



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ROZDÍLY MEZI ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU A MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY U DLOUHODOBÉHO MAJETKU

DIFFERENCES BETWEEN THE CZECH ACCOUNTING LEGISLATION AND
INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS OF LONG-TERM ASSETS

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. LEA VALIHRACHOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. MARTIN PERNICA, Ph.D.

BRNO 2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Valihrachová Lea, Bc.

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

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 diplomovou práci s názvem:

Rozdíly mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy u dlouhodobého majetku

v anglickém jazyce:

Differences between the Czech Accounting Legislation and International Accounting Standards of Long-Term Assets

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. dopl. vyd. Brno : Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 9788025119501.

International Accounting Standards Board. International financial reporting standards (IFRSs) 2007 : including International accounting standards (IASs) and interpretations as at 1 January 2007 . 1st edition. London : International Accounting Standards Board, 2007. 2513 s. ISBN 9781905590261.

JANOŠKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : cvičné příklady. 6. aktualiz. vyd. Praha : Institut Svazu účetních, 2008. 212 s. ISBN 9788086716466.

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví : světový koncept : IFRS/IAS. 5. aktualiz. vyd. Praha : Polygon, 2005. 526 s. ISBN 8072731297.

KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vyd. Praha : Polygon, 2004. 284 s. ISBN 8072730959.

LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H.. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. 1. vyd. Praha : Bilance, 2005. 325 s. ISBN 8086371484.

MLÁDEK, R. Světové účetnictví : IFRS, US GAAP. 3. aktualiz. vyd. Praha : Linde, 2005. 415 s. ISBN 8072015192.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Martin Pernica, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 21.05.2012

Abstrakt

Účtování a vykazování dlouhodobého majetku v konceptu české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů obsahuje řadu odlišností. Tyto jsou odstraňovány procesem harmonizace účetních systémů v Evropské unii. Harmonizace obou koncepcí přináší jasné výhody pro uživatele finančních informací, není však procesem plně ukončeným. Neustálé změny účetních pravidel navíc přinášejí podnikům i řadu komplikací a dodatečných nákladů. Práce prezentuje porovnání obou účetních koncepcí, diskuzi nad jejich výhodami a nevýhodami a demonstraci rozdílných pojetí na konkrétních příkladech účtování a vykazování dlouhodobého majetku podniku.

Abstract

There is a significant number of differences between the Czech accounting legislation and the International Financial Reporting standards in the area of posting and presentation of non-current assets. These are eliminated by the process of harmonization within the European Union. Harmonization process shows clear advantages for the users of financial information; however, the process is still not fully completed. Continuous changes in accounting rules also bring to business a lot of complications and additional costs. The diploma thesis presents a comparison of both accounting conceptions; shows a discussion on their advantages and disadvantages and demonstrates the impact of different approaches to booking for non-current assets to the financial statements of a business entity.

Klíčová slova

Mezinárodní standardy IAS/IFRS; České účetní standardy; Harmonizace; Rozpoznání položek výkazů; Oceňování; Goodwill; Odpisování; Finanční leasing; Koncesní smlouvy; Komponentní odpisování; Rezerva na rekultivace.

Keywords

International standards IAS/IFRS; Czech accounting standards; Harmonization; Recognition of financial statements elements; Valuation; Goodwill; Depreciation and Amortization; Financial lease; Concession agreements; Component approach; Provisions for recultivation.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová 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 19. května 2012

.....

Podpis studenta

Bibliografická citace

VALIHRACHOVÁ, L. *Rozdíly mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy u dlouhodobého majetku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 92 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Martin Pernica, Ph.D..

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu práce panu Ing. Martinu Pernicovi, Ph.D., za cenné připomínky a odborné rady, které mi poskytl pro vypracování diplomové práce.

Dále bych ráda poděkovala oponentu své diplomové práce panu Ing. Viktoru Fialovi, za odborný dohled a konzultace, které výrazně přispěly k vypracování této diplomové práce.

OBSAH

I	TEORETICKÁ ČÁST.....	10
	ÚVOD DO PROBLEMATIKY	10
1	CÍL PRÁCE A METODIKA ŘEŠENÍ.....	11
1.1	METODIKA ŘEŠENÍ	12
2	PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICCE	13
2.1	ZÁKON O ÚČETNICTVÍ	14
2.2	VYHLÁŠKA MINISTERSTVA FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY	17
2.3	ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY	18
2.4	ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVY - SHRNU TÍ	19
3	MEZINÁRODNÍ STANDARDY IAS/IFRS.....	21
3.1	HISTORIE VÝVOJE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ	22
3.2	POJEM HARMONIZACE VÝKAZNICTVÍ	23
3.3	AKTUÁLNÍ PODOBA MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ	24
3.4	VÝHODY MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ	27
3.5	NEVÝHODY MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	28
3.6	MEZINÁRODNÍ STANDARDY FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY – (IFRS PRO SME).....	29
3.7	MEZINÁRODNÍ STANDARDY FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ – SHRNU TÍ.....	30
4	DLOUHODOBÝ MAJETEK Z POHLEDU ČESKÉ LEGISLATIVY.....	33
4.1	VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	33
4.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	34
4.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	35
4.1.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	35
4.2	OCENĚNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	36
4.3	ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	37

5	DLOUHODOBÝ MAJETEK Z POHLEDU IFRS.....	40
5.1	IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	42
5.2	IAS 17 – LEASINGY	43
5.2.1	Účtování u nájemce	44
5.2.2	Účtování u pronajímatele.....	44
5.3	IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA	44
5.4	IAS 32 – FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ A PREZENTACE A IAS 39 – FINANČNÍ NÁSTROJE: ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ.....	45
6	VYHODNOCENÍ REGULACE DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	47
7	KOMPARACE ROZDÍLŮ IFRS A ČESKÉ LEGISLATIVY U DLOUHODOBÉHO MAJETKU	49
7.1	KONCEPČNÍ RÁMCE OBOU SYSTÉMŮ	49
7.2	ROZPOZNÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	50
7.3	OCEŇOVÁNÍ MAJETKU	52
7.3.1	Rezervy na rekultivace.....	53
7.3.2	Snížení hodnoty aktiv	54
7.3.3	Generální opravy.....	54
7.3.4	Koncesní smlouvy.....	55
7.4	ODPISOVÁNÍ	55
7.4.1	Uvedení majetku do užívání	56
7.4.2	Komponentní odpisování majetku	56
7.4.3	Přehodnocení doby životnosti a zbytkové hodnoty aktiva	57
7.4.4	Odpisování nehmotných aktiv	58
7.5	FINANČNÍ LEASING.....	58
8	VYHODNOCENÍ KOMPARACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ	60
II	PRAKTICKÁ ČÁST	62
9	PŘÍKLADY ROZDÍLŮ	62
9.1	REZERVA ZVYŠUJÍCÍ POŘIZOVACÍ CENU MAJETKU.....	63
9.1.1	Rezerva zvyšující pořizovací cenu - Česká legislativa.....	63
9.1.2	Rezerva zvyšující pořizovací cenu – IFRS	65

9.1.3	Rezerva zvyšující pořizovací cenu – Srovnání	66
9.2	KONCESNÍ SMLOUVY	67
9.2.1	Koncesní smlouvy – Česká legislativa	67
9.2.2	Koncesní smlouvy – IFRS	68
9.2.3	Koncesní smlouvy – Srovnání	69
9.3	KOMONENTNÍ ODPISOVÁNÍ MAJETKU	70
9.3.1	Komponentní odpisování majetku – Česká legislativa.....	70
9.3.2	Komponentní odpisování majetku – IFRS.....	72
9.3.3	Komponentní odpisování majetku – Srovnání.....	73
9.4	ODPISOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU - GOODWILL	74
9.4.1	Odpisování nehmotného majetku – Česká legislativa	74
9.4.2	Odpisování nehmotného majetku – IFRS	75
9.4.3	Odpisování nehmotného majetku – Srovnání	76
9.5	FINANČNÍ LEASING.....	77
9.5.1	Finanční leasing – Česká legislativa	77
9.5.2	Finanční leasing – IFRS.....	78
9.5.3	Finanční leasing – Srovnání.....	79
10	SHRNUTÍ A KOMENTÁŘ VÝSLEDKŮ PRAKTICKÝCH PŘÍKLADŮ	81
10.1	VYMEZENÍ A ROZPOZNÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	82
10.2	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	84
10.3	ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	85
	ZÁVĚR	87
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	90
	ODBORNÉ PUBLIKACE	90
	PRÁVNÍ PŘEDPISY	91
	INTERNETOVÉ ZDROJE.....	91
	ČASOPISY.....	91
	SEZNAM TABULEK.....	92

I TEORETICKÁ ČÁST

ÚVOD DO PROBLEMATIKY

Finanční výkazy představují souhrn informací o finanční výkonnosti a pozici společnosti za dané období. Vznikají jako výsledek mnoha účetních operací v rámci každodenního života společnosti a představují tak v podstatě zrcadlo hospodaření.

Jejich hlavním cílem je poskytnout uživateli souhrnná data, která mohou sloužit pro manažerské či investiční rozhodování. Dále představují základ pro tvorbu přiznání k dani z příjmů, z přidané hodnoty a spotřební dani, ale mohou také sloužit jako jeden ze způsobů komunikace s širokou veřejností.

Finanční účetnictví a výkaznictví prošlo v České republice dlouhým vývojem, který však není ani zdaleka ukončeným procesem. V dnešní době, podobně jako oblast daní, lidských práv či obchodu, i finanční účetnictví směřuje v rámci evropské integrace k jednomu cíli, a tím je společná harmonizace. Úkolem je sjednotit systémy vyspělých evropských států tak, aby vznikl prostor pro volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu. Základnou pro takové sjednocení byl zvolen soubor mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Účtování v České republice a příprava finančních výkazů je přímo závislá na směrnících (direktivách) Evropského společenství, a proto musely být zapracovány do českého národního práva.

Vedením účetnictví jsou povinny právnické osoby, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsáni v obchodním rejstříku, a další subjekty, kterým to ukládá zákon. Firma či podnikatel tak musí v rámci své činnosti tento požadavek zohlednit a vést všechna potřebná data a dokumenty v evidenci. Tyto údaje jsou ve většině případů shromažďovány v informačních systémech daných subjektů a slouží pro další zpracovávání. A právě způsob zpracování těchto dat, prezentace či vykazování jsou závislé na aktuální a budoucí podobě finančního účetnictví a výkaznictví v České republice.

1 CÍL PRÁCE A METODIKA ŘEŠENÍ

Hlavním cílem diplomové práce je srovnání významných rozdílů české účetní legislativy (např. zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Českých účetních standardů pro podnikatele) a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) se zaměřením na problematiku dlouhodobého majetku.

Dílčím cílem práce je detailně popsat úpravu dlouhodobého majetku v obou srovnávaných systémech a přinést tak přímou konfrontaci obou koncepcí s důrazem na potenciální dopady na účetní jednotku. Důraz je kladen na oblasti rozpoznání a vymezení dlouhodobého majetku, jeho ocenění a následné odpisování.

Dalším dílčím cílem práce je pojednání o stavu harmonizace českého účetnictví a mezinárodních standardů finančního výkaznictví, a to včetně shrnutí zásadních výhod a nevýhod tohoto procesu.

Práce se dále zaměřuje na odpisy nehmotného majetku, koncesní smlouvy, rezervy na rekultivace a komponentní přístup. Identifikované rozdíly a odlišnost obou účetních systémů jsou následně prakticky demonstrovány na dopadech do finančních výkazů.

Posledním dílčím cílem práce je zamyšlení nad identifikovanými rysy a rozdíly obou koncepcí s úmyslem shrnout dopady na účetní jednotku a prezentovat možné slabé a silné stránky aktuálních úprav účtování dlouhodobého majetku.

1.1 METODIKA ŘEŠENÍ

V diplomové práci byly použity následující metody vědecké práce. V úvodu je provedena detailní deskripce právního stavu Českého účetního výkaznictví a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Důraz je kladen na analýzu obou koncepcí v oblastech účtování a vykazování dlouhodobého majetku s cílem identifikovat odlišnosti systémů. Dále je užitá deskripce vývoje harmonizace účetního výkaznictví v rámci Evropské unie. Dochází k analýze možných přínosů a překážek tohoto procesu pro podniky a podnikatelské subjekty.

Na základě zpracování hlavních a dílčích cílů dochází k propojení informací a následně je provedena komparace obou účetních koncepcí s ohledem na problematiku dlouhodobého majetku. Výsledky procesu komparace jsou podrobeny zamyšlení o správnosti a vhodnosti uváděných postupů.

Poslední část práce se zaměřuje na aplikaci teoretických poznatků do praktického znázornění dané problematiky dlouhodobého majetku a její dopady do finančních výkazů. Koncepce a její odlišnosti jsou demonstrovány na oddělených případech, u každého příkladu je návrhová část řešení a způsoby vykazování jednotlivých účetních koncepcí. V závěru dochází k syntéze řešené problematiky.

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE

Finanční účetnictví plní celou řadu funkcí. Hlavním cílem je poskytnout celé řadě uživatelů formou účetních výkazů úplné, spolehlivé, průkazné, srozumitelné a srovnatelné informace o finanční pozici a výkonnosti podniku. Dále také informovat uživatele tak, aby si mohl učinit správný názor na danou problematiku. Předmětem účetnictví je účtování účetní jednotky o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Účetnictví také poskytuje údaje potřebné pro finanční řízení firem, zachycuje záznamy hospodářských jevů v podniku, které slouží jako prostředek při vedení sporů, dále je také základnou pro vyměření daňových povinností.

Česká legislativní základna je tvořena třemi regulačními stupni:

- **Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů stanovuje základní pravidla,**
- **vyhlášky Ministerstva financí ČR,** které jsou vydané pro jednotlivé typy organizací (tzn. banky a finanční instituce, nadace, pojišťovny, organizace financované státem, podnikatele, neziskové organizace a politické strany), a
- **České účetní standardy (CAS)** vypracované a vyhlášené MF ČR.

„Zákon o účetnictví dále vymezuje základní požadavky pro vypracování a zveřejňování výročních zpráv a podmínky pro statutární audit účetních závěrek. Společnosti, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, podléhají přísnějším pravidlům pro zveřejňování finančních informací, zejména co se týče výročních zpráv a povinnosti předkládat průběžné finanční informace České národní bance, která působí jako

jednotný regulátor finančních trhů. Rozsáhlejší požadavky pro tyto organizace určuje zákon o podnikání na kapitálových trzích.“¹

Stát je nadále hlavním regulátorem účetnictví i účetního výkaznictví, na rozvoji této oblasti se podílí několik profesních organizací, jako jsou Komora auditorů ČR, Svaz účetních, Národní účetní rada.

Další zákony, které ovlivňují a regulují podnikatelské subjekty v České republice, jsou např. obchodní zákoník č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, daňové předpisy (zejména zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) a ostatní předpisy.

2.1 Zákon o účetnictví

Rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho požadavky na průkaznost stanovuje zákon č. 563/1991 Sb. ČR, o účetnictví, v souladu s právem Evropského společenství. Tento zákon je hlavním pilířem české účetní legislativy.

První část zákona upravuje obecná ustanovení. Definuje subjekty, na které se zákon vztahuje, předmět účetnictví, způsob účtování o skutečnostech, účetní období a vznik povinnosti vést účetnictví.

Zákon se vztahuje na právnické osoby se sídlem na území České republiky, dále na zahraniční osoby, pokud podnikají nebo provozují jinou činnost na území České republiky, organizační složky státu, fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku a ostatní fyzické osoby, které vymezuje zákon o účetnictví.

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, tyto skutečnosti se účtují do období, které s nimi časově a věcně souvisí, ale mohou se také účtovat v období, ve kterém tyto skutečnosti byly zjištěny, pokud

¹ CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE. *Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice*. [online]. [cit. 2012-01-08]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>.

není možno dodržet časovou souvislost. Tímto účetním obdobím se myslí dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců, není-li stanoveno v zákoně jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo s rokem hospodářským.

Účetní jednotky jsou dle této části povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy, vést účetnictví v českém jazyce a zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, a to účetními doklady. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

Druhá část zákona upravuje rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy, směrnou účtovou osnovu a účtový rozvrh. Pokud zákon nestanoví jinak, jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v plném rozsahu při použití metodik, které stanovuje zákon. Ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, nebo ty, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které podle zákona musí mít potřebné náležitosti, například označení účetního dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníky a jiné. Účetní knihy obsahují deník, hlavní knihu, knihu analytických a podrozvahových účtů. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

Třetí část zákona se nazývá účetní závěrka, tuto závěrku sestavují účetní jednotky a její nedílnou součástí je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která doplňuje informace uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Rozvahovým dnem se myslí den, kdy účetní jednotky uzavírají účetní knihy a sestavuje se účetní závěrka. Řádnou a mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenu auditorem tyto účetní jednotky:

- **akciové společnosti**, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií:
 - aktiva celkem jsou více než 40 000 000 Kč,
 - roční úhrn čistého obrátu je více než 80 000 000 Kč,
 - počet zaměstnanců v průběhu účetního období je více než 50,

- **ostatní obchodní společnosti a družstva**, pokud překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií,
- **účetní jednotky**, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

Čtvrtá část upravuje a definuje oceňování majetku, a to způsoby oceňování, složky majetku a závazků, oceňování reálnou cenou a odpisování. Problematika inventarizace majetku je upravena v páté části, zde účetní jednotky zjišťují, zda skutečný stav veškerého majetku a závazků odpovídá stavu závazků a majetku v účetnictví. Šestá část definuje úschovu účetních písemností. Účetní závěrky a výroční zprávy se uschovávají po dobu 10 let, dále se po dobu 5 let uschovávají účetní knihy, deníky, účtový rozvrh, odpisové plány a jiné.

Sedmá a poslední část zákona nese název ustanovení společná, přechodná a závěrečná. V této části jsou upraveny například účetní záznamy a jejich průkaznost, přenosy a opravy, sankce a pokuty. V §36 tohoto zákona za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami jsou definovány České účetní standardy, jejich tvorba, obsah, použití a vydávání. Ministerstvo vede registr vydaných standardů a jejich vydání oznamuje ve Finančním zpravodaji. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

Zákon o účetnictví je průřezovým zákonem, který je společný všem účetním jednotkám, při podrobnější úpravě se odvolává na vyhlášky MF ČR. Představuje tedy pomyslný Koncepční rámec, ze kterého následně vychází další prováděcí předpisy. Obdobou je dle IFRS takzvaný Koncepční rámec, kterým se práce bude zabývat v dalších kapitolách.

2.2 Vyhláška Ministerstva financí České republiky

Druhým regulačním stupněm upravujícím účetnictví je Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jejímž prostřednictvím se provádějí specifická ustanovení zákona. MF ČR vydalo vyhlášky pro jednotlivé typy organizací (tzn. banky a finanční instituce, nadace, pojišťovny, organizace financované státem, podnikatele, neziskové organizace a politické strany) z důvodů odlišnosti odvětví a sfér.

První část vyhlášky upravuje předmět úpravy a působnost. Druhá část stanovuje rozsah účetní závěrky. „*Účetní závěrka účetních jednotek zahrnuje rozvahu (bilanci), výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. V rozvaze (bilanci) jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.*“² Doplnující informace o rozvaze a výkazu zisku a ztráty nalezneme v příloze. Informace o peněžních přírůstcích a úbytcích nalezneme v přehledu o peněžních tocích.

Třetí část se nazývá účetní metody. Zabývá se způsoby oceňování dlouhodobého majetku, zásob, odpisování majetku aj. Ve čtvrté části nalezneme pojednání o účetních metodách a jejich použití. Pátá část upravuje konsolidovanou účetní závěrku, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, metody konsolidace a uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky. Závěrečná a přechodná ustanovení potom obsahuje část šestá.

Vyhláška dále zahrnuje čtyři přílohy, které obsahují uspořádání a označování položek rozvahy, obsahují uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty (druhovému, účelovému členění) a směrnou účtovou osnovu. (Vyhláška č. 563/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

² Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. listopadu 2002.

Vyhláška provádějící zákon o účetnictví přináší detailnější pokrytí oblasti účtování a vykazování. Vzhledem k tomu, že z důvodů odlišnosti odvětví a sfér nebylo možné jedním předpisem pokrýt všechny podniky, může se zdát tato úprava složitější. Vzhledem k tomu, že účetní systém České republiky je založen na kontinentálním pojetí legislativy (regulace probíhá zákonnými normami, nikoliv standardy), je tento systém nutností, a to zejména pro to, aby bylo možné taxativně definovat všechny povolené postupy a metody. K tomu, aby se nevýhody tohoto systému (například nepružnost zákonů a jejich obtížné změny) co nejvíce eliminovaly, byl zaveden systém českých účetních standardů.

2.3 České účetní standardy

České účetní standardy (CAS), představují pravidla, kterými se společnost řídí při vedení finančního účetnictví a sestavování účetní závěrky. To znamená, že v užším slova smyslu jsou CAS vydávány za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetní jednotkou. Tyto standardy navazují na zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. a prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu.

V následující tabulce nalezneme přehled českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele. Zdroj: Business Center ³

České účetní standardy pro podnikatele	
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnaní, nucené vyrovnaní, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

2.4 Česká účetní legislativy - Shrnutí

Výše popsané relevantní předpisy, které tvoří českou účetní legislativu, nejsou konečné. Vzhledem k tomu, že v některých případech je jejich charakter velmi obecný, je nutné je doplňovat o další konkrétnější dokumenty, mezi které patří například interpretace národní účetní rady nebo nařízení ministerstev. Tyto jsou tvořeny v okamžiku, kdy vznikne nutnost cíleně regulovat konkrétní postup, jehož výklad je v rámci obecné účetní legislativy nejednoznačný.

³ BUSINESS CENTER. *Informační server pro podnikání* [online].[cit. 2011-12-11]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>.

Právě obecnost české účetní legislativy a z ní vyplývající nutnost rozšiřovat ji o další prováděcí a detailní předpisy, interpretace či nařízení, představuje dle mého názoru jeden z největších nedostatků současné úpravy. Při studiu konkrétního tématu je nucen uživatel účetní legislativy procházet velké množství dokumentace, která se již v některých případech stává nepřehlednou. Samotný fakt, že první rozdělení legislativy je možné pozorovat již v druhém regulačním stupni, tedy vyhlášce, je toho důkazem.

Popsaná nevýhoda plyne dle mého názoru zejména z pojetí a primárního účelu účetnictví a výkaznictví v České republice, a tím je daňové hledisko. Do jisté míry je to pochopitelné, protože drtivá většina lokálních společností není veřejně obchodovatelných, tedy nejsou kótovány na burze cenných papírů. Z toho vyplývá, že uživatelům finančních výkazů, jakožto produktu účetnictví regulovaného českou účetní legislativou, jsou zejména vlastníci, management a státní správa (daňový úřad, statistický úřad, regulátor, atd.).

Ve většině případů dochází k tomu, že vlastník a manažer společnosti bývá zejména u malých a středních podniků tatáž osoba, která účtováním a tvorbou finančních výkazů pouze plní zákonem danou povinnost, z toho je zřejmé, že jediným uživatelem, který prezentované výkazy skutečně čte, zůstává finanční úřad při kontrole daňové povinnosti. Dle mého názoru je to způsobeno složitostí české účetní legislativy. Hlavním cílem finančního účetnictví je poskytnout úplné, spolehlivé, průkazné a pravdivé informace, ale otázkou je, zda takové údaje přinesou manažerovi další užitek v podobě informací, které by využil při správném rozhodování. Česká účetní závěrka by měla více sloužit manažerům a zefektivnit přímé využití pro management.

Příkladem pro výše uvedené tvrzení může být vyjádření ocenění majetku. Vedoucího pracovníka nemusí zajímat reálná hodnota majetku (pokud ho neplánuje například prodat), stejně jako ho nezajímá jeho daňová skupina, do které je majetek zařazen. Finanční ředitel by spíše potřeboval vědět, kolik stroj přináší obrátu, jak náročná (vyjádřeno v penězích) je jeho obsluha, kolik stojí jeho údržba, kolik zmetků vyprodukuje a kdy musí investovat peníze do nového stroje. Informace o existující

alternativě, zda nelze stávající stroj nahradit levnější alternativou, by byla velice užitečnou informací pro management společnosti.

Vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky by podniku mohlo přinášet větší přidanou hodnotu v rámci fungování společnosti, než přináší nyní. Většinu užitečných informací podnik získává z firemních informačních systémů a jsou tak doplňujícími informacemi k účetním programům. Vedení více programů znamená pro společnost administrativní i finanční zátěž. Pro odlehčení zátěže by bylo efektivní systémy transformovat do jediného. Řešením by dle mého názoru bylo zjednodušení struktury účetní legislativy, respektive její zeštíhlení.

3 Mezinárodní standardy IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standardy IAS a Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFSR společně představují ucelený nadnárodní soubor principů, předpokladů a pravidel, sloužící k prezentaci a vyhotovení účetních výkazů. IAS představuje označení pro starší standardy (IAS 1 až IAS 41), nově vydané standardy se již označují jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (IFRS 1 až 8). Tyto zastřešuje celý soubor IAS i IFRS.

Mezinárodní účetní standardy se do jisté míry liší od Českých účetních standardů. Jde o systém informací a výkazů, nikoliv o systém účetní, jak je tomu v České republice. Prioritou IAS/IFRS je například zachycení věrné skutečnosti, zatímco český účetní systém nutí zaúčtovat transakce tak, aby vykazovaly minimálně základ daně.

IAS/IFRS na rozdíl od Českých účetních standardů nejsou zákonem, vytváří je nezisková, nevládní nadace IASB (International Accounting Standards Board), která má sídlo v Londýně. Cílem této nadace, složené z uznávaných profesních organizací z celého světa a z mezinárodních organizací pro burzy, finance a dalších, je celosvětově sjednotit systémy účetního výkaznictví.

Každá účetní jednotka si sama definuje vlastní účetní osnovu. Důležitým aspektem je, aby si účetní jednotka zvolila takový postup, který vede k pravdivému a věrnému zobrazení ekonomické skutečnosti. Za poskytování úplného, pravdivého a věrného obrazu o finanční situaci firmy nese odpovědnost konkrétní účetní jednotka. Jedním z výhod, které poskytuje vedení účetnictví v mezinárodním měřítku, je objektivní porovnání v rámci celého světa. Takové porovnání má význam například pro investiční rozhodnutí nebo usnadnění obchodovatelnosti na burze.

Od roku 2005 musejí veškeré společnosti, které veřejně obchodují s cennými papíry, registrované na území EU, sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Od roku 2007 se to vztahuje i na veškeré podniky s obchodovatelnými dluhopisy.

3.1 Historie vývoje mezinárodních standardů

Vznik Mezinárodních účetních standardů se datuje od 70. let 20. století. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC), jako nezávislá soukromá organizace na základě dohody účetních institucí z Austrálie, Německa, Japonska, Francie, USA, Mexika, Kanady, Německa, Velké Británie a Irska. Od tohoto období urazil vývoj IFRS tak, jak je známe dnes, významnou cestu, která vedla k posílení postavení IFRS ve světě.

Prvními třemi projekty IASC byly založeny řídicí výbory, mezi nimi Rada pro Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board IASB*). Ta o dva roky později, v roce 1975, zveřejnila první finální verze Mezinárodních účetních standardů (*International Accounting Standards IAS*).

„Od roku 1983 se členy IASC staly postupně všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC – International Federation of Accountants). Nezávislost IASC byla zajištěna způsobem jeho financování, kdy přijímal příspěvky od svých členů, finančních institucí, účetních společností, různých podniků apod.“⁴

Původně zodpovídala za mezinárodní standardy instituce s názvem Výbor IASC. Nejprve soukromý subjekt se dne 1. dubna 2001 přeměňuje na nadaci IASCF

⁴ VALÁŠKOVÁ, M.: *AUDITOR* 8/2011 str. 7

(*International Accounting Standards Committee Foundation*), která byla založena jako nezávislá nezisková soukromá organizace, pracující ve veřejném zájmu. V tomto okamžiku také dochází ke změně v označování standardů z původního IAS na IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Nadace výboru IASC se stává mateřským orgánem IASB, který shromažďuje finanční prostředky, jmenuje a dohlíží. Dochází k novému pojmenování a složení Rady IASB, která přebírá od IASC povinnosti spojené s přípravou standardů. Nová Rada IASB vymezuje technický program, schvaluje standardy, zveřejněné návrhy a interpretace. Jejím cílem je „*vyvíjet vnitřně konzistentní standardy založené na principech, podporující mezinárodní konvergenci a vedoucí k finančnímu výkaznictví poskytujícímu informace potřebné pro investiční, úvěrová a podobná rozhodnutí.*“⁵

Důležitým milníkem se stala dohoda z roku 2002 (*Memorandum of Understanding, známé též jako dohoda z Norwalku*), kde se dohodly a zavázaly obě strany IASB a FASB (*Financial Accounting Standards Board* – americká rada pro standardy finančního účetnictví) odstranit rozdíly mezi IFRS a US GAAP (americké všeobecně uznávané principy). Tímto byl zahájen tzv. konvergenční proces, neboli proces sbližování obou účetních systémů, který přetrvává dodnes. (VALÁŠKOVÁ, 8/2011).

3.2 Pojem harmonizace výkaznictví

Harmonizací účetnictví a výkaznictví je rozuměno sbližování účetní legislativy a postupů v rámci Evropské unie. Stejně jako dochází ke sjednocování v oblasti daní, i v účetním pojetí je nutné v rámci Evropy stanovit obdobná pravidla tak, aby bylo možné efektivně využít konceptu volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Právě pohyb kapitálu pak představuje hlavní vazbu na účetnictví, respektive na finanční výkazy, jelikož ty slouží k správnému investičnímu rozhodování. Jinými slovy, k tomu, aby si investor mohl v rámci Evropy vybrat pro něj nejvhodnější variantu, musí všechny podniky hovořit stejným účetním jazykem a finanční výkazy musí být přímo srovnatelné.

⁵ IASB – Website of the IASB. *International Accounting Standards Board* [online].[cit. 2011-12-20]. Dostupné z: <http://www.iasb.co.uk/>.

„Ve stále větší míře přejímáme do našeho účetnictví doporučení a postupy, které jsou obsaženy v Mezinárodních účetních standardech. Je tomu tak proto, že nemůžeme ignorovat vývoj usilující o celosvětovou harmonizaci, a že nás k tomu Evropská unie vyzývá.“⁶

Mezinárodní účetní standardy (IFRS) nepředstavují jednotnou základnu výkaznictví pouze pro Evropskou unii, ale formují i tzv. světový koncept finančního účetnictví. Stejně jako se sblíží Evropa, se totiž sblíží celý svět, a postupující globalizace klade stále větší požadavky na smazání rozdílů mezi účetními koncepcemi.

3.3 Aktuální podoba mezinárodních standardů

Dnešní Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS společně s Mezinárodními účetními standardy IAS představují ucelený soubor principů a pravidel, které slouží zejména k vyhotovení i prezentaci účetních výkazů. Jejich prostřednictvím je naplňován hlavní cíl evropského účetnictví, a to podat věrný a poctivý obraz o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici společnosti.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví obsahují:

- **Úvodní část**, definuje účel IFRS a zároveň vymezuje řídicí orgány, jejich postupy a pracovní programy. Dále v ní nalezneme stanovy Nadace IASC jako právní normy, po kterou je veškerá činnost prováděna.
- **Předmluva** obsahuje výklad standardů stanovující tyto cíle:
 - *„formulovat a ve veřejném zájmu vyhlášovat účetní standardy, které mají být dodržovány při zveřejňování úplné sady výkazů finančního účetnictví; propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování;*

⁶ KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. s. 126

- *pracovat všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetní standardů a postupů vztahující se na předkládání výkazů finančního účetnictví.*⁷
- **Koncepční rámec** pro předkládání a sestavování účetních výkazů. Úkolem koncepčního rámce je napomáhat Radě při propagování harmonizace účetních standardů, národním institucím, účetním profesionálům při sestavení účetních závěrek, auditorům při formulaci jejich názorů.
- **Standardy** (IAS a IFRS).
- **Interpretace** „standardů, jejichž úkolem je rozhodnout o způsobu řešení sporných otázek.“⁸ (KOVANICOVÁ, 2005).

Dále ještě soubor IFRS obsahuje: **Významový slovník, Historii vývoje IFRS, Zdůvodnění závěrů, Implementační příručku.**

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nejsou jednou provždy stanovenou normou, ale musí se vyvíjet souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky vůbec. Některé z dřívějších standardů jsou průběžně revidovány, některé zase rušeny a nahrazovány jinými. Proto je vývoj standardů nikdy nekončícím procesem, v rámci kterého neustále dochází k přizpůsobení se současným i budoucím požadavkům na účetní výkazy. (KOVANICOVÁ, 2005)

⁷ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. s. 30

⁸ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept, IFRS/IAS*. s. 30

Seznam a členění IFRS (IAS), a jejich závaznost:

Tab. 2: Seznam platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zdroj: ⁹

Označení standardu	Název v AJ	Název v ČJ
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	První aplikace (přijetí) IFRS
IFRS 2	Share-based Payment	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Business Combination	Podnikové kombinace
IFRS 4	Insurance Contract	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Dlouhodobé aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Průzkum a hodnocení nerostných surovin
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Operating segments	Provozní segmenty
Bez čísla – spojené všechny standardy	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky
IAS 1	Presentation of Financial Statements	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Inventories	Zásoby
IAS 3	Superseded by IAS 27 and IAS 28	Zrušen a nahrazen IAS 27 a IAS 28
IAS 4	Superseded by IAS 16, IAS 22 and IAS 38	Zrušen a nahrazen IAS 16, IAS 22 a IAS 38
IAS 5	Superseded by IAS 1	Zrušen a nahrazen IAS 1
IAS 6	Superseded by IAS 15	Zrušen a nahrazen IAS 15
IAS 7	Statement of Cash Flow	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Účetní pravidla (politiky), změny v účetních odhadech a řešení chyb
IAS 9	Superseded by IAS 38	Zrušena a nahrazena IAS 38
IAS 10	Events After the Reporting Period	Události po skončení účetního období
IAS 11	Construction Contracts	Statvební smlouvy
IAS 12	Income Taxes	Daně ze zisku
IAS 13	Superseded by IAS 1	Zrušen a nahrazen IAS 1
IAS 14	Superseded by IFRS 8	Zrušen a nahrazen IFRS 8
IAS 15	Superseded	Zrušen
IAS 16	Property, Plant and Equipment	Pozemky, budovy, zařízení
IAS 17	Leases	Leasing
IAS 18	Revenue	Výnosy
IAS 19	Employee Benefits	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

⁹ FICBAUER, J.: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. s. 34-35

IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Dopady změn měnových kurzů
IAS 22	Superseded by IFRS 3	Zrušen a nahrazen IFRS 3
IAS 23	Borrowing cost	Vypůjčení náklady
IAS 24	Related Party Disclosures	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 25	Superseded by IAS 39 and IAS 40	Zrušen a nahrazen IAS 39 a IAS 40
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefits Plants	Penzijní plán
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka
IAS 28	Investments in Associates	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Superseded by IFRS 7	Zrušen a nahrazen IFRS 7
IAS 31	Interests in Joint Ventures	Účasti ve společných podnicích
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	Finanční nástroje: prezentace (vykazování)
IAS 33	Earnings per Share	Zisk na akcii
IAS 34	Interim Financial Reporting	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 35	Superseded by IFRS 5	Zrušen a nahrazen IFRS 5
IAS 36	Impairment of Assets	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Intangible Assets	Nehmotná aktiva
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investment Property	Investice do nemovitosti
IAS 41	Agriculture	Zemědělství

V tabulce výše je znázorněn celý výčet dosud platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

3.4 Výhody Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Důvody rozběhnutí procesu užívání Mezinárodních standardů finančního výkaznictví byly naznačeny v minulé kapitole. Kapitola výhody IFRS se zabývá tím, jaké má tato koncepce výhody pro samotné podniky.

Využitelnost a přínos finančních výkazů sestavených dle IFRS jsou přímo úměrné velikosti podniku. Větší subjekty, které obchodují své akcie na burze, podávají zprávy

o svém hospodaření vlastníků nebo uvažují o emisi nových akcií za účelem získání kapitálu, jsou vhodným kandidátem pro užívání IFRS koncepce. Jednak tím splní zákonné požadavky a požadavky vlastníka, za druhé se jim otevírá cesta k zahraničnímu kapitálu. Podnik komunikuje se svým okolím systémem, který bývá označován za transparentní a zodpovědný. Některé zdroje uvádí, že IFRS koncepce přináší i vhodný nástroj pro manažerské rozhodování, který lépe rozkrývá finanční a operační rizika podnikání.

Černý, Kroupová a Vašek (2006), uvádějí tři základní motivy, které dle jejich praktických zkušeností vedou střední a velké podniky k vykazování a účtování v souladu s IAS/IFRS:

- *„Získání přístupu na atraktivní zahraniční finanční a kapitálové trhy.*
- *Tlak ze strany zahraničních zákazníků, kteří požadují zveřejňování výročních zpráv v souladu s IAS/IFRS.*
- *Tlak ze strany majitelů podniků, kteří mají při hledání vhodných zahraničních investorů zájem o kvalitní a srovnatelné informace.“¹⁰*

3.5 Nevýhody mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Obecně je možné předpokládat, že pro většinu podniků představuje povinnost vést účetnictví a připravovat finanční výkazy vedlejší stránku každodenní činnosti. Ano, účetní systém jako zdroj pro manažerské účetnictví a rozhodování je dozajista nutným informačním zdrojem, nicméně, jak bylo uvedeno výše, finanční a manažerské účetnictví se liší. K tomu, aby podnik dosahoval maximální efektivity, by se měl soustředit na klíčové aspekty podnikání, nikoliv na podpůrné oddělení. Jinými slovy, je rozhodující, jak budou náklady spojené se změnami v účetnictví kompenzovány přínosy z těchto změn plynoucí.

Nové koncepce a úpravy účtování přinášejí dodatečné náklady na vzdělávání, informační zdroje a reorganizaci. Malé a střední podniky, které nehledají zahraniční kapitál, kladou daleko větší důraz na hospodárné správcovství majetku a výdělečnou

¹⁰ ČERNÝ, M., KROUPOVÁ, L., VAŠEK, L.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS.* s. 4

schopnost než na upravování finančních informací. Bývá uváděno, že výše užítka, plynoucí podniku z jeho finančních výkazů, je přímo úměrná počtu osob, které tyto výkazy čtou. Z tohoto důvodu představuje přijetí mezinárodních standardů u individuálních podnikatelů a malých, resp. středních podniků nadbytečnou zátěž.

Popsané nevýhody však může částečně kompenzovat užití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky – IFRS pro SME, které jsou popsány dále.

3.6 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky – (IFRS pro SME)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (Small and Medium Entities - SME) jsou určeny podnikům, které nepředkládají účetní závěrku regulačnímu orgánu, nespravují aktiva široké skupině klientů a zveřejňují účetní závěrku externím uživatelům. Jedná se tedy o menší subjekty, které výhody plných IFRS standardů nepociťují a je vhodnější proto využít úpravy jim šité na míru.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky respektují na rozdíl od plných IFRS potřeby uživatelů informací účetních závěrek, náklady a přínosy spojené se zavedením standardů, vazbu na daňovou soustavu a další. Standardy pro malé a střední podniky jsou charakteristické následujícími odlišnostmi:

- *„některé oblasti, které jsou součástí plných IFRS, jsou v IFRS pro SME zcela vypuštěny,*
- *v mnohých oblastech, kde je v plných IFRS možnost volby účetní politiky, není tato volba pro malé a střední podniky možná; standard obsahuje pouze jedno řešení,*
- *požadavky na vykazování a oceňování jsou oproti plným IFRS zjednodušeny,*
- *požadavků na zveřejňování v příloze je výrazně méně,*

- *proces promítání budoucích změn do tohoto standardu je zjednodušen.*“¹¹

V českém prostředí však doposud nedošlo k uznání a zakotvení standardů pro malé a střední podniky. Text standardu uvádí:

*„Rozhodnutí o tom, u kterých jednotek bude požadováno nebo povoleno užívání standardů rady IASB, závisí na národních právních a regulačních orgánech a tvůrcích standardů v jednotlivých zemích.“*¹²

Z výše uvedeného důvodu je tak nutné vyčkat dalšího vývoje. Dle mého názoru by ale uznání Mezinárodních standardů finančního výkaznictví pro malé a střední podniky mohlo znamenat smazání významných nevýhod plných IFRS. Podniky by tak komunikovaly se světem jednotným jazykem, avšak uzpůsobeným velikosti jejich podnikání.

3.7 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – shrnutí

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví bývají označovány za budoucí jazyk světového finančního výkaznictví. Dle mého názoru a na základě textu uvedeného výše tomu tak v oblasti poskytnutí informací o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích podniku skutečně je. Tento ambiciózní projekt má však několik slabých stránek. Mezi ty největší patří dle mého názoru využitelnost finančních výkazů managementem, proces celoevropské integrace a časová náročnost tvorby a implementace nových standardů.

Jak již bylo zmíněno, zásadní otázkou užitečnosti finančních výkazů, tedy přílohy, rozvahy a výkazu zisku a ztráty, je do jaké míry představují informaci použitelnou pro vedení společnosti. Tento předpoklad se sice mezinárodními standardy finančního

¹¹ UČETNÍ KAVÁRNA. *Čerstvé informace, horké diskuze* [online]. [cit. 2012-01-05] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>.

¹² UČETNÍ KAVÁRNA. *Čerstvé informace, horké diskuze* [online]. [cit. 2012-01-05] Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>.

výkaznictví daří naplnit o něco lépe, než v případě české účetní legislativy, IFRS však i přes to neposkytují balík informací maximálně relevantních a využitelných pro správu a vedení společnosti. Podnik je tak v situaci, kdy se užitím IFRS sice může dostat k zajímavým zdrojům kapitálu, například v rámci obchodovatelnosti akcií a dluhopisů, nicméně pro kontrolu podnikání musí opět použít okruh manažerského účetnictví, případně jiné zdroje informací.

Další slabinou mezinárodních standardů finančního výkaznictví je dle mého názoru fakt, že ty jsou úzce spojeny s integrací v rámci Evropské unie. Ve světle událostí posledních měsíců, tedy v souvislosti s dluhovou krizí „eurozóny“, se naplnily prognózy některých kritiků integrace. Tyto spekulace byly založeny na tom, že z hlediska historických, politických, ekonomických, ale i finančních rozdílů evropských států je celkové sjednocení Evropy značně komplikovaným procesem. To platí samozřejmě i v oblasti sjednocování účetnictví. I přes to, že IFRS bylo prohlášeno systémem, který se v Evropě bude používat, setkáváme se s výjimkami, odklady, přechodnými obdobími. Z pohledu administrativy se jedná o velmi náročnou záležitost. IFRS tak platí v Evropské unii všude, někde však jen zčásti, jinde za určitých podmínek. Proces je tak netransparentní a přináší velkou administrativní zátěž pro podnik.

Proces tvorby a implementace nového standardu IFRS je zdoluhavý, což znamená, že nutná regulace, jako reakce na událost, může vstoupit v platnost až v okamžiku, kdy důvody aktualizace IFRS pominou. Zjednodušeně, každý nový standard musí být schválen Radou pro Mezinárodní účetní standardy a národními radami pro účetní standardy. Je nutné stanovisko Evropské poradenské skupiny pro finanční výkaznictví a názor na toto doporučení od skupiny Evropské komise pro novelizaci standardů. Účetní regulační výbor Evropské komise následně doporučí standardy ke schválení, ty jsou pak ještě odhlasovány členy komise. Dle mého názoru, aby IFRS bylo budoucností finančního výkaznictví, je třeba tuto proceduru výrazně zrychlit a zprůhlednit. Třeba zmenšením počtu zapojených institucí.

K tomu, aby zde nedocházelo k diskuzi pouze nad slabinami IFRS koncepce, je nutné doplnit, že některé oblasti této úpravy přinášejí nesporné výhody. V přímé konfrontaci

s českou legislativou je to například koncepce snížení hodnoty aktiva. Ta v souladu s realitou zkoumá reálnou využitelnost dlouhodobého majetku a nezajímá se o jeho účetní hodnoty ani daňové zůstatkové ceny. Pokud tak podnik vlastní novou výrobní halu, která zeje prázdnotou, tedy negeneruje obrat (což je účel, ke kterému byla pořízena), IFRS její hodnotu sníží tak, aby odpovídala realitě. Ta je představována v tomto případě cenou, za kterou halu bude možné prodat.

Jinými slovy, IFRS představuje zrcadlo reality a zamezuje tak podnikům mást uživatele výkazů klíčkami v legislativních mezerách. Systém založený na standardech je také pružnějším, protože nedochází k explicitní definici postupů, ale spíše úpravě vykázání položek rozvahy a výsledovky. Podniky jej tak můžou vnímat jako přínosný, nicméně nesmí zapomínat na spojenou administrativní zátěž, jak již bylo řečeno v minulé kapitole.

4 Dlouhodobý majetek z pohledu české legislativy

Dlouhodobý majetek představuje prostředek, pomocí kterého podnik naplňuje svoje existenční cíle. Můžeme ho obecně definovat jako výsledek hospodaření minulých událostí, který je vlastněn podnikem, a tudíž je pravděpodobné, že z jeho užívání budou plynout subjektu (podniku) příslušné výnosy.

Jeho základním charakteristickým rysem je doba použitelnosti větší než jeden rok a také to, že ho podnik drží za účelem dosahovat ekonomického benefitu z jeho držby, nikoliv prodeje.

4.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Rozdělení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

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

Charakteristickým rysem dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je jeho účel. V první řadě má umožňovat, usnadňovat a rozšiřovat již existující podnikatelskou činnost. Za normálních podmínek je dlouhodobý majetek určen k dlouhodobému užívání v podniku a ne za účelem prodeje. Naopak dlouhodobý finanční majetek má podnik ve svém držení, aby dosáhl prospěchu v podobě určitých výnosů, nebo v podobě jiného kapitálového zhodnocení. (KOVANICOVÁ, 2003).

U majetku, kterým je podnik vybaven, nás také zajímá, jaké jsou zdroje krytí, čili jakým způsobem byl majetek opatřen, jeho zdroje profinancování a či tyto zdroje jsou.

Zdroje krytí dlouhodobého majetku

- **vlastní zdroje** jsou relativně stálá složka vlastního kapitálu (základní kapitál, fondy, nerozdělený zisk/ztráta z minulých let),

- **cizí zdroje**, jejich rozhodujícím kritériem je doba, po kterou budou sloužit podniku jako zdroj financování. Cizí zdroje krytí majetku mohou být například bankovní úvěry, rezervy, závazky vůči dodavatelům/odběratelům.

Dlouhodobým majetkem jsou veškeré majetkové hodnoty, které se v rámci hospodářské činnosti obvykle opotřebovávají, popřípadě morálně zastarávají (například budovy, samostatné movité věci, stavby). Existuje i majetek dlouhodobé povahy, který se neopotřebovává a nezáleží ani na výši pořizovací ceny, například pozemky. Dlouhodobým majetkem nejsou zásoby.

4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

O dlouhodobém hmotném majetku účtujeme v účtové skupině 02 – Dlouhodobý majetek odepisovaný a 03 – Dlouhodobý majetek neodepisovaný.

Charakteristické rysy dlouhodobého hmotného majetku

- hmotná (fyzická) podstata,
- doba použitelnosti je delší než jeden rok,
- dosažení určité výše ocenění, kterou si účetní jednotka sama stanoví s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu. (KOVANICOVÁ, 2003).

Patří sem zejména pozemky, stavby včetně budov, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata atd.

U některého hmotného majetku dle zákona o účetnictví nezáleží na výši ocenění či na době použitelnosti, zahrnuje se do této skupiny vždy (například pozemky, stavby, základní stádo a tažná zvířata apod.).

4.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

O dlouhodobém nehmotném majetku účtujeme v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek.

Charakteristické rysy dlouhodobého nehmotného majetku

- má nehmotnou podstatu,
- doba použitelnosti je delší než jeden rok,
- dosažení určité výše ocenění, kterou si účetní jednotka sama stanoví s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu. (KOVANICOVÁ, 2003).

Patří sem zejména zřizovací výdaje, výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, goodwill, software a ocenitelná práva.

4.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

O dlouhodobém finančním majetku účtujeme v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek.

*„Tento majetek zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje s cílem dlouhodobě (po dobu delší jak 1 rok) investovat volné peněžní prostředky či volná nepeněžní aktiva takovým způsobem který mu přinese očekávaný výnos charakteru dividend, úroku, zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držných aktiv apod. Tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku.“*¹³

Patří sem zejména majetkové podíly, majetkové cenné papíry, dlouhodobý majetek pronajatý, dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků, poskytnuté půjčky, dlužné cenné papíry atd.

¹³ KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. s. 224.

4.2 Ocenění dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku popisuje česká účetní legislativa ve čtvrté části Zákona o účetnictví. Základními používanými oceňovacími bázemi jsou:

- historické náklady (pořizovací cena),
- reprodukční pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem a
- reálná hodnota.

Pro účely zákona o účetnictví se rozumí:

- *„pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související,*
- *reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,*
- *vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.“¹⁴*

Reálná hodnota je tržní hodnotou nebo částkou ocenění kvalifikovaným posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici. Prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je báze používaná pouze pro oceňování zásob.

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 12. prosince 1991.

4.3 Odpisy dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek představuje aktivum, jež bude použito po dobu delší než jeden rok, jedno účetní období. Z toho titulu ho nelze spotřebovat do nákladů jednorázově, ale je nutné tak učinit postupně v průběhu jeho předpokládané životnosti. „*Odpisováním se rozumí postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání.*“¹⁵

Tento průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas (například na výkon).

Dlouhodobý majetek není možné hned jednorázově zúčtovat do výdajů (nákladů) přímo v momentu pořízení, ale postupně v závislosti na průběhu skutečného opotřebení. „*Postupné zahrnování hodnoty dlouhodobého majetku do výdajů (nákladů) je prováděno formou tzv. odpisů, jejichž kumulativní výše je v účetnictví evidována na účtu oprávek k příslušnému majetku.*“¹⁶

Rozlišení odpisů dlouhodobého majetku

- **účetní odpisy** – slouží k reálnému zobrazení skutečnosti, mají poskytnout přehled o skutečné výši hodnoty majetku a jeho opotřebení, jsou upraveny zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví.
- **daňové odpisy** – slouží ke stanovení závazné výše daně z příjmu a jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu.

Odepisování se týká výhradně dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nikoliv dlouhodobého finančního majetku, což logicky vyplývá z povahy tohoto majetku. (KOVANICOVÁ, 2003).

Účetní odpisy odepisují dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek do výše pořizovací ceny nebo do výše ocenění. Naproti tomu daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se odepisují do výše vstupní ceny.

Metodu odepisování (lineární nebo zrychlenou), kterou si na začátku zvolíme, musíme dodržet po celou dobu odepisování.

¹⁵ TPA HORWATH NOTIA AUTID.: *Podvojně účetnictví 2009*. s. 46

¹⁶ JAROŠ, T.: *Daň z příjmu právnických osob 2006/2007*. s. 30

Vyjádření trvale snížené hodnoty dlouhodobého majetku v důsledku odpisů

- **„fyzického opotřebení (ang. depreciation);** odpisem se vyjadřuje snížení hodnoty většiny dlouhodobého hmotného majetku,
- **amortizace (ang. amortization);** tou se rozumí alokace (rozpuštění) nákladů dlouhodobého nehmotného majetku do nákladů (a tím do výsledku hospodaření) účetního období, jež mělo z těchto aktiv ekonomický prospěch,
- **těžby (ang. depletion)** – v případě vyčerpání přírodního bohatství. Odpis vyjadřuje proces alokace historických nákladů souvisejících s nabytím přírodních zdrojů do nákladů účetního období, v němž byly tyto zdroje těženy či užívány.“¹⁷

Odpisovat nelze takové druhy majetku, které neztrácejí hodnotu. Tomuto majetku je vyhrazena účtová skupina 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný* (např. pozemky, originální umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky atd.).

V rámci české účetní koncepce je užito systému nepřímého odpisování. To znamená, že opotřebení majetku je sledováno na účtu kumulovaných opravek. Tento je tvořen součtem všech odpisů za předcházející roky daného majetku. Zůstatková hodnota (tzv. netto částka) je pak ve finančních výkazech, v rozvahové části, prezentována jako rozdíl mezi brutto hodnotou (reprezentující pořizovací cenu majetku) a kumulovanými opravkami. Přímé odpisování (tedy přímé snižování hodnoty aktiva bez evidence jeho původní pořizovací ceny) se v českém systému neužívá.

Vyhláška stanovuje následující: „*Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. Účetní jednotky sestavují odpisový plán včetně jeho aktualizace podle průběhu používání a podle změn v průběhu používání majetku účetní jednotkou.*“¹⁸

¹⁷ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví, světový koncept IFRS/IAS*. s. 135

¹⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. listopadu 2002.

Jinými slovy, účetní odpis by měl věrně a poctivě zobrazit spotřebu, respektive opotřebení dlouhodobého majetku v průběhu jeho životnosti. Jak bude diskutováno dále, v praxi se setkáváme velmi často se skutečností, že účetní odpis není stanoven například na základě předpokládaného výkonu v průběhu času, ale že je různě upravován. Tyto úpravy mají vazbu zejména na daňové odpisy, které se zakládají na odlišné bázi. Podnik, který chce ušetřit na vedení dvojí evidence (účetní vs. daňová evidence majetku), tak potom stanovuje účetní odpis, který by měl odpovídat hospodářské realitě na základě hranice maximální uznatelnosti daňového základu (tuto totiž reprezentuje daňový odpis).

Od 1. ledna 2010 je navíc možné odpisovat majetek na základě takzvaného komponentního přístupu. Komponentním odpisováním majetku je chápán proces, v rámci kterého se dlouhodobý majetek rozčlení na jednotlivé komponenty, které mají různou dobu životnosti. Tyto komponenty se dále odpisují samostatně (i když vykazovány jsou společně). Problematika bude detailněji popsána dále.

5 DLOUHODOBÝ MAJETEK Z POHLEDU IFRS

Následující kapitola uvede výčet jednotlivých regulačních standardů, které souvisejí s dlouhodobým majetkem. V následujících dílčích podkapitolách budou jednotlivé standardy podrobněji vysvětleny.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je v rámci Mezinárodních standardů finančního výkaznictví regulován zejména standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 17 – Leasingy. Další úpravu představuje IAS 38 – Nehmotná aktiva která se zaměřuje na účtování a vykazování dlouhodobého nehmotného aktiva. Finanční aktiva obecně zastřešuje standard IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování. Standard IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace a některé z interpretací IFRIC (např. IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů).

Cílem **IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení** je stěžejním standardem pro úpravu oblasti dlouhodobých hmotných aktiv, určené k užívání účetní jednotkou. „*Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikatelské činnosti.*“¹⁹ Podmínkou vykazování těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek, zároveň musí být možno pořizovací náklady měřit, aktiva musí být spolehlivě oceněná. Dále do tohoto standardu nepatří z důvodu jejich specifčnosti: zemědělství, leasingy, zásoby, průzkum a hodnocení nerostných zdrojů, stálá aktiva držená k prodeji aj. (DVOŘÁKOVÁ, 2008).

Standard **IAS 17 – Leasingy**, tento standard je věnován problematice nájmu. Odlišuje finanční leasing, kde se jedná o určitý způsob pořízení aktiva, od ostatních forem nájmu, které jsou označovány jako nájem operativní a představují službu umožňující používání tohoto aktiva. Dále také zachycuje účtování postupů a vykazování obou druhů nájmu. Odlišení finančního leasingu od operativního leasingu nastává zejména tam, kde je nájem dlouhodobějšího charakteru, ale nemůžeme se na to jednoznačně spolehnout - např. nájem budov, či pozemků. (DVOŘÁKOVÁ, 2008).

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IFRS* str. 94

Standard **IAS 38 – Nehmotná aktiva** – „*standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.*“²⁰ Jedná se například o programy, patenty, autorská práva, dovozní kvóty, marketingové práva aj. Definice nehmotného aktiva je podrobně uvedena v Koncepčním rámci. Pro rozpoznání nehmotného aktiva, se jedná o prokázání dostatečné jistoty, že nehmotné aktivum přinese podniku v budoucnu ekonomický užitek. (DVOŘÁKOVÁ, 2008).

Standard **IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování** definuje zejména zásady pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o nákupu nebo prodeji nefinančních položek. IAS 39 klasifikuje finanční nástroje do kategorií, zabývá se jejich přeceňováním a účtováním o zisku/ztrátě plynoucího z tohoto přecenění. Standard také upravuje základní pravidla pro účtování o zajišťovacích nástrojích.

Standard **IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace** je předpisem zaměřeným na zvyšování kvality údajů, které získá uživatel účetní závěrky o rozvahových finančních nástrojích. „*Standard definuje požadavky na prezentaci finančních nástrojů a vymezuje informace, které je o nich nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce. Tyto požadavky se týkají rozdělení finančních nástrojů z hlediska jejich emitenta na finanční aktiva, finanční závazky a kapitálové nástroje, klasifikace souvisejících úroků, dividend, ztrát a tisků a vymezení podmínek, za nichž se finanční aktiva a finanční závazky vzájemně kompenzují. Dále standard specifikuje informace, které je o finančních nástrojích nutné zveřejnit v příloze k účetní závěrce.*“²¹

Z výše uvedeného vyplývá, že dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je regulován výčtem jednotlivých standardů. Každý z těchto předpisů je zaměřený na oblast, pro kterou byl vytvořen.

²⁰ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IFRS* str. 83

²¹ Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. c2005 [cit. 2008-01-25]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf. s. 27

5.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Následující standard určuje účtování v oblasti pozemků, budov a zařízení, s výjimkou těch, které jsou upraveny speciálními standardy. Standard *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení* byl schválen roku 1982 a jeho novelizace proběhla v letech 1993, 1997, 1998, 2003. V nově upraveném znění platí od 1.1 2005.

K tomuto standardu se dále vztahují následující interpretace:

- **SIC 21** (Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv),
- **SIC 29** (Zveřejnění – ujednání o poskytování licencovaných služeb),
- **SIC 32** (Nehmotná aktiva – náklady webových stránek),
- **IFRIC 1** (Změny v závazcích, souvisejících s vyřazením a rekultivací),
- **IFRIC 4** (Určení, zda smlouva obsahuje Leasing),
- **IFRIC 12** (Kontrakty, které se vztahují k licenčním a koncesním službám). (FICBAUER, 2010).

Stejně jako v české účetní legislativě se pozemky, budovy a zařízení účtují v pořizovacích cenách. „*Pozdější přecenění majetku ve fair value je přípustné, pokud je fair value spolehlivě měřitelná a jestliže se:*

- *sníží o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty nebo*
- *částky z přecenění snížené o pozdější oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.*“²²

Ocenění majetku odpovídá reálné hodnotě. Oceňování musí být aplikováno trvale na jednotlivé složky tohoto majetku. Odpisy musejí být uplatňovány na komponentním základě. V případě, že majetek se skládá z více samostatných částí, musejí být tyto části oceněny a samostatně odepisovány. Zisky a ztráty z tohoto majetku se vykazují

²² FICBAUER, J.: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. s. 85

samostatně v netto podobě, dále je povinnost zveřejňovat veškeré údaje, které se tohoto majetku týkají. V tomto je shoda našeho postupu s IFRS. (FICBAUER, 2010).

IAS 16 a IAS 38 se zmiňují o odpisech lineárních a nelineárních. Většina firem uplatňuje odpisy lineární. „Standard však přímo určuje, že použitá odpisová metoda musí u každého majetku odrážet jeho skutečné ekonomické výhody, které je možné rozumně předpokládat při spotřebě odepisovaného aktiva během reprodukčního cyklu.“²³ Odpisové metody musí být prověřeny a při zajištění významných rozdílů musí být upraveny v souladu s IAS 8 – Účetní pravidla (politiky), změny v účetních odhadech a řešení chyb.

5.2 IAS 17 – Leasingy

Tento standard předepisuje postupy účetnictví pro pronajímatele a nájemce a rovněž podmínky zveřejnění. Standard byl vydán v roce 1982, nahrazen v roce 1997 s platností od roku 1999. Nové znění vydané v prosinci 2003 s platností pro účetní období od 1.1.2005.

Ke standardu se vztahují následující interpretace:

- **SIC 15** (Operativní leasing – pobídky),
- **SIC 27** (Vyhodnocování podstaty transakcí, týkajících se leasingu),
- **SIC 29** (Zveřejnění – ujednání o poskytování licencovaných služeb),
- **SIC 32** (Nehmotná aktiva – náklady webových stránek),
- **IFRIC 4** (Určení, zda smlouva obsahuje Leasing),
- **IFRIC 12** (Kontrakty, které se vztahují k licenčním a koncesním službám).

Podle standardů je leasing klasifikován jako finanční a operativní. Finančním leasingem se má na mysli takový leasing, kde veškeré rizika a odměny spojené s pronajatým aktivem přecházejí na nájemce. Všechno ostatní je pak leasingem operativním.

²³ FICBAUER, J.: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. s. 86

Podle České účetní legislativy je finanční leasing jen to, co je spojeno s následným odkupem, zatímco podle standardu stačí jen možnost odkupu, například opce. Novelou provedenou v roce 2010 je nutné posoudit při leasingu nemovitostí odděleně pozemky od budov. U pozemků se jedná o velmi dlouhé období pronájmu. Máme dva pohledy účtování, a to z pohledu nájemce a pronajímatele. (FICBAUER, 2010).

5.2.1 Účtování u nájemce

Předmět finančního leasingu je zachycen v rozvaze u nájemce jako aktivum a dluh. Je zachycen buď v reálné hodnotě, pokud to nejde, tak v současné hodnotě minimálních leasingových splátkách. Jsou-li známé obě hodnoty, pak se účtuje v těch nižších, v opačném případě se jedná o podvod. Součástí vstupní ceny jsou jakékoliv výdaje spojené s leasingem. Jednotlivé platby u operativního leasingu jsou součástí nákladů po dobu pronájmu.

5.2.2 Účtování u pronajímatele

Předmět podléhající finančnímu leasingu je u pronajímatele v rozvaze vykazován jako pohledávka. Pokud se jedná o operativní leasing, tento majetek je vykazován pronajímatelem, který si ho zároveň odepisuje. Ve standardu je definován i postup při provádění zpětného leasingu a podmínky zveřejňování.

5.3 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Následující standard pojednává o účtování v oblasti nehmotných aktiv s výjimkou například zásob, průzkumu a hodnocení nerostných zdrojů, stavební smlouvy atd. V roce 1998 byl tento standard schválen a vstoupil v platnost od roku 1999. Schválení dalších změn proběhlo v březnu 2004 a schválení pro všechna období platí od 31. března 2004.

Ke standardu se vztahují následující interpretace:

- **SIC 29** (Zveřejnění – ujednání o poskytování licencovaných služeb),
- **SIC 32** (Nehmotná aktiva – náklady webových stránek),
- **IFRIC 4** (Určení, zda smlouva obsahuje Leasing),
- **IFRIC 12** (Kontrakty, které se vztahují k licenčním a koncesním službám).

Koncepční rámec nám definuje rozpoznat nehmotné aktivum. Toto aktivum je při splnění podmínek účtováno v pořizovací ceně. Jednou z podmínek je, že majetek musí vyhovovat definici nehmotného majetku a je pod kontrolou podniku, to znamená, že musí být samostatný, schopný prodeje, licencování, převedení a podobně. Další podmínkou je pravděpodobný budoucí ekonomický přínos a v neposlední řadě náklady spojené s pořízením musí být spolehlivě určeny.

U interně tvořených goodwillů, značek, zákaznických listů a jiných se nejedná o nehmotné aktivum. (FICBAUER, 2010).

5.4 IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování

Následující kapitola pojednává o finančních nástrojích. Tyto nástroje se dělí do dvou standardů, a to zveřejňování a jejich prezentace a účtování a jejich oceňování.

V rámci základní definice jsou po výchozím rozpoznání v rámci IFRS rozlišovány tyto kategorie finančních aktiv:

- **Finanční aktiva nebo závazky oceňované reálnou hodnotou, jejíž změny se účtují do nákladů, resp. výnosů** – sem se zahrnují nástroje k obchodování a ostatní finanční aktiva.
- **Finanční investice držené do splatnosti** – zahrnují finanční aktiva s pevně stanovenými nebo určitelnými platbami a s pevnou splatností, která účetní jednotka hodlá držet až do jejich splatnosti.
- **Úvěry a jiné pohledávky** – kategorie obsahuje finanční aktiva s pevně stanovenými platbami, která nejsou kótována na trhu.

- **Realizovatelná finanční aktiva** – kategorie zahrnuje ostatní nezařazená finanční aktiva.

Ocenění finančního aktiva se provádí modelem reálné hodnoty, která se zvyšuje o transakční náklady (obvykle je to klasická transakční cena). V rámci koncepce IFRS musí být finanční aktiva prověřena z hlediska snížení hodnoty.

Další úpravou pro oblast finančního majetku je standard IFRS 7 - Finanční nástroje: zveřejnění, který vymezuje zejména další požadavky na zveřejňování informací o finančním majetku. Tento standard mimo jiné vyžaduje prezentovat informaci o tom, jak mohou finanční nástroje změnit finanční pozici a výkonnost podniku. (FICBAUER, 2010).

6 VYHODNOCENÍ REGULACE DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Míra a obsah regulace dlouhodobého majetku společnosti je přímo úměrná jeho důležitosti v rámci finančních výkazů. Dlouhodobý majetek představuje aktiva, ekonomické zdroje ovládané podnikem, které slouží k jeho ekonomické činnosti. Jeho cílem je tedy generovat společnosti peněžní toky, které jsou dále použity k plnění dílčích cílů podniku. Jejich správné zobrazení a ocenění tak prezentuje finanční pozici, sílu společnosti. Z toho důvodu je jejich regulace (ať už zákonnými normami jako v případě české legislativy, nebo souborem standardů IFRS) klíčovou pro moderní účetní systémy.

Dle mého názoru není možné jednoznačně určit, který z obou porovnávaných systémů představuje přísnější, ale zároveň i praktičtější a lépe aplikovatelná kritéria pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku. Ano, IFRS představují velmi propracovaný systém standardů, nicméně jejich aplikace v českých podmínkách mnohdy postrádá smysl, a to zejména u malých a středních podniků. Společnost s několika zaměstnanci a úzkým záběrem podnikání s největší pravděpodobností nevyužije sofistikované regulace vykazování goodwillu a možností testování na snížení jeho hodnoty. Lze také předpokládat, že účetnictví takové společnosti nepovede renomovaný specialista se znalostí mezinárodních standardů, a proto aplikace IFRS bude znamenat pouze dodatečné náklady. IFRS nezajímá toliko účtování (to však zajímá manažery malého podniku velmi, protože jeho data používají k rozhodování), ale spíše vykazování. Důraz je kladen na uživatele finančních výkazů. Pro hlubší aplikaci je také v českém podnikatelském prostředí nevyhovující příliš volná regulace. Účetní dostává v rámci IFRS poměrně volnou ruku, neexistuje předepsaná účtová osnova, vedení účetních záznamů je na samotném subjektu. Jedinou podmínkou je to, že systém bude schopen poskytovat potřebné informace k sestavení výkazů.

Z historického i praktického hlediska je tak pro malé a střední subjekty vhodnější vycházet ze souhrnu pravidel, zákonů a jejich prováděcích předpisů, které taxativně

jmenují způsoby, jakými se ta či ona oblast či problematika dlouhodobého majetku upravuje. Postupovat v souladu s regulačním předpisem znamená pro podnikatele jistou úlevu, neboť ví, že postupuje správně. Nevýhodou tohoto řešení je fakt, že pokud nějaká oblast předpisem upravena není, vznikne v zákoně mezera, kterou lze zneužít. Navíc se pak subjekt může dostat do situace, kdy neví, jak danou transakci v účetnictví správně zachytit.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví naproti tomu neregulují oblast dlouhodobého majetku přímo, ale spíše prostřednictvím souboru pravidel, které by měl podnikatel aplikovat tak, aby výsledek účtování a vykazování přinášel věrné a pravdivé zobrazení ekonomické skutečnosti. Výhodou je širší aplikovatelnosti. Pokud se subjekt řídí souborem základních zvyklostí (odtud zvykové právo), tedy obecných pravidel, je snazší tyto aplikovat i na nestandardní situace. Taková regulace však vyžaduje dobrou znalost principů účtování a také určitou praxi v dané problematice.

7 KOMPARACE ROZDÍLŮ IFRS A ČESKÉ LEGISLATIVY U DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Z předcházejících kapitol je zřejmé, že i přes harmonizační snahy probíhající v Evropské unii, jsou koncepce České účetní legislativy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví odlišné. V praxi může mít tato skutečnost za následek to, že finanční výkazy společnosti sestavené v režimu České účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví mohou přinést významné odlišnosti. Následující část práce pojednává o nejvýznamnějších rozdílech obou systémů finančního výkaznictví a prezentuje je v přímé konfrontaci.

7.1 Koncepční rámce obou systémů

Úvodem srovnávání obou systémů je vhodné zmínit prvotní cíle obou účetních pojetí. Česká účetní legislativa byla historicky podřízena daňovým účelům, proto vymezuje cíl účetní závěrky požadavkem na vedení účetnictví. Cílem účetní evidence bylo zachytit charakter a hodnotu operací podniku za hospodářský rok s cílem zjistit hodnotu základu daně. I přes to, že daňové účetnictví bývá odděleno od běžného finančního účetnictví, v praxi vždy kalkulace daňové povinnosti vychází z účetního hospodářského výsledku. Koncept českého účetnictví je tak striktně podmíněn právní regulací, která adresně identifikuje například povinnou strukturu finančních výkazů. Subjekt připravující účetní závěrku dle českých účetních standardů proto připravuje výkaz, který musí respektovat dikci zákona, nehledě na jeho irelevantnost. Jinými slovy, může nastat situace, kdy aplikace zákona povede ke zkreslení reality a vypovídací schopnosti výkazu, ale postup bude v souladu s dikcí zákona.

Typickým praktickým příkladem je sladování účetních a daňových odpisů. I přes to, že odpis dlouhodobého majetku stanovený dle zákona o dani z příjmů představuje pouze maximální možný daňově uznatelný náklad daného aktiva, bývá používán i jako účetní odpis. Částka nákladu, která by měla prezentovat skutečnou spotřebu

a opotřebení dlouhodobého aktiva po dobu jeho životnosti tak vychází nikoliv z reálného a technického posouzení využitelnosti majetku, ale z nepružného daňového předpisu.

System mezinárodních standardů finančního výkaznictví naproti tomu nabízí koncepci všeobecně uznávaných účetních zásad, jejichž cílem je ve všech významných ohledech informovat uživatele finančního výkazu o finanční situaci podniku. Cílem IFRS tak není stanovit bázi pro kalkulaci daně, ale prezentovat finanční pozici a výkonnost podniku „věrně a poctivě“. Koncepční rámec tak například pevně nedefinuje strukturu výkazů a podobu vedení účetnictví v průběhu roku (v české účetní legislativě je toto předepsáno Vyhláškou). System také zakotvuje tzv. „overriding principle“, tedy možnost odchýlit se od standardů v okamžiku, kdy by jejich aplikace vedla k významnému zkreslení skutečnosti. Standardy IFRS si tak nekladou za cíl samotné účtování, ale přináší systém stvořený přímo a zejména pro potřeby vykazování ekonomické skutečnosti. Jinými slovy, Koncepční rámec systému standardů IFRS je zaměřen především na vykazování a účetní závěrky, zatímco české účetnictví se týká i účetních záznamů a dalších aspektů účtování.

7.2 Rozpoznání dlouhodobého majetku

Výraznější systémové odlišnosti se vyskytují i v oblasti rozpoznání položek účetní závěrky. Rozpoznáním majetku je myšleno to, že se položka majetku vůbec bude účtovat, tedy že se zobrazí ve finančních výkazech. Český systém přímo nepředepisuje obecné požadavky na takzvané rozpoznání (tedy na uvedení transakce či skutečnosti do výkazů), namísto toho přesně definuje jednotlivá dlouhodobá majetková aktiva a jejich typy. Oproti tomu IFRS podmínky vykázání položek ve výkazech striktně popisuje. Dle Koncepčního rámce se položka uvede, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout podniku a pokud má položka takovou hodnotu, kterou je možné spolehlivě zjistit.

Jak již bylo naznačeno výše, český systém obsahuje příkladný výčet položek považovaných za nehmotná aktiva. V účetní legislativě tak najdeme například označení pro zřizovací výdaje, software, ocenitelná práva atd.

Naproti tomu, dle standardu IAS 38 je důležité, aby nehmotná aktiva splňovala kritéria pro vykazání nehmotných aktiv.,, *Nehmotná aktiva podle IFRS se v rozvaze vykazují pokud:*

- *splňují definici nehmotného aktiva (identifikovatelnost, kontrola);*
- *je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch z aktiva poplyne do podniku;*
- *je možné spolehlivě vyjádřit výdaje spojené s pořízením nehmotného majetku.*“²⁴

Výsledkem rozdílů jsou tak například zřizovací výdaje, výdaje na reklamu a školení zaměstnanců, které tyto kritéria nesplňují a proto se účtují v IFRS vždy do nákladů (v českém systému však představují nehmotné aktivum). Dalším příkladem je pojetí výzkumu a vývoje, dle CAS se tyto dvě fáze od sebe neliší, zatímco podle IFRS aktiva vytvořená vlastní činností se aktivují tehdy, pokud jsou určena k obchodování, nebo byla nabyta od jiných osob. Výdaje, které spadají do fáze výzkumu, se budou vždy vykazovat v nákladech, zatím co výdaje spadající do fáze vývoje se aktivují při splnění přesně definovaných požadavků uvedených výše.

U dlouhodobého hmotného majetku je situace v podstatě obdobná. Dle IFRS se položky pozemků, budov a zařízení vykazují jako aktiva, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek. Naproti tomu české účetnictví například prostřednictvím českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 pevně definuje jednotlivé typy majetku a detailně je popisuje. Častým rozdílem, který bude detailně popsán dále, tak může být například majetek užívaný formou finančního leasingu – dle české koncepce je leasing službou, dle IFRS se však jedná o způsob pořízení dlouhodobého majetku. Dále je možné pozorovat rozdíl u náhradních dílů – tyto jsou dle české koncepce považovány za zásobu, dle IFRS se o nich však účtuje jako

²⁴ KOMORA AUDITORŮ ČR, VÝBOR PRO IFRS – Nehmotná aktiva. *Audito,r č. 8/2011.*, s. 9

o majetku (pokud se jedná o strategické díly, které nejsou určeny ke každodenní spotřebě).

Česká účetní legislativa je v oblasti finančních investic a nástrojů v podstatě podobná standardům IFRS. Česká koncepce účetnictví definuje kategorii cenných papírů držených do splatnosti a kategorii ostatních cenných papírů. IFRS naproti tomu popisuje několik kategorií finančních aktiv, mezi které patří finanční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou nebo realizovatelná finanční aktiva. Hlavním koncepčním rozdílem obou systémů je množství informací, které je nutné zveřejnit. České výkaznictví v podstatě požaduje pouze správné vykázání ve finančních výkazech, naproti tomu IFRS vyžadují zveřejnění dat o tom, jakým způsobem mohou finanční nástroje ovlivnit finanční pozici a finanční výkonnost účetní jednotky. V IFRS se tak uživatel může setkat s informacemi o finančních aktivech rozdělených podle jednotlivých kategorií nebo s informacemi o zastavených aktivech.

7.3 Oceňování majetku

Oceňování dlouhodobého majetku je odvislé od oceňovacích modelů, zakotvených v obou srovnávaných modelech. Oceňovacími bázemi používanými v českém systému jsou historické náklady (pořizovací cena), reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady a reálná hodnota (týká se finančního majetku). Koncepční rámec mezinárodních standardů finančního výkaznictví předepisuje základní oceňovací báze: historické náklady, reprodukční cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota.

Nehmotný majetek v souladu s IAS 16 je po výchozím uznání oceněn buď nákladovým modelem, to znamená, že aktivum je vykázáno ve výši pořizovacích nákladů po odečtení opravek a ztrát ze snížení hodnoty aktiva, nebo je oceněn přeceňovacím modelem, zde je aktivum vykázáno v přeceněné hodnotě, tato hodnota odpovídá reálné hodnotě. Zatímco české účetní předpisy neumožňují přecenění majetku na reálnou hodnotu. (AUDITOR, č. 8/2011).

Přeceňovací model je ale možné použít pouze v tom případě, kdy je nehmotné aktivum aktivně obchodováno a má prokazatelně kótovanou tržní cenu.

V oblasti hmotného dlouhodobého majetku zákon o účetnictví uvádí, že oceňování pozemků, budov a zařízení musí být v pořizovacích cenách nebo oceněno vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou. Důležitým bodem je to, že v českém systému (na rozdíl od IFRS) nejsou v pořizovací ceně zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu a ani náklady na doplnění a nahrazení části položky nebo její významnou opravu. Přecenění hmotného majetku soudním znalcem je následně umožněno pouze v rámci přeměn společností či transakcí s podnikem obecně (např. vklad do podniku nebo prodej podniku). Koncept IFRS umožňuje navíc opět použití přecenění majetku na reálnou hodnotu (jak popsáno výše u nehmotného majetku). To je potom ale nutné provádět pravidelně a v rámci celé třídy aktiv – to znamená, že pokud se společnost rozhodne přecenit automobil na reálnou hodnotu, bude muset stejné přecenění provést pro celý vozový park.

Při oceňování dlouhodobého finančního majetku se vychází z ustanovení české legislativy, v rámci které se finanční aktivum oceňuje pořizovací cenou navýšenou o náklady související s pořízením. IFRS naproti tomu umožňuje i ocenění na bázi reálné tržní hodnoty. Tento systém se však u dlouhodobých investic příliš nepoužívá. Konceptně je tak ocenění finančních dlouhodobých majetků podobné.

7.3.1 Rezervy na rekultivace

Reálným rozdílem mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy v oblasti hmotného majetku je rezerva na sanace, rekultivace apod. Reálným příkladem může být například odstranění znečištění půdy pod zrušenou čerpací stanicí. Tyto rezervy vstupují v rámci IFRS do pořizovací ceny (zatímco v českém systému nikoliv) a je nutné je podle vzorce diskontovat.

$$\text{Současná hodnota nákladů} = \frac{\text{vynaložené náklady}}{(1+i)^n}$$

kde: i = úroková míra

n = počet let tvorby rezerv

7.3.2 Snížení hodnoty aktiv

Koncepce snížení hodnoty aktiv prostřednictvím opravných položek je dalším větším rozdílem obou systémů. Funguje na principu ověřování faktu, zdali aktivum má hodnotu blízkou té uvedené v účetnictví. Zjednodušeně je možné uvést za příklad opět osobní automobil. Tento je kupován za účelem provozování podniku, respektive důležitých součástí souvisejících s činností, například zásobování materiálem. Ocenění auta, které je dané kupní cenou tak reflektuje to, že automobil má schopnost pravidelně vozit náklady materiálu. Pokud je funkční a úkol plní, jeho ocenění (pořizovací cena snížená o odpisy) je správné. Pokud však dojde k poruše a automobil dočasně neplní úkoly, ke kterým byl pořízen, jeho hodnota by měla být dočasně snížena opravnou položkou.

Hlavním rozdílem obou systémů je fakt, že zatímco IFRS snížení hodnoty velmi detailně upravuje, česká legislativa tento koncept pouze okrajově zmiňuje. V českém účetnictví je tak pouze uvedena povinnost účtovat o snížení hodnoty, detailnější popis nebo návod však chybí. IFRS naproti tomu obsahuje velmi podrobné informace týkající se testů snížení hodnoty a definuje, jak a kdy je nutné tyto testy provádět. Mezinárodní standardy dále předepisují, jak účtovat o ztrátách plynoucích ze snížení hodnoty, i za jakých podmínek mohou zaúčtované ztráty zrušit.

7.3.3 Generální opravy

Zaúčtování nákladů na generální opravy představuje také rozpor obou systémů. Dle českého účetnictví je generální oprava postupem, který nezvyšuje hodnotu majetku a nemění jeho funkci a účtuje se tak přímo do nákladů. Ke krytí těchto nákladů se tvoří rezerva, která se oproti opravě rozpustí.

Mezinárodní standardy finančního účetnictví naproti tomu považují generální opravu za postup udržující provozuschopnost a kvalitu majetku, a proto její hodnota vstupuje v podobě technického zhodnocení do majetku.

7.3.4 Koncesní smlouvy

Dalším základním rozdílem je rozpoznání majetku užívaného dle koncesních smluv. Za koncesní smlouvu bývá označována například smlouva o užívání městské vodovodní a kanalizační sítě. Město v pozici vlastníka pronajímá provozovateli vodárenských služeb svoji síť, nájemce platí dohodnuté měsíční nájemné. Pokud je dle IFRS (konkrétně interpretace IFRIC 12) splněno několik předpokladů, musí nájemce vykázat tuto smlouvu jako nehmotné aktivum.

„Jestliže má podnik pravomoc získat budoucí ekonomický prospěch z určitého zdroje a může také omezit přístup ostatních k tomuto prospěchu, pak tento zdroj kontroluje (počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypoteční práva, povolení k lovu ryb, dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu, marketingová práva).“²⁵

Český systém toto detailně neřeší. V některých případech bývá použit koncept nájmu podniku, kdy jsou dlouhodobá aktiva vykazována v rozvaze provozovatele, tento však není nijak častý. Oba systémy pak vykazují významně odlišnou rozvahu a výsledovku, a to zejména s ohledem na to, že hodnota koncesních smluv bývá významnou položkou finančních výkazů podniku.

7.4 Odpisování

V rámci odpisování platí u obou systémů pravidlo, že odpisování vychází z hodnoty aktiva. Odpisování odráží opotřebení respektive spotřebu dlouhodobého majetku. Kritériem u odpisování je právní forma, účetní jednotka odpisuje dlouhodobý majetek v případě, že k němu má vlastnické nebo jiné právo (s výjimkou finančního leasingu, viz níže). Technické zhodnocení nepředstavuje samostatné aktivum s vlastními odpisy, zvyšuje účetní hodnotu původního aktiva.

²⁵ DAŇAŘI ONLINE: *Portál daňových poradců a profesionálů*, [online]. [cit. 2012-03-28]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1793v1769-ias-38-nehmotna-aktiva-vcetne-novych-pristupu-a-aktualizaci/>.

7.4.1 Uvedení majetku do užívání

Termín uvedení do užívání představuje okamžik, kdy je majetek způsobilý k použití a kdy jej společnost začne využívat – tedy i odpisovat. I přes poměrně jasnou definici však oba účetní systémy popisují tento moment jinak a tak může vzniknout rozdíl v okamžiku uvedení do užívání, potažmo ve výši odpisů.

Český systém klade při zařazování dlouhodobého majetku důraz na splnění právních požadavků (např. kolaudace, právní přechod vlastnictví atd.), a proto datum zařazení může být v pozdější (ve srovnání s IFRS). To následně může samozřejmě ovlivnit také celkovou výši hodnoty majetku. IFRS koncept definuje tento okamžik jako moment, kdy je aktivum připravené k užívání. V rámci mezinárodních standardů finančního výkaznictví je toto označováno jako koncepce „substance over form“. Tento pojem popisuje fakt, že daleko podstatnější než například datum kolaudace je okamžik, kdy se majetek začne společností reálně využívat. Jinými slovy, odepisování započne, jakmile je aktivum připravené k používání. Naproti tomu v českých předpisech dlouhodobý majetek musí být ve stavu způsobilém k užívání. (AUDITOR, č. 8/2011).

7.4.2 Komponentní odpisování majetku

Komponentním odpisováním majetku je chápán proces, v rámci kterého se dlouhodobý majetek rozčlení na jednotlivé komponenty, které mají různou dobu životnosti. Osobní automobil je možné rozdělit například na pneumatiky, motor a karosérii, přičemž každá komponenta má prokazatelně odlišnou životnost (motor se pravděpodobně nevymění vůbec nebo výrazně později, než pneumatiky). Cílem je věrnější zobrazení finanční situace a rovnoměrnější dopady do výsledku hospodaření. Hlavní náhradní díly totiž nebudou jednorázově účtovány do nákladů, ale budou samostatně odpisovanou komponentou.

„Česká účetní legislativa umožňuje společnostem pro účetní období započatá 1. ledna 2010 aplikovat tento přístup na základě § 9 odst. 1 písm. d), § 56 odst. 1, § 56a, § 61 odst. 1 písm. a) novely vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zmíněná

novela umožňuje použití dané metody nejen u nového DHM ale také u staršího DHM, který byl uveden do užívání před datem 1. 1. 2010.“²⁶

Naproti tomu standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení vyžaduje, aby byly jednotlivé komponenty dlouhodobého majetku rozeznány samostatně a poté byly samostatně odepisovány.

V reálném životě společností účtujících dle českého účetnictví se tak v dnešní době s přesnějším komponentním přístupem příliš neseškává. Je to dáno nejen nutností vést další dodatečnou a mnohem přesnější evidenci, ale také daňovým hlediskem. „*Pro daňové účely nebude totiž akceptována účetní metoda komponentního odpisování DHM pro stanovení základu daně a poplatník bude povinen výsledek hospodaření upravit o veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní metody.“²⁷*

7.4.3 Přehodnocení doby životnosti a zbytkové hodnoty aktiva

Přehodnocení doby životnosti a zbytkové hodnoty aktiva je pojem definovaný IFRS, který se v českém účetním systému neužívá. Tato koncepce je založena na povinnosti podniku (dle mezinárodních standardů) zohlednit minimálně jednou za rok hodnotu majetku a jeho zbývající dobu životnosti. V praxi se toto posouzení opírá o kritické zohlednění stavu majetku a jeho další funkčnosti. Účetní oddělení se například ve spolupráci s technickou složkou podniku zaměří na okamžik, do kdy bude možné např. budovu efektivně využívat. Pokud se pak tato reálná doba životnosti odlišuje od zbývající doby životnosti dle účetnictví, měla by být v účetním systému změněna. Případná změna odhadu je zohledněna prospektivně, tedy v následujících obdobích – zpětné opravy se nepoužívají.

V reálném světě se potom může stát to, že dle českého účetnictví se odpisuje do nákladů i dávno nevyužívaná zbořenina budovy, i přes to, že nepřináší žádné ekonomické benefity podniku.

²⁶ FINANCE, *Komponentní odepisování v roce 2011* [online]. [cit. 2012-04-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/302145-komponentni-odpisovani-v-roce-2011/>

²⁷ FINANCE, *Komponentní odepisování v roce 2011* [online]. [cit. 2012-04-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/302145-komponentni-odpisovani-v-roce-2011/>

7.4.4 Odpisování nehmotných aktiv

Oblast odpisování nehmotných aktiv také odhaluje některé rozdíly. Zatímco například doba použitelnosti je definována v obou konceptech obdobně, v IFRS existuje navíc kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou životnosti. Dalším rozdílem je i fakt, že položka goodwillu se v IFRS neodepisuje.

Většina nehmotných aktiv se podle CAS odepisují, kromě emisních povolenek (ty se tzv. spotřebovávají). U IFRS zatím vykazování emisních povolenek není upraveno.

V IFRS se odepisování nehmotných aktiv dělí do dvou skupin:

- aktiva s určitelnou dobou použitelnosti – odepisují se do zbytkové nebo nulové hodnoty a jejich doba odepisování není omezena;
- aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti – se neodpisují, místo toho se testují na snížení hodnoty a to minimálně jednou do roka. (Auditor, č. 8/2011).

7.5 Finanční leasing

České účetnictví přistupuje k finančnímu leasingu jako ke smlouvě o užívání věci. To v praxi znamená, že majetek firma sice používá, ale nevlastní a proto ho neprezentuje na rozvaze, tedy ve svém majetku. Leasingová splátka představuje náklad jako za jakoukoliv jinou službu.

IFRS pojetí je ale odlišné. Standard IAS 17 definuje finanční leasing jako smlouvu, přinášející veškerá rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva. Z toho důvodu je v rozvaze pronajímatele předmět finančního leasingu aktivován (je tedy zobrazen) a zároveň jsou závazky z tohoto leasingu vykázány. Následně je předmět finančního leasingu odepisován, po dobu jeho životnosti a závazky z něj jsou úročeny a postupně umořovány leasingovými splátkami.

Některé smlouvy podle interpretace IFRIC 4 uzavřené účetní jednotkou, které nejsou z právního hlediska považovány za leasing, mohou podle IFRS splňovat definici leasingu např. kontrakty či smlouvy o poskytnutí kapacit tzv. „take-or-pay“. Pokud nastane tento příklad, společnost na část této smlouvy aplikuje standard IAS 17.

Na rozdíl do české legislativy, která neobsahuje tuto úpravu srovnatelnou s IFRIC 4, řada dotčených smluv je proto v praxi účtovaná v souladu s právním charakterem smlouvy.

Dalším rozdílem je, že tento standard obsahuje specifická ustanovení o prodeji a zpětném leasingu („sale and leaseback“), zatím co pro CAS neexistuje ekvivalentní úprava. (AUDIOT, č. 8/2011).

8 VYHODNOCENÍ KOMPARACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ

Dílním cíle práce je provést porovnání systému českého účetnictví, příslušné legislativy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Při detailnějším zkoumání rozdílů obou účetních systémů v oblasti dlouhodobého majetku je zřejmé, že koncepce mezinárodních standardů finančního výkaznictví klade větší důraz na věrné a poctivé zobrazení vykazované skutečnosti. Jinými slovy, podstata ekonomické transakce je nadřazena její formě. V praxi to znamená, že není podstatné, jak je pojmenovaná smlouva, kterou transakce vzniká (například smlouva o finančním pronájmu), ale závaznou se stává charakter transakce (v tomto případě pořízení dlouhodobého majetku formou finančního leasingu).

Jak je z předcházející kapitoly zřejmé, jsou u dlouhodobého majetku tyto rozdíly v mnoha případech výrazné. Dalším příkladem může být goodwill a jeho ocenění. Protože koncept mezinárodních standardů finančního výkaznictví je založen na výkaznictví spíše než na účetnictví, nedochází k odpisování goodwillu, ale jeho hodnota se testuje na snížení. Není možné očekávat, že hodnota dobrého jména společnosti bude v průběhu času pravidelně klesat. Český účetní systém však tuto transakci považuje za dočasnou a tvrdí, že se stejně, jako například licence softwaru v průběhu pěti let spotřebuje.

Z toho vyplývá, že česká koncepce je založena na povinnosti ekonomickou transakci zachytit. Její klasifikace se však příliš nediskutuje, zásadní je informace, že ta či ona položka do finančních výkazů patří. Obdobným způsobem je přistupováno i k výkazu zisku a ztráty. Zde se však velmi často řeší daňová efektivita toho či onoho nákladu. Účetní systém a forma jeho vedení je pevně stanovena vyhláškou, existuje i předepsaná účtová osnova. Transakce musí být zachycena dle této osnovy. Zákon o účetnictví je do jisté míry poplatný zákonu o dani z příjmů. Opotřebení majetku, jeho ohodnocení a další tak často neodrážejí skutečnou ekonomickou realitu, ale spíše daňovou pseudo-realitu založenou na maximální možné daňové uplatnitelnosti.

