Masarykova Univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

Studijní obor: Finance

DLOUHODOBÝ MAJETEK Z POHLEDU ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A IFRS

Fixed assets from the perspective of Czech Accounting Standards and IFRS

Diplomová práca

Vedúci práce: Autor:

Ing. Michaela Jurová. Ph.D. Bc.Simona Plevová

Brno, 2015

Meno a priezvisko autora:	Bc.Simona Plevová
Názov diplomovej práce:	Dlouhodobý majetek z pohledu českých účetních standardů a ifrs
Názov práce v angličtine:	Fixed assets from the perspective of Czech Accounting Standards and IFRS
Katedra :	Financií
Vedúci práce :	Ing. Michaela Jurová, Ph.D.
Rok obhajoby :	2015

Anotácia

Cieľom tejto diplomovej práce na tému „Dlouhodobý majetek z pohledu českých účetních standardů a IFRS" je definovať dlhodobý majetok vykazovaný v súlade s českou legislatívou a Medzinárodnými účtovnými štandardami, poukázať na hlavné rozdiely medzi týmito dvoma spôsobmi vykazovania a praktický prevod dlhodobého majetku konkrétnej spoločnosti vykazujúcej podľa českých štandardov na vykazovanie v súlade s IFRS. Práca obsahuje teoretickú časť, kde je objasnená a porovnaná problematika vykazovania dlhodobého majetku v súlade s IFRS a ČÚS a praktickú časť, kde sú uplatnené poznatky z teoretickej časti na preklápaní dlhodobého majetku analyzovanej spoločnosti. V závere sú zhrnuté rozdiely z prevodu a vyvodené odporúčania.

Anotation

The aim of this diploma thesis „Fixed asset from the perspective of Czech Accounting Standards and IFRS" is to define fixed asset reported according to Czech legislation and International accounting standards, highlight main differences between these two ways of reporting and transfer fixed asset of specific company reporting under Czech standards to reporting under IFRS. The thesis consists of theoretical part which clarifies and compares problematic of fixed asset in accordance with IFRS and CAS and practical part where theoretical knowledge is applied to transfer fixed asset of analyzed company. In conclusion the differences of transfer are summarized and recommendations are drawn up.

Kľúčové slová: Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva, Medzinárodné účtovné štandardy, české účetní standardy, dlhodobý majetok, rozvaha, uznanie

Key words: International financial reporting standards, International accounting standards, czech accounting standards, fixed asset, balance sheet, recognition

Prehlásenie

Prehlaujem, že som diplomovú prácu Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu českých účetních standardů a IFRS, vypracovala samostatne pod vedením Ing. Michaely Jurové, PhD. a uviedla som v nej všetky použité literárne a iné odborné zdroje v súlade s právnymi predpismi, vnútornými predpismi Masarykovej Univerzity a vnútornými aktmi riadenia Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brne dňa 12.5.2015

_____

Bc. Simona Plevová

Poďakovanie

Na tomto mieste by som chcela poďakovať predovšetkým vedúcej práce, pani Ing. Michele Jurové, Ph.D. za odbornú pomoc a rady, ktorými prispela k vypracovaniu tejto práce. Ďalej by som chcela poďakovať rodičom a Martinovi za technickú a psychickú podporu.

OBSAH

ÚVOD 13
1. HARMONIZÁCIA ÚČTOVNÍCTVA V MEDZINÁRODNOM ROZSAHU 16
1.1 Smernice vydané Európskou úniou 16
1.2 Medzinárodné štandardy IAS/IFRS 17
1.2.1 Štandardy pre malé a stredné podniky 18
1.3 Americké štandardy US GAAP 19
1.4 Zhrnutie 19
2. DLHODOBÉ HMOTNÉ AKTÍVA VYKAZOVANÉ PODĽA IFRS 20
2.1 Pozemky, budovy a zariadenia – IAS 16 20
2.1.1 Definícia majetku Pozemky, budovy a zariadenia 20
2.1.2 Uznanie 21
2.1.3 Oceňovanie pozemkov, budov a zariadení 23
2.1.4 Odpisy 25
2.1.5 Porovnanie s ČÚS 29
2.2 Investície do nehnuteľností – IAS 40 31
2.2.1 Oceňovanie investícií do nehnuteľností 32
2.2.2 Porovnanie s ČÚS 34
2.3 Dlhodobé aktíva držané za účelom predaja – IFRS 5 35
2.3.1 Oceňovanie 36
2.3.2 Porovnanie s ČÚS 36
2.4 Zníženie hodnoty aktíva - IAS 36 37
3. DLHODOBÉ NEHMONÉ AKTÍVA VYKAZOVANÉ PODĽA IFRS 38
3.1 Nehmotné aktíva – IAS 38 38
3.1.1 Definícia a rozpoznanie nehmotného aktíva 38
3.1.2 Oceňovanie v momente obstarania aktíva 39
3.1.4 Porovnanie s ČÚS 42
4. LEASING – IAS 17 44
4.1 Finančný leasing 46
4.2 Operatívny leasing 48
4.3 Porovnanie s ČÚS 51
5. FINANČNÉ NÁSTROJE 53
5.1 Porovnanie s ČÚS 55

6. PREHĽAD NAJVÝZNAMNEJŠÍCH ROZDIELOV ČÚS A IFRS VO VYKAZOVANÍ DLHODOBÉHO MAJETKU 56
7. VYKAZOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU V SÚLADE S IFRS V PODMIENKACH KONKRÉTNEHO PODNIKU 58
7.1 Predstavenie spoločnosti 59
7.2 Zostavenie počiatočnej rozvahy k 1.1.2013 podľa IFRS 60
7.3 Zostavenie konečnej rozvahy k 31.12.2013 podľa IFRS 71
7.4 Zostavenie účtovej závierky k 31.12.2014 podľa IFRS 80
8. ODLOŽENÁ DAŇ 88
9. VYHODNOTENIE ROZDIELOV VO VÝKAZOCH PODĽA IFRS A ČÚS 91
ZÁVER 96
ZOZNAM POUŽITÝCH ZDROJOV 100
ZOZNAM SKRATIEK 102
ZOZNAM SCHÉM 103
ZOZNAM GRAFOV 103
ZOZNAM TABUĽIEK 104
ZOZNAM PRÍLOH 106

ÚVOD

Na úvod tejto diplomovej práce, by som si dovolila citovať výrok Samuela A. DiPiazzu a Boba Ecclesa, ktorí sú autormi knihy *Ako upevniť dôveru verejnosti*. Tí v úvode svojej knihy tvrdia, že: „Informácie sú stavebným kameňom kapitálových trhov.“[1] Daný výrok otvára problematiku, ktorej sa z časti venuje táto práca a teda, potrebu vykazovania takých informácií finančného účtovníctva, ktoré zohrávajú kľúčovú úlohu vo vzájomnej interakcií a spolupráci subjektov na celosvetových kapitálových trhoch. V súčasnej dobe neustáleho rastu svetových ekonomík a prepájania sa kapitálových trhov na nadnárodnej úrovni vzniká čím ďalej, tým väčšia potreba spoločnej a jednotnej úpravy pravidiel ako z právneho, tak z ekonomického hľadiska. Aby mohli byť tieto globálne kapitálové trhy výkonné, je nutné zabezpečiť dôveryhodnosť, jednotnosť a transparentnosť informácií, ktoré poskytujú. Všetci užívatelia, pre ktorých sú takéto informácie relevantné, vyžadujú, aby boli čo najpresnejšie a aby ich výpovedná hodnota zodpovedala skutočnosti, nakoľko na ich základe vznikajú investičné, veriteľské a iné rozhodnutia. Svoje rozhodnutia nesmerujú iba na jednu spoločnosť, ale využívajú tieto informácie aj na komparáciu viacerých spoločností po celom svete. A práve z tohto dôvodu sa niektoré spoločnosti, či už dobrovoľne, alebo z nariadenia vlády rozhodli postupne prechádzať na zostavovanie a zverejňovanie finančných výkazov v súlade s Medzinárodnými štandardami účtovného výkazníctva, skrátene IFRS. Povinné vykazovanie podľa IFRS zaviedla pre svoje členské štáty aj Európska únia. Spoločnosti vykonávajúce svoju podnikateľskú činnosť na území niektorého z členských štátov EÚ, majú povinnosť zverejňovať účtovnú závierku zostavenú v súlade s IFRS, pokiaľ sú ich akcie kótované na burze. Pre spoločnosti, ktoré sa snažia emitovaním a predajom akcií získať dodatočný kapitál na rozvoj svojej podnikateľskej činnosti sa tento prechod javí ako výhodný hlavne z toho hľadiska, že ich účtovné výkazy sú preložené do určitého „medzinárodného účtovného jazyka,“ ktorý je zrozumiteľný pre investorov a tí sú potom ochotnejší do nich vkladať svoj kapitál. Tým pádom vzniká takýmto spoločnostiam aj konkurenčná výhoda oproti podnikom, ktoré na IFRS neprešli či už dobrovoľne alebo im to nepovoľuje národná legislatíva.

České spoločnosti, ktoré emitujú svoje cenné papiere na regulovanom verejnom trhu v EÚ, sa začali povinne zaoberať vykazovaním konsolidovanej aj nekonsolidovanej účtovnej závierky v súlade s IFRS po roku 2004, kedy sa stala Česká republika členským štátom EÚ.

[1] DiPiazza, S., Eccles, B. *Building public trust: The future of corporate reporting.* 2002. s.5

Spoločnosti, ktoré nie sú kótované na burze majú možnosť zostavovať konsolidovanú závierku podľa IFRS, ale povinne predkladajú nekonsolidovanú závierku v súlade s českými štandardami.

V tejto súvislosti je v praxi bežný ďalší prípad, kedy národné (české) spoločnosti, ktoré vykazujú podľa českých štandardov, musia prejsť na medzinárodné štandardy z dôvodu, že sa stanú súčasťou nadnárodnej materskej spoločnosti, ktorá má povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS. Materská spoločnosť tak vyžaduje od svojich dcérskych spoločností, aby svoje závierky, zostavené v súlade s českou legislatívou na konci účtovného obdobia preklopili na IFRS. Tento prevod je náročný a vyžaduje si odbornú znalosť danej problematiky, preto si mnohokrát spoločnosti najímajú externé firmy, ktoré sa špecializujú aj na túto oblasť účtovníctva.

Jedným z dielčích cieľov tejto práce bude práve preklopenie časti účtovnej závierky zostavenej podľa českých štandardov na vykazovanie podľa IFRS. Špeciálne pôjde o časť dlhodobého majetku vo vlastníctve spoločnosti, ktorá poskytla podklady pre uskutočnenie tohto prevodu. Nakoľko si neželala byť menovaná, bude vystupovať pod názvom ABC s.r.o.

Hlavným cieľom práce je charakteristika dlhodobého majetku v súlade s českou legislatívou a Medzinárodnými štandardami účtovného výkazníctva, vzájomné porovnanie a prevod dlhodobého majetku v obchodom závode, ktorý vedie účtovníctvo podľa českých účtovných predpisov. Prvých päť kapitol práce je zameraných na vymedzenie teoretických poznatkov a objasnenie problematiky vykazovania dlhodobého majetku z pohľadu IFRS a porovnanie s českou legislatívou. V šiestej kapitole je zobrazený prehľad najvýznamnejších rozdielov medzi týmito dvoma spôsobmi vykazovania dlhodobého majetku. Siedma kapitola je venovaná praktickému prevodu dlhodobého majetku danej spoločnosti na základe výkazov zostavených v súlade s českou legislatívou. Úpravy boli aplikované na analyzované roky 2013 a 2014 a následne bola zostavená účtovná závierka k 31.12.2014. Ôsma kapitola je venovaná odloženej dani, ktorú spoločnosť síce nevykazuje, ale pre vernejšie zobrazenie bude dopočítaná. Posledná kapitola vyhodnocuje rozdiely a dopady prevodu dlhodobého majetku vykazovaného podľa českého účtovníctva na IFRS prostredníctvom percentuálnych zmien v bilančnej hodnote, celkových a dlhodobých aktívach a v jednotlivých položkách dlhodobých aktív. Ďalej je zobrazený rozdiel v kumulovaných oprávkách a celkový dopad na výsledok hospodárenia spoločnosti, ktorý bol ovplyvnený hlavne zmenami v položke

nerozdeleného zisku. V závere sú uvedené relevantné zhodnotenia a odporúčania pre analyzovaný podnik a výhody a nevýhody prechodu na IFRS vo všeobecnej rovine.

Práca bola vypracovaná pomocou viacerých metód. Teoretická časť bola spracovaná metódou deskripcie dôležitých pojmov a analýzou problematiky vykazovania majetku v oboch systémoch. V praktickej časti bola použitá hlavne metóda syntézy pomocou ktorej boli poznatky opísané v teoretickej časti aplikované na prevod konkrétneho majetku podniku. Metóda komparácie bola uplatnená hlavne v poslednej kapitole a v závere práce, kde boli porovnané vykázané rozdiely zistené v praktickej časti. Jednotlivé položky majetku sú vo výkazoch uvádzané v brutto hodnotách, ku ktorým sú v samostatnej položke uvedené celkové oprávky o ktoré je nutné znížiť celkovú hodnotu aktív.

1. HARMONIZÁCIA ÚČTOVNÍCTVA V MEDZINÁRODNOM ROZSAHU

Cieľom tejto kapitoly je vysvetliť pojem harmonizácia účtovníctva, uviesť a stručne popísať jej jednotlivé smery .

Pri súčasnom neustále narastajúcom trende globalizácie ekonomík a prepájania jednotlivých trhov, vznikla už v 70. rokoch 20. storočia potreba harmonizovať účtovníctvo na medzinárodnej úrovni. Hlavným dôvodom harmonizácie boli markantné rozdiely v národných účtovných legislatívach, ktoré spôsobovali zásadné problémy pri porovnávaní a hodnotení spoločností z rôznych národných prostredí. [2]

Pojem harmonizácia v účtovníctve môžeme interpretovať ako približovanie pravidiel a výkazov do takej miery, aby boli zrozumiteľné pre užívateľov z rôznych krajín. Nejedná sa o striktné vymedzenie pravidiel vykazovania, pripúšťa určité odlišnosti a pomernú voľnosť národných predpisov vo vykazovaní, záväzná je len harmonizovaná vnútorná, logická štruktúra. Striktnejšou metódou zjednocovania účtovníctva je metóda štandardizácie, ktorá využíva konkrétne zhodné pravidlá a postupy pre účtovanie a vykazovanie rovnakých transakcií. V komparácií s harmonizáciou , ide teda o vyšší stupeň porovnateľnosti účtovných závierok. [3]

V súčasnosti existujú v rámci harmonizácie dva významné smery, a to európsky a svetový. Európsky smer je harmonizovaný podľa direktív Európskej únie a svetový smer je harmonizovaný prostredníctvom Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IAS/IFRS) a Amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad (US GAAP).

1.1 Smernice vydané Európskou úniou

V rámci ekonomického zjednocovania EÚ, vznikla potreba zjednotiť účtovníctvo a účtovné výkazníctvo členských štátov. Nástrojom pre harmonizáciu účtovníctva sa od roku 1978 mali stať smernice vydané Radou Európskeho spoločenstva (ďalej len ES), konkrétne:

- Štvrtá smernica Rady ES z roku 1978, ktorá je zameraná na ročnú účtovnú závierku,

[2] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. s.1
[3] HÝBLOVÁ, E. *Účetní výkaznictví pro malé a střední podniky*. 2010. s.6

- Siedma smernica Rady Európskeho hospodárskeho spoločenstva (ďalej EHS) z roku 1983, ktorá sa venuje konsolidovanej účtovnej závierke,
- Smernica Rady EHS, ktorá upravuje účtovnú závierku bánk, poisťovní a ostatných finančných inštitúcií.

Postupom času však tieto smernice prestali plniť svoju funkciu a nevyhovovali hlbšej harmonizácií. Konkrétny problém bol hlavne so 4. smernicou, ktorá obsahovala napríklad príliš veľa možných variant rozvahy a výber formátu bol ponechaný na predpisy členských štátov, alebo na konkrétne účtovné jednotky. Preto v roku 2000 vyhlásila Európska komisia za nástroj regulácie európskeho účtovníctva Medzinárodné štandardy – IFRS. K implementácií IFRS do národných legislatív došlo prostredníctvom tzv. schvaľovacieho mechanizmu, ktorý určil ktoré štandardy sú pre účtovné jednotky povinné. [4] V roku 2013 bola Európskym parlamentom (EP) a Radou Európskej Komisie (EK) vydaná nová *Smernica 2013/34/EU* o ročných účtovných závierkach a konsolidovaných účtovných závierkach. Vydaním tejto smernice došlo k zlúčeniu a nahradeniu štvrtej a siedmej smernice EP a Rady EK.[5]

1.2 Medzinárodné štandardy IAS/IFRS

Počiatky vzniku medzinárodných štandardov siahajú do 70. rokov 20. storočia, kedy bol založený Výbor pre tvorbu medzinárodných účtovných štandardov (IASC). Išlo o nezávislú organizáciu, ktorá začala vydávať prvé štandardy pod skratkou IAS. V roku 2001 vznikla Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), ktorá naviazala na činnosť IASC a začala vydávať globálne platné štandardy, ktoré sú po novom označované ako Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS). Štandardy, ktoré boli vydané pred vznikom Rady, sú naďalej platné, až dokým ich úplne nenahradia nové štandardy IFRS. Doposiaľ bolo vydaných 41 IAS a 13 IFRS štandardov. Od roku 1997 sú spolu so štandardami vydávané aj ich interpretácie. Rada za týmto účelom zriadila špeciálny orgán, Stály interpretačný výbor (SIC), ktorého úlohou bolo riešenie sporných a nejednotných prístupov k problémom vyskytujúcich sa v praxi a vydávanie interpretácií k štandardom, ktoré majú objasniť ich význam a zabezpečiť ich správne použitie. Od roku 2002 bol tento výbor nahradený Výborom pre interpretáciu štandardov medzinárodného účtovného výkazníctva (IFRIC). V širšom

[4] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2014*. s. 3-4
[5] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK* . 2015. [online]. [cit. 2015-03-25].Dostupné z: <//www.kacr.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek>

kontexte môžeme teda pod pojmom IFRS rozumieť ako samotné štandardy (vydané Radou, ale aj pôvodné IAS) tak aj ich interpretácie (SIC s IFRIC).

IFRS sú aktualizované a publikované každý rok a ich obsah tvorí:

- Úvod a predhovor, v ktorom sú stanovené hlavné ciele IFRS a ciele a náplň činnosti ich orgánov,
- Koncepčný rámec,
- Jednotlivé štandardy IFRS a IAS,
- Interpretácie SIC a IFRIC,
- Slovník (Glossary) a Register (Index).

Koncepčný rámec má nezastupiteľné miesto pri aplikácii medzinárodných štandardov. Nie je účtovným štandardom a žiadne jeho ustanovenie neruší a nenahrádza štandardy alebo ich interpretácie.[6] Formuluje kvalitatívne charakteristiky účtovného výkazníctva, stanovuje základné účtovné zásady, definuje účtovné kategórie, varianty oceňovania a koncepcie uchovania podnikovej podstaty.[7] Obsahuje tiež základnú všeobecnú definíciu aktív, záväzkov, výnosov a nákladov, ktorá sa v českom účtovníctve nenachádza, každá položka rozvahy a výsledovky je vymenovaná a samostatne definovaná vo Vyhláške 500/2002 Sb. §5, odst. 38. Hlavným princípom je tu poctivé a verné zobrazenie, v prípade že použité účtovné metódy budú v rozpore so zásadou verného zobrazenia, postupuje sa tak, aby bolo toto verné zobrazenie dosiahnuté. Následne sa táto skutočnosť musí uviesť v prílohe účtovnej závierky, spolu so zdôvodnením a zobrazením vplyvu na majetok, záväzky, finančnú situáciu a výsledok hospodárenia. Pri tomto postupe však nesmú byť porušené ustanovenia Zákona č. 563/1991 Sb.§7, odst.2. [8]

1.2.1 Štandardy pre malé a stredné podniky

Pôvodnou myšlienkou IASB bolo, aby sa štandardy vzťahovali na všetky ziskovo orientované jednotky, bez ohľadu na ich veľkosť. Odvolávali sa na to, že akákoľvek ekonomická skutočnosť má u rôznych jednotiek rovnaký dopad, ktorý sa prejaví v účtovníctve a pritom nezáleží na veľkosti daného subjektu. Avšak, v roku 2009, pod nátlakom zo strany politikov, bola IASB nútená vydať Štandardy pre malé a stredné podniky (IFRS for SME). Takýmito

[6] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.* 2013. s. 21
[7] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 2014. s.8
[8] PriceWaterhouseCoopers. *KAPESNÍ PRŮVODCE A ROZDÍLY PROTI ČESKÉMU ÚČETNICTVÍ 2012*. [online]. [cit. 2015-04-07]. Dostupné z:<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

jednotkami sa rozumejú jednotky, ktorých cenné papiere nie sú obchodované na verejnom trhu, alebo nie sú jednotkami, ktorých hlavnou činnosťou je držba aktív pre veľkú skupinu externých osôb. Pre použitie IFRS pre SME neexistuje žiadna smernica, alebo nariadenie, rozhodnutie o ich aplikácií je čisto na národných regulátoroch.

1.3 Americké štandardy US GAAP

Skôr ako vznikla IASB, svetové účtovníctvo podliehalo americkým trendom, kde hlavnú úlohu zohrávala Rada pre účtovné štandardy (FASB). Keďže americký finančný trh bol najväčším a najlikvidnejším trhom, vyžadoval si prepracovanú úpravu účtovníctva. Spočiatku, organizácia IASC, len preberala určité časti z amerických účtovných štandardov, neskôr prevzala iniciatívu IASB a doteraz sa snaží udávať smer, ktorým sa bude svetové účtovníctvo uberať. Vo všeobecnosti sú si IFRS a US GAAP veľmi podobné, avšak existujú tu podstatné rozdiely. IFRS reprezentuje účtovníctvo založené na princípoch, ktoré nemusia byť vždy interpretované správne a rovnako. Zatiaľ čo US GAAP je systém založených na presnejších a podrobnejších pravidlách, ktoré určujú ako v praxi interpretovať a aplikovať účtovné zásady. Okrem toho za striktnejším používaním US GAAP stojí v USA silná Komisia pre cenné papiere a burzy (SEC), ktorá od spoločností vyžaduje, aby účtovali a vykazovali podľa týchto zásad.[9] Nakoľko americké všeobecne uznávane účtovné štandardy nie sú využiteľné pre praktickú časť tejto práce, nebudeme sa nimi ďalej podrobnejšie zaoberať.

1.4 Zhrnutie

Potreba harmonizácie účtovníctva na medzinárodnej úrovni sa začala prejavovať už v minulom storočí spolu s rastúcou globalizáciou trhov. Od vtedy prešla dlhú cestu, ktorej výsledkom je lepšia porovnateľnosť, transparentnosť a zjednotenie účtovníctva po celom svete. V súčasnosti existujú dva hlavné smery harmonizácie a to európsky a svetový. Na európskej úrovni tak prebieha harmonizácia prostredníctvom smerníc vydávaných EÚ a IFRS vydávaných Radou pre medzinárodné účtovné štandardy a harmonizácia na celosvetovej úrovni je vykonávaná na základe US GAAP. Pre túto prácu je dôležité zameranie sa na európsky smer, konkrétne na medzinárodné štandardy, ktoré sa vzťahujú k dlhodobému majetku.

[9] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.* 2013. s. 22-23 a *49*

2. DLHODOBÉ HMOTNÉ AKTÍVA VYKAZOVANÉ PODĽA IFRS

K vykazovaniu dlhodobých hmotných aktív sa viaže niekoľko štandardov. Patria sem hlavne štandardy *IAS 16 Pozemky, budovy, zariadenia*, *IAS 40 Investície do nehnuteľnosti* a *IFRS 5 Dlhodobé aktíva držané za účelom predaja a ukončenej činnosti*. K IAS 16 sa viaže *IAS 17 Leasingy*, pretože ak si spoločnosť zaobstarala aktívum prostredníctvom finančného leasingu, stáva sa toto aktívum majetkom spoločnosti, je vykázané vo výkaze o finančnej pozícií a zachádza sa s ním ako s majetkom podľa IAS 16. Pri prevode účtovnej závierky zostavenej podľa ČÚS na IFRS je dôležité rozhodnúť podľa ktorého z uvedených štandardov sa bude postupovať. Každý zo štandardov má odlišné požiadavky na uznanie, oceňovanie a vykazovanie aktíva vo výkaze o finančnej situácií.

2.1 Pozemky, budovy a zariadenia – IAS 16

Cieľom tejto podkapitoly je rozobrať obsah štandardu *IAS -16 Pozemky, budovy a zariadenia*, ktorý sa zaoberá uznávaním, oceňovaním, odpisovaním a vyradením majetku, ktorý spĺňa definíciu majetku podľa tohto štandardu.

2.1.1 Definícia majetku Pozemky, budovy a zariadenia

Pozemky, budovy a zariadenia (ďalej P,B,Z) sú hmotné aktíva, ktoré:

- jednotka drží z dôvodu používania vo výrobe alebo zásobovania tovarom alebo službami, za účelom prenájmu iným osobám, alebo k administratívnym účelom a
- u ktorých sa očakáva, že budú používané počas viac ako jedného obdobia.[10]

Tento štandard sa použije aj na nehnuteľnosti, ktoré ešte nie sú dokončené a nemôžu tak spĺňať definíciu zaradenia do *IAS 40 – Investície do nehnuteľností* [11] (viď kapitola 2.2, s. 31).

Nepochybne je vhodné uviesť aj ďalšie definície, ktoré sú vymedzené v štandarde IAS -16 a sú praktické pre nasledujúce kapitoly tejto práce :

Odpisy predstavujú systematické alokovanie odpisovateľnej čiastky aktíva po dobu použiteľnosti aktíva.

Odpisovateľná čiastka je obstarávacia cena aktíva znížená o zostatkovú hodnotu.

[10] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 2013. s. 109
[11] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. 2007. s. 81

Doba použiteľnosti je buď očakávaná doba použiteľnosti aktíva, alebo očakávaný objem produkcie.

Obstarávacia cena je peňažná čiastka, alebo reálna hodnota ostatných protihodnôt súvisiacich s nadobudnutím aktíva v dobe jeho obstarania, alebo výstavby.

Zostatková hodnota je predpokladaná čiastka, ktorú by podnik v súčasnosti získal pri vyradení aktíva (po odčítaní nákladov spojených s vyradením), keby bolo aktívum v súčasnosti v takom stave, v akom sa bude nachádzať na konci svojej doby použiteľnosti.

Reálna hodnota je čiastka, za ktorú by boli znalé strany ochotné vymeniť aktívum pri transakciách pri obvyklých podmienkach. Podrobnejšie je reálna hodnota popísaná ďalej v texte.

Účtovná hodnota je hodnota v akej je aktívum vykazované po odčítaní oprávok a akumulovaných strát zo zníženej hodnoty.

Strata zo zníženej hodnoty je čiastka, o ktorú účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho spätne získateľnú čiastku.[12]

2.1.2 Uznanie

Podľa IFRS sú P, B, Z uznávané ako aktíva, pokiaľ spĺňajú nasledujúce podmienky:

I. je pravdepodobné, že budúci ekonomický prospech spojený s danou položkou plynie do spoločnosti a
II. obstarávacia cena položky je spoľahlivo oceniteľná.

Do obstarávacej ceny sa zahŕňajú všetky náklady spojené s obstaraním alebo vybudovaním P,B,Z. Ak sú ale niektoré náklady významné v pomere k celkovej obstarávacej cene, je nutné ich odpisovať osobitne. IAS/IFRS nestanovuje žiadnu peňažnú hranica pre zaradenie takéhoto majetku do dlhodobých hmotných aktív, každý podnik si ju určí sám. Nevýznamné položky sú agregované a uznané ako celok. Zvláštne zaradenie sa v tomto štandarde týka náhradných dielov. Vo väčšine prípadov sú chápané ako zásoby a pri spotrebe sa účtujú do nákladov. Avšak pokiaľ ide o významné náhradné diely u ktorých sa očakáva, že budú používané dlhšie ako jedno účtovné obdobie, sú klasifikované ako P,B,Z. Pokiaľ majú jednotlivé časti majetku rôznu dobu životnosti, mali by sa posudzovať samostatne. Pri odpisovaní sa tu využíva

[12] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví- praktické aplikace.* 2007. s. 81

komponentný odpis, to znamená, že jednotlivé položky sa odpisujú samostatne.[13] O komponentom odpisovaní pojednáva kapitola *2.1.4 Odpisy* na str. 28. K ďalšiemu významnému rozdielu oproti ČÚS patria pravidelné a nutné inšpekcie alebo generálne prehliadky, ktoré sú podmienkou dobrého fungovania P,B,Z. V tomto prípade nemusí nutne dôjsť v k výmene náhradného dielu. Náklady spojené s vykonaním prehliadky sú aktivované, ak spĺňajú podmienky pre takéto uznanie a odpisujú sa do doby ďalšej prehliadky. Ak by nebola zostatková hodnota nákladov na predchádzajúcu prehliadku v dobe uskutočnenia ďalšej prehliadky plne odpísaná, je potrebné hodnotu predchádzajúcej prehliadky odúčtovať a vyňať z rozvahy.

V niektorých prípadoch je ťažké rozhodnúť či sa bude aktívum vykazovať výhradne podľa IAS 16. Ide hlavne o majetok, ktorý je využívaný čiastočne pre potreby podniku a čiastočne prenajímaný. Takúto situáciu upravuje štandard *IAS 40 – Investície do nehnuteľnosti* (viď kapitola 2.2, str. 32.)

IFRS 13 – Ocenenie reálnou hodnotou

Ako už bolo spomenuté vyššie v základných definíciách, reálna hodnota je cena, ktorá by bola prijatá v prípade predaja majetku alebo zaplatená pri úhrade záväzku v bežnej transakcií medzi účastníkmi trhu ku dňu ocenenia. Do reálnej hodnoty sú zahrnuté náklady na dopravu, ale nezahŕňajú sa sem transakčné náklady. Spoločnosť zohľadní pri stanovení reálnej hodnoty charakteristické znaky aktíva alebo záväzku v prípade, že by ich k dátumu ocenenia zohľadňovali aj ostaní účastníci trhu. Jednotka používa oceňovacie techniky na stanovenie reálnej hodnoty, ktoré považuje za vhodné za daných okolností a pre ktoré existuje dostatočné množstvo údajov, pričom sa snaží maximálne využiť pozorovateľné vstupy a minimalizovať použitie nepozorovateľných vstupov. Štandard používa nasledujúce oceňovacie techniky:

a) trhový prístup – požíva ceny z podobných transakcií na trhu,
b) nákladový prístup – odráža náklady na výmenu daného majetku v súčasnej dobe,
c) príjmový prístup – premieňa budúce sumy (peňažné toky, výnosy, náklady) na jednu súčasnú diskontovanú čiastku.[14]

Pri prvotnom ocenení môže dôjsť k situácií, že transakčná cena (cena za ktorú bol majetok alebo záväzok obstaraný) sa líši od reálnej hodnoty majetku alebo záväzku. Ak má byť

[13]KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* 2005. s. 229
[14] Deloitte. *IFRS 13 - Fair Value Measurement.* 2015. [online]. [cit.2015-12-04]. Dostupné z:< http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

majetok alebo záväzok pri prvotnom ocenení vykázaný v reálnej hodnote, rozdiel medzi transakčnou cenou a reálnou hodnotou bude vykázaný ako zisk alebo strata vo výsledku hospodárenia.[15] U IFRS je povolené preceňovanie na reálnu hodnotu u nehmotných aktív, dlhodobého hmotného majetku a investícií do nehnuteľností. Povinnosť preceňovať na reálnu hodnotu vzniká u finančných derivátov, niektorých poľnohospodárskych aktív, u väčšiny cenných papierov a u podnikových kombinácií.

Česká legislatíva povoľuje preceňovanie na reálnu hodnotu len pri podnikovej kombinácií a niektorých finančných aktívach definovaných v § 27, odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. Na základe §27, odst. 4 toho istého zákona sa pri podnikovej kombinácií stanoví reálna hodnota ako: a) tržná hodnota b) ocenenie kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca, ak nie je tržná hodnota k dispozícii, alebo ju nedostatočne vystihuje; c) ocenenie podľa zvláštnych právnych predpisov, ak sa nepostupuje podľa a) a b). Tržnou hodnotou sa rozumie hodnota, ktorá je vyhlásená na európskom alebo zahraničnom regulovanom trhu. [16]

2.1.3 Oceňovanie pozemkov, budov a zariadení

IAS 16 oceňuje Pozemky, budovy a zariadenia v dvoch momentoch a to v okamihu obstarania a zaúčtovania a následne po obstaraní.

Ocenenie v okamihu obstarania

Aktíva uznané ako P,B,Z sa v okamihu ich obstarania zaúčtujú v obstarávacích nákladoch. Súčasťou obstarávacích nákladov sú:

- nákupná cena, po odčítaní obchodných zliav a rabatov, vrátane dovozných ciel a daní, ktoré nie sú refundovateľné,
- všetky náklady priamo priraditeľné k doprave daného aktíva na miesto určenia a náklady súvisiace s inštaláciou a uvedením aktíva do stavu potrebného k používaniu, tak ako to zamýšľa vedenie podniku,
- náklady na pôžitky zamestnancov vzťahujúce sa k vytvoreniu alebo získaniu aktíva a odborné poplatky,

[15] Ernst&Young. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkazníctví a českou účetní legislaivou*. 2013.[online].[cit. 2015-04-12]. Dostupné z:<http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf>
[16] Zákon č. 563/1991 Sb. *o účetnicví*, §27, odst. 1 a 4

- odhadované počiatočné náklady na demontáž, premiestnenie aktíva a uvedenie miesta do pôvodného stavu, pokiaľ podniku takáto povinnosť vznikla.[17]

Ocenenie po obstaraní

V priebehu držania aktíva vznikajú následné výdaje, ktoré sú spojené s opravami, údržbou a technickým zhodnotením aktíva. Tieto výdaje zvyšujú hodnotu aktíva (sú aktivované), pokiaľ zvyšujú užitočnosť aktíva, tzn. zvýši sa výkon, znížia sa náklady, predĺži sa životnosť a tak ďalej. Výdaje, ktoré neprinášajú technické zhodnotenie, ako sú výdaje na opravy a údržby sa vykazujú vo výsledovke ako náklad. Počas doby držania aktíva si podnik môže vyberať jeden model, ktorý bude používať na ocenenie celej rady pozemkov, budov a zariadení a to buď model obstarávacej (historickej) ceny – *cost model*, alebo model precenenia na fair value – *revaluation model*. Na základe IAS 1 je nutné, aby jednotka používala pri precenení jednej rozvahovej položky len jeden model, nie je možné ich kombinovať.[18]

Model obstarávacej ceny (*cost model*) eviduje položky P,B,Z v obstarávacích cenách znížených o oprávky a kumulované straty zo zníženia hodnoty. K určeniu strát zo zníženia hodnoty sa použije štandard *IAS 36 – Zníženie hodnoty aktíva.*

Model precenenia umožňuje uvádzať položky P,B,Z ku dňu precenenia v reálnej hodnote (fair value),[19] pokiaľ je táto hodnota spoľahlivo zmerateľná a následne znížená o oprávky a straty zo zníženia hodnoty. Preceňovanie by sa malo vykonávať pravidelne, aby bola istota, že sa účtovná hodnota výrazne neodlišuje od hodnoty, ktorá by bola určená reálnou hodnotou ku dňu zostavenia rozvahy. Ak by nastala takáto situácia, je nutné nové precenenie. Reálna hodnota u pozemkov a budov sa obvykle stanoví na základe aktuálnych tržných cien v danej oblasti na základe odborného kvalifikovaného odhadu. Reálna hodnota strojov a zariadení je určená na základe odhadu ich tržnej hodnoty. Pre aktíva, u ktorých kvôli ich zvláštnej povahe nie je možné určiť tržnú cenu, sa pre stanovenie fair value použije hodnota reprodukčných nákladov, znížená o odpisy. [20] Po precenení P,B,Z je nutné upraviť oprávky a to nasledovne:

[17] Deloitte. *IAS 16 - Property, Plant and Equipement.* 2015. [online]. [cit.2015-02-04]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>

[18] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 2014. s. 104-105

[19] Fair value – precenenie jednotlivých položiek aktív a záväzkov k bilančnému dňu na základe aktuálnej tržnej ceny. Hodnota aktív sa tak môže znižovať ale aj zvyšovať a tým vykázať zisk plynúci zo zhodnotenia aktív. Nové ocenenie aktíva sa použije aj pri jeho spotrebe alebo predaji a pre opotrebenie v ďalšom roku.

[20] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 2013. s. 110

- pomerne sa upraví hodnota aktíva tak, aby účtovná hodnota aktíva po precenení bola rovná precenenej čiastke, alebo
- sa zrušia oprávky oproti brutto hodnote aktíva a brutto hodnota aktíva sa upraví o čiastku precenenia priamo oproti fondu z precenenia.[21]

Pri využívaní tohto typu modelu, môžu podniky preceňovať majetok dvoma spôsobmi a to smerom nahor a smerom nadol.

Precenenie smerom **nahor** (zvýšenie účtovnej hodnoty aktíva) sa účtuje do vlastného kapitálu, konkrétne zvýšenie položky fondu z precenenia. Pokiaľ však bola v minulosti hodnota tohto aktíva znížená a toto zníženie bolo zaúčtované ako náklad, bude následné zvýšenie hodnoty vykázané ako výnos až do výšky uznaného nákladu.

Precenenie smerom **nadol** (zníženie účtovnej hodnoty aktíva) sa uznáva ako náklad, pokiaľ k tomuto aktívu nebol v minulosti vytvorený fond z precenenia (zvýšila sa hodnota). V taktom to prípade môže byť zníženie hodnoty účtované priamo ako zníženie fondu a to do takej výšky, aby neprevýšilo čiastku uvedenú vo vytvorenom fonde k tomuto aktívu.

Prebytky z precenenia môžu byť prevedené rovno do nerozdeleného zisku v okamihu vyradenia daného aktíva, napr. pri predaji. Avšak už aj počas doby používania je možné previesť časť prebytku z precenenia z fondu precenenia do nerozdeleného zisku. Tento prevod sa realizuje prostredníctvom rozdielu odpisov z precenenej účtovnej hodnoty aktíva a odpisu z pôvodnej účtovnej hodnoty aktíva. Oba tieto prevody sú len pohybmi medzi účtami vlastného kapitálu, preto nemajú vplyv na výkaz zisku a strát. [22]

Precenenie má dopad aj na uznanie **odloženej dane**. Odložený daňový záväzok alebo pohľadávka, ktorá vznikla z precenenia aktíva je stanovená na základe daňových predpisov, bez ohľadu na spôsob stanovenia účtovnej hodnoty aktíva. To znamená, že podnik bude o odloženej dani účtovať v súlade s ustanovením IAS 12 – Dane zo zisku.[23] Viac sa odloženej dani venuje kapitola 9 na str. 88.

2.1.4 Odpisy

Podnik by mal odpisovať samostatne tie časti P, B a Z, ktorých obstarávacia cena je významná vzhľadom k celkovej obstarávacej cene danej položky. Uplatňuje sa tu postup

[21] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. s. 236
[22] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 2013. s.111
[23] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví- praktické aplikace*. 2007. s. 220

založený na desagregácií aktív na viac častí. Používa sa pritom komponentný odpis, kedy sa jednotlivé časti majetku zvlášť ocenia, určí sa ich doba životnosti a samostatný odpis. Odpisy sa stávajú súčasťou nákladov vo výsledovke, pokiaľ nie sú súčasťou účtovnej hodnoty iného aktíva. Pri účtovaní odpisov sa berie do úvahy zostatková hodnota aktíva pri vyradení. Zostatková hodnota sa môže zvýšiť na účtovnú hodnotu, alebo nad ňu. V takom prípade prestane jednotka aktívum odpisovať a opäť začne až v okamihu, keď zostatková hodnota aktíva klesne pod jeho účtovnú hodnotu. Účtovná jednotka začína aktívum odpisovať v okamihu, kedy je aktívum spôsobilé k používaniu, tzn. ako náhle sa nachádza na mieste určenia a je v prevádzky schopnom stave. Ukončenie odpisovania nastáva v okamihu predaja alebo likvidácie aktíva, alebo v prípade, že ho jednotka zaradila do aktív v súlade s *IFRS 5 – Dlhodobé aktíva držané za účelom predaja* (viď kapitola 2.3, str. 35). Nemožno ho však prestať odpisovať v prípade, že ho jednotka prestala dočasne využívať. Pozemky sa zväčša neodpisujú, pretože nie je možné určiť dobu ich použiteľnosti, keďže sa časom neopotrebúvajú. Odpis prichádza do úvahy v prípade, že by súčasťou obstarávacej ceny boli aj náklady na obnovu pozemku, ktoré by sa odpísali v okamihu kedy začnú prinášať výnos. Výška odpisov bude teda záležať na vstupnej cene, na dĺžke použiteľnosti a na metóde odpisovania.

Metódy odpisovania

Účtovná jednotka by mala použiť taký spôsob odpisovania, ktorý priraďuje náklady k súvisiacim výnosom a ktorý najlepšie odráža proces spotreby úžitkov, ktoré sú v aktívach obsiahnuté. V štandarde sú uvedené možnosti odpisovania metódou lineárnych odpisov, metódu zmenšujúceho sa základu a metódu výkonových odpisov. Podnik musí pravidelne preskúmavať použité metódy a upraviť významné rozdiely a zmeny. Štandard však nedovoľuje zasahovanie do minulých období, prípadné zmeny sa môžu uskutočňovať len v súčasnom alebo budúcom období a to v súlade so štandardom *IAS 8 – Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.* Na konci účtovného obdobia by sa mali P,B,Z testovať na zníženie hodnoty podľa štandardu IAS 36- Zníženie hodnoty aktív. [24]

Lineárne odpisy

$$ročný\ odpis = (PC - ZC)/n$$

PC.....obstarávacia cena

[24] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s. 106 - 110

ZC....zostatková cena

n.....počet rokov

Metóda zmenšujúceho sa základu

Odpis sa vypočíta ako násobok konštantného percenta a aktuálnej zostatkovej ceny.

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

s.....ročná odpisová sadzba

ZC.....zostatková cena

ZbC.....zostatková cena

PC.....obstarávacia cena

Ročný odpis sa potom vypočíta:

$$ročný\ odpis = ZC * s$$

Podmienkou pre použitie tejto metódy je, že zostatková hodnota nemôže byť nulová a nevýhodou je, že degresia odpisov je príliš prudká.

a) Metóda DDB (Double Declinig Balance)

Táto metóda je zjednodušenou verziou vyššie uvedenej metódy, kedy je odpisové percento stanovené ako dvojnásobok lineárnej sadzby.

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

Samotný odpis vypočítame nasledovne:

$$odpis = \%\ DDB * ZC$$

Pri tomto type odpisovania nikdy nemôžeme odpísať celú čiastku do hodnoty nula, preto sa zvyšok z neodpísanej čiastky odpíše ako súčasť odpisu v poslednom roku. Výhodou je jednoduchosť a percentom voliteľná degresia odpisov.

b) Metóda SYD (Sum of the Years Digits)

Metóda sumácie čísel je založená na stanovení premenlivého percenta odpisu zo vstupnej ceny. Čitateľ zlomku predstavuje zostávajúcu dobu životnosti v určitom roku a menovateľ zlomku vyjadruje celkovú sumu rokov životnosti.

$$ročný\ odpis\ v\ i-tom\ roku = (PC - ZbC) * \frac{n+1-i}{\frac{n*(n+1)}{2}}$$

Výkonové odpisy

Výkonové odpisy je vhodné používať pre stroje a zariadenia, pri ktorých sa dá odhadnúť celkový objem výkonu, ktorý od neho môže podnik počas doby používania očakávať a pokiaľ je budúci prínos z aktíva priamo úmerný jeho očakávanému výkonu.[25]

$$ročný\ odpis = (PC - ZbC) * \frac{výkon\ v\ danom\ roku}{celkový\ výkon}$$

Komponentné odpisy

Táto metóda odpisovania je charakteristická pre štandard IAS 16 a povinne sa použije, ak sa dlhodobý hmotný majetok skladá z komponent, ktorých cena je významná v porovnaní k cene celého aktíva a ak sa doba použiteľnosti komponentu líši od doby použiteľnosti celého aktíva. Komponenty s rovnakou dobou životnosti môžu byť zlúčené do jednej skupiny a odpisovať sa ako celok. V praxi to znamená, že celé aktívum sa rozloží na jednotlivé komponenty, ktoré sú samostatne ocenené a každý komponent sa odpisuje samostatne. Samotný odpis každej komponenty bude prebiehať napríklad lineárnou metódou :

$$\frac{PC_{K1}}{n_1} \quad odpis\ komponentu\ 1$$

$$\frac{PC_{K2}}{n_2} \quad odpis\ komponentu\ 2$$

PC_{K1}.....*obstarávacia cena komponentu 1*

PC_{K2}.....*obstarávacia cena komponentu 2*

n_1.....*doba životnosti komponentu 1*

n_2.....*doba životnosti komponentu 2*

[25] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s.113

Doba životnosti komponentu je väčšinou kratšia ako doba životnosti celého aktíva. Po uplynutí tejto doby dochádza k výmene dielu. V taktom prípade je nutné odúčtovať z rozvahy cenu pôvodného dielu a zaradiť diel nový v obstarávacej cene. Pôvodný komponent tak zníži ocenenie celkového aktíva a vymenený komponent toto ocenenie naopak zvýši, spolu s nákladmi na výmenu. Nejedná sa teda o opravu dlhodobého hmotného majetku ako by tomu bolo podľa ČÚS, ale o investíciu a preto odpadá potreba tvorby rezerv na komponenty. Pôvodný diel má po skončení doby životnosti a plnom odpísaní nulovú zostatkovú hodnotu, preto táto skutočnosť neovplyvní výsledok hospodárenia. V prípade že dôjde k výmene dielu skôr ako bola jeho hodnoty plne odpísaná, je nutné zostatkovú hodnotu jednorazovo odúčtovať do nákladov.

Pri predaji, likvidácii alebo v prípade, že jednotka neočakáva ďalší úžitok z aktíva spadajúceho do tohto štandardu, je nutné odúčtovať jeho účtovnú hodnotu. Výsledok takejto operácie sa prejaví vo výsledku hospodárenia, ale musí byť vykázaný ako gain (zisk, prínos) alebo loss (strata, ujma). Práve takéto zaradenie (nie do výnosov) avizuje, že ide o aktivitu ktorá sa netýka bežnej, pravidelnej činnosti.[26]

2.1.5 Porovnanie s ČÚS

Dlhodobý hmotný majetok je podľa IFRS zachytený v účtovníctve ak je pravdepodobné, že bude prinášať budúce ekonomické úžitky. Podľa ČÚS podmienka ekonomického úžitku nie je podstatná, o aktíve sa účtuje ak je jeho obstarávacia cena vyššia ako cena stanovená vnútropodnikovou smernicou a doba použiteľnosti je viac ako jeden rok.[27] ČÚS podobne ako IFRS priraďuje k oceneniu priame náklady súvisiace s obstaraním aktíva,[28] s výnimkou nákladov na demontáž, odstránenie majetku a obnovenie miesta (tieto štandard uznáva). Zatiaľ čo štandard odporúča následne oceňovať aktíva precenením na reálnu hodnotu, ČÚS precenenie nepovoľuje, aktíva sú oceňované obstarávacou cenou zníženou o oprávky a zníženia hodnoty. Zníženia hodnoty sa premietnu do nákladov, avšak IFRS povoľuje kompenzáciu straty zo zníženia hodnoty oproti prebytkom z precenenia vzťahujúcich sa k rovnakému aktívu. Následné výdaje súvisiace s aktívom sú aktivované, ak spĺňajú kritéria pre vykázanie ako dlhodobý hmotný majetok. Podľa ČÚS sa následne aktivuje len technické zhodnotenie.[29] Pod technickým zhodnotením sa rozumejú výdaje na rozšírenie použiteľnosti, vybavenosti alebo zmeny účelu majetku, v čiastke prevyšujúcej hranicu stanovenú účtovnou

[26] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s.113
[27] RYNEŠ, P. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojním účetnictvím*. 2015.s.93
[28] Uznávané náklady sú vymenované v §47, Vyhlášky 500/2002 Sb.
[29] Vyhláška 500/2002 Sb. §47, odst.3

jednotkou, zákon však odporúča uznanie technického zhodnotenia prevyšujúceho 40 000 Kč.[30] V porovnaní s IFRS je tak v českej legislatíve aktivovaných menej následných výdajov. Pre tento štandard je špecifické odpisovanie aktíva na základe komponentov, ktoré môžu mať rôznu dobu použiteľnosti. Odpisy sa v tomto prípade počítajú pre každý komponent samostatne a v prípade výmeny sa nový komponent aktivuje (ak spĺňa kritéria) a zostatková hodnota pôvodného komponentu sa odúčtuje. Na rozdiel od IFRS sa účtovné jednotky podľa ČÚS môžu dobrovoľne rozhodnúť či zvolia metódu komponentného odpisovania[31]. Ak takýto spôsob odpisovania zvolia, neúčtujú potom o rezervách na opravu dlhodobého majetku.

Pri dlhodobom majetku je vhodné spomenúť aj dotácie na obstaranie dlhodobého aktíva. Podľa českej legislatívy sa pod pojmom dotácie rozumejú bezúplatne poskytnuté plnenia zo štátneho rozpočtu, ktoré sú podniku poskytnuté po splnení podmienok, ktoré sa viažu k jeho činnosti. Keďže na ne nie je právny nárok, nemá jednotka istotu budúceho príjmu a preto sa o dotáciách účtuje až v okamihu ich prijatia. Obstarávacia cena alebo vlastné náklady dlhodobého aktíva sa znížia o výšku dotácie a tým pádom dôjde k zníženiu odpisov.[32] V IFRS sa k dotáciám vzťahuje štandard *IAS 20 –Vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory*. Tak ako v českej legislatíve, aj tu existujú podmienky pre poskytnutie dotácie avšak môže sa o nich účtovať už v okamihu kedy existuje primeraná istota, že bude dotácia udelená. Vo výkaze o finančnej pozícií sa potom o dotácií účtuje buď ako o výnosoch budúcich období (čo ČÚS nepovoľujú), alebo sa vykáže ako zníženie účtovnej hodnoty aktíva a zníženie odpisov.[33]

Ďalej je nutné objasniť problematiku tvorby rezerv. Pre túto prácu je relevantné uviesť hlavne úpravu týkajúcu sa rezerv na opravu dlhodobého hmotného majetku. Jej definícia je obsiahnutá v českej legislatíve v *Zákone č.593/1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.* Ide o zákonnú rezervu, teda je daňovo odpočítateľným nákladom. Tvorí sa len na majetok odpisovaný dlhšie ako 5 rokov a zákon stanovuje minimálnu dobu počas ktorej musí byť rezerva tvorená (nie len na jedno účtovné obdobie). IFRS definuje rezervy ako aktuálny záväzok, ktorý je dôsledkom minulých udalostí a na jeho vyrovnanie bude treba odtok zdrojov. V praxi teda niektoré rezervy uznané podľa ČÚS nebudú uznané podľa IFRS, ako napríklad rezerva na opravu dlhodobého hmotného majetku, pretože nespĺňa definíciu rezerv.

[30] Zákon č. 586/1992 Sb. *o dani z příjmů*, §32a, odst.6 a §33
[31] Vyhláška 500/2002 Sb. §56a
[32] RYNEŠ, P. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím*. 2015. s. 216-218
[33] IFRS. *IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. 2012. [online].[cit. 2015-11-04]. Dostupné z:< http://www.ifrs.org/documents/ias20.pdf>

Špecifickým prípadom, ktorý sa taktiež týka dlhodobého hmotného majetku je účtovanie o zvieratách. Pre túto prácu nie je takýto druh majetku relevantný, ale je vhodné len v krátkosti spomenúť rozdiely o jeho účtovaní v IFRS a ČÚS. IFRS obsahuje špeciálny štandard, *IAS 41- Poľnohospodárstvo*, ktorý sa venuje biologickým premenám a produkcii biologických aktív (zvierat a rastlín) za účelom predaja, použitia vo výrobe, alebo vzniku ďalších aktív. Oceňujú sa reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj.[34] Reálna hodnota je stanovená na základe relevantných cien na aktívnom trhu ak sú k dispozícií.[35] Česká legislatíva nemá špeciálnu kategóriu pre takéto aktíva, sú súčasťou buď dlhodobého hmotného majetku alebo zásob[36] a podľa toho sa aj oceňujú. Nie je povolené oceňovanie reálnou hodnotou nad úroveň obstarávacích nákladov. Aktíva vytvorené vlastnou činnosťou sa oceňujú vlastnými nákladmi ako je stanovené v Zákone 563/1991 Sb. §25, odst. 1, písm.(d)).

2.2 Investície do nehnuteľností – IAS 40

Štandard IAS-40 používajú podniky, ktoré účtujú o pozemkoch a budovách, ktoré ako vlastníci ďalej prenajímajú alebo držia zo špekulatívnych dôvodov na rast ceny. Tento štandard taktiež definuje účtovanie takýchto nehnuteľností u nájomcov pri finančnom a operatívnom leasingu. Ak je časť nehnuteľnosti využívaná vlastníkom a časť je prenajímaná a je možné tieto časti predať alebo prenajať oddelene, sú vykazované samostatne - vlastníkom využívaná časť sa riadi podľa IAS 16 a prenajímaná časť podľa IAS 40. V tomto prípade je nutné posúdiť oddeliteľnosť ako z hľadiska fyzického tak z hľadiska právneho. V prípade, že ich nie je možné oddeliť, vykazuje sa celé aktívum podľa IAS 40 alebo IAS 16, podľa toho akým spôsobom je dané aktívum využívané prevažne. [37]

V rámci tohto štandardu sa používajú definície:

Investícia do nehnuteľnosti je nehnuteľnosť držaná za účelom prenájmu alebo zvýšenia hodnoty, skôr ako:

- používaná pri výrobe alebo dodaní tovaru alebo služieb,
- používaná na administratívne účely a

[34] Patria sem napríklad poplatky dealerom, brokerom, burze, regulačným agentúram, dane a clá. Do nákladov na predaj sa nezahŕňajú poplatky za prepravu a náklady spojené s uvedením aktíva na trh.
[35] IAS 41- *Agriculture. 2015*. [online]. [cit.15-04-2015]. Dostupné z: < http://www.iasplus.com/en/standards /ias/ as41>
[36] Vyhláška 500/2002 Sb. §7, odst.5
[37] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014.s.141

- vytvára teda peňažné toky nezávislé na ostatných aktívach podniku / predaj v rámci bežného podnikania.

Vlastníkom užívaná nehnuteľnosť je nehnuteľnosť držaná pre:

- použitie vo výrobe,
- dodanie tovaru alebo služieb,
- administratívne účely.

Obstarávacia cena je uhradená peňažná čiastka alebo reálna hodnota ostaných protihodnôt súvisiacich s nadobudnutím aktíva v dobe jeho obstarania alebo výstavby.

Reálna hodnota je čiastka za ktorú by sa mohlo aktívum zmeniť medzi znalými a ochotnými stranami pri transakciách za obvyklých podmienok.

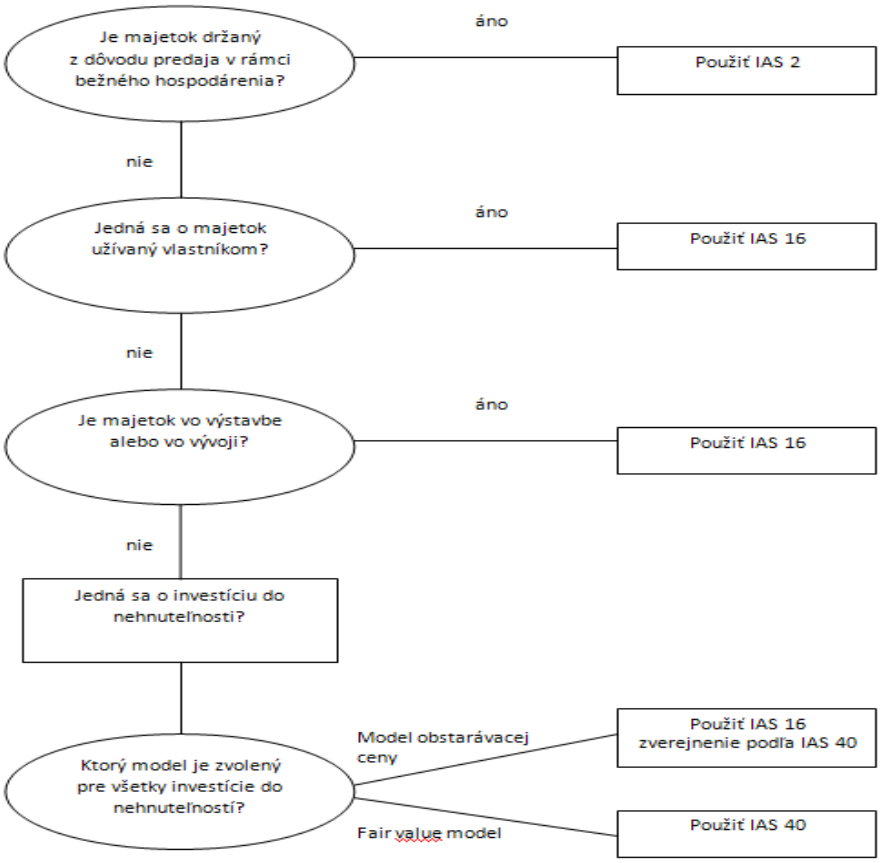
Účtovná hodnota je hodnota, v ktorej je aktívum vykázané v rozvahe.[38]

2.2.1 Oceňovanie investícií do nehnuteľností

Nehnuteľnosti sa v rozvahe vykazujú v troch rôznych podobách a niekedy je pre účtovnú jednotku zložité rozhodnúť, podľa akého štandardu má dané aktívum vykazovať. Pri rozhodovaní by mali postupovať podľa rozhodovacieho stromu uvedeného v *Schéme č.1* na str. 33

[38] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví- praktické aplikace*. 2007. s. 99

Schéma č.1 Rozhodovací strom pri oceňovaní nehnuteľností



Zdroj: FICBAUER,J. FICBAUER, D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 2012. s.135

Oceňovanie v okamihu obstarania

Nehnuteľnosti sa oceňujú podľa toho, akým spôsobom boli obstarané. Pri nákupe sa oceňujú kúpnou cenou a vedľajšími obstarávacími nákladmi. V prípade, že nákup nie je zaplatený ihneď, ocení sa nehnuteľnosť v súčasnej hodnote a rozdiel medzi budúcou a súčasnou hodnotou predstavuje úrok. V prípade obstarania vo vlastnej réžií, je nehnuteľnosť ocenená vlastnými nákladmi vynaloženými na obstaranie. Ak ide o prevod nehnuteľnosti z inej skupiny aktív je nutné dbať na to či jednotka používa pre následné precenenie metódu fair value alebo obstarávaciu cenu.

Oceňovanie po obstaraní

Po obstaraní aktíva si podnik môže zvoliť pre následné oceňovanie jeden z dvoch modelov – ocenenie v historickej (obstarávacej) cene, alebo model fair value. Vybraný model používa pre ocenenie všetkých investícií do nehnuteľnosti, štandard však odporúča model fair value, ktorý má vyššiu vypovedaciu schopnosť.

Model obstarávacej ceny oceňuje všetky následné investície do nehnuteľností na úrovni obstarávacích nákladov znížených o oprávky a kumulované straty zo zníženia hodnoty, zachytené podľa IAS 36.

Model fair value vychádza z aktuálnej tržnej ceny spolu s transakčnými nákladmi. Vyjadruje aktuálnu cenu na trhu s podobnými nehnuteľnosťami, v rovnakej lokalite a za podobných podmienok k rozvahovému dňu. V prípade, že nie je možné pri prvotnom obstaraní spoľahlivo stanoviť fair value, použije podnik pre ocenenie obstarávacie náklady a všetky ostatné investície oceňuje vo fair value. Zisky a straty z precenenia ovplyvnia výsledok hospodárenia v okamihu, kedy k nim došlo. V tomto modely sa nepoužíva odpisovanie, nakoľko zmeny vo fair value odrážajú zvýšenie a zníženie hodnoty, teda odpisy by nemali zmysel.

Investície do nehnuteľnosti sa vyraďujú pri predaji, poskytnutí finančného leasingu, alebo ak sa neočakáva, že aktívum prinesie ďalší ekonomický úžitok. Zisk alebo strata, ktorá je rozdielom medzi účtovnou hodnotou a hodnotou získanou pri vyradení sa prejaví vo výsledovke. [39]

2.2.2 Porovnanie s ČÚS

Účtovné jednotky zaradia nehnuteľnosť do investícií podľa štandardu IAS 40, pokiaľ dané aktívum držia za účelom zhodnotenia alebo príjmu z nájmu. Pri obstaraní sa aktívum oceňuje buď obstarávacou cenou, alebo vlastnými nákladmi. Počas doby používania, si podnik môže vybrať jednu z dvoch metód precenenia, ktorú však musí používať na všetky investície do nehnuteľností. Štandard odporúča metódu fair value, ktorá je dôveryhodnejšia, ale tiež dáva možnosť preceniť aktívum podľa historických cien. Pre porovnanie, česká legislatíva týkajúca sa úpravy účtovníctva, nemá zvláštnu skupinu pre nehnuteľnosti držané za účelom zhodnotenia alebo prenájmu, tie sú súčasťou dlhodobého hmotného majetku. Nevyužíva sa tu teda ocenenie vo fair value k bilančnému dňu, tým pádom je podnik ukrátený o informácie o zmenách hodnoty v tejto skupine aktív a teda je oslabená aj ich výpovedná schopnosť. Prijaté výnosy a nájomné z takýchto nehnuteľností sú podľa českých predpisov súčasťou ostatných výnosov z podnikateľskej činnosti.

[39] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s.143

2.3 Dlhodobé aktíva držané za účelom predaja – IFRS 5

Cieľom tohto štandardu je vymedziť vykazovanie aktív držaných za účelom predaja v rozvahe a vykazovanie výsledkov ukončovaných činností vo výsledovke (tie ktoré sa v budúcnosti nebudú opakovať). Tento štandard sa nevzťahuje na nasledujúce aktíva:

- finančné aktíva podľa IAS 39 – Finančné nástroje: účtovanie a oceňovanie / IFRS 9 – Finančné nástroje,
- investície do nehnuteľností podľa IAS 40 – Investície do nehnuteľností,
- dlhodobé biologické aktíva používané v poľnohospodárstve podľa IAS 41- Poľnohospodárstvo,
- odložené daňové pohľadávky podľa IAS 12 – Daň zo zisku,
- aktíva, ktoré vyplývajú zo zamestnaneckých pôžitkov podľa IAS 19 –Zamestnanecké pôžitky,
- aktíva, ktoré vznikli z poistných zmlúv podľa IFRS 4 – Poistné zmluvy.

K predaju môže byť okrem jedného aktíva určená aj celá **vyraďovaná skupina** aktív, ktorá zahŕňa aj k nim prislúchajúce záväzky. Takáto vyraďovaná skupina aktív (a záväzkov) môže reprezentovať určité činnosti, ktoré sa v budúcnosti nebudú opakovať a budú jej predajom ukončené. Preto je potrebné výsledky z týchto činností vykázať vo výsledovke oddelene. To štandard uskutočňuje prostredníctvom tzv. **ukončovacej činnosti**.[40] Ukončovacia činnosť predstavuje časť podniku, ktorý možno finančne a technicky oddeliť pre účely účtovného výkazníctva od zvyšku spoločnosti a zároveň :

- predstavuje významný samostatný obor činností alebo územný segment,
- je súčasťou jednotného koordinovaného plánu vyradiť významný obor činností alebo územný segment,
- alebo je dcérskou spoločnosťou nakúpenou za účelom ďalšieho predaja.[41]

Dlhodobé aktívum je klasifikované ako držané za účelom predaja pokiaľ sa jeho účtovná hodnota realizuje hlavne predajom a nie ďalším užívaním. Patria sem aktíva, ktoré boli nakúpené za účelom ďalšieho predaja ale aj tie, ktoré boli už predtým používané. Aktívum by malo byť k dispozícii pre okamžitý predaj a tento predaj by mal byť vysoko pravdepodobný.

[40] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s.159-160
[41] PriceWaterhouseCoopers. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví*. 2012. [online]. [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

To znamená, že manažment sa zaviaže k predaju aktíva a podnikne aktívne kroky k realizácií tohto plánu. Predajná cena by mala byť približná jeho súčasnej hodnote a k predaju by malo dôjsť do jedného roka od klasifikácie ako aktíva držaného za účelom predaja. Počas realizácie plánu sa nemôžu vyskytnúť výrazné zmeny, ktoré by ho narušili alebo ukončili.

2.3.1 Oceňovanie

V tejto skupine sa aktívum oceňuje jednou z nižších hodnôt z účtovnej hodnoty alebo reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj.[42] Pre určenie účtovnej hodnoty sa použije hodnota, ktorou bolo vyraďované aktívum ocenené bezprostredne pred zaradením do aktív držaných k predaju a to na základe príslušného štandardu (napr. IAS 16, IAS 38). Táto hodnota sa následne porovná s reálnou hodnotou zníženou o náklady predaja. Ak je účtovná hodnota vyššia ako fair value znížená o náklady z predaja, dôjde k zníženiu účtovnej hodnoty aktíva. Aktíva určené k predaju nie sú ďalej odpisované (už sa nepoužívajú), sú len testované na zníženie hodnoty a strata zo zníženia hodnoty ovplyvní výsledok hospodárenia. Oceňovanie aktív pri zvyšovaní fair value zníženej o náklady predaja, nesmie presiahnuť úroveň vykázaného zníženia hodnoty. Ak sa účtovná jednotka rozhodne aktívum predsa len ďalej využívať (dôjde k zmene zámeru podnikania), vyradí aktívum zo skupiny aktíva držané k predaju a zaradí ho do príslušnej skupiny podľa ďalšieho využitia. Následné ocenenie sa určí ako nižšia z hodnôt pôvodnej účtovnej hodnoty upravenej o odpisy a amortizáciu, ktoré by boli uznané ak by aktívum nebolo vyradené a z jeho spätne získateľnej čiastky stanovenej ku dňu preradenia aktíva do používania.[43]

2.3.2 Porovnanie s ČÚS

Aktíva držané za účelom predaja sú špecifickou skupinou aktív vykazovaných podľa IFRS. Ide o aktíva ktoré podnik plánuje predať do jedného roka a nesmú byť ďalej používané na podnikateľské účely. Aktíva sú zaradené do tejto skupiny na základe špecifických podmienok a následne ocenené, prípadne spätne vyradené prostredníctvom vyššie spomínaných pravidiel. Pre porovnanie, ČÚS neposkytuje úpravu takejto skupiny aktív a s termínom ukončovacích činností sa tu taktiež nestretneme. Dlhodobé hmotné a nehmotné aktíva sú vykazované ako dlhodobé aktíva až do ich vyradenia, odpisovanie a amortizácia pokračuje taktiež až kým nie sú vyradené. Akékoľvek významné dopady na finančnú pozíciu podniku sa uvedú v prílohe účtovnej závierky podľa Vyhlášky 500/2002 Sb. §39, odst.6.

[42] PriceWaterhouseCoopers. *IFRS a české učetní předpisy-podobnosti a rozdíly*. 2009. [online]. [cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
[43] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s. 161-163

2.4 Zníženie hodnoty aktíva - IAS 36

Tento štandard sa vzťahuje na dlhodobé aj krátkodobé aktíva, výnimku tvoria zásoby, investície do nehnuteľností oceňované v reálnej hodnote, aktíva držané za účelom predaja a finančný majetok. Väčšina aktív spadajúcich do tohto štandardu je z dôvodu možného nadhodnotenia testovaná na zníženie hodnoty. Testovanie na zníženie hodnoty aktíva prebieha porovnaním účtovnej hodnoty a spätne získateľnej čiastky aktíva k rozvahovému dňu. Hodnota aktíva alebo skupiny aktív sa zníži, ak účtovná hodnota prevyšuje spätne získateľnú čiastku. Spätne získateľná čiastka predstavuje reálnu hodnotu aktíva zníženú o náklady na predaj alebo hodnotu z užívania, ak je vyššia. Hodnota z užívania sa stanoví odhadom budúcich peňažných tokov, ktoré sa diskontujú tržnou diskontnou mierou (bez dane). Je tak zohľadnená časová hodnota peňazí a riziká súvisiace s daným aktívom. Spätne získateľná čiastka sa počíta pre každé aktívum samostatne, avšak samotné aktívum málokedy generuje peňažné toky nezávisle na ostatných, preto sa väčšina aktív testuje v skupinách, takzvaných peňazotvorných jednotkách. Takáto jednotka predstavuje najmenšiu skupinu aktív, ktorá generuje príjmy nezávislé na príjmoch z ostatných jednotiek. Aktíva, na ktoré sa tento štandard vzťahuje sa testujú na zníženie hodnoty vtedy, keď nastane podozrenie, že je dané aktívum znehodnotené, alebo sa inak zníži jeho hodnota. Výnimku tvoria goodwill, nehmotné aktíva s neobmedzenou dobou životnosti a nedokončené aktíva, ktoré sú testované na zníženie hodnoty každý rok. Indikátory zníženia hodnoty majú ako externý pôvod (nepriaznivá zmena v technológií, tržnom prostredí, ekonomickom alebo právnom prostredí a tak ďalej), tak interný pôvod (fyzické poškodenie aktíva, znížená výkonnosť aktíva). Znehodnotenie aktíva alebo skupiny aktív sa vykáže ako strata zo zníženia hodnoty vo výsledku hospodárenia. Ak podnik nadobudne goodwill v rámci podnikovej kombinácie, priradí sa všetkým peňazotvorným jednotkám, ktoré budú profitovať z tejto akvizície.

Pre porovnanie, česká účtovná legislatíva sa samotným znížením hodnoty aktíva nezaoberá, existuje len všeobecná požiadavka na zníženie hodnoty, ktorá vzniká ako výsledok fyzickej inventarizácie, alebo ako dôsledok budúcich rizík.[44] Zníženie hodnoty môže byť buď trvalé, vo forme jednorazového odpisu alebo dočasné, vo forme opravných položiek k majetku.[45]

[44] Vyhláška 500/2002 Sb. §55; Zákon č. 563/1991 Sb. *o účetnictví*, §25, odst.3.
[45] Zákon č. 563/1991 Sb. *o účetnictví*, §26, odst.3; ČÚS 005

3. DLHODOBÉ NEHMONÉ AKTÍVA VYKAZOVANÉ PODĽA IFRS

3.1 Nehmotné aktíva – IAS 38

Tento štandard sa vzťahuje na všetky dlhodobé nehmotné aktíva, okrem tých ktoré sú predmetom iného štandardu. Výnimku tvoria napríklad odložená daňová pohľadávka, leasingy, finančné aktíva, goodwill, práva k nerastnému bohatstvu, nehmotné aktíva vyplývajúce z poistných zmlúv a tak ďalej. V nasledujúcich podkapitolách budú popísané spôsoby rozpoznania, oceňovania a vyraďovania dlhodobých nehmotných aktív v súlade so štandardom IAS 38.

3.1.1 Definícia a rozpoznanie nehmotného aktíva

Podľa štandardu nehmotné aktívum musí spĺňať nasledujúce podmienky:

- zdroj kontrolovaný podnikom, z ktorého má ekonomický úžitok,
- nemá fyzickú podstatu,
- je identifikovateľné.

Táto definícia je veľmi obšírna, vo všeobecnosti sem môžeme zaradiť aktíva, ktoré sú výsledkom výskumu, vývoja, nových postupov, ale aj bežných činností, ktoré prinášajú podniku ekonomický prospech. Patria sem napríklad programy, patenty, autorskú práva, obchodné značky, povolenia a tak ďalej. Aby mohlo byť aktívum rozpoznané a vykázané v rozvahe, musí splniť štandardom stanovené podmienky:

1. istota prínosu budúceho prospechu pre podnik a jeho ocenenie,
2. jednoznačná identifikovateľnosť a oddelenie od ostatných aktív,
3. ovládanie (kontrola) podnikom.

Identifikovateľnosť aktíva znamená, že ho je možné oddeliť od goodwillu a teda od podniku ako celku a je možné ho predať, prenajať prípadne vymeniť buď samostatne, alebo zo súvisiacimi zmluvami alebo záväzkami. Druhou podmienkou identifikovateľnosti je, že jeho existencia plynie z práva vyplývajúceho zo zmluvy alebo zo zákona. Ak je nehmotné aktívum súčasťou hmotného aktíva, posudzuje sa ich významnosť a podľa toho sa vykáže buď zvlášť, alebo ako celok.

Ovládanie (kontrola) znamená výlučné prisvojenie úžitkov plynúcich z aktíva. Podnik musí mať právo na získanie budúceho úžitku, ale taktiež musí zamedziť iným subjektom, aby

využívali tento prospech. Právo je možné získať prostredníctvom zákonných opatrení, ako napríklad patentami a licenciami. Čo sa týka zamedzenia prístupu ostatným subjektom, ide o zložitejší proces. Štandard striktne neuvádza ako nevyhnutnú podmienku právnu vymáhateľnosť nároku na výlučné prisvojenie úžitkov z aktíva, avšak ak podnik nemá právny nárok na vymáhanie, bude pre neho veľmi ťažké dokazovať dostatočnú kontrolu nad aktívom, aby ho mohol vykazovať v rozvahe.[46]

3.1.2 Oceňovanie v momente obstarania aktíva

Štandard oceňuje nehmotné aktívum podľa toho, akým spôsobom bolo zaobstarané. V momente zaobstarania ***nákupom*** je aktívum ocenené obstarávacou cenou, do ktorej sú zahrnuté aj nevyhnutné náklady, ktoré súvisia s uvedením aktíva do užívania. Medzi náklady, ktoré nie je možné zahrnúť do obstarávacej ceny partia napríklad náklady na zaškolenie zamestnancov, na reklamu a propagáciu a podobné. V prípade ***bezúplatného nadobudnutia*** (najmä v prípade poskytnutých dotácií, licencií a kvót od štátu) je aktívum ocenené na základe trhom určenej fair value, prípadne v nominálnej hodnote, ak nie je fair value k dispozícií. Fair value sa taktiež použije pri ocenení aktíva nadobudnutého ***výmenou***, ale len v prípade, že ide o komerčnú transakciu, to znamená že z danej transakcie plynie zisk alebo strata. Pokiaľ si podnik vytvoril nehmotné aktívum ***vlastnou činnosťou*** je nutné rozpoznať či dané aktívum bude vytvárať ekonomické úžitky a taktiež je nutné ho spoľahlivo oceniť. Pri rozpoznaní takto vytvoreného aktíva rozlišuje štandard dve fázy:

1. fázu výskumu (research), kedy výsledok výskumu nie je uznaný ako samostatné aktívum a náklady vynaložené v tejto fáze ovplyvnia výsledok hospodárenia v okamihu kedy vznikli,
2. fázu vývoja (developement), kedy bude dokázané, že výskumná činnosť bude dokončená a bude prinášať úžitok, tzn. že existuje zámer vývoj dokončiť a je dostatok zdrojov na jeho dokončenie.[47]

Na začiatku prechádza každý projekt tvorby nehmotného aktíva fázou výskumu. V tejto fáze zatiaľ nie je možné dokázať, že dané nehmotné aktívum existuje, preto sa vo fáze výskumu nevykazuje a všetky výdavky spojené s týmto projektom sa zúčtujú do príslušných nákladov.

[46] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví- praktické aplikace*. 2007. s.107
[47] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s. 89-90

Za výskumnú činnosť sa považuje napríklad:

- činnosti vedúca k získaniu nových poznatkov,
- hľadanie, vyhodnocovanie a výber aplikácií vedeckých poznatkov alebo iných znalostí,
- hľadanie alternatív materiálov, zariadení, výrobných postupov, systémov alebo služieb,
- formulácia, návrh, vyhodnotenie možných alternatívnych využití nových alebo vylepšených materiálov, zariadení, výrobných postupov, systémov alebo služieb.

Daný projekt môžeme považovať, že je vo fáze vývoja, ak je spoločnosť schopná doložiť že:

- bola dosiahnutá technická realizovateľnosť(feasibility), to znamená, že projekt je realizovateľný, bude dokončený a že jeho výsledok bude schopený predaja alebo používania,
- existuje zámer a záujem nehmotné aktívum dokončiť a ďalej ho používať alebo predať,
- podnik je schopný dané aktívum používať alebo predať,
- nehmotné aktívum bude prinášať budúce ekonomické úžitky spoločnosti a okrem toho jednotka je schopná doložiť existenciu trhu na ktorom je možné predať výstupy nehmotného aktíva alebo aktívum samotné. Ak bude aktívum používané pre interné potreby, je nutné preukázať, ako ho spoločnosť využije a aký bude mať prínos,
- spoločnosť má dostatok technických, finančných a ďalších zdrojov nutných pre dokončenie, požívanie alebo predaj nehmotného aktíva,
- spoločnosť je schopná spoľahlivo oceniť výdaje súvisiace s nehmotným aktívom vo fáze vývoja.[48]

Až po splnení všetkých týchto podmienok je možné výdaje na fázu vývoja považovať za súčasť hodnoty nehmotného aktíva. V praxi je však ťažké určiť presnú hranicu medzi fázou výskumu a vývoja. Štandard stanovuje, že ak nie je spoločnosť schopná rozlíšiť medzi fázou výskumu a vývoja, celý projekt bude spadať do fázy výskumu a nehmotné aktívum sa vôbec nevykáže a všetky výdaje súvisiace s projektom sa zaúčtujú do nákladov.

[48]INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD - *38 INTANGIBLE ASSET*. [online]. [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf>

Do obstarávacej ceny nehmotného aktíva vytvoreného vlastnou činnosťou patria všetky priamo priraditelné náklady:

- náklady na materiál a služby používané alebo spotrebované pri vytváraní nehmotného aktíva,
- náklady na zamestnanecké požitky,
- poplatky za registráciu patentov a autorských práv,
- amortizácia patentov a licencií, ktoré sa používajú na výrobu nehmotného aktíva ,
- úroky ako súčasť nákladov.

Do obstarávacej ceny aktíva vytvoreného vlastnou činnosťou nepatria:

- predajné, administratívne a ostatné všeobecné režijné výdavky, ak tieto výdavky priamo nesúvisia s prípravou aktíva,
- počiatočné prevádzkové straty a neefektívne náklady, ktoré vznikli pred dosiahnutím plánovaného výkonu,
- výdavky na zaškolenie zamestnancov.[49]

Väčšina nákladov súvisiacich s aktívom vytvoreným vlastnou činnosťou nie je aktivovaná. Patria sem už spomínané náklady na výskum, zriaďovacie výdaje, náklady na reklamu a marketing.

3.1.3 Ocenenie a odpisy v priebehu držania aktíva

Podnik uznáva dodatočné náklady vzťahujúce sa na už zaúčtované nehmotné aktíva ako technické zhodnotenie v prípade, že sú spoľahlivo oceniteľné a zvýšia úžitok plynúci z aktíva. K bilančnému dňu štandard pripúšťa ocenenie na základe historických cien, alebo prostredníctvom precenenia na fair value. V modeli ocenenia historickou cenou sa aktívum odpisuje a historická cena sa znižuje o oprávky, prípadne o zníženie hodnoty na základe IAS 36. Nehmotné aktíva je možné odpisovať len ak je možné určiť ich dobu použiteľnosti. Ak túto dobu nie je možné stanoviť, musia sa každoročne testovať na zníženie hodnoty. Od novely z roku 2004 štandard nestanovuje maximálnu povolenú dobu životnosti nehmotného majetku, je na podniku, aby si ju zvolil sám. Možné spôsoby odpisovania sú určené štandardom a to metóda lineárneho odpisu, znižujúceho sa základu a podľa výkonových odpisov (viď kapitola 2.1.4 Odpisy na str. 25). V modeli precenenia na fair value dochádza k preceneniu na základe vývoja tržnej ceny, následnému odpisovaniu, alebo zníženiu hodnoty aktíva. Dôležitou podmienkou v tomto modeli je existencia aktívneho trhu s daným aktívom,

[49] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD - *38 INTANGIBLE ASSET*. [online]. [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf>

nakoľko alternatívne určenie fair value je nespoľahlivé. V prípade, že neexistuje aktívny trh, prechádza sa na model historických cien. Druhou podmienkou je použitie fair value len na aktíva, ktoré už boli zachytené v účtovníctve a ocenené obstarávacími nákladmi.[50] Ak účtovná jednotka použije tento model, musí tak preceňovať celú skupinu nehmotných aktív.

3.1.4 Porovnanie s ČÚS

Táto kapitola uvádza podmienky rozpoznania a oceňovania dlhodobých nehmotných aktív podľa IAS 38 s veľkým dôrazom na okolnosti na základe ktorých môže byť dané aktívum uznané. Pre porovnanie, česká legislatíva sa príliš podrobne nehmotnými aktívami nezaoberá. Vyhláška 500/2002 Sb. v §6 stanovuje konkrétne aktíva, ktoré patria do dlhodobého nehmotného majetku ako sú zriaďovacie výdaje, nehmotné výsledky výskumu a vývoja, software, oceniteľné práva a goodwill. Podmienkou uznania je doba použiteľnosti viac ako jeden rok a hodnota vyššia ako hodnota stanovená interne účtovnou jednotkou, povinne však od čiastky prevyšujúcej 60 000 Kč. ČÚS teda neprihliada ku kritériu pre stanovenie pravdepodobnosti budúceho ekonomického prospechu ako je to u IAS 38.

Štandard kladie dôraz na rozlíšenie fáz vývoja a výskumu pri rozpoznaní aktív vytvorených vlastnou činnosťou. Výdaje vynaložené vo fáze výskumu nie je možné uznať ako aktívum a výdaje vynaložené vo fáze vývoja je možné uznať len za splnenia určitých podmienok. ČÚS nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou pre vlastnú potrebu neaktivuje. Aktivovať sa môžu iba náklady na výskum a vývoj aktíva, ktoré je určené pre obchodovanie. V prípade, že nie je naplnené vymedzenie aktíva vytvoreného vlastnou činnosťou ako dlhodobého nehmotného majetku, zaúčtujú sa všetky náklady súvisiace s vývojom aktíva do bežných nákladov podľa ich časového a vecného vymedzenia. V prípade obstarania aktíva kúpou, štandard postupuje podľa kritérií pre uznanie aktíva a teda hodnotí jeho budúci ekonomický úžitok a spoľahlivé ocenenie. Aktívum ocení v obstarávacej cene spolu s príslušnými nákladmi, clami, daňami, ale neuznáva napríklad náklady na marketing a reklamu, ktoré sa podľa ČÚS aktivujú do nehmotných aktív alebo nákladov budúcich období. V prípade ČÚS sa nehmotné aktíva aktivujú a odpisujú pokiaľ zodpovedajú stanovenej definícii vo vyhláške, ich obstarávacia cena je vyššia ako čiastka stanovená vnútropodnikovou smernicou a ich očakávaná doba použiteľnosti je viac ako jeden rok. ČÚS taktiež nepovoľuje precenenie aktív na fair value, využíva len model historických cien znížených o oprávky. Neberie v úvahu nemožnosť stanovenia doby použitia a s tým spojené

[50] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s. 92-93

testovanie na zníženie hodnoty, všetky aktíva sú teda odpisované (amortizované) v súlade s odpisovým plánom. Prípadné zníženie hodnoty sa prejaví vo forme opravných položiek, alebo mimoriadnych odpisov.

4. LEASING – IAS 17

Predmetom úpravy tohto štandardu sú leasingové zmluvy, ktorých podstatou je prevod práva na používanie aktíva, prípadne služieb s ním spojených na nájomcu. Štandard pracuje s nasledujúcimi pojmami:

Leasing je definovaný v štandarde ako dohoda, v ktorej prenajímateľ poskytuje nájomcovi právo používať aktívum po stanovenú dobu za jednorazovú platbu, alebo niekoľko po sebe nasledujúcich platieb počas stanovenej doby.

Finančný leasing vzniká na základe zmluvy, ktorá prenáša všetky riziká a všetky úžitky spojené s používaním aktíva na nájomcu. Po skončení takejto zmluvy môže, ale nemusí dôjsť k prevedeniu vlastníckeho práva.

Operatívny leasing je taký, ktorý nespĺňa definíciu finančného leasingu a teda neprenáša riziká a úžitky na nájomcu.

Minimálne leasingové splátky sú platby, ktoré majú byť prenajímateľovi počas doby trvania leasingu uhradené od nájomcu, alebo ktoré môžu byť po ňom požadované. Tieto splátky nezahŕňajú platby za služby od prenajímateľa (napr. opravy), podmienené nájomné (variabilné platby, napr. percentá z tržieb z používania aktíva) a nezaručenú zostatkovú hodnotu.

Zaručená zostatková hodnota je minimálna hodnota, ktorá musí byť prenajímateľovi aktíva vrátená. Pokiaľ aktívum v dobe navrátenia túto hodnotu nedosahuje, je povinnosťou nájomcu rozdiel doplatiť. V prípade **nezaručenej zostatkovej hodnoty** je aktívum vrátene prenajímateľovi bez povinnosti ďalšej platby.

Hrubá investícia do leasingu zahŕňa minimálne leasingové platby a čiastku nezaručenej zostatkovej hodnoty. Ide o celkový príjem, ktorý prenajímateľ z prenájmu získa.

Čistá investícia je hrubá investícia do leasingu diskontovaná implicitnou úrokovou mierou.

Implicitná úroková miera je úrok požadovaný prenajímateľom. Je to taká úroková miera pri ktorej platí, že súčasná hodnota minimálnych leasingových platieb (prípadne zvýšená

o nezaručenú zostatkovú hodnotu) sa rovná fair value prenajímaného aktíva (zvýšenú o počiatočné priame náklady prenajímateľa).[51]

Štandard kladie veľký dôraz na rozlíšenie finančného a operatívneho leasingu, nakoľko majú odlišnú ekonomickú podstatu a hlavne zachytenie v účtovníctve. Hlavným kritériom pre rozlíšenie leasingov je obsah leasingovej zmluvy a naplnenie podmienok definície finančného leasingu. Definovanie finančného leasingu nie je vždy jednoznačné, pre jeho správne určenie sa obvykle používajú skutočnosti uvedené v *Tabuľke č.1*.

Tabuľka č.1 Ukazovatele finančného leasingu

Skutočnosť	IFRS
Zvyčajne vedie ku klasifikácií finančného leasingu	
Prevedenie vlastníckeho práva na nájomcu do skončenia nájomnej doby	Ukazovateľ finančného leasingu
Možnosť výhodnejšieho odkúpenia aktíva (za nižšiu cenu) ako je jeho aktuálna fair value k na trhu	Ukazovateľ finančného leasingu
Doba leasingu tvorí podstatnú časť doby použiteľnosti aktíva	Ukazovateľ finančného leasingu
Súčasná hodnota minimálnych splátok je rovná alebo vyššia ako fair value daného aktíva (nájomca zaplatí minimálne hodnotu aktíva, ktorú by zaplatil v súčasnosti na trhu pri jeho kúpe)	Ukazovateľ finančného leasingu
Aktívum je tak zvláštnej povahy, že bez väčších úprav je pre iného nájomcu nepoužiteľné	Ukazovateľ finančného leasingu
Môže viesť ku klasifikácií finančného leasingu	
Pri zrušení zmluvy, straty prenajímateľa nesie nájomca	Ukazovateľ finančného leasingu
Zisky a straty vplyvom pohybu fair value zo zostatkovej hodnoty aktíva pripadajú nájomcovi	Ukazovateľ finančného leasingu
Nájomca je schopný pokračovať v leasingu v ďalšom období za nájomné nižšie ako je tržné nájomné	Ukazovateľ finančného leasingu

Zdroj: PriceWaterhouseCoopers. IFRS a české učetní předpisy-podobnosti a rozdíly. 2009[online].[cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

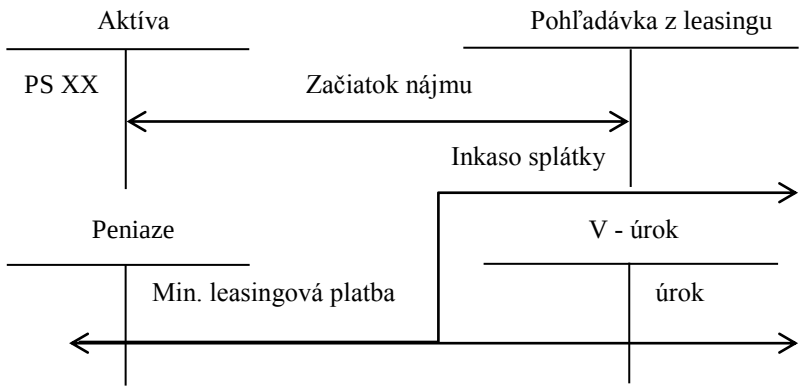
[51] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 2014. s. 117- 121

4.1 Finančný leasing

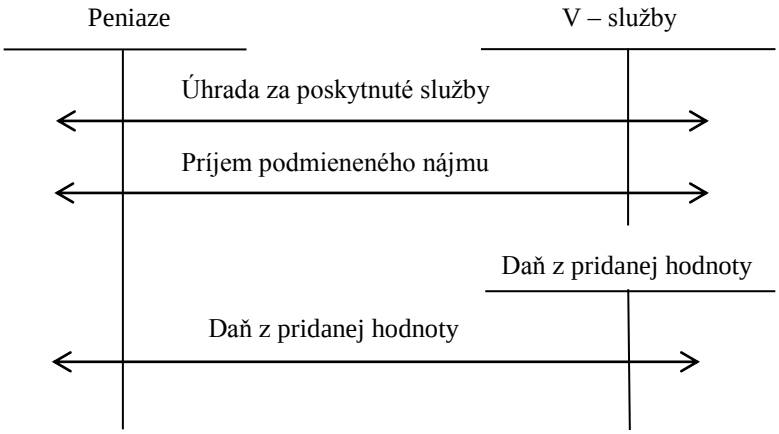
Finančný leasing zakladá medzi prenajímateľom a nájomcom vzťah podobný poskytnutiu dlhodobého úveru. Počas doby prenájmu je prenajímateľovi splácaná pôžička a nájom je ukončený buď posledným splatením pohľadávky, alebo vrátením prenajatého aktíva. V prípade stanovenej zaručenej zostatkovej hodnoty, nájomca doplatí rozdiel medzi fair value vráteného aktíva a určenou zostatkovou hodnotou. Deň zahájenia leasingu môže byť totožný s dňom založenia leasingovej zmluvy, alebo môže nasledovať po ňom. Dňom zahájenia leasingu je nájomca oprávnený používať aktívum a obe strany začínajú o leasingu účtovať.

- **Účtovanie o leasingu u prenajímateľa** – osoba poskytujúca aktívum k prenájmu zaúčtuje takúto pôžičku ako pohľadávku a finančný výnos z nej plynúci ako úrok. Celkový výnos z prenájmu je rozdiel medzi hrubou a čistou investíciou do leasingu. Na začiatku leasingu je pohľadávka je ocenená vo výške fair value aktíva, ktorá je rovnaká ako jeho obstarávacia cena, ak sa líši, musí sa previesť precenenie. Následne je táto pohľadávka zvyšovaná o časovo príslušný úrok a znižovaná o prijaté splátky. Tieto splátky je nutné rozdeliť na minimálne leasingové splátky, podmienené nájomné, platby za poskytnuté služby a daň z pridanej hodnoty. Z toho iba minimálne leasingové platby znižujú pohľadávku. Tieto platby sa ďalej členia na úrok a úmor pohľadávky. Podmienené nájomné a poskytnuté služby sa v súvislosti s vynaloženými nákladmi zaúčtujú do výnosov a daň sa zachytí ako záväzok voči finančnému úradu.[52] Prehľad operácií účtovania o leasingu u prenajímateľa uvádza *Schéma č.2.*

Schéma č.2 Zachytenie účtovania o leasingu u prenajímateľa



[52] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 2014. s.123

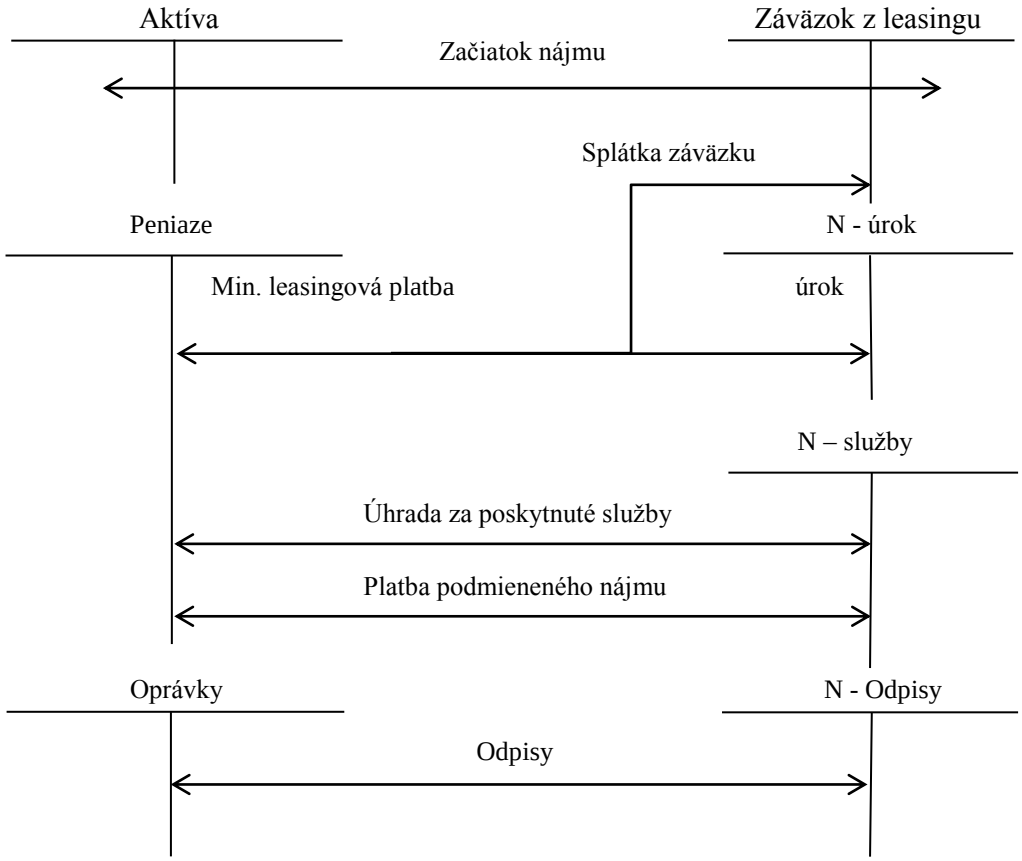


Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2014. s. 124

- **Účtovanie o leasingu u nájomcu** – pri zahájení leasingu je aktívum aj záväzok ocenené nižšou z hodnôt fair value a súčasnej hodnoty minimálnych leasingových splátok. Pre diskontovanie minimálnych leasingových splátok je nutné určiť správnu úrokovú mieru. Najvhodnejšie je použiť implicitnú úrokovú mieru požadovanú prenajímateľom, ale nie vždy sú informácie pre jej stanovenie k dispozícií. V tom prípade sa použije prírastková úroková miera, za ktorú by si nájomca zaobstaral podobný leasing alebo prostriedky na aktívum v banke. Do počiatočného ocenenia záväzku vstupujú aj vedľajšie náklady vynaložené nájomcom na uvedenie aktíva do užívania. Následné účtovanie o splácaní záväzku je analogické k účtovaniu u prenajímateľa. Záväzok je znižovaný len o hodnotu minimálnych leasingových splátok, z ktorých časť pripadne na úhradu úroku, zvyšok je úmor záväzku. Úrok je stanovený podľa úrokovej miery, ktorá bola použitá pre výpočet súčasnej hodnoty minimálnych leasingových splátok. Ak bolo aktívum na začiatku ocenené vo fair value, je úroková miera zistená výpočtom a to tak, že čiastka úroku je násobkom úrokovej miery a nesplateného záväzku. Podmienené nájomné a služby sú časovo a vecne zaúčtované do nákladov a daň z pridanej hodnoty je zachytená ako pohľadávka voči finančnému úradu. Nájomcovi prináleží taktiež povinnosť aktívum odpisovať. Spôsob a doba odpisovania sa riadi štandardmi *IAS - 16 Pozemky, budovy, zariadenia* alebo *IAS 38- Nehmotné aktíva*. Ak je doba odpisovania dlhšia ako doba leasingu a aktívum je na konci odkúpené, aktívum je odpisované po celú dobu, teda aj po skončení leasingu. Ak nedôjde k prevodu vlastníckych práv aktíva na nájomcu, je

tento povinný odpísať aktívum počas doby trvania leasingu. [53] Prehľad operácií účtovania o leasingu u nájomcu uvádza *Schéma č..3*

Schéma č. 3 Zachytenie účtovania o leasingu u nájomcu



Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2014. s.125

4.2 Operatívny leasing

O operatívnom leasingu sa podľa IFRS aj podľa ČÚS pri účtovaní o prenajatom aktíve postupuje podobne. Oba systémy vyžadujú, aby bolo aktívum evidované v účtovníctve prenajímateľa ako dlhodobý majetok a ten ho bude aj riadne odpisovať podľa IAS 16 alebo IAS 38. Príjem z prenájmu sa vykazuje rovnomerne počas celej doby trvania leasingu a v prípade nerovnomerných platieb je nutné tieto príjmy časovo rozlíšiť. Štandard vyžaduje, aby prenajímateľ účtoval o nákladoch, ktoré aktívum prináša ako o znížení príjmu z aktíva a to rovnomerne počas doby prenájmu, pokiaľ by nenašiel iný systematický spôsob, ktorý by

[53] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s. 126-127

vystihoval znižovanie príjmov lepšie.[54] Časovo rozlíšiť je nutné náklady počiatočné, vynaložené na začiatku prenájmu a náklady vynakladané v súvislosti s poskytnutými službami alebo zľavami. Tie sú rozpúšťané lineárne, alebo metódou podľa alokácie výnosov do VH v jednotlivých účtovných obdobiach. Náklady bežné, ako sú odpisy, údržba a tak ďalej, sa zaúčtujú do nákladov v období kedy vznikli. U nájomcu sa operatívny leasing prejaví v účtovníctve len vo forme nákladov na leasingové platby, o samotnom aktíve neúčtuje. Platby sú vykazované lineárne po celú dobu vzťahu, pokiaľ nájomca nenájde iný systematický spôsob rozvrhnutia úžitkov z najatého aktíva. Ak sa k daným platbám viažu zľavy, alebo iné výhody od prenajímateľa, budú tieto výhody časovo rozlíšené a budú rovnomerne znižovať náklady na platby nájomného. [55]

Pripravovaná novela IAS 17

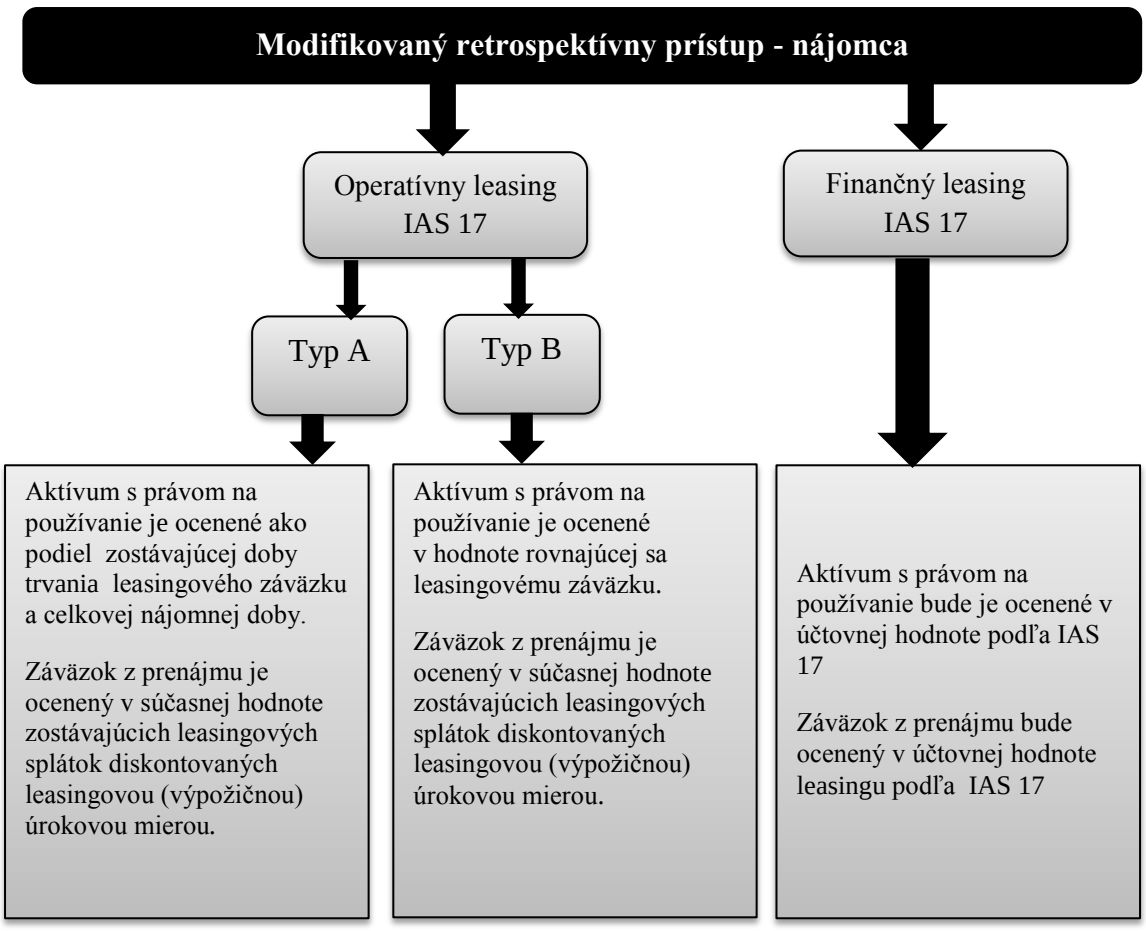
V súčasnej dobe sa pripravuje novela tohto štandardu, na ktorej spolupracujú IASB a FASB. Jej prijatie by prinieslo výrazné zmeny v účtovaní o lízingu a mala by rozsiahle dôsledky na finančnú a obchodnú činnosť účtovnej jednotky. Nový návrh štandardu by vyžadoval, aby väčšinu leasingov vykazoval vo svojich rozvahách nájomca, ako záväzky z nájmu spolu so zodpovedajúcimi právami z užívania majetku (ROU – right-of-use). Podobne ako je stanovené v aktuálne platnom štandarde, leasingy by boli u prenajímateľa aj nájomcu rozdelené podľa typu, ale kritéria pre klasifikáciu a s tým súvisiace účtovanie by boli rozdielne. Podľa návrhu by sa mali leasingy deliť na dva typy a to podľa predmetu leasingu. Leasing nehnuteľností (pozemky, budovy a časti budov) by bol klasifikovaný ako typ B a leasing ostaných aktív ako typ A. Takáto klasifikácia by mala vychádzať z ekonomického prínosu aktíva, aký nájomca očakáva, že mu aktívum počas doby trvania leasingu prinesie. Klasifikácia, ktorá sa používa pre určenie leasingu v aktuálnom štandarde by mala byť primárne použitá pre stanovenie spôsobu časového rozlíšenia výnosov a nákladov z leasingu.

Pre nájomcu by mala táto zmena uznania aktív a záväzkov z prenájmu a zmena štruktúry a časového uznania nákladov, dopad na finančné výkazy a finančnú situáciu podniku (zmena štruktúry rozvahy, vplyv na EBITDA, úverovú bonitu). Zároveň by sa zmenili podmienky, za ktorých by sa účtovná jednotka rozhodovala či si dané aktívum prenajme alebo kúpi. Taktiež by boli ovplyvnené finančné výkazy a obchodné praktiky u prenajímateľa. Napríklad, prenajímateľ by musel uznať zisk z viacerých nájmov hneď na začiatku leasingu, nie počas

[54] PriceWaterhouseCoopers. *IFRS a české učetní předpisy-podobnosti a rozdíly*. 2009. [online]. [cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
[55] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2014. s. 132-134

doby trvania leasingu. To by sa týkalo hlavne operatívnych leasingov aktív odlišných od nehnuteľností. U prenajímateľov by došlo k zmene vo využívaní záruk tretích strán, pretože tieto záruky by už viac nemali vplyv na klasifikáciu leasingu. Dátum účinnosti tejto novely ešte nebol stanovený, neočakáva sa však, že by bol stanovený pred rokom 2017. Prechodné ustanovenia novely by mali byť aplikované na najskoršie porovnávacie obdobie uvedené v účtovnej závierke. Ak by napríklad novela nadobudla účinnosť 1.1.2017, kalendárny rok účtovnej jednotky, ktorý obsahuje informácie za dve obdobia (roky 2016 a 2017), stanoví dátum 1.1.2016 ako rok prvej aplikácie a dátum účinnosti bude stanovený k 1.1.2017. Návrh vyžaduje aby účtovné jednotky prijali nový štandard plným alebo upraveným retrospektívnym prístupom,[56] ktorý je zobrazený v *Schéme č.4* a *Schéme č.5*.

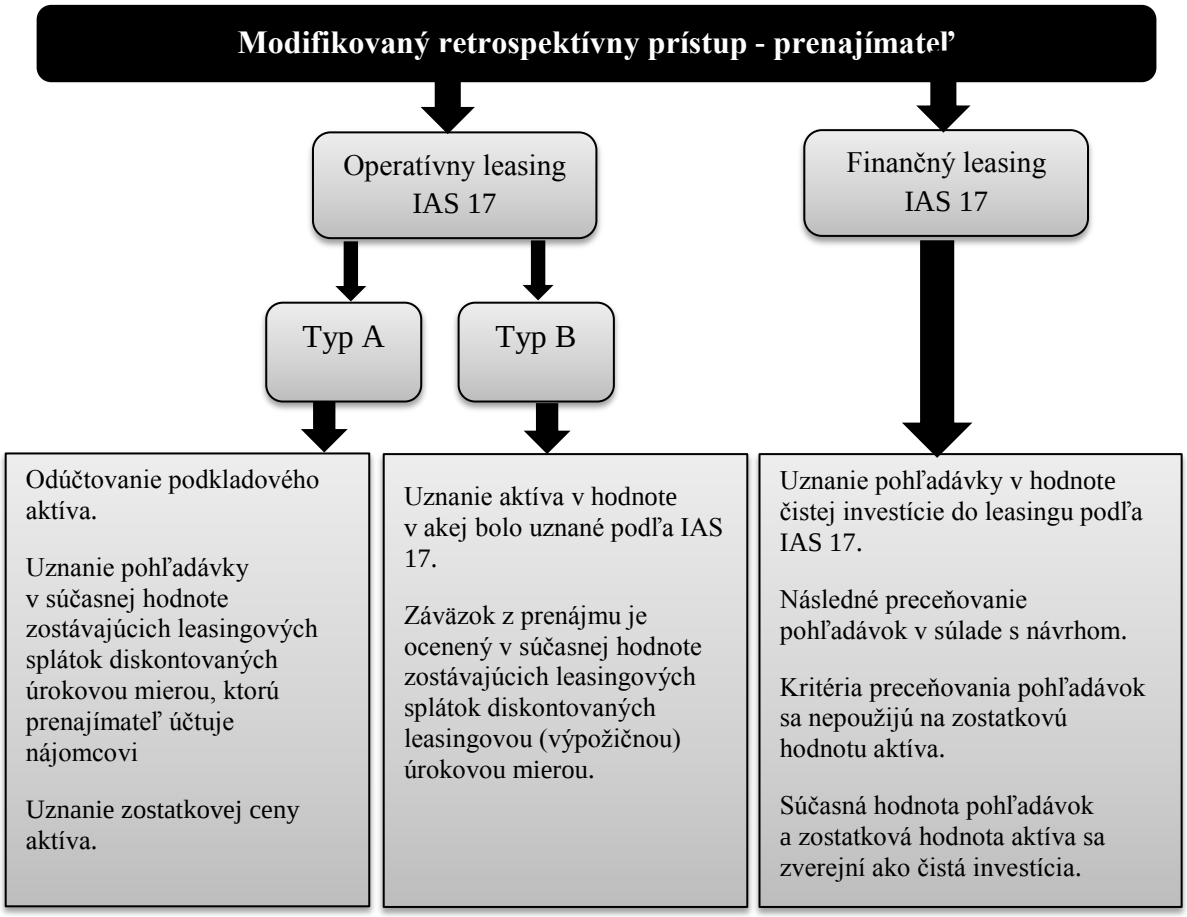
Schéma č.4 Modifikovaný retrospektívny prístup u nájomcu podľa pripravovanej novely



Zdroj: vlastná tvorba na základe KPMG: New on the Horizon: Leases. 2013. [online].[cit. 2015-04-22]. Dostupné z:<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/New-on-the-Horizon/Documents/NOTH-leases.pdf>

[56] Ernst&Young. How the lease accounting proposal might affect your company. 2013.[online].[cit.10-04-2015]. Dostupnéz:<http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/How_the_lease_accounting_proposal_might_affect_your_company/$FILE/EY-Applying-Leases-August-2013.pdf>

Schéma č.5 Modifikovaný retrospektívny prístup u prenajímateľa podľa pripravovanej novely



Zdroj: vlastná tvorba na základe KPMG: New on the Horizon: Leases. 2013. [online].[cit. 2015-04-22].Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/New-on-the-Horizon/Documents/NOTH-leases.pdf>

4.3 Porovnanie s ČÚS

IFRS posudzuje pri určovaní finančného leasingu hlavne ekonomickú podstatu vzťahu zatiaľ čo české účtovné predpisy vychádzajú z právnej formy. IFRS kladie veľký dôraz na odlíšenie finančného leasingu od operatívneho na základe definovaných ukazovateľov, ktoré napĺňajú podstatu finančného leasingu. Toto rozlíšenie je nutné kvôli rozdielnemu účtovaniu ako u nájomcu tak u prenajímateľa. Podľa českých účtovných predpisov nie je takáto klasifikácia dôležitá, nakoľko sa tu účtuje o oboch leasingoch rovnako. Podstatným rozdielom u ČÚS oproti IFRS je, že u finančného leasingu musí na konci zmluvy dôjsť k prevodu vlastníctva daného aktíva na nájomcu a *Zákon o daních z příjmů* (ďalej len ZDP) stanovuje minimálnu

dobu trvania leasingu, aby mohol byť klasifikovaný ako finančný.[57] Avšak novela ZDP platná od 1.1 2015, priniesla rozšírenú definíciu finančného leasingu, ktorá má pomôcť v odstránení pochybností o aký leasing sa jedná. Novela tak rozšírila definíciu o dve podmienky. Prvou je, že ku dňu prevodu vlastníckeho práva nesmie byť kúpna cena vyššia než zostatková cena daného aktíva.[58] Druhou podmienkou je, aby pri vzniku zmluvy bolo dohodnuté prevedenie užívacích práv, povinností a rizík spojených s používaním predmetu leasingu na nájomcu.[59] V tomto sa definícia finančného leasingu v ČÚS priblížila definícii podľa IFRS.

O operatívnom leasingu sa v oboch systémoch účtuje podobne, aktívum je evidované len v účtovníctve prenajímateľa, ktorý účtuje o výnosoch z prenájmu rovnomerne počas celej doby trvania leasingu a nájomca účtuje len o platbách nájmu v položke nákladov taktiež počas celej doby trvania leasingu. Vo finančnom leasingu podľa IFRS je aktívum zachytené v účtovníctve ako u nájomcu (oproti záväzku), tak u prenajímateľ (oproti pohľadávke), zatiaľ čo podľa ČÚS sa o finančnom leasingu účtuje len u prenajímateľa a to rovnakým spôsobom ako operatívny leasing. Pri následnom prevzatí je aktívum u nájomcu zaradené v zostatkovej kúpnej cene dohodnutej v leasingovej zmluve. Odpisy podľa IFRS pripadajú na nájomcu po celú dobu životnosti aktíva, prípadne ak nie je stanovený prevod vlastníctva, tak po dobu kratšiu z dôb životnosti a doby leasingu. V ČÚS odpisy pripadajú vždy na prenajímateľa po celú dobu životnosti aktíva.

[57] Minimálna doba trvania leasingu je stanovená v § 30 odst. 1 v zákoně o daních z příjmů a zodpovedá minimálnej dobe odpisovania hmotného majetku zaradeného do odpisových skupín v Prílohe č. 1 tohto zákona. U hmotného majetku zaradeného v odpisovej skupine 2 až 6 sa táto doba skráti o 6 mesiacov.
[58] Zostatkovou cenou sa v tomto prípade rozumie vstupná cena evidovaná u prenajímateľa, ktorú by predmet finančného leasingu mal pri rovnomernom odpisovaní, s výnimkou, že by bolo toto aktívum plne odpísané.
[59] Novela Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů platná od 1.1 2015

5. FINANČNÉ NÁSTROJE

Finančné nástroje popisuje IFRS pomerne obšírne. Nakoľko podnik, ktorý bude analyzovaný v praktickej časti žiadne dlhodobé finančné aktíva nevlastní, nie je pre túto prácu podstatné podrobné objasnenie tejto problematiky. Napriek tomu, je ale vhodné spomenúť aspoň základné definície a charakteristiky a porovnanie s českou úpravou.

Finančné nástroje zahŕňajú aktíva aj záväzky a predstavujú zmluvné právo na získanie hotovosti, prípadne iného finančného aktíva, alebo zmluvný záväzok zaplatiť v hotovosti alebo vo forme iného finančného aktíva. Nefinančné aktíva majú väčšinou nepriamy a nedefinovateľný dopad na budúce peňažné toky.

Finančné aktíva predstavujú hotovosť, zmluvné právo získať hotovosť alebo iné finančné aktívum, zmluvné právo vymeniť finančné aktívum alebo záväzok s inou spoločnosťou za možných výhodných podmienok, alebo za kapitálový nástroj inej spoločnosti.[60]

Finančné nástroje sú upravené v nasledujúcich štandardoch:

- IFRS 7 – zverejňovanie finančných nástrojov
- IAS 32 – vykazovanie finančných nástrojov
- IAS 39 – účtovanie a oceňovanie
- IFRS 9 – od 2014 plne nahrádza IAS 39

Cieľom týchto štandardov je plne obsiahnuť oblasť účtovania finančných nástrojov, ich klasifikáciu a rozlíšenie, zaúčtovanie a odúčtovanie, oceňovanie a zverejňovanie v prílohe účtovnej závierky. Pôsobnosť štandardov je veľmi široká, zahŕňa všetky typy finančných aktív, ktoré boli podľa pôvodného štandardu IAS 39 rozdelené do štyroch kategórií a na základe ich klasifikácie boli aj oceňované tromi rôznymi oceňovacími metódami. Pôvodná klasifikácia:

- Finančné aktíva v reálnej hodnote preceňované do výsledovky,
- Finančné aktíva držané k obchodovaniu,
    - patria sem dlhové a majetkové cenné papiere držané za účelom predaja a povinne sem patria deriváty
- Investície držané do splatnosti,

[60] PriceWaterhouseCoopers. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví*. 2012. [online].[cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

    - finančný majetok držaný so zámerom a schopnosťou držania do splatnosti, s pevnými platbami a splatnosťou
- Pôžičky a pohľadávky,
    - patrí sem finančný majetok vytvorený poskytnutím peňazí, tovaru alebo služieb dlžníkom
* Realizovateľné finančné aktíva
    - tie ktoré nespadajú do uvedených kategórií a patria sem majetkové cenné papiere, ktoré nie sú určené k obchodovaniu.[61]

V roku 2009 však IASB zahájila trojstupňový proces úplného nahradenia štandardu IAS 39 novým štandardom IFRS 9, ktorý bol v rokoch 2010 a 2011 novelizovaný. Hlavným cieľom bolo zjednodušiť zložité modely klasifikácie a spôsoby oceňovania finančných aktív. Novela tak priniesla zrušenie klasifikácie aktív do štyroch kategórií a nahradila ich jediným modelom, ktorý obsahuje len dve kategórie a to:

- aktíva ocenené nabehnutou hodnotou[62] a
- aktíva ocenené reálnou hodnotou.

Klasifikácia tak vychádza z podnikateľského modelu pre riadenie finančných aktív a z vlastností konkrétnych aktív definovaných v zmluve. Nadobudla platnosť pre účtovné obdobia začínajúce 1.1.2013.

V júli 2014, IASB dokončila poslednú (tretiu) fázu tohto projektu a oficiálne zverejnila konečnú verziu IFRS 9. Tento balíček zlepšení obsahuje:

- model pre klasifikáciu a oceňovanie (1.fáza),
- model Očakávanej straty zo zníženia hodnoty (2.fáza),
- model Zaisťovacieho účtovníctva (3.fáza).

Model Očakávanej straty zo zníženia hodnoty bol reakciou na finančnú krízu, ktorá spôsobila oneskorené uznávanie úverových strát, čo bolo vysvetľované ako nedostatok pôvodných štandardov. IFRS 9 v poslednej fáze zavádza reformovaný prístup k zaisťovaciemu účtovníctvu. Má tak dôjsť k lepšiemu zladeniu účtovania o finančných aktívach a činnostiach

[61] PriceWaterhouseCoopers. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví*. 2012. [online].[cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

[62] Finančné aktívum je ocenené v nabehnutej hodnote, ak spĺňa dve podmienky a to, že spoločnosť bude držať aktívum do splatnosti a dohodnuté peňažné toky viažúce sa k aktívu sú splátkou istiny a úroku z nej.

spojených s riadením rizík. Tieto zmeny budú mať dopad na účtovnú závierku, a tak budú mať jej užívatelia k dispozícií viac informácií a lepší prehľad o riadení rizík a jeho vplyve na účtovnú závierku. IFRS nadobudne účinnosť pre účtovné obdobie začínajúce od 1.1 2018.[63]

5.1 Porovnanie s ČÚS

Do prijatia štandardu IFRS 9 sa definícia a kategorizácia finančných aktív v ČÚS veľmi nelíšila od IAS 39. České predpisy sa priblížili k IAS 39 hlavne v oblasti účtovania o derivátoch a zaisťovacej činnosti. Stále tu však chýba všeobecná definícia finančných aktív a vymedzenie je uskutočnené konkrétnym vymenovaním jednotlivých finančných aktív. V rozvahe sú aktíva rozdelené primárne na krátkodobé a dlhodobé (doba použiteľnosti/ splatnosti je dlhšia ako jeden rok). Podrobné rozdelenie dlhodobého finančného majetku je obsiahnuté vo *Vyhláške 500/2002 Sb.*, pre lepšie porovnanie s IFRS môžeme rozdeliť tieto aktíva do štyroch všeobecnejších kategórií:

- Cenné papiere k obchodovaniu,
- Cenné papiere držané do splatnosti,
- Ostatné cenné papiere,
- Pôžičky a úvery.

Nakoľko sa po novele štandardu od roku 2013 zmenila klasifikácia finančných aktív podľa IFRS, kategorizácia podľa ČÚS sa viac podobá pôvodnému konceptu platnému pred novelou. Napríklad skupina ostatných dlhodobých cenných papierov by bola totožná s kategóriou realizovateľných cenných papierov a skupina cenných papierov držaných do splatnosti by bola zhodná s kategóriou finančných investícií držaných do splatnosti v IFRS. Nový štandard IFRS 9 kategorizuje finančné aktíva na základe ich ocenenia buď nabehnutou hodnotou alebo reálnou hodnotou. ČÚS oceňuje dlhodobé finančné aktíva na úrovni obstarávacej ceny, ktorej súčasťou sú aj náklady na provízie a poplatky maklérom, burzám a poradcom. Reálnou hodnotou preceňovanou do výsledovky tak môže byť ocenený ktorýkoľvek cenný papier, okrem tých ktoré nie s verejne obchodované a teda nemôžu byť spoľahlivo ocenené.

[63] IFRS. *Financial Instruments (Replacement of IAS 39)*.2015.[online].[cit.2015-04-16]. Dostupné z:< http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/financial-instruments-a-replacement-of-ias-39-financial-instruments-recognitio/Pages/Financial-Instruments-Replacement-of-IAS-39.aspx>

6. PREHĽAD NAJVÝZNAMNEJŠÍCH ROZDIELOV ČÚS A IFRS VO VYKAZOVANÍ DLHODOBÉHO MAJETKU

Tabuľka č. 2 Porovnanie rozdielov vo vykazovaní dlhodobého majetku v IFRS a ČÚS

Problematika	IFRS	ČÚS
Dlhodobé položky	Za krátkodobé aktíva sa považujú aktíva určené na predaj, spotrebu, určené k obchodovaniu, také, ktorých realizácia sa očakáva behom 12 mesiacov a peniaze a peňažné ekvivalenty. Všetky ostatné aktíva spoločnosť vykáže ako dlhodobé.	Povinné rozlíšenie krátkodobých a dlhodobých aktív a záväzkov. Hmotný a nehmotný majetok je klasifikovaný na základe doby životnosti (hranica je 1 rok) a obstarávacej ceny. Do dlhodobých finančných aktív patria cenné papiere držané za účelom predaja.
Dlhodobý hmotný majetok	DHM musí prinášať ekonomický úžitok. Súčasťou sú aj náhradné diely ak sú významné. Štandard odporúča precenenie na reálnu hodnotu. Po splnení podmienok, povoľuje aktivovať následné výdaje. Pri odpisovaní sa uplatňujú komponentné odpisy.	DHM musí spĺňať dobu použiteľnosti a cenu vyššiu ako hranica stanovená podnikom. Náhradné diely sú účtované do zásob. ČÚS nepovoľuje precenenie. Nepovoľuje uznanie následných výdajov, okrem technického zhodnotenia. Komponetné odpisovanie je dobrovoľné od 1.1.2010
Investície do nehnuteľností	Aktíva držané za účelom zhodnotenia alebo prenájmu. Oceňujú sa v obstarávacej cene alebo vlastných nákladoch, preceňujú sa na reálnu hodnotu (odporúčaná) alebo historickou cenou.	Takáto kategória nie je v ČÚS upravená, riadi sa podľa DHM.
Aktíva držané za účelom predaja	Aktíva, ktorých účtovná hodnota je spätne získaná skôr predajom ako pokračovaním v jeho užívaní. Oceňujú sa nižšou z hodnôt zostatkovej ceny a reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj.	Takáto kategória nie je v ČÚS upravená.
Zníženie hodnoty aktív	Ak dôjde k znehodnoteniu, zníži sa ocenenie aktíva na vyššiu z hodnôt reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj a hodnoty z užívania založenej na diskontovaných peňažných tokoch.	Existuje tu len všeobecná požiadavka na zníženie hodnoty, je možné použiť postupy podľa IFRS. ČÚS je znehodnotenie riešené prostredníctvom jednorazových odpisov (trvalé), alebo cez opravné položky (dočasné).
Leasing	Uprednostňuje ekonomickú podstatu. Rozlišuje finančný a operatívny leasing. Účtovanie je rozdielne. Podrobné vymedzenie finančného	Uprednostňuje právnu podstatu. Taktiež rozlišuje finančný a operatívny leasing. Účtovanie o oboch leasingoch je zhodné.

	leasingu	
Finančný leasing	Charakteristickým je prevod všetkých rizík a odmien súvisiacich s aktívom na nájomcu. IFRS definuje presné podmienky pre klasifikáciu finančného leasingu. O aktíve sa účtuje u prenajímateľa ako o pohľadávke, u nájomcu ako o záväzku. Odpisy sú v kompetencii nájomcu.	Podmienkou je prevod vlastníckych práv na nájomcu po skončení leasingu. ZDP definuje minimálnu dobu trvania finančného leasingu. O finančnom leasingu sa účtuje rovnako ako o operatívnom.
Operatívny leasing	Taký, ktorý nie je klasifikovaný ako finančný. Aktívum je evidované v rozvahe prenajímateľa a príjmy z leasingových platieb sú výnosy z prenájmu. U nájomcu sa leasingové splátky prejavia ako náklad.	O operatívnom leasingu sa účtuje zhodne s IFRS. Aktívum je vedené len v účtovníctve prenajímateľa, nájomca účtuje len o platbách nájmu ako o nákladoch .
Nehmotný majetok obstaraný kúpou	NM sa aktivuje v rozvahe po splnení podmienok (budúci ekonomický prínos, identifikovateľnosť a kontrola podnikom). Majetok s obmedzenou dobou použiteľnosti sa odpisuje, s neobmedzenou dobou použiteľnosti sa každý rok testuje na zníženie hodnoty. Preceňuje sa na reálnu hodnotu alebo prostredníctvom historických cien.	NM sa aktivuje ak spĺňa podmienky uvedené v zákone (doba použiteľnosti viac ako 1 rok, cena vyššia ako 60 tis. Kč) Majetok sa odpisuje po dobu životnosti, nepovoľuje testovanie na zníženie hodnoty (neuznáva neobmedzenú dobu životnosti) Preceňovanie na reálnu hodnotu nie je povolené.
Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	Rozlišuje fázu výskumu a vývoja. Náklady na výskum sa neaktivujú, sú zaúčtované vo výsledovke ako náklad. Náklady na vývoj sa aktivujú po splnení stanovených podmienok.	Neuznáva ako NM ak je určený pre interné účely, uznáva len ak je určený na obchodovanie. Náklady na vytvorenie aktíva pre vlastné účely sa uznajú ako náklad.
Dotácie od štátu	Môže sa o nich účtovať už v okamihu, keď sú splnené podmienky a existuje primeraná istota ich udelenia – zaúčtovanie do výnosov budúcich období. Po prijatí sa zníži obstarávacia cena aktíva o výšku dotácie.	Účtujú sa až v okamihu ich poskytnutia – účtovanie o výnosoch budúcich období nie je povolené. Po jej prijatí sa zníži obstarávacia cena aktíva o výšku dotácie.
Rezervy	Aktuálny záväzok, ktorý je dôsledkom minulých udalostí a na jeho vyrovnanie bude treba odtok zdrojov. Neuznáva rezervu na opravu dlhodobého hmotného majetku.	Rezerva na opravu dlhodobého hmotného majetku je zákonná daňovo uznateľná rezerva.

Zdroj: vlastná tvorba na základe predchádzajúcich kapitol

7. VYKAZOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU V SÚLADE S IFRS V PODMIENKACH KONKRÉTNEHO PODNIKU

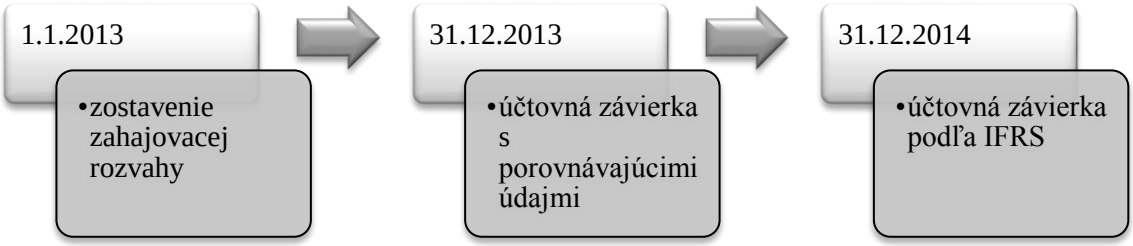
Nasledujúca kapitola bude zameraná na uznávanie, oceňovanie a vykazovanie dlhodobého majetku v konkrétnom podniku. Praktická časť bude vychádzať z teoretických poznatkov obsiahnutých v predchádzajúcich kapitolách tejto práce. Hlavným cieľom bude prekonvertovať vybraný dlhodobý majetok vykázaný v súlade s ČÚS do takej formy, ktorá by zodpovedala vykazovaniu podľa IFRS a poukázať na rozdiely pri vykazovaní dlhodobého majetku na vybraných položkách rozvahy konkrétneho podniku. Tento prevod bude použitý na roky 2013 a 2014. Po prevode dlhodobého majetku bude vyhodnotený vplyv tejto premeny na výsledok hospodárenia spoločnosti a bude vypočítaná odložená daň z prechodných rozdielov medzi účtovnou hodnotou a dňovou základňou majetku. Záverom budú vyhodnotené rozdiely vykazovania podľa ČÚS a IFRS v grafickej podobe.

Prvé prijatie IFRS

Spoločnosť, ktorá prvý krát prechádza z vykazovania účtovníctva podľa národnej legislatívy na IFRS musí splniť požiadavky stanovené v štandarde *IFRS 1- Prvé prijate medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*. Základnou požiadavkou je úplná retrospektívna aplikácia všetkých IFRS, platných ku koncu vykazovaného účtovného obdobia. Existuje však pár dobrovoľných výnimiek (vymenovaných v štandarde), ktoré sa týkajú štandardov pre ktoré by bola podľa IASB retrospektívna aplikácia náročná, alebo jej prínos by bol menší ako náklady s ňou spojené. O tom ktoré z týchto výnimiek sa použijú rozhoduje každá spoločnosť sama.[64] Pri prvej aplikácií IFRS musí účtovná jednotka uviesť povinne informácie za jedno predchádzajúce účtovné obdobie. Pre túto diplomovú prácu budeme predpokladať, že spoločnosť vykazuje účtovnú závierku v súlade s IFRS k 31.12.2014 a preto je potrebné mať k dispozícií účtovné výkazy za roky 2012, 2013 a 2014. Zahajovacia rozvaha bude zostavená v súlade s IFRS k 1.1.2013 na základe informácií z konečnej rozvahy k 31.12.2012 zostavenej podľa českých účtovných predpisov. *Schéma č.6* na str. 59 zobrazuje časový priebeh tohto prechodu.

[64]PriceWaterhouseCoopers. *Kapesní průvodce a rozdíly proti českému účetnictví*. 2013. [online]. [cit.04-07-2015]. Dostupné z:<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

Schéma č.6 Prehľad dátumov spojených s prechodom na IFRS



Zdroj: vlastná tvorba

7.1 Predstavenie spoločnosti

Nakoľko si spoločnosť, ktorá poskytla podklady k tejto práci neželá by menovaná, bude označená ako spoločnosť ABC s.r.o. Predmetom jej podnikateľskej činnosti je inžinierska činnosť investičnej výstavby, projektová činnosť vo výstavbe, uskutočňovanie stavieb, ich zmien a odstraňovanie a výskum a vývoj v oblasti technických vied. Spoločnosť bola založená v roku 1993, jej účtovným obdobím je kalendárny rok a výkazy zostavuje v súlade s českými účtovnými štandardmi. Keďže je táto práca zameraná na prevod dlhodobého majetku spoločnosti, nasledujúca *Tabuľka č.3* uvádza stav tohto majetku v brutto hodnotách k 31.12. príslušných rokov.

Tabuľka č.3 Prehľad dlhodobého majetku spoločnosti ABC s.r.o.

Stav v tis. Kč	2012	2013	2014
Dlhodobý majetok	2 593	2 518	2 492
DNM	0	0	0
DHM	2 593	2 518	2 492
Pozemky	167	352	352
Stavby	1 866	1 866	1 866
SMV	1 950	1 950	2 200

Zdroj: vlastná tvorba na základe rozváh spoločnosti ABC s.r.o.

7.2 Zostavenie počiatočnej rozvahy k 1.1.2013 podľa IFRS

Na základe vyššie uvedenej *Schémy č.6*, musí spoločnosť zostaviť zahajovaciu rozvahu v súlade s IFRS už k 1.1.2013 a to na základe informácií z konečnej rozvahy vydanej k 31.12.2012. Spoločnosť bude postupovať tak, že preklopí jednotlivé položky dlhodobého majetku zo záverečnej rozvahy z roku 2012 zostavenej podľa ČÚS, do počiatočnej rozvahy pre rok 2013 zostavenej podľa pravidiel stanovených IFRS. Táto práca je zameraná na dlhodobý majetok, no pre úplnosť a zachovanie bilančného princípu aktív a pasív je nutné zobraziť celú rozvahu. Tie položky, ktoré spoločnosť nevlastní, alebo nie sú pre túto prácu relevantné, sú z rozvahy vylúčené. Výsledné dopady zmien, ktoré vzniknú preklápaním jednotlivých položiek majetku sa vykážu do *Nerozdeleného zisku minulých období*, prípadne do inej položky vlastného kapitálu. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené položky aktív v brutto hodnotách, ktoré sú následne znížené o príslušné kumulované oprávky a zobrazené ako netto hodnoty v šedých políčkach.

Tabuľka č.4 Rozvahy spoločnosti ABC s.r.o. pre analyzované roky (v tis. Kč)

	2012	2013	2014
AKTÍVA	**18 347**	**17 648**	**21 035**
Dlhodobý majetok	2 593	2 518	2 492
Dlhodobý nehmotný majetok	0	0	0
Software	0	0	0
Dlhodobý hmotný majetok	2 593	2 518	2492
pozemky	167	352	352
stavby	1 866	1 866	1 866
samostatné hnuteľné veci	1 950	1 950	2 200
Oprávky	- 1 390	- 1 650	- 1926
Obežné aktíva	**15 754**	**15 130**	**18 543**
Zásoby	3 283	201	4 196
nedokončená výroba	3 283	201	4 196
Pohľadávky	11 843	13 845	13 069
pohľadávky z obchodných vzťahov	16 231	18 652	17 463
daňové pohľadávky	322	111	782
Krátkodobé poskytnuté zálohy	863	655	397
Opravné položky	- 5 573	- 5 573	- 5 573
Krátkodobý finančný majetok	562	869	959

peniaze	4	65	520
bankové účty	558	804	439
Časové rozlíšenie	66	215	319
Náklady budúcich období	66	215	319
PASÍVA	**18 347**	**17 648**	**21 035**
Vlastný kapitál	**3 052**	**5 928**	**5 758**
Základný kapitál	100	100	100
Kapitálové fondy	1 450	1 450	1 450
Rezervný fond, nedeliteľný fond a ostatné fondy	10	10	10
VH minulých období	- 1097	1 492	4 048
VH bežného obdobia	2 589	2 876	150
Cudzie zdroje	**14 791**	**11 720**	**15 277**
Dlhodobé záväzky	601	786	- 1
Krátkodobé záväzky	11 190	10 778	15 029
záväzky z obchodných vzťahov	8 551	6 686	8 362
záväzky k zamestnancom	383	435	656
záväzky zo soc. zabezpečenia a zdrav. poistenia	217	247	381
daňové záväzky a dotácie	222	77	121
krátkodobé prijaté zálohy	1 817	333	1 666
Bankové úvery	3 000	3 000	3 843
Časové rozlíšenie	504	156	249
Výdaje budúcich období	504	156	249

Zdroj: vlastná tvorba na základe rozváh spoločnosti ABC s.r.o.

Prvým krokom v procese prevodu dlhodobého majetku je zistiť, či dané aktíva spĺňajú definíciu a podmienky pre uznanie podľa štandardov, ktoré boli rozobrané v teoretickej časti. Ak pri prevode narazí na majetok, ktorý je uznaný podľa ČÚS, ale nie je uznaný podľa IFRS (a naopak), prípadne ak daný majetok bude v IFRS vykazovať iným spôsobom, musí tieto zmeny správne uskutočniť a zdôvodniť ich vplyv na účtovníctvo podniku.

Software

Ako bolo spomenuté vyššie, podnik musí zohľadniť pri preklápaní rozvahy na IFRS aj položky, ktoré podľa ČÚS nespĺňajú definíciu vykazovaného aktíva, ale IFRS ich aktivuje a uznáva v rozvahe ako súčasť majetku podniku. Za takýto majetok môžeme považovať software, ktorý podnik vytvoril vlastnou činnosťou. Slúži na kreslenie architektonických

a inžinierskych 2D a 3D modelov a nákresov. Bol vytvorený za účelom konkrétneho projektu, ktorého dĺžku odhaduje na tri roky a uplynutí tejto doby ho neplánuje ďalej využívať. Jednotka používa software len pre svoje interné potreby a neplánuje ho ďalej predávať alebo inak s ním obchodovať. Na základe tejto podmienky, nemohla spoločnosť uznať software ako majetok a výdaje vynaložené na jeho vznik boli zaúčtované do príslušných nákladov. Náklady vynaložené na vytvorenie tohto software sú uvedené v nasledujúcej *Tabuľke č.5*:

Tabuľka č.5 Náklady na vytvorenie software

Náklad	Hodnota v Kč
Výdaje na výskum	15 300 Kč
Výdaje na vývoj	22 195 Kč
Mzdové náklady na pracovníkov	25 000 Kč
Náklady na zaškolenie pracovníkov	3 300 Kč

Zdroj: vlastná tvorba

V IFRS je však možné software vyrobený vlastnou činnosťou uznať ako nehmotné aktívum po splnení podmienok uvedených v teoretickej časti. Podnik doložil, že aktívum prináša ekonomický prospech a je spoľahlivo oceniteľné na úrovni priamo priraditelných nákladov. Vo fáze výskumu štandard nepovoľuje uznávať výdaje, tie sa zaúčtujú do nákladov, ktoré ovplyvnia výsledok hospodárenia. Do nákladov sa účtujú aj režijné náklady ako napríklad náklady na zaškolenie zamestnancov. Aktivovať je možné výdaje až vo fáze vývoja po splnení stanovených podmienok popísaných v kapitole 3.1 na str. 38 a taktiež náklady na mzdy zamestnancov.

Tabuľka č.6 Uznanie nákladov na software vytvorený vlastnou činnosťou v IFRS/ČÚS

Operácia	Hodnota v Kč	IFRS	ČÚS
Náklady na výskum	15 300	Náklad	Náklad
Náklady na vývoj a dokončenie	22 195	Aktivácia	Náklad
Mzdové náklady	25 000	Aktivácia	Náklad
Náklady na zaškolenie	3 300	Náklad	Náklad

Zdroj: vlastná tvorba

Najskôr je nutné vylúčiť výdaje, ktoré boli zaúčtované do nákladov, ale podľa IFRS boli uznané a aktivované. Preúčtujú sa teda v hodnote 47 195 Kč na stranu D účtu *Nerozdelený*

zisk a na stranu MD účtu *Peniaze.* V rozvahe bude software po sčítaní všetkých položiek aktivácie vykázaný v položke *Nehmotný majetok* v hodnote 47 195 Kč. Výdaje v hodnote 18 600 Kč budú zaúčtované do *Nerozdeleného zis*ku a znížia výsledok hospodárenia.

Pozemok

Spoločnosť vlastní od roku 1993 vo svojom majetku pozemok, ktorý bol obstaraný v hodnote 167 000 Kč. Tento pozemok slúži ako miesto sídla spoločnosti, je na ňom postavená budova, ktorá je využívaná plne na ekonomickú činnosť spoločnosti. Keďže pozemok sa podľa českých predpisov neodpisuje, jeho cena zostáva rovnaká počas celej doby zaradenia v majetku spoločnosti. Pozemok spĺňa podmienky pre uznanie podľa IFRS, nakoľko je zaručený jeho budúci ekonomický prospech pre spoločnosť a je spoľahlivo oceniteľný. Následne je nutné preskúmať, či v rámci prvotného ocenenia pozemku nevznikli náklady, ktoré boli podľa českej legislatívy zaúčtované do nákladov, ale podľa IFRS by boli uznané ako súčasť obstarávacej ceny. Po preskúmaní vykázaných nákladov, môžem konštatovať, že všetky náklady, ktoré bolo možné uznať podľa ČÚS ako súčasť obstarávacej ceny pozemku boli uznané a nevznikli žiadne iné náklady, ktoré by bolo nutné uznať podľa IFRS. Preto môže spoločnosť vykázať pozemok v položke *Pozemky* v hodnote 167 000 Kč.

Budova

Spoločnosť taktiež vlastní budovu, ktorá je postavená na pozemku uvedenom vyššie. Budova je plne využívaná na ekonomickú činnosť spoločnosti. Podnik ju vlastní od roku 1996 a obstarávacia cena 1 866 000 Kč. Doba odpisovania bola stanovená na 30 rokov a metóda odpisovania je lineárna. Tak ako pri pozemku, aj tu je nutné preskúmať náklady, ktoré boli pri obstaraní pozemku zaúčtované do nákladov v súlade s českou legislatívou, ale podľa IFRS by mohli byť súčasťou obstarávacej ceny. Podnik do nákladov zaúčtoval náklady na zamestnancov, ktorí pomáhali pri upratovaní a drobných opravách na budove, aby mohla byť uvedená do stavu potrebného k používaniu. Tieto náklady činili 80 000 Kč. IFRS tieto náklady uznáva ako súčasť obstarávacej ceny a preto bude budova vykázaná v počiatočnej rozvahe 2013 v hodnote 1 946 000 Kč. Samotné účtovanie sa prejaví zvýšením strany MD účtu *Budovy* a zvýšením strany D účtu *Nerozdelený zisk minulých období*. Uznaním nákladu ako súčasť obstarávacej ceny sa zvýši zisk. Keďže sa zmenila výška obstarávacej ceny, je nutné prepočítať aj novú výšku odpisov. Ako prvé sa vylúčia doteraz uplatnené odpisy (za roky 1996-2012), a to odúčtovaním oprávok vo výške 435 400 Kč z účtu *Oprávky* (strana MD) a súvzťažne na účet *Nerozdelený zisk minulých období* (strana D). Nové kumulované

oprávky sa vypočítajú z novej obstarávacej ceny navýšenej o náklady na zamestnancov a ich výška činí 454 067 Kč. Zaúčtujú sa opačne ako vylúčenie pôvodných oprávok , čiže na účet *Nerozdelený zisk minulých období* (strana MD) a na účet *Oprávky* (strana D). V nasledujúcej *Tabuľke č.7* je zobrazený prehľad operácií spojených s vykázaním budovy podľa IFRS.

Tabuľka č.7 Prehľad operácií spojených s vykázaním budovy podľa IFRS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Priradenie nákladov na zamestnancov do obstarávacej ceny	80 000	Budovy	Nerozdelený zisk
Vylúčenie pôvodných oprávok	435 400	Oprávky	Nerozdelený zisk
Suma nových oprávok	**454 067**	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Po uskutočnených úpravách bude budova vykázaná v počiatočnej rozvahe zostavenej v súlade s IFRS pre rok 2013 ako položka *Budovy* v hodnote 1 946 000 Kč. Navýšením obstarávacej ceny sa navýšia aj kumulované oprávky o hodnotu 18 667 Kč.

Stroj - Žeriav

Ďalším majetkom spoločnosti ABC s.r.o. je stroj, konkrétne žeriav, ktorý bol nakúpený v roku 2008 za celkovú cenu 728 024 Kč. Spoločnosť ho využíva na montážne a betonárske práce a manipuláciu so stavebným materiálom. Môžeme teda konštatovať, že napĺňa podmienku úplného využitia na ekonomickú činnosť. V rozvahe zostavenej podľa českých štandardov je evidovaný pod položkou *Samostatné hnuteľné veci*. Doba odpisovania bola stanovená na 10 rokov a použitá odpisová metóda bola lineárna. Ako prvé musíme opäť preskúmať, či v súvislosti s obstaraním aktíva nevznikli náklady, ktoré by mohli byť súčasťou obstarávacej ceny. Keďže si spoločnosť na nákup tohto stroja zobrala krátkodobý úver, je nutné úroky z úveru uznať ako súčasť jeho obstarávacej ceny. Celková výška úrokov, ktoré boli podľa ČÚS zaúčtované do nákladov je 58 300 Kč. Podľa IFRS budú teda aktivované a uznané ako súčasť obstarávacej ceny ako je uvedené v *Tabuľke č. 8.*

Tabuľka č.8 Uznanie úrokov do obstarávacej ceny žeriavu

Operácia	Hodnota	Zmena v IFRS	Zmena v ČÚS
Priradenie úroku k OC	58 300	Zvýšenie OC stroja	Zníženie nákladov

Zdroj: vlastná tvorba

Nová cena stroja sa zvýšila na 786 324 Kč, tým pádom je nutné zohľadniť novú výšku odpisov. Stroj sa skladá z dvoch častí, zo žeriavu a z konštrukcie na žeriav. Každý z týchto dielov je vzhľadom k jeho cene významný, s rozdielnou dobou životnosti a preto podnik môže uplatniť komponentné odpisovanie tak ako zobrazuje *Tabuľka č.9*. Tým získa pravdivejší obraz o hodnote tohto majetku.

Tabuľka č.9 Rozdelenie žeriavu na komponenty

Komponenty	Hodnota v Kč	Doba životnosti
Žeriav	511 131	10
Konštrukcia	216 893	8

Zdroj: vlastná tvorba

Následne musí podnik vylúčiť pôvodné oprávky v hodnote 364 012 Kč, ktoré boli uplatnené od roku 2008 do 2012 a vypočítať nové odpisy pre každý komponent samostatne, tak ako uvádza *Tabuľka č.10*. Kumulované oprávky pre žeriav budú vo výške (511 131/10)*5 = 255 566 Kč a kumulované oprávky pre konštrukciu (216 893/8)*5 = 135 558 Kč.

Tabuľka č.10 Pôvodné a nové oprávky k žeriavu

Oprávky	Hodnota v Kč
Pôvodné oprávky	364 012
Oprávky - žeriav	255 566
Oprávky - konštrukcia	135 558
Suma nových oprávok	**391 124**

Zdroj: vlastná tvorba

Po tom ako boli vykonané všetky potrebné kroky k vykázaniu stroja podľa IFRS, môžeme zhodnotiť zmeny v rozvahe, ktoré boli spôsobené týmito operáciami. Uznané náklady vo forme úrokov na úver v hodnote 58 300 Kč budú vykázané na strane MD účtu *Zariadenia* a súvzťažne na strane D účtu *Nerozdelený zisk min. období*. Rozdelenie stroja na komponenty, spôsobilo vylúčenie pôvodných oprávok v hodnote 364 012 Kč na stranu MD účtu *Oprávky* a zároveň na stranu D účtu *Nerozdelený zisk min. období* . Zároveň museli byť uznané nové kumulované oprávky za oba komponenty v hodnote 391 124 Kč na stranu MD účtu *Nerozdelený zisk min. období* a na stranu D účtu *Oprávky*. Nasledujúca *Tabuľka č.11* na str. 66 podáva prehľad týchto zmien v IFRS.

Tabuľka č.11 Zmeny vo vykázaní žeriavu podľa IFRS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Uznanie úrokov do OC	58 300	Zariadenia	Nerozdelený zisk
Vylúčenie oprávok	364 012	Oprávky	Nerozdelený zisk
Suma nových oprávok	391 124	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Podnik teda vykáže žeriav vo výkaze o finančnej pozícií v hodnote 786 324 Kč spolu s novými oprávkami 364 012 Kč.

Stroj – hydraulické tabuľové nožnice

Ďalším strojom evidovaným v dlhodobom hmotnom majetku podniku sú hydraulické tabuľové nožnice. Tento stroj bol zaradený do majetku v roku 2008 v hodnote obstarávacej ceny, ktorá činila 606 780 Kč. Doba odpisovania bola stanovená na 10 rokov, metóda odpisovania je lineárna Jednotka si obstarala tento majetok za účelom plného využitia na podnikateľskú činnosť, môžeme ho teda uznať ako aktívum aj podľa IFRS. V súvislosti s obstaraním nevznikli žiadne ďalšie náklady, ktoré by v súvislosti s preklápaním podľa IFRS mohli vstúpiť do obstarávacej ceny. Jednotka sa však rozhodla, tak ako v predchádzajúcom prípade, rozdeliť stroj na jednotlivé komponenty a odpisovať ich samostatne, aby tak získala pravdivejší obraz o hodnote stroja v čase. V *Tabuľke č.12* sú uvedené jednotlivé komponenty, ktoré jednotka vyčlenila na základe ich významnosti a rozdielnej doby odpisovania.

Tabuľka č.12 Komponenty hydraulických tabuľových nožníc

Komponent	Hodnota v Kč	Doba životnosti
Oceľová konštrukcia	187 000	10
Hydraulická pohonná jednotka	230 280	7
Elektrické komponenty	189 500	6

Zdroj: vlastná tvorba

V tejto súvislosti musí podnik vylúčiť pôvodne uplatnené kumulované oprávky od roku 2008 do 2012 a následne vypočítať a zúčtovať oprávky nové. Keďže došlo k zmene v metóde odpisovania, bude sa výška oprávok už uplatnených a oprávok súčasných líšiť. Nové oprávky pre jednotlivé komponenty sú vypočítané, tak ako v minulom prípade, ako podiel ceny a doby ich životnosti, ktorý je následne vynásobený počtom rokov doterajšieho odpisovania.

Nasledujúca *Tabuľka č. 13* zobrazuje, ako sa zmenili oprávky pri prechode na komponentné odpisovanie.

Tabuľka č.13 Pôvodné a nové oprávky k hydraulickým tabuľovým nožniciam

Oprávky	Hodnota v Kč
Pôvodné oprávky	303 390
Oprávky – oceľová konštrukcia	93 500
Oprávky – hydraulická pohonná jednotka	164 486
Oprávky – Elektrické komponenty	157 917
Suma nových oprávok	**415 903**

Zdroj: vlastná tvorba

V rozvahe sa následne prejaví vylúčenie pôvodných oprávok ako zníženie účtu *Oprávky* na strane MD a súvzťažne na účte *Nerozdelený zisk* a uplatnenie nových oprávok zrkadlovým zaúčtovaním k tejto operácií ako je uvedené v *Tabuľke č.14.*

Tabuľka č.14 Zmeny vo vykázaní hydraulických nožníc podľa IFRS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Vylúčenie oprávok	303 390	Oprávky	Nerozdelený zisk
Uznanie nových oprávok	415 903	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Nakoľko nebola obstarávacia cena navýšená o žiadne ďalšie náklady, bude tento stroj vykázaný v rozvahe, ako položka *Zariadenia*, v pôvodnej hodnote 606 780 Kč. Oprávky k tomuto majetku sa v dôsledku komponentného odpisovania zvýšia o 112 513 Kč.

Stroj – Ohraňovací lis

V dlhodobom majetku spoločnosti je taktiež zaradený ohraňovací lis, ktorý spoločnosť zaobstarala v roku 2009 za cenu 350 000 Kč. Slúži na ohýbanie a ohraňovanie plechov rôznych dĺžok a hrúbok, ktoré sa využívajú pri konštrukciách striech na priemyselných budovách, halách a skladoch. Doba použiteľnosti bola stanovená na 10 rokov a spoločnosť tento majetok odpisuje lineárne. Pri prechode na IFRS jednotka môže opäť zvažovať rozdelenie stroja na jednotlivé časti a prejsť tak na metódu komponentného odpisovania. V tomto prípade však nie je možné rozdeliť stroj na také komponenty, ktoré by boli významné a preto túto možnosť odpisovania neuplatní. Môže sa však rozhodnúť napríklad pre

metódu výkonovú, ktorá by vernejšie odrážala hodnotu majetku. Taktiež môže zostať pri pôvodnom odpisovaní lineárnym spôsobom a zjednodušiť si tým prevod tohto majetku, nakoľko by sa v jeho vykázaní nič nezmenilo. Pre uplatnenie výkonovej metódy je nutné poznať počet doteraz spracovaných plechov za uplynulé roky, z nich sa potom vypočíta priemer, ktorý sa použije ako predpoklad na výpočet odpisov pre budúce roky životnosti stroja. Počet spracovaných plechov po uplynulé roky je uvedený v *Tabuľke č.15*, pre roky 2015 až 2018 sa použije ich priemer. Pre porovnanie budú nižšie uvedené obe metódy odpisovania, aby sa mohla jednotka rozhodnúť, ktorá z nich je vhodnejšia pre vykázanie tohto majetku.

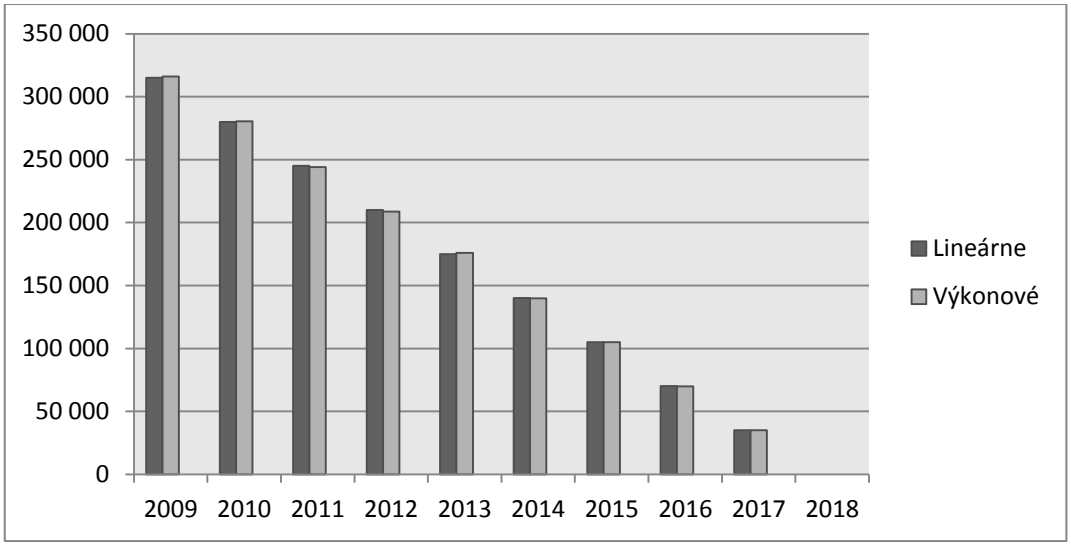
Tabuľka č.15 Odpisový plán pre lineárnu a výkonovú metódu odpisovania lisu

Ohraňovací lis – odpisový plán						
Linerárna metóda				**Výkonová metóda**		
Rok	**Obstarávacia cena**	**Odpis**	**Zostatková cena**	**Počet plechov ročne**	**Odpis**	**Zostatková cena**
2009	350 000	35 000	315 000	380	33 842	316 158
2010		35 000	280 000	400	35 623	280 535
2011		35 000	245 000	410	36 514	244 021
2012		35 000	210 000	395	35 178	208 843
2013		35 000	175 000	370	32 952	175 891
2014		35 000	140 000	405	36 069	139 822
2015		35 000	105 000	393	34 956	104 867
2016		35 000	70 000	393	34 956	69 911
2017		35 000	35 000	393	34 956	34 956
2018		35 000	0	393	34 956	0

Zdroj: vlastná tvorba

U lineárnej metódy boli odpisy rozložené rovnomerne počas celej doby životnosti stroja. Pri výkonovej metóde boli použité známe parametre (počet spracovaných lisov ročne). Pri porovnaní zostatkových cien môžeme vidieť, že sa tieto dve metódy nijakým významným spôsobom nelíšia. Pre lepšiu ilustráciu bol na základe výsledkov zostatkových cien zostavený stĺpcový *Graf č.1* uvedený na str. 69.

Graf č.1 Lineárna a výkonová metóda odpisovania – zostatková cena v Kč.



Zdroj: vlastná tvorba

Z *Grafu č.1* je očividné, že rozdiely v zostatkových cenách pri oboch metódach sú nevýznamné, preto sa podnik môže rozhodnúť prejsť na výkonové odpisovanie, alebo zostať pri doterajšom lineárnom odpisovaní. Obe metódy sú správne, avšak použitie lineárneho odpisovania je menej prácne, preto je v tomto prípade vhodnejšie zostať pri tejto metóde. Pri prevode lisu do rozvahy zostavovanej v súlade s IFRS, podnik nevzniknú žiadne zmeny a ohraňovací lis bude zobrazený v položke *Zariadenia* v hodnote 350 000 Kč, spolu s príslušnými kumulovanými oprávkami v hodnote 140 000 Kč.

Automobil - Dacia Dokker Van

Spoločnosť ABC, s.r.o. v roku 2008 nakúpila a zaradila do svojho dlhodobého majetku osobný automobil Dacia Dokker Van v obstarávacej cene 265 000 Kč. Doba použiteľnosti automobilu bola stanovená na 9 rokov. Súčasťou tohto automobilu je okrem iného aj vysokotlakové čerpadlo v hodnote 41 000 Kč, ktorého doba použiteľnosti bola stanovená na 6 rokov a po tejto dobe je nutné ho vymeniť. Spoločnosť v súlade s českou legislatívou tvorila na predpokladanú opravu automobilu rezervu na základe ustanovenia §7, *Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů* po dobu maximálne 3 rokov pred plánovanou výmenou náhradného dielu. Rezerva sa rozloží rovnomerne na všetky roky počas ktorých sa tvorí a to v čiastke 41 000/3 = 13 667 Kč. V teoretickej časti práce je objasnená problematika tvorby rezerv v IFRS, ktoré neuznávajú tvorbu rezerv na výmenu dlhodobého hmotného majetku, preto sa táto rezerva pri prechode na IFRS v účtovníctve firmy neprejaví.

Takúto situáciu nám v IFRS rieši opäť komponentné odpisovanie, vďaka ktorému podnik môže upustiť od tvorby rezervy, nakoľko sú jednotlivé diely odpisované podľa doby ich životnosti a po úplnom odpísaní sa môžu vymeniť. Priebeh komponentného odpisovania je znázornený v *Prílohe č.5*. Ako prvé vylúčime pôvodné oprávky v hodnote 147 222 Kč. Cenu automobilu znížime o obstarávaciu cenu náhradného dielu 265 000 – 41 000 = 224 000 Kč. Ďalej budú obe aktíva odpísané lineárnym spôsobom podľa doby ich použiteľnosti. Kumulované oprávky k automobilu budú činiť (224 000/9)*5 = 124 444 Kč a oprávky náhradného dielu (41 000/6)*5 = 34 167 Kč. Predchádzajúce operácie sú uvedené v *Tabuľke č.16*.

Tabuľka č.16 Pôvodné a nové oprávky k automobilu

Operácia	Hodnota v Kč
Pôvodné oprávky	147 222
Oprávky - automobil	124 444
Oprávky – čerpadlo	34 167
Suma nových oprávok	**158 611**

Zdroj: vlastná tvorba

Keďže došlo k prechodu na metódu komponentného odpisovania, začal sa odpisovať samostatne náhradný diel ako uznané aktívum a taktiež sa zmenila výška odpisov automobilu. Vylúčia sa pôvodné oprávky uplatnené podľa ČÚS za roky 2008 až 2012 v hodnote 147 222 Kč a uplatnia sa nové oprávky v hodnote 158 611 Kč. Automobil spolu s náhradným dielom bude v počiatočnej rozvahe zobrazený v položke *Zariadenia* v hodnote 265 000 Kč a celkové oprávky k nim budú vykázané v hodnote 158 611 Kč.

Tabuľka č.17 Vplyv zmien na VH

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Vylúčenie pôvodných oprávok	147 222	Oprávky	Nerozdelený zisk
Zúčtovanie nových oprávok	158 611	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Po vylúčení pôvodných odpisov a uplatnení vyšších komponentných odpisov sa celkový výsledok hospodárenia znížil o 11 389 Kč. Ak by jednotka pokračovala v tvorbe rezerv na opravu dlhodobého majetku, musela by do nákladov započítať aj tvorbu tejto rezervy v príslušných troch rokoch, čo by malo za následok zníženie zisku o vyššiu čiastku ako pri

komponentnom odpisovaní. V *Prílohe č.4* tejto práce je pre ilustráciu uvedený výpočet odpisu automobilu a tvorby rezervy na výmenu náhradného dielu v súlade s ČÚS.

Počiatočná rozvaha v súlade s IFRS k 1.1.2013

Po tom ako boli v konečnej rozvahe pre rok 2012 vyhodnotené a uskutočnené potrebné zmeny súvisiace s vykázaním dlhodobého majetku, môže podnik zostaviť k 1.1.2013 počiatočnú rozvahu v súlade s IFRS. Zmeny, ktoré vznikli v tejto súvislosti sú zobrazené v prevodovom mostíku v *Prílohe č.1* tejto práce. Medzinárodné štandardy nepredpisujú konkrétny povinný formát rozvahy, v *IAS 1 – Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky* je uvedený len ilustračný vzor, ktorý si väčšinou spoločnosti prispôsobujú podľa svojich potrieb.

Tabuľka č.18 Počiatočná rozvaha spoločnosti ABC s.r.o. v súlade s IFRS k 1.1.2013

POČIATOČNÁ ROZVAHA V SÚLADE S IFRS K 1.1.2013 V tis. Kč	
Dlhodobé aktíva	2 608
Nehmotné aktíva	47
Pozemky, budovy, zariadenia	4 121
Oprávky	- 1 560
Krátkodobé aktíva	15 754
Zásoby	3 283
Obchodné a iné pohľadávky	11 909
Peniaze	562
AKTÍVA	**18 362**

Vlastný kapitál	3065
Základný kapitál	100
Rezervné fondy	1460
Nerozdelené zisky	-1084
VH	2 589
Krátkodobé záväzky	15 295
PASÍVA	**18 362**

Zdroj: vlastná tvorba

7.3 Zostavenie konečnej rozvahy k 31.12.2013 podľa IFRS

Po tom ako spoločnosť zostavila počiatočnú rozvahu v súlade s IFRS platnú k 1.1.2013, musí preklopiť dlhodobý majetok vykázaný počas roku 2013 a zostaviť konečnú rozvahu platnú k 31.12.2013 na základe pravidiel IFRS. Bude postupovať rovnako ako v prípade

zostavovania počiatočnej rozvahy, a teda musí mať k dispozícií konečnú rozvahu vytvorenú podľa ČÚS pre rok 2013 a každú položku dlhodobého majetku analyzovať a zhodnotiť jej vykázanie v súlade s IFRS. Majetok, ktorý bol klasifikovaný a prevedený podľa medzinárodných štandardov už pri zostavovaní počiatočnej rozvahy, nemusí byť opäť analyzovaný a identifikovaný. Hlavným cieľom bude zamerať sa na nový majetok, ktorý bol obstaraný v roku 2013 a následne ho vykázať tak, aby zodpovedal požiadavkám IFRS, prípadne aktivovať majetok, ktorý by podľa českej legislatívy nemohol byť vykázaný v rozvahe podniku ako aktívum. Za takýto majetok sa považujú napríklad predmety finančného leasingu.

Vykázanie už identifikovaného majetku

V kapitole 7.2 bola zostavená počiatočná rozvaha podniku v súlade s IFRS. V nej boli identifikované všetky relevantné položky dlhodobého majetku, ktoré spoločnosť vlastnila k 1.1.2013. Následne musí spoločnosť tento majetok (v prípade, že ho aj naďalej vlastní) vykázať v konečnej rozvahe zostavenej k 31.12.2013. V tomto prípade nie je potrebné opäť vysvetľovať a uvádzať všetky súvislosti spojené s jeho vykázaním, nakoľko už boli uvedené pri zostavovaní počiatočnej rozvahy. Tým pádom môžeme naviazať na hodnoty uvedené v počiatočnej rozvahe, ktoré budú upravené o príslušné zmeny.

Software

Software vytvorený vlastnou činnosťou nebol v konečnej rozvahe z roku 2012 vykázaný, keďže podľa českej legislatívy nespĺňal podmienky pre uznanie ako dlhodobého nehmotného aktíva. Aktivovaný bol až v počiatočnej rozvahe k 1.1.2013 zostavenej v súlade s IFRS a to v hodnote 47 195 Kč. Od tohto momentu je nutné zohľadniť odpisy, nakoľko je známa doba životnosti aktíva. Tá bola stanovená na 3 roky a podnik zvolil lineárnu metódu odpisovania. Následne podnik zaúčtuje software v hodnote 47 195 Kč zníženej o oprávky pre rok 2013, ktoré činia 15 732 Kč.

Tabuľka č.19 Vykázanie software v konečnej rozvahe

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Oprávky za 2013	15 732	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Pozemok

Cena pozemku sa ku koncu účtovného obdobia oproti začiatku obdobia nijako nemení, keďže pozemok nie je odpisované aktívum. V súvislosti s jeho obstaraním neboli aktivované žiadne náklady, ktoré by zvyšovali obstarávaciu cenu a preto môžeme vykázať tento pozemok v hodnote 167 000 Kč.

Tabuľka č.20 Vykázanie pozemku v konečnej rozvahe

Operácia	Hodnota	Vykázanie v IFRS
Aktivácia pozemku	167 000	Pozemky

Zdroj: vlastná tvorba

Budova

Budovu vykážeme v obstarávacej cene zvýšenej o náklady na zamestnancov, ktoré boli uznané ako súčasť obstarávacej ceny a musíme zohľadniť odpisy za rok 2013. Budeme potupovať tak, že vylúčime pôvodné kumulované oprávky pre roky 1996-2013 a vykážeme nové oprávky vypočítané z novej obstarávacej ceny. Samotné účtovanie je uvedené v nasledujúