

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH**

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2009

Lenka Vacková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Ekonomika účetnictví a finanční řízení podniku

Nemovitý majetek daňové a účetní aspekty české a mezinárodní legislativy

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková

Autor

Lenka Vacková

2009

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

Jméno a příjmení: **Lenka VACKOVÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Nemovitý majetek daňové a účetní aspekty české a mezinárodní legislativy**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl

Popsat způsob použití u české a mezinárodní legislativy s důrazem na rozdíly, které se vztahují na nemovitý majetek. Dále pak analyzovat problematiku nemovitého majetku ve vazbě praktické aplikace a zároveň ve vazbě na IFRS/ US GAAP.

1. Úvod
2. Vymezení nemovitého majetku
3. Klasifikace nemovitostí
 - 3.1.1. Pořízení
 - 3.1.2. Ocenění
 - 3.1.3. Doba životnosti, odpisování
 - 3.1.4. Oprava, údržba, technické zhodnocení
4. Prodej nemovitosti
5. Metodika práce
6. Analýza daňových aspektů nemovitého majetku
7. Analýza účetních aspektů nemovitého majetku
8. Srovnání ČÚS a IAS/IFRS, US GAAP
9. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Hinde, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS - příklady a případové studie. Praha: Alfa Publishing, 2006, 1. vydání, 175 str. ISBN 80-86854-49-4

Prudký, P., Lošťák, M.: Hmotný a nehmotný majetek v praxi - změny po reformě, komentář, příklady, 10. Aktualizované vydání. Jihlava: ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-445-3

Kovanicová, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. POLYGON, 2004. 304 stran. ISBN 80-7273-095-9

Kocourek, J.: Byty a nebytové prostory. Praha: Eurounion, 2006. 380 stran. ISBN 80-7317-011-6

Mládek, R.: Světové účetnictví 1. díl. Linde, 2005. 416 stran. ISBN 80-7201-591-2

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

5. května 2008

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2009


prof. Ing. Magdalena Hrabanková, CSc.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 5. května 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Nemovitý majetek daňové a účetní aspekty české a mezinárodní legislativy“ vypracovala samostatně a to na základě vlastních zjištěných materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích dne

.....
Lenka Vacková

Poděkování

Tímto děkuji vedoucí práce Ing. Zitě Drábkové za odbornou pomoc a konzultace, které mi pomohly během zpracování této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Vítězslavu Ilkovi za cenné rady a připomínky.

OBSAH

1.	Úvod	8
2.	Teoretická část	9
2.1	Klasifikace nemovitostí	9
2.1.1	Podle českého účetnictví	9
2.1.2	Dle mezinárodní právní úpravy IAS/IFRS	10
2.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	12
2.2.1	V momentě pořízení	12
2.2.1.1	Podle českého účetnictví	12
2.2.1.2	Dle mezinárodní právní úpravy IAS/IFRS	13
2.2.2	V průběhu držení aktiva	15
2.2.2.1	Podle českého účetnictví	15
2.2.2.2	Dle mezinárodní právní úpravy IAS/IFRS	17
2.3	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku v České republice	19
2.3.1	Účetní odpisy	20
2.3.1.1	Metoda časová	21
2.3.1.1.1	Rovnoměrné odpisy	21
2.3.1.1.2	Zrychlené odpisy	21
2.3.1.2	Výkonová metoda	22
2.3.2	Daňové odpisy	22
2.3.2.1	Rovnoměrné odpisy	23
2.3.2.2	Zrychlené odpisy	25
2.4	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS	26
2.4.1	Metoda časová	29
2.4.1.1	Rovnoměrné odpisy	29
2.4.1.2	Zrychlené odpisy	29
2.4.2	Metoda výkonová	30
2.5	Technické zhodnocení	31
2.5.1	Podle českého účetnictví	31
2.5.2	Dle mezinárodní právní úpravy IAS/IFRS	32

2.6	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	34
2.6.1	Podle českého účetnictví.....	34
2.6.2	Dle mezinárodní právní úpravy IAS/IFRS	35
2.7	Hlavní obecné rozdíly mezi IFRS a českými předpisy	36
3.	Metodika	39
4.	Analýza ČÚL s mezinárodním účetním standardem IAS 16.....	40
4.1	Model přecenění	40
4.2	Nákladový model.....	47
5.	Závěr	53
6.	Summary + key words	55
7.	Přehled použité literatury	56
	Seznam tabulek.....	57
	Seznam grafů a obrázků.....	58

1 Úvod

Stále intenzivnější globalizace ekonomiky a propojování mezinárodních trhů vyvolává neustálý tlak na mezinárodní harmonizace výkaznictví a účetnictví. Rozdíly v národních úpravách způsobují problémy při porovnávání výkonnosti a hodnocení jinak stejných podniků, sídlících v různých zemích a účtujících podle různých principů.

Tato situace dala podnět ke snaze o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Výsledkem těchto aktivit je promítnutí řady mezinárodně uznávaných pravidel v oblasti účetnictví a výkaznictví i do českých účetních norem. Naše národní principy a pravidla pro oblast účetnictví jsou stále v řadě oblastí odlišná. Především od úpravy uplatněné v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví – IFRS (*International Financial Reporting Standards*, dříve IAS – *International Accounting Standards*) a v dalším mezinárodně uznávaném účetním systému, který je uplatňován v americké praxi (US GAAP - *United States Generally Accepted Accounting Principles*).

IFRS a US GAAP jsou systémy finančního vykazování. Nejedná se tedy o účetní systémy, jsou to systémy formulované především principiálně. IFRS ani US GAAP nenařizují jaké používat účetní postupy (nepředepisují souvztažnosti účtů), nepředepisují účetní osnovu ani konkrétní formu a pevně danou strukturu účetních výkazů. Jsou založeny na požadavku pravdivé, spolehlivé, ucelené a věrné výpovědi o celkovém finančním stavu vykazující společnosti a výsledku jejího podnikání.

Tato bakalářská práce je rozdělena na dvě části. První část je část teoretická, která obsahuje informace týkající se nemovitostí (klasifikace majetku, možnosti pořízení, metody oceňování ke dni pořízení, či k rozvahovému dni, odpisování, technickému zhodnocení, způsobům vyřazení dlouhodobého majetku) v české legislativě v porovnání s IAS/IFRS. Na tuto teoretickou část navazuje část druhá, v níž bude provedena analýza českého účetnictví s mezinárodním standardem IAS 16, zaměřená na ocenění majetku k rozvahovému dni, konkrétně na *model přecenění a nákladový model*.

2 Teoretická část

2.1 Klasifikace nemovitostí

2.1.1 Česká účetní legislativa

Z účetního pohledu české účetní legislativy se nemovitosti zahrnují do dlouhodobého hmotného majetku, jehož hodnotu vykazují podnikatelé, kteří vedou účetnictví, v aktivech rozvahy (majetkové bilance) podle jednotlivých položek. Zařazení nemovitostí do příslušných rozvahových položek vyplývá z obsahové náplně dlouhodobého hmotného majetku. (Vychopeň, J., 2008) Položky pozemků a budov jsou zařazovány do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti (v případě staveb). Uceleně se jim věnuje Český účetní standard pro podnikatele č. 013, ve kterém je problematika hmotných aktiv řešena společně s nehmotnými aktivy.

Nemovitostmi (resp. věcmi nemovitými) jsou podle ustanovení § 119 odst. 2 občanského zákoníku pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Pozemky jsou tedy nemovitostí vždy, stavby pouze v případě jejich spojení se zemí pevným základem, které neumožňuje danou stavbu přemístit jinam bez jejího poškození nebo nežádoucího znehodnocení. Všechny ostatní věci se považují z občanskoprávního hlediska za věci movité. Tudíž movitou věcí jsou i stavby, které nejsou spojeny se zemí pevným základem (např. prodejní stánek postavený na volně ložených panelech). (Vychopeň, J., 2008)

Pozemkem se podle ustanovení § 27 písm. a) katastrálního zákona rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků. (Vychopeň, J., 2008)

2.1.2 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Problematicke nemovitostí se v IFRS věnuje standard IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení. Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti. Standard se zabývá jejich uznáním v rozvaze, způsoby jejich oceňování a odpisování.

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- a) Podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům,
- b) Dle očekávání budou využívána během více než jednoho období.

(Dvořáková, D., 2008)

Aby pozemky, budovy a zařízení byly uznány jako položky aktiv, musí být splněna dvě základní kritéria, která tento standard vyžaduje. Podmínkou vykázání aktiv je *pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek*, který poplyne do podniku a zároveň musí být *spolehlivě stanovena pořizovací cena*. Standardy nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení do dlouhodobých aktiv, její stanovení je součástí účetní politiky podniku.

Do působnosti standardu nepatří:

- Biologická aktiva (upravuje IAS 41-Zemědělství)
- Minerální zdroje (upravuje IFRS 6-Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů)
- Aktiva držená při prodeji a ukončované činnosti (upravuje IFRS 5-Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti)
- Dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu (upravena v IAS 17-Leasingy). Pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny formou finančního leasingu, jsou zachyceny v rámci aktiv účetní jednotky v souladu s IAS 17

(pořízení, ocenění při pořízení), ostatní aspekty účetního přístupu k těmto složkám majetku jsou zachycovány již v souladu s IAS 16.

- Majetek pořizovaný za účelem investice do nemovitostí (upravuje *IAS 40- Investice do nemovitostí*). Pokud majetek nesplňuje definici pro investice do nemovitostí, postupuje se v souladu s IAS 16.
- Pozemky, budovy a zařízení, které jsou běžně pořizovány a drženy za účelem prodeje, jsou součástí zásob (upravuje *IAS 2-Zásoby*)

Podle pravidel US GAAP a IFRS si účetní jednotka sama rozhoduje o tom, které položky (samostatná aktiva) bude v rámci jednotlivých skupin aktiv sledovat odděleně. Měly by být vykázány pod názvem, který rozumně popisuje jejich obsah. Přihlíží také k charakteru podnikatelské činnosti, způsobu využívání aktiv, zásadě významnosti a době použitelnosti jednotlivých položek aktiv.

Pozemky, budovy tvoří podle IAS 16 samostatnou třídu. Tato třída člení aktiva do jednotlivých tříd podle společných vlastností. Zvolený oceňovací model, kterým jsou (historické náklady či reálná hodnota) musí být použit pro celou skupinu samostatně vykazovaných aktiv.

Na rozdíl od IFRS a české legislativy, US GAAP nedisponuje žádnou vyhláškou, která by tuto účetní oblast komplexně řešila. K problematice hmotného majetku se v US GAAP vztahuje několik dílčích vyhlášek (např. ARB 43, kapitola 9: odpisy, vyhláška SFAS 34: kapitalizace úroků, SFAS 144: náklady na vyřazení), ale ucelená vyhláška věnující se komplexně hmotným aktivům neexistuje. (*Mládek, R., 2005*)

Podle US GAAP většina účetních postupů nevychází z oficiálních vyhlášek a interpretací, ale z „nepsaných pravidel“. Správný postup proto často vychází z praxe, ze zvyklostí a z profesního konsensu o tom, jak se postupovat má, nikoli z příkazu, jak se postupovat musí. Jediné, co se na této situaci během posledních několika let změnilo, je, že dnešní US GAAP neodráží konsensus pouze americký, ale mezinárodní. (*Mládek, R., 2005*)

2.2 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

2.2.1 Oceňování v momentě pořízení

2.2.1.1 Česká účetní legislativa

Pro oceňování majetku je rozhodující zejména způsob jeho nabytí. Podle české účetní legislativy lze nemovitosti, jež jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku, pořídit prostřednictvím následujících způsobů:

- a) **Koupí** nemovitosti se vznikem závazku vůči prodávajícímu,
- b) **Výstavbou** budovy ve vlastní režii (aktivace nákladů),
- c) **Pořízením** pozemku bezúplatným převodem (darováním),
- d) **Vkladem** pozemku do základního kapitálu obchodní společnosti,
- e) **Převodem** domu z osobního užívání do podnikání.

Základní postupy účtování dlouhodobého hmotného majetku jsou pro podnikatele stanoveny v *Českém účetním standardu č. 013*. Pokud při pořízení nemovitosti a technického zhodnocení nevznikají náklady související s jeho pořízením, lze pořízení účtovat přímo na vrub příslušného účtu v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (např. 021 – Stavby), 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (např. 031 – Pozemky). (*Vychopeň, J., 2008*)

Podle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny oceňovat nemovitosti těmito cenami:

- **Pořizovací cenou** při úplatném pořízení (např. při nákupu pozemku či stavby). *Pořizovací cena je tvořena cenou pořízení majetku + vedlejší náklady, které jsou s pořízením tohoto majetku spojené.*
- **Vlastními náklady** při vytvoření nemovitosti vlastní činností (např. výstavba domu ve vlastní režii),
- **Reprodukční pořizovací cenou** při bezúplatném nabytí nebo také v případě pořízení ve vlastní režii, pokud vlastní náklady nelze zjistit anebo je zjistit lze, ale jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena. (*Vychopeň, J., 2008*)

Úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení dlouhodobého majetku a naběhlé do data uvedení investice do užívání se účtují na základě rozhodnutí účetní jednotky, buď do pořizovací ceny majetku, nebo přímo do finančních nákladů. Rozhodnutí o aktivaci úroků z úvěrů je tedy plně v kompetenci účetní jednotky.

Dle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je **součástí ocenění** nemovitostí *cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisejí* (např. náklady na geologické, geodetické a projektové práce, na zařízení staveniště, na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, clo, montáž, umělecká díla, jež jsou součástí objektu (např. fresky na zdi), licence, patenty, práva, jež byla využita při pořizování majetku a další).

Vyloučené z ocenění jsou náklady na opravy a údržbu, smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů, nájemné za stavební pozemek, na němž probíhá výstavba, náklady spojené s přípravou a zabezpečením stavby, které vzniknou až po uvedení pořizované stavby do užívání, náklady na biologickou rekultivaci.

2.2.1.2 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Podle IFRS standard neodděluje striktně problematiku ocenění aktiv nakupovaných a aktiv vyráběných ve vlastní režii. Ocenění v případě pořízení aktiva ve vlastní režii se řídí stejnými principy jako při nákupu aktiva.

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují **pořizovací cenou**. *Jedná se o cenu pořízení zvýšenou o vedlejší náklady spojené s pořízením* (clo, doprava, nevratné daně-daň z nemovitosti a ostatní přímo přiřaditelné náklady).

Mezi přímo přiřaditelné náklady podle IAS 16 patří:

- Náklady na přípravu místa,
- Náklady na přepravu a manipulaci,
- Náklady na montáž,
- Náklady na instalaci,

- Náklady na profesní odborníky (architekti, inženýři),
- Pokud jsou s pořízením aktiva spojeny úroky z úvěrů, musí se úroky vzniklé do data zařazení aktivovat do ceny dlouhodobého majetku.

Náklady, které nejsou součástí pořizovací ceny aktiva:

- Náklady na otevření nového závodu,
- Náklady na představení nového produktu nebo služby (reklama),
- Běžné administrativní a režijní náklady,
- Náklady vzniklé po okamžiku uvedení aktiva do místa a stavu, kde je schopno fungovat podle záměru managementu.

Otázka **aktivace úroků** je jedním z nejvíce diskutovaných problémů. Standard 16 uvádí úrok z úvěrů, který se přímo vztahuje k pořízení fixního aktiva, jako příklad vedlejšího nákladu, který má vstupovat do ceny majetku.

Pokud podnik úroky do pořizovací ceny neaktivuje (v důsledku toho, že aktivum není pro aktivaci dle IAS 23 způsobilé), vyžaduje standard oddělení úroků od pořizovací ceny. Jedná se o platbu na pořízení pozemků, budov a zařízení v delším časovém úseku. V tomto případě se pořizovací náklady položky stanoví jako současná hodnota budoucí platby. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je pak uznán jako úrok po celou dobu splatnosti závazku (složené úročení).

US GAAP doporučují oceňovat fixní aktiva historickou cenou. Reálná hodnota (Fair value) se podle US GAAP používá v této souvislosti pouze v případech nepeněžních vkladů majetku do podniku. Otázku aktivace úroků však řeší podrobněji, než Mezinárodní účetní standardy. Obecně by se **neměly aktivovat úroky** u *zásob* a *pozemků*. Výjimkou je kultivace pozemků na stavební parcely, kde se úrok aktivuje. Pokud je pozemek kultivován pro výstavbu budovy, úroky jsou aktivovány do ceny budovy.

2.2.2 Oceňování v průběhu držení aktiva

2.2.2.1 Česká účetní legislativa

Toto ocenění je prováděno k rozvahovému dni, popř. ke konci rozvahového dne. Nemovitosti, jež jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku (odpisovaného), se oceňují zůstatkovou cenou, nebo nižší ze dvou hodnot (*zůstatková cena* × *reálná hodnota*) u pozemků, které jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku (neodpisovaného) se oceňují nižší z hodnot (*pořizovací cena, reprodukční cena, vlastní náklady* × *reálná hodnota*).

Reálnou hodnotou, neboli fair value se rozumí: - tržní hodnota, - ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tržní hodnota není věrohodná a mohla by zkreslovat oceňování aktiv, - ocenění stanovené podle zvláštních předpisů (předpisy pro oceňování). Pokud nelze objektivně stanovit reálnou hodnotu žádným způsobem, považuje se za reálnou hodnotu ocenění k datu uskutečnění účetního případu.

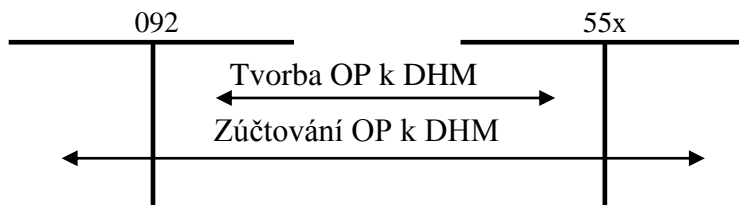
V české právní úpravě je zakotvena *zásada opatrnosti*, ze které vyplývá, že položky aktiv nemohou být nadhodnoceny. Pokles hodnoty jednotlivých složek majetku oproti stavu zachycenému v účetnictví, je řešeno v Českých účetních standardech v zásadě podle toho, zda se jedná o trvalé nebo přechodné snížení hodnoty majetku. Záleží na posouzení účetní jednotky. Na řešení problematiky snížení hodnoty aktiv a na zohlednění veškerých budoucích rizik a ztrát obsahuje česká účetní legislativa (ČÚL) pouze obecné požadavky. Není žádný konkrétní návod, jak postupovat při vyčíslení snížení hodnoty.

- Za *trvalé snížení hodnoty majetku* se považují částky vyúčtované do nákladů formou oprávek. Účetní jednotka provede jednorázový odpis, toto snížení hodnoty aktiva nelze zrušit.
- U *Přechodného snížení hodnoty majetku* se vytváří opravné položky v pasivech. Na tyto účty se účtuje snížení hodnoty, které buď v běžném období

nastalo, nebo lze očekávat jako předvídaný výsledek právě uplynulého účetního období. K vyúčtování dochází v rámci procesu roční účetní uzávěrky podle údajů inventarizace majetku. U dlouhodobého majetku jsou opravné položky tvořeny v případech, kdy hodnota tohoto majetku klesne pod jeho zůstatkovou cenu.

Opravné položky upravuje *Český účetní standard č. 005*. Jejich tvorba se účtuje do nákladů na vrub příslušných účtů účtových skupin 55 a 57 a opravná položka se sníží nebo zruší ve prospěch těchto nákladových účtů. Testování na snížení hodnoty aktiv se provádí v souladu s ČÚL vždy k rozvahovému dni. (Ryneš, P., 2009)

Obrázek č. 1: Účtování opravných položek



Zdroj: Vlastní účtování

2.2.2.2 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Po výchozím uznání položek pozemků, budov a zařízení, má účetní jednotka možnost volby následného oceňování. IAS 16 dává na výběr ze dvou modelů následného ocenění majetku: *Model pořizovací ceny, model přecenění*.

Model pořizovací ceny (Cost model)

V tomto případě jsou aktiva oceněna historickou cenou (původní pořizovací cenou), která se sníží o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku). Přístupy k rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty jsou upraveny v *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*. Pokud dojde následně ke zvýšení tržní hodnoty majetku, je nutno výsledkově zachytit tuto situaci (maximálně však do výše historické ceny případně snížené o oprávky). (*Bohušová, H., 2008*) Tento model vzhledem ke své snadné aplikaci je využíván u většiny případů.

Model přecenění (Revaluation model)

Účetní jednotka položky pozemků, budov a zařízení vykazuje v reálných hodnotách k datu přecenění snížených o následné oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Při použití tohoto modelu je požadováno zveřejnění ekvivalentu historické ceny (pořizovací cena a oprávky) majetku oceněného v reálné hodnotě. Vzhledem ke své náročnosti a nákladnosti je tento model méně využíván, při přecenění směrem nahoru jsou odpisy počítány z vyšší částky. Z toho vyplývá, že v důsledku použití tohoto modelu společnost vykáže horší výsledek, než pokud by k přecenění nedošlo. Z těchto důvodů je uvedený model používán většinou u pozemků, které nejsou předmětem odpisování. Přeceňování by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota finálně významně neodchylovala od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni. Pokud dochází k častým změnám reálné hodnoty, je třeba majetek přeceňovat *každoročně*. V případech, že nedochází k významným změnám v reálné hodnotě, stačí přeceňování jednou za *tři až pět let*.

Reálnou hodnotu pozemků, budov lze obvykle stanovit podle tržní ceny zjištěné průzkumem trhu v dané oblasti a na základě znaleckého odhadu. Pokud není známa tržní cena, určí se reálná hodnota na bázi reprodukčních nákladů, snížených o adekvátní opotřebení. Pokud účetní jednotka přeceňuje určitou položku pozemků, budov a zařízení, potom musí přecenit celou kategorii pozemků, budov a zařízení, do níž aktivum patří. Po přecenění následuje dále odpisování z přeceněné hodnoty.

K okamžiku přecenění příslušných položek pozemků, budov a zařízení oprávk:

- Přepočteme *stejným poměrem, jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva* (stejným poměrem je přepočtena i brutto hodnota, takže netto účetní hodnota aktiva po přecenění je rovna reálné hodnotě), nebo
- *Eliminujeme tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě*. Pokud reálná hodnota je vyšší než původní pořizovací náklady, potom je nutné ještě navýšit brutto hodnotu aktiva. (Strouhal, J., Židlická, R., 2008)

Změny účetní hodnoty v důsledku přecenění jsou řešeny takto:

- **Zvýšení účetní hodnoty** se zúčtovává ve prospěch vlastního kapitálu (rozvahově) jako „fond z přecenění“, který musí být účetní jednotka schopna analyzovat na částky přiřaditelné jednotlivým aktivům. Není možné snížení hodnoty jednoho aktiva odúčtovat oproti fondu z přecenění, který byl vytvořen pro jiné aktivum. V případě, že byla hodnota aktiva v minulých obdobích snížena a toto snížení bylo vykázáno účetní jednotkou jako náklad, je zvýšení hodnoty vykázáno jako výnos ve výkazu zisku a ztráty až do výše v minulosti uznaného nákladu.
- **Snížení účetní hodnoty** má být uznáno jako náklad (výsledkově), pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen fond z přecenění. V takovém případě by se snížení hodnoty promítlo přímo ve vlastním kapitálu až do výše fondu z přecenění vytvořeného účetní jednotkou. (Dvořáková, D., 2008)

Podle US GAAP není doporučeno přeceňovat pozemky, budovy a zařízení směrem nahoru.

2.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku ČÚL

Podle Českého účetního standardu č. 013 se dlouhodobý hmotný majetek odpisuje podle § 28 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku se účtují do provozních nákladů účetní jednotky na vrub příslušného účtu v účtové skupině 55 a ve prospěch příslušného účtu opravek v účtové skupině 08.

Odpisováním se rozumí zahrnování hodnoty majetku do nákladů. Platí rovněž zásada, že náklady na majetek můžeme promítnout do nákladů jen jednou, a proto se odpisy provádí nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny. V České účetní legislativě není zaveden termín zbytková hodnota, proto je odepisování prováděno tak, jako by položka aktiv měla zbytkovou hodnotu nulovou. Odpisování provádí vlastník tohoto majetku, tedy daňový subjekt, který má k danému majetku vlastnické právo. Odpisování lze zahájit a majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání a řádně zaevidované. Uvedením do užívání se rozumí dokončení věci a zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy (např. stavebními, požárními, bezpečnostními, ekologickými a hygienickými). Za evidováním se rozumí vystavení příslušných dokladů evidence majetku, jako je (např. inventární karta, protokol a zahájení užívání). (*Prudký, P., Lošťák, M., 2008*)

Odpisy jsou náklady, které finančně vyjadřují postupné opotřebení majetku za určité období. V průběhu používání dlouhodobého majetku dochází k jeho opotřebení. Toto opotřebení může být *fyzické*, které vzniká v důsledku užívání tohoto majetku či *morální*, které je způsobené zastaráváním v důsledku technického pokroku. Souhrn odpisů za celou dobu používání majetku nazýváme oprávkami, rozdílem mezi vstupní (např. pořizovací) cenou a oprávkami rozumíme zůstatkovou cenu.

$$\text{Oprávkami} = \Sigma \text{ odpisy}$$

$$\text{Zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávkami}$$

Tato volba má trvalý charakter a daňový subjekt nemá již možnost zvolený způsob odpisování v průběhu životnosti majetku měnit. Pokud se jedná o stejné předměty, které byly pořízeny najednou, způsob odpisování se určuje zvlášť.

V případě významných kontrol jsou náklady vynaložené na opravu či výměnu dané části aktiva spojeny s tvorbou rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Výši tvorby rezervy tvoří celkové předpokládané náklady budoucí opravy (včetně výdajů na výměnu části).

2.3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisování je upraveno zákonem o účetnictví. Prostřednictvím účetních odpisů se vyjadřují zejména potřeby kalkulační (reálné ocenění položky odpisů v cenách) a reálné ocenění majetku, respektive jeho ekonomická životnost. Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku a to pokud možno podle skutečného průběhu opotřebování. Podle § 28 odst. 6 je toto odpisování povinné, nelze ho tedy přerušovat. Provádí se obvykle měsíčně na základě odpisového plánu. Pozemky se neodpisují.

Nemovitosti, které jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku, se odpisují nepřímým způsobem formou oprávek na podkladě odpisového plánu, který si volí účetní jednotka sama. Účelem je skutečné vyjádření opotřebení majetku za určité období. Dochází zde k postupnému převádění ceny odpisovaného majetku používaného při podnikání do nákladů. Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví (počáteční cena-pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena nebo vlastní náklady), a to do její výše. *(Vychopeň, J., 2008)*

2.3.1.1 Metoda časová

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání. (Valouch, P., 2008)

Můžeme rozlišovat dva způsoby odpisování dlouhodobého majetku:

- Lineární (rovnoměrné) účetní odpisy,
- Degresivní (zrychlené) účetní odpisy.

2.3.1.1.1 Rovnoměrné odpisy

Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. Odpis stanovíme jako podíl vstupní ceny a doby životnosti majetku.

$$RO = \frac{VC}{n}$$

kde: VC – vstupní cena
n – doba životnosti

2.3.1.1.2 Zrychlené odpisy

Jsou charakterizovány klesajícími částkami ročních odpisů v jednotlivých letech doby odpisování. Je možné se setkat s metodami DDB, SYD.

Metoda DDB

Vychází z konstantního procenta odepisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu. Kde ZC – zůstatková cena

$$\% DDB = \frac{100\%}{n} \times 2$$

$$\text{odpis} = ZC \times \%_{DD}$$

Metoda SYD

Tato metoda vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižujícího se procenta odpisování.

$$O = VC \times \frac{n}{\sum ni}$$

kde n - počet let, po které bude majetek ještě odpisován

$\sum ni$ – součet čísel let odpisování

2.3.1.2 Metoda výkonová

Výkonovou metodu odpisování lze využít především u majetku, kdy je opotřebení jednoznačně závislá na jeho skutečném využití (např. množství vyrobených výrobků). Nejčastějším příkladem, u něž lze tuto metodu využít, jsou výrobní stroje.

$$\text{Jednotkový odpis} = \frac{VC}{\text{kapacita}}$$

kde VC – vstupní cena.

2.3.2 Daňové odpisy

Výpočet daňových odpisů je upraveno ustanovením § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Odpisy majetku, které eviduje poplatník, jsou zahrnovány do výdajů (nákladů). Daňové odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Obdobně to platí i pro technické zhodnocení. Daňově odpisovat nelze např. nemovitosti převzaté bezúplatně darováním a pozemky. (Vychopeň, J., 2008)

Předtím než začne účetní jednotka majetek daňově odpisovat, musí ho nejprve zařadit do příslušné odpisové skupiny podle *přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů* a zvolit způsob odpisování (rovnoměrný, zrychlený). Určení odpisové skupiny a způsob

odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek se provádí v prvním roce odpisování a v průběhu odpisování se nemění.

Tabulka č. 1: Zatřídění majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Nemovitosti se do odpisové skupiny zařazují podle jejich hlavního užívání. Pokud je budova užívána k více různým účelům je pro zařazení rozhodující převažující podíl užívání na celkové využitelné podlahové ploše. Nemovitosti se zpravidla zahrnují do páté odpisové skupiny, do čtvrté odpisové skupiny se zařazují (např. budovy ze dřeva a platů) a do šesté odpisové skupiny patří (např. budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení, budovy administrativní, budovy pro společenské a kulturní účely). U nemovitostí nelze uplatňovat zvýšení odpisu v prvním roce odpisování. (*Vychopeň, J., 2008*)

2.3.2.1 Rovnoměrné odpisování (podle § 31 zákona o dani z příjmů)

U tohoto způsobu odpisování majetku je základ daně poplatníka zatížen odpisovými náklady majetku prakticky po téměř celou dobu odpisování ve stále stejné výši. Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovaným skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby (uvedené níže).

Tabulka č. 2: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování (v %)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období se stanoví ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby:

$$RO = \frac{VC \times OS}{100}$$

kde RO – roční odpis,
VC – vstupní cena,
OS – roční odpisová sazba.

2.3.2.2 Zrychlené odpisování (podle § 32 zákona o dani z příjmů)

Při použití tohoto způsobu odpisování dochází k uplatnění odpisů po dobu odpisování majetku nerovnoměrně. Zrychlené odpisování má degresivní průběh a umožňuje poplatníkovi odepsat v počátečních letech odpisování větší hodnotu, než je tomu u rovnoměrného odpisování. V dalších letech se výše uplatňovaných odpisů snižuje. Při výpočtu jsou používány níže uvedené koeficienty přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám.

Tabulka č. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Roční odpis majetku při zrychleném způsobu se v *prvním roce odpisování* stanoví jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování.

$$RO = \frac{VC}{K}$$

kde RO – roční odpis v prvním roce,
VC – vstupní cena,
K – koeficient pro první rok odpisování.

Roční odpis majetku při zrychleném způsobu se v *dalších letech odpisování* stanoví jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování a počtem let, po které již byl odpisován.

$$ROX = \frac{2 \times ZC}{K2 - X + 1}$$

kde ROX – roční odpis v dalších letech,
X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpisy počítají,
ZC – zůstatková cena ZC=VC-součet uplatněných ročních odpisů,
K2 – koeficient zrychleného odpisování pro další roky.

2.4 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku IAS/IFRS

IFRS při odpisování využívá tzv. „*komponentní přístup*“. U rozdílné doby životnosti má účetní jednotka povinnost rozložit aktiva na více součástí. Odpisují samostatně každou část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné vzhledem k poměru k celkovým pořizovacím nákladům položky.

Nevýznamné položky stejného technicko-ekonomického určení můžeme sloučit. Takovéto položky jsou dále sledovány a odpisovány jako celek, jednotlivé součásti tohoto celku jsou v případě potřeby (např. při likvidaci, prodeji apod.) oceněny průměrnou cenou. (Dvořáková, D., 2008)

Doba použitelnosti aktiva je definována s ohledem na očekávanou životnost aktiva v podniku, nikoli jako životnost ekonomická, a tak je možné, že doba použitelnosti aktiva bude kratší než jeho ekonomická životnost.

Částka odpisů se systematicky alokuje během použitelnosti aktiva. Pokud nejsou odpisy zahrnuty do ocenění jiného aktiva, měly by být zachycovány jako náklad, který může být účtován dvěma způsoby (na konci každého měsíce nebo souhrnně na konci účetního období). Částka, která je předmětem odpisování (odepisovatelná částka) je stanovena po odečtení zbytkové hodnoty aktiva. Jedná se o částku, kterou by podnik v současnosti získal, kdyby se aktivum nacházelo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci životnosti.

