000}{12 \times 12} = 1\,625 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 10: Měsíční odpis oken haly dle IFRS
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

$$\text{Měsíční odpis zbytku haly} = \frac{976\,500}{35 \times 12} = 2\,325 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 11: Měsíční odpis zbytku haly dle IFRS
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Rezerva na výměnu oken, kterou společnost v rámci českého účetnictví vytvořila, je v rozporu s IFRS, poněvadž rezerva na opravu DHM obecně nesplňuje definici závazku, jak jej klasifikují IFRS, a proto se v účtování podle IFRS vůbec neprojeví. Tuto a podobné situace IFRS řeší právě komponentním odpisováním, které předchází nutnosti tvorby rezerv na očekávané velkoplošné opravy či výměny opotřebovaných částí majetku tím, že jsou tyto odpisovány separátně v závislosti na jejich délce životnosti. Takové jednání předchází nutnosti následné tvorby rezervy na výměnu či opravu opotřebovaných komponent, a jedná se pouze o klasický koloběh života majetku.

V případě pily si společnost NÁBYTEK, a. s. zvolila výkonové odpisy, stejně jak tomu učinila v rámci českého účetnictví. IFRS také uznávají náklady na dopravu jako složku pořizovací (historické) ceny majetku, a proto výchozí cena pily zůstane stejná jako v českém účetnictví, tedy 376 800 Kč (cena pořízení včetně dopravy). Na rozdíl od přístupu české účetní legislativy však IFRS vždy zohledňují také tzv. zbytkovou cenu,

což je hodnota, kterou lze odečíst od vstupní ceny pro výpočet odpisů, a která tedy zůstane nakonec neodepsána. Bývá to většinou odhadovaná částka, kterou společnost utrhá z prodeje předmětného majetku po skončení jeho používání. Společnost NÁBYTEK, a. s. na základě minulých zkušeností očekává prodej pily po ukončení jejího užívání, a proto se rozhodla využít možnosti snížení odpisů prostřednictvím uplatnění zbytkové hodnoty. Cena, kterou společnost očekává za následný prodej pily, činí zhruba 18 000 Kč. Při uvažování této skutečnosti a odhadované kapacity pily 11 760 kusů, je výpočet měsíčního odpisu ilustrován vzorcem č. 12.

$$\text{Měsíční odpis pily} = (376\,800 - 18\,000) \times \frac{\text{počet výkonů za daný měsíc}}{11\,760}$$

Vzorec č. 12: Měsíční odpis pily dle IFRS (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Z výše zmíněného potom vyplývá, že odpisové náklady společnosti NÁBYTEK, a. s. se v rámci IFRS a českých účetních předpisů různí v důsledku uplatnění zbytkové hodnoty, tedy české účetnictví bude v letech odpisování pily vykazovat náklady mírně vyšší.

3.1.3 Účetní případy roku 2011

K 1. lednu 2011 společnost NÁBYTEK, a. s. evidovala na svých účtech aktiva uvedená v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8: Stavy majetku k 1. lednu 2011 (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

ČÚL			IFRS		
Aktivum	Zůstatková cena	Účet	Aktivum	Zůstatková cena	Účet
Výrobní hala	838 593	021	Okna haly	24 375	021.81
Pila	358 440	022.1	Zbytek haly	676 575	021.82
-	-	-	Pila	359 319	022.91
Σ aktiv	1 197 033	-	Σ aktiv	1 060 269	-

Navíc se společnost na jaře roku 2011 rozhodla pořídit nový dodávkový automobil na převoz materiálu. V květnu byl tedy zakoupen Ford Transit v hodnotě 624 300 Kč bez DPH, který byl v tomtéž měsíci zařazen do užívání, a jeho životnost byla společností stanovena na 5 let.

Účtování v roce 2011 podle české účetní legislativy

Společnost zvolila metodu lineárních časových odpisů a měsíční odpis automobilu byl vypočten následujícím vzorcem.

$$\text{Měsíční odpis automobilu} = \frac{624\,300}{5 \times 12} = 10\,405 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 13: Měsíční odpis automobilu dle ČÚL
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Suma odpisů, o které bude vzápětí účtováno, je tedy osminásobkem vypočteného měsíčního odpisu, neboli součinem počtu odpisovaných měsíců (květen – prosinec) v roce 2011 a výše vyčíslené měsíční částky.

V souvislosti s pořízením dodávkového automobilu byly v rámci českého účetnictví zaúčtovány operace uvedené v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Výňatek z účetního deníku roku 2011 - pořízení vozu dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
18/05/11	FAP	Pořízení automobilu	624 300	042	321
		DPH 20 %	124 860	343	321
20/05/11	VUD	Zařazení vozu do užívání	624 300	022.2	042
31/05/11	VBU	Úhrada dodavateli	749 160	321	221
31/12/11	VUD	Odpisy vozu za rok 2011	83 240	551	082.2

Mimo tento nově pořízený majetek společnost NÁBYTEK, a. s. účtovala v roce 2011 také o dalších účetních případech, viz tabulka č. 10.

Tabulka č. 10: Výňatek z účetního deníku roku 2011 v rámci ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
31/12/11	VUD	Tvorba rezervy na opravu oken	71 320	552	451
31/12/11	VUD	Odpisy budovy za rok 2011	34 596	551	081
31/12/11	VUD	Odpisy pily za rok 2011	75 367	551	082.1

Účtování v roce 2011 podle IFRS

V případě dodávkového automobilu byla společnost NÁBYTEK, a. s., v souladu se standardem IAS 16, nucena tento majetek desagregovat a odpisovat jej komponentně. Po odborném zvážení byla jedinou komponentou zvolena převodovka, která je důležitou částí automobilu a má podstatně menší životnost než zbytek jeho součástí, tedy než automobil jako celek. V ohledu na tuto skutečnost bylo aktivum desagregováno na převodovku v hodnotě 12 600 Kč, s dobou životnosti 3 roky, a na zbylou část

automobilu ve výši 611 700 Kč, s dobou životnosti 5 let, přičemž každá část byla odpisována samostatně lineárními měsíčními odpisy. Vzorce č. 14 a 15 prezentují výpočet výše měsíčních odpisů pořízeného automobilu.

$$\text{Měsíční odpis převodovky} = \frac{12\,600}{3 \times 12} = 350 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 14: Měsíční odpis převodovky dle IFRS

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

$$\text{Měsíční odpis zbylé části automobilu} = \frac{611\,700}{5 \times 12} = 10\,195 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 15: Měsíční odpis zbylé části automobilu dle IFRS

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Suma odpisů, zaúčtovaná ke konci účetního období, je pak součinem počtu měsíců (květen – prosinec) s výše vypočtenými měsíčními odpisy jednotlivých částí automobilu.

Tabulka č. 11 je znázorňuje účetní operace zaznamenané v rámci IFRS v souvislosti s pořízeným dodávkovým automobilem.

Tabulka č. 11: Výňatek z účetního deníku roku 2011 - pořízení vozu dle IFRS (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
18/05/11	FAP	Pořízení automobilu	624 300	042	321
		DPH 20 %	124 860	343	321
20/05/11	VUD	Zařazení převodovky do užívání	12 600	022.92	042
20/05/11	VUD	Zařazení zbylé části vozu do užívání	611 700	022.93	042
31/05/11	VBU	Úhrada dodavateli	749 160	321	221
31/12/11	VUD	Odpisy převodovky za rok 2011	2800	551	082.92
31/12/11	VUD	Odpisy zbylé části vozu za rok 2011	81 560	551	082.93

Další účetní operace roku 2011, týkající se ostatního majetku společnosti, byly evidovány v účetním deníku společnosti v částkách uvedených v tabulce č. 12 na následující straně.

