VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010 Bc. Ludmila Sladká

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK DLE IAS/IFRS A ČESKÝCH PŘEDPISŮ

Autor diplomové práce: Bc. Ludmila Sladká
Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Marie Míková, CSc.
Rok obhajoby: 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci na téma "Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS a českých předpisů“ zpracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Naloučanech dne .....

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat doc. Ing. Marii Míkové CSc., vedoucí diplomové práce, za čas, cenné rady a připomínky, které mi poskytla. Zároveň také děkuji Ing. Štěpánu Průchovi za poskytnuté materiály a informace nezbytné k vypracování této práce.

Obsah

ÚVOD **1**

1 OBECNĚ O DLOUHODOBÉM HMOTNÉM MAJETKU **3**

1.1 VYMEZENÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV 3

1.2 OCEŇOVÁNÍ PŘI POŘÍZENÍ 5

1.3 ODPISY A TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ 6

1.3.1 Metody odepisování 7

1.3.2 Technické zhodnocení 13

1.4 OCEŇOVÁNÍ V PRŮBĚHU DRŽENÍ 14

1.5 HARMONIZAČNÍ PROCES 14

2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK DLE IAS/IFRS **16**

2.1 OBSAHOVÉ VYMEZENÍ 16

2.2 OCEŇOVÁNÍ PŘI POŘÍZENÍ 18

2.2.1 Aktivace výpůjčních nákladů a odložená platba 21

2.2.2 Náklady na vyřazení majetku 24

2.2.3 Pořízení ve vlastní režii 26

2.2.4 Směna 26

2.2.5 Opravy a údržba 27

2.3 ODEPISOVÁNÍ 28

2.3.1 Komponentní odpisy a technické zhodnocení 29

2.4 OCEŇOVÁNÍ PO OKAMŽIKU UZNÁNÍ 32

2.4.1 Model oceňování pořizovacími náklady 32

2.4.2 Přeceňovací model 35

2.5 VYŘAZENÍ MAJETKU 38

2.5.1 Aktiva držená k prodeji 38

3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK PODLE ČESKÝCH PŘEDPISŮ **42**

3.1 ÚČETNÍ PŘEDPISY VZTAHUJÍCÍ SE K DLOUHODOBÉMU HMOTNÉMU MAJETKU 42

3.2 OBSAHOVÉ VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU 43

3.3 POŘÍZENÍ MAJETKU A JEHO ÚČETNÍ ZACHYCENÍ 45

3.4 OCEŇOVÁNÍ PŘI POŘÍZENÍ 46

3.4.1 Dotace 48

3.4.2 Náklady na testování majetku 49

3.4.3 Pořízení majetku ve vlastní režii 49

3.5 ODEPISOVÁNÍ 50

3.5.1 Technického zhodnocení 50

3.5.2 Komponentní odpisy versus rezerva na opravu hmotného majetku 52

3.5.3 Daňové odpisy 54

3.5.4 Anketa 57

3.6 ZMĚNA HODNOTY MAJETKU 63
3.7 VYŘAZENÍ MAJETKU 64
ZÁVĚR 67
ZDROJE 70
SEZNAM SCHÉMAT, OBRÁZKŮ, GRAFŮ, TABULEK A PŘÍKLADŮ 73
PŘÍLOHY 76

Úvod

Dlouhodobý hmotný majetek je součástí majetku téměř všech účetních jednotek. I když nejsou firmy zaměřeny na výrobní činnost, i v oblasti služeb či obchodní činnosti potřebují určité fyzické zázemí. Ačkoliv tato látka nepatří mezi nejsložitější, může být při svém zpracovávání zdrojem mnoha chyb, které mohou mít za následek nejen postih udělený finančním úřadem, ale můžou zasáhnout i do dlouhodobého financování podniku a ohrozit tak jeho finanční zdraví, důvěryhodnost a spolehlivost. Jedná se tedy o problematiku, která si zaslouží značnou pozornost.

Již při psaní bakalářské práce na téma Dlouhodobý majetek, účetní a daňové odpisy, mě toto téma velmi zaujalo, a proto jsem se rozhodla zaměřit se pouze na dlouhodobý hmotný majetek.

Vzhledem k tomu, jak postupně pronikají Mezinárodní účetní standardy (International accounting standards/Internatioal financial reporting standards – IAS/IFRS), dále jen IAS/IFRS, do české úpravy účetnictví a požadavku Evropské unie, dále jen EU, aby společnosti na území EU vykazovaly svoje konsolidované účetní závěrky podle IAS/IFRS, pokud mají cenné papíry registrovány na regulovaném trhu cenných papírů také na území EU, rozhodla jsem se dále doplnit tuto oblast o pohled ze strany IAS/IFRS.

Cílem diplomové práce je zhodnotit oba systémy z hlediska dlouhodobého hmotného majetku a upozornit na rozdíly při jeho vykazování, aby uživatelé účetní závěrky mohli správně vyhodnotit informace, které v ní obdrželi, protože v mnoha případech nemají jiný přístup k údajům o podniku než právě účetní závěrku.

První kapitola bude obsahovat vymezení dlouhodobého hmotného majetku a jeho oceňování z hlediska všeobecně platných účetních pravidel. Poměrně rozsáhlou část této kapitoly budu věnovat odepisování majetku a používaným odpisovým metodám, neboť všechny tyto metody povolují jak IAS/IFRS, tak i česká účetní úprava v případě, že se jedná o věrné zobrazení opotřebení majetku.

Ve druhé kapitole se budu zabývat vykazováním dlouhodobého hmotného majetku podle IAS/IFRS. Jeho jednotlivé oblasti, jako je jeho charakteristika,

oceňování při pořízení a při následném vykazování, odepisování a vyřazení, budou řešeny z pohledu standardu IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. Z ostatních standardů, které se také týkají problematiky dlouhodobého hmotného majetku, vyberu ty, které se nevztahují ke specifickým činnostem a mají tedy všeobecnou platnost pro všechny účetní jednotky.

Českou účetní úpravu uvedu ve třetí kapitole, kde budu čerpat hlavně z platných účetních předpisů, které u některých částí doplním i o související daňové předpisy z toho důvodu, že tyto oblasti, ačkoliv se jedná o účetnictví, jsou jimi velmi ovlivněny. Proto se zde také budu zabývat srovnáním komponentního odepisování, novinkou platnou od 1. 1. 2010, a rezervami na opravy hmotného majetku.

Protože se velmi často stává, že daňové odpisy nahrazují odpisy účetní, přestože je to v rozporu s hlavními účetními zásadami, rozhodla jsem se provést anketu, která vzbudila moji pozornost již při psaní bakalářské práce. Její autor Ing. Štěpán Průcha provedl v roce 2007 pro účely diplomové práce průzkum ohledně úrovně českého finančního účetnictví z hlediska účetních a daňových odpisů. Díky tomu, že jsem od něho obdržela kompletní výsledky ankety z roku 2007, budu moci zjistit, zda v této oblasti došlo k nějaké změně.

Kromě uvedené ankety budu k dosažení stanoveného cíle používat množství vlastních příkladů, aby vysvětlovaná látka byla srozumitelnější a pro čtenáře snáze pochopitelná.

1 Obecně o dlouhodobém hmotném majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se nachází téměř ve všech podnicích. Nejenže se často jedná přímo o výrobní prostředek, ale dlouhodobý hmotný majetek většinou poskytuje fyzické zázemí fungování podniku. Tato pozice zajišťuje dlouhodobému hmotnému majetku značnou pozornost nejen ze strany finančního oddělení podniku.

S dlouhodobým hmotným majetkem je kromě výrobního procesu a účetní stránky věci spojeno mnoho dalších úkonů, které těmto činnostem předchází. Ačkoliv to někdy není na první pohled patrné, při rozhodování o pořízení a využití dlouhodobého hmotného majetku vychází dlouhodobý finanční management i ze stanovených cílů podniku a celkové strategie firmy.

Rozhodování o pořízení majetku je spojeno s různými metodami hodnocení efektivnosti investičních projektů. Tyto metody často přináší rozdílné výsledky. Pak je nutné, aby bylo přihlédnuto i k nefinančním kritériím a předpokladům, které by měl projekt splňovat.

Konečný výběr varianty podle mě závisí i na tom, zda podnik dokáže nalézt vhodné zdroje financování pro určitý projekt. Většinou se firmy snaží využít interní zdroje, jako jsou odpisy, zisk nebo případné dlouhodobé finanční rezervy. Pokud však nemají dostatek interních zdrojů, mohou využít např. leasing a v případě náročnějších projektů vydání dluhopisů nebo akcií.

Účetnictví všechny tyto procesy zaznamenává a prostřednictvím účetní závěrky informuje uživatele o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici.

1.1 Vymezení dlouhodobých aktiv

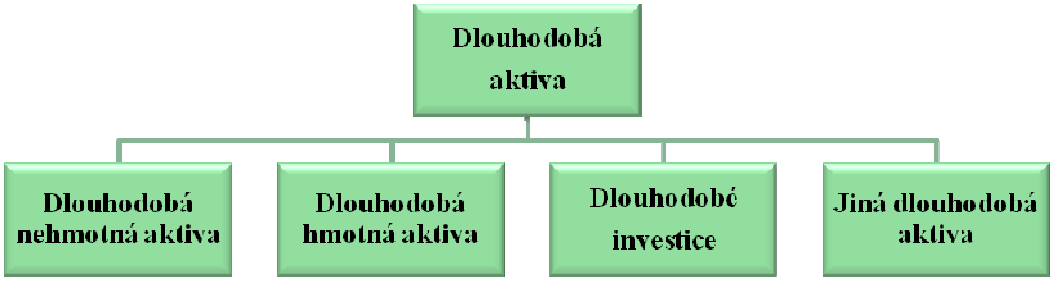
Dlouhodobá aktiva náleží mezi aktiva podniku. Aktiva představují takový majetek, který je výsledkem minulých činností, slouží k podnikání a od jehož vlastnictví podnik očekává budoucí prospěch. Aby mohl být majetek zařazen mezi aktiva, musí být podnik o dosažitelnosti tohoto prospěchu dostatečně přesvědčen. Dále platí, že tento prospěch lze spolehlivě ocenit. Majetek, ze kterého poplyne takový užitek, nemusí podnik bezpodmínečně vlastnit, je však nutné, aby měl pravomoc k jeho ovládání či kontrole. V některých zemích, např. v České

republice, dále jen ČR, zákon vyžaduje, aby účetní jednotka majetek vlastnila, pokud ho chce vykázat jako aktivum.

Základní vlastností dlouhodobých aktiv je, že si uchovávají původní podobu během výrobního procesu. Většinou se majetek považuje za dlouhodobý, pokud přispívá k ekonomické činnosti podniku déle jak jeden rok a je využitelný více výrobních cyklů. Účetní jednotky berou dále v úvahu pořizovací hodnotu majetku. Při splnění výše uvedených podmínek a dosažení stanoveného limitu pořizovací ceny pak náleží tato aktiva mezi dlouhodobý majetek.

Dlouhodobá aktiva lze dále členit podle jejich formy a funkce. Jednu z možností rozdělení dlouhodobých aktiv znázorňuje následující schéma 1.

Schéma 1 Dlouhodobá aktiva



Zdroj: Kovanicová D. a kol.: *Finanční účetnictví – Světový koncept*, 2003, str. 126

U dlouhodobých nehmotných aktiv se jedná o abstraktní formu majetku, která je často prokázána existencí smlouvy nebo určitého hmotného nosiče. Tato aktiva mohou být samotně prodána nebo pronajata, aniž by to působilo na hodnotu jiných aktiv v podniku. Problematickou podmínkou u těchto aktiv je jejich ovládání a kontrola, podnik často nedokáže účinně zabránit ostatním v jejich užívání. Mezi nejznámější případy patří padělání obchodních značek nebo používání softwaru bez zakoupené licence.

Dlouhodobá hmotná aktiva charakterizuje jejich hmotná podoba. Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv vychází z předpokladu, že podnik drží tato aktiva, aby je využil ve výrobě, při zásobování zbožím, při poskytování služeb nebo pro administrativní účely. Z uvedených charakteristik vyplývá, že se bude nejčastěji jednat o pozemky, budovy a zařízení.

Mezi dlouhodobé investice, řadíme taková aktiva, jejichž hodnota se v čase zvyšuje. Podniku z jejich vlastnictví plynou úroky, dividendy nebo

nájemné, případně se jejich prostřednictvím účetní jednotka podílí na řízení jiných podniků.

Jiná dlouhodobá aktiva zahrnují např. dlouhodobé pohledávky nebo časové rozlišování v podobě předplacených nákladů a nedoplacených výnosů.

V české akademické terminologii se místo s pojmy dlouhodobá nehmotná a hmotná aktiva, dlouhodobé investice a dlouhodobá jiná aktiva setkáváme s označením dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a dlouhodobý jiný majetek, proto jsem se rozhodla v následujícím textu práce používat termíny obvyklé pro ČR.

Vzhledem k tomu, že dlouhodobý nehmotný, finanční a jiný dlouhodobý majetek představují samy o sobě tak rozsáhlá témata, že každé z nich poskytuje dost látky na samostatnou diplomovou práci, nebude dále tato problematika v práci řešena, a jak jsem již uváděla v úvodu, budu se zde zabývat pouze dlouhodobým hmotným majetkem

1.2 Oceňování při pořízení

Protože dlouhodobý hmotný majetek většinou tvoří značnou část majetku podniku, je důležité, aby byl správně oceněn jak při svém pořízení, tak i v průběhu existence v podniku.

S pořízením dlouhodobého hmotného majetku jsou spojeny vedlejší pořizovací náklady. K ceně pořízení se přiřazují náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s uvedením majetku do provozu a společně tak s cenou pořízení tvoří vstupní cenu, ze které se majetek odepisuje.

Podnik může majetek pořídit různými způsoby:

- nákupem,
- ve vlastní režii,
- darováním,
- vkladem.

Při pořízení nákupem tvoří vstupní cenu kupní cena a k nejčastějším pořizovacím nákladům náleží náklady na dopravu, pojištění, cla, úroky z úvěru, provize za zprostředkování, montáž a další související náklady.

Pokud je majetek pořízen ve vlastní režii, patří sem náklady, které podnik v souvislosti se zhotovením majetku vynaložil až do jeho uvedení do provozu.

U majetku pořízeného darováním a vkladem se skládá vstupní cena z ocenění znalce a dalších pořizovacích nákladů podobně jako u pořízení nákupem.

1.3 Odpisy a technické zhodnocení

Odpisy majetku je možné sledovat z několika úhlů. Mohou být chápány jako zdroj financování majetku, kterým se stávají díky tomu, že snižují zisk podniku a následně i výši daně ze zisku.

Z hlediska účetní teorie na ně můžeme pohlížet jako na přiřazování nákladů výnosům, které mohly vzniknout díky využívání tohoto majetku v podniku. Nákladem je tu myšlena hodnota pořízeného majetku. Protože se tento majetek nepodílí na dosažení výnosů jenom v jednom období, je nutné odhadnout počet budoucích období, do kterých bude hodnota majetku rozložena. Prostřednictvím odpisů se hodnota majetku přesouvá do nákladů.

Myslím si, že nejrozšířenější a nejlépe srozumitelné je následující pojetí odpisů, podle kterého mají odpisy vyjadřovat, jak klesá hodnota majetku během jeho používání. Nejedná se přitom jenom o fyzické opotřebení, ale i morální zastarávání, kdy se hodnota majetku snižuje v důsledku technického pokroku. Účetní jednotka by měla zvolit takovou metodu odepisování, která by nejvíce odpovídala tomuto procesu.

S odepisováním majetku souvisí ještě následující pojmy, které jsou nutné pro určení částky odpisů a při jeho vykazování, jako je vstupní cena, doba odepisování, odpisová sazba, zbytková hodnota, oprávky a zůstatková hodnota.

- Doba odepisování by se měla rovnat době, po kterou bude podnik majetek využívat k běžné činnosti. Na jejím odhadu, který by měl být určen co nejpřesněji, pak závisí vypovídací schopnost odpisů.
- Odpisová sazba je procento, které primárně závisí na použité metodě odepisování, a vyjadřuje, jaká část majetku bude za dané období odepsána.
- Zbytková hodnota majetku se rovná hodnotě, kterou by účetní jednotka získala při vyřazení majetku po uplynutí plánované doby odepisování.

- Oprávky tvoří součet provedených odpisů od začátku odepisování majetku.
- Zůstatková hodnota se rovná rozdílu vstupní ceny a oprávek.

Při prvním odepisování je také důležité konkrétní datum, od kterého se majetek začne po svém zařazení do užívání odepisovat. Jednou z možností může být odepisování jen za část roku. V případě, že nezáleží na tom, kdy byl majetek zařazen do užívání a začíná se odepisovat vždy od poloviny účetního období, tak tato metoda se nazývá konvence poloviny roku. Podobná je modifikovaná konvence poloviny roku, kdy majetek zařazený do užívání v první půlce účetního období se odepisuje od prvního dne účetního období a majetek zařazený v druhé půlce účetního období se začíná odepisovat až v období následujícím.

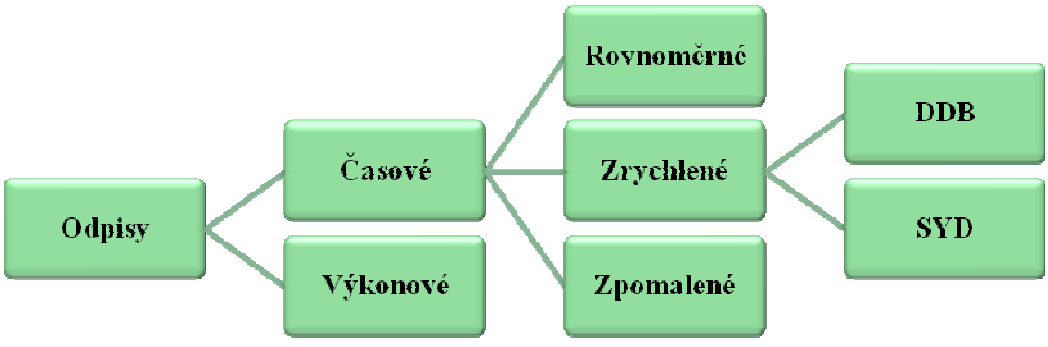
Další možností je odepisování po měsících opět se dvěma variantami[1]. Při první variantě je majetek odepisován již za měsíc, kdy byl zařazen do užívání. Při druhé variantě se začíná majetek odepisovat až od měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání.

V následující podkapitole 1.3.1 Metody odpisování budu uvádět vždy příklady výpočtu ročních odpisů.

1.3.1 Metody odepisování

Následující schéma 2 zobrazuje nejběžnější metody, které se používají pro výpočet odpisů.

Schéma 2 Metody odepisování



Zdroj: vlastní rozdělení

[1] České účetní předpisy vyžadují, aby byl dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek odepisován měsíčně.

Časové odpisy

Metoda časových odpisů spočívá v tom, že doba odepisování, se zde určuje podle doby, kterou podnik bude majetek využívat. Jednotlivé druhy časového odepisování pak reagují na průběh opotřebení majetku.

U **rovnoměrných odpisů** se předpokládá lineární průběh opotřebení, tedy rovnoměrné snižování hodnoty majetku.

Př. 1 Výpočet odpisů metodou rovnoměrných odpisů

Podnik pořídil obráběcí stroj v ceně 254 000 Kč, který bude účetně odepisovat po dobu 5 let (60 měsíců). Auto bylo zařazeno do užívání 10. 9. 2010, odepisovat začíná účetní jednotka následující měsíc po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání. Obráběcí stroj vyrobil první rok 22 tis. kusů výrobků, druhý 72 tis., třetí 68 tis., čtvrtý 66 tis. a pátý 57 tis..

Tabulka 1 Rovnoměrné odpisy

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH*
1	(254 000/4)*(3/12)	12 700	12 700	241 300
2	(254 000/5)*(12/12)	50 800	63 500	190 500
3	(254 000/5)*(12/12)	50 800	114 300	139 700
4	(254 000/5)*(12/12)	50 800	165 100	88 900
5	(254 000/5)*(12/12)	50 800	215 900	38 100
6	(254 000/5)*(9/12)	38 100	254 000	0

*ZH……..zůstatková hodnota
Zdroj: vlastní výpočty

Tato metoda je využitelná zejména u majetku, kde nehrozí během doby životnosti významný technický pokrok. Podle mě je oblíbená pro svou jednoduchost, a proto si myslím, že v praxi existuje nebezpečí, že bude používána, aniž by zde existoval uváděný vztah mezi dobou životnosti a průběhem opotřebení.

Aplikací **zrychlených odpisů** se nezkracuje doba odepisování, ale jejich použití by mělo odpovídat situaci, kdy majetek podléhá po zařazení do užívání výrazně rychlejšímu opotřebení než v letech následujících. Proto jsou odpisy takového majetku na začátku doby odepisování nejvyšší a postupně se snižují.

Tento způsob odepisování je zvláště preferován z toho důvodu, že dovoluje rychleji obměňovat ekonomické zdroje podniku, a tím chrání majetek

nejen před fyzickým ale i před morálním zastaráváním. Navíc zmírňuje účinky inflace. Svoje použití nachází u majetku, jehož hodnota klesá zejména v prvních letech užívání.

U zrychlených odpisů existuje mnoho variant výpočtu např.

$$RO = \frac{2 * VC * i}{n * (n+1)}$$

kde

RO.....roční odpis
VC.....vstupní cena
n .....počet let odepisování
i.....rok odpisu

a způsob odepisování nemusí odpovídat žádné z následujících metod, jako je metoda DDB a SYD. Uvádím je zde z toho důvodu, protože si myslím, že ze zrychlených odpisů patří mezi nejznámější a nejčastěji používané.

Metoda **DDB (**double-declining-balance method) vychází z neměnné odpisové sazby a odepsatelné částky, která je klesající, neboť za ni dosazujeme zůstatkovou hodnotu.

$$\%\ DDB = 2 * (100\ \% / n)$$
$$DDB\ O = \%\ DDB * ZH$$

kde

% DDB .....odpisová sazba
DDB O .....roční odpis
ZH.....zůstatková hodnota
n .....počet let odepisování

Nejdříve se musí spočítat odpisová sazba, která se stanoví jako podíl 100 % a počtu let odepisování a následně se vynásobí dvěma. Každý rok se pak touto sazbou násobí zůstatková hodnota. Protože u této metody nelze přesně stanovit částku odpisu v posledním roce, používá se pro jeho výpočet rozdíl vstupní ceny a oprávek.

Př. 2 Výpočet odpisů metodou DDB, zadání viz př. 1

Tabulka 2 Metoda DDB

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	(254 000*0,4)*(3/12)	25 400	25 400	228 600
2	241 300*0,4	96 520	121 920	132 080
3	132 000*0,4	52 800	174 720	79 280
4	79 280*0,4	31 712	206 432	47 568
5	47 568*0,4	19 027	225 459	28 541
6	254 000 - 225 459	28 541	254 000	0

Zdroj: vlastní výpočty

U této metody se mi líbí její snadná modifikovatelnost. Vzorec se dá snadno upravit použitím jiného koeficientu než je 2. Pokud se za 2 dosadí koeficient 3, dostaneme tzv. TDB (triple-declining balance) atd. Míra zrychlení je tak zcela na rozhodnutí účetní jednotky, přesto je zde díky vzorci jasně určen algoritmus, kterým se zjišťuje výše odpisu. To podle mě usnadňuje i pozdější ověřování a kontrolu správnosti výpočtu.

Metodu **SYD** (sum of the years digits metod), neboli metodu kumulativního součtu, charakterizuje, že během odepisování se mění pouze odpisová sazba. Odepsatelná částka zůstává po celou dobu stejná, rovná se vstupní ceně.

$$\mathbf{SYD\ O} = \frac{\mathbf{N}}{\mathbf{(n+1) * n/2}} \mathbf{* VC}$$

kde

SYD O..... roční odpis
VC ..... vstupní cena
n ..... počet let odepisování
N..... počet zbývajících let odepisování

Odpisová sazba se vypočítá jako podíl počtu zbývajících let odepisování a součtu počtu let, které zbývají do konce odepisování. Pokud je majetek zařazen do užívání v průběhu účetního období, je možné použít dvě varianty výpočtu. U první se odpisy rozpočítají poměrem měsíců daného roku, ve kterých byl již majetek užíván. Toto přepočítávání ročních odpisů následuje i v dalších letech. Druhou variantou je vypočtení ročních odpisů a část odpisů, která by nebyla v prvním roce využita, by se poměrně zbytkem odepisovaných let přiřadila k jednotlivým odpisům v dalších letech.

Př. 3 Výpočet odpisů metodou SYD, zadání viz př. 1.

Tabulka 3 Metoda SYD

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	(5/15)*254 000*(3/12)	21 167	21 167	232 833
2	(4/15)*254 000*(3/12)+(5/15)*254 000*(9/12)	80 434	101 601	152 399
3	(3/15)*254 000*(3/12)+(4/15)*254 000*(9/12)	63 500	165 101	88 899
4	(2/15)*254 000*(3/12)+(3/15)*254 000*(9/12)	46 567	211 668	42 332
5	(1/15)*254 000*(3/12)+(2/15)*254 000*(9/12)	29 633	241 301	12 699
6	(1/15)*254 000*(9/12)	12 699	254 000	0

Zdroj: vlastní výpočty

Součet počtu let do konce odepisování se rovná: (5+1)*(5/2) = 15

Ve zvláštních případech lze použít i **zpomalené odpisy**. Metoda zpomaleného odepisování spočívá v tom, že odpisy během doby životnosti majetku stoupají. Nejmenší odpis je účtován v prvním a největší v posledním roce užívání. Opět zde uvádím pouze jeden z možných výpočtů ročního odpisu.

$$RO = \frac{2*VC*(n+1-i)}{i*(n+1)}$$

kde

RO……. roční odpis
VC ..... vstupní cena
n..... počet let odepisování
i..... rok odpisu

Př. 4 Výpočet odpisů metodou zpomalených odpisů, zadání viz př. 1

Tabulka 4 Zpomalené odpisy

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	(2*254 000*1)/(5*(5+1))*3/12	4 234	4 234	249 766
2	(2*254 000*2)/(5*(5+1)) + 2 540	36 407	40 641	213 359
3	(2*254 000*3)/(5*(5+1)) + 2 540	53 340	93 981	160 019
4	(2*254 000*4)/(5*(5+1)) + 2 540	70 274	164 255	89 745
5	(2*254 000*5)/(5*(5+1)) + 2 540	87 207	251 462	2 538
6	2538	2 538	254 000	0

Zdroj dat: vlastní výpočty

Odpis za celý první rok by byl:
(2*254 000*1)/(5*(5+1)) = 16 934

Protože však odepisujeme v prvním roce jen tři měsíce, odpis je:
(2*254 000*1)/(5*(5+1))*3/12 = 4 234

Zbývající část, která nebyla odepsána v prvním roce, rozpočítáme mezi následující roky odepisování.

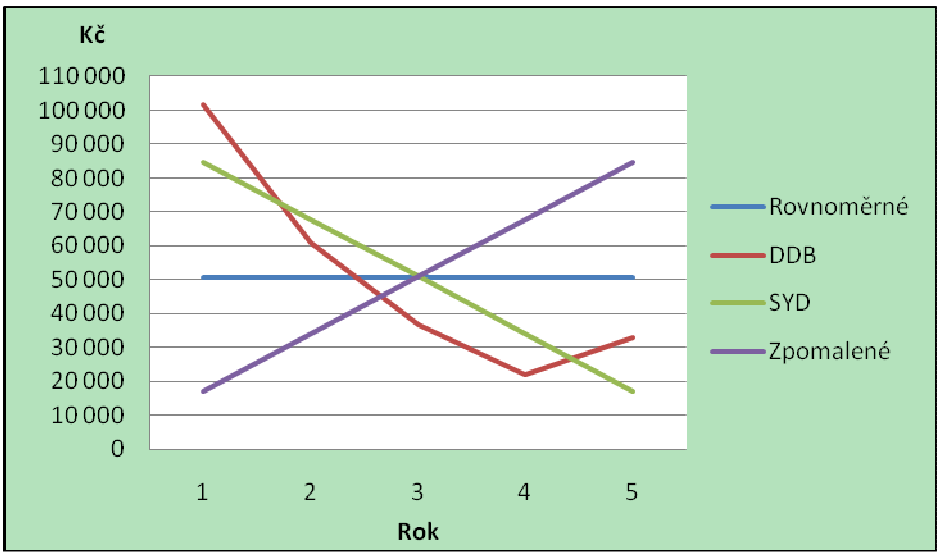
16934-4234 = 12 700
12700/5 = 2540

Z důvodu zaokrouhlování je poslední odpis nižší než vypočtená poměrná část odpisu.

Tento způsob odepisování se využívá u majetku, jehož pořizovací náklady jsou značně vysoké nebo v případě, že finanční náročnost oprav a údržby roste významně s jeho stářím.

Pro srovnání časových metod odepisování uvádím graf 1. Pro jeho tvorbu jsem využila zadání př. 1. Aby bylo na první pohled z vývoje ročních odpisů jasné, o kterou metodu se jedná a odkud vlastně pochází její název, použila jsem při výpočtech předpoklad, že majetek byl uveden do provozu k 1. 1. 2010. Jednotlivé výpočty k obrázku obsahuje příloha č. 1.

Graf 1 Srovnání časových metod výpočtu odpisů



Zdroj dat: vlastní výpočty

Z grafu 1 vyplývá, že u rovnoměrné metody odepisování jsou roční odpisy stejně vysoké, zrychlené odpisy jsou nejvyšší v prvním roce odepisování a v následujících letech klesají a u zpomalených odpisů dochází od prvního roku naopak ke stálému zvyšování ročních odpisů. Není bez zajímavosti, že metoda DDB má v prvním a posledním roce vyšší roční odpis jak metoda SYD. Jak moc se budou obě metody lišit ve výši ročních odpisů, záleží na výši koeficientu[2], kterým u metody DDB určujeme její zrychlení.

Výkonové

Výkonové odpisy, jak napovídá jejich název, vychází z předpokladu, že opotřebení majetku je v přímé závislosti na míře jeho používání. Doba odepisování zde není daná časovým údajem ale plánovaným počtem výkonů, které zařízení v budoucnu vyrobí.

[2] Viz metoda DDB str. 7

$$RO = \frac{VC}{V} * v$$

kde

RO ..... roční odpis
VC ..... vstupní cena
V ..... odhadovaný počet výkonů
v ..... počet výkonů za období

Při výpočtu ročního odpisu se vstupní cena dělí celkovým počtem odhadovaných výkonů, tím získáme odpis připadající na jednotku výkonu, který pak násobíme skutečným počtem výkonů za období.

Př. 5 Výpočet odpisů výkonovou metodou, zadání viz př. 1

Tabulka 5 Výkonové odpisy

Rok	ks	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	22 000	(254 000/333 000)*22 000	19 608	19 608	234 392
2	72 000	(254 000/333 000)*72 000	64 169	83 777	170 223
3	68 000	(254 000/333 000)*68 000	60 604	144 381	109 619
4	66 000	(254 000/333 000)*66 000	58 822	203 203	50 797
5	57 000	(254 000/333 000)*57 000	50 797	254 000	0

Zdroj dat: vlastní výpočty

Tato metoda je vhodná zejména v případech, kdy zařízení není v určitém období využíváno a neprojevuje se významně během tohoto období morální opotřebení. Považuji za velkou výhodu i to, že pokud se majetek nevyužívá k produkci výkonů, neodepisuje se. Myslím si, že tento způsob odepisování přispívá ke zlepšení věrného a poctivého obrazu, neboť lépe odráží výrobní proces.

1.3.2 Technické zhodnocení

Kromě snižování hodnoty majetku vlivem odpisů, se může cena majetku během jeho doby životnosti různě měnit. Ocenění majetku se zvyšuje, pokud podnik podnikne určité kroky, jako je jeho modernizace, rekonstrukce atd. V takovém případě se jedná o technické zhodnocení a majetek se odepisuje z nové zvýšené vstupní ceny nebo zůstatkové hodnoty podle použité odpisové metody.

V žádném případě by se nemělo zaměňovat technické zhodnocení za opravy a údržbu. U oprav a údržby se jedná o činnost, která je nutná k běžnému provozu majetku, nijak nezlepšuje jeho technické vlastnosti a nemají vliv na růst jeho hodnoty. Z těchto důvodů se opravy a údržby účtují do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy.

1.4 Oceňování v průběhu držení

Hodnota majetku se může zvyšovat a snižovat i bez přičinění podniku. Aby podnik dodržel zásadu věrného zobrazení, měl by tyto změny promítnout také do ocenění majetku. Zároveň by však měl dbát na zásadu opatrnosti, tedy nezvyšovat hodnotu majetku, aby nedošlo k jeho nadhodnocení oproti skutečnosti. Obě tyto účetní zásady se u zvolených oceňovacích bází projevují v rozdílné míře. Jsou tak jedním ze znaků, kterým se jednotlivé oceňovací báze od sebe odlišují.

Od jejich výběru se pak odvíjí, jak a zda se vůbec promítne snížení či zvýšení hodnoty do účetnictví a jestli se bude rozlišovat mezi změnami trvalého a přechodného charakteru.

Za zmínku stojí způsob oceňování v průběhu držení majetku, který uplatňují US GAAP (Generally accepted accounting principles - americké všeobecně uznávané účetní zásady). Ty totiž nedovolují přecenit dlouhodobý hmotný majetek nad jeho pořizovací cenu určenou historickými náklady. Většinou se tento postup zdůvodňuje rychlou obnovou majetku a nízkou inflací.

Právě inflace vede k dalšímu přeceňování majetku. Pokud se účetní jednotka nachází v oblasti s vysokou inflací, má povinnost zvoleným indexem zvýšit ocenění majetku, který je veden v pořizovacích cenách. Nejde zde však o zvýšení hodnoty majetku jako takového, ale o zachování vypovídací schopnosti účetnictví. Protože se jedná o zcela výjimečnou situaci, která je v současnosti obvyklejší pro různé rozvojové země než pro země Evropy či Severní Ameriky, myslím si, že nemá smysl, abych se touto problematikou v následujícím textu dále zabývala.

1.5 Harmonizační proces

V jednotlivých zemích existují značné rozdíly v tom, jaké druhy majetku kategorie dlouhodobý hmotný majetek přesně obsahuje, které způsoby oceňování se u něj používají, a vůbec největší variabilita se vyskytuje u metod odepisování. Tyto odlišnosti mohou být způsobeny určitou možností volby, která se v mezinárodních předpisech vyskytuje. Další neméně významnou příčinou je i existence zákonů a předpisů, které se liší svým obsahem stát od státu.

V současnosti na celém světě probíhá proces sbližování a sjednocování účetního výkaznictví. V rámci členství ČR v EU se do předpisů upravujících tuto

oblast promítají nařízení a směrnice EU. Protože mnoho českých firem je zčásti nebo zcela vlastněna zahraničními subjekty, stále více sem pronikají i Mezinárodní účetní standardy, nebo US GAAP.

Velký podíl na rozšíření IAS/IFRS do České republiky má sama EU, která rozhodla, že na jejím území budou společnosti, které emitují cenné papíry a jsou registrovány na regulovaném trhu cenných papírů na území EU, používat pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vypracování výroční zprávy IAS/IFRS. Jednotlivé standardy prochází schvalovacím procesem a následně jsou včleňovány do práva EU.

Jakkoliv je rozhodnutí EU chvályhodné, problémem zůstává zcela neuspokojivá rychlost, jakou ke schvalování jednotlivých standardů dochází. Vyskytují se případy, kdy standardy a jejich novely jsou v platnosti již celé měsíce, než dojde k jejich schválení[3]. Myslím si, že tento postup nepřispívá k zajištění srovnatelných informací prezentovaných účetní závěrkou ve světovém měřítku.

Ve své práci se proto budu zabývat dlouhodobým hmotným majetkem nejen z pozice české účetní jednotky za použití českých předpisů, ale chtěla bych se zaměřit i na dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS, jak jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board- IASB) se sídlem v Londýně.

[3] Proces schvalování standardů IAS/IFRS a jejich novel jsou např. zveřejněny Komorou auditorů ČR na www.kacr.cz.

2 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS

Úkolem IAS/IFRS je poskytnout uživatelům srovnatelné, spolehlivé, srozumitelné a relevantní informace pro jejich informační potřeby. Jednotlivé standardy IAS/IFRS vychází z Koncepčního rámce, který představuje nejen úvodní část k IAS/IFRS, ale definuje základní pojmy a zásady nezbytné k sestavení účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS.

2.1 Obsahové vymezení

IAS/IFRS se věnují dlouhodobému hmotnému majetku hlavně ve standardu IAS 16. Protože však standardy vznikaly postupně a tento proces neustále probíhá, dotýká se tato problematika i později přijatých standardů, proto neobsahuje IAS 16 komplexní úpravu této oblasti a je nutné prostudovat i ostatní standardy, aby byla dodržena zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Dalším standardem, kde najdeme úpravu dlouhodobého hmotného majetku, je *IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, dále jen IFRS 5, který se vztahuje na majetek, pro který už podnik nemá využití a bude vyřazen.

Pak následují dva standardy, které se orientují na účetní jednotky se specifickým předmětem činnosti a mají spíš průřezový charakter. Prvním je *IAS 41 Zemědělství* a jak vyplývá už z názvu, předmětem standardu jsou především biologická aktiva používaná k zemědělské činnosti. Druhý standard *IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů* se vztahuje na těžební průmysl.

Zcela mimo kategorii dlouhodobého hmotného majetku, ačkoliv to tak na první pohled nevypadá, stojí standard *IAS 40 Investice do nemovitostí*. Sice se také věnuje pozemkům a budovám, nemovitostem, ale jen takovým, které jsou v podniku drženy za účelem dosažení výnosu během určitého časového období, ale nejsou využívány v provozní oblasti.

Ve své diplomové práci bych se chtěla zaměřit na dlouhodobý hmotný majetek podle standardů IAS 16 a IFRS 5 a dále na části těch standardů, které se nějakým způsobem dotýkají dlouhodobého hmotného majetku, jak je uvádím v tabulce č. 6.

Tabulka 6 Ostatní standardy týkající se dlouhodobého hmotného majetku

Standard	Oblast
IAS 17 Leasingy	Pořízení aktiva formou leasingu
IAS 2 Zásoby	Oceňování vyráběných aktiv
IAS 19 Zaměstnanecké požitky	Oceňování vyráběných aktiv
IAS 20 Vykazování státních dotací	Oceňování při poskytnutí státních dotací
IAS 23 Výpůjční náklady	Aktivace úroků do pořizovací ceny
IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Náklady na vyřazení aktiv
IAS 36 Snížení hodnoty aktiv	Snížení hodnoty aktiv během držby

Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, str. 93

Standard IAS 16 vymezuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která podnik používá ve výrobě, pro zásobování zbožím nebo službami, případně slouží k pronájmu nebo k administrativním účelům. U těchto aktiv se zároveň očekává, že je účetní jednotka využije déle jak jedno období. Samozřejmostí pro vykázání tohoto majetku mezi pozemky, budovy a zařízení je pak jeho spolehlivé ocenění a pravděpodobnost ekonomických užitků, které má majetek v budoucnu přinášet.

Z uvedeného je zřejmé, že se v této definici nikde neuvádí potřeba majetek vlastnit, jak to požaduje např. česká účetní úprava nebo částka, které má být dosaženo, aby majetek zařazen mezi dlouhodobá hmotná aktiva.

Další situací, kdy se IAS/IFRS a česká úprava odlišují[4], je problematika náhradních dílů, která dále souvisí s komponentním odepisováním. Protože se tento rozdíl nenachází jen v českých předpisech, uvádí standard IAS 16, že náhradní díly, které se stanou součástí pozemků, budov a zařízení a jejichž doba použitelnosti je delší jak jedno období, budou vykazovány jako pozemky, budovy a zařízení.

[4] Náhradní díly včetně komponentů jsou podle § 9 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považovány za zásoby.

2.2 Oceňování při pořízení

Splněním výše uvedených podmínek je majetek uznán za aktivum, které je vykazováno v určité hodnotě. K okamžiku uznání se tato hodnota rovná pořizovacím nákladům.

K pořizovacím nákladům náleží veškeré náklady, které souvisí s pořízením majetku až do uvedení do užívání a předpokládaná výše nákladů vynaložených při demontáži aktiva a jeho přemístění, nebo při uvedení místa, na kterém bylo aktivum instalováno, do původního stavu.

Standard uvádí příklady pořizovacích nákladů. Běžně mezi ně náleží kupní cena, nevratná cla a daně, náklady na dopravu, instalaci a montáž a provize. Mezi ty méně obvyklé patří náklady na zaměstnanecké požitky, které blíže upravuje standard *IAS 19 Zaměstnanecké požitky*, a náklady provedených testů, při kterých se ověřují jeho funkce, snížené o čistý výdělek, z takto vyrobených výkonů.

Aby nedošlo k pochybení, vyjmenovává standard i situace, v nichž se náklady do ocenění při pořízení nezahrnují. Jedná se o:

- náklady spojené s novými aktivitami např. otevření nového závodu, náklady na zavedení nového produktu, nového obchodního místa nebo v souvislosti se změnou odběratelů,
- náklady administrativy a všeobecné režie,
- náklady po uvedení do užívání např. provozní ztráty, náklady, které vyžaduje zařízení v rámci údržby ještě před zahájením výroby, a náklady na přesun a reorganizaci výroby.

Př. 6 Pořizovací náklady

Podnik pořídil výrobní zařízení v hodnotě 300 tis. Kč. Náklady na přepravu činily 30 tis. Kč a pojištění přepravy stálo 5 tis. Kč. Náklady na přípravu místa činily 5 tis. Kč. Dodavatel provedl montáž v ceně 10 tis. Kč a školení zaměstnanců podniku týkající se obsluhy zařízení v hodnotě 15 tis. Kč. Před uvedením zařízení do provozu byly provedeny testy v hodnotě 10 tis. Kč. Výrobky vyrobené během testování prodal podnik za 40 tis. Kč, náklady pořízení těchto výrobků činily 25 tis. Kč.

Tabulka 7 Pořizovací náklady

Pořizovací náklady	tis. Kč.
Kupní cena výrobního zařízení	+ 300
Přeprava	+ 30
Pojistné	+ 5
Náklady na přípravu místa	+ 5
Montáž	+ 10
Školení zaměstnanců	~~+ 15~~
Náklady na testování aktiva	+ 10
Čistý zisk z prodeje výrobků vyrobených během testování	- (40-25)= -15
Pořizovací náklady celkem	**345**

Zdroj: vlastní příklad

Ačkoliv školení zaměstnanců v souvislosti s pořízením nového aktiva není mezi vyjmenovanými náklady, o které se ocenění aktiva nezvyšuje, přesto ani IAS/IFRS nepovolují jejich zahrnutí do pořizovacích nákladů a jsou zúčtovány do nákladů.

Existuje i položka, která naopak může pořizovací náklady snižovat. Je to jeden ze způsobů vykázání **státní dotace** podle standardu IAS 20 Vykazování státních dotací. Pořizovací náklady jsou sníženy o hodnotu dotace, která byla poskytnuta na její pořízení, protože pokud jsou aktiva oceňována na základě historických nákladů, mají vyjadřovat hodnotu nákladů, které na jejich pořízení podnik vynaložil. Tímto způsobem však dochází k podhodnocení aktiva, protože jeho skutečná hodnota je vyšší než vykazovaná, a ke konfliktu se zásadou věrného a poctivého zobrazení. Řešením je přecenění aktiva na fair value[5] k datu sestavení účetní závěrky, které se vykáže jako fond z přecenění.

Druhý způsob, který odstraňuje problémy s vykazovanou hodnotou aktiva, ocení aktivum v původní výši pořizovacích nákladů a dotaci vykáže jako zvýšení výnosů příštích období, které bude postupně rozpouštět do výnosů stejnou metodou, kterou používá k odepisování aktiva.

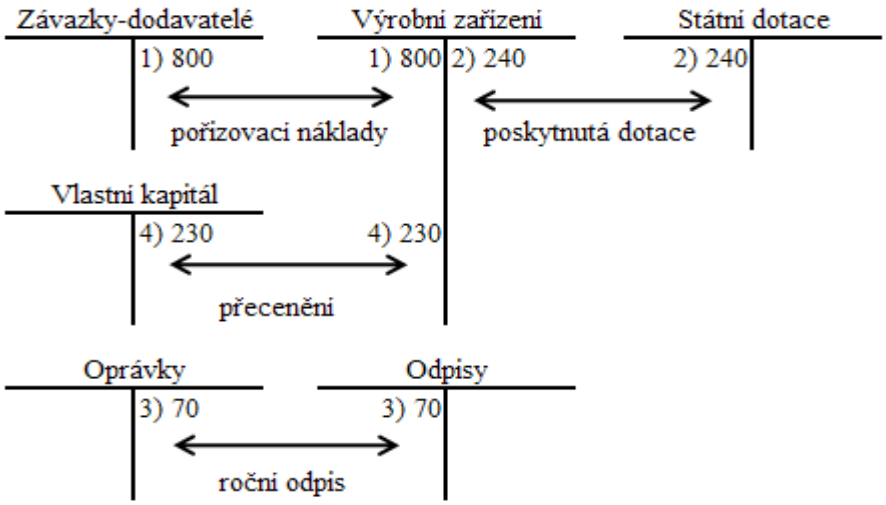
[5] IAS 16 definuje fair value jako „částku, za kterou může být aktivum směněno mezi znalými a ochotnými smluvními stranami za obvyklých podmínek“.

Př. 7 Státní dotace

Podnik pořídil výrobní zařízení v hodnotě 800 tis. Kč s dobou použitelnosti 8 let, rovnoměrné odepisování. Na pořízení aktiva získal státní dotaci ve výši 240 tis. Kč. K rozvahovému dni byla zjištěna fair value zařízení 720 tis. Kč.

Řešení příkladu prvním způsobem, kdy se státní dotace vykazuje jako snížení pořizovacích nákladů výrobního zařízení, zachycuje obrázek 1.

Obrázek 1 Státní dotace jako snížení pořizovacích nákladů

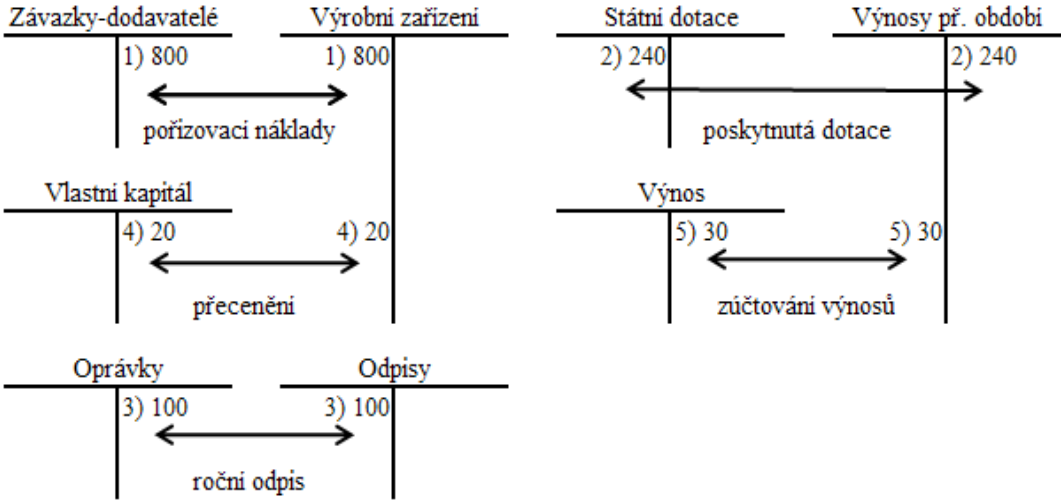


Zdroj: vlastní příklad

V první operaci jsou zaúčtovány celkové pořizovací náklady. Druhá operace zachycuje státní dotaci jako snížení pořizovacích nákladů (800-240=560). Pak následuje výpočet ročního odpisu z částky 560 tis. Kč, který činí 70 tis. Kč. Zůstatková hodnota se pak rovná 490 tis. Kč. K rozvahovému dni je třeba porovnat zůstatkovou hodnotu (490) a fair value (720). Poslední operací je zaúčtování přecenění ve výši 230 tis. Kč jako zvýšení hodnoty zařízení a fondu z přecenění ve vlastním kapitálu.

Druhý způsob řešení, kdy je státní dotace zaúčtována jako výnosy příštích období, znázorňuje obrázek 2.

Obrázek 2 Státní dotace jako výnos příštích období



Zdroj: vlastní příklad

V porovnání s prvním řešením přibyla u tohoto způsobu zachycení jedna operace. Je tomu tak proto, že státní dotace byla zachycena jako výnos příštích období, který se bude postupně rozpouštět do výnosů. Roční odpis výrobního zařízení je vyšší, protože pořizovací náklady zůstaly v původní výši (800 tis. Kč). Z tohoto důvodu není ani přecenění zařízení tak vysoké jako u předchozí varianty.

Myslím si, že druhý postup lépe chrání majetkovou podstatu podniku, neboť předchází přeceňování aktiva v důsledku přijaté dotace a tím i možným požadavkům na vyplacení takto obdržených přínosů[6]. Bohužel česká účetní úprava[7]umožňuje pouze první variantu.

2.2.1 Aktivace výpůjčních nákladů a odložená platba

Aktivaci výpůjčních nákladů se věnuje *IAS 23 Výpůjční náklady*. Po 1. 1. 2009, kdy vstoupila v platnost novela tohoto standardu, již není možné zahrnovat výpůjční náklady přímo do nákladů, ale musí být zahrnuty do pořizovací ceny, dokud není aktivum připraveno pro plánované užití.

Pro aktivum, jehož výpůjční náklady jsou aktivovány, používá název způsobilé aktivum a rovněž uvádí i jeho definici. V té stojí, že za způsobilé aktivum se považuje takové aktivum, u kterého je nutné značné časové období, aby bylo připraveno pro plánované užití nebo prodej. Tento standard se tedy

[6] IAS/IFRS používají pro tento typ transakcí výraz „gain“, který se překládá jako „přínos“.

[7] Vyhláška č. 500/2002 Sb. §47 odst. 4

vztahuje i na dlouhodobý hmotný majetek, pokud jsou splněny uvedené podmínky.

Z vymezení výpůjčních nákladů vyplývá, že se nejedná jen o úroky, ale dále se sem zahrnují i různé poplatky placené v souvislosti se zřízením a čerpáním úvěru, ale i poplatky spojené s leasingem podle *IAS 17 Leasingy* nebo případné kurzové rozdíly, které vznikají z půjček v cizích měnách.

U půjčky určené pouze na pořízení způsobilého aktiva, dostaneme částku výpůjčních nákladů určenou pro aktivaci tak, že se veškeré výpůjční náklady spojené s touto půjčkou sníží o investiční příjmy z dočasného investování.

V případě, že vypůjčené finanční prostředky nemají přesně určený účel použití, a pak jsou použity k získání způsobilého aktiva, se situace komplikuje. Částku výpůjčních nákladů pro aktivaci zjistíme pomocí míry aktivace. Míru aktivace výpůjčních nákladů dostaneme jako vážený průměr výpůjčních nákladů z nesplacených půjček během období. Použitím míry aktivace na výdaje vztahující se k aktivu obdržíme částku výpůjčních nákladů pro aktivaci.

V případě, že podnik nakupuje aktivum, většinou neprobíhá platba v hotovosti, ale je mu vystavena faktura, na které je vyznačeno datum její splatnosti. Tento nákup, kdy je faktura hrazena převodem z bankovního účtu, se nazývá také obchodní úvěr. Protože však lhůta splatnosti faktury nebývá nijak dlouhá, neúčtuje si z tohoto úvěru dodavatel žádné úroky. Pokud by se však takové úroky vyskytly, musí se podobně jako při úvěru, který by byl určen na pořízení majetku, aktivovat do pořizovací ceny.

Zrušení práva volby v novelizovaném standardu vyvolalo nesouhlas u odborné veřejnosti. Stejně jako jí i mně přijde metoda výpočtu míry aktivace celkem složitá a ve standardu jen velmi stručně popsaná bez bližšího návodu. Navíc podle mě značně znesnadňuje provedení finanční analýzy v oblasti solventnosti, protože výpůjční náklady zahrnuté v pořizovacích cenách aktiv a jejich výše se pak zjišťuje složitými přepočty.

České účetní předpisy v tomto ohledu nenabízí vhodné alternativní řešení, protože se zabývají pouze aktivací úroků, u kterých navíc zůstává právo volby, a kurzové rozdíly řazené standardem mezi výpůjční náklady, nelze aktivovat vůbec.

Podle mého názoru by bylo lepší, kdyby se výpůjční náklady přidělovaly jednotlivým aktivům poměrem, který by vyjadřoval, jaká část půjčky se použije pro získání určitého aktiva. Postup přiřazení výpůjčních nákladů aktivům by se tak podle mě výrazně zjednodušil.

V následujícím příkladu č. 8 bych chtěla porovnat výpůjční náklady z hlediska modelu aktivace a již zrušeného modelu vykazování výpůjčních nákladů do nákladů běžného období.

Př. 8 Výpůjční náklady a odložené platby

Podnik koupil k 1. 1. roku X1 budovu za 3,5 mil. Kč. S původním majitelem se dohodl na platbách: 0,5 mil Kč v den nákupu, 0,5 mil. Kč k 31. 12. X1, 1 mil. Kč k 31. 12. X2 a 1,5 mil. Kč k 31. 12. X3. Dohodnutá úroková míra je 5 %. Doba odepisování budovy je 20 let, odpisy rovnoměrné. K 1. 1. X1 zahajuje podnik rekonstrukci budovy, která potrvá 2 roky a bude stát celkem 1,5 mil Kč. K 1. 1. X3 bude budova zařazena do užívání. Na rekonstrukci získal podnik bankovní úvěr. Splátky úvěru ve výši 0,5 mil. Kč budou splaceny k 31. 12. X1, 31. 12 X2 a 31. 12. X3. Úroková míra požadovaná bankou je 8 %.

Nejprve je třeba vypočítat současné hodnoty poskytnutých úvěrů, protože tvoří základ ocenění budovy bez ohledu na použitý model.

SH dod. úvěru $500\,000 + 500\,000/1{,}05 + 1\,000\,000/1{,}05^2 + 1\,500\,000/1{,}05^3 = 3\,178\,976$

SH bank. úvěru $500\,000/1{,}08 + 500\,000/1{,}08^2 + 500\,000/1{,}08^3 = 1\,288\,548$

Poté následuje umořovací schéma, které je obsaženo v tabulce 8, ze kterého se zjistí částky úroků pro aktivaci, a srovnání hodnot budovy v tabulce 9 z hlediska obou modelů.

Tabulka 8 Umořovací schéma

Dodavatelský úvěr					Bankovní úvěr				
Datum	Splátka	Úrok	Úmor	Úvěr	Datum	Splátka	Úrok	Úmor	Úvěr
PZ	x	x	x	3 178 976	PZ	x	x	x	1 288 548
1. 1. X1	500 000	x	500 000	2 678 976	1. 1. X1	x	x	x	1 288 548
31. 12 X1	500 000	133 949	366 051	2 312 925	31. 12 X1	500 000	103 084	396 916	891 632
31. 12 X2	1 000 000	115 646	884 354	1 428 571	31. 12 X2	500 000	71 331	428 669	462 963
31. 12 X3	1 500 000	71 429	1 428 571	0	31. 12 X3	500 000	37 037	462 963	0
Celkem	3 500 000	321 024	3 178 976	x	Celkem	1 500 000	211 452	1 288 548	x

Zdroj: vlastní výpočty

Tabulka 9 Srovnání hodnot budovy

a) aktivace úroků		b) zahrnutí úroků do nákladů	
Datum	Hodnota budovy	Datum	Hodnota budovy
1. 1. X1	3 178 976 + 1 288 548 = 4 467 524	1. 1. X1 - 31.12. X3	3 178 976 + 1 288 548 = 4 467 524
31. 12 X1	4 467 524 + 133 949 + 103 084 = 4 704 557		
31. 12 X2	4 704 557 + 115 646 + 71 331 = 4 891 534		
31. 12 X3	Roční odpis 4 891 534 / 20 = 244 577	31. 12. X3	Roční odpis 4 467 524/20 = 223 376
31. 12 X3	4 891 534 - 244 577 = 4 646 957	31. 12 X3	4 467524 - 223 376 = 4 244 148

Zdroj: vlastní výpočty

Z tabulky 9 je zřejmé, že hodnota budovy je u obou modelů ke dni nákupu stejná. V modelu aktivace úroků se však pořizovací náklady zvyšují o nabíhající úroky až do doby, kdy je budova zařazena do užívání. Poté se již úroky budou vykazovat jako náklady a je zahájeno odepisování budovy. Vzhledem k rozdílným pořizovacím nákladům se odlišují i roční částky odpisů.

2.2.2 Náklady na vyřazení majetku

Ačkoliv jsou náklady na vyřazení majetku vynakládány až s koncem životnosti aktiva nebo kdykoliv s ukončením jeho využití v podniku, odhad jejich výše se zahrnuje již do pořizovací ceny. Tento odhad však musí být upravený o účinky inflace a zároveň vyjadřovat současnou hodnotu vynaložené částky.

Protože se jedná o budoucí odtok ekonomického prospěchu, jehož výše je navíc nejistá, vykáže se zároveň rezerva[8]. Částka úroků, o kterou je rezerva každoročně zvyšována, se účtuje běžným způsobem do nákladů.

Př. 9 Náklady na vyřazení majetku

Podnik pořídil výrobní zařízení v hodnotě 1400 tis. Kč. Doba použitelnosti je 10 let. Dále podnik předpokládá, že náklady na vyřazení aktiva budou činit 150 tis. Kč. Úroková míra je 8 %.

Nejprve je třeba vypočítat současnou hodnotu nákladů na vyřazení, která představuje hodnotu rezervy k datu zařazení aktiva do užívání a tvoří součást pořizovacích nákladů výrobního zařízení.

Současná hodnota nákladů na vyřazení = $150/(1{,}08)^{10}$ = 69,48 tis. Kč.

Pak následuje výpočet ročního odpisu zařízení.

Roční odpis = 1469,48/10 = 146,95 tis. Kč

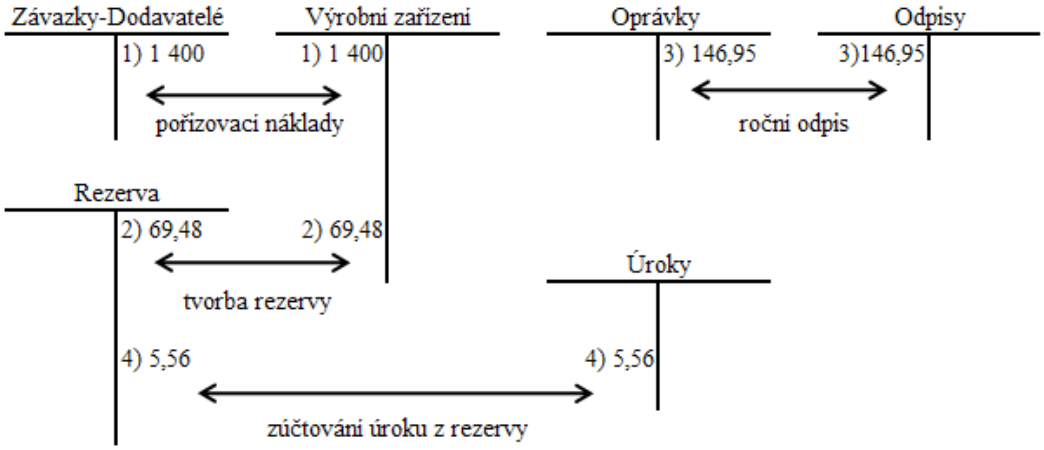
[8] Problematiku tvorby rezerv upravuje *IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a aktiva*.

Nakonec se dopočítá úrok.

Úrok = 69,48 * 0,08 = 5,56

Zaúčtování účetních operací v prvním roce obsahuje obrázek 3.

Obrázek 3 Náklady na vyřazení majetku



Zdroj: vlastní příklad

Roční hodnotu rezervy a úroků obsahuje následující tabulka 10.

Tabulka 10 Rezerva na vyřazení majetku

Rok	Současná hodnota	Úrok	Rok	Současná hodnota	Úrok
0	69,48	x	**6**	110,25	8,17
1	75,04	5,56	**7**	119,07	8,82
2	81,04	6,00	**8**	128,60	9,53
3	87,52	6,48	**9**	138,89	10,29
4	94,53	7,00	**10**	150,00	11,11
5	102,09	7,56	**x**	X	x

Zdroj: vlastní výpočty

Tento postup možná vypadá na první pohled složitě a mohou se objevit námitky, že odhad částky nákladů na vyřazení se může během doby používání aktiva různě měnit, a že lepším řešením by bylo jejich zahrnutí do pořizovacích nákladů nového aktiva, které nahrazuje toto původní, kdy je už jejich výše známa. Ale právě díky tomu, že se jedná o odhad[9], není jeho změna pracná, protože ji lze zahrnout do výkazů běžného období, aniž by bylo nutné měnit výkazy období minulých. Navíc podle mě toto řešení přiřazuje takto vzniklé náklady tomu aktivu, které je vyvolalo, což je v souladu s principem přiřazování nákladů výnosům.

[9] Tuto oblast upravuje podrobně *IAS 8 Účetní politiky, změny v odhadech a chyby*.

2.2.3 Pořízení ve vlastní režii

Pořízení majetku ve vlastní režii souvisí obvykle s běžnou činností, kterou se podnik zabývá, proto se tato oblast dlouhodobého hmotného majetku řídí standardem *IAS 2 Zásoby*.

Tento standard ukládá, aby součástí ocenění vyráběných aktiv byly přímé náklady vztahující se k aktivu, výrobní režii a samozřejmě další náklady související s uvedením aktiva do užívání jako je např. montáž. Naopak nepovoluje zahrnout do ocenění správní režii, pokud nejsou spojeny s uvedením aktiv na jejich současné místo a do současného stavu, a odbytové náklady.

Standard navíc požaduje rozdělení nákladů výrobní režie na variabilní a fixní. Variabilní náklady se mění se změnou objemu výroby, fixní náklady zůstávají naopak beze změny, pokud nejsou prováděny zásadní změny v množství produktu či v technologii výroby.

S požadavkem nezahrnovat správní a odbytovou režii plně souhlasím, protože se jedná o ocenění zásob právě vyrobených, které zatím žádné jiné náklady nevyvolaly, a proto není důvod, aby byly obsaženy v jejich ocenění. Zvláště u dlouhodobého hmotného majetku je zřejmé, že náklady spojené s prodejem běžným odběratelům zde nemohou vzniknout.

Pro přiřazování fixní výrobní režie se vychází z běžného objemu produktů. Pokud by se vyrobilo méně, než se předpokládalo, došlo by ke zvýšení ceny produktů a důsledkem by bylo nadhodnocení zásob. Tento standard se však řídí požadavkem opatrnosti, a proto se v této situaci přiřadí výrobku náklady ve výši určené běžným objemem produktů. Výsledkem je stejné ocenění výkonu jako při předpokládaném objemu výroby. Pokud by byl objem vyráběných výrobků ve skutečnosti vyšší, ocenění výkonu klesne, neboť se režie rozpočítá na skutečný objem výroby.

2.2.4 Směna

Pořizovacími náklady však nemusí být jenom peněžní obnos. V případě směny může být aktivum vypořádáno různými protihodnotami, které jsou oceněny reálnou hodnotou a souvisí s pořízením aktiva.

Z oceňování reálnou hodnotou jsou při směně vyjmuty aktiva,

- u kterých je určení reálné hodnoty tak obtížné, že by ohrožovalo spolehlivost takto získaného ocenění,
- u kterých není doložena komerční povaha této operace.

Tato aktiva se ocení účetní hodnotou. Ta představuje částku peněz vykázanou v rozvaze, která je snížená o oprávky a případné ztráty, ke kterým došlo v důsledku snížení hodnoty aktiva.

Komerční povaha se týká takových operací, při kterých se směnou mění významně nejen složení peněžních toků z hlediska jejich výše, ale i doba, po kterou jsou očekávány a výše rizika. Dále u těchto operací může dojít k podstatné změně specifické hodnoty pro účetní jednotku, kterou zde tvoří předpokládaná současná hodnota peněžních toků, které jsou s aktivem spojeny od jeho pořízení až do vyřazení z užívání.

Souhlasím s uvedeným postupem, aby se směnou nabyté aktivum oceňovalo reálnou hodnotou, pokud má směna za následek změnu budoucích peněžních toků nebo změnu specifické hodnoty. Podnik by směnu jistě vůbec nepodnikal, kdyby po jejím provedení nedošlo k žádnému zvýšení ekonomickému prospěchu. Pokud by přece jenom došlo k takovéto směně, nebylo by pak nutné zjišťovat ocenění reálnou hodnotou, protože účetní hodnota původního aktiva by se rovnala účetní hodnotě aktiva získaného.

2.2.5 Opravy a údržba

Běžné opravy a údržba jsou náklady vynakládané až po okamžiku uvedení do užívání. Jejich úkolem je zajistit fungování aktiva bez toho, že by ho nějakým způsobem vylepšovaly nebo zvyšovaly jeho cenu, proto náleží mezi náklady běžného období.

Standard však uvádí situaci, kdy je pro fungování aktiva nutné provádět pravidelně generální prověrky aktiva, a náklady vynaložené na tuto prověrku vstupují do účetní hodnoty aktiva a vykazují se v souladu s principy komponentního odepisování[10]. Pokud by bylo nezbytné zkrátit interval mezi prověrkami a předešlá prověrka by ještě nebyla odepsaná, provede se její

[10] Viz kapitola 2.3.1 Komponentní odpisy a technické zhodnocení

jednorázový odpis do nákladů, aby mohla být v aktivech nahrazena prověrkou novou.

2.3 Odepisování

K tématu odepisování dlouhodobého hmotného majetku uvádí standard IAS 16 definice následujících pojmů, se kterými pak pracuje:

- odepisovatelná částka představuje pořizovací náklady, případně jinou částku, která pořizovací náklady nahrazuje, po odečtení zbytkové hodnoty,
- zbytková hodnota je částka založená na odhadu hodnoty aktiva na konci doby životnosti, která se snižuje o předpokládané náklady na jeho vyřazení,
- doba použitelnosti je určena buď dobou, po kterou předpokládáme, že bude aktivum využíváno, nebo odhadovaným množství výkonů, které aktivum vyprodukuje,
- odpis představuje systematickou alokaci odepisovatelné částky aktiva během doby použitelnosti.

Z uvedených definic vyplývá, že odepisování majetku je značně založeno na odhadech a jejich přesnost ovlivňuje skutečnou výši odpisů, proto musí být výše zbytkové hodnoty každoročně přezkoumána a upravena o zjištěné významné odchylky podle standardu *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Během doby použitelnosti tak může zbytková hodnota dosahovat účetní hodnoty aktiva nebo ji převyšovat. V takové situaci požaduje standard přerušit odepisování do doby, než zbytková hodnota opět klesne pod účetní hodnotu aktiva.

V případě, že zbytková hodnota nedosahuje významné částky, může účetní jednotka využít možnosti a nepoužít ji při výpočtu odpisů, odepisovatelná částka pak zůstane ve výši pořizovacích nákladů.

Účetní jednotka musí při volbě metody odepisování vzít v úvahu, jakým způsobem bude spotřebovávat budoucí ekonomické užitky. Spotřebu těchto užitků představuje zamýšlené užívání aktiva a jejich výši ovlivňuje rychlost fyzického

opotřebení a morální zastarávání. Standard se zmiňuje o tom, že stejně jako odhad zbytkové hodnoty, musí se i odpisová metoda pravidelně alespoň jednou za rok pro účely sestavení účetní závěrky přezkoumat. Na základě zjištěných rozdílů, které jsou významné, upraví účetní jednotka použitou odpisovou metodu, nebo vybere novou. Uvedené změny odpisové metody zobrazí účetní jednotka podle rozhodnutí Rady jako změnu odhadu[11].

Účetní jednotka může používat různé odpisové metody. Podle standardu k nim náleží zejména lineární odpisy, odpisy ze snižujícího se základu (DDB) a výkonové odpisy. Jejich popis i s ostatními odpisovými metodami, neboť standard použití jiných metod nezakazuje, uvádím v kapitole 1.3.1 Metody odepisování.

Odepisování aktiv začíná zařazením do užívání a končí jejich úplným odepsáním či vyřazením. S odepisováním aktiv je také nutné přestat, pokud se změní účel jeho držby v podniku a aktivum je pak drženo pouze za účelem prodeje.

Položky aktiv, které nejsou významné, avšak jsou pořízené ve stejném okamžiku, jsou využívány ke stejnému technicko-ekonomickému určení a se stejnou dobou odepisování, lze pro účely odepisování vykazovat jako jeden celek. Tímto způsobem jsou často sledovány např. počítačové sestavy s tiskárnami.

Tento postup však nemůže být uplatněn v případě budov a pozemků, které též bývají pořizovány současně, neboť samy o sobě představují významné částky, a proto musí být vykazovány odděleně.

Pozemky jsou většinou považovány za aktiva, která se neodepisují, protože nepodléhají opotřebení. Výjimku tvoří takové pozemky, u nichž je doba použitelnosti omezená nebo část pořizovacích nákladů, která vznikla v souvislosti s odstraněním budov a následnou obnovou pozemku.

2.3.1 Komponentní odpisy a technické zhodnocení

Komponentní odpisy nepatří mezi odpisové metody, jak by se na první pohled mohlo zdát, ale zobrazují způsob, jakým se aktiva pro účely odepisování

[11] Podle *IAS 8* Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

vykazují. Jak jsem již uváděla[12], hledisko „nevýznamnosti“ a stejné životnosti je důvodem, aby byla aktiva sledována dohromady, proto považuju za správné, že opačné argumenty vedou k tomu, že aktiva jsou vykazována a odepisována samostatně vybranou metodou odepisování.

Tato problematika se dotýká budov a zařízení, která jsou sice při svém pořízení uváděny do užívání jako celek, ale v průběhu životnosti vyžadují určité části výměnu. Tyto části se nazývají komponenty a od běžných náhradních dílů pro základní opravy a údržbu je odlišuje doba použití přesahující více než jedno období.

K rozdělení pořizovacích nákladů mezi komponenty a zbytkovou část aktiva dochází již při uvedení aktiva do užívání. V případě, že účetní jednotka výměnu části aktiva nepředpokládala, ale přesto k ní došlo např. z důvodu změny legislativy, je nová část vykazována a odepisována odděleně jako komponenta.

Požadavek samostatného vykazování platí jen pro komponenty s odlišnou dobou použitelnosti. Pokud u určitého aktiva existuje více komponent se stejnou dobou životnosti, umožňuje standard společné vykazování a odepisování, ale vždy zvlášť od aktiva, ke kterému náleží.

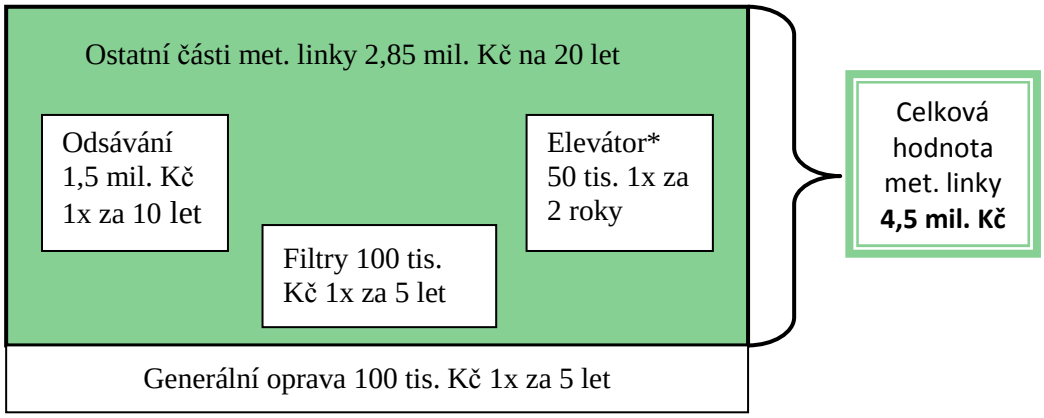
Př. 10 Komponentní odepisování

Podnik pořídil novou metalizační linku[13] v hodnotě 4,5 mil. Kč, doba použití 20 let. V souladu s metodou komponentního odepisování rozdělil metalizační linku na komponenty a zbytkovou část, jak znázorňuje obrázek 4. Dále podnik počítá s provedením generálních oprav v intervalu 5 let. Všechny části aktiva se odepisují rovnoměrně.

[12] viz kapitola 2.3 Odepisování

[13] Met. linka slouží k nanášení ochranného povrchu na kovové výrobky.

Obrázek 4 Komponentní odpisy

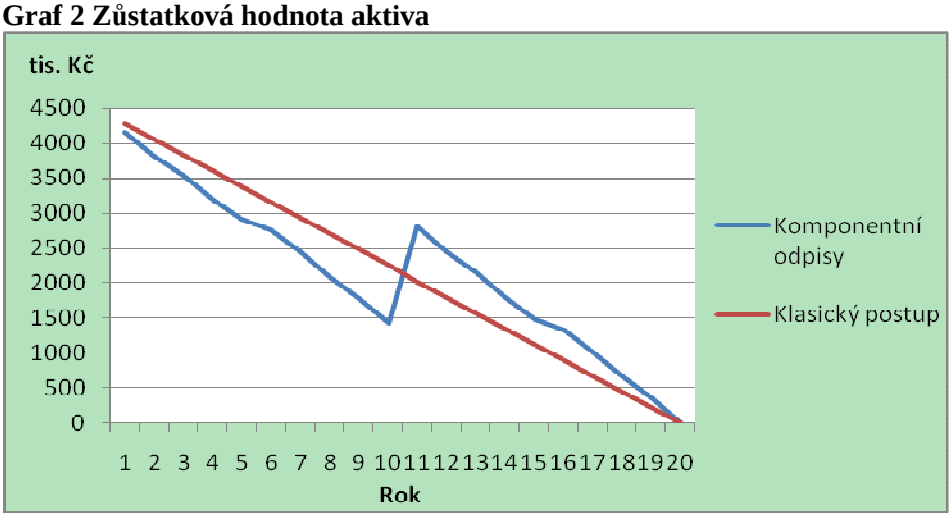


Zdroj: vlastní příklad

Plánovaná generální oprava se v okamžiku pořízení nezapočítává do celkové hodnoty met. linky, protože ještě neproběhla. Teprve po jejím provedení se její hodnota připočítá k hodnotě met. linky jako další komponenta a začne se s jejím odepisováním.

Graf 2[14], který vychází z příkladu č. 10, znázorňuje zůstatkovou hodnotu met. linky při komponentním odepisování a odepisování, při kterém by se celá výrobní linka odepisovala jako jeden kus majetku a částka vynaložená na generální opravu by nevstupovala do hodnoty majetku, které jsem zde nazvala klasickým postupem.