V této souvislosti IAS uvádí, že by mělo docházet k přezkoumání zbytkové hodnoty a doby použitelnosti aktiva a to alespoň na konci každého účetního období. Pokud se její hodnota liší od předešlých odhadů, je nutné tento rozdíl vykázat v souladu s *IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. V důsledku změny v účetních odhadech se neupravují zpětně účetní výkazy minulých období, ale změna se promítne v období běžném, případně i následujícím. (Bohušová, H., 2008)

Odpisování aktiva účetní jednotkou je zahájeno v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání a není přerušeno v době dočasného nebo trvalého nevyužívání. Proces odpisování je ukončen právě tehdy, pokud dojde k prodeji či vyřazení, nebo v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Problematika odpisů se nevztahuje na taková aktiva, jejichž hodnota v čase neklesá. Příkladem takového majetku jsou pozemky, protože většinou nelze stanovit dobu jejich použitelnosti. Užíváním většinou neztrácejí svou hodnotu. Pokud by u pozemků bylo možné určit dobu jeho použitelnosti, v tomto případě by byl pozemek odpisován. (Dvořáková, D., 2008)

US GAAP řeší otázku změn v účetních odhadech shodně s Mezinárodními účetními standardy. Také vyžadují průběžnou aktualizaci doby životnosti a odpisové změny. Jediný rozdíl mezi nimi je, že IFRS (IAS 16, odst. 51) výslovně vyžaduje, aby se takovéto revidování konalo minimálně jednou ročně. (Mládek, R., 2005)

Metody odpisování

IFRS a US GAAP nepředepisují odpisové metody. Jejich jediný požadavek je, aby se při výběru metody postupovalo rozumně a systematicky. Zatímco US GAAP (ARB 43, kap. 9, oddíl C, odst. 5) výslovně říká, že se má postupovat systematickým a racionálním způsobem. IFRS (IAS 16, odst. 62) pouze vyžaduje, aby postup byl založený na systematické bázi. Bylo by však poněkud zvláštní IFRS interpretovat tak, že umožňují i iracionální postup pouze proto, že racionální postup nepřikazují. Z toho vyplývá, že firma může zvolit jakoukoliv odpisovou metodu, která splňuje tyto dva požadavky. (Mládek, R., 2005)

Odpisová metoda by měla být zvolena s cílem, aby odpis odrážel to, jak jsou podnikem spotřebovávány užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti. Použitá metoda by měla být periodicky (alespoň jednou ročně) prověřována. V případě výskytu významných změn v oblasti očekávaného rozložení spotřeby budoucích ekonomických užitků z těchto aktiv, je nutno změnit metodu tak, aby odrážela změněné rozložení užitků. Změna se zachytí v souladu s IAS 8.

Metody můžeme rozdělit do dvou skupin:

- Časové metody (lineární metoda, zrychlené – metoda SYD, DDB),
- Výkonové metody.

Při výběru metody je vždy nutné pamatovat na zásadu uznání nákladů. Tato zásada praví: náklad se má vždy vykazovat dohromady (ve stejném období) se souvisejícím výnosem. Proto, pokud nějaký majetek zpočátku firmě přinese vyšší výnosy, jeho odpisy zpočátku musí být také vyšší. Proto při volbě metody firma má povinnost:

1. Odhadnout, jakým způsobem majetek bude sloužit k dosažení výnosů,
2. Vybrat odpisovou metodu, která nejlépe odpovídá této skutečnosti, a
3. Upravit metodu, pokud se časem ukáže, že okolnosti se změnily.

(Mládek, R., 2005)

2.4.1 Časové metody

2.4.1.1 Rovnoměrné odpisy

Lineární metoda

Tato metoda je ve svém využívání naprosto převažující. Spočívá v tom, že firma odhadne, jak dlouho jí majetek bude sloužit a (pokud jeho zbytková hodnota není zanedbatelná, pod tímto pojmem se v praxi obvykle rozumí hodnota, která je nižší než 1% až 5% z celkové pořizovací hodnoty je nutné ji zohlednit v odpisování) rovnoměrně alokuje odepisovatelnou hodnotu do všech těchto období.

$$\text{Odepisovatelná hodnota} = \text{pořizovací hodnota} - \text{zbytková hodnota}$$

$$\text{Odpis} = \frac{PH - ZH}{n}$$

kde PH – pořizovací hodnota,
ZH – zbytková hodnota,
n – očekávaná doba životnosti.

2.4.1.2 Zrychlené odpisy

Při použití této metody dochází k nerovnoměrnému rozpouštění vstupní hodnoty majetku do nákladů po celou dobu jeho životnosti. Zrychlené odpisy jsou v prvním roce životnosti majetku nejvyšší a postupně klesají v dalších letech. Cílem je chránit se před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku.

Metoda SYD (Sum-of-the-Years-Digits)

Je podobná lineární metodě s tím, že se nejprve odhadne životnost majetku a jeho zbytková hodnota. Pak se všechna období životnosti sečtou, čím se získá jmenovatel. Nakonec se odepisovatelná hodnota vynásobí faktorem pro každé období, aby se spočítal odpis. Vzorec uveden na následující straně.

$$O = (PH - ZH) \times \frac{n}{\sum ni}$$

kde PH – pořizovací hodnota,
 ZH – zbytková hodnota,
 n - počet let, po které bude majetek ještě odpisován,
 Σni – součet čísel let odpisování.

Metoda DDB (Double-Declining-Balance Method)

Tato metoda také vychází z lineární. Její aplikace spočívá v tom, že se nejprve lineární odpis vyjádří procentuálně, a pak se toto procento vynásobí koeficientem (který vyjadřuje zrychlení). Tímto upraveným procentem se (v prvním období) vynásobí celková pořizovací hodnota majetku, a (v každém dalším období) jeho čistá účetní hodnota. (Zvláštnost u této metody je, že se nedá k zbytkové hodnotě dopočítat. Proto se, v posledním období, odepisování jednoduše zastaví).

$$\% DDB = \frac{100\%}{n} \times 2$$

$$\text{odpis} = ZC \times \%_{DDB}$$

kde ZC – zůstatková cena

2.4.2 Výkonové metody

Výkonová metoda

Je založena na odhadu výkonu, spojeného s daným majetkem. Ten bývá určen buď jako počet hodin, nebo jako počet výrobků.

$$O = \frac{(PH - ZH)}{\text{množství jednotek výkonu}}$$

kde O – odpis připadající na jednotku výkonu,
 PH – pořizovací hodnota,
 ZH – zbytková hodnota.

2.5 Technické zhodnocení

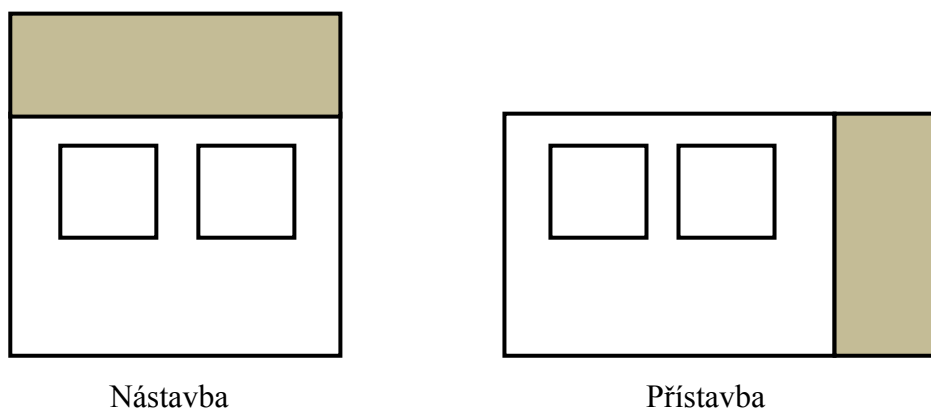
2.5.1 Česká účetní legislativa

Při provádění rozsáhlých rekonstrukcí budov dochází běžně k prolínání oprav a technického zhodnocení. Pro odlišení nákladů na opravy od nákladů na technické zhodnocení je důležité tyto pojmy vymežit.

Technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40.000Kč. Tato výše vynaložených finančních prostředků je upravena § 33 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Pokud náklady na technické zhodnocení jsou nižší než stanovený finanční limit, může se účetní jednotka rozhodnout, zda bude toto technické zhodnocení účtovat do provozních nákladů nebo také zvýší pořizovací cenu majetku o technické zhodnocení. Majetek bude dále odpisován ze zvýšené vstupní ceny o technické zhodnocení.

- **Nástavbou** rozumíme změny dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují, zatímco
- **Přístavbou** úpravy dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou.

Obrázek č. 2: Rozdíl mezi nástavbou a přístavbou

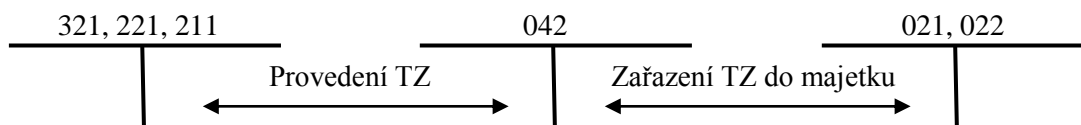


Zdroj: Účetnictví 2008

- **Stavební úpravy** těmi rozumíme změny dokončených staveb, při nichž se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby (přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení, podstatné změny vzhledu stavby),
 - **Rekonstrukcí** se rozumíme takové fyzické zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu použití nebo technických parametrů, naproti tomu,
 - **Modernizace** znamená rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku.
- (Strouhal, J., Židlická, R., 2008)

Podle ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se **opravou** odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, přičemž uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

Obrázek č. 3: Účtování technického zhodnocení



Zdroj: Vlastní účtování

2.5.2 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Výdaje na opravy, udržování i technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou označovány jako *tzv. následné výdaje*.

Technické zhodnocení vymezuje jako výdaje, které byly vynaloženy po zařazení aktiva do užívání. Pokud se zvýší užitečnost aktiva, dochází k aktivování výdajů. Technické zhodnocení budovy prodlouží její životnost či kapacitu, tím se rozumí, že majetek bude sloužit déle, než se původně odhadovalo. (Dvořáková, D., 2008)

IFRS zde nerozlišuje, zda se jedná o prvotní pořízení majetku nebo o pozdější zhodnocení. Pokud nejsou splněna 2 základní kritéria pro uznání jako položek aktiv: 1) pravděpodobně přinese firmě budoucí ekonomický prospěch, 2) dá se spolehlivě změřit, jedná se o náklad období, nikoli o zhodnocení. Náklady, které prokazatelně navyšují hodnotu majetku se kapitalizují, v opačném případě se dají do nákladů.

Opravy, údržba majetku jsou pokládány za běžný náklad období, kdy byly provedeny.

Podle US GAAP se postupuje podobně jako u IFRS. Nejprve se posoudí, zda majetek se udržuje ve stavu, kdy je schopen poskytovat ekonomické výhody účetní jednotce, nebo ho do stavu vrací. V prvním případě pokud majetek vylepší nebo prodlouží jeho život, kapitalizuje se. V opačném případě je to náklad. (*Mládek, R., 2005*)

2.6 Vyřazování dlouhodobého hmotného majetku

2.6.1 Česká účetní legislativa

Hmotný majetek se z obchodního majetku podnikatele vyřazuje zejména:

- Prodejem,
- Likvidací (požár),
- Bezúplatným převodem (darováním) či bezúplatným vydáním (restituce),
- Vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva,
- Převodem na základě právních předpisů,
- V důsledku škody nebo manka,
- Přeřazením z podnikání do osobního užívání.

Pokud je majetek odpisovaný a je v době vyřazení plně odepsán, potom se pouze vyřadí z evidence. Majetek, který není plně odepsán (má zůstatkovou cenu), potom je třeba rozhodnout o uplatnění odpisu v roce vyřazení a zůstatkové ceně.

Zůstatkovou cenu lze uplatnit do výdajů zahrnovaných do základu daně:

- Při prodeji, nebo
- Likvidaci odpisovaného majetku,
- Při povinném předání na základě právních předpisů,
- V případě vyjmenovaných případů škod (živelní pohroma).

Při prodeji nemovitosti zdaňovaném podle § 10 zákona o dani z příjmů je podle ustanovení § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů výdajem cena, za kterou poplatník nemovitost prokazatelně nabyt, a jde-li o věc zděděnou nebo darovanou, cena zjištěná pro účely daně dědické nebo daně darovací. Jde-li o nemovitost, která byla u poplatníka zahrnuta do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti a odpisována jako hmotný majetek, je při jejím prodeji výdajem rozdíl mezi vstupní cenou a celkovou výší daňových odpisů (tj. zůstatková cena). Prodávající může uplatnit jako výdaje také částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním

prodeje nemovitosti (zaplacená daň z nemovitosti). Nejčastějším oceněním nemovitostí při prodeji je zjištěná tržní hodnota. *(Vychopeň, J., 2008)*

2.6.2 Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Účetní hodnota aktiva je odúčtována v okamžiku vyřazení, nebo kdy již nelze očekávat budoucí ekonomické užitky spojené s užíváním nebo prodejem aktiva. K vyřazení položky pozemků, budov nebo zařízení může dojít z řady důvodů:

- Prodej,
- Zahájení finančního leasingu,
- Darování.

Celkový výsledek z pozbytí aktiva musí být vykazován jako gain (zisk, přínos) či loss (ztráta, újma) a ovlivní hospodářský výsledek. Zařazení zisku z prodeje do kategorie přínosů a nikoliv výnosů v užším slova smyslu signalizují uživateli, že se jedná o výsledek, který souvisí s aktivitou či skutečností, která se netýká běžně, pravidelně se opakující činností.

Pokud je aktivum vyřazeno z používání a určeno pro další prodej, účetní jednotka oceňuje vyřazovanou skupinu aktiv a závazků určených k prodeji v souladu se zásadou opatrnosti nebo fair value, kterou sníží o náklady prodeje v případě, že tato hodnota je nižší než účetní hodnota, dle principu nižší z obou hodnot. Ke snížení účetní hodnoty tedy dochází v případě, kdy účetní hodnota je vyšší než hodnota fair value snížená o náklady z prodeje. Aktiva držená za účelem prodeje nejsou odepisována, jelikož nejsou používána a musí být v rozvaze zveřejněny odděleně. Změna hodnoty aktiv určených k prodeji je účtována výsledkově. *(Dvořáková, D., 2008)*

2.7 Hlavní obecné rozdíly mezi IAS/IFRS a českými předpisy

Úprava oceňování, zachycování a vykazování pozemků, budov a zařízení, které jsou určeny k využití v běžné činnosti podniku, je podle IFRS výrazně odlišná od české právní úpravy. Česká právní úprava v oblasti dlouhodobého majetku upravuje dlouhodobý hmotný majetek spolu s dlouhodobým nehmotným majetkem v českém účetním standardu č. 013, dále vyhláškou č. 500/2002 Sb. a zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. IAS 16 postihuje pouze pozemky, budovy a zařízení pořízené za účelem využití v běžné činnosti podniku. V případě, že nemovitý majetek, který byl pořízen za jiným než tímto účelem, byl pořízen např. za účelem zhodnocení vložených prostředků se postupuje dle IAS 40 či majetek určený k prodeji se vykazuje dle IFRS 5. V české právní úpravě není rozhodující pro vykázání majetku účel jeho držení. Jak IFRS, tak ČÚL definují dlouhodobý majetek obdobným způsobem. IFRS ani ČÚL nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení nemovitostí do dlouhodobého majetku.

Výrazný rozdíl mezi těmito účetními systémy je v pojetí náhradních dílů. IAS 16 zahrnuje významné náhradní díly jako položky pozemků, budov a zařízení, pakliže očekává, že je bude používat déle než jedno účetní období. V rámci české účetní legislativy jsou všechny náhradní díly evidovány jako zásoby.

Oceňování pozemků, budov a zařízení v okamžiku jejich pořízení je v podstatě shodné v obou systémech. Jak IFRS, tak ČÚL oceňují majetek pořizovací cenou (popř. vlastními náklady). Do pořizovací ceny se v obou systémech zahrnují náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku. Těmto složkám pořizovací ceny (nákladům) se česká právní úprava věnuje rozsáhlejším způsobem. Do pořizovací ceny se dle ČÚL nezahrnují náklady na odstranění aktiva, na uvedení místa do původního stavu a náklady na doplnění a nahrazení části položky nebo její opravu. Co se týče úrokových nákladů dle IFRS je povinnost aktivovat výpůjční náklady do pořizovací ceny. V české legislativě závisí na účetní jednotce, zda zahrne úroky do pořizovací ceny či je ponechá jako náklady příštích období. Rozčlenění položek aktiv není v České republice umožněna.

Pokud v průběhu držení aktiva dochází k významné změně reálné ceny aktiv, je nutné jejich přecenění. IFRS umožňuje výběr ze dvou modelů. První model je model pořizovací ceny (tzv. nákladový), je založen na pořizovací ceně snížené o oprávky a případné ztráty ze snížení hodnoty. Což je částka, o kterou je nižší zpětně získatelná hodnota aktiva, než je účetní hodnota aktiva. Druhý model umožňuje v průběhu doby životnosti přecenit pozemky, budovy a zařízení na reálnou hodnotu sníženou o jakékoli následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pokud účetní jednotka použije tento model je nutné zveřejnit ekvivalent historické ceny (pořizovací cena a oprávky) majetku oceněného v reálné hodnotě. Dle ČÚL není umožněno přecenění dlouhodobého majetku směrem nahoru, umožňuje zachytit pouze snížení hodnoty pod účetní hodnotu majetku prostřednictvím opravných položek k majetku. Přecenění majetku je možné pouze v případě finančního umístění v podobě dlouhodobého majetku u pojišťoven.

Při zachycení následných výdajů vynaložených v souvislosti s dlouhodobými aktivy se přístup IFRS liší od ČÚL. V české účetní legislativě je možno výdaje vynaložené v souvislosti s aktivem po jeho uvedení do užívání rozdělit do dvou skupin. A to na technické zhodnocení, které je možné aktivovat od zákonem stanovené peněžní hranice. A na náklady, které tvoří ostatní výdaje vynaložené na obnovu či pravidelnou údržbu majetku a jsou zachycovány a vykazovány jako náklad období. Technické zhodnocení není odpisováno zvlášť, neboť není chápáno jako samostatné aktivum s vlastními odpisy, nýbrž zvyšuje účetní hodnotu původního aktiva. Podle IFRS jsou výdaje chápány jako pořízení nového aktiva, potřebné na výměnu části aktiva nebo na jeho obnovu, přičemž původní část je vyřazena. V této souvislosti je nutné zmínit problematiku „významných kontrol“. Tyto kontroly nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí daného aktiva, a proto jsou náklady vynaložené na významné kontroly klasifikovány jako samostatné aktivum, odepisují se samostatně po celou dobu, než dojde k předpokládané další kontrole a bývají časově rozlišeny. Ostatní náklady na opravy a udržování jsou zachyceny a vykazovány jako náklad v období, ve kterém byly vynaloženy.

Důležitým rozdílem mezi IFRS a ČÚL je odpisování majetku. IFRS umožňuje v případě odpisování majetku využít komponentní přístup, pokud má aktivum rozdílnou dobu životnosti. V tomto případě je aktivum rozloženo na významné části, které jsou sledovány a odpisovány zvlášť. V ČÚL tento způsob odpisování není povolen, ale připouští tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku. IFRS naopak tyto rezervy na opravy dlouhodobého majetku neuznávají. Při odpisování IFRS vychází z pořizovací ceny snížené o odhadnutou zbytkovou hodnotu. V ČÚL není tento termín definován, a proto odepisování se uskutečňuje s nulovou zbytkovou hodnotou. Doba zahájení odepisování je stanovena, má-li k němu daňový subjekt vlastnické právo a pokud je majetek uveden ve stavu způsobilém k obvyklému užívání. IFRS naproti tomu určuje dobu zahájení odepisování jako dobu, kdy je majetek k dispozici pro použití a jsou k němu vytvořeny tyto podmínky. Metod odpisování nabízí ČÚL stejně tak IFRS několik. Nejsou totožné, ale shodně se však dají rozdělit na metody založené na čase a metody založené na výkonu. Ukončení odpisování nastane, pokud (aktivum je klasifikováno jako držené k prodeji či je odúčtováno z majetkového účtu), kdežto v ČÚL je odpisování povinné a nelze ho přerušovat.

K vyřazení majetku v souladu s IFRS dochází, pokud z užívání majetku již nelze očekávat žádné ekonomické užitky. Při vyřazení je čistá částka výsledku z operace zachycena jako zisk nebo ztráta běžného období. Zatímco v české právní úpravě je při vyřazení dlouhodobého majetku zachycena zůstatková cena vyřazovaného majetku na příslušný účet v návaznosti na důvody, které vedou k vyřazení. Případné výnosy při vyřazení majetku jsou vykázány jako výnos běžného období. (*Bohušová, H., 2008*)

3 Metodika

Cílem bakalářské práce je popsat srovnání české účetní legislativy s požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a popřípadě s požadavky amerických účetních standardů US GAAP.

Teoretická část byla sepsána na základě studia odborné literatury, která by měla poskytnout potřebné informace pro zhodnocení alespoň základních rozdílů týkající se této oblasti. Veškerá literatura, která byla využita k sepsání teoretické části, je uvedena v seznamu použité literatury. Teoretická část se skládá z pěti základních částí, které jsou dále členěny na podkapitoly. Tyto podkapitoly obvykle srovnávají českou účetní legislativu s mezinárodními standardy IAS/IFRS. Následující samostatná kapitola obsahuje kompletní srovnání především v situacích, kde existují rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS.

Druhá část bakalářské práce se týká praktické aplikace standardu IAS 16 s českým účetnictvím, konkrétně jsem se věnovala ocenění k rozvahovému dni, a to za použití nákladového modelu a modelu přecenění. Veškeré informace potřebné pro tuto analýzu jsem získala z teoretické části bakalářské práce. Nákladový model i model přecenění jsem aplikovala na budově, kde jsem u „nákladového modelu“ účtovala, jak v české legislativě, tak v IFRS a dále popsala rozdíly, které nastaly.

4 Analýza českého účetnictví s mezinárodním účetním standardem IAS 16

V této praktické části své práce jsem se věnovala porovnání různých způsobů oceňování. Jelikož problematika oceňování dlouhodobého majetku je velice rozsáhlá, zaměřila jsem svou pozornost právě na ní. Vycházela jsem převážně z poznatků teoretické části. V příkladech jsem se zaměřila na budovu, u níž jsem porovnávala oceňování a i přeceňování k rozvahovému dni, dle české účetní legislativy (ČÚL) s mezinárodními účetními standardy, konkrétně (IAS/IFRS). V následující části ukazují konkrétní praktické aplikace se zaměřením na tzv. *nákladový model a model přecenění*.

4.1 Model přecenění

Příklad:

Společnost XYZ, s. r. o. má ve svém majetku budovu. Tato budova je považována firmou jako hlavní budova, v níž jsou prováděny veškeré administrativní práce. Společnost se rozhodla budovu ocenit k rozvahovému dni tj. k 31. 12. 2008. Pro stanovení skutečné hodnoty nemovitosti firma využila znaleckého posudku, který byl vypracován znalcem na základě zjištěných informací. Budova byla pořízena k 1. 1. 2006, pořizovací náklady činily 10 000 000 Kč, dobu použitelnosti účetní jednotka odhadla na 50 let (600 měsíců), doposud zúčtované oprávky činí 600 000¹ Kč, zůstatková cena budovy po odečtení opravek je ve výši 9 400 000 Kč. K **31. 12. 2008** byla stanovena cena odhadcem ve výši **9 450 000 Kč**. Jako ocenění si účetní jednotka zvolila *model přecenění*.

Přecenění budovy na reálnou hodnotu

Toto přecenění bude uskutečněno k 31. 12. 2008. Dle mezinárodního účetního standardu IAS 16 může účetní jednotka použít dva možné způsoby řešení (*metodu přepočtu opravek pomocí koeficientu, metodu eliminace opravek*). Při použití obou následujících metod oceňování dochází ke shodným výsledkům ocenění přeceňovaného majetku.

¹ Odpisy jsou počítány lineární metodou: $10\,000\,000/50 = 200\,000 \times 3 = 600\,000,-$ Kč

Metoda přepočtu opravěk koeficientem

Při použití této metody dochází k přepočtení účetní hodnoty přeceňovaného majetku podle koeficientu, který se stanoví jako poměr mezi reálnou hodnotou a zůstatkovou cenou budovy. Stejným způsobem se přepočítá pořizovací cena i výše opravěk. Takže *účetní hodnota po přecenění se rovná reálné hodnotě*. Zůstatková cena se zvýšila o **50 000,- Kč**, tzn. o **0,53192 %²**.

Přecenění k 31. 12. 2008

Tabulka č. 4: Data pro přecenění (v Kč)

	Rok 2008
Požizovací cena	10 000 000
Oprávký	600 000
Zůstatková cena	9 400 000
Reálná hodnota (Fair value)	9 450 000
Rozdíl z přecenění	50 000

Zdroj: Vlastní tabulka

Koeficient přecenění: přecenění/zůstatková hodnota = 50 000 / 9 400 000 = **0,53192 %**.

Navýšení pořizovací ceny budovy o tuto částku: 10 000 000 × 0,53192 % = **53 192,- Kč**.

Navýšení opravěk budovy o: 600 000 × 0,53192% = **3 192,- Kč**.

Tabulka č. 5: Účetní operace k metodě přepočtu opravěk koeficientem

Číslo operace	Popis účetní operace	Částka (v Kč)
	Rok 2008	
1.	Navýšení pořizovací ceny	53 192
2.	Navýšení opravěk	3 192
	Rok 2009	
3.	Roční odpis z přeceněné částky	201 064
4.	Zachycení rozdílu odpisů	1 064

Zdroj: Vlastní tabulka

² Zaokrouhleno na 5 desetinných míst

Na následujícím obrázku zobrazím přecenění majetku metodou přepočtu oprávek koeficientem a jeho účtování:

Obrázek č. 4: Účtování modelu přecenění, *Metoda přepočtu oprávek koeficientem*

Budovy, stavby		Oprávký ke stavbám	
PZ	10 000 000	PZ	600 000
1.	53 192	2.	3 192
<hr/>		<hr/>	
KZ	10 053 192	KZ	804 256

Fond z přecenění		Odpisy		
	1.	53 192	3.	201 064
2.	3 192		KZ	201 064
4.	1 064	<hr/>		
<hr/>		KZ	48 936	

Nerozdělený zisk		
	4.	1 064
<hr/>		
KZ	1 064	

Zdroj: Vlastní účtování

Popis účetních operací

1. Navýšení pořizovací ceny souvztažně s fondem z přecenění ve výši 53 192,- Kč,
2. Navýšení oprávek budovy souvztažně s fondem z přecenění ve výši 3 192,- Kč,
3. Zachycení ročního odpisu z přeceněné částky: $9\,450\,000 / 47 = 201\,064,-$ Kč.
4. Zúčtování rozdílu odpisů: $201\,064 - 200\,000 = 1\,064,-$ Kč.

Metoda eliminace oprávek

Druhou možností je použití metody nulování oprávek proti pořizovací ceně. Pořizovací cena budovy je navýšena na hodnotu reálné hodnoty.

Tabulka č. 6: Účetní operace k metodě eliminace oprávek

Číslo operace	Popis účetní operace	Částka v Kč
	Rok 2008	
1.	Eliminace oprávek k budově proti pořizovací ceně budovy	600 000
2.	Navýšení účetní hodnoty budovy	50 000
	Rok 2009	
3.	Roční odpis z přeceněné částky	201 064
4.	Zachycení rozdílu odpisů	1 064

Zdroj: Vlastní zpracování

Na následujícím obrázku zobrazím přecenění majetku metodou eliminace oprávek a jeho účtování:

Obrázek č. 5: Účtování modelu přecenění, *Metoda eliminace oprávek*

Budovy, stavby		Oprávký ke stavbám	
PZ	10 000 000	PZ	600 000
	1. 600 000	1.	600 000
	2. 50 000		3. 201 064
KZ	9 450 000	KZ	201 064
Fond z přecenění		Odpisy	
	2. 50 000	3.	201 064
4.	1064	KZ	201 064
	KZ		
	48 936		
Nerozdělený zisk			
	4. 1 064		
	KZ		
	1 064		

Zdroj: Vlastní účtování

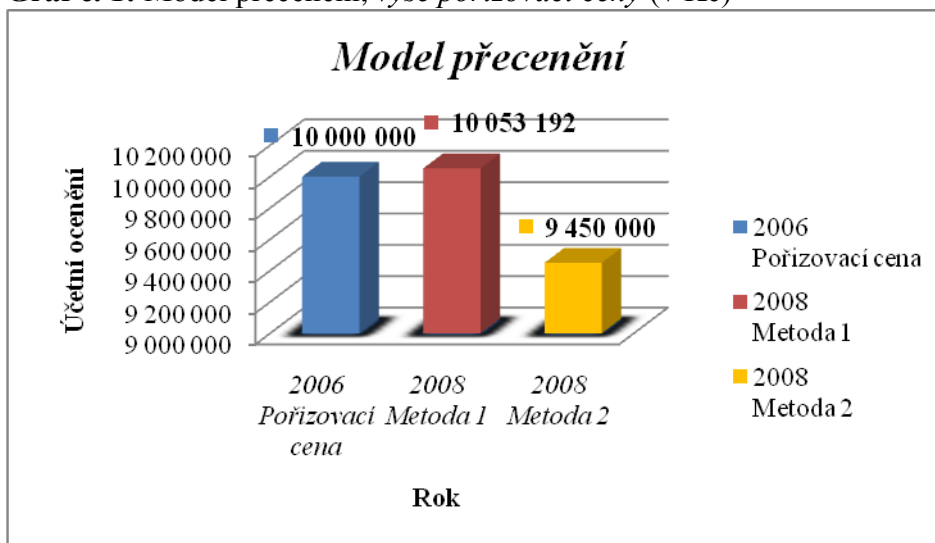
Popis účetních operací

1. Eliminace opravěk k budově souvztažně s pořizovací cenou budovy ve výši 600 000,- Kč,
2. Navýšení hodnoty budovy souvztažně s fondem z přecenění ve výši 50 000,- Kč,
3. Zachycení ročního odpisu z přeceněné částky: $9\,450\,000 / 47$ (564 měsíců) = 201 064,- Kč.
4. Zúčtování rozdílu odpisů: $201\,064 - 200\,000 = 1\,064$ Kč.

Zvolený oceňovací model a metody pro výpočet opravěk jsou znázorněny na následujících grafech, které zobrazují, jak tyto dvě metody přecenění mohou ovlivnit výši pořizovací ceny a výši opravěk.

Dopad modelu přecenění na výši pořizovací ceny (PC) je znázorněn na tomto grafu:

Graf č. 1: Model přecenění, výše pořizovací ceny (v Kč)



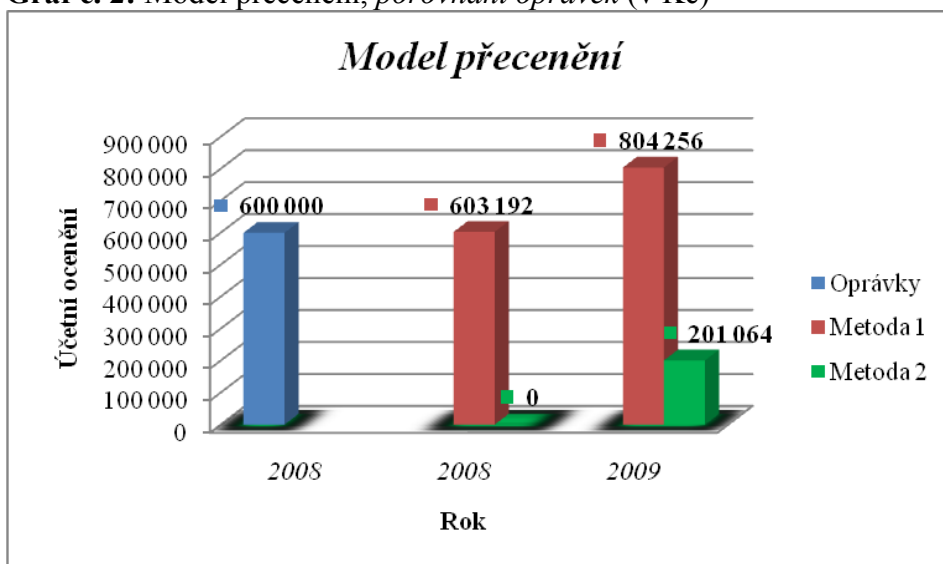
Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2006 byla pořízena budova v pořizovací ceně (PC) 10 000 000,- Kč. K přecenění došlo v roce 2008. Z grafu je zřejmé, že když si účetní jednotka zvolí využít metodu 1 (metodu přepočtu opravěk pomocí koeficientu) výše PC vzroste o 53 192,- Kč, zatímco v druhém případě, při použití metody 2 (metody eliminace opravěk) účetní hodnota

budovy klesne na 9 450 000,- Kč. Nejprve dojde ke snížení PC o doposud zúčtované oprávky a k následnému navýšení o rozdíl z přecenění.

Dopad modelu přecenění na výši oprávek je znázorněn na tomto grafu:

Graf č. 2: Model přecenění, porovnání oprávek (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že výše doposud zúčtovaných oprávek u budovy v roce 2008 činí 600 000,- Kč. V tomtéž roce došlo k přecenění budovy, s nímž nastaly následující pohyby na majetkovém účtu 082 *Oprávky*. Při použití metody 1 (*metody přepočtu oprávek pomocí koeficientu*) se majetkový účet v roce 2008 navýší o částku 3 192,- Kč. V roce 2009 činí zúčtované oprávky 804 256,- Kč, v porovnání s předešlým rokem 2008 zde došlo k nárůstu o 201 064,- Kč, výše této hodnoty je roční odpis, který byl zachycen z přeceněné částky. Zatímco u metody 2 (*metody eliminace oprávek*) majetkový účet vykazuje v roce 2008 nulovou hodnotu a v roce 2009 došlo k navýšení na 201 064,- Kč. Ze srovnání těchto dvou metod lze usuzovat, že výše oprávek u metody 1 bude s největší pravděpodobností neustále růst, zatímco u metody 2 dojde v roce přecenění nejprve k odúčtování oprávek na nulovou hodnotu souvztažně s pořizovací cenou budovy a k nárůstu zde dojde až v následujícím roce, v roce 2009.

Zhodnocení:

Při oceňování dlouhodobého hmotného majetku se v ČÚL využívá princip historických cen, což znamená ocenění v pořizovacích cenách. Přecenění majetku směrem nahoru ČÚL neumožňuje. Naopak IFRS umožňuje využít tzv. *model přecenění*, který povoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Přecenění směrem nahoru (zvýšení účetní hodnoty aktiva) znamená přecenění na skutečnou hodnotu (Fair value). K okamžiku přecenění příslušných položek aktiv existují dvě metody přepočtu oprávek. Přecenění pomocí koeficientu a druhý způsob pomocí eliminace oprávek. Pokud by účetní jednotka využila tento model, nesmí opomenout, že přecenění se týká veškerého majetku uvedeného ve skupině, v níž je majetek zařazen.

Při použití obou zvolených metod přeceňování (*metodou přepočtu oprávek koeficientem a metodou eliminace oprávek*) dochází ke stejným výsledkům. Pokud je reálná hodnota (Fair value) vyšší než účetní hodnota budovy, bude mít tato situace dopad na zvýšení účtu „fond z přecenění“ ve vlastním kapitálu o 53 192,- Kč za použití metody přepočtu oprávek koeficientem a u metody eliminace oprávek je účet „fond z přecenění“ navýšen o částku 50 000,- Kč. Konečné zůstatky účtů: „414 Fond z přecenění“ a účtu „Nerozdělený zisk“ vykazují shodné výsledky. Stejně je tomu tak i v případě odpisů za rok 2009 na účtu „551 Odpisy“. Rozdíl nastává ve vykazování na majetkovém účtu „021 Budovy, Stavby“ a účtu „081 Oprávek“. U metody přepočtu oprávek koeficientem získáme reálnou hodnotu ke konci roku 2008, jako rozdíl majetkového účtu a účtu oprávek ($10\,053\,192 - 603\,192 = 9\,450\,000,-$ Kč), naopak u metody eliminace oprávek ji získáme přímo z majetkového účtu „021 Budovy, Stavby“. Přeceňování by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby se účetní hodnota výrazně neodlišovala od reálné hodnoty (Fair value). Tím nedochází k podhodnocení majetku i následnému podhodnocení odpisů, které mohou ovlivnit výsledek hospodaření.

4.2 Nákladový model

Toto přecenění bude uskutečněno k **31. 12 2008**, cena stanovena odhadcem činí **9 300 000,- Kč** (viz. předchozí příklad). V následujícím roce k 31. 12. 2009 však došlo ke zjištění, že zpětně ziskatelná částka vzrostla na 9 350 000,- Kč. Účetní jednotka zruší ztrátu ze snížení a budovu si ponechá ve svém majetku. Jako ocenění si účetní jednotka zvolila model pořizovací ceny tzv. *nákladový model*.

Česká účetní legislativa (ČÚL)

Tabulka č. 7: Data pro ocenění budovy nákladovým modelem

	2008
Pořizovací náklady	10 000 000
Oprávký	600 000
Zůstatková cena	9 400 000
Reálná hodnota	9 300 000

Zdroj: Vlastní tabulka

Tabulka č. 8: Účetní operace k nákladovému modelu dle ČÚL

Číslo operace	Popis účetní operace	Částka (v Kč)
1.	Pořízení budovy 2006	10 000 000
2.	Odpisy k 31. 12. 2008	600 000
3.	Tvorba opravné položky k 31. 12. 2008	100 000
4.	Odpisy k 31. 12. 2009	197 873
5.	Zrušení opravné položky k 31. 12. 2009	100 000

Zdroj: Vlastní tabulka

Obrázek č. 6: Účtování nákladového modelu dle ČÚL

Budovy, Stavby		Peníze	
1.	10 000 000	1.	10 000 000
KZ	10 000 000	KZ	10 000 000
Odpisy		Oprávký ke stavbám	
2.	600 000	2.	600 000
4.	197 873	4.	197 873
KZ	797 873	KZ	797 873

Tvorba a zaúčtování opravných položek		OP ke stavbám	
3.	100 000	5.	100 000
KZ	0		
		5.	100 000
		KZ	0

Zdroj: Vlastní účtování

Mezinárodní legislativa IAS/IFRS

Tabulka č. 9: Data před výpočtem zrušení původního snížení aktiva

Rok	Odpisy	Snížení hodnoty	Čistá účetní hodnota aktiva
2006	200 000		9 800 000
2007	200 000		9 600 000
2008	200 000	100 000	9 300 000
2009	197 873		9 102 127

Zdroj: Vlastní tabulka

Tabulka č. 10: Účetní operace k nákladovému modelu dle IFRS

Číslo operace	Popis účetní operace	Částka (v Kč)
1.	Pořízení budovy 2006	10 000 000
2.	Odpisy k 31. 12. 2008	600 000
3.	Ztráta ze snížení hodnoty k 31. 12. 2008	50 000
		50 000
4.	Odpisy k 31. 12. 2009	197 873
5.	Zrušení ztráty k 31. 12. 2009	97 873
		150 000

Zdroj: Vlastní tabulka

Obrázek č. 7: Účtování nákladového modelu dle IFRS

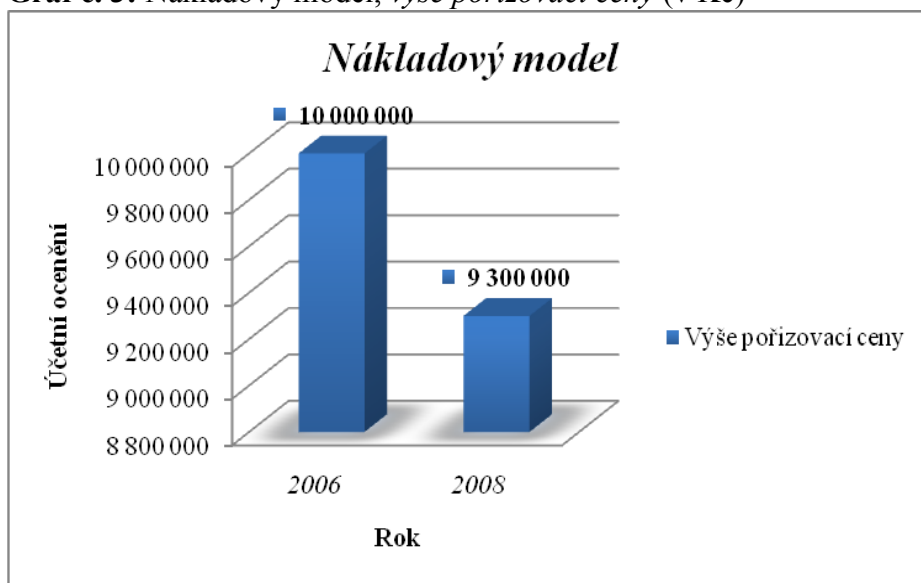
Budovy, stavby		Peníze	
1.	10 000 000	1.	10 000 000
KZ	10 000 000	KZ	10 000 000

97 873,- Kč ($9\,200\,000^3 - 9\,102\,127$) se zaúčtuje jako výnos a částkou 150 000,- Kč navýšíme účet „414 fond z přecenění“ ve vlastním kapitálu v rozvaze.

6. Odpisy od roku 2010 by byly následující 203 261,- Kč ($9\,350\,000 / 46$).

U tzv. nákladového modelu, jsou dopady na PC a oprávky jsou následující:

Graf č. 3: Nákladový model, výše pořizovací ceny (v Kč)

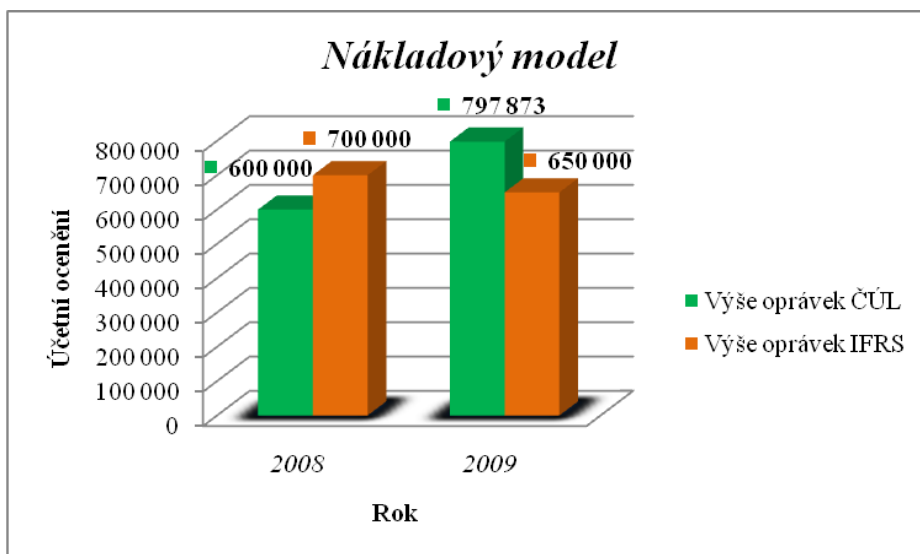


Zdroj: Vlastní zpracování

Pořizovací cena ke dni pořízení v roce 2006 je ve výši 10 000 000,- Kč, po odečtení oprávek zůstatková cena činí 9 400 000,- Kč v roce 2008, v tomtož roce došlo k přecenění, cena stanovená odhadcem v hodnotě 9 300 000,- Kč. Rozdíl mezi zůstatkovou cenou a cenou ke dni přecenění je ve výši 100 000,-.

³ Účetní hodnota aktiva k 31. 12. 2009, pokud by účetní jednotka v roce 2008 neúčtovala o snížení hodnoty, $10\,000\,000 - (4 \times 200\,000) = 9\,200\,000,-$ Kč

Graf č. 4: Nákladový model, výše oprávek (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Oprávkou ke dni přecenění v ČÚL činí 600 000,- Kč, v roce 2009 dojde k navýšení o následný odpis ve výši 197 873,- Kč. U IFRS jsou oprávkou účtovány v částce 700 000,- Kč, což je o 100 000,- Kč více, než je tomu u ČÚL. Je to způsobeno navýšením účtu „oprávkou“ o vzniklou ztrátou ze snížení. V roce 2009 je konečný zůstatek ve výši 650 000,- Kč. Lze předpokládat, že výše oprávek v ČÚL bude stále růst. Zatímco u IFRS je zrušení ztráty vyúčtováno prostřednictvím účtu „oprávkou“ část, je zaúčtována do „výnosů“ a část, která navyšuje „fond z přecenění“.

Shrnutí

Při nabytí majetku postupují oba účetní systémy shodně (ČÚL x IFRS), využívají ocenění na základě historických nákladů. V případě, že účetní jednotka zvolí k ocenění budovy tento model, což znamená ocenění v pořizovacích cenách, hodnota majetku se vykáže snížená o odpisy ($10\,000\,000 - 600\,000 = 9\,400\,000,-$ Kč) a případné ztráty ze snížení. V ČÚL jsou možné dva způsoby znehodnocení: *trvalé* či *dočasné*. U dočasného snížení je tvořena opravná položka proti nákladovému účtu. Pokud zpětně získatelná částka vzroste, opravná položka bude zrušena opačným zápisem, než její tvorba. V tomto případě se jednalo o dočasné snížení, na které byla vytvořena opravná položka ve výši 100 000,- Kč. U trvalého snížení, by účetní jednotka promítla toto snížení

mimořádným odpisem částky do nákladů. Vzhledem k růstu ceny budovy na trhu byla opravná položka zrušena a budova je dále odpisována standardním způsobem. IFRS při použití „nákladového modelu“ účtuje o zrušení ztráty ze snížení hodnoty výsledkově. IFRS posuzuje ztrátu ze snížení jako náklad, toto zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiva se vyúčtuje jako výnos a to pouze do výše pořizovací ceny, snížené o oprávků (97 873,- Kč). Zbytek částky bude vyúčtován jako navýšení fondu z přecenění ve vlastním kapitálu v rozvaze (150 000,- Kč).

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo poskytnout ucelený přehled o principech, metodách, které mohou účetní jednotky využít k ocenění svých aktiv v účetnictví podle české účetní legislativy a podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Pro účely srovnání jednotlivých metod jsem využila v rámci oceňování dlouhodobého majetku také metody oceňování aktiv zakotvené v mezinárodních účetních standardech (IAS/IFRS).

Bakalářská práce je rozdělena do několika částí. V první části se věnuji základním principům jako je klasifikace majetku, možnosti pořízení, metody oceňování ke dni pořízení či k rozvahovému dni, odpisování, technickému zhodnocení a způsoby vyřazení dlouhodobého majetku v české účetní legislativě s porovnáním IAS/IFRS. Tato teoretická část poskytuje odborné informace k základním problematikám oceňování aktiv, z níž jsem převážně čerpala pro přípravu praktické části. Ve druhé části jsem se zaměřila na analýzu českého účetnictví s mezinárodními účetními standardy, konkrétně na IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.

Na základě výše uvedených výpočtů bych mohla konstatovat, že možnost přecenění na reálnou hodnotu odráží skutečnou hodnotu sledované budovy, kterou by bylo možné získat jejím prodejem. I přes náročnost zjištění reálné hodnoty, na základě znaleckého posudku od jednotlivých znalců, které se mohou lišit, zjištěné ocenění vyjadřuje skutečnou hodnotu lépe, než při ocenění založené na principu historických nákladů. Z tohoto příkladu lze usoudit, že při ocenění aktiv na základě mezinárodní právní úpravy dochází k menšímu zkreslení, než je tomu u české účetní legislativy. Výše PC při použití nákladového modelu je v IFRS shodná s ČÚL, u oprávek se hodnoty liší, jak v roce přecenění (2008), tak v roce následujícím (2009). V ČÚL budou oprávky stále růst, u IFRS budou ovlivněny výší ztráty ze snížení. U modelu přecenění při využití metody eliminace oprávek, dochází ke stejné situaci, jako je tomu ve srovnání u nákladového modelu (ČÚL x IFRS), dochází k růstu oprávek. Výše pořizovací ceny je u

modelu přecenění u metody přepočtu oprávek koeficientem vyšší oproti metodě eliminace.

Přestože model přecenění se jeví jako objektivnější, je vhodné upozornit, že v praxi u společností vykazujících podle IFRS, se příliš nepoužívá. Těchto důvodů je více. Prvním důvodem je jeho značná složitost. Další důvod spočívá v účtování přírůstku z přecenění, který je účtován rozvahově, což znamená, že přeceněním majetku není ovlivněn výsledek v běžném období, ale pouze celkový výsledek. Jelikož fond z přecenění se zúčtovává proti nerozděleným ziskům, proto společnosti nikdy nevykážou ve výsledovce případný zisk, který je průběžně kumulován ve fondu z přecenění a zúčtován mimovýsledkově. Odpisy jsou však počítány ze zvýšené ceny a účtují se výsledkově. Z toho vyplývá, že v důsledku použití modelu přecenění vykáže společnost horší výsledek, než pokud by k přecenění nedošlo.

Dospěla jsem k závěru, že uplatňování metod IAS/IFRS při oceňování a účtování nemovitého majetku v praxi se jeví jako objektivnější a přesnější. Přesto se domnívám, že nelze provést harmonizace bez hlubší analýzy ve všech oblastech účetnictví s ohledem na národní specifika. Jsem si jistá, že mezinárodní harmonizace účetnictví se stává současným tématem, jelikož firem vykazujících dle IAS/IFRS neustále přibývá.

6 Summary + key words

Tato práce se bude zabývat vymezením a analýzou harmonizace českých účetních standardů a IAS/IFRS. Se zaměřením na dlouhodobý hmotný majetek - nemovitý majetek. Cílem práce je popsat, jak základní rozdíly, tak vybrané zvláštní výjimky, týkající se této oblasti. Především se bude věnovat klasifikaci majetku, jeho ocenění a dalším charakteristikám hmotných aktiv, u nichž bude porovnáno účetní i daňové hledisko a zároveň zdůrazněny jejich difference v rámci české a mezinárodní legislativy, v případě, že se musí účetní jednotky touto legislativou řídit.

Cílem je popsat způsob použití u české a mezinárodní legislativy s důrazem na rozdíly, které se vztahují na nemovitý majetek. Dále pak analyzovat problematiku nemovitého majetku ve vazbě praktické aplikace a zároveň ve vazbě na IFRS/ US GAAP.

Klíčová slova: dlouhodobý hmotný majetek, nemovitý majetek, IAS/IFRS, US GAAP, České účetní standardy.

This work deals with definition and analysis of harmonisation of Czech accounting standards and IAS/IFRS with focus on long-term tangible property– immovable property. The aim is to describe, all elementary differences as well as some related particular exceptions. Primarily the work deals with the classification of property, its pricing methods and other characteristics of tangible assets, which will be compared in terms of accountancy and tax system. Furthermore the differences between the Czech and international legislation frame will be highlighted in case this legislation must be followed by the accounting entities .

The aim of this work is to describe application by the Czech and international legislation with focus on differences related to immovable property. Immovable property problem analysis in relation to practical application and in relation to IFRS/US GAAP will also be realised.

Keywords: long-term tangible property, immovable property, czech accounting standards.

7 Přehled použité literatury

1. Bohušová, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha : Aspi, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0
3. Hinke, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Praha: Alfa Publishing, 2006, 1. vydání, 175 stran. ISBN 80-86854-49-4
4. Kovanicová, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. POLYGON, 2004. 304 stran. ISBN 80-7273-095-9
5. Krupová, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - aplikace v podnikové praxi. Praha: Vox, 2009. 804 stran. ISBN 978-80-86324-76-0.
6. Krupová, L.: Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví – možnosti a meze. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001. ISBN 80-902855-2-X
7. Lošťák, M., Prudký, P.: Hmotný a nehmotný majetek v praxi - změny po reformě, komentář, příklady, 10. Aktualizované vydání. Jihlava: ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-445-3
8. Mládek, R. Světové účetnictví 1. díl. Linde, 2005. 416 stran. ISBN 80-7201-591-2
9. Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0
10. Strouhal, J., Židlická, R.: Účetnictví 2008: velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1910-5
11. Valouch, P. Účetní a daňové odpisy 2008. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2558-1
12. Vychopeň, J. Nemovitosti v podnikání. 1. vyd. [s.l.] : Aspi, 2008. 143 s. ISBN 978-80-7357-400-0
13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
14. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Zatřídění majetku do odpisových skupin.....	23
Tabulka č. 2: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování v %.....	24
Tabulka č. 3: Koefficienty pro zrychlené odpisování	25
Tabulka č. 4: Data pro přecenění (v Kč).....	41
Tabulka č. 5: Účetní operace k metodě přepočtu oprávek koeficientem.....	41
Tabulka č. 6: Účetní operace k metodě eliminace oprávek	43
Tabulka č. 7: Data pro ocenění budovy nákladovým	47
Tabulka č. 8: Účetní operace k nákladovému modelu dle ČÚL.....	47
Tabulka č. 9: Data před výpočtem zrušení původního snížení aktiva	48
Tabulka č. 10: Účetní operace k nákladovému modelu dle IFRS	48

Seznam obrázků a grafů

Obrázek č. 1: Účtování opravných položek.....	16
Obrázek č. 2: Rozdíl mezi nástavbou a přístavbou.....	31
Obrázek č. 3: Účtování technického zhodnocení.....	32
Obrázek č. 4: Účtování modelu přecenění, <i>M. přepočtu oprávek pomocí koeficientu</i> ...	42
Obrázek č. 5: Účtování modelu přecenění, <i>Metoda eliminace oprávek</i>	43
Graf č. 1: Model přecenění, <i>výše pořizovací ceny</i> (v Kč).....	44
Graf č. 2: Model přecenění, <i>porovnání oprávek</i> (v Kč).....	45
Obrázek č. 6: Účtování nákladového modelu dle ČÚL	47
Obrázek č. 7: Účtování nákladového modelu dle IFRS.....	48
Graf č. 3: Nákladový model, <i>výše pořizovací ceny</i> (v Kč)	50
Graf č. 4: Nákladový model, <i>výše oprávek</i> (v Kč).....	51