Na druhou stranu, koncepce IFRS občas znamená výrazné zvýšení detailu informace, která se zpracovává. Toto je spojeno s rostoucími náklady na školení zaměstnanců, evidenci, IT techniku. Potřebné jsou také kontrolní systémy zajišťující správnost a kontinuitu aplikovaných účetních politik. To vše představuje dodatečné náklady. Ty je třeba srovnat s prospěchem, který detailní systém přináší a velmi často je tak odvislý od počtu uživatelů finančních výkazů. Těchto je však u malých a středních podniků, ale i podniků vlastněných zahraničními investory, velmi málo.

V rámci dílčího závěru je také klíčové zmínit fakt, že zásadní bude další postup Evropské unie v oblasti IFRS pro malé a střední podniky (viz. kapitola Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky). Jestliže dojde ke schválení tohoto systému standardů pro použití v zemích unie a následně dojde k jejich začlenění do českého systému účetní legislativy, je možné očekávat, že výše popsané koncepce, potažmo rozdíly, bude nucen aplikovat každý podnik. V těchto případech pak bude pro podnik znalost těchto principů výhodou.

Oblast dlouhodobého majetku představuje dobrou základnu pro konfrontaci obou systémů a pro vyvození následných dílčích závěrů. Domnívám se však, že nehledě na systém účetnictví, je koncept finančních výkazů vnímán podniky pouze jako formální povinnost, která nepřináší managementu přidanou hodnotu. Jak již bylo zmíněno, současné systémy jsou založeny na informaci o hodnotě majetku, nikoliv o jeho produkční kapacitě, souvisejících nákladech nebo plánované opravě. Vedení účetní jednotky, kterému by finanční výkazy měly sloužit, se tak ne vždy dostává do ruky kvalitní a detailní informace, které by pro svoje manažerské rozhodování potřebovala.

Domnívám se, že pro český podnik je v současné době užitečné mít přehled o možných budoucích změnách a zohledňovat tak i případně související úpravy účetních systémů apod. Budoucí změny české účetní legislativy totiž budou s největší pravděpodobností inspirovány právě koncepcí IFRS, a tak jejich znalost, připravenost může znamenat výhodu.

II PRAKTICKÁ ČÁST

9 PŘÍKLADY ROZDÍLŮ

Další část práce prezentuje výše popsané rozdíly v rámci obou koncepcí účetnictví a finančního výkaznictví na praktických příkladech. Tyto jsou doplněny o tabulky a názorné ukázky dopadů do finančních výkazů. Právě demonstrace rozdílů na finančních výkazech je dle mého názoru nejúčelnější, protože dokáže efektivně aplikovat popisované rozdíly číselnou, snadno kvantifikovatelnou podobou.

Částky uváděné v rámci následujících příkladů mají v některých případech původ v podpůrných výpočtech, které však svoji komplexností a složitostí přesahují rámec této práce a pro zjednodušení nejsou tyto postupy dále rozebírány. Pro jasné vykázání popisovaných diferencí také práce neuvádí prvek diskontování (nezohledňuje tedy časovou hodnotu peněz). Cílem zjednodušení je tak ponechat demonstrace prostě všech vlivů, které nemají přímou souvislost s dlouhodobým majetkem tak, aby rozdíly v přístupech mohly být rovnou porovnávány.

Za příklady byly vybrány nejčastější, ale také nejzajímavější rozdíly, se kterými se podnik může v rámci své účetní praxe setkat.

Z toho důvodu byly vybrány tyto témata:

- Rezerva zvyšující pořizovací cenu majetku
- Koncesní smlouvy (úctování o nehmotném aktivu)
- Komponentní způsob odpisování dlouhodobého majetku
- Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku – goodwill
- Finanční leasing

Příklady nejdříve stručně popisují jednotlivé principy, na kterých jsou založeny oba systémy – tedy systém českého účetnictví a systém mezinárodních standardů finančního

výkaznictví. V rámci této části se příklady opírají o detailní deskripci provedenou v teoretické části práce. Dále je v každém příkladu popsán postup účtování a vykazování jak dle českých pravidel, tak dle standardů IFRS. U každého příkladu jsou uvedeny názorné ukázky dopadů do finančních výkazů, tyto jsou následně slovně okomentovány a vysvětleny. Práce se zaměřuje na popis dopadů do rozvahy, výkazu o finanční pozici podniku a dopadů do výkazu zisku a ztráty, jakožto výkazu o finanční výkonnosti.

Dopady do výkazu o peněžních tocích podniku přesahují rámec této práce, a proto nejsou uváděny ani komentovány.

9.1 Rezerva zvyšující pořizovací cenu majetku

V určitých případech musí podnik čelit situaci, kdy společně s vybudováním a užíváním aktiva musí po skončení doby životnosti aktivum demontovat, případně odstranit škody způsobené jeho provozem. Typickým případem může být čerpací stanice pohonných hmot, která kontaminuje půdu, na které stojí. Náklady na dekontaminaci, které bude muset podnik vynaložit po skončení jejího provozu, jsou předmětem následujícího příkladu.

9.1.1 Rezerva zvyšující pořizovací cenu - Česká legislativa

České výkaznictví neumožňuje zohlednit tuto rezervu v pořizovací ceně stanice. Bude proto nutné po dobu životnosti aktiva pravidelně tvořit rezervu, která bude zúčtována v okamžiku, kdy dekontaminační práce proběhnou. Níže jsou uvedeny základní informace příkladu:

Tab. 3: Rezerva zvyšující pořizovací cen – Základní údaje. Zdroj: Vlastní zpracování

Pořizovací cena – čerpací stanice	40 mil. Kč
Dekontaminační náklady – rezerva	8 mil. Kč
Doba životnosti - čerpací stanice	4 roky

Povinnost dekontaminovat půdu vzniká v okamžiku, kdy se firma rozhodne pro provozování čerpací stanice. Je tedy spravedlivé a odpovídající vytvořit každý rok užívání stanice část rezervy tak, aby při konci životnosti byla vytvořena v plné výši. Tímto také docílíme toho, že do výsledku hospodaření se rezerva dostane postupně v průběhu celých 4 let. Dopady do výkazů jsou následující:

Tab. 4: Rezerva zvyšující pořizovací cen - Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Pořizovací cena (brutto)	40	40	40	40
Kumulované oprávky (korekce)	-10	-20	-30	-40
Zůstatková hodnota (netto)	30	20	10	0
Rezerva na dekontaminaci (pasivum)	-2	-4	-6	-8
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-10	-10	-10	-10
Tvorba rezervy	-2	-2	-2	-2
Náklady na dekontaminaci	-	-	-	-8
Rozpuštění rezervy	-	-	-	8
Celkem	-12	-12	-12	-12

Zůstatková cena stanice se snižuje v průběhu času tak, jak se blíží ukončení její činnosti, oproti tomu rezerva na dekontaminační práce v průběhu doby narůstá. Její účel je dvojitý, za prvé představuje budoucí závazek, který podniku vznikne, a za druhé do výsledku hospodaření postupně účtuje náklady na rezervu a vyhlazuje efekt

dekontaminačních nákladů účtovaných naráz v roce 2014 tím, že dojde k jejímu rozpuštění.

9.1.2 Rezerva zvyšující pořizovací cenu – IFRS

Z důvodu srovnání je použito stejné zadání příkladu, jako je uvedené v předcházející kapitole. IFRS koncept umožňuje zohlednit částku dekontaminačních nákladů v hodnotě aktiva. Ta se tedy bude rovnat částce 48 mil. Kč (40 mil. Kč pořizovací cena a 8 mil. Kč dekontaminace). Díky tomu se části rezervy dostávají do nákladů postupně, jako v českém účetnictví, nicméně nikoliv jako náklady na tvorbu rezervy, ale jako dopisy hmotného majetku. Pro vysvětlení je níže demonstrován dopad do výkazů.

Tab. 5: Rezerva zvyšující pořizovací cen - IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Pořizovací cena (brutto)	48	48	48	48
Kumulované oprávky (korekce)	-12	-24	-36	-48
Zůstatková hodnota (netto)	36	24	12	0
Rezerva na dekontaminaci (pasivum)	-8	-8	-8	-8
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-12	-12	-12	-12
Náklady na dekontaminaci	-	-	-	-8
Rozpuštění rezervy	-	-	-	8
Celkem	-12	-12	-12	-12

Rezerva je v tomto případě tvořena oproti hmotnému aktivu, jehož pořizovací cena tak vzroste. Na rozvaze je rezerva v celé své výši zobrazena již v prvním roce, kdy se o majetku účtuje, tedy v roce 2011. O její hodnotu je také zvýšena hodnota čerpací stanice. Do výsledku hospodaření je účtován náklad v podobě zvýšeného odpisu, který v jedné částce obsahuje opotřebení aktiva a účtování části očekávaného dekontaminačního nákladu.

9.1.3 Rezerva zvyšující pořizovací cenu – Srovnání

V tomto případě jsou rozdíly obou systémů patrné v rozvaze. České výkaznictví tvoří rezervu postupně v průběhu celé doby životnosti aktiva, zatímco IFRS standardy volí cestu okamžitého zobrazení rezervy v prvním roce za cenu zvýšené vstupní ceny aktiva. Hodnota majetku je tedy podle IFRS v každém roce větší, než v českém účetnictví. Dopad do výsledku hospodaření je u obou systémů stejný, rozdíl je ve struktuře nákladů. V české legislativě se účtuje o odpisu a nákladu na tvorbu rezervy, na rozdíl od IFRS, kde se účtuje pouze o odpisu.

IFRS interpretace je dle mého názoru „opatrnější“, protože upozorňuje na náklad dekontaminace v celé výši už od počátku účtování o majetku. V českém účetnictví je podstatné neopomenout tvořit rezervu, jinak by došlo v posledním roce k zaúčtování velké částky dekontaminačních nákladů, zatímco v předcházejících letech by byl dopad transakce menší (do VH by nevstoupovala tvorba rezervy), tudíž by nebyl dodržen princip věcné a časové souvislosti. Koncepce představuje zajímavý pohled na principy obou systémů.

Domnívám se, že je správné přistupovat při aktivaci majetku ke všem aspektům jeho pořízení, tedy i k oblasti které se zaměřuje na ekologickou stránku věci. Tento aspekt je koneckonců aktuálním tématem poslední doby, kdy se vnější politika a prezentace společností musí zaměřit na ekologickou zodpovědnost a trvalý udržitelný růst. Zohlednění rezervy na rekultivace či sanace pozemku představuje krok tímto směrem. Podnik vykazující hodnotu majetku stanovenou tímto způsobem tak prezentuje komplexní vnímání ocenění svého podnikání a s ním spojených zodpovědností, což může výrazně zlepšit jeho reputaci (a může také posloužit jako pozitivní reklama).

9.2 Koncesní smlouvy

Princip koncese dle IFRIC 12 je založen na tom, že podnik si najímá a následně využívá část majetku vlády nebo např. města proto, aby prováděl dodávku veřejné služby. V některých případech dochází i k tomu, že podnik postaví pro stát majetek, který následně provozuje. Za to, že mu vznikly náklady se stavbou majetku, potom může majetek provozovat a má právo na platby související s jeho provozem. Jinými slovy, soukromá firma pro stát postaví například letiště, a to pak svým jménem provozuje – tedy poskytuje svým jménem veřejnou službu. Kontrola nad majetkem je nadále ve veřejných rukách, soukromý subjekt je ale zodpovědný za provozování a údržbu tohoto majetku. Podstatné je to, že podnik má právo obdržet platby od subjektů, které majetek státu využívají.

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, pokud je dle IFRS (konkrétně interpretace IFRIC 12) splněno několik předpokladů, musí nájemce vykázat tuto smlouvu jako nehmotné aktivum (pokud platí právo obdržet plnění od uživatelů). Pro účely příkladu uvažujme smlouvu o stavbě a provozu letiště. Podnik jako soukromý subjekt uzavře se státem dohodu o tom, že pro něj postaví letiště, které bude po dobu 30 let používat. Stát oproti tomu ponechá podniku právo obdržet platby od subjektů, které majetek státu využívají. Hodnotu stavby letiště uvažujme 300 mil. Kč, jeho životnost 60 let.

Tab. 6: Koncesní smlouvy - Základní údaje. Zdroj: Vlastní zpracování

Výstavba letiště	300 mil. Kč
Doba životnosti – letiště	60 let

9.2.1 Koncesní smlouvy – Česká legislativa

Dle české účetní koncepce je majetek pořízený na základě koncesní smlouvy (Dohody o poskytování licencovaných služeb) účtován standardním způsobem. V průběhu let proto bude společnost majetek pořizovat a související náklady kumulovat na účtu nedokončených investic. V okamžiku zařazení do užívání začne majetek odpisovat po dobu jeho životnosti. Životnost se však může lišit od doby trvání koncesní smlouvy.

Pro účely příkladu uvažujme životnost letiště 60 let. Dalším předpokladem je to, že v roce 2011 byla stavba letiště dokončena a začalo být provozováno.

Tab. 7: Koncesní smlouvy – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
DHM - Pořizovací cena (brutto)	300	300	300	300
DHM - Oprávky (korekce)	-5	-10	-15	-20
DHM – Zůstatková hodnota (netto)	295	290	285	280
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-5	-5	-5	-5
Celkem	-5	-5	-5	-5

9.2.2 Koncesní smlouvy – IFRS

IFRS přístup je naproti tomu odlišný. Právo provozovat letiště je vnímáno jako držba specifické licence. Ta má charakter nehmotného aktiva a odpisuje se po dobu trvání smlouvy, která dává podniku takové právo. Letiště, respektive jeho hodnota, tak nebude zobrazena jako hmotné aktivum odpisované po dobu jeho životnosti, ale jako licence, tedy nehmotný majetek. Odpisovat se bude po dobu trvání smlouvy, v tomto případě po dobu 30 let.

Tab. 8: Koncesní smlouvy – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
DNM - Pořizovací cena (brutto)	300	300	300	300
DNM – Oprávky (korekce)	-10	-20	-30	-40
DNM – Zůstatková hodnota (netto)	290	280	270	260
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-10	-10	-10	-10
Celkem	-10	-10	-10	-10

9.2.3 Koncesní smlouvy – Srovnání

Při srovnání obou přístupů je zřejmé, že vzniknou mnohé rozdíly. Podnik účtující dle IFRS konceptu vykazuje nehmotný majetek, tedy licenci, kterou pravidelně rozpouští do nákladů po dobu trvání koncesní smlouvy, tedy po dobu trvání licence. Ve srovnání s českým přístupem, kde se majetek aktivuje jako hmotný a odpisuje se po dobu životnosti, vznikají rozdílné dopady jak do rozvahy (v podobě rychlejšího odpisu majetku) tak do výsledovky (v podobě vyšších odpisů).

Pro podnik pak následné rozdíly mohou znamenat zásadní změny hospodářského výsledku a způsobu evidence majetku tvořeného pod koncesní smlouvou. V praxi také dochází k úpravám koncesních smluv, k jejich prodlužování a dalším změnám, které musí být ve finančních výkazech správně zobrazeny.

Dle mého názoru je český koncept poněkud stabilnější variantou vykazování koncesní smlouvy, protože ten tyto změny nereflakuje a prezentuje amortizaci hmotného majetku dle reálné doby jeho životnosti. Vzhledem k tomu, že v reálném životě často dochází k opakovanému prodlužování těchto smluv, je česká koncepce správnější,

protože opotřebení majetku je založeno na jeho ekonomické, reálné životnosti, nikoliv na době trvání smlouvy.

9.3 Komponentní odpisování majetku

Jak již bylo zmíněno výše, od 1.1.2010 české účetnictví komponentní způsob odpisování majetku povoluje. Pro podniky to znamená zavádět detailnější evidenci majetku, která navíc objemově roste s rostoucím počtem komponent. Mnoho českých podniků se ke komponentnímu odpisování zatím nepřipojilo. Naproti tomu standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení přímo vyžaduje, aby byly jednotlivé komponenty dlouhodobého majetku samostatně odepisovány. Z tohoto důvodu dále uvedeme příklad odlišnosti obou systémů.

9.3.1 Komponentní odpisování majetku – Česká legislativa

Pro potřeby tohoto příkladu uvažujme, že podnik v roce 2011 pořídí výrobní zařízení, stroj. Stroj se skládá ze základní pevné části a dále z pohyblivých brusných desek, které provádí mechanické opracování materiálu. Životnost stroje dosahuje 10 let. Životnost brusných desek je však výrazně kratší – během každých 2 let je třeba výměny, protože se opotřebí natolik, že je již dále nelze použít. Ostatní informace jsou uvedeny v tabulce níže:

Tab. 9: Základní informace o výrobním zařízení - Česká legislativa. Zdroj: Vlastní zpracování

Pořizovací cena – základní část stroje	10 mil. Kč
Pořizovací cena – brusné desky	2 mil. Kč
Doba životnosti - základní část stroje	10 let
Doba životnosti - brusné desky	2 roky

Podnik účtující dle české účetní legislativy a nevyužívající komponentního přístupu bude postupovat následovně: pořizovací cena majetku bude součtem ceny základní část stroje a brusných desek, tedy 12 mil. Kč. Doba životnosti stroje včetně brusných desek bude stanovena na 10 let. Na základě těchto údajů spočteme roční odpis ve výši 1,2 mil. Kč. Po dvou letech však dojde k opotřebení brusných desek a ty bude nutné vyměnit. Vzhledem k tomu, že jejich výměna nebude technickým zhodnocením (nerozšíří se funkčnost či výrobní kapacita), bude tato výměna účtována jako náklad v celé své výši. Ve finančních výkazech pak bude vše vypadat následovně:

Tab. 10: Komponentní odpisování majetku – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Pořizovací cena (brutto)	12	12	12	12
Kumulované oprávky (korekce)	-1,2	-2,4	-3,6	-4,8
Zůstatková hodnota (netto)	10,8	9,6	8,4	7,2
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-1,2	-1,2	-1,2	-1,2
Oprava	-	-	-2	-
Celkem	-1,2	-1,2	-3,2	-1,2

Z výše uvedeného časového úseku je zřejmé, že hodnota stroje (tvořená celkovým součtem hlavní části a brusných desek) je rozpouštěna postupně v průběhu všech 4 demonstrováných let. Protože však brusné desky potřebovaly v průběhu roku 2013 (po dvou letech užívání) vyměnit, bylo nutné zaúčtovat jednorázový náklad 2 mil. Kč. Výsledek hospodaření je tak v roce 2013 touto skutečností výrazně ovlivněn.

9.3.2 Komponentní odpisování majetku – IFRS

Pro vykazování dle koncepce IFRS využijeme stejná vstupní data. Protože však podnik musí uplatňovat komponentní přístup, hlavní část stroje a brusné desky budou evidovány odděleně, jako jednotlivé komponenty. Odpisy hlavní části budou na 10 let, tj. 1 mil. Kč ročně. Brusné desky se budou odpisovat na 2 roky, tedy také 1 mil. Kč ročně. Dopad do finančních výkazů - viz následující tabulka:

Tab. 11: Komponentní odpisování majetku – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Hlavní část stroje - rozvaha				
Pořizovací cena (brutto)	10	10	10	10
Kumulované oprávky (korekce)	-1	-2	-3	-4
Zůstatková hodnota (netto)	9	8	7	6
Brusné desky - rozvaha				
Pořizovací cena (brutto)	2	2	2	2
Kumulované oprávky (korekce)	-1	-2	-1	-2
Zůstatková hodnota (netto)	1	0	1	0
Zůstatková hodnota CELKEM (netto)	10	8	8	6
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-2	-2	-2	-2
Celkem	-2	-2	-2	-2

Účtování dle komponentního přístupu přináší plynulé rozdělení odpisů do jednotlivých let. Toto by při rovnoměrném užívání aktiva mělo přinášet věrnější dopad to výsledku hospodaření (stroj je používán pořád stejně). Rozvahové položky zobrazují hodnoty

jednotlivých komponent přesněji, protože zůstatková hodnota brusné desky je koncem druhého roku používání nulová (což odpovídá tomu, že je nutné desku vyměnit).

9.3.3 Komponentní odpisování majetku – Srovnání

Z výše uvedeného je patrné, že pokud podnik bude vykazovat dle české legislativy, bude v roce 2013 čelit významnému dopadu nákladu opravy v částce 2 mil. Kč. Navíc v tomto případě odpisujeme komponentu, jejíž reálná zůstatková hodnota činila v roce 2013 celkem 0 Kč., na celých 10 let (společně s hlavní částí stroje), a to i přes to, že skutečná životnost je pouze 2 roky. Toto bude v důsledku znamenat, že dle české legislativy bude stroj (který tvoří obě jeho části) nadhodnocen, a to proto, že komponentu s životností 2 roky odpisujeme 10 let. Bude to sice znamenat nižší odpisy v prvních dvou letech, pak ale přijde trest v podobě vysoké jednorázové opravy. Naopak, ke konci životnosti stroje bude české účetnictví vykazovat podhodnocenou zůstatkovou cenu, protože komponenta, která se po dvou letech pravidelně mění (a pravidelně se jí tak zvyšuje hodnota), se uvažuje za téměř odepsanou – ve skutečnosti je ale v podstatě nová.

Dle mého názoru naproti tomu IFRS koncepce přináší plynulejší a přesnější zobrazení opotřebení stroje. Odpisy jsou účtovány do výsledku hospodaření v konstantní výši, což při stejném využívání stroje v průběhu let předpokládáme. Zůstatková cena majetku vykazuje každý rok skutečnou hodnotu majetku. V roce 2011 je to jen 10 mil. Kč (ve srovnání s 10,8 mil Kč v českém účetnictví), protože se mi opotřebila 1/10 hodnoty stroje, ale celá polovina hodnoty brusných desek.

Uvedený příklad představuje zjednodušenou demonstraci principu komponentního odpisování. V reálném světě by podnik pravděpodobně časově rozlišoval náklady na brusné desky, případně by pravidelně tvořil rezervu na opravu, čímž by v českém účetnictví vyhladil nákladový dopad operace do výsledku hospodaření. Je však potřeba upozornit na to, že jak časové rozlišení, tak rezerva již není položkou s přímou vazbou na majetek a majetkovou část výkazů. Proto i přes to, že prostřednictvím těchto položek je možné všechny relevantní údaje do výkazů zaznamenat, mohou být pro uživatele finančních výkazů poněkud matoucí. Domnívám se tak, že komponentní pojetí

představuje ucelený a věrný systém prezentace částí dlouhodobého majetku a proto by ho podniky měly začít používat.

Cílem příkladu bylo poukázat na věrnější zobrazení finanční skutečnosti, které IFRS koncepce komponentů představuje. Na to, že brusná deska má v druhém roce používání jen minimální hodnotu (nikoliv hodnotu 1,6 mil. Kč = 2 mil. Kč – 2 mil. Kč / 10 let x 2 roky). Pro podnik to ale přináší dodatečné náklady na detailnější evidenci, jež pak musí porovnat s výhodami, které mu lepší výkazy přinesou.

9.4 Odpisování nehmotného majetku - goodwill

Goodwill je pojem používaný při nákupech celých podniků a dalších konsolidačních operacích. Pokud se například firma rozhodne převzít druhou společnost, pak goodwill představuje rozdíl mezi kupní cenou, na které se obě strany dohodnou, a cenou všech aktiv společnosti, oceněných na základě posudku znalce. Goodwill tedy představuje „dobré jméno“ podniku, které vysvětluje, proč je jeho hodnota větší, než celkové hodnota všech jeho aktiv. Rozdíl obou koncepcí spočívá v tom, že zatímco v českém účetnictví se o goodwillu účtuje běžně a tento se odpisuje po dobu 5 let, v rámci IFRS standardů se goodwill neodpisuje, ale ověřuje se, jestli nedošlo ke snížení jeho hodnoty.

9.4.1 Odpisování nehmotného majetku – Česká legislativa

Pokud podnik, který účtuje dle české legislativy, pořídil společnost a zaplatil při tom více, než činila celková suma aktiv, které tím získal, musí účtovat o goodwillu. Ten potom odpisuje rovnoměrně po dobu 5 let. Pro účely příkladu uvažuji kupní cenu podniku na 50 mil. Kč a celkovou hodnotu všech aktiv podniku stanovenou znalcem na 40 mil. Kč. Vznikne tak goodwill 10 mil. Kč, o kterém se bude účtovat následovně:

Tab. 12: Odpisování nehmotného majetku – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Goodwill (brutto)	10	10	10	10
Kumulované oprávky (korekce)	-2	-4	-6	-8
Zůstatková hodnota (netto)	8	6	4	2
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy	-2	-2	-2	-2
Celkem	-2	-2	-2	-2

Z tabulky je patrné, že česká legislativa uvažuje o goodwillu jako o nehmotném aktivu, které se v průběhu času opotřebí, a proto je nutné ho postupně rozpustit do nákladů.

9.4.2 Odpisování nehmotného majetku – IFRS

Goodwill se podle standardů IFRS neamortizuje, každoročně se ale testuje jeho znehodnocení. IFRS tak uvažuje o tom, že dobré jméno podniku v průběhu času nevyprchá, ale bude se měnit. Z toho důvodu je nutné ověřit změnu hodnoty goodwillu nejméně jednou za rok. Znázorněno dopadem do finančních výkazů, situace může vypadat následně:

Tab. 13: Odpisování nehmotného majetku – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Goodwill (brutto)	10	10	10	10
Snížení hodnoty (korekce)			-3	-3
Zůstatková hodnota (netto)	10	10	7	7
Dopad do hospodářského výsledku				
Snížení hodnoty – provozní náklad	-	-	-3	-
Celkem	-	-	-3	-

Jak vyplývá z tabulky, podnik identifikoval v roce 2013 snížení hodnoty goodwillu, a proto zaúčtoval provozní náklad ve výši 3 mil. Kč. Došlo tak k jednorázovému snížení hodnoty goodwillu.

9.4.3 Odpisování nehmotného majetku – Srovnání

Rozdíl v odpisování dlouhodobého nehmotného aktiva je patrný z obou výše uvedených tabulek. Zatímco v českém účetnictví je hodnota goodwillu postupně snižována, s pravidelnými dopady do výsledku hospodaření, standardy IFRS představují skokové snížení hodnoty na základě provedeného testu.

Domnívám se, že IFRS koncept přináší věrnější zobrazení skutečnosti, protože ne vždy dochází k tomu, aby hodnota dobrého jména společnosti do 5 let plynule klesala až na nulu. Společnost čelí v průběhu její činnosti mnoha rizikům, mezi které patří i to reputační, tedy riziko poškození dobrého jména podniku. Vyjádření hodnoty tohoto jména není u malých a středních podniků, potažmo podniků, které nejsou kótovány na burzách, v podstatě možné. Oproti tomu hodnota podniku kótovaného na burce cenných papírů je kvantifikovatelná prostřednictvím ceny akcie. Pokud cenu akcie

vynásobíme celkovým počtem akcií, získáme hodnotu tržní kapitalizace společnosti. Tato se mění na základě nálady investorů a může jak klesat, tak růst.

Stejným způsobem je dle mého názoru nutné přistupovat i k hodnotě goodwillu u menších podniků. Není tak možné říci, že dobrá hodnota podniku bude po určité době absorbována. Proto se přikláním k IFRS koncepci, která možné snížení hodnoty goodwillu pravidelně testuje a provádí jeho snížení pouze v okamžiku, kdy k němu skutečně dojde.

9.5 Finanční leasing

Finanční leasing je základním rozdílem mezi českou legislativou a IFRS standardy. Zatímco česká legislativa pohlíží na nájem majetku v rámci finančního leasingu jako jakoukoliv jinou službu, o které se účtuje v rámci pravidelných měsíčních splátek přímo do výsledku hospodaření, IFRS přístup je naprosto odlišný. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví označují finanční leasing za způsob pořízení majetku a z toho důvodu dochází k aktivaci najatého majetku. To znamená, že aktivum je vykázáno v rozvaze v ceně smlouvy a po dobu smlouvy je také odpisováno. Závazek z titulu měsíčních splátek je následně postupně snižován v průběhu doby smlouvy.

Pro účely příkladu uvažujeme finanční leasing automobilu v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Doba smlouvy je stanovena na 4 roky. První zvýšená splátka činí 300 tis. Kč, každý rok následně podnik zaplatí leasingovou splátku v částce 400 tis. Kč. Podnik po skončení leasingu se aktivum odkoupí za symbolickou cenu.

9.5.1 Finanční leasing – Česká legislativa

Pro podnik účtující o finančním leasingu je nájem aktiva poskytovanou službou. Z toho důvodu nedochází k aktivaci do rozvahy. Leasingové splátky jsou účtovány do výsledku hospodaření příslušného roku, první zvýšená splátka je zaúčtována na účet předplacených nákladů a pravidelně rozpuštěna do výsledku hospodaření po celou dobu leasingu. Každý rok leasingu bude do výsledku hospodaření zaúčtována leasingová splátka 400 tis. Kč společně s $\frac{1}{4}$ první zvýšené splátky, tedy s částkou 75 tis. Kč.

Rozvaha bude vykazovat dohadnou položku v podobě přeplacených nákladů, která se bude postupně snižovat (jak bude docházet k rozpouštění po dobu leasingu).

Tab. 14: Finanční leasing – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Pořizovací cena (brutto)	-	-	-	-
Kumulované oprávky (korekce)	-	-	-	-
Zůstatková hodnota (netto)	-	-	-	-
Předplacené náklady	-0,225	-0,15	-0,075	-
Dopad do hospodářského výsledku				
Leasingové splátky	-0,4	-0,4	-0,4	-0,4
První zvýšená splátka – rozpouštění	-0,075	-0,075	-0,075	-0,075
Celkem	-0,475	-0,475	-0,475	-0,475

V české koncepci účetnictví je leasing, tedy nájem aktiva, standardní poskytovanou službou. Z toho důvodu nedochází k aktivaci do rozvahy a výsledek hospodaření je ovlivněn pouze leasingovou splátkou a rozpouštěním první zvýšené leasingové splátky.

9.5.2 Finanční leasing – IFRS

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví považují finanční leasing za způsob pořízení majetku. Z toho důvodu je v rozvaze od počátku vykázána hodnota aktiva. Leasingové splátky jsou pouze způsobem úhrady závazku za nakoupený majetek. Závazek je postupně ponižován o leasingové splátky. Hodnota majetku se bude rovnat celkové hodnotě závazků, tedy částce 1,9 mil. Kč. Tato bude odpisována po dobu trvání leasingu, tedy po dobu 4 roky. Zároveň bude na rozvaze vykázán závazek z leasingu.

Tab. 15: Finanční leasing – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje jsou v mil. Kč	2011	2012	2013	2014
Dopad do položek rozvahy				
Pořizovací cena (brutto)	1,9	1,9	1,9	1,9
Kumulované oprávky (korekce)	-0,475	-0,95	-1,425	-1,9
Zůstatková hodnota (netto)	1,4	1,0	0,5	0
Leasingový závazek	-1,2	-0,8	-0,4	0
Dopad do hospodářského výsledku				
Odpisy majetku	-0,475	-0,475	-0,475	-0,475
Celkem	-0,475	-0,475	-0,475	-0,475

9.5.3 Finanční leasing – Srovnání

Účtování o finančním leasingu je jedním ze základních rozdílů účetních koncepcí obou systémů. Jak je možné vyzorovat z podkladových výpočtů výše, česká legislativa považuje finanční leasing za službu, které je tak přirozeně účtována pouze do výkazu zisku a ztráty, bez dopadu do majetku společnosti, tedy do rozvahy.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví naproti tomu označují leasing za způsob pořízení majetku. Proto se o něm účtuje jako o pořízení věci, tedy včetně aktivace do rozvahové položky a odpisování. Závazkem je potom souhrn leasingových splátek – ten se platbami v průběhu let postupně snižuje až na nulu. Vzhledem k tomu, že po skončení leasingu podnik majetek odkupuje za symbolickou cenu 1 Kč, nevstupuje do kalkulace (jinak by zvyšoval pořizovací cenu majetku a odpisovalo by se více).

Další důležitou informací je to, zdali smlouva o leasingu splňuje IFRS kritéria pro označení finančního leasingu. Několika základními kritérii jsou:

- Celková suma splátek se blíží hodnotě najatého majetku.
- Doba nájmu odpovídá životnosti majetku.
- Majetek následně přechází na nájemce (po skončení smlouvy).

Ve všech případech jsou v rámci demonstrovaného příkladu podmínky splněny. Doba nájmu odpovídá životnosti stroje, jeho hodnota se blíží sumě leasingových splátek a po skončení smlouvy majetek přechází na nájemce. Tato koncepce je známa jako princip „podstaty nad formou“. To ve zjednodušení znamená, že není důležité to, jak je smlouva nazvána (jestli má v hlavičce finanční nebo operativní leasing), ale jaké jsou její podmínky, tedy o jaký charakter nájmu se jedná. Toto je také dalším ze základních rozdílů české účetní legislativy a mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Domnívám se, že aplikace principu „podstaty nad formou“ je správná. Pokud účtujeme o pořízení věci finančním leasingem jako o službě, dochází k distorzi rozvahy podniku, kde chybí hodnota pořizovaného majetku, a také k nekorektní klasifikaci souvisejícího nákladu (protože se nejedná o službu, ale spíše o potřeбенí majetku, tedy odpis). Věřím tedy, že se oblast finančního leasingu dočká v dohledné době změn, které budou směřovat ke koncepci mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

10 SHRNU TÍ A KOMENTÁŘ VÝSLEDKŮ PRAKTICKÝCH PŘÍKLADŮ

Cílem praktické části práce byla prezentace identifikovaných rozdílů na reálné situace podniku s úmyslem shrnout dopady na účetní jednotku a prezentovat možné slabé a silné stránky aktuálních úprav účtování dlouhodobého majetku. Aplikace koncepcí českého účetnictví a mezinárodních standardů finančního výkaznictví do praktických příkladů potvrdila tvrzení uvedená výše. Ta popisují, že IFRS obecně klade větší důraz na věrné a poctivé zobrazení vykazované skutečnosti, zatímco české legislativa je v oblasti účetnictví podřízena zákonu o dani z příjmů. Z toho vyplývá, že česká koncepce je založena na povinnosti ekonomickou transakci zachytit, IFRS naproti tomu klade důraz na její přesnou klasifikaci.

Je také zřejmé, že úroveň detailu zveřejňovaných informací je v IFRS vyšší. Cílem je poskytnout uživateli výkazů komplexní informace o transakci včetně dalších možných dopadů. Domnívám se, že toto je krok správným směrem. Ať už se jedná o environmentální zodpovědnost při účtování o rezervě na sanaci a rekultivaci nebo o věrnější zobrazení opotřebení majetku v rámci komponentního odpisování. Forma ekonomické transakce je zachycena přesněji a dává tak lepší informaci pro rozhodování. Zásadní je však vyhodnotit potenciální výhody systémů i v souvislostech s implementačními a dalšími náklady, stejně jako se skutečností, zdali tyto výhody někdo reálně pocítí.

Záměrem práce bylo provést základní srovnání obou koncepcí, jejichž vyhodnocení bude pro účely přehlednosti vhodné prezentovat odděleně v oblastech vymezení a rozpoznání dlouhodobého majetku, oceňování dlouhodobého majetku a jeho odpisování.

10.1 Vymezení a rozpoznání dlouhodobého majetku

V rámci teoretické části práce bylo uvedeno, že rozpoznání dlouhodobého majetku představuje jednu z klíčových odlišností obou systémů. Česká legislativa přímo nepředepisuje obecné požadavky na rozpoznání transakce, ale striktně popisuje jednotlivá dlouhodobá majetková aktiva a jejich typy. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví ale podmínky vykázání položek ve finančních výkazech konkrétně a přesně popisují. Toto je zakotveno v koncepčním rámci IFRS, který definuje, že položka se do výkazu uvede, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout podniku a pokud má položka takovou hodnotu, kterou je možné spolehlivě zjistit.

Výše uvedené nejprve potvrdila prezentace praktického příkladu účtování smlouvy o finančním nájmu dlouhodobého majetku. Cílem příkladu bylo potvrdit že transakce, která má formu finančního leasingu, představuje zásadní rozdíly koncepcí. Česká legislativa označuje transakci za službu, o které se účtuje v rámci pravidelných měsíčních splátek přímo do výsledku hospodaření. Z příkladu uvedeného v praktické části je zřejmé, že podnik nedisponuje s majetkem, ale pouze užívá službu, za kterou platí. Najatý majetek tak není zobrazen v rozvaze, tedy na výkazu finanční pozice podniku. Platí pravidlo právního dokumentu, transakce je nájmem.