Graf 2 Zůstatková hodnota aktiva



Zdroj: vlastní příklad

[14] Výpočty sloužící jako podklad pro Graf 2 obsahuje příloha č. 2.

*Svislý dopravník brusných směsí

Z grafu 2 vyplývá, že od 11. roku užívání aktiva, kdy u komponentního odepisování proběhla výměna významné komponenty (odsávání), vede klasický postup odepisování k podhodnocení aktiv.

Výhodou komponentního přístupu je, že zabraňuje podhodnocení aktiv, neboť všechny významné výměny částí aktiva jsou opět vykazovány jako aktivum.

Standard se nezabývá samostatně pojmem technické zhodnocení, jak jej uvádí např. české předpisy, neboť ho z velké části nahrazuje právě komponentní odepisování.

2.4 Oceňování po okamžiku uznání

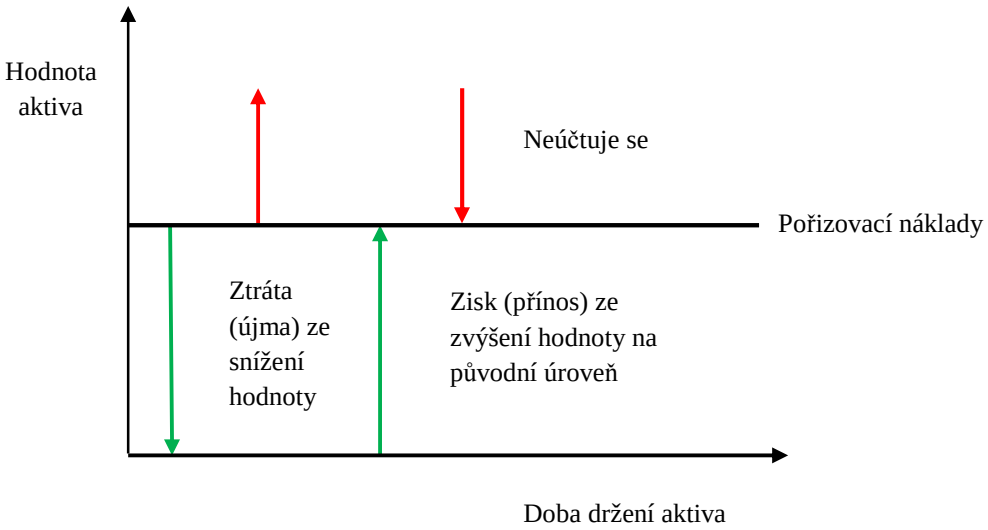
Standard IAS 16 v části věnované oceňování po okamžiku uznání dává účetní jednotce na vybranou mezi modelem oceňování pořizovacími náklady a přeceňovacím modelem.

2.4.1 Model oceňování pořizovacími náklady

Při použití tohoto modelu oceňování se majetek vykazuje v pořizovacích nákladech, které jsou u odepisovaného majetku sníženy o oprávky. Dále musí být hodnota majetku snížena o ztráty vzniklé snížením hodnoty majetku.

Způsoby zachycení změny hodnoty u neodepisovaného a odepisovaného aktiva znázorňují obrázky 5 a 6.

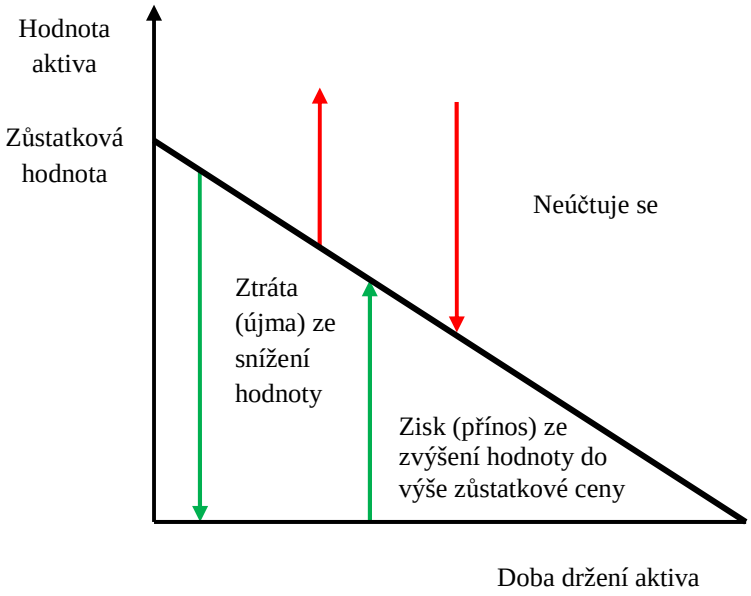
Obrázek 5 Model oceňování pořizovacími náklady u neodepisovaných aktiv



Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, vlastní grafické zpracování

Pro tento model oceňování platí, že pokud by se hodnota neodepisovaného aktiva vlivem různých podmínek zvýšila, tak se o jejím zvýšení neúčtuje. Pokud však hodnota aktiva klesne pod pořizovací náklady, zachytí se její snížení jako ztráta (újma) ze snížení hodnoty. Opětovné zvýšení hodnoty aktiva do výše pořizovacích nákladů se zachytí jako zisk (přínos).

Obrázek 6 Model oceňování pořizovacími náklady u odepisovaných aktiv



Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, vlastní grafické zpracování

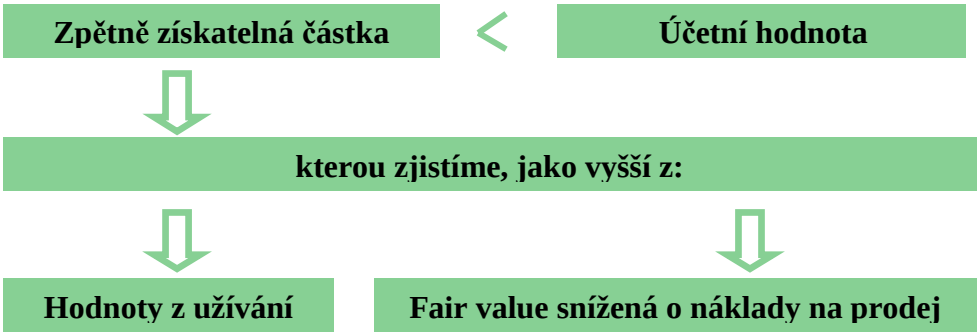
U odepisovaných aktiv nestačí porovnávat hodnotu aktiva pouze s pořizovacími náklady, protože hodnota aktiva se mění vlivem odpisů. Zvýšení hodnoty aktiva nad zůstatkovou hodnotu se neúčtuje. Snížení hodnoty aktiva pod zůstatkovou hodnotu se zachytí jako ztráta (újma) ze snížení hodnoty. Pokud se hodnota aktiva opět zvýší, zachytí se toto opětovné zvýšení jako zisk (přínos) ze zvýšení hodnoty do výše zůstatkové hodnoty. Protože zůstatková hodnota během doby držení aktiva klesá, musí účetní jednotka upravovat i výši ztráty, aniž by se změnily podmínky, které jsou příčinou vzniku ztráty.

Otázkou zůstává, jak zjistit **snížení hodnoty aktiva**. Standard IAS 16 se více touto záležitostí nezabývá a odkazuje na standard *IAS 36 Snížení hodnoty aktiv*, dále jen IAS 36, který obsahuje pravidla pro vykazování účetní hodnoty aktiv a případný vznik ztráty ze snížení hodnoty aktiv.

Standard IAS 36 uvádí, že účetní jednotka by měla testovat aktivum na snížení hodnoty, pokud se objeví nějaký náznak, že jeho hodnota klesla. Účetní jednotka by k tomu měla využívat vnější i vnitřní informační zdroje. Mezi vnější faktory náleží např. neočekávané významné snížení tržní hodnoty aktiva, u vnitřních faktorů se může jednat např. o zastarávání nebo fyzické poškození aktiva. Standard IAS 36 vyjmenovává ještě další situace, které mohou vést ke snížení hodnoty aktiva, a zároveň připomíná, že jejich seznam není úplný a účetní jednotka může identifikovat snížení hodnoty aktiva i na základě jiných faktorů.

Pro zjištění, zda došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty aktiva, se využívá postup znázorněný na obrázku 7.

Obrázek 7 Ztráta ze snížení hodnoty aktiva



Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, vlastní grafické zpracování

Pokud je zpětně získatelná částka menší jak účetní hodnota aktiva, vznikla ztráta ze snížení hodnoty aktiva. Nejdříve však musíme určit hodnotu zpětně získatelné částky, za kterou dosadíme tu z hodnot, která je vyšší. První hodnotou je hodnota z užívání, která představuje současnou hodnotu předpokládaných budoucích peněžních toků z aktiva. Druhou hodnotou je fair value, od které se odečítají náklady na prodej tohoto aktiva.

Pomocí uvedeného postupu může účetní jednotka také zjistit, že držení aktiva je pro ni nevýhodné a vyšší ekonomický prospěch získá jeho prodejem[15]. Jedná se o situaci, kdy účetní hodnota aktiva je menší jak zpětně získatelná částka, kterou je fair value snížená o náklady na prodej.

[15] viz kapitola 2.5.1 Aktiva držená k prodeji

2.4.2 Přeceňovací model

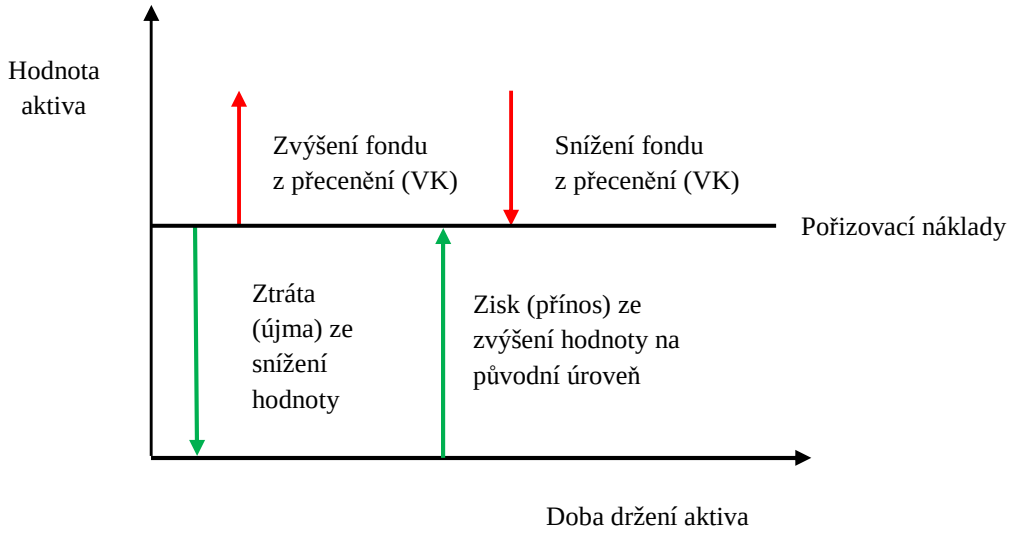
Podstata přeceňovacího modelu spočívá v tom, že aktivum je vykazováno v reálné hodnotě, ať došlo k přecenění směrem dolů či nahoru. Standard IAS 16 se o možnostech a způsobu využití tohoto modelu vyjadřuje mnohem podrobněji, než jak tomu bylo v případě modelu oceňování pořizovacími náklady.

Standard udává, že reálná hodnota se u tohoto modelu oceňování určí podle tržní ceny. Pokud tržní cenu není možné spolehlivě stanovit, protože se s tímto typem aktiv běžně neobchoduje, považuje se za ni ocenění určené pomocí výnosových metod nebo reprodukčních nákladů snížených o odpisy.

Standard dále požaduje, aby se spolu s určitým aktivem přeceňovala celá třída pozemků, budov a zařízení, kam je aktivum zařazeno. Podle standardu jsou jednotlivé třídy tvořeny skupinou aktiv se stejnou povahou a standard uvádí i příklady možných druhů tříd: pozemky, pozemky a budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a inventář a kancelářské zařízení.

Způsob, jak u neodepisovaných aktiv nakládat s přeceněním, zachycuje následující obrázek 8.

Obrázek 8 Přeceňovací model u neodepisovaných aktiv



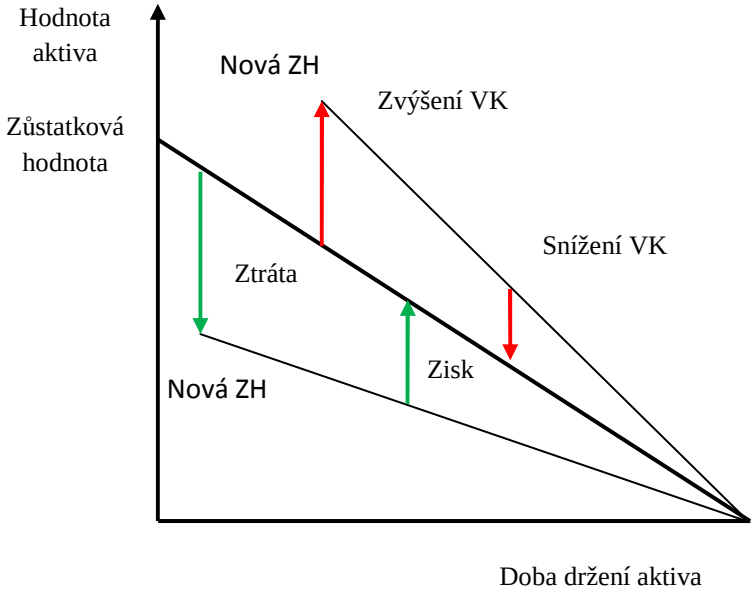
Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, vlastní grafické zpracování

Pokud je reálná hodnota aktiva nižší než pořizovací náklady, vykáže účetní jednotka ztrátu ze snížení hodnoty jako u modelu oceňování pořizovacími náklady. To znamená, že i opětovné zvýšení hodnoty do výše pořizovacích nákladů se zaúčtuje jako zisk ze zvýšení hodnoty.

Pokud by se však reálná hodnota aktiva zvýšila nad pořizovací náklady, zvýší se o rozdíl mezi reálnou hodnotou a pořizovacími náklady fond z přecenění ve vlastním kapitálu. Pokud by došlo k opětovnému snížení reálné hodnoty, zaúčtuje účetní jednotka snížení fondu z přecenění. Částka přesahující hodnotu fondu z přecenění se opět vykáže jako ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

U odpisovaných aktiv se ještě situace komplikuje tím, že každé přecenění vyžaduje přepočítání ročních odpisů, které budou následovat po přecenění až do doby vyřazení. Zjištěná reálná hodnota se z tohoto důvodu musí porovnávat vždy s předchozí reálnou hodnotou, která je upravena o nově vypočtené odpisy. Tento postup znázorňuje obrázek 9.

Obrázek 9 Přeceňovací model u odepisovaných aktiv



Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, vlastní grafické zpracování

Přecenění lze u odepisovaných aktiv zachytit dvěma způsoby. Hlavně v případech, kdy je aktivum přeceňováno odepsanými reprodukčními náklady, přepočítá se přecenění mezi pořizovací náklady a oprávky podle vzájemného poměru. Druhý způsob se používá, pokud je aktivum přeceňováno pomocí tržní hodnoty. Pořizovací náklady jsou sníženy o hodnotu oprávek a poté upraveny o hodnotu přecenění.

Př. 11 Zachycení přeceňování

Podnik pořídil výrobní zařízení za 500 tis. Kč na 5 let, rovnoměrné odepisování. K rozvahovému dni má zařízení hodnotu 460 tis. Kč a zůstatková

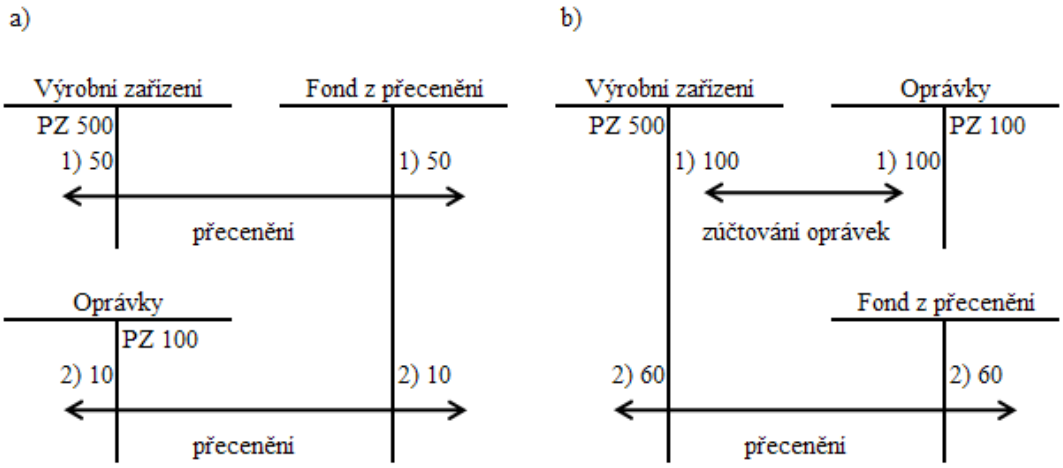
hodnota je 400 tis. Kč. Hodnota výrobního zařízení se tedy zvýší o 60 tis. Kč. Poměr 5:1, kterým je rozděleno přecenění mezi oprávky a pořizovací náklady, se vypočítá jako pořizovací náklady lomeno oprávky, tedy 500/100.

Řešení příkladu zachycuje obrázek 10:

a) přecenění bude rozděleno mezi oprávky a pořizovací cenu,

b) nejprve budou vyloučeny oprávky a pak proběhne přecenění.

Obrázek 10 Zachycení přecenění



Zdroj: vlastní příklad

Přecenění nad pořizovací náklady a jeho rušení neovlivňuje výsledek hospodaření. Existuje však situace, kdy se fond z přecenění ve vlastním kapitálu do výsledku hospodaření zahrnout může. Pokud by bylo aktivum vyřazeno, ruší se fond z přecenění do výsledku hospodaření. Standard však upozorňuje, že tato operace neprochází výsledovkou.

Fond z přecenění však nemusí být zúčtován proti výsledku hospodaření najednou při vyřazení, ale lze ho do výsledku hospodaření rozpouštět postupně během let, které zbývají do vyřazení aktiva.

Myslím si, že přeceňovací model je ve srovnání s modelem oceňování pořizovacích aktiv velmi složitý. Týká se to hlavně odepisovaných aktiv, neboť tento model oceňování vyžaduje přepočet odpisů ve zbývajících letech odepisování, kdykoli je aktivum přeceněno, a tím dochází i ke změnám zůstatkové hodnoty, se kterou se pak porovnává reálná hodnota. Domnívám se, že toto pracné přepočítávání odpisů a nutnost přeceňovat celou třídu aktiv jsou hlavními důvody toho, že se tento model v praxi téměř nepoužívá.

2.5 Vyřazení majetku

Aktiva mohou být vyřazena z majetku podniku z různých důvodů. Nejčastější příčinou vyřazení je, že aktivum již nebude přinášet žádné ekonomické užitky např. v důsledku úplného vyčerpání těchto užitků[16] nebo fyzického poškození.

V souvislosti s vyřazením aktiva může vniknout zisk nebo ztráta, která se sice projeví ve výsledovce, ale zisk v tomto případě není považován za výnos, protože se nejedná o činnost, kterou by podnik běžně prováděl.

Standard dále uvádí, že zisk nebo ztrátu určí účetní jednotka z rozdílu mezi čistým výnosem z vyřazení a účetní hodnotou.

2.5.1 Aktiva držená k prodeji

Situaci, kdy účetní jednotka plánuje aktivum vyřadit z důvodu prodeje, se věnuje IFRS 5[17]. Aktiva držená k prodeji jsou podle tohoto standardu taková aktiva, u kterých budou ekonomické užitky, které se rovnají účetní hodnotě aktiva, získány s **vysokou pravděpodobností** jeho prodejem než dalším užíváním.

To znamená, že se jedná o aktivum, u kterého existuje reálná šance na jeho prodej a které je podnik schopen prodat do jednoho roku. Období určené na uskutečnění prodeje může převýšit jeden rok, pokud je jeho prodloužení důsledkem událostí, které účetní jednotka nemohla ovlivnit.

Standard se zmiňuje o tom, že management podniku musí po celou dobu, kdy je aktivum určeno k prodeji, vyvíjet činnost směřující k nalezení kupce a uskutečnění prodeje, proto by měla být cena, za kterou podnik aktivum nabízí, přiměřená jeho reálné hodnotě.

Jakmile je aktivum zařazeno do kategorie k prodeji, přestane ho účetní jednotka odepisovat a ocení ho v nižší hodnotě z účetní hodnoty a fair value snížené o náklady spojené s prodejem. Pokud je fair value snížená o náklady

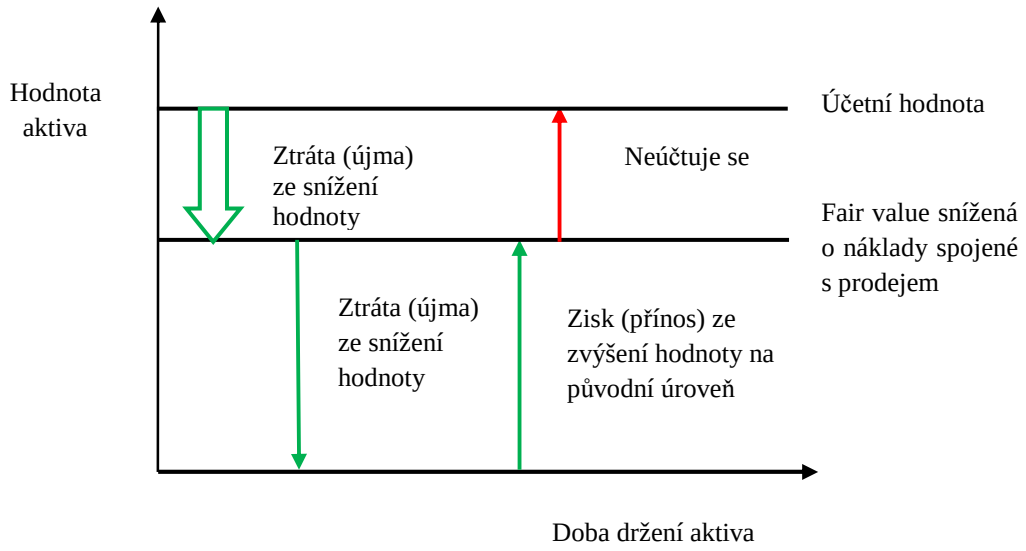
[16] Nejlepším příkladem této situace je forma, ze které lze udělat pouze omezený počet výlisků. Po jejich vylisování již nepoplynou z formy do podniku žádné ekonomické užitky, a proto je forma vyřazena z užívání.

[17] IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

spojené s prodejem k tomuto okamžiku nižší jak účetní hodnota, vykáže podnik ztrátu.

Ke ztrátě ze snížení hodnoty může dojít i během doby, kdy aktivum „čeká“ na svůj prodej. Opětovné zvýšení hodnoty aktiva však nesmí překročit hodnotu aktiva, která byla vykázána ke dni zařazení aktiva mezi aktiva držená k prodeji, jak to znázorňuje obrázek 11.

Obrázek 11 Ztráta ze snížení hodnoty aktiva



Zdroj: Dvořáková, Dana: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2008, vlastní grafické zpracování

V případě, že se účetní jednotka rozhodne aktivum opět používat, vyřadí ho z kategorie aktiva držená k prodeji a ocení ho v nižší z:

a) účetní hodnoty, kterou aktivum mělo, než bylo klasifikováno jako držené k prodeji, snížené o odpisy, které by byly zaúčtovány, kdyby bylo aktivum běžně užíváno[18], a

b) zpětně získatelné částky, kterou aktivum dosahovalo ke dni, kdy bylo aktivum opět zařazeno do užívání.

Jedním z hlavních cílů standardu IFRS 5 je oddělené vykazování aktiv určených k prodeji. S tímto požadavkem souhlasím a myslím si, že by nebylo od věci, kdyby se tato úprava objevila i v českých účetních přepisech, neboť se

[18] I když se aktivum nepoužívá, dochází ke snížení jeho hodnoty např. v důsledku morálního zastarávání.

nejedná o běžnou činnost podniku a uživatel by měl být o připravované transakci informován.

Př. 12 Aktiva držená k prodeji

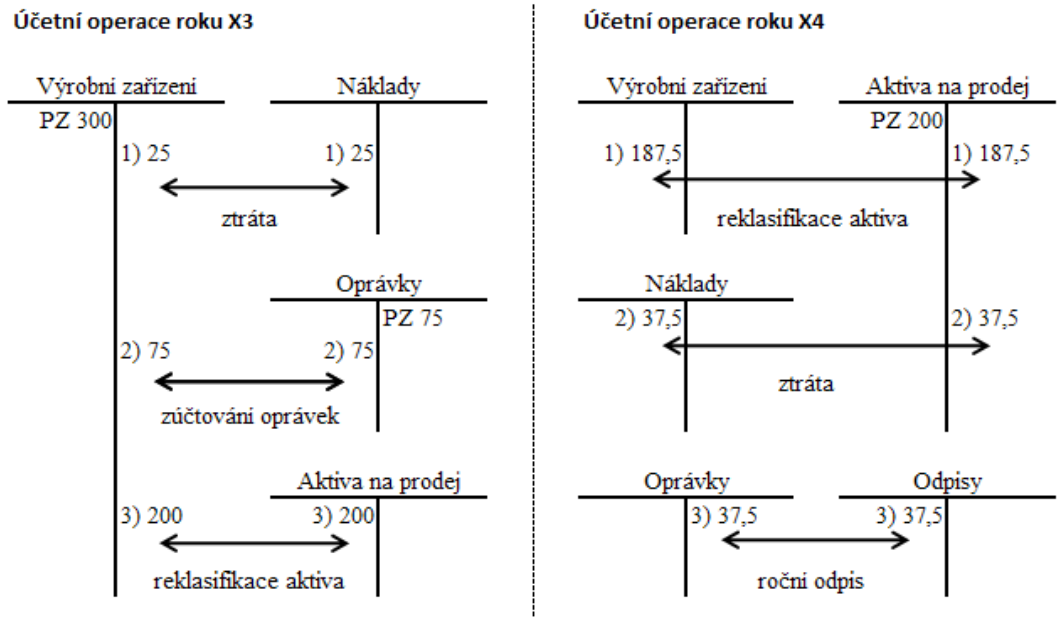
V roce X1 se podnik rozhodl prodat výrobní zařízení a nahradit je novým typem, který používá technologie šetrnější k životnímu prostředí. Během roku X2 však podnik zjistil, že zákazníci nejsou ochotni akceptovat vyšší cenu výrobků, a proto se rozhodl vrátit k výrobě původních výrobků. K 1.1 roku X3 bylo aktivum nové výrobní zařízení vyjmuto z užívání a zařazeno do kategorie aktiv držených k prodeji. V polovině roku X3 zahájil podnik obchodní jednání, které však o dva měsíce později pozastavil, kvůli chystané novele zákona. V prosinci roku X3 byl přijat zákon, který od 1. 1. X4 preferuje výrobu ekologicky šetrných výrobků a původně vyráběné výrobky povoluje prodávat pouze do konce roku X4 jako doprodej starých zásob. Z tohoto důvodu podnik od jednání s kupcem ustoupil a od 1.1. X4 zahájil opět výrobu ekologicky šetrných výrobků.

Další údaje vztahující se k příkladu v tis. Kč:

Pořizovací náklady	300	RH snížená o náklady prodeje	200 = 250-50
Roční odpis	37,5 = 300/8	Účetní hodnota je k 1. 1. X3	225= 300-37,5-37,5
Reálná hodnota	250	Zpětně získatelná částka k 1. 1. X4	400
Náklady na prodej	50	Účetní hodnota	187,5=300-37,5-37,5-37,5

Účetní operace roku X3 a X4 zachycuje obrázek 12.

Obrázek 12 Aktiva držená k prodeji



Zdroj: vlastní příklad

Protože fair value snížená o náklady prodeje je k 1.1. X3 nižší než účetní hodnota aktiva, musela být ještě před jeho vyřazením vykázána ztráta ze snížení hodnoty aktiva. K 1.1. X4 byla účetní hodnota snížená o odpisy, které by byly vykázány, kdyby aktivum nebylo vykazováno jako držené k prodeji, nižší než fair value snížená o náklady prodeje, proto musela být při reklasifikaci aktiva zpět k užívání vykázána opět ztráta. Od zařazení aktiva opět do užívání se pokračuje v odepisování aktiva, jako by nebylo nikdy přerušeno.

3 Dlouhodobý hmotný majetek podle českých předpisů

3.1 Účetní předpisy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku

Účetnictví je v ČR regulováno zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, dále jen ZÚ. Ministerstvo financí ČR vydává k ZÚ prováděcí předpisy ve formě vyhlášek. Běžný typ účetní jednotky, která není finanční institucí, pojišťovnou, ani zdravotní pojišťovnou a jejíž hlavním předmětem činnosti je podnikání, pokud účtuje v soustavě podvojného účetnictví, používá vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dále jen Vyhláška.

Aby bylo docíleno souladu při používání účetních metod účetními jednotkami, vydává ještě Ministerstvo financí ČR České účetní standardy, které obsahují základní postupy účtování. Stejně jako vyhlášky i České účetní standardy jsou vydávány v několika variantách podle hlavního předmětu činnosti účetní jednotky. Pro podnikatele jsou určeny České účetní standardy pro podnikatele, dále jen ČÚS.

Podobně jako u IAS/IFRS neexistuje jeden standard, který by komplexně upravoval celou oblast dlouhodobého hmotného majetku, tak i v českých účetních předpisech se k tomuto tématu vztahuje více ČÚS a paragrafů Vyhlášky 500 a ZÚ. Jejich výčet společně s tím, jak na sebe uvedené předpisy navazují, uvádí tabulka 11.

Tabulka 11 Účetní předpisy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku

ČÚS	Vyhláška	ZÚ
ČÚS 013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	§ 7 Dlouhodobý hmotný majetek § 47 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících § 56 Odpisování majetku § 56 a Metoda komponentního odpisování majetku §61 Metoda ocenění souboru majetku	§ 24 odst. 3 písm. b), odst. 4 a 5, Ocenění jednotlivých složek majetku při nabytí více než jedné složky majetku, které však není nabytím podniku nebo jeho části § 25 odst. 1 písm. a), b), j), k), Oceňování jednotlivých složek majetku při jejich nabytí § 28 Odpisování dlouhodobého majetku

ČÚS	Vyhláška	ZÚ
ČÚS 015 Zásoby	§9 Zásoby §49 Způsoby oceňování zásob a vymezení nákladů s jejich pořízením souvisejících	§ 25 odst. 1 písmeno c) a d), odst. 3, odst. 4 Oceňování vlastními náklady, pořizovací cenou, reprodukční cenou § 26 odst. 1, Ocenění zásob čistou prodejní cenou
ČÚS 004 Rezervy	§ 16 Rezervy §26 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích obdobích § 31 Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti § 57 Postup tvorby a použití rezerv	§ 26 odst. 2-4, Tvorba rezerv a opravných položek
ČÚS 005 Opravné položky	§ 55 Postup tvorby a použití opravných položek	§ 26 Realizace zásady opatrnosti k bilančnímu dni – tvorba opravných položek a rezerv
ČÚS 007 Inventarizační rozdíly		§ 6 odst. 3 Povinnost účetních jednotek inventarizovat majetek § 30 odst. 5 Inventarizační rozdíly § 30 odst. 6 Vyúčtování inventarizačních rozdílů

Zdroj: Müllerová, L.; Vomáčková, H.; Dvořáková, D.: *Účetní předpisy pro podnikatele*, 2009, str. 562, vlastní grafická úprava

3.2 Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobým majetkem je podle účetních předpisů majetek, který využívá účetní jednotka déle jak jeden rok a jehož hodnota převyšuje hodnotu stanovenou ve vnitropodnikové směrnici.

Ve Vyhlášce je dlouhodobý majetek rozdělen na:

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

Jednotlivé položky dlouhodobého hmotného majetku definuje §7 Vyhlášky, jeho zestručněný obsah uvádí tabulka 12.

Tabulka 12 Dlouhodobý hmotný majetek podle §7 Vyhlášky

Položka
B. II.1. Pozemky - bez ohledu na výši ocenění
B. II.2. Stavby - bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti • Stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla • Otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť • Technické rekultivace • Byty a nebytové prostory
B. II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí • Předměty z drahých kovů - bez ohledu na výši ocenění • Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením - od výše ocenění určené účetní jednotkou
B. II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů • Ovocné stromy nebo ovocné keře za stanovených podmínek • Trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí
B. II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny - od výše ocenění určené účetní jednotkou
B. II.6.Jiný dlouhodobý hmotný majetek - bez ohledu na výši ocenění • Ložiska nevyhrazeného nerostu za stanovených podmínek • Umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a další za stanovených podmínek
B. II.7.Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B. II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek • Dlouhodobé i krátkodobé zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
B. II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku • Kladný nebo záporný rozdíl mezi kupní cenou podniku a čistou hodnou jeho aktiv

Zdroj: §7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., vlastní grafická úprava

Ve srovnání se standardem IAS 16, který se omezuje pouze na pozemky, budovy a zařízení, je vymezení dlouhodobého hmotného majetku ve Vyhlášce 500 velmi podrobné a názvy jednotlivých položek majetku jsou pro účetní jednotku při vykazování v rozvaze závazné. U standardu IAS 16 lze najít bližší rozlišení pozemků, budov a zařízení jen v části věnované přeceňovacímu modelu oceňování ale pouze jako možné příklady.

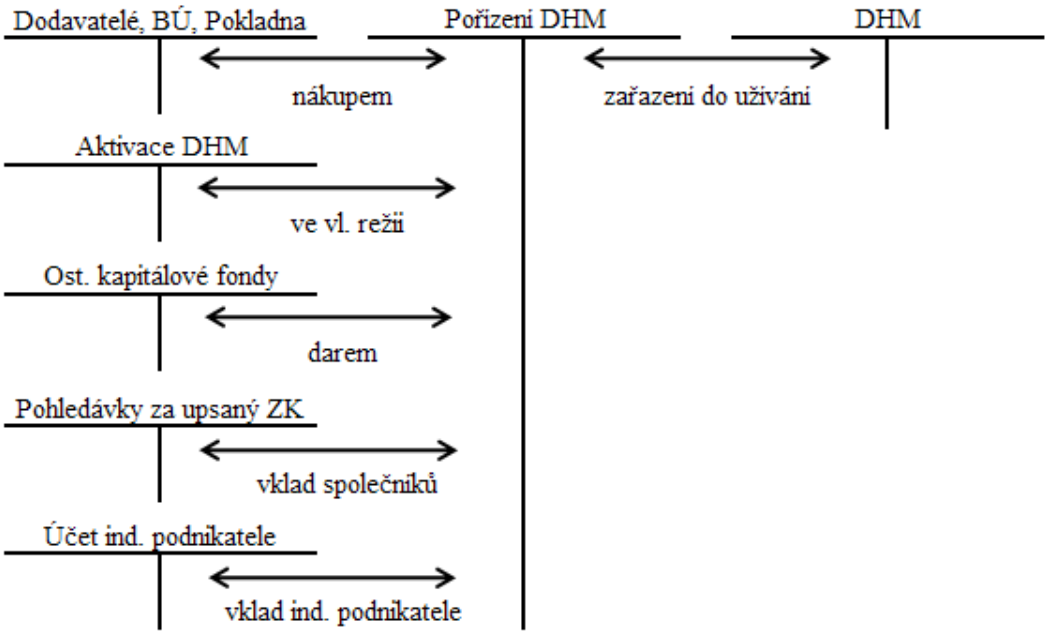
Naopak v účetních předpisech ČR chybí obecná definice aktiva[19], pod kterou by se dala všechna aktiva zahrnout, proto je vymezení dlouhodobého hmotného majetku v ČR tak obsáhlé a musí být zvlášť určeno, kdo smí o tomto majetku účtovat a odepisovat ho.

Podle § 28 ZÚ se jedná zejména o vlastníky a osoby, které tento majetek užívají na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo nabyly vlastnické právo k movitým věcem na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci. Dále smí o dlouhodobém hmotném majetku účtovat a odepisovat ho osoby, které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků. Ve zvláštních případech je to dovoleno i nájemcům, kteří toto právo mají vyhrazeno ve smlouvě o nájmu podniku a jeho části, a účetním jednotkám, které provedly na majetku technické zhodnocení.

3.3 Pořízení majetku a jeho účetní zachycení

Nejčastěji pořizuje účetní jednotka majetek nákupem případně vkladem společníků nebo individuálního podnikatele. Majetek si však může účetní jednotka vyrobit ve vlastní režii nebo ho dostat darem.

Obrázek 13 Pořízení majetku

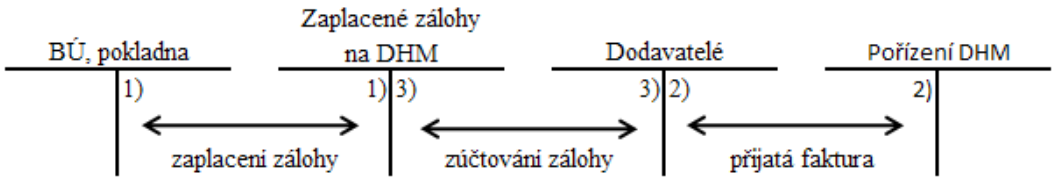


Zdroj: ČÚS 13, vlastní úprava

[19] Koncepční rámec IAS/IFRS: „Aktivum je výsledkem minulých událostí, očekává se, že přinese budoucí ekonomický prospěch, který bude dostatečně jistý a spolehlivě ocenitelný“.

V případě, že pořizuje účetní jednotka majetek nákupem, je zvykem, že u finančně a časově náročných zakázek požaduje dodavatel zaplacení zálohy.

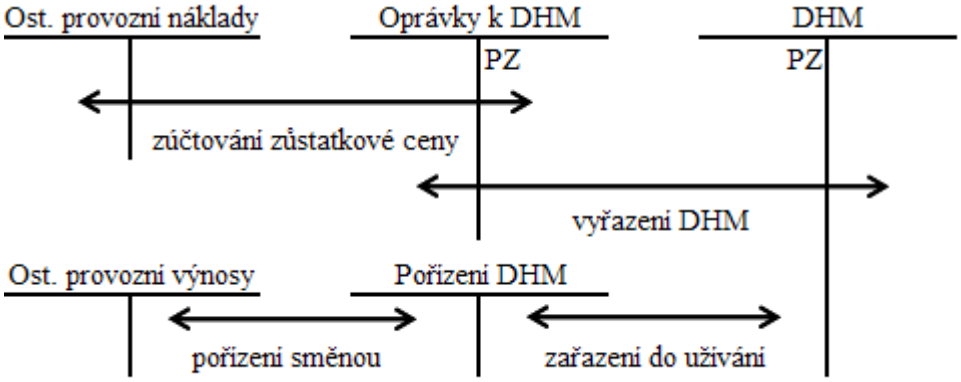
Obrázek 14 Záloha na DHM



Zdroj: ČÚS 13, vlastní úprava

Asi nejméně používaným způsobem pořízení je směna majetku. Podle mě je důvodem to, že směna majetku je pro podnik časově velmi náročná.

Obrázek 15 Pořízení majetku směnou



Zdroj: ČÚS 13, vlastní úprava

Pokud by hodnota nabývaného majetku byla vyšší než u původního majetku a podnik musel rozdíl doplatit, vznikne podniku závazek a souvztažně zaúčtuje snížení ostatních provozních výnosů.

3.4 Oceňování při pořízení

Vhodný typ ocenění stanoví účetní jednotka na základě způsobu pořízení majetku, jak znázorňuje tabulka 13.

Tabulka 13 Oceňování při pořízení

Způsob pořízení	Ocenění
Nákupem	Pořizovací cena
Ve vlastní režii	Vlastní náklady
Vkladem	Reprodukční pořizovací cena
Darem	Reprodukční pořizovací cena
Směnou	Pořizovací cena
	Reprodukční pořizovací cena

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., vlastní úprava

Pro jednotlivý typ ocenění platí, že:

- pořizovací cenu tvoří kupní cena a vedlejší pořizovací náklady,
- vlastní náklady se skládají z přímých a nepřímých nákladů vynaložených ve výrobě nebo při jiných činnostech,
- reprodukční pořizovací cena představuje hodnotu, jakou by měl majetek v době, kdy se o něm účtuje.

Vedlejší pořizovací náklady představují podle § 47 Vyhlášky zejména dopravné, montáž, clo nebo odměny za poradenské služby a zprostředkování. Lze mezi ně zahrnout i platby za poskytnuté záruky, otevření akreditivu, různé expertízy, předprojektové práce a náklady na licence, patenty a jiná práva, která slouží k pořízení majetku a ne při jeho užívání.

Úroky vstupují do pořizovací ceny pouze v případě, že se tak účetní jednotka rozhodne. Na rozdíl od IAS/IFRS v českých účetních předpisech právo volby zůstalo, ale není možné kapitalizovat jiné výpůjční náklady než úroky. Pokud se účetní jednotka při pořizování majetku rozhodne pro kapitalizaci úroků, musí ji provést u každého dlouhodobého hmotného majetku, který je hrazen z účelově poskytnutých úvěrů a půjček, až do doby zařazení majetku do užívání

Vyhláška se celkem podrobně věnuje vedlejším pořizovacím nákladům, které souvisí s pořízením stavby. Kromě průzkumných, geologických, geodetických a projektových prací, sem náleží i zařízení staveniště, odstranění porostu a umělecká díla, která jsou pevně spojená se stavbou. Do hodnoty stavby se však nezapočítává její vnitřní zařízení a vybavení zásobami.

V případě, že je pořízení majetku přerušeno, vstupují do pořizovací ceny ještě náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce. Po opětovném zahájení činnosti směřující k pořízení majetku se sem zahrnou i náklady na dekonzervační práce. Pokud by však bylo pořízení majetku zastaveno trvale, dosud vynaložené pořizovací náklady se zúčtují do nákladů.

Zásadně se do pořizovacích nákladů nezahrnují kursové rozdíly, náklady na sankce ze smluvních vztahů a na zaškolení pracovníků, náklady na biologickou rekultivaci a náklady, které vznikly po zařazení majetku do užívání.

Př. 13 Pořizovací cena budovy

Podnik se rozhodl na začátku roku X1 pro výstavbu budovy. Geologický průzkum a projekt budovy stejně jako její výstavbu zadal firmě ABC. Na podzim roku X2, kdy byla postavena hrubá stavba, firma ABC zkrachovala, proto podnik najal firmu STAV, aby provedla v rychlosti na budově konzervační práce, než napadne sníh. Kromě toho zahájil výběrové řízení na dostavbu budovy. Na začátku roku X3 uzavřel smlouvu na dostavbu budovy s firmou XYZ, která budovu dokončila. Kromě dostavby dodala základní vybavení budovy a nechala zavěsit do vstupní haly obraz známého umělce. Podnik si na stavbu budovy musel vzít úvěr. Na začátku výstavby bylo rozhodnuto, že úroky nevstupují do pořizovací ceny. Řešení příkladu obsahuje tabulka 13.

Tabulka 14 Pořizovací cena budovy

Pořizovací náklady	tis. Kč	
Geologický průzkum	+ 150	
Projekt	+ 300	
Úprava terénu	+ 400	
Hrubá stavba	+ 2 000	
Úroky do zařazení do užívání	~~+ 100~~	Rozhodnutí podniku
Konzervační práce	+ 100	
Dekonzervační práce	+ 50	
Cena dostavby	+ 1 500	
Vnitřní zařízení	~~+ 300~~	Zákaz aktivace podle Vyhlášky
Obraz	~~+ 200~~	Není pevně spojen s budovou
Hodnota budovy	4 500	

Zdroj: vlastní příklad

3.4.1 Dotace

České účetní předpisy podrobně určují, jaké částky mohou být považovány za dotace a z jakých zdrojů mohou pocházet. Podle § 47 Vyhlášky se jedná o bezúplatná plnění poskytnutá na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků, které vstupují do pořizovací ceny majetku. Pokud to však správní předpisy dovolí, může jít i o prominutí části poplatků.

Ve srovnání s IAS/IFRS může účetní jednotka využít pouze model, který zachycuje dotaci jako snížení pořizovacích nákladů. Vzhledem k tomu, že česká účetní úprava nedovoluje přeceňovat majetek nad pořizovací cenu, dochází při vykazování majetku, na který byly čerpány uvedené dotace, k podhodnocení.

3.4.2 Náklady na testování majetku

Případné náklady na testování majetku před jeho uvedením do užívání se stávají podobně jako u IAS/IFRS součástí pořizovací ceny majetku. Rozdíl mezi IAS/IFRS a českou úpravou je v tom, že u IAS/IFRS se musely zjistit čisté výnosy z prodeje výrobků vyrobených během testování, které snižovaly pořizovací náklady, a v české úpravě se výnosy z prodeje výrobků zaúčtují do provozních výnosů a náklady na tyto výrobky do provozních nákladů.

Př. 14 Náklady na testování majetku

Podnik provedl testy funkčnosti majetku v hodnotě 50 tis. Kč. Během testování vyrobil výrobky, které prodal za 70 tis. Kč. Náklady na tyto výrobky činily 50 tis. Kč.

Změna hodnoty zařízení v důsledku testování:

a) IAS/IFRS + 20 tis. Kč: 70 – 50 = 20
b) ČR + 50 tis. Kč: pouze hodnota testů

3.4.3 Pořízení majetku ve vlastní režii

Pokud účetní jednotka využije tento způsob pořízení dlouhodobého hmotného majetku, řídí se při jeho oceňování paragrafy ZÚ a Vyhlášky pro oceňování zásob, podle kterých se oceňuje vlastními náklady.

Výrobky bývají oceněny skutečnými náklady nebo na základě nákladů stanovených kalkulací. Zda budou do ocenění zahrnuty přímé, nepřímé náklady nebo vlastní režie záleží podle § 49 Vyhlášky na typu výroby:

Typ výroby	Ocenění výrobků
Krátkodobý nepřetržitý cyklus	Přímé materiálové a mzdové náklady
Hromadná a velkosériová	Přímé náklady
Malosériová, kusová, zakázková	Přímé náklady a výrobní režie, správní režie pokud výrobní cyklus > 12 měsíců
Dlouhodobý cyklus	

V porovnání s IAS/IFRS nerozdělují české účetní předpisy výrobní režii na variabilní a fixní. Nevedou k dodržení zásadu opatrnosti v takové míře jako IAS/IFRS, protože stanovení fixní režie na úrovni běžné výrobní kapacity zamezuje nahodnocení zásob, když množství vyrobených výrobků klesne pod její úroveň.

3.5 Odepisování

Podle ZÚ odepisuje majetek ten, kdo je oprávněn o něm účtovat[20]. Vyhláška pak uvádí konkrétní příklady majetku, který se odepisuje a u kterého je naopak odepisování zapovězeno. Hlavní zásadou je, že účetní jednotka může zahájit odepisování majetku až po jeho zařazení do užívání a neodepisují se předměty, u kterých nelze stanovit dobu životnosti např. předměty umělecké hodnoty, které nejsou spojeny se stavbou.

Volbu účetní metody odepisování a určení doby životnosti nechávají české účetní předpisy na účetní jednotce. Výjimka existuje pouze u oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, který se odepisuje rovnoměrně 180 měsíců. Pokud se jedná o záporný rozdíl, lze ho jako jedinou položku dlouhodobého hmotného majetku odepisovat do výnosů. Ve všech ostatních případech zaúčtuje účetní jednotka odpisy na MD nákladového účtu *Odpisy* a souvztažně na Dal účtu *Oprávky*, který zvolí podle druhu odepisovaného majetku.

Účetní jednotka musí podle ZÚ sestavovat odpisový plán a průběžně ho aktualizovat, hlavně pokud dochází ke změnám doby životnosti. Do nákladů přenese během doby životnosti celou pořizovací cenu majetku kromě zbytkové hodnoty, jestliže byla stanovena. Účetní jednotka může zohlednit částku zbytkové hodnoty při výpočtu odpisů od roku 2009 v případě, že očekává peněžní příjmy z prodeje aktiva po skončení doby životnosti. Zbytkovou hodnotu tvoří tedy příjmy z prodeje aktiva snížené o náklady spojené s prodejem.

3.5.1 Technického zhodnocení

Součástí staveb a samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí je i technické zhodnocení. ZÚ se vymezením technického zhodnocení blíže nezabývá a odkazuje na zákon o daních z příjmů, dále jen ZDP. Podle § 33 ZDP jsou technickým zhodnocením výdaje, jejichž součet překročí u jednoho majetku během zdaňovacího období hranici 40 000 Kč a jsou vynaloženy na:

- nástavby a přístavby,
- rekonstrukce, na jejichž základě se mění účel nebo technické parametry majetku, a

[20] viz kapitola 3.2 Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku

- modernizace majetku, které představují rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Pokud má technické zhodnocení charakter uvedených výdajů, ale během zdaňovacího období nepřekročilo částku 40 000 Kč, účtuje se přímo do nákladů podobně jako opravy a údržba.

V případě, že by byl předmětem technického zhodnocení drobný hmotný majetek, tedy majetek, který nedosáhl hranice ocenění, kterou stanovila účetní jednotka pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, vykazuje účetní jednotka toto technické zhodnocení jako dlouhodobý hmotný majetek.

O uvedené hranici 40 000 Kč si myslím, že by měla být v účetnictví zrušena a ponechána pouze pro daňové účely. Pokud si smí účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici stanovit, od které částky považuje majetek za dlouhodobý, proč by tomu mělo být odlišně i u technického zhodnocení?

Výdaje na technické zhodnocení v případě překročení hranice zvyšují zůstatkovou cenu[21] majetku. Roční odpis dostaneme, pokud k zůstatkové ceně připočteme hodnotu technického zařízení a vydělíme ji počtem zbývajících měsíců do konce doby životnosti. Pokud se v důsledku technického zhodnocení prodlouží doba životnosti majetku, musí se prodloužit i doba odepisování. K zbývajícím měsícům do konce doby odepisování tedy přičteme měsíce, o které se doba životnosti prodloužila.

Př. 15 Odpisy technického zhodnocení

K 1. 5. roku X1 bylo zařízení v hodnotě 300 000 Kč zařazeno do užívání. Odepisuje se od měsíce zařazení do užívání lineárně po dobu 5 let. V roce X4 bylo provedeno technické zhodnocení v hodnotě 60 000 Kč a k 1. 6. X4 zařazeno do užívání.

a) Doba životnosti se prodloužila o rok.
b) Doba životnosti zůstala stejná.

Měsíční odpis před technickým zhodnocením: 300 000/60= 5 000

[21] Zůstatková cena je termín, který používá ČÚS 13 i ZDP pro zůstatkovou hodnotu, a proto jsem se rozhodla používat ho i v následujícím textu diplomové práce.

a) Měsíční odpis (115 000 + 60 000) / ((60 - 37) + 12) = 5 000

b) Měsíční odpis (115 000 + 60 000) / (60 - 37) = 7 609

Podrobný odpisový plán obsahuje tabulka 15.

Tabulka 15 Odpisový plán

a)					b)				
Rok	**Měsíce**	**Odpis**	**Oprávky**	**ZC***	**Rok**	**Měsíce**	**Odpis**	**Oprávky**	**ZC***
1	8	40 000	40 000	260 000	1	8	40 000	40 000	260 000
2	12	60 000	100 000	200 000	2	12	60 000	100 000	200 000
3	12	60 000	160 000	140 000	3	12	60 000	160 000	140 000
4	5	25 000	185 000	115 000	4	5	25 000	185 000	115 000
	7	35 000	220 000	140 000		7	53 261	238 261	121 739
5	12	60 000	280 000	80 000	5	12	91 304	329 565	30 435
6	12	60 000	340 000	20 000	6	4	30 435	360 000	0
7	4	20 000	360 000	0	x	x	x	x	x

*ZC je zkratkou zůstatkové ceny. Tuto zkratku budu používat i pro následující tabulky.

Zdroj: vlastní příklad

3.5.2 Komponentní odpisy versus rezerva na opravu hmotného majetku

Příležitost využít komponentního odepisování má účetní jednotka teprve od 1. 1. 2010. Tato novinka pronikla do českých účetních předpisů z IAS/IFRS, podle kterých musí účetní jednotka rozdělit majetek na jednotlivé komponenty a zbytkovou část a samostatně je vykazovat a odepisovat, pokud předpokládá, že je bude využívat déle jak jedno účetní období. V ČR se k jejich vykazování použijí analytické účty.

Podle §56a Vyhlášky se při prvním použití rozdělí hodnota majetku na komponenty a přiřadí se k nim odpovídající výše oprávek. Vyhláška upozorňuje dále na to, že součet zůstatkových cen komponent nesmí převýšit celkovou zůstatkovou cenu majetku.

Stejně jako v IAS/IFRS se i zde se považují výdaje na kontroly majetku, jejichž částky jsou významné vzhledem k hodnotě majetku, za komponentu.

Otázkou zůstává, na kolik bude metoda komponentního odepisování využívána, neboť se jedná pouze o možnost a ne o povinnost. V ČR jsou totiž účetní jednotky zvyklé tvořit na významné opravy a výměny částí aktiv rezervu na

opravy hmotného majetku[22]. Tato rezerva se tvoří v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a její tvorba je daňově uznatelným nákladem. Ačkoliv to ZÚ výslovně nezakazuje, je při použití komponentních odpisů vyloučena tvorba této oblíbené rezervy[23].

Myslím si, že metoda komponentních odpisů by měla v důsledku častého využívání tvorby rezerv na opravny hmotného majetku velmi malou šanci na úspěch, kdyby jejich tvorba nebyla v roce 2009 ztížena požadavkem na složení peněžních prostředků na účet, se kterými účetní jednotka nemůže disponovat za jiným účelem, než je úhrada nákladů na opravy hmotného majetku. Jestli je to však dostatečný důvod, aby účetní jednotky změnily zavedené zvyklosti, se ukáže až za několik let.

K porovnání dopadu obou metod na hodnotu vykazovaného majetku a hospodářského výsledku slouží následující příklad.

Př. 16 Odpisy technického zhodnocení

Podnik pořídil zařízení v hodnotě 500 tis. Kč na dobu 12 let, rovnoměrné odepisování. Po 4 letech je nutné vyměnit komponentu za 100 tis. Kč. Rezerva na opravu hmotného majetku je tvořena 3 roky, 4. rok probíhá čerpání rezervy. S ohledem na možnosti zobrazení tabulek 16 a 17 uvádím řešení pouze pro prvních 8 let.

Tabulka 16 Komponentní odepisování

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8
Odpis komponenty	-25,00	-25,00	-25,00	-25,00	-25,00	-25,00	-25,00	-25,00
Komponenta	75,00	50,00	25,00	0,00	75,00	50,00	25,00	0,00
Odpis zbývající části	-33,34	-33,34	-33,34	-33,34	-33,34	-33,34	-33,34	-33,34
Zbytková část	366,66	333,32	299,98	266,64	233,30	199,96	166,62	133,28
Zařízení celkem	441,66	383,32	324,98	266,64	308,30	249,96	191,62	133,28
Vliv na VH	-58,34	-58,34	-58,34	-58,34	-58,34	-58,34	-58,34	-58,34

Zdroj: vlastní příklad

[22] Zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách používají místo pojmu dlouhodobý hmotný majetek pouze termín hmotný majetek, proto ho budu v následujícím textu používat v souvislosti s daňovou problematikou.

[23] Podle IAS/IFRS není tato rezerva považována za rezervu, protože nesplňuje podmínky pro tvorbu rezerv dle IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*

Při použití komponentního odepisování podnik rozdělí zařízení na komponentu v hodnotě 100 tis. Kč, kterou odepisuje 4 roky, a zbytkovou část v hodnotě 400 tis. Kč, kterou odepisuje 12 let.

Tabulka 17 Rezerva na opravu hmotného majetku

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8
Odpis	-41,67	-41,67	-41,67	-41,67	-41,67	-41,67	-41,67	-41,67
Zařízení celkem	458,33	416,67	375,00	333,33	291,67	250,00	208,33	166,67
Tvorba rezervy	-33,30	-33,30	-33,30	-33,30	-33,30	-33,30	-33,30	-33,30
Čerpání rezervy	x	x	x	100,00	x	x	100,00	x
Oprava	x	x	x	-100,00	x	x	-100,00	x
Vliv na VH	-74,97	-74,97	-74,97	-74,97	-74,97	-74,97	-74,97	-74,97

Zdroj: vlastní příklad

Při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku se odepisuje celé zařízení 12 let. Ve srovnání s komponentním odepisováním je HV zatěžován vyššími náklady a od 5. roku je majetek v rozvaze podhodnocený.

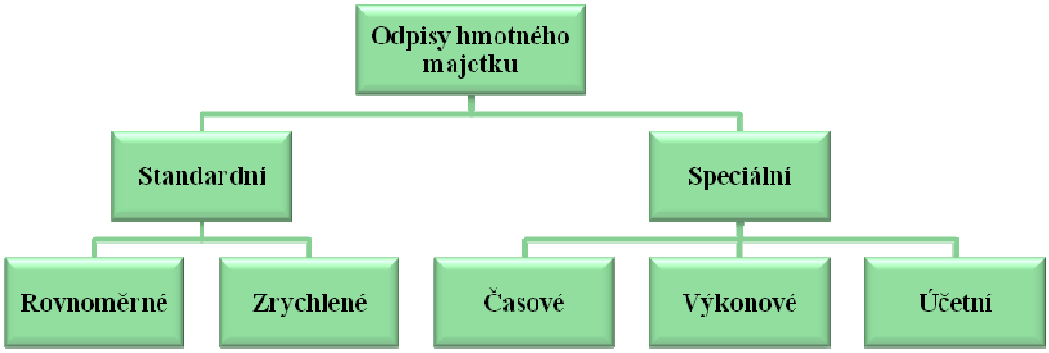
3.5.3 Daňové odpisy

Daňové odpisy vyjadřují opotřebení majetku z hlediska daně z příjmů. Účetní jednotka o nich neúčtuje, neboť se jedná o univerzálně stanovenou veličinu pro všechny daňové subjekty, která vyjadřuje průměrnou dobu životnosti a průběh opotřebení majetku.

Podrobně daňové odpisy vymezuje ZDP v § 26 – 33, kde je uveden majetek, který lze odepisovat, nositelé odpisů a druhy daňového odepisování.

Pro výpočet odpisů musí účetní jednotka zařadit majetek do příslušné odpisové skupiny, kterou obsahuje příloha k ZDP. V případě, že majetek není obsažen v žádné z odpisových skupin, zařadí se do 2. odpisové skupiny. Pokud zákon nestanovil jinak, může si účetní jednotka zvolit metodu odepisování, kterou však během doby odepisování nesmí změnit. Způsoby odepisování uvádí následující schéma 3.

Schéma 3 Odpisy hmotného majetku



Zdroj: §30 ZDP, vlastní úprava

Rovnoměrné odpisy

Podobně jako účetní rovnoměrné odpisy, mají daňové rovnoměrné odpisy kromě prvního roku lineární průběh. Používají se pro svou jednoduchost, ale nezohledňují vyšší využití majetku na začátku jeho pořízení. Roční odpis se stanoví jako setina vstupní ceny vynásobená roční odpisovou sazbou.

$$RO = \frac{VC * S_1}{100}$$

kde

RO ..... **roční odpis v prvním roce odepisování**
VC ..... **vstupní cena**
S_1 ..... **odpisová sazba v prvním roce**

V dalších letech pouze upravíme odpisovou sazbu, která je již pro všechny další roky odepisování stejná.

Př. 17 Daňové odpisy – rovnoměrné, zadání viz př.1

Tabulka 18 Daňové odpisy - rovnoměrné

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZC
1	254 000*11/100	27 940	27 940	226 060
2	254 000*22,25/100	56 515	84 455	169 545
3	254 000*22,25/100	56 515	140 970	113 030
4	254 000*22,25/100	56 515	197 485	56 515
5	254 000*22,25/100	56 515	254 000	0

Zdroj: vlastní příklad

Zrychlené odpisy

Zrychlené odpisy charakterizuje degresivní průběh, v prvních letech odepisování dovolují odepsat vyšší hodnotu než rovnoměrné odpisy, zároveň se hodnota odpisů kromě prvního roku snižuje. Zrychlených odpisů se využívá u majetku, kterému hrozí rychlé morální opotřebení.

Při výpočtu odpisu v prvním roce se vydělí vstupní cena koeficientem určeného pro první rok.

$$RO = \frac{VC}{k_1}$$

kde

RO ..... roční odpis
VC ..... vstupní cena
k_1 ..... koeficient v prvním roce odepisování

Pro další roky odepisování se jako odpisová základna používá zůstatková cena minulého roku. Ta se násobí dvěma a vydělí koeficientem pro další roky odepisování, od kterého se odečte počet let, po které jsme už odepisovali.

$$RO_n = \frac{2 * ZC_{n-1}}{k - (n-1)}$$

kde

RO_n ..... roční odpis v dalších letech
ZC_{n-1} ..... zůstatková cena z minulého odepisování
k ..... koeficient v dalším roce odepisování
n ..... pořadové číslo roku odepisování

Př. 18 Daňové odpisy – zrychlené, zadání viz př. 1

Tabulka 19 Daňové odpisy - zrychlené

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZC
1	254 000/5	50 800	50 800	203 200
2	203200*2/(6-1)	81 280	132 080	121 920
3	121 920*2/(6-2)	60 960	193 040	60 960
4	60 960*2/(6-3)	40 640	233 680	20 320
5	20 320*2/(6-4)	20 320	254 000	0

Zdroj: vlastní příklad

Speciální odpisové metody

Časové odpisy se u hmotného majetku vyskytují zřídka. Využívají se především u otvírek nových lomů, samostatně odpisované technické rekultivace, hmotného majetku a majetku, u kterého vymezuje dobu odepisování obecně závazný předpis.

Výkonové odpisy jsou jednou z dalších možných metod odepisování. Aplikaci výkonových odpisů povoluje ZDP pouze u několika málo druhů majetku např. u modelů, šablon a forem. Výkonový odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a celkového počtu odlitků, násobeného počtem odlitků v daném roce.

Účetní odpisy se používají u majetku, který z účetního hlediska splňuje podmínky pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, ale jeho vstupní

cena nepřekročila hranici 40 000 Kč stanovenou v ZDP. Takový majetek se odepisuje daňově podle zvolené účetní metody.

3.5.4 Anketa

Z rozdílů, které vznikají mezi daňovými a účetními rozdíly a které nejsou trvalého charakteru, má účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, povinnost vykazovat odloženou daň. Mezi nejčastější příčiny těchto rozdílů patří právě odpisy. Některé účetních jednotky si usnadňují práci tím, že účetní odpisy stanoví podle daňových, což však odporuje hlavním zásadám účetnictví.

Z diplomové práce Ing. Štěpána Průchy na téma Odpisování dlouhodobého majetku jsem se dozvěděla, že případy, kdy i velké obchodní společnosti typu společnost s ručením omezeným a akciová společnost používají daňové odpisy i v rámci účetnictví, jsou v praxi celkem časté. Jeho výzkum mě natolik zaujal, že jsem se rozhodla pro jeho opětovné provedení.

Poté, co jsem se s panem Průchou spojila prostřednictvím emailové adresy uvedené v jeho diplomové práci, mi velmi ochotně poskytl dotazník, který přikládám v příloze č. 3, soubor s adresami a vyhodnocením odpovědí firem, které se v roce 2007 zúčastnily průzkumu.

Z původních 99 společností, které se zúčastnily průzkumu v roce 2007, mi poslalo dotazník zpět 36. Nevím, co bylo hlavní příčinou toho, že se společnosti nezúčastnily v tak hojném počtu jako v roce 2007, protože pokud některá z emailových adres již nebyla aktivní, nahrazovala jsem ji jinou dostupnou emailovou adresou. Dále jsem obeslala 237 společností, které měly kontakty na svoje účetní oddělení zveřejněny na internetu. Z těchto společností mi odpovědělo pouze 48. Důvodem bylo zřejmě to, že jsem se snažila, aby různé právní formy byly rovnoměrně zastoupeny, ale většina fyzických osob neprojevila o tento dotazník zájem. Celkem jsem získala 84 dotazníků. Jejich návratnost tedy činila 25 %.

Rozeslaný dotazník je primárně zaměřen na zjištění věrného a poctivého obrazu účetnictví z hlediska účetních odpisů. Obsahuje 11 otázek, z nichž 5 je předmětem bodování. U každé otázky bylo možno zatrhnout pouze jednu odpověď. Respondenti se mohli k dané problematice dále vyjádřit prostřednictvím

komentáře nebo v něm ponechat nějaký vzkaz. Přesné znění dotazníku je uvedeno v příloze č. 3.

Stanovení hypotéz

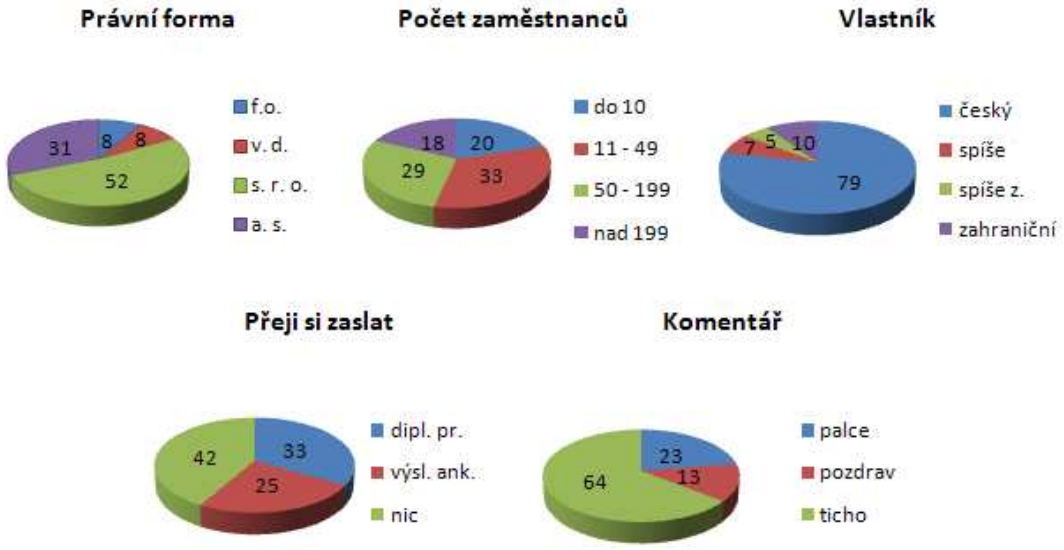
Aby byl můj průzkum srovnatelný s rokem 2007, převzala jsem z části i hypotézy stanovené panem Průchou:

- princip věrného a poctivého obrazu nejvíc dodržují akciové společnosti,
- míra dodržování principu věrného a poctivého obrazu při vedení účetnictví roste s růstem velikosti účetní jednotky,
- důraz na zachycení věrného a poctivého obrazu je vyšší u podniků se zahraničním vlastníkem,
- společnosti s vyšším bodovým ziskem budou mít větší zájem o zaslání diplomové práce nebo výsledků ankety,
- mezi roky 2007 a 2010 dojde ke zvýšení úrovně finančního účetnictví.

Popis jednotlivých otázek a vyhodnocení odpovědí

První tři otázky měly za úkol identifikovat účetní jednotku z hlediska právní formy podnikání, počtu zaměstnanců a struktury vlastnictví. Poslední otázka zjišťovala, zda si účastníci ankety přejí zaslat diplomovou práci, výsledky ankety nebo nic. Přikládám i strukturu komentářů, kde většinou nikdo nic nenapsal, ale objevila se i přání úspěšného dokončení studia nebo hezkého dnu s pozdravem.

Obrázek 16 Charakteristika respondentů



Podrobné rozebrání těchto otázek obsahuje příloha č. 5.

Čtvrtá otázka zjišťovala, jak respondenti vnímají účetnictví.

4. Účetnictví je pro společnost	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Zátěží vyvolanou zák. (7)	2	0	5	0	5	1	1	0	6	1	2,3	0,0
Pro zjištění daň. pov. (8)	2	0	3	3	1	4	1	2	6	2	10,0	8,0
Občasným zdrojem inf. (8)	0	0	6	2	3	3	2	0	8	0	6,5	5,0
Důležitým zdrojem inf. (61)	3	7	30	21	8	20	20	13	52	9	11,8	13,0

Z celkového počtu 84 respondentů 61 odpovědělo, že je pro ně důležitým zdrojem informací, což lze považovat za celkem dobrý výsledek, a podle očekávání získali nejvíce bodů. Nejméně bodů získali ti respondenti, kteří ho vnímají pouze jako zátěž. Vzhledem k tomu, že v 70 % se jedná o malé firmy do 10 zaměstnanců, je jejich názor celkem pochopitelný.

Pátá otázka zkoumala, na jakém systému je založeno účetnictví u daných společností.

5. Naše účetnictví je založeno na počet odpovědí	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Zejm. daň předpisech (30)	5	1	19	5	12	12	5	1	26	4	4,5	1,5
Českých úč. stand. (54)	2	6	25	21	5	16	19	14	46	8	13,5	13,0
US - GAAP(0)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IAS/IFRS(0)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Bohužel ani jedna dotazovaná akciová společnost neuvedla, že by používala IAS/IFRS nebo US GAAP. Rozhodně jsem nečekala, že podíl s. r. o., které se také budou hlásit k účetnictví založeném na daňových předpisech, bude tak vysoký. Důvodem tohoto výsledků je opět to, že v převážné většině jedná o malé společnosti do 49 zaměstnanců.

Šestá otázka zjišťovala četnost prováděných odpisů.

6. Účetní odpisy dlouhodobého majetku provádíme počet odpovědí	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Ročně (23)	6	0	16	1	12	10	0	1	23	0	1,9	0,0
Čtvrtletně (1)	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	3,0	3,0
Měsíčně (60)	1	7	28	24	5	18	23	14	48	12	5	2
Jinak (0)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Pozitivní správou je, že 71% respondentů odepisuje majetek měsíčně. Zajímavou raritou je společnost, která uvedla čtvrtletní odepisování, přestože se jedná o akciovou společnost s počtem zaměstnanců mezi 50 až 199. Bohužel mezi společnostmi, které uvedly, že mají účetnictví založeno na ČÚS, bylo šest společností, z toho pět společností s ručením omezeným, které provádí účetní odpisy ročně. To znamená, že si ani neuvědomují, že nepostupují podle platných účetních předpisů.

Sedmá a osmá otázka se zaměřila na odpisové sazby a délku odepisování. Jejich cílem bylo také ověřit pozornost účastníků ankety. Pokud společnost používá daňové sazby, i délka odepisování musí odpovídat daňové délce odepisování. Tímto testem neprošla pouze jedna společnost, která má méně jak 10 zaměstnanců.

7. Odpisové sazby převážně počet odpovědí	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Odpovídají daňovým (48)	6	3	26	13	16	16	10	6	44	4	5,4	5,0
Určujeme dle skupin (25)	1	2	14	8	1	12	7	5	20	5	15,7	16,0
Určujeme individuálně (11)	0	2	4	5	0	0	7	4	8	3	19	18

8. Délka odpisování DM převážně počet odpovědí	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Odpovídá daňovým (56)	6	5	29	16	16	20	12	8	51	5	6,5	7,5
Vnitřní účetní směrnicí(19)	1	1	11	6	1	8	6	4	15	4	17,1	16,0
Určováno individuálně (9)	0	1	4	4	0	0	6	3	6	3	20	18

Ačkoliv účetnictví založené na daňových předpisech uvedlo pouze 30 respondentů, odpisové sazby stanoví na jejich základě již 48 společností a délku odepisování celkem 56 dotazovaných společností. Práci si takto usnadňuje i 13 akciových společností, které u obou otázek uvedly, že odpovídají daňovým. 5 z nich má však více jak 200 zaměstnanců.

Protože jsem v dotazníku ponechala původní znění otázek, není **devátá otázka** z hlediska platných účetních předpisů zcela v pořádku. Vyhláška již sice nestanovuje hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku, ale tato hranice byla ponechána v ZDP. Nemyslím si, že by respondenti tuto změnu nezaznamenali, jen pouze ponechali hranici 40 000 shodnou s požadavkem ZDP, jak jim dovoluje ZÚ.

9. Hladinu významnosti pro DM máme stanovenou počet odpovědí	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Dle vyhlášky 40 000 Kč (59)	6	5	34	14	16	19	13	11	52	7	7,4	8,0
Směrnicí níže (25)	1	2	10	12	1	9	11	4	20	5	17,2	18,0
Směrnicí výše (0)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Mezi respondenty se však nenašla žádná společnost, která by měla hranici stanovenou výše než 40 000.

Desátá otázka zjišťovala, jak se v posledních 2 letech u společností změnila odpisová politika.

10. V posledních 2 letech se naše odpisová politika počet odpovědí	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
	f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
Zpřesnila (19)	0	0	9	10	1	4	10	4	12	7	15,4	16,0
Zůstala beze změny (65)	7	7	35	16	16	24	14	11	55	5	8,8	8,0
Rozvolnila (0)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Přes dvě třetiny respondentů tvrdilo, že se jejich odpisová politika nezměnila. Toto hodnocení však může být hodně subjektivní, jak dokazuje porovnání

odpovědí respondentů, kteří se zúčastnili ankety již v roce 2007, s odpověďmi z roku 2010.

Průměrný **bodový zisk** respondentů se rovnal 10,3 bodů. Nejvíce mohli respondenti získat 25 bodů, na které však žádná ze společností nedosáhla. Nejlepším bodovým výsledkem je 23 bodů, který získaly 4 společnosti. Z těchto 4 společností se ve třech případech jednalo o akciové společnosti. Tento výsledek mě nijak nepřekvapuje, protože na akciové společnosti se často vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a proto více dbají na dodržování účetních předpisů.

Naopak celkem 15 společností nedosáhlo ani na jeden bod. Takto nelichotivě dopadlo 20 % společností s ručením omezeným z celkového počtu zúčastněných společností s ručením omezeným. Důvodem může být to, že se mezi nimi nachází i velký počet malých společností.

Další nejčastěji dosahovanou hodnotou bylo v celkem v 13 případech 8 bodů. Od 13 bodů výše dosahovaly především velké společnosti s více jak 50 zaměstnanci.

Analýzou výsledků se potvrdila stanovená hypotéza, že společnosti, které jsou zcela vlastněny zahraničními majiteli, budou dosahovat též vysokých bodových zisků.

Průměrný bodový zisk u společností, které si přály zaslat diplomovou práci nebo alespoň výsledky ankety, je 11,5 %. To potvrzuje hypotézu, že společnosti s vyšším bodovým ziskem bude mít zájem o zpětnou vazbu nebo se dozvědět o dané problematice něco více.

Porovnání s původními respondenty

U 36 společností jsem měla možnost porovnat odpovědi z roku 2010 s rokem 2007. U 16 společností nenastala žádná změna a u 11 společností se jejich hodnocení zhoršilo. Konkrétní srovnání jednotlivých odpovědí jsem uvedla v příloze č. 6.

Nejvíce zlepšení, celkem 7, měla otázka č. 7 o odpisových sazbách, kde 6 společností přecházelo na individuálně určované odpisové sazby.

Nejvíce zhoršení měla 8. otázka, kterou si zhoršilo bodové skóre celkem 7 společností, z nichž 3 přešly z individuálně určovaných odpisových sazeb na vnitřní účetní směrnici a 4 společnosti z vnitřní účetní směrnicí určovaných odpisových sazeb na daňové.

Vyskytla se však i společnost, která dosáhla v roce 2007 celkem dobrého výsledku 18 bodů, a v tomto roce 0, protože všechny bodované odpovědi změnila ve prospěch ZDP.

Také bylo zajímavé sledovat, jak společnosti ohodnotily změnu odpisové politiky v souvislosti s výše popsanými změnami odpovědí, které u nich proběhly. Ze 36 respondentů si 27 myslí, že u nich žádná změna nenastala a 9 jich uvádí zlepšení, zhoršení neuvedla žádná společnost.

Analýzou jejich odpovědí, která je také uvedena v příloze č. 6, jsem však zjistila, že změna nenastala jen u 16 společností. Tyto společnosti jsou v příloze uvedeni pod OK. U 7 společností se odpisová politika zlepšila, jsou v příloze uvedení jako podcenění, a u 13 společností se jejich odpisová politika zhoršila, jsou v příloze uvedení pod přecenění.

Shrnutí výsledků ankety

Respondenti dosáhli v roce 2010 v průměru 10,3 bodů. Ve srovnání s výzkumem z roku 2007, kde dosáhli průměrného bodového zisku 10,1 bodů, se nejedná o velkou změnu. Odpisová politika, ačkoliv si to společnosti nepřipouští, je stále velmi ovlivněna daňovými zákony, což vyplývá z jejich odpovědí. Zejména mezi společnostmi s ručením omezeným panují velké rozdíly. Tento výsledek mě velmi zklamal, protože jsem se domnívala, že v této oblasti dojde k vyššímu zvýšení úrovně finančního účetnictví.

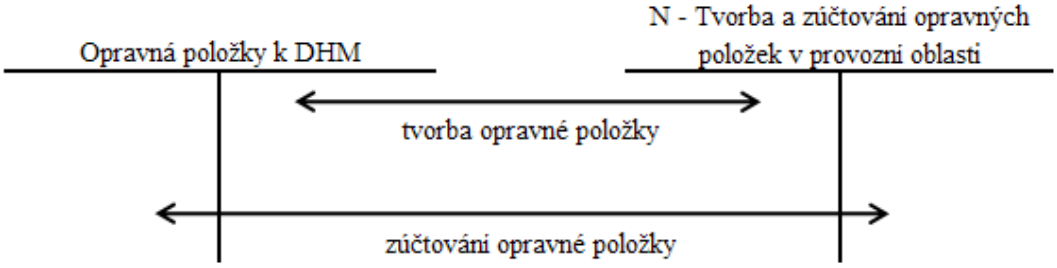
3.6 Změna hodnoty majetku

Pro následné ocenění dlouhodobého hmotného majetku využívá ČR zásadu LCM (Lower cost or market). To znamená, že majetek se oceňuje v nižší z pořizovacích nákladů a ceny na trhu.

Dočasné snížení hodnoty majetku se vyjadřuje formou opravných položek, které společně s oprávkami snižují hodnotu majetku při jeho vykazování. O opravných položkách účtuje účetní jednotka vždy na základě inventarizace

majetku. Tvorba opravné položky se zaúčtuje do nákladů na účet *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti* a souvztažně na účet *Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku*. Opačným zápisem se opravná položka ruší.

Obrázek 17 Účtování opravné položky



Zdroj: ČÚS 005, vlastní úprava

Trvalé snížení hodnoty se u dlouhodobého hmotného majetku vyjadřuje pomocí odpisů. Účetní jednotka se snaží jeho průběh co nejlépe odhadnout a zohlednit ho v odpisovém plánu. Pokud se však z dočasného snížení hodnoty majetku stane trvalé, opravná položka se zúčtuje a provede se dodatečný odpis majetku.

České účetní předpisy nedovolují přecenit dlouhodobý hmotný majetek nad pořizovací cenu, pokud se tento majetek nepřeceňuje reálnou hodnotou. U dlouhodobého hmotného majetku se tak děje pouze v důsledku fúzí a akvizic.

V porovnání s IAS/IFRS je způsob zachycení snížení hodnoty majetku podobný jako u modelu oceňování pořizovacími náklady s tím rozdílem, že u IAS/IFRS se netvoří opravná položka, ale rovnou se sníží hodnota majetku. U odepisovaného majetku klesne tedy zůstatková cena a odpisy, zatímco v ČR zůstanou v původní výši. Dále neobsahuje účetní úprava ČR tak propracovaný postup, kterým se zjišťuje pokles hodnoty, a nezmiňuje ani situace, které by měla účetní jednotka minimálně prověřit, aby zjistila, zda k němu nedošlo.

3.7 Vyřazení majetku

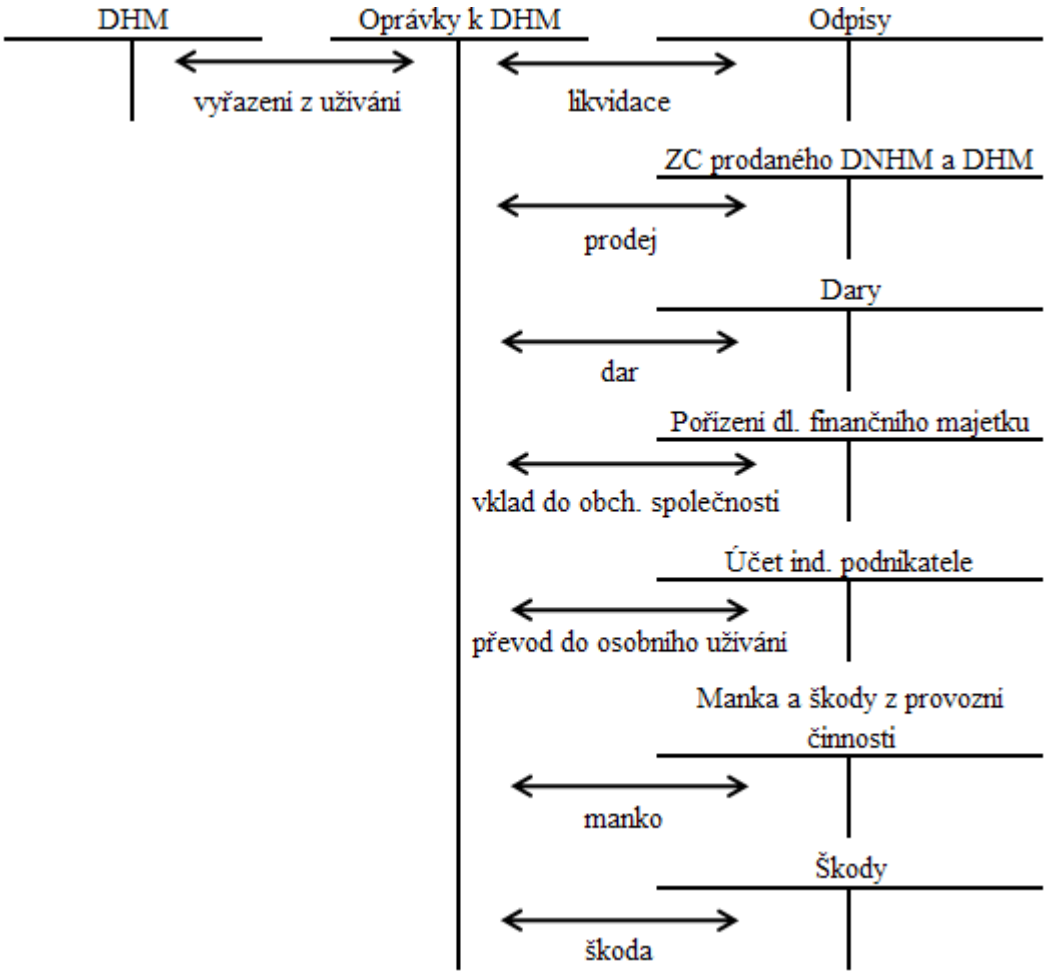
O vyřazení dlouhodobého hmotného majetku se zmiňuje pouze ČÚS 13. Za nejčastější způsoby vyřazení považuje likvidaci, prodej, darování, vklad do jiné obchodní společnosti nebo převod z podnikání do osobního užívání. K odúčtování majetku může ale dojít i v důsledku škody nebo manka.

Pokud se účetní jednotka rozhodne majetek prodat, žádný účetní předpis po ní nevyžaduje, aby tento majetek odděleně vykazovala. Jelikož je formát rozvahy daný Vyhláškou, účetní jednotka může o plánovaném prodeji informovat uživatele pouze prostřednictvím přílohy, pokud se tak rozhodne. Domnívám se však, že tato informace je pro uživatele důležitá a že by se měla úprava této problematiky, jak ji vyžadují IAS/IFRS, objevit i v českých účetních předpisech.

Není také požadováno zastavení odepisování, a tak účetní jednotka po celou dobu, po kterou se snaží majetek prodat, majetek odepisuje.

Účetní operace, které souvisí s vyřazením majetku z užívání, zachycuje obrázek 18.

Obrázek 18 Vyřazením majetku z užívání



Zdroj: ČÚS 13, vlastní úprava

Při vyřazení z užívání se zaúčtuje na MD účtu oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a souvztažně na Dal příslušného účtu dlouhodobého

hmotného majetku. Pokud by nebyl majetek zcela odepsán, je třeba nejprve zúčtovat zůstatkovou cenu majetku proti účtu, který účetní jednotka zvolí podle způsobu vyřazení majetku, a pak následuje samotné vyřazení majetku.

Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo popsání dlouhodobého hmotného majetku z hlediska IAS/IFRS a českých předpisů a poukázat na rozdíly, které vznikají z odlišných úprav a možností volby nejen mezi těmito soustavami účetnictví, ale i v důsledku možností volby uvnitř jednotlivých systémů.

Účelem IAS/IFRS je zajistit srovnatelnost informací, které jsou uvedeny v účetních závěrkách. Vzhledem k tomu, že se na tvorbě IAS/IFRS podílí kromě Rady pro mezinárodní standardy i odborná veřejnost z celého světa, jsou přijímané postupy vykazování kompromisem mezi různými účetními zvyklostmi. Často jsou rozdíly mezi IAS/IFRS a národními úpravami účetnictví dány vlivem daňových předpisů, které stále ještě v mnoha zemích zasahují do účetnictví.

Aby IAS/IFRS zamezily přílišným rozdílům v údajích vykazovaných účetními závěrkami, snaží se omezovat právo volby. Takovým příkladem mohou být výpůjční náklady, které již nelze vykázat přímo do nákladů, ale po dobu přípravy aktiva k užívání se musí kapitalizovat. Proti této úpravě však velká část odborné veřejnosti protestovala a nepovažuje ji za vhodnou.

Přesto však v některých oblastech právo volby zůstalo. U státních dotací si mohou účetní jednotky nadále vybrat mezi postupem, kdy státní dotace snižuje pořizovací náklady, a tím dochází k podhodnocení aktiv a nižším odpisům, nebo se vykáže jako výnosy příštích období, které podléhají zdanění, ale zato lze vykázat vyšší částky odpisů.

Naopak u některých oblastí ačkoliv právo volby existuje, v praxi se téměř nevyužívá. Na mysli mám výběr mezi modelem oceňování pořizovacími náklady a přeceňovacím modelem. U odepisovaných aktiv je použití přeceňovacího modelu velmi složité, a pokud se mezi účetními jednotkami najdou takové, které ho skutečně používají, aplikují ho zejména na třídu pozemků.

Český účetní systém, který je primárně ovlivňován směrnicemi EU, se od IAS/IFRS odlišuje v několika oblastech. Například IAS/IFRS vychází pro uznání majetku za dlouhodobé aktivum z obecné definice aktiv, kterou doplňuje o požadavek využitelnosti delší jak jedno účetní období. V české úpravě však toto

obecné vymezení aktiv chybí, a proto Vyhláška dlouhodobý hmotný majetek taxativně vymezuje.

Další rozdíl můžeme najít u pořizovacích nákladů. U státních dotací může účetní jednotka využít pouze model, který snižuje pořizovací náklady majetku, a úroků si naopak může stále ještě vybrat, zda je zařadí mezi pořizovací náklady nebo je zaúčtuje přímo do nákladů. Náklady na vyřazení aktiva na rozdíl od IAS/IFRS, které o ně zvyšují pořizovací cenu aktiva a přikazují pro tento účel tvořit rezervu, se účtují přímo do nákladů a u staveb do pořizovacích nákladů stavby nové.

Rozdíly se objevují i mezi českou úpravou oceňování po okamžiku uznání a variantou používanou IAS/IFRS. V ČR se dlouhodobý hmotný majetek nesmí přeceňovat nad pořizovací cenu. Vzhledem k tomu, jak jsem již v diplomové práci několikrát uváděla, že se v praxi přeceňovací model moc nevyužívá, nevyvolává podle mě tato úprava mezi oběma systémy závažné rozdíly. Při snížení hodnoty majetku se v ČR používají oprávky, které naopak neznají IAS/IFRS, protože hodnotu majetku při zjištění ztráty sníží rovnou. V ČR bohužel chybí podrobná úprava, podle které má účetní jednotka postupovat, aby zjistila, zda nedošlo ke snížení hodnoty majetku.

IAS/IFRS se však pomalu prosazují i do české účetní úpravy, jak dokládají změny provedené v posledních letech. Důkazem je zrušení hranice 40 000 Kč pro zařazení samostatně movitých věcí do dlouhodobého hmotného majetku, rozhodnutí o její výši je ponecháno na účetní jednotce. Tato změna však neplatí pro technické zhodnocení, u kterého se účetní předpisy odkazují na ZDP, kde samozřejmě tato hranice zůstala.

Účetní jednotka také může od roku 2009 stanovit zbytkovou hodnotu odepisovaného majetku. Do této doby účetní předpisy tento termín neznaly.

Poslední změnou je od 1.1. 2010 možnost využití komponentního odepisování a zahrnutí generálních oprav do dlouhodobého hmotného majetku místo do nákladů. Jak moc budou účetní jednotky komponentního odepisování využívat je však otázkou, protože dosud byly zvyklé tvořit pro tyto účely rezervu na opravu majetku, kterou IAS/IFRS neznají a ani podle jejich platných pravidel

nemůže být za rezervu považována. Tato rezerva je však v české praxi velmi rozšířená, protože je zároveň i daňově účinná. V prospěch komponentního odepisování však svědčí to, že od roku 2009 byly ztíženy podmínky pro tvorbu této rezervy.

Často se v odborné literatuře uvádí, že i oblast účetních odpisů je v ČR velmi ovlivněna daňovou úpravou, proto jsem provedla anketu zaměřenou na úroveň českého finančního účetnictví z hlediska účetních a daňových odpisů. Její výsledky jen potvrdily mou domněnku, že mnoho menších společností, ale patřily k nim i některé velké akciové společnosti, nahrazují účetní odpisy daňovými.

V porovnání s rokem 2007 přinesly výsledky z roku 2010 jen malé zlepšení. Tato skutečnost dokazuje, jak jen pozvolna jsou účetní jednotky ochotny změnit účetní metody, pokud jim budou stále přinášet daňové výhody.

Zdroje

1. BLECHOVÁ B.; JANOUŠKOVÁ J.: *Podvojné účetnictví v příkladech 2010*, 10. vydání, Grada Publishing, Praha, 2010. 195 s. ISBN 978-80-247-3208-4
2. BOHUŠOVÁ, H.: *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*, 1. vydání, ASPI, Praha, 2008. 307 s. ISBN - 978-80-7357-366-9
3. DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, 2. doplněné vydání, Computer Press, Brno, 2008. 329s. ISBN - 978-80-251-1950-1
4. EPSTEIN, B. J.; JERMAKIWICZ, E. K.: *Wiley IFRS 2008: interpretation and application of International financial reporting standards*, John Wiley, Hoboken 2008. 1166 s. ISBN 978-0-470-13516-7
5. Epstein, B. .J., Jermakiwicz, E. K.: Wiley IFRS policies and procedures, John Wiley & Sons, Hoboken 2008. 496 s. ISBN 978-0-471-69958-3
6. GRÜNWALD R.; HOLEČKOVÁ J.: *Finanční analýza a plánování podniku*, 1. vydání,Ekopress, s. r. o., Praha, 2007. 318s. ISBN 978-80-86929-26-2
7. Hinke, J.: *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*, 1. vydání, Alfa Publishing, Brno, 2006. 175 s. ISBN 80-86851-49-4
8. International accounting standards board: *International financial reporting standards : as issued at 1 January 2009.* London: International Accounting Standards Board, 2009, ISBN 978-1-905590-90-2.
9. International accounting standards board, *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů IAS a Interpretací k 1. lednu 2005*, Svaz účetních, 2005. 2 249s. ISBN 1-904230-79-2
10. KOVANICOVÁ, D. A KOL.: *Finanční účetnictví – Světový koncept*, 4. aktualizované vydání, Polygon, Praha 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8
11. KOVANICOVÁ, D.: *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, 1. vydání, Polygon, Praha, 2004. 304s., ISBN 80-7273-095-9
12. KRUPOVÁ, L.: *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi. Stav k 1. 1. 2009*, 1. vydání, VOX, Praha, 2009. 804s. ISBN - 978-80-86324-76-0

13. MIRZA, A. A.; ORRELL, M.; HOLT G. J.: *Wiley IFRS: practical implementation guide and workbook*, 2nd ed., John Wiley & sons, Hoboken 2008. 496 s. ISBN 978-0-471-69958-3
14. MLÁDEK, R.: *Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures*, 1. vydání, Leges, Praha, 2009. 351s. ISBN - 978-80-87212-13-4
15. MÜLLEROVÁ, L.; VOMÁČKOVÁ, H.; DVOŘÁKOVÁ, D.: *Účetní předpisy pro podnikatele*. *Komentář*, 3. aktualizované vydání, ASPI, Praha, 2009. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2
16. PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, 11. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc, 2009. 271 s. ISBN 978-80-7263-515-3
17. Ryneš, P.: *Podvojné účetnictví a účetní závěrka [2010]*, 10. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc, 2010. 987s. ISBN 987-80-7263-580-1
18. STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B.; CARDOVÁ Z.: *Účetnictví 2010: velká kniha příkladů*, 1. vydání, Computer Press, Brno, 2010. 709 s. ISBN - 978-80-251-2907-4
19. ŠRÁMKOVÁ, A.; JANOUŠKOVÁ, M.: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : IAS/IFRS : praktické aplikace : aktualizované vydání pro účetní období 2008*, Institut Svazu účetních, Praha, 2007. 456s. ISBN 978-80-86716-44-2.
20. VALACH, J.: *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*, 2. přepracované vydání, Praha, Ekopress, s. r. o., 2006. 465 s. ISBN 80-86929-01-9
21. VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2009*, 4. vydání, Grada, Praha, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4
22. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém v ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*, 8. aktualizované vydání, VOX, a. s., Praha, 2006. 324 s. ISBN 80-86324-60-5
23. WOLTERS KLUWER: *Účetnictví podnikatelů 2010*, Walters Kluwer, Praha, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7357-526-7

Právní normy

24. *Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví,* v platném znění
25. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,* v platném znění
26. *České účetní standardy pro podnikatele,* v platném znění
27. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,* v platném znění
28. *Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,* v platném znění

Odborné práce

29. LACHOUTOVÁ, M.: *Zobrazení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví podle české legislativa a IAS/IFRS*, 2009, diplomová práce
30. PRŮCHA, Š.: *Odepisování dlouhodobého majetku*, 2007, diplomová práce
31. SLADKÁ, L.: *Dlouhodobý majetek, účetní a daňové odpisy*, 2008, bakalářská práce
32. SLADKÁ, L.: *IAS 23 - Výpůjční náklady*, 2009, seminární práce
33. VALÁŠKOVÁ, M.: *Dlouhodobá hmotná aktiva v IFRS a českých účetních předpisech*, 2009, diplomová práce

Internetové zdroje

34. Komora auditorů ČR
    www.kacr.cz
35. DELOITTE: *IFRS do kapsy 2009*, Deloitte Česká republika, 2009
    www.deloitte.cz

Seznam schémat, obrázků, grafů, tabulek a příkladů

Seznam schémat

Schéma 1 Dlouhodobá aktiva
Schéma 2 Metody odepisování
Schéma 3 Odpisy hmotného majetku

Seznam obrázků

Obrázek 1 Státní dotace jako snížení pořizovacích nákladů
Obrázek 2 Státní dotace jako výnos příštích období
Obrázek 3 Náklady na vyřazení majetku
Obrázek 4 Komponentní odpisy
Obrázek 5 Model oceňování pořizovacími náklady u neodepisovaných aktiv
Obrázek 6 Model oceňování pořizovacími náklady u odepisovaných aktiv
Obrázek 7 Ztráta ze snížení hodnoty aktiva
Obrázek 8 Přeceňovací model u neodepisovaných aktiv
Obrázek 9 Přeceňovací model u odepisovaných aktiv
Obrázek 10 Zachycení přecenění
Obrázek 11 Ztráta ze snížení hodnoty aktiva
Obrázek 12 Aktiva držená k prodeji
Obrázek 13 Pořízení majetku
Obrázek 14 Záloha na DHM
Obrázek 15 Pořízení majetku směnou
Obrázek 16 Charakteristika respondentů
Obrázek 17 Účtování opravné položky
Obrázek 18 Vyřazením majetku z užívání

Seznam grafů

Graf 1 Srovnání časových metod výpočtu odpisů
Graf 2 Zůstatková hodnota aktiva

Seznam tabulek

Tabulka 1 Rovnoměrné odpisy
Tabulka 2 Metoda DDB
Tabulka 3 Metoda SYD
Tabulka 4 Zpomalené odpisy
Tabulka 5 Výkonové odpisy
Tabulka 6 Ostatní standardy týkající se dlouhodobého hmotného majetku
Tabulka 7 Pořizovací náklady
Tabulka 8 Umořovací schéma
Tabulka 9 Srovnání hodnot budovy
Tabulka 10 Rezerva na vyřazení majetku
Tabulka 11 Účetní předpisy vztahující se k dlouhodobému hmotnému majetku
Tabulka 12 Dlouhodobý hmotný majetek podle §7 Vyhlášky
Tabulka 13 Oceňování při pořízení
Tabulka 14 Pořizovací cena budovy
Tabulka 15 Odpisový plán
Tabulka 16 Komponentní odepisování
Tabulka 17 Rezerva na opravu hmotného majetku
Tabulka 18 Daňové odpisy - rovnoměrné
Tabulka 19 Daňové odpisy - zrychlené

Seznam příkladů

Př. 1 Výpočet odpisů metodou rovnoměrných odpisů
Př. 2 Výpočet odpisů metodou DDB, zadání viz př. 1
Př. 3 Výpočet odpisů metodou SYD, zadání viz př. 1
Př. 4 Výpočet odpisů metodou zpomalených odpisů, zadání viz př. 1
Př. 5 Výpočet odpisů výkonovou metodou, zadání viz př. 1
Př. 6 Pořizovací náklady
Př. 7 Státní dotace
Př. 8 Výpůjční náklady a odložené platby
Př. 9 Náklady na vyřazení majetku
Př. 10 Komponentní odepisování

Př. 11 Zachycení přeceňování

Př. 12 Aktiva držená k prodeji

Př. 13 Pořizovací cena budovy

Př. 14 Náklady na testování majetku

Př. 15 Odpisy technického zhodnocení

Př. 16 Odpisy technického zhodnocení

Př. 17 Daňové odpisy – rovnoměrné, zadání viz př.1

Př. 18 Daňové odpisy – zrychlené, zadání viz př. 1

Přílohy

Příloha č. 1 Metody odepisování

Lineární odpisy

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	(254 000/5)	50 800	50 800	203 200
2	(254 000/5)	50 800	101 600	152 400
3	(254 000/5)	50 800	152 400	101 600
4	(254 000/5)	50 800	203 200	50 800
5	(254 000/5)	50 800	254 000	0

DDB

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	254 000*0,4	101 600	101 600	152 400
2	152 400*0,4	60 960	162 560	91 440
3	91 440*0,4	36 576	199 136	54 864
4	54 864*0,4	21 946	221 082	32 918
5	254 000-221 082	32 918	254 000	0

SYD

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	(5/(5+4+3+2+1)*254 000	84 667	84 667	169 333
2	(4/(5+4+3+2+1)*254 000	67 734	152 401	101 599
3	(3/(5+4+3+2+1)*254 000	50 800	203 201	50 799
4	(2/(5+4+3+2+1)*254 000	33 867	237 068	16 932
5	(1/(5+4+3+2+1)*254 000	16 932	254 000	0

Zpomalené odpisy

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	ZH
1	(2*254 000*1)/(5*(5+1))	16 934	16 934	237 066
2	(2*254 000*2)/(5*(5+1))	33 867	50 801	203 199
3	(2*254 000*3)/(5*(5+1))	50 800	101 601	152 399
4	(2*254 000*4)/(5*(5+1))	67 734	169 335	84 665
5	(2*254 000*5)/(5*(5+1))	84 665	254 000	0

Zdroj: vlastní výpočty

Příloha č. 2 Komponentní odepisování a klasické postup

	Komponentní odepisování						Klasický postup
Rok	Zůstatková hodnota						Zůstatková hodnota
	Odsávání	Filtry	Elevátor	Ost. části	Generální oprava	Zařízení celkem	Zařízení celkem
Roční odpis	150,0	20,0	25,0	142,5	20,0	x	225,0
1	1 350,0	80,0	25,0	2 707,5	x	4 162,5	4 275,0
2	1 200,0	60,0	0,0	2 565,0	x	3 825,0	4 050,0
3	1 050,0	40,0	25,0	2 422,5	x	3 537,5	3 825,0
4	900,0	20,0	0,0	2 280,0	x	3 200,0	3 600,0
5	750,0	0,0	25,0	2 137,5	x	2 912,5	3 375,0
6	600,0	80,0	0,0	1 995,0	80,0	2 755,0	3 150,0
7	450,0	60,0	25,0	1 852,5	60,0	2 447,5	2 925,0
8	300,0	40,0	0,0	1 710,0	40,0	2 090,0	2 700,0
9	150,0	20,0	25,0	1 567,5	20,0	1 782,5	2 475,0
10	0,0	0,0	0,0	1 425,0	0,0	1 425,0	2 250,0
11	1 350,0	80,0	25,0	1 282,5	80,0	2 817,5	2 025,0
12	1 200,0	60,0	0,0	1 140,0	60,0	2 460,0	1 800,0
13	1 050,0	40,0	25,0	997,5	40,0	2 152,5	1 575,0
14	900,0	20,0	0,0	855,0	20,0	1 795,0	1 350,0
15	750,0	0,0	25,0	712,5	0,0	1 487,5	1 125,0
16	600,0	80,0	0,0	570,0	80,0	1 330,0	900,0
17	450,0	60,0	25,0	427,5	60,0	1 022,5	675,0
18	300,0	40,0	0,0	285,0	40,0	665,0	450,0
19	150,0	20,0	25,0	142,5	20,0	357,5	225,0
20	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Zdroj: vlastní výpočty

Příloha č. 3 Rozeslaný dotazník

1.	**Právní forma**		
	a) fyzická osoba		
	b) družstvo		
	c) společnost s ručením omezeným		
	d) akciová společnost		
	e) jiná - uveďte v záhlaví		
2.	**Počet zaměstnanců naší společnosti**		
	a) do 10	x	
	b) 11-49		
	c) 50-199		
	d) 200 a více		
3.	**Vlastník naší společnosti je**		
	a) ryze český	x	
	b) převážně český	x	
	c) převážně zahraniční		
	d) ryze zahraniční		
4.	**Účetnictví je pro společnost**		
	a) zátěží vyvolanou zákonnými podmínkami		
	b) dobrým prostředkem pro zjištění daňové povinnosti		**Bodování**
	c) občasným zdrojem informací		**Nebylo**
	d) důležitým zdrojem informací		**Uvedeno**
5.	**Naše účetnictví je založena na**		
	a) zejména daňových předpisech		**0**
	b) českých účetních standardech		**3**
	c) US-GAAP		**5**
	d) IAS/IFRS		**5**
6.	**Odpisy dlouhodobého (DM) majetku provádíme**		
	a) ročně		**0**
	b) čtvrtletně		**3**
	c) měsíčně		**5**
	d) jinak (specifikujte)		**Jinak**
7.	**Odpisové sazby převážně**		
	a) odpovídají daňovým		**0**
	b) určujeme dle skupin vnitřní účetní směrnicí		**4**
	c) určujeme individuálně vnitřní účetní směrnicí		**5**
8.	**Délka odpisování DM převážně**		
	a) odpovídá daňovým		**0**
	b) je určována vnitřní účetní směrnicí		**4**
	c) je určována individuálně		**5**
9.	**Hladinu významnosti pro DM máme stanovenu**		
	a) dle vyhlášky (40 000 pro DHM a 60 000 pro DNM)		**0**
	b) vnitřní účetní směrnicí; hladina je převážně nižší		**5**
	c) vnitřní účetní směrnicí; hladina je převážně vyšší		**5**

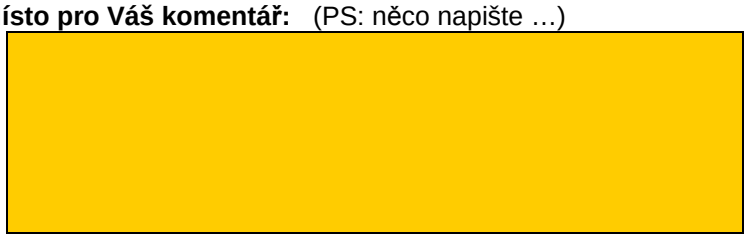
10. V posledních 2 letech se naše odpisová politika

a) zpřesnila
b) zůstala beze změny
c) rozvolnila

+ přeji si zaslat

a) celou diplomovou práci
b) výsledky ankety
c) nic

Místo pro Váš komentář: (PS: něco napište …)



Zdroj: Průcha, Š.: Odepisování dlouhodobého majetku, 2009, diplomová práce

Příloha č. 4 Výsledky ankety

Firma	Otázky											Komentář	Body	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	+		2010	2007
1.	d	b	a	d	a	c	a	a	b	b	c		10	0
2.	c	a	a	a	a	c	a	a	a	b	c		5	3
3.	a	a	a	a	a	a	a	a	a	b	b		0	0
4.	a	a	a	d	a	a	a	a	a	b	a	Děkuji, že se mohu podílet na Vaší práci a přeji mnoho úspěchů.	0	0
5.	c	a	a	c	a	a	a	a	a	b	c	Hodně štěstí	0	0
6.	c	a	a	d	a	c	a	a	a	b	b		5	5
7.	a	a	a	b	a	a	a	a	a	b	c		0	3
8.	c	b	a	d	a	a	a	a	a	b	b		0	3
9.	b	c	a	d	b	c	c	c	a	b	a	Hodně úspěchů!	18	18
10.	d	c	d	d	b	c	c	c	b	a	a		23	17
11.	d	c	a	d	b	c	c	c	b	a	c		23	17
12.	c	d	a	d	b	c	b	b	a	b	a		16	17
13.	e	d	a	d	b	c	a	a	a	a	c		8	8
14.	d	d	b	d	b	c	c	c	a	b	a		18	18
15.	d	d	c	d	b	c	b	a	a	a	b	Přeji hodně úspěchů při zpracování a obhajobě diplomové práce	12	21
16.	d	d	b	b	b	c	c	b	b	b	b		22	23
17.	c	c	d	d	a	c	c	c	a	b	c		15	16
18.	d	d	a	b	b	c	a	a	a	b	a	Podrobnosti k jednotlivým bodům a další informace o firmě je možné po telefonické dohodě konzultovat osobně.	8	8
19.	d	d	a	d	a	a	a	a	a	b	c		0	0
20.	d	a	a	d	b	c	a	a	a	a	b		8	8
21.	c	b	a	a	a	a	a	a	a	b	b		0	0
22.	c	b	b	d	b	c	b	b	a	a	a		16	12
23.	b	c	a	d	b	c	c	a	b	b	b		18	3
24.	b	d	a	d	b	c	b	b	b	b	c		21	18
25.	c	b	a	d	a	a	b	b	a	b	c		8	3
26.	d	c	d	d	b	c	a	a	b	a	b	U DNM je stanovena hranice pro jednorázový odpis do nákladů ve výši 7,5 tis. Kč a u samostatného movitého majetku ve výši 5 tis. Kč.	13	17
27.	b	b	a	d	b	c	a	a	a	b	b		8	8
28.	c	d	b	d	b	c	c	c	a	b	a		18	3
29.	c	a	a	a	a	a	a	a	a	b	c		0	0
30.	d	c	a	d	b	c	a	a	a	a	c		8	21
31.	d	c	a	c	b	c	b	b	a	b	c		16	21
32.	c	c	c	a	b	c	a	a	a	b	c	bod č.4) nedá se říct, že vést účetnictví je "zátěží" je to povinnost daná zákonem a z ní vychází dokonalý přehled důležitých informací pro řízení firmy a zároveň je to dobrý podklad pro určení daňové povinnosti	8	5

Firma	Otázky											Komentář	Body	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	+		2010	2007
33.	d	d	a	d	b	c	a	a	a	b	c		8	8
34.	a	a	a	d	a	a	a	a	a	b	c		0	18
35.	b	c	a	d	b	c	a	a	a	b	a	bod.9) ve směrnici o DHM jsou výjimky, majetek nedosahující předepsané výše rozhoduje vedoucí IS např. mobily, výpočetní technika, majetek převedený na základě leasingové smlouvy. Majetek ocenění od 20-40 tis. se stává DHM a je odpisován rovnoměrně po dobu 24 měsíců.	8	13
36.	d	d	d	d	b	c	c	c	b	a	a		23	16
37.	a	a	a	d	b	c	b	b	b	b	a	Přeji hodně úspěchů při získávání dat k Vaší bakalářské práci. Z vlastní zkušenosti vím, že to není jednoduché. S pozdravem a s přáním hezkého dne Jiřina.	21	9,75
38.	c	b	d	d	a	c	b	b	b	a	c		18	
39.	d	b	a	d	b	c	b	b	a	b	a	U otázky č. 6 je myšleno - účetní odpis	16	
40.	d	b	a	c	b	c	b	a	a	b	a	Zajímavě vytvořen dotazník :-)	12	
41.	c	b	a	b	b	c	a	a	a	b	a	Díky předem za zaslání konečné verze diplomové práce a doufám, že odpovědi k něčemu budou…	8	
42.	c	b	a	d	b	c	b	b	b	b	c	Ze zkušenosti vím, že odpisová politika na firmách je zcela podřízena nárokům a přáním auditora. V silných letech byla jedním z nástrojů daňové optimalizace, dnes je situace spíše opačná, aby firma vykazovala relativně vyšší výsledek hospodaření z důvodu větší dostupnosti investičních a dotačních úvěrů	21	
43.	c	d	b	d	b	c	a	a	a	b	c		8	
44.	d	c	d	b	b	c	b	b	b	a	c		21	
45.	c	a	a	c	b	c	a	a	a	b	c		8	
46.	d	c	b	d	b	c	a	a	b	b	a	Dotazník na úrovni.	13	
47.	c	b	d	d	a	c	b	b	a	b	a		13	
48.	c	a	a	d	a	a	a	a	a	b	c	Firma Nets.CZ, s.r.o. má v současné době 5 ks DM. Proto používáme jen daňové odpisy. V roce 2009 je musela firma všechny pozastavit z důvodu nezvyšování ztráty za rok 2009.	0	
49.	c	a	a	d	a	a	a	a	a	b	c	Firma Kilion má v současnosti 10 ks majetku. Proto o tomto majetku vedeme jen daňové odpisy. Vzhledem k ekonomickému výsledku firmy za rok 2009 byly daňové odpisy u všech DM pozastaveny, aby nezvyšovaly daňovou ztrátu firmy.	0	
50.	c	c	a	d	b	c	b	a	b	b	c		17	
51.	c	b	a	d	a	c	b	a	b	a	b		14	
52.	c	b	a	d	a	a	a	a	a	b	a		0	
53.	c	d	d	d	b	c	b	b	a	a	a		16	

Firma	Otázky											Komentář	Body	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	+		2010	2007
54.	c	b	a	b	b	c	a	a	b	b	c	U některých otázek (např. č. 4) je správně i víc odpovědí.	13	
55.	d	b	a	d	a	c	a	a	a	b	b		5	
56.	c	b	a	d	b	c	a	a	b	a	c	Přeji Vám, abyste dostala hodně odpovědí a mohla v klidu dokončit diplomku. Před třemi lety jsem toto prožívala s dcerou. Hodně štěstí !!	13	
57.	c	a	a	a	a	a	a	a	a	b	c		0	
58.	c	b	a	c	b	a	a	a	a	b	b	Hodně úspěchů ve studiu :o))	3	
59.	c	a	a	c	b	a	a	a	a	b	c		3	
60.	a	a	a	a	b	a	a	a	a	b	c		3	
61.	b	b	a	d	a	c	a	a	a	b	c	S pozdravem Ing.Mráz	5	
62.	d	b	a	d	b	c	b	a	a	b	a	K otázce č. 4 - odpověď je samozřejmě z pohledu účetní, je pravděpodobné, že někteří vnímají účtárnu jen jako zdroj zbytečné ekonomické zátěže pro firmu. Mohu ale říct za naši společnost, že z výsledků naši práce čerpají podklady další oddělení společnosti, které je následně dále zpracovávají. Budu se těšit na vaši diplomovou práci.	12	
63.	d	b	a	d	b	c	b	b	b	b	b		21	
64.	c	c	a	d	b	c	b	b	a	b	b	K bodu 6 - předpokládám že se ptáte na účetní odpisy	16	
65.	d	d	a	d	b	c	a	a	b	b	b		13	
66.	c	c	a	c	a	c	a	a	a	b	c		5	
67.	b	d	a	d	b	c	b	a	a	b	a	Přeji úspěšné dokončení diplomové práce. Stýblová	12	
68.	c	c	a	d	b	c	c	c	b	a	b		23	
69.	c	c	a	d	b	c	c	a	a	b	b		13	
70.	d	c	a	d	a	c	b	b	b	b	a		18	
71.	c	c	a	d	b	c	b	c	a	a	c		17	
72.	c	b	a	d	b	c	a	a	b	b	a	Přeji úspěšné dokončení Vaší diplomové práce i celého studia.	13	
73.	c	c	c	d	a	c	a	a	a	b	a	Dobrý den, ráda bych věděla, jak jste přišla na naší společnost a opravdu ráda bych si Vaší diplomovou práci přečetla. Na závěr Vám přeji úspěšné zpracování diplomové práce, hodně pracovních úspěchů a také hodně štěstí v dalších letech. Přeji hezký den. Ludmila Teringlová	5	
74.	c	b	a	c	a	a	a	a	b	b	a	Dobrý den, přeji Vám mnoho úspěchů s vaší prací i při její obhajobě. Naše firmě není velká a nemáme mnoho různorodého DHM, abych Vám mohla více poradit. Máme převážně jen kancelářskou techniku. S pozdravem J.Maťáková	5	
75.	c	b	c	b	b	c	a	a	a	b	b		8	

Firma	Otázky											Komentář	Body	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	+		2010	2007
76.	c	b	a	d	b	a	a	a	a	b	c		3	
77.	c	c	a	d	b	c	a	b	a	a	a		12	
78.	d	c	a	d	a	b	a	a	a	a	b		3	
79.	c	b	a	d	b	a	b	b	a	b	c	Přeji Vám úspěšné zakončení studia. .J.Paclíková	11	
80.	c	c	a	d	b	c	b	b	b	a	a	Přeji hodně úspěchů a děkuji za poslání výsledků vaší práce.	21	
81.	c	b	a	d	b	a	b	a	a	b	a	Přeji úspěšné dokončení dipl. práce, jelikož navštěvuji také školu při zaměstnání, mám pochopení pro tento druh práce.	7	
82.	c	a	a	d	a	a	a	a	a	b	a		0	
83.	d	c	a	d	b	c	a	a	b	b	b		13	
84.	a	b	a	b	a	a	a	a	a	b	c	Hodně štěstí a úspěchů. Vorek	0	

Příloha č. 5 Vyhodnocení odpovědí

Otázky	Odpovědi	Právní forma				Počet zaměstnanců				Vlastník		Body	
		f.o.	v.d.	s.r.o.	a.s.	do 10	11 až 49	50 až 199	200 a více	spíše domácí	spíše zahran.	průměr	medián
1. Právní forma	Fyzická osoba (7)	7	0	0	0	6	1	0	0	7	0	3,4	0,0
	Družstvo (7)	0	7	0	0	0	2	3	2	7	0	12,9	12,0
	Spol. s r. o. (44)	0	0	44	0	10	19	11	4	37	7	9,2	8,0
	Akciová společnost (26)	0	0	0	26	1	6	10	9	18	3	13,3	13,0
2. Počet zaměstnanců	Do 10 (17)	6	0	10	1	17	0	0	0	17	0	3,1	0,0
	11 až 49 (28)	1	2	19	6	0	28	0	0	25	3	9,4	9,0
	50 až 199 (24)	0	3	11	10	0	0	24	0	18	6	14,5	15,5
	nad 199 (15)	0	2	4	9	0	0	0	15	12	3	13,5	13,0
3. Vlastník	Český (66)	7	7	34	18	17	24	17	8	66	0	9,0	8,0
	Spíše český (6)	0	0	3	3	0	1	1	4	6	0	15,8	17,0
	Spíše zahraniční (6)	0	0	3	1	0	1	2	1	0	4	8,3	8,0
	Zahraniční (8)	0	0	4	4	0	2	4	2	0	8	17,8	17,0
Přeji si zaslat	Diplomovou práci (28)	2	3	14	9	3	10	8	7	23	5	12,6	13,0
	Výsledky ankety (21)	1	2	9	9	3	8	7	3	18	3	10,4	12,0
	Nic (35)	4	2	21	8	11	10	9	5	31	4	8,5	8,0
Komentář	Palce (19)	3	2	10	4	3	9	4	3	17	2	9,6	11,0
	Pozdrav (11)	0	2	6	3	2	5	4	0	9	2	10,2	12,0
	Ticho (54)	4	3	28	19	12	14	16	12	46	8	10,6	9,0

Příloha č. 6 Porovnání roku 2007 s rokem 2010

	Rok	Otázky										Body		Hodn. 10. otázky	poznámky
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	2010	Δ		
1.	Rok 2007	d	c	a	d	b	c	a	a	a		8	2	Podcenění	nově zaměření na daně, hranice stanovená níže
	Rok 2010	d	b	a	d	a	c	a	a	b	b	10			
2.	Rok 2007	c	a	a	c	b	a	a	a	a		3	2	Podcenění	nově zaměření na daně, hranice stanovená níže,odpisy měsíční
	Rok 2010	c	a	a	a	a	c	a	a	a	b	5			
3.	Rok 2007	a	a	a	a	a	a	a	a	a		0	0	OK	
	Rok 2010	a	a	a	a	a	a	a	a	a	b	0			
4.	Rok 2007	a	a	a	b	a	a	a	a	a		0	0	OK	zvýšení váhy účetnictví
	Rok 2010	a	a	a	d	a	a	a	a	a	b	0			
5.	Rok 2007	c	b	a	c	a	a	a	a	a		0	0	OK	
	Rok 2010	c	a	a	c	a	a	a	a	a	b	0			
6.	Rok 2007	c	b	a	d	a	c	a	a	a		5	0	OK	
	Rok 2010	c	a	a	d	a	c	a	a	a	b	5			
7.	Rok 2007	a	a	a	c	b	a	a	a	a		3	-3	Přecenění	změna vlastníka, zaměření na daně
	Rok 2010	a	a	a	b	a	a	a	a	a	b	0			
8.	Rok 2007	c	a	a	d	b	a	a	a	a		3	-3	Přecenění	zaměření na daně
	Rok 2010	c	b	a	d	a	a	a	a	a	b	0			
9.	Rok 2007	b	c	a	d	b	c	c	c	a		18	0	OK	
	Rok 2010	b	c	a	d	b	c	c	c	a	b	18			
10.	Rok 2007	d	b	a	d	b	c	b	c	a		17	6	OK	odpisové sazby ind., hranice stanovená níže
	Rok 2010	d	c	d	d	b	c	c	c	b	a	23			
11.	Rok 2007	d	c	b	d	b	c	b	a	b		17	6	OK	odpisové sazby a délka odepisování individuálně
	Rok 2010	d	c	a	d	b	c	c	c	b	a	23			
12.	Rok 2007	c	d	a	d	b	c	b	c	a		17	-1	Přecenění	délka odepisování, v. ú. s.
	Rok 2010	c	d	a	d	b	c	b	b	a	b	16			
13.	Rok 2007	d	d	a	d	b	c	a	a	a		8	0	Přecenění	
	Rok 2010	d	d	a	d	b	c	a	a	a	a	8			
14.	Rok 2007	d	d	b	d	b	c	c	c	a		18	0	OK	
	Rok 2010	d	d	b	d	b	c	c	c	a	b	18			
15.	Rok 2007	d	d	c	d	b	c	b	b	b		21	-9	Přecenění	délka odepisování, v. ú. s., hranice stanovená na 40 000 Kč
	Rok 2010	d	d	c	d	b	c	b	a	a	a	12			
16.	Rok 2007	d	d	a	d	b	c	c	c	b		23	-1	Přecenění	změna vnímání účetnictví
	Rok 2010	d	d	b	b	b	c	c	b	b	b	22			
17.	Rok 2007	c	c	d	d	b	c	b	b	a		16	-1	Přecenění	zaměření na daně, odpisové sazby a délka odepisování ind.
	Rok 2010	c	c	d	d	a	c	c	c	a	b	15			
18.	Rok 2007	d	d	a	d	b	c	a	a	a		8	0	OK	změna vnímání účetnictví
	Rok 2010	d	d	a	b	b	c	a	a	a	b	8			
19.	Rok 2007	d	c	a	d	a	a	a	a	a		0	0	OK	
	Rok 2010	d	d	a	d	a	a	a	a	a	b	0			
20.	Rok 2007	d	d	a	b	b	c	a	a	a		8	0	Přecenění	
	Rok 2010	d	a	a	d	b	c	a	a	a	a	8			
21.	Rok 2007	c	b	a	c	a	a	a	a	a		0	0	OK	změna vnímání účetnictví
	Rok 2010	c	b	a	a	a	a	a	a	a	b	0			

	Rok	Otázky										Body		Hodn. 10. otázky	poznámky
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	2010	Δ		
22.	Rok 2007	c	c	b	d	b	c	b	a	a		12	4	OK	délka odepisování ind.
	Rok 2010	c	b	b	d	b	c	b	b	a	a	16			
23.	Rok 2007	b	c	a	d	b	a	a	a	a		3	15	Podcenění	odpisy měsíčně, odpisové sazby ind., hranice níže,
	Rok 2010	b	c	a	d	b	c	c	a	b	b	18			
24.	Rok 2007	b	d	a	d	b	c	c	c	a		18	3	Podcenění	odpisové sazby a délka odepisování v. ú. s., hranice níže
	Rok 2010	b	d	a	d	b	c	b	b	b	b	21			
25.	Rok 2007	c	b	a	d	b	a	a	a	a		3	5	Podcenění	odpisové sazby a délka odepisování v. ú. s.,
	Rok 2010	c	b	a	d	a	a	b	b	a	b	8			
26.	Rok 2007	c	c	d	d	b	c	b	a	b		17	-4	Přecenění	změna právní formy, odpisové sazby daňové
	Rok 2010	d	c	d	d	b	c	a	a	b	a	13			
27.	Rok 2007	b	c	a	b	b	c	a	a	a		8	0	OK	změna vnímání účetnictví
	Rok 2010	b	b	a	d	b	c	a	a	a	b	8			
28.	Rok 2007	a	a	a	d	b	a	a	a	a		3	15	Podcenění	účetní odpisy měsíčně, odpisové sazby a délka odepisování ind.
	Rok 2010	c	d	b	d	b	c	c	c	a	b	18			
29.	Rok 2007	c	b	a	d	a	a	a	a	a		0	0	OK	změna vnímání účetnictví
	Rok 2010	c	a	a	a	a	a	a	a	a	b	0			
30.	Rok 2007	d	c	a	d	b	c	b	b	b		21	-13	Přecenění	odpisové sazby a délka odepisování daňová, hranice 40 000 Kč
	Rok 2010	d	c	a	d	b	c	a	a	a	a	8			
31.	Rok 2007	d	c	a	d	b	c	b	b	b		21	-5	Přecenění	změna vnímání účetnictví, hranice 40 000 Kč
	Rok 2010	d	c	a	c	b	c	b	b	a	b	16			
32.	Rok 2007	c	c	c	d	a	c	a	a	a		5	3	Podcenění	změna vnímání účenictví, účetnictví na ČÚS
	Rok 2010	c	c	c	a	b	c	a	a	a	b	8			
33.	Rok 2007	d	d	a	d	b	c	a	a	a	b	8	0	OK	
	Rok 2010	d	d	a	d	b	c	a	a	a	b	8			
34.	Rok 2007	a	b	a	d	b	c	c	c	a		18	-18	Přecenění	změna vnímání úč., úč. založené na daních, roční odpisy, délka odepisování a odpisové sazby daňové, hranice 40 000 Kč
	Rok 2010	a	a	a	d	a	a	a	a	a	b	0			
35.	Rok 2007	b	d	a	d	a	c	b	b	a		13	-5	Přecenění	účetnictví podle ČÚS, odpisové sazby a délka odepisování daňové
	Rok 2010	b	c	a	d	b	c	a	a	a	b	8			
36.	Rok 2007	d	d	d	d	b	c	b	b	a		16	7	OK	délka odepisování a odpisové sazby ind., hranice níže
	Rok 2010	d	d	d	d	b	c	c	c	b	a	23			