Tabulka č. 12: Výňatek z účetního deníku roku 2011 v rámci IFRS (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
31/12/11	VUD	Odpisy oken haly za rok 2011	19 500	551	081.81
31/12/11	VUD	Odpisy zbytku haly za rok 2011	27 900	551	081.82
31/12/11	VUD	Odpisy pily za rok 2011	71 762	551	082.91

Srovnání odlišností v účtování z roku 2011 a jejich dopad na obraz podniku

Při sestavování účetních výkazů na konci roku 2011 činila suma nákladů, spojených s účtováním o DHM a rezervách, 264 523 Kč v rámci českého účetnictví, což je zhruba o 60 000 Kč více, než byla suma těchto nákladů, účtovaných podle IFRS. Tento rozdíl je způsoben především tvorbou rezervy na opravu oken, která byla účtována pouze v českém účetnictví, neboť IFRS takovou rezervu neuznávají. Tvorba této rezervy zbytečně navyšuje náklady ve všech obdobích její tvorby, přičemž by mohla být nahrazena logičtějším a efektivnějším způsobem, který využívají IFRS. Metoda komponentního odpisování je sice pro společnost administrativně náročnější, avšak náklady spojené s výměnou opotřebovaných komponent a obdobnými významnými opravami majetku jsou postupně promítány v účetnictví pomocí odpisů jednotlivých komponent, čímž lépe splňují princip věcné a časové souvislosti. Na druhou stranu, výrobní hala s aplikovanou metodou komponentního odpisování vykazuje značně vyšší odpisy, než hala vykazovaná jako celek. To však pouze značí, že opotřebení haly je v českém účetnictví podhodnocené (nepočítá totiž s reálnými dobami životnosti jednotlivých komponent), čímž je porušován aktuální princip a zásada věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví. Z toho důvodu je suma zůstatkových cen majetku společnosti, vykázaná dle IFRS, nižší než suma vykázaná v českém účetnictví. Hodnoty majetku jsou tedy v rámci ČÚL nadhodnocené, což může vytvářet zavádějící obraz majetkové situace společnosti, jak pro externí subjekty, tak pro samotný management společnosti. Druhým významným faktorem, ovlivňujícím rozdílně vykázané sumy nákladů, je skutečnost, že společnost v rámci IFRS zahrнула do výpočtu odpisů pily zbytkovou hodnotu, což snížilo jejich hodnotu oproti výši odpisů evidovaných v českém účetnictví. Tento princip splňuje zásady věcné a časové souvislosti účtování, a zároveň nižší účetní odpisy v porovnání s daňovými odpisy umožní společnosti jisté zvýhodnění v oblasti placení daně z příjmu.

Společnost NÁBYTEK, a. s., která se snaží zaujmout co nejvíce potenciálních investorů, působí v ohledu na tento záměr rentabilněji a méně rizikově s nižšími celkovými náklady, tedy s vyšším ziskem. Z toho důvodu je pro společnost výhodnější prezentovat své účetní stavy v rámci IFRS než podle české účetní legislativy.

3.1.4 Účetní případy roku 2012

Stavy majetku evidovaného společností NÁBYTEK, a. s. k 1. lednu roku 2012 ukazuje tabulka č. 13.

Tabulka č. 13: Stavy majetku k 1. lednu 2012 (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

ČÚL			IFRS		
Aktivum	Zůstatková cena	Účet	Aktivum	Zůstatková cena	Účet
Výrobní hala	803 997	021	Okna haly	4 875	021.81
Pila	283 073	022.1	Zbytek haly	648 675	021.82
Automobil	541 060	022.2	Pila	287 557	022.91
-	-	-	Převodovka	9 800	022.92
-	-	-	Zbytek vozu	530 140	022.93
Σ aktiv	1 628 130	-	Σ aktiv	1 481 047	-

Za účelem rozšíření sortimentu a provozu se společnost NÁBYTEK, a. s. rozhodla zakoupit novou výrobní linku. Linka byla pořízena 18. března 2012 za 2 248 000 Kč bez DPH, společnost si nechala externí firmou výrobní linku přivést do své haly, kde byla přepravec také smontována. Cena za dopravu a montáž výrobní linky činila 11 500 Kč bez DPH. Výrobní linka byla v průběhu března zařazena do užívání a odhadovaná doba její životnosti byla stanovena, v závislosti na podstatě zařízení, výkonově, a to na 152 500 kusů. Společnost NÁBYTEK, a. s. se současně rozhodla vytvořit rezervu na demontáž linky a uvedení pracoviště do původního stavu po skončení užívání tohoto majetku, neboť z povahy předmětného zařízení vyplývá, že tyto závazky v budoucnosti nastanou. Na základě odborného odhadu společnost předpokládá, že na konci doby užívání linky bude potřebovat 273 tis. Kč na úhradu nákladů spojených s vyřazením tohoto aktiva. V ohledu na výše zmíněné skutečnosti společnost stanovila, že celková předpokládaná produkce linky, tedy 152 500 kusů, odpovídá zhruba 7 letem doby použitelnosti zařízení v časovém pojetí.

V dubnu roku 2012 také nadešel čas opravy a výměny oken výrobní haly, které se již nacházely téměř v dezolátním stavu, a společnost NÁBYTEK zaplatila za kompletní služby spojené s výměnou oken částku 319 200 Kč bez DPH. Oprava trvala od 12. dubna do 20. dubna 2012, přičemž v poslední den opravářských prací byla již hala včetně oken v provozuschopném stavu.

Účtování v roce 2012 podle české účetní legislativy

V souladu s českými účetními předpisy do pořizovací ceny majetku spadá jak doprava, tak i montáž tohoto majetku. Celková výše ocenění výrobní linky byla tedy 2 259 500 Kč a společnost NÁBYTEK, a. s. stanovila pro tento majetek výkonové odpisy. Měsíční odpis linky byl pak vypočten, za pomoci předpokládaného celkového počtu výkonů tohoto zařízení, viz vzorec č. 16.

$$\text{Měsíční odpis výrobní linky} = \frac{2\,259\,500}{152\,500} \times \text{počet výkonů za daný měsíc}$$

Vzorec č. 16: Měsíční odpis výrobní linky dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Rezerva na budoucí demontáž, kterou se společnost rozhodla vytvořit, byla rozprostřena do 7 účetních období (2012 – 2018), přičemž částky připadající na jednotlivé roky byly získány podle vzorce č. 17.

$$\text{Roční částka rezervy} = \frac{\text{celková výše rezervy}}{\text{počet let tvorby}} \Rightarrow \frac{273\,000}{7} = 39\,000 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 17: Výpočet roční částky rezervy na demontáž dle ČÚL
(Zdroj: Vlastní zpracování dle ČÚS pro podnikatele)

V souvislosti s pořízením výrobní linky proběhly v průběhu roku 2012 následující účetní operace, uvedené v tabulce č. 14.

Tabulka č. 14: Výňatek z účetního deníku roku 2012 - pořízení linky dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
09/03/12	FAP	Pořízení linky	2 248 000	042	321
		DPH 20 %	449 600	343	321
09/03/12	FAP	Doprava + montáž linky	11 500	042	321
		DPH 20 %	2 300	343	321
12/03/12	VUD	Zařazení linky do užívání	2 259 500	022.3	042
31/03/12	VBU	Úhrada dodavatelům	2 711 400	321	221
31/12/12	VUD	Odpisy linky za rok 2012	277 442	551	082.3
31/12/12	VUD	Tvorba rezervy na demontáž linky	39 000	554	459

Mimo výše uvedené účetní případy společnost NÁBYTEK, a. s. v roce 2012 dále účtovala o skutečnostech prezentovaných v tabulce č. 15.

Tabulka č. 15: Výňatek z účetního deníku roku 2012 v rámci ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
12/04/12	FAP	Oprava oken výrobní haly	319 200	511	321
		DPH 20 %	63 840	343	321
12/04/12	VUD	Čerpání zákonné rezervy	319 200	451	552
30/04/12	VBU	Úhrada opravy dodavateli	383 040	321	221
30/04/12	VUD	Rozpuštění zbytku zákonné rezervy	37 400	451	552
31/12/12	VUD	Odpisy haly za rok 2012	34 596	551	081
31/12/12	VUD	Odpisy pily za rok 2012	72 290	551	082.1
31/12/12	VUD	Odpisy vozu za rok 2012	124 860	551	082.2

Účtování v roce 2012 podle IFRS

V rámci účtování o nově pořízené výrobní lince podle IFRS byl tento majetek oceněn v historické (pořizovací) ceně 2 259 500 Kč, stejně jako podle české účetní legislativy, a to z důvodu uznatelnosti dopravy i montáže jakožto nákladů vstupujících do ocenění pořizovaného aktiva. Na základě stanoviska standardů IAS 16 a IAS 37 k tvorbě rezerv zvyšujících vstupní cenu majetku se společnost NÁBYTEK, a. s. rozhodla i v rámci IFRS vytvořit rezervu na budoucí demontáž linky a uvedení pracoviště do původního stavu. Pokud je důvodné předpokládat, že časová hodnota peněz bude v konečném okamžiku významně odlišná od té dnešní, je třeba předpokládanou výši rezervy diskontovat na současnou hodnotu za pomocí tzv. diskontního faktoru. Diskontní faktor je určen v závislosti na dané situaci a konkrétních podmínkách podniku, často jím bývá například tržní úroková míra (účetní jednotka by měla zvážit také vliv inflace, pokud je to možné a účelné). O diskontovanou částku rezervy se pak zvýší pořizovací cena předmětného majetku a účet rezerv se bude každé období, do předpokládaného okamžiku čerpání rezervy, navyšovat o příslušnou částku úroku.

Očekávaná změna časové hodnoty peněz, odvozená od tržní úrokové míry je 5,5 %. Stanovení diskontované ceny rezervy je ilustrováno vzorci č. 18 a 19.

$$\text{Diskontovaná hodnota rezervy} = \frac{\text{celková budoucí výše rezervy}}{(1 + \text{úroková míra})^{\text{počet let tvorby rezervy}}}$$

Vzorec č. 18: Určení současné hodnoty rezervy na demontáž dle IFRS (v Kč)
(Zdroj: Dvořáková, 2014)

$$\text{Diskontovaná hodnota rezervy} = \frac{273\,000}{(1 + 0,055)^7} \doteq 187\,670,25 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 19: Vyčíslení současné hodnoty rezervy na demontáž dle IFRS

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Pro účely této práce je z důvodu přehlednosti pracováno s celými čísly, a proto bude i zde diskontovaná výše rezervy matematicky zaokrouhlena, stejně jako související úrokové operace.

Navyšování rezervy o patřičný úrok v letech 2012 až 2018 je znázorněno v tabulce č. 16.

Tabulka č. 16: Diskontování rezervy v jednotlivých letech dle IFRS (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Datum	Diskontovaná hodnota	Úrok
09/03/2012	187 670	-
31/12/2012	197 992	10 322
31/12/2013	208 882	10 890
31/12/2014	220 371	11 489
31/12/2015	232 491	12 120
31/12/2016	245 278	12 787
31/12/2017	258 768	13 490
31/12/2018	273 000	14 232

Z důvodu vytvoření výše ilustrované rezervy bylo ocenění výrobní linky zvýšeno o 187 670 Kč, což je diskontovaná hodnota rezervy v roce 2012. Linka je tedy v účetnictví evidována v hodnotě 2 447 170 Kč, ze které se i odpisuje, a právě pomocí odpisů se budoucí náklady na demontáž apod. postupně alokují do nákladů, současně se souvisejícími výnosy z majetku plynoucími. Společnost NÁBYTEK, a. s. stanovila v případě výrobní linky výkonové odpisy, přičemž měsíční odpis byl v souladu s výše uvedeným stanoven podle vzorce č. 20.

$$\text{Měsíční odpis výrobní linky} = 2\,447\,170 \times \frac{\text{počet výkonů za daný měsíc}}{152\,500}$$

Vzorec č. 20: Měsíční odpis výrobní linky dle IFRS (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Účetní operace, týkající se výrobní linky, které proběhly v průběhu roku 2012, jsou uvedeny v tabulce č. 17.

Tabulka č. 17: Výňatek z účetního deníku roku 2012 - pořízení linky dle IFRS (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
09/03/12	FAP	Pořízení výrobní linky	2 248 000	042	321
		DPH 20 %	449 600	343	321
09/03/12	FAP	Doprava + montáž linky	11 500	042	321
		DPH 20 %	2 300	343	321
12/03/12	VUD	Zařazení linky do užívání	2 259 500	022.94	042
12/03/12	VUD	Tvorba rezervy na demontáž linky	187 670	022.94	459
31/03/12	VBU	Úhrada dodavatelům	2 711 400	321	221
31/12/12	VUD	Odpisy linky za rok 2012	300 481	551	082.94
31/12/12	VUD	Úrok z rezervy na demontáž linky	10 322	562	459

Kromě operací spojených s výrobní linkou evidovala společnost NÁBYTEK, a. s. ještě další účetní případy, viz tabulka č. 18.

Tabulka č. 18: Výňatek z účetního deníku roku 2012 v rámci IFRS (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
12/04/12	FAP	Oprava oken výrobní haly	319 200	042	321
		DPH 20 %	63 840	343	321
20/04/12	VUD	Uvedení nových oken do užívání	319 200	021.81	042
30/04/12	VBU	Úhrada oken dodavatelům	383 040	321	221
31/12/12	VUD	Odpisy oken haly za rok 2012	16 845	551	081.81
31/12/12	VUD	Odpisy zbytku haly za rok 2012	27 900	551	081
31/12/12	VUD	Odpisy pily za rok 2012	68 830	551	082.91
31/12/12	VUD	Odpisy převodovky za rok 2012	4 200	551	082.92
31/12/12	VUD	Odpisy zbytku vozu za rok 2012	122 340	551	082.93

Na rozdíl od českých účetních postupů, v rámci kterých byla v roce 2012 čerpána rezerva na opravu oken výrobní haly, v souladu s IFRS se tato operace zaúčtovala jako zvýšení ceny příslušného majetku, tedy oken, poněvadž vypršela doba jejich životnosti. Životnost starých oken vypršela dle účetních odpisů v měsíci březnu, nová okna byla potom užívání schopná od 20. dubna 2012, od kdy byla také odpisována (včetně nového měsíčního odpisu za duben). Jak se odpisy oken, jakožto samostatné komponenty výrobní haly, vyvíjely v jednotlivých měsících, ukazuje tabulka č. 19 na následující straně.

Tabulka č. 19: Vývoj měsíčních odpisů oken v roce 2012 dle IFRS (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
Leden	234 000	1 625	230 750	3 250
Únor	234 000	1 625	232 375	1 625
Březen	234 000	1 625	234 000	0
Duben	319 200	1 330	1 330	317 870
Květen	319 200	1 330	2 660	316 540
Červen	319 200	1 330	3 990	315 210
Červenec	319 200	1 330	5 320	313 880
Srpen	319 200	1 330	6 650	312 550
Září	319 200	1 330	7 980	311 220
Říjen	319 200	1 330	9 310	309 890
Listopad	319 200	1 330	10 640	308 560
Prosinec	319 200	1 330	11 970	307 230

Nová okna, která společnost NÁBYTEK, a. s. pořídila, nadále figurují v účetnictví jako komponenta výrobní haly. Zachován musel být lineární časový odpis a byla stanovena nová životnost oken, a to na dobu 20 let (což je doba delší, než původních 12 let u starých oken, z důvodu novější technologie a kvalitnějších materiálů). Nový měsíční odpis oken byl pak vypočten následujícím vzorcem.

$$\text{Měsíční odpis nových oken} = \frac{319\,200}{20 \times 12} = 1\,330 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 21: Vyčíslení měsíčního odpisu nových oken dle IFRS
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořákové, 2014)

Srovnání odlišností v účtování z roku 2012 a jejich dopad na obraz podniku

Při zhodnocení stavů majetku na počátku roku 2012 je patrné, že i v tomto roce je suma zůstatkových cen aktiv nižší v rámci IFRS. Je to způsobeno především zmiňovanou desagregací výrobní haly a následný komponentním odpisováním, které důsledněji rozprostírá váhu opotřebení do jednotlivých let. Z důvodu odpisů haly, které jsou podle IFRS značně vyšší, je tedy zůstatková cena tohoto majetku značně nižší, což značí, že cena haly evidovaná v českém účetnictví je nadhodnocena. V případě pily je zůstatková cena, vyplývající z účtování v souladu s IFRS, vyšší než cena evidovaná v českém

účetnictví, a to z důvodu zohlednění zbytkové hodnoty při výpočtu odpisů, které byly díky tomu úměrně nižší než odpisy české. Ke konci účetního období 2012 pak byly evidovány následující sumy nákladů ve výši:

- 510 788 Kč v rámci českého účetnictví,
- 550 918 Kč v rámci IFRS.

Na rozdíl od roku 2011 jsou zde náklady účtované v souladu s IFRS vyšší než náklady sumarizované, vycházející z účtování dle ČÚL. Jedním z důvodů této skutečnosti je čerpání a další zúčtování rezervy na opravu DHM, tvořené dle českých účetních předpisů. Náklady na opravu oken nejprve zvýšily celkovou výši nákladů českého účetnictví oproti IFRS, poněvadž tato oprava se podle IFRS účtuje na majetkový účet daného aktiva, nikoli do nákladů. Tato skutečnost však byla vzápětí vyrovnána tím, že v rámci českého účtování došlo k čerpání rezervy, která celou výši nákladů na opravu pomyslně vynulovala. Náklady účtované podle ČÚL však poté dále poklesly oproti IFRS tím, že byly sníženy o částku 37 400 Kč za rozpuštění nevyužitého zbytku rezervy. Tento český postup, ač se zdá z pohledu snížení nákladů v roce 2012 výhodným, v uplynulých letech zatížil společnost náklady na tvorbu rezervy. Alternativní řešení této problematiky bylo uvedeno v rámci zhodnocení roku 2011, je jím komponentní přístup k majetku. Dalším faktorem způsobujícím rozdíl v sumách nákladů byla rezerva na demontáž a uvedení výrobní linky včetně jejího okolí do původního stavu (po skončení jejího užívání), kterou společnost vytvořila, aby tak rozprostřela očekávané budoucí náklady do jednotlivých let používání zařízení, a dostála tak akruálnímu principu. Na rozdíl od nákladového zachycení rezervy podle českých účetních předpisů se v rámci IFRS rezerva zaúčtovala na příslušný majetkový účet a navýšila tak pořizovací cenu výrobní linky. V souladu s principy IFRS zde však figuruje ještě roční úrok z rezervy, který navyšuje její cenu v zájmu respektování časové hodnoty peněz a zároveň zvyšuje náklady společnosti. Nehledě na výše sumarizovaných nákladů, ve výsledku bylo české účetnictví společnosti NÁBYTEK, a. s. v roce 2012 zatíženo téměř čtyřnásobně většími náklady spojenými s rezervou na demontáž, než srovnávaný systém IFRS.

Zhodnocení nákladů, spojených s účtováním o dlouhodobém hmotném majetku a o rezervách, je v roce 2012 opačné než v roce předchozím. Zde se, z nákladového hlediska, jako výhodnější varianta jeví účtování dle české účetní legislativy, avšak je

nutno brát ohled na dodržování všech účetních principů (aktuální princip, zásada věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví), který je striktně dodržován standardy IFRS, například ve formě adekvátně stanovených odpisů v rámci komponentního odpisování, či diskontování při tvorbě rezervy. Z důvodu poněkud volnějšího přístupu české účetní legislativy by v roce 2012 společnost vykázala mírně lepší výsledky, jak v ohledu na výši nákladů, tak v ohledu na výši majetku, které by však byly v porovnání s IFRS nepřesné a zavádějící.

3.1.5 Účetní případy roku 2013

Následující tabulka ukazuje stavy majetku společnosti NÁBYTEK, a. s. k 1. lednu 2013.

Tabulka č. 20: Stavy majetku k 1. lednu 2013 (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

ČÚL			IFRS		
Aktivum	Zůstatková cena	Účet	Aktivum	Zůstatková cena	Účet
Výrobní hala	769 401	021	Okna haly	302 355	022.81
Pila	210 783	022.1	Zbytek haly	620 775	021.82
Automobil	416 200	022.2	Pila	218 727	022.91
Linka	1 982 058	022.3	Převodovka	5 600	022.92
-	-	-	Zbytek vozu	407 800	022.93
-	-	-	Linka	2 146 689	022.94
Σ aktiv	3 378 442	-	Σ aktiv	3 701 946	-

V měsíci březnu roku 2013 se vyskytla neočekávaná závada na výrobní lince společnosti, která musela být opravena včetně výměny poškozených částí. Cena expresní opravy činila celkem 282 500 Kč bez DPH. V květnu 2013 byla v důsledku selhání techniky na pracovišti nevratně poškozena pila, která poté již nebyla schopna fungování a musela být vyřazena z účetnictví. V červenci se pak společnost NÁBYTEK, a. s. rozhodla zlepšit pohodlí svých zaměstnanců tím, že dovybavila svůj dodávkový automobil klimatizací, kterou pořídila i instalací v hodnotě 32 500 Kč bez DPH.

Účtování v roce 2013 podle české účetní legislativy

V případě zakoupení klimatizace, která byla instalována do dodávkového vozu, se v rámci českých účetních předpisů jedná o technické zhodnocení, neboť je to výdaj, který nemá formu opravy či údržby, ale jedná se o doplnění stávajícího majetku. Výše výdajů na pořízení klimatizace splňuje zároveň i společností stanovený limit 30 tis. Kč pro klasifikaci daného vylepšení jako technického zhodnocení. O výši tohoto technického zhodnocení byla navýšena pořizovací i zůstatková cena automobilu, a to od měsíce července včetně. Za tímto účelem musely být vyčísleny i nové, zvýšené odpisy, jejichž výše se určila pomocí vzorce č. 22.

$$\text{Měsíční odpis vozu po TZH} = \frac{\text{zůstatková cena v měsíci před TZH} + \text{TZH}}{\text{počet zbývajících měsíců odpisování}}$$

Vzorec č. 22: Výpočet měsíčního odpisu vozu po TZH dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

$$\text{Měsíční odpis vozu po TZH} = \frac{353\,770 + 32\,500}{34} \doteq 11\,360,88 \text{ Kč}$$

Vzorec č. 23: Vyčíslení nového měsíčního odpisu vozu po TZH dle ČÚL
(Zdroj: Vlastní tvorba dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Z důvodu měsíčního zaokrouhlování účetních odpisů činila výše lineárního měsíčního odpisu 11 361 Kč. Dopad technického zhodnocení na výši odpisů nákladního automobilu je znázorněn v tabulce č. 21 na následující straně.

Tabulka č. 21: Vývoj měsíčních odpisů automobilu v roce 2013 dle ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Měsíc	Pořizovací cena	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
Leden	624 300	10 405	218 505	405 795
Únor	624 300	10 405	228 910	395 390
Březen	624 300	10 405	239 315	384 985
Duben	624 300	10 405	249 720	374 580
Květen	624 300	10 405	260 125	364 175
Červen	624 300	10 405	270 530	353 770
Červenec	656 800	11 361	281 891	374 909
Srpen	656 800	11 361	293 252	363 548
Září	656 800	11 361	304 613	352 187
Říjen	656 800	11 361	315 974	340 826
Listopad	656 800	11 361	327 335	329 465
Prosinec	656 800	11 361	338 696	318 104

V průběhu roku 2013 společnost NÁBYTEK, a. s. zaznamenala také další účetní operace, uvedené v tabulce č. 22.

Tabulka č. 22: Výňatek z účetního deníku roku 2013 v rámci ČÚL (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
12/03/13	FAP	Oprava výrobní linky	282 500	511	321
		DPH 21 %	59 325	343	321
31/03/13	VBU	Úhrada opravy dodavateli	341 825	321	221
12/05/13	VUD	Vyřazení pily z titulu škody	376 800	082.1	022.1
12/05/13	VUD	Odpisy pily za rok 2013	27 462	551	082.1
12/05/13	VUD	Zúčtování zůstatkové ceny pily	183 321	549	082.1
15/07/13	FAP	Pořízení klimatizace	32 500	042	321
		DPH 21 %	6 825	343	321
18/07/13	VUD	Zařazení klimatizace do užívání	32 500	022.2	042
31/07/13	VBU	Úhrada klimatizace dodavateli	39 325	321	221
31/12/13	VUD	Odpisy haly za rok 2013	34 596	551	081
31/12/13	VUD	Odpisy vozu za rok 2013	130 596	551	082.2
31/12/13	VUD	Odpisy linky za rok 2013	322 633	551	082.3
31/12/13	VUD	Tvorba rezervy na demontáž linky	39 000	554	459

Účtování v roce 2013 podle IFRS

V souladu s požadavky standardu IAS 16 jsou tzv. následnými výdaji výdaje na opravy, udržování a technické zhodnocení majetku, které zvyšují hodnotu příslušného aktiva pouze v případě, že zvýší užitečnost aktiva. V situaci společnosti NÁBYTEK, a. s., kdy se jedná o instalaci klimatizace, která nijak nezvyšuje výkon vozu, kapacitu či délku jeho životnosti, není tato položka podle IFRS uznatelná jako následný výdaj a musí být zaúčtována do nákladů.

Účetní případy, které se vyskytly během roku 2013, prezentuje tabulka č. 23.

Tabulka č. 23: Výňatek z účetního deníku roku 2013 v rámci IFRS (v Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Doklad	Popis operace	Částka	MD	D
12/03/13	FAP	Oprava výrobní linky	282 500	511	321
		DPH 21 %	59 325	343	321
31/03/13	VBU	Úhrada opravy dodavateli	341 825	321	221
12/05/13	VUD	Vyřazení pily z titulu škody	376 800	082.91	022.91
12/05/13	VUD	Odpisy pily za rok 2013	26 148	551	082.91
12/05/13	VUD	Zúčtování zůstatkové ceny pily	192 579	549	082.91
15/07/13	FAP	Pořízení klimatizace	32 500	511	321
		DPH 21 %	6 825	343	321
31/07/13	VBU	Úhrada klimatizace dodavateli	39 325	321	221
31/12/13	VUD	Odpisy oken haly za rok 2013	15 960	551	081.81
31/12/13	VUD	Odpisy zbytku haly za rok 2013	27 900	551	081.82
31/12/13	VUD	Odpisy převodovky za rok 2013	4 200	551	082.92
31/12/13	VUD	Odpisy zbytku vozu za rok 2013	122 340	551	082.93
31/12/13	VUD	Odpisy linky za rok 2013	349 424	551	082.94
31/12/13	VUD	Úrok z rezervy na demontáž linky	10 890	562	459

K 31. prosinci 2013 společnost NÁBYTEK, a. s. evidovala majetek v zůstatkových cenách, uvedených v tabulce č. 24 na následující straně.

Tabulka č. 24: Stavy majetku k 31. prosinci 2013 (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

ČÚL			IFRS		
Aktivum	Zůstatková cena	Účet	Aktivum	Zůstatková cena	Účet
Výrobní hala	734 805	021	Okna haly	286 395	022.91
Pila	0	-	Zbytek haly	592 875	021
Automobil	285 604	022.2	Pila	0	-
Linka	1 659 425	022.3	Převodovka	1 400	022.93
-	-	-	Zbytek vozu	285 460	022.94
-	-	-	Linka	1 797 265	022.95
Σ aktiv	2 679 834	-	Σ aktiv	2 963 395	-

Srovnání odlišností v účtování z roku 2013 a jejich dopad na obraz podniku

Stavy majetku na začátku roku 2013 se skokově zvýšily oproti výchozím hodnotám roku 2012, takže suma zůstatkových cen aktiv účtovaných dle IFRS převýšila sumu těchto hodnot vykázanou podle ČÚL. Tato změna je zapříčiněna především pořízením výrobní linky, která byla zavedena do užívání v průběhu roku 2012, a kterou společnost v rámci IFRS ocenila v pořizovací ceně navýšené o hodnotu rezervy na její budoucí demontáž. Také zůstatková cena haly a její komponenty je, stejně jako v obou předcházejících účetních obdobích, vyšší než výše ocenění haly vykázané jako celek. K 31. prosinci 2013 společnost evidovala na svých nákladových účtech tyto částky:

- 1 020 108 Kč celkem, v rámci účtování dle ČÚL,
- 1 064 441 Kč celkem, podle IFRS.

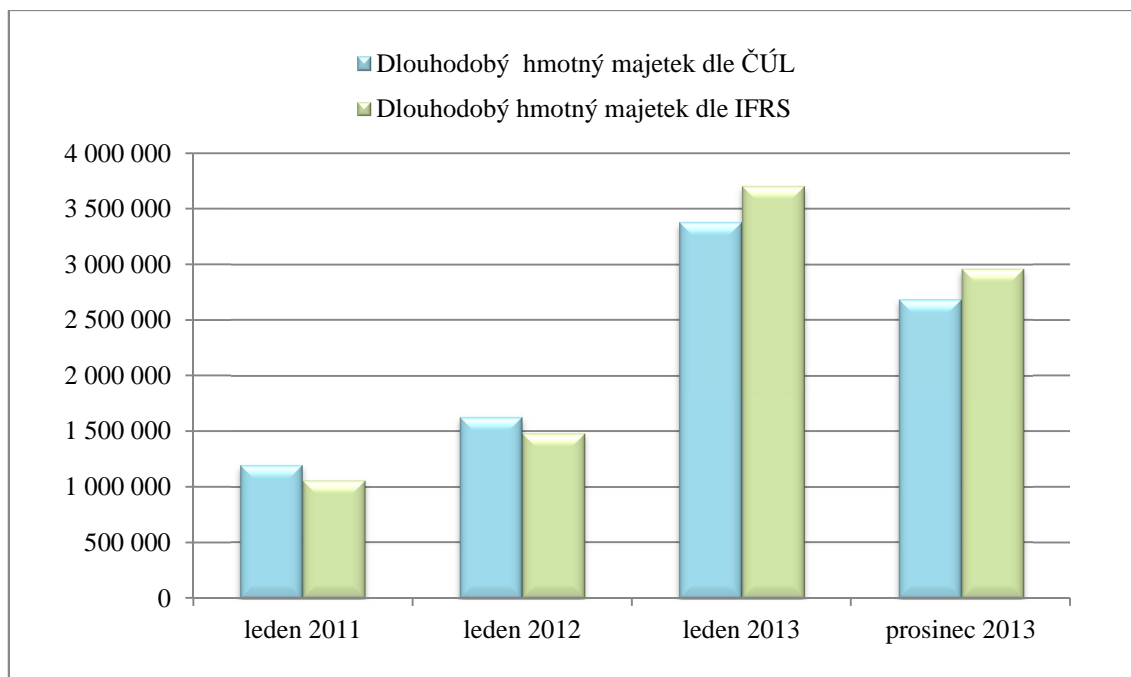
Ze souhrnů nákladů roku 2013 je patrná konvergence obou hodnot, která je z největší části zapříčiněna hodnotou rezervy na budoucí demontáž výrobní linky, jež se v souladu s českými účetními předpisy účtuje do nákladů. Princip IFRS, který umožňuje tuto rezervu přirozeněji rozprostřít do časového období pomocí odpisů výrobní linky, je v tomto případě pro společnost přínosnější, neboť ji zbytečně nezatěžuje neadekvátními náklady, jak tomu je v případě tvorby rezervy zápisem do nákladů. Z pohledu nákladů vykazovaných v rámci IFRS je, na druhou stranu, nutno zohlednit úrok ze zmíněné rezervy, který je jedním z činitelů rozdílných sum nákladů společnosti v daném účetním období.

Kromě vyšších částek odpisů, komentovaných v minulých obdobích, je vyšší hodnota nákladů je z pohledu IFRS zapříčiněna především pořízením technického zhodnocení, které IFRS neuznávají jako následný výdaj, a tudíž muselo být toto zhodnocení zaúčtováno do nákladů. Dalším faktorem rozdílu celkových hodnot nákladů je vyřazení pily z užívání, a to z důvodu vyšší zůstatkové ceny tohoto majetku v rámci účtování podle IFRS (způsobeno zohledněním zbytkové ceny majetku při tvorbě odpisů). Zůstatkové ceny aktiv společnosti NÁBYTEK, a. s. ke konci roku 2013 setrvaly v obdobném poměru, v jakém se nacházely na počátku tohoto roku. Hodnotový náskok IFRS byl v průběhu roku mírně zkrácen vlivem výše zmíněného technického zhodnocení, které se podle české účetní legislativy zaúčtovalo na účet daného majetku a zvýšilo tak jeho pořizovací i zůstatkovou cenu. I přesto však zůstává suma zůstatkových cen aktiv vyšší v případě IFRS, což může indikovat podhodnocování majetku v českém účetnictví, nedůsledné účetní postupy či řadu jiných skrytých problémů.

Situace roku 2013 se ničím neliší od předchozích analyzovaných let, neboť i zde je patrná tendence českých účetních předpisů zanedbávat faktor času a některé další účetní principy a zásady. Celková nekomplexnost českého účetnictví, nejednotnost jeho postupů a nedostatečné či chybějící definice jednotlivých účetních dějů způsobují odchylky účetních výstupů od reálné situace společnosti a překážky ve veřejné srovnatelnosti. Z toho důvodu je pro objektivní a věrnější posouzení činnosti společnosti vhodné vést účetnictví v souladu s IFRS, které mají k realitě o kousek blíže, než česká účetní legislativa.

3.1.6 Komplexní zhodnocení sledovaných období

V letech 2011 až 2013 společnost NÁBYTEK, a. s. vykazovala tendenci růstu stavů dlouhodobého hmotného majetku, což bylo zapříčiněno především její snahou o rozšíření výroby a následnou expanzi na zahraniční trhy. Tato tendence byla patrná jak v rámci účetnictví českého, tak z výstupů účtování v souladu se standardy IFRS, jak je ilustrováno v grafu č. 1.



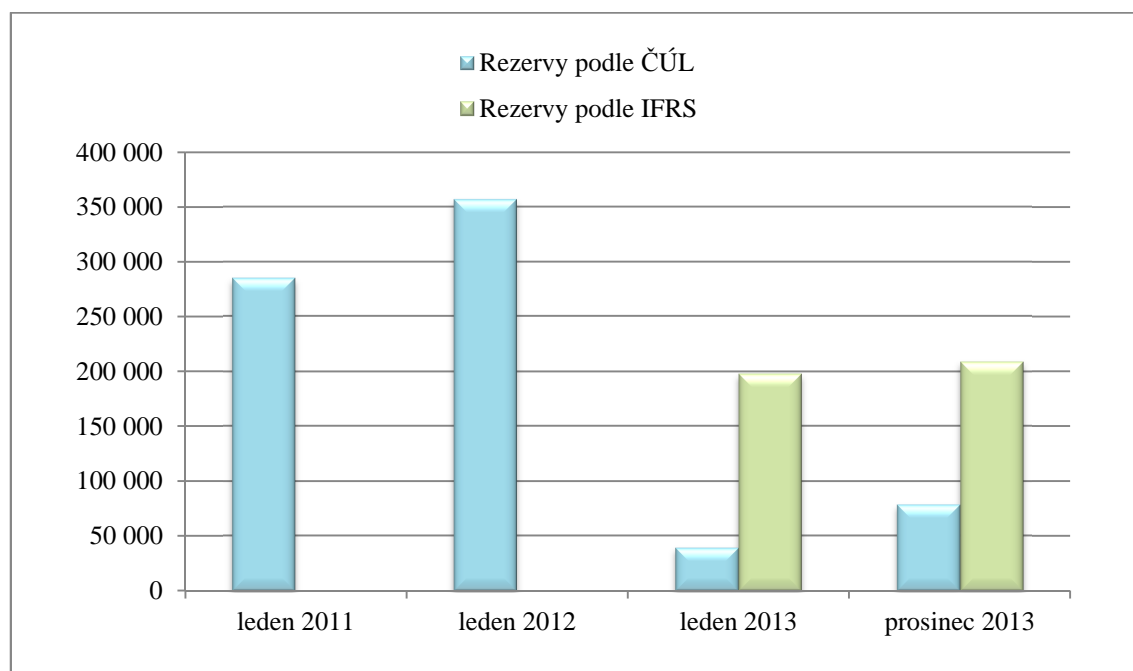
Graf č. 1: Vývoj DHM v rámci ČÚL a IFRS v průběhu sledovaných období (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedeného grafu lze vypožorovat, že výrazná změna v oblasti DHM se ve společnosti udála mezi lety 2012 a 2013. Toto skokové zvýšení hodnot majetku bylo zapříčiněno zejména pořízením výrobní linky v částce přesahující 2 miliony Kč, čímž byla hodnota DHM zdvojnásobena. V průběhu roku 2013 byl naopak zaznamenán pokles výše majetku, jehož hlavním faktorem byla porucha pily a její následné vyřazení z užívání z důvodu nefunkčnosti. I přes snížení hodnot z důvodu úbytku majetku zůstávají však částky DHM na konci roku 2013 vyšší než v lednu roku 2012, což znovu poukazuje na dlouhodobější tendenci růstu majetku společnosti.

V prvních dvou letech zkoumaného období měly hodnoty DHM, vykázané v souladu se standardy IFRS, tendenci držet se mírně pod výstupními hodnotami z českého účetnictví. Zvrat v této situaci nastal mezi léty 2012 a 2013, během nichž částka DHM, vyplývající z účtování dle IFRS, převýšila částku majetku evidovanou dle českých účetních předpisů. Tento obrat byl ze strany IFRS zapříčiněn především navýšením vstupní ceny pořízené výrobní linky o výši rezervy na její budoucí demontáž. Druhým důležitým činitelem hodnotového zvratu byla oprava oken haly, která se v rámci ČÚL zaúčtovala formou klasické opravy, tedy do nákladů, avšak v souladu s IFRS se byla evidována jako obměna komponenty, tudíž jako zvýšení hodnoty aktiv. V souvislosti s tím je důvodné předpokládat opakující se situaci v roce 2014, a to v případě

převodovky dodávkového automobilu, jejíž životnost v uvedeném roce končí a bude nutná její výměna. Právě účtování o náhradních dílech a generálních opravách zařízení je velkou odlišností české účetní legislativy od postupů stanovených Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, přičemž přístup IFRS je jednoznačně důslednější a přesnější. V případě náhradních dílů nezanedbatelné hodnoty totiž nákladový postoj ČÚL může způsobit značné podhodnocení opravovaného aktiva, a tím zkreslit jeho obraz v účetnictví.

V kontrastu k majetku, jehož hodnoty jevíly v průběhu sledovaného období stabilní růstovou tendenci, z podstaty rezerv vyplývá závislost jejich existence na předmětné události, a tudíž jsou stavy na účtech rezerv v čase značně rozkolísané. Jak vypadaly v letech 2011 až 2013 situace na účtech rezerv u společnosti NÁBYTEK, a. s., ilustruje graf č. 2.



Graf č. 2: Vývoj rezerv v rámci ČÚL a IFRS v průběhu sledovaných období (v Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Na první pohled je z grafu č. 2 patrné, že vykazované hodnoty rezerv podle IFRS a ČÚL jsou naprosto odlišné. V prvních dvou letech zkoumaného období byla tvořena česká zákonná rezerva na opravu oken výrobní haly, která dosáhla požadované výše na konci roku 2011, aby mohla být v průběhu následujícího roku čerpána. Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví rezerva na opravu DHM vytvořit nelze, neboť společnost nemá žádný závazek opravu v budoucnu provést, a proto jsou v rámci

IFRS do roku 2012 hodnoty rezerv nulové. Při využití metody komponentního odpisování navíc není tvorby tohoto druhu rezervy vůbec zapotřebí, z čehož plyne závěr, že rezervy na opravy DHM, vytvářené dle ČÚL, jsou v podstatě náhradou za podhodnocené odpisy daného majetku.

V průběhu roku 2012 byla pořízena výrobní linka, u které se společnost rozhodla vytvořit rezervu na budoucí demontáž a uvedení pracoviště do původního stavu. Tato rezerva byla vytvořena v souladu s ČÚL i IFRS, avšak výše její tvorby je v jednotlivých letech diametrálně odlišná. Standardy IFRS stanovují, že v zájmu zachování aktuálního principu musí být rezerva vytvořena v období, kdy se o potřebě její tvorby účetní jednotka dozví, přičemž v případě delšího časového horizontu tvorby je nutné hodnotu rezervy diskontovat. Drobné navýšení rezervy na konci roku 2013 bylo způsobeno přičtením úroku z rezervy, za účelem zohlednění časové hodnoty peněz. V rámci českého účetnictví se rezervy tvoří postupně a rovnoměrně v několika účetních obdobích, a v případě společnosti NÁBYTEK, a. s. je každý rok tvorby rezerva navýšena o 39 tis. Kč. Tento postup, zakotvený v českých účetních předpisech, je zbytečným zatěžováním společnosti neadekvátními částkami nákladů po každé období tvorby rezervy a navíc je zcela ignorován vývoj hodnoty peněz v čase. Z komplexního pohledu na situaci společnosti NÁBYTEK, a. s. v oblasti rezerv je patrné, že v případě používání standardů IFRS nedochází k nutnosti tvorby rezerv tak často, jako je tomu v rámci českého účetnictví.

3.2 Posouzení přínosnosti používání IFRS

Z celkového pohledu na účetní výstupy společnosti NÁBYTEK, a. s. v průběhu let 2011 až 2013 se účtování o rezervách a dlouhodobém hmotném majetku v souladu s IFRS a ČÚL značně liší. Z některých úhlů pohledu se může zdát, že společnost vykazovala v rámci českého účetnictví lepší výsledky, například nižší náklady či vyšší stavy majetku v první polovině sledovaného období. Toto hledisko, jevící se pro společnost jako výhodné, je však zavádějící, neboť zdánlivě dobré výstupy plně neodpovídají skutečné situaci podniku. Například uvolněný přístup české účetní legislativy k odpisování majetku, který je důležitým činitelem výše zmiňované diference účetních výstupů, způsobuje, že ve snaze o zjednodušení se české účetní jednotky při stanovení odpisů v mnoha případech řídí postupy a hodnotami vymezenými zákonem o daních z příjmů, tedy daňovými odpisy. Tímto způsobem určené odpisy byly navrženy

pro účely výpočtu daně z příjmů, a proto nemusí vůbec odpovídat skutečnému opotřebení daného majetku. Oblastí, kde české účetní předpisy umožňují obdobné nejednoznačné či neadekvátní postupy, je mnoho, a proto jsou výstupy z českého účetnictví v kontrastu s důsledným přístupem IFRS zkreslené. Jelikož právě na základě účetních výstupů činí vedení společnosti rozhodnutí o jejím budoucím vývoji, zkreslená či nepřesná data jsou pro management zavádějící a mohou způsobit chybu v úsudku, která může mít neblahý dopad na celou společnost. Z toho důvodu je, jak pro společnost NÁBYTEK, a. s., tak pro ostatní české společnosti, užitečné (i za cenu náročnější administrativy) vykazovat podle standardů IFRS, neboť si tak zaručí objektivní, transparentní a srovnatelné účetní výstupy, které budou lépe odrážet skutečný stav společnosti.

Na základě zjištěných dat a informací lze usoudit, že širší využití propracovaného souboru standardů IFRS v České republice by bylo přínosné pro všechny zúčastněné subjekty. IFRS samotné jsou vytvářeny odborníky z různých částí světa, kteří se snaží vybrat z účetních úprav jednotlivých států ty neoptimálnější postupy a aplikovat je do Mezinárodních standardů účetního výkaznictví tak, aby byly výstupy co nejkvalitnější. Z tohoto úhlu pohledu je pouze logické domnívat se, že standardy IFRS ve své kvalitě předčí českou účetní legislativu, a proto by bylo vhodné uvažovat o postupné konvergenci českého účetnictví s těmito mezinárodně uznávanými účetními standardy.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo identifikovat odlišnosti účetních postupů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a rezerv, a zhodnocení přínosnosti využívání IFRS českými společnostmi. Tohoto cíle bylo dosaženo v rámci tří kapitol, které na danou problematiku nahlížely z různých stran. V první kapitole bylo definováno, co to jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, jak vznikly, k čemu slouží a komu jsou určeny. Dále kapitola pojednávala o srovnávaném subjektu, tedy o české účetní legislativě, v rámci čehož byly vymezeny její základní rysy a principy. Druhá část práce podrobně analyzovala jednotlivé účetní postupy týkající se dlouhodobého hmotného majetku a rezerv. Nejprve byla zkoumána identifikace dlouhodobého hmotného majetku, jeho oceňování, odpisování a účtování z pohledu české účetní legislativy a IFRS, poté byl obdobný rozbor proveden pro oblast rezerv. Mezi nejvýznamnější detekované rozdíly IFRS oproti české účetní legislativě patří možnost oceňování majetku ve fair value, povinný komponentní přístup odpisování, nemožnost tvorby rezervy na opravu majetku a jednorázová tvorba rezerv se zohledněním faktoru časové hodnoty peněz. Všechny zjištěné distinkce byly zdůrazněny a odůvodněny, a jejich podstaty vzájemně porovnány. V rámci třetí kapitoly byly teoretické poznatky aplikovány na modelový příklad, kde měly ilustrovat fungování jednotlivých účetních postupů v praxi. Jednalo se o příklad české akciové společnosti, zabývající se výrobou nábytku, která účtovala o své činnosti v souladu s českými účetními předpisy i IFRS. Odlišnosti účetních metod byly pozorovány v průběhu třech sledovaných účetních období a jejich dopady na stav společnosti byly patřičně komentovány. V závěru třetí kapitoly je pak uvedeno komplexní zhodnocení celého zkoumaného období, z něhož vyplynula užitečnost používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, především z důvodu respektování faktoru času a věrnějšího obrazu stavu společnosti v účetnictví. V souvislosti s tímto úsudkem byl naplněn i sekundární cíl bakalářské práce, a to posouzení výhodnosti rozsáhlejšího začlenění IFRS do české účetní legislativy. Vzhledem k výstupům všech tří hlavních kapitol, tedy části teoretické, analytické a praktické, lze usoudit, že pozvolná konvergence české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví by byla přínosem pro všechny zainteresované subjekty, ať už české či zahraniční.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). IFRS FAQs. *AICPA: IFRS Resources* [online]. ©2013 [cit. 2013-11-02]. Dostupné z:
http://www.ifrs.com/ifrs_faqs.html

BOHUŠOVÁ, H., 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Aspi. ISBN 978-80-7357-366-9.

CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE (CFE). Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice. *Confédération Fiscale Européenne* [online]. ©2014 [cit. 2014-02-18]. Dostupné z:
<http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (ČÚS pro podnikatele).

Deloitte Česká republika (DELOITTE). IFRS do kapsy 2010. *Deloitte Česká republika* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010.

DVOŘÁKOVÁ, D., 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. akt. a rozš. vyd. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0149-7.

International Financial Reporting Standards (IFRS). About the IFRS Foundation and the IASB. *IFRS Foundation* [online]. ©2013 [cit. 2013-11-02]. Dostupné z:
<http://www.ifrs.org>

JERMAKOWICZ, E. K. a S. GORNIK-TOMASZEWSKI. Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* [online]. 2006, roč. 15, č. 2 [cit. 2013-10-29]. ISSN 1061-9518. Dostupné z: databáze ScienceDirect.

Komora auditorů České republiky. České znění IFRS (překlad EU). *Komora auditorů české republiky* [online]. ©2012-2013 [cit. 2013-10-29]. Dostupné z:
<http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

KOVANICOVÁ, D., 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. akt. vyd. Praha: Polygon. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRUPOVÁ, L., 2009. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-86324-76-0.

Ministerstvo financí České republiky. Přehled platných právních předpisů a standardů v působnosti odboru 28 - Účetnictví a audit MF. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. ©2005-2013 [cit. 2014-01-20]. Dostupné z:
<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetnictvi/pravni-ramce>

Oswald. IAS 16: Mezinárodní účetní standard 16. *Oswald* [online]. ©2010a [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-16-cz_843.pdf

Oswald. IAS 36: Mezinárodní účetní standard. *Oswald* [online]. ©2010b [cit. 2014-03-27]. Dostupné z: www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-36-cz_880.pdf

PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK., 2011. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13. akt. vyd. Praha: ANAG. ISBN 978-80-7263-660-0.

RYNEŠ, P., 2012. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 12. akt. vyd. Praha: ANAG. ISBN 978-80-7263-714-0.

STROUHAL, J., 2009. *Slovník pojmů IFRS*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-474-1.

Volition Business Solutions LLP. IFRS: The International Accounting Language.
Volition Business Solutions LLP [online]. ©2013 [cit. 2013-11-02]. Dostupné z:
http://www.volitionllp.com/what_is_ifrs.html

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 (vyhláška č. 500/2002 Sb.) ze dne 6. listopadu 2002.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (zákon o účetnictví) ze dne 12. prosince 1991.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů) ze dne 20. listopadu 1992.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (zákon o rezervách) ze dne 21. prosince 1992.

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Účtování o pořízení DHM v rámci ČÚL	28
Tabulka č. 2: Účtování zůstatkové ceny vyřazeného majetku dle ČÚL.....	30
Tabulka č. 3: Maximální doby tvorby rezerv dle odpisových skupin	45
Tabulka č. 4: Účtování o tvorbě rezerv dle ČÚL.....	47
Tabulka č. 5: Účtování o rezervách v účelovém členění nákladů dle IFRS	52
Tabulka č. 6: Účtování o rezervách v druhovém členění nákladů dle IFRS	52
Tabulka č. 7: Požadavky na tvorbu zákonné rezervy	55
Tabulka č. 8: Stavby majetku k 1. lednu 2011 (v Kč)	58
Tabulka č. 9: Výňatek z účetního deníku roku 2011 - pořízení vozu dle ČÚL (v Kč)...	59
Tabulka č. 10: Výňatek z účetního deníku roku 2011 v rámci ČÚL (v Kč).....	59
Tabulka č. 11: Výňatek z účetního deníku roku 2011 - pořízení vozu dle IFRS (v Kč)	60
Tabulka č. 12: Výňatek z účetního deníku roku 2011 v rámci IFRS (v Kč)	61
Tabulka č. 13: Stavby majetku k 1. lednu 2012 (v Kč)	62
Tabulka č. 14: Výňatek z účetního deníku roku 2012 - pořízení linky dle ČÚL (v Kč)	63
Tabulka č. 15: Výňatek z účetního deníku roku 2012 v rámci ČÚL (v Kč).....	64
Tabulka č. 16: Diskontování rezervy v jednotlivých letech dle IFRS (v Kč).....	65
Tabulka č. 17: Výňatek z účetního deníku roku 2012 - pořízení linky dle IFRS (v Kč)	66
Tabulka č. 18: Výňatek z účetního deníku roku 2012 v rámci IFRS (v Kč)	66
Tabulka č. 19: Vývoj měsíčních odpisů oken v roce 2012 dle IFRS (v Kč)	67
Tabulka č. 20: Stavby majetku k 1. lednu 2013 (v Kč)	69
Tabulka č. 21: Vývoj měsíčních odpisů automobilu v roce 2013 dle ČÚL (v Kč)	71
Tabulka č. 22: Výňatek z účetního deníku roku 2013 v rámci ČÚL (v Kč).....	71
Tabulka č. 23: Výňatek z účetního deníku roku 2013 v rámci IFRS (v Kč)	72
Tabulka č. 24: Stavby majetku k 31. prosinci 2013 (v Kč)	73

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Vývoj DHM v rámci ČÚL a IFRS v průběhu sledovaných období (v Kč) ... 75

Graf č. 2: Vývoj rezerv v rámci ČÚL a IFRS v průběhu sledovaných období (v Kč) ... 76

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Struktura rady IASB	15
Obrázek č. 2: Rozšíření standardů IFRS po světě	18

SEZNAM VZORCŮ

Vzorec č. 1: Vyjádření vztahu mezi odpisy a oprávkami (v Kč).....	29
Vzorec č. 2: Výpočet oprávek z pořizovací ceny (v Kč)	29
Vzorec č. 3: Výpočet sazby odpisu u metody zmenšujícího se základu.....	37
Vzorec č. 4: Výpočet odpisu metodou zmenšujícího se základu (v Kč)	37
Vzorec č. 5: Výpočet odpisu metodou sumace čísel (v Kč)	38
Vzorec č. 6: Výpočet odpisů závislých na výkonu (v Kč).....	38
Vzorec č. 7: Měsíční odpis haly dle ČÚL.....	55
Vzorec č. 8: Měsíční odpis pily dle ČÚL (v Kč)	56
Vzorec č. 9: Měsíční odpis pily s vyčíslenými údaji dle ČÚL (v Kč).....	56
Vzorec č. 10: Měsíční odpis oken haly dle IFRS	57
Vzorec č. 11: Měsíční odpis zbytku haly dle IFRS	57
Vzorec č. 12: Měsíční odpis pily dle IFRS (v Kč).....	58
Vzorec č. 13: Měsíční odpis automobilu dle ČÚL	59
Vzorec č. 14: Měsíční odpis převodovky dle IFRS	60
Vzorec č. 15: Měsíční odpis zbylé části automobilu dle IFRS	60
Vzorec č. 16: Měsíční odpis výrobní linky dle ČÚL (v Kč).....	63
Vzorec č. 17: Výpočet roční částky rezervy na demontáž dle ČÚL.....	63
Vzorec č. 18: Určení současné hodnoty rezervy na demontáž dle IFRS (v Kč).....	64
Vzorec č. 19: Vyčíslení současné hodnoty rezervy na demontáž dle IFRS	65
Vzorec č. 20: Měsíční odpis výrobní linky dle IFRS (v Kč)	65
Vzorec č. 21: Vyčíslení měsíčního odpisu nových oken dle IFRS.....	67
Vzorec č. 22: Výpočet měsíčního odpisu vozu po TZH dle ČÚL (v Kč).....	70
Vzorec č. 23: Vyčíslení nového měsíčního odpisu vozu po TZH dle ČÚL	70