Druhý, neméně logický úhel pohledu, uvažuje o finančním leasingu jako o způsobu nákupu majetku, který bude určen pro podnikatelskou činnost (což taky v drtivé většině případů je). IFRS koncepce zohledňuje fakt, že doba nájmu odpovídá životnosti stroje, jeho hodnota se blíží sumě leasingových splátek a po skončení smlouvy majetek přechází na nájemce. Majetek je tedy používán podnikem úplně stejně, jako by ho vlastnil, obdobná jsou i rizika, stejně jako související náklady. Majetek je uveden v rozvaze společnosti a je pravidelně odpisován po dobu životnosti (ta se, jak již bylo uvedeno, většinou shoduje s dobou pronájmu).

Uvedený příklad tak jednoznačně potvrdil informaci uvedenou v teoretické části práce. Koncepce „substance over form“ reálně dopadá na finanční výkazy a vytváří tak rozdíl mezi oběma systémy.

Reálné dopady odlišností obou koncepcí na finanční výkazy a rozpoznání transakce stejně tak potvrdila i praktické prezentace účtování koncesních smluv. Zatímco podnik účtující dle české legislativy klasifikuje majetek pořizovaný na základě koncesní smlouvy (Dohody o poskytování licencovaných služeb) standardně, tedy jako dlouhodobý hmotný majetek, Mezinárodní standardy přinášejí odlišnou koncepci. IFRS označuje dohodu o poskytování licencovaných služeb za právo majetek pořídit, vybudovat, a následně jej používat k poskytování veřejných služeb. Takové právo má potom charakter nehmotného majetku. V uvedeném příkladu tak česká koncepce rozpoznává majetek pořizovaný pod koncesní smlouvou jako hmotné aktivum, které se odpisuje po dobu jeho životnosti. IFRS prosazuje rozpoznat takovýto majetek jako právo, tedy aktivum nehmotné, s dobou odpisování odpovídající délce trvání koncesní smlouvy. Praktická demonstrace opět podpořila popisované definice a poukázala na zásadní rozdíly obou koncepcí. Za základní výhodu české koncepce považují větší stabilitu ve vykazování koncesní smlouvy. Ta totiž nereflktuje neustálé změny v podmínkách koncesní smlouvy a prezentuje amortizaci hmotného majetku dle reálné doby jeho životnosti. V reálném životě dochází k opakovanému prodlužování koncesních smluv. Proto je česká koncepce správnější. Opotřebení majetku je založeno na jeho ekonomické, reálné životnosti, nikoliv na době trvání smlouvy.

Úprava vymezení a rozpoznání položek rozvahy, tedy dlouhodobého majetku, je v obou koncepcích velmi detailní a obsáhlá. Současnou výhodou českého systému je jeho lepší aplikovatelnost na české podniky a také taxativnost, která dá podniku jednoznačnou odpověď, jak a jestli majetek v dané chvíli rozpoznat ve výkazech. V kontextu příkladu na finanční leasing je to průkazné.

IFRS systém mezinárodních standardů naproti tomu přináší moderní pohled na výkaznictví dlouhodobého majetku a podniku nabízí obecnější definici a pravidla pro rozpoznání. Nemůže se tak stát to, že by některou položku dlouhodobého majetku nebylo možné standardy adresovat. Současná úprava je ale určena spíše pro velké podniky a jejich finanční výkazy.

10.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Oblast oceňování dlouhodobého majetku byla v teoretické části označena za další významnou koncepční odlišnost české účetní legislativy a mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Rozdíly spočívají v oceňovacích modelech zakotvených v obou srovnávaných systémech. Obecně je možné shrnout, že základní odlišností je přecenění majetku na reálnou hodnotu a také to, že v českém systému nejsou v ceně majetku zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu a ani náklady na doplnění a nahrazení části položky, nebo její významnou opravu.

Reálným rozdílem odlišného ocenění majetku potvrzeným praktickým příkladem je rezerva na sanace a rekultivace. Český účetní systém neumožňuje tuto rezervu zohlednit v pořizovací ceně majetku. V demonstrovaném příkladu tak podnikatel musel postupně tvořit rezervu na rekultivační práce po dobu životnosti aktiva. Bylo uvedeno, že zůstatková cena majetku se snižuje v průběhu času tak, jak se blíží ukončení její činnosti, oproti tomu rezerva na dekontaminační práce v průběhu doby narůstá. Její účel je dvojitý: za prvé představuje budoucí závazek, který podniku vznikne, za druhé do výsledku hospodaření postupně účtuje náklady na rezervu a vyhlazuje efekt jednorázových dekontaminačních nákladů. Prezentace IFRS konceptu ale vykazovala celou výši rezervy hned v prvním roce, protože o ni podnik zvýšil hodnotu majetku. To představuje zásadní rozdíl obou koncepcí v oblasti ocenění majetku. Na rozvaze byla rezerva v celé své výši zobrazena již v prvním roce, kdy se o majetku účtovalo.

Jak již bylo uvedeno, domnívám se, že podnik by měl při aktivaci dlouhodobého majetku přihlížet ke všem aspektům jeho pořízení, tedy i k oblasti, která se zaměřuje na ekologickou stránku věci. Zohlednění rezervy na rekultivace či sanace pozemku představuje krok k výkaznictví, které prezentuje zodpovědnost podniku za udržitelný ekonomický rozvoj. Jinými slovy, firma uživatelům výkazů ukazuje komplexní vnímání ocenění svého podnikání a s ním spojených zodpovědností. To může posloužit jako pozitivní reklama, konkurenční výhoda a výrazné zlepšení reputace firmy.

10.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisování dlouhodobého majetku, okamžik zahájení odpisování, ale také případné přehodnocení doby životnosti aktiva, to vše teoretická část práce uvádí jako odlišnosti obou účetních koncepcí. Cílem bylo toto tvrzení potvrdit a demonstrovat na praktických příkladech komponentního odpisování a odpisování dlouhodobého nehmotného majetku v podobě goodwillu. Z dílčích závěrů je zřejmé, že výše odpisů a zůstatkové ceny dlouhodobého majetku se při přímém srovnání obou koncepcí výrazně odlišují.

Odpisování dlouhodobého majetku komponentním přístupem je sice koncept, který povolují oba účetní systémy, praktický příklad však byl sestaven za předpokladu, že v českých podmínkách podnik tuto možnost neaplikuje. Výsledky tak přinesly a potvrdily řadu odlišností. Český pohled účtování způsobil nadhodnocení zůstatkové ceny majetku v prvních letech životnosti. To je způsobeno tím, komponenta zpravidla s kratší dobou životnosti byla odpisována pro celou dobu životnosti celého souboru majetku. To způsobuje také nižší odpisy do výsledku hospodaření. Naopak, ke konci životnosti stroje české účetnictví vykazovalo podhodnocenou zůstatkovou cenu majetku, protože komponenta, která se pravidelně mění (a pravidelně se jí tak zvyšuje hodnota), byla uvažována za téměř odepsanou – ve skutečnosti byla v podstatě nová. V tomto případě přinesla demonstrace IFRS přístupu věrnější zobrazení skutečnosti. Odpisy byly účtovány do výsledku hospodaření v konstantní výši, což bylo při stejném využívání stroje v průběhu let předpokládáno. Zůstatková cena majetku tak dle IFRS vykazovala každý rok skutečnou hodnotu majetku.

Praktický příklad poukázal na to, že komponentní pojetí odpisování dlouhodobého hmotného majetku představuje ucelený a věrný systém prezentace částí majetku, a proto by ho podniky měly začít používat. Pro podnik to ale také přináší dodatečné náklady na evidenci, které pak musí porovnat se získanými výhodami. Je možné předpokládat, že český podnik, vedoucí již dnes dvojitou evidenci dlouhodobého majetku, to znamená jeden systém pro účetní evidenci a druhý pro daňové účely, nebude aplikovat další, ještě detailnější koncepci, která by vyžadovala jeden dodatečný okruh v rámci účetního systému.

Dalším dílčím cílem práce bylo poukázat na odlišnosti v účtování goodwillu, tedy dobrého jména podniku. Bylo definováno, že rozdíl obou koncepcí spočívá v tom, že zatímco v českém účetnictví se o goodwillu účtuje běžně a tento se odpisuje po dobu 5 let, v rámci IFRS standardů se goodwill neodpisuje, ale ověřuje se, jestli nedošlo ke snížení jeho hodnoty. Zatímco v českém účetnictví byla hodnota goodwillu postupně snižována s pravidelným dopadem do výsledku hospodaření, standardy IFRS vykazovaly skokové snížení hodnoty na základě provedeného testu.

Uživatel finančních výkazů potom může stát před otázkou, který z obou konceptů je lepší. Domnívám se, že koncepce mezinárodních standardů finančního výkaznictví přinesla věrnější zobrazení skutečnosti, protože ne vždy dochází k tomu, aby hodnota dobrého jména společnosti do 5 let plynule klesala až na nulu (tak, jak to definuje český systém). Podnik čelí v průběhu jeho života některým rizikům, mezi která patří například i riziko ztráty reputace, tedy riziko poškození dobrého jména podniku. Vyjádření hodnoty tohoto jména není u malých a středních podniků, potažmo podniků, které nejsou kótovány na burzách, v podstatě možné. To však neznamená, že dochází k jeho pravidelnému spotřebování. Dle mého názoru je tak lepší koncepce IFRS, která snížení goodwillu testuje a provádí jeho odpis pouze v okamžiku, kdy ke snížení hodnoty skutečně dojde.

Je zřejmé, že mezi oběma koncepcemi existují v oblasti účtování a vykazování dlouhodobého majetku další výrazné odlišnosti. Cílem práce však nebylo postihnout všechny možné rozdíly, ale spíše demonstrovat definované odlišnosti předpisů na několika vybraných příkladech. Ty ve všech případech potvrdily popisované rozdíly a podpořily tak teoretickou část práce prezentací praktických dopadů do finančních výkazů. Další zkoumání všech odlišností obou účetních koncepcí představuje komplexní úkol, který výrazně přesahuje rozsah této práce.

ZÁVĚR

Účetní systémy a systémy vykazování finanční výkonnosti a pozice procházejí neustálým vývojem. Je tomu stejně jako u daňových systémů a soustav, smluv o zamezení dvojího zdanění a jiných oblastí regulace. Příčinnou je evropská integrace, jejímž cílem je sjednotit Evropu nejen politicky, ale také hospodářsky. Není totiž možné deklarovat volný pohyb kapitálu, zboží a služeb, a to do té doby, než budou odstraněny všechny překážky těchto toků.

Právě odlišné účetní koncepce, tedy systémy, jednu takovou překážku znamenají. Je přirozené, že historický vývoj účetních systémů je různorodý. To, co v minulosti fungovalo u nás, případně u našich sousedů, nebylo tak snáze aplikovatelné jinde, navíc informace jako takové byly daleko hůře dostupnější. Sebelepší myšlenky a účetní koncepce tak zůstávaly poněkud izolované a nerozšiřovaly se dále.

Společně s rychlým rozvojem informačních technologií a osobních počítačů však padly geografické bariéry a směna informací začala být výrazně dostupnější. Kontinentální Evropa doposud zvyklá zejména na regulaci prostřednictvím pravidel zakotvených v zákonech začala objevovat zvykové právo států Velké Británie a začalo docházet k častější konfrontaci obou systémů. Vše nakonec dopadlo poněkud překvapivě – bylo rozhodnuto, že účetnictví budoucnosti by mělo být založeno na uměle vytvořeném systému mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

Jakkoliv může podnikům a podnikatelům připadat tato historie nezajímavá, přináší jednu klíčovou informaci, a to, že udává směr budoucího vývoje regulace účetnictví a finančních výkazů. Jinými slovy, informuje o tom, že dříve nebo později (s největší pravděpodobností) budou muset i české subjekty vycházet při sestavování účetních výkazů z konceptu mezinárodních standardů finančního výkaznictví. To je však poněkud odlišné od dosavadní platné koncepce užívané v České republice, která v přímém srovnání (s IFRS) vykazuje některé nedostatky. Tyto nedostatky jsou samozřejmě způsobeny historickým vývojem našeho účetnictví, které bylo

(a v některých případech ještě stále je) poplatné daňovým účelům. Jinak řečeno, účtovalo se pro to, aby se vědělo, kolik se bude platit daní, nikoliv však pro to, aby vedení společnosti dostalo relevantní a kvalitní informaci o tom, jak si podnik stojí po ekonomické stránce.

Cílem této práce bylo prezentovat některé rozdíly obou systémů zejména v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a poukázat na kvalitu informací (a případně jejich rozdílnou úroveň), kterou obě koncepce přinášejí. Ty nejzákladnější byly názorně představeny v praktické části a následně důkladně okomentovány. Závěry jednotlivých demonstrací byly podobné. Zatímco české účetní standardy zaměřují svoji pozornost na samotné účtování a na formální stránky transakcí, mezinárodní standardy finančního výkaznictví volněji regulují pouze to, jak kvalitní informaci účetní systém přinese. A právě kvalita informací představuje klíčovou veličinu současného hospodaření podniků.

Podnikatel se rozhoduje na základě informací. Jeho hlavním cílem je maximalizovat svůj užitek, ten je z velké části tvořen jeho příjmem. Jeho příjem je odvislý nejen od podnikatelských příležitostí, kterým čelí a od schopnosti je správně vybrat, ale také od toho, jak kvalitní informace má k dispozici pro svoje rozhodování. Z toho plyne, že čím lepší informace, tím menší riziko pro subjekt, že se rozhodne nesprávně (tedy že se rozhodne jinak, na základě špatné informace). A protože základními informacemi pro podnikání jsou ty vyplývající z účetních systému a finančních výkazů. Cílem této práce bylo demonstrovat, jak se informace různých účetních koncepcí mohou lišit.

Může být namítáno, že účetní informace a systémy, potažmo finanční výkazy, jsou užívány jen omezeným počtem lidí a pro podnikatele jsou nutné reálně pouze pro výši zmíněné daně. Může být také zmíněno to, že pro podniky (zejména ty střední a menší) jsou mezinárodní standardy finančního výkaznictví nepotřebnou koncepcí, která je příliš složitá. Pravdou však je, že informace v sobě dnes nesou nemalý potenciál a umět je vytvořit a správně se na jejich základě rozhodnout určitě představuje konkurenční výhodu.

Proto bylo cílem této práce seznámit čtenáře se současným a předpokládaným systémem získávání a zpracovávání finančních informací. Doufám, že na základě této práce podnikatel získá základní přehled o možnostech účetní evidence a bude informován o tom, jak se můžou v budoucnosti požadavky a koncepce účetnictví změnit v souvislosti s přijetím mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Oblast majetku je navíc jednou z nejvýznamnějších v rámci účetnictví i hospodářské evidence podniku a proto je klíčové, aby podnik získal veškeré klíčové informace. V rámci práce nebylo možné poskytnout veškeré rozdíly v oblasti majetku. Účelem bylo nastínit základní koncepční diference a poukázat na konkrétní dopady u vybraných příkladů.

Cílem práce bylo zpracovat základní informace o účtování a vykazování dlouhodobého majetku, které mohou sloužit nejen studijním účelům, ale také jako užitečný souhrn praktických informací podnikatelským subjektům. I přes to, že informace, které přinášejí současné účetní systémy, nepředstavují komplexní zdroj informací, jsou daty, se kterými se při strategickém rozhodování pracuje. A k tomu, aby závěry z těchto rozhodnutí byly správné, je nutné při účtování o dlouhodobém majetku podniku postupovat správně a v souladu s platnou účetní legislativou.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné publikace

- 1) ČERNÝ, M., KROUPOVÁ, L., VAŠEK, L.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: VOX, 2006. ISBN 80-86324-44-3.
- 2) DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno, Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.
- 3) FICBAUER, J.: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 3. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1.
- 4) JAROŠ, T.: *Daň z příjmu právnických osob 2006/2007*. 3. vyd. Praha, GRADA Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2095-1.
- 5) JELÍNEK, J., SVOBODOVÁ, J.: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha, GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.
- 6) KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha, Bova Polygon, 2003. ISBN 80-7273-084-3.
- 7) KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví-světový koncept IFRS/IAS*. Praha, Bova Polygon, 2006. ISBN 80-7273-095-9.
- 8) TPA HORWATH NOTIA AUDIT.: *Podvojně účetnictví*. 16. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009, ISBN 978-80-247-2930-5.

Právní předpisy

- 9) České účetní standardy pro podnikatele.
- 10) Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. listopadu 2002.
- 11) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 12. prosince 1991.

Internetové zdroje

- 12) BUSINESS CENTER - *Informační server pro podnikání*. Dostupný z: <<http://www.business.center.cz>>.
- 13) CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE – *Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice*. Dostupné z: <<http://www.cfe-eutax.org>>.
- 14) WIKIPEDIE – *Otevřená encyklopedie*. Dostupné z: <<http://www.wikipedia.org/>>.

Časopisy

- 15) AUDITOR, *Časopis Komory auditorů České republiky*. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 8/2011.

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: České účetní standardy pro podnikatele. Zdroj: Business Center	19
Tab. 2: Seznam platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zdroj:	26
Tab. 3: Rezerva zvyšující pořizovací cen – Základní údaje. Zdroj: Vlastní zpracování	63
Tab. 4: Rezerva zvyšující pořizovací cen - Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování.....	64
Tab. 5: Rezerva zvyšující pořizovací cen - IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování	65
Tab. 7: Koncesní smlouvy - Základní údaje. Zdroj: Vlastní zpracování.....	67
Tab. 8: Koncesní smlouvy – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování .	68
Tab. 9: Koncesní smlouvy – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování	69
Tab. 10: Základní informace o výrobním zařízení - Česká legislativa. Zdroj: Vlastní zpracování.....	70
Tab. 11: Komponentní odpisování majetku – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování	71
Tab. 12: Komponentní odpisování majetku – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování.....	72
Tab. 13: Odpisování nehmotného majetku – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování	75
Tab. 14: Odpisování nehmotného majetku – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování	76
Tab. 15: Finanční leasing – Česká legislativa (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování...	78
Tab. 16: Finanční leasing – IFRS (v mil. Kč). Zdroj: Vlastní zpracování.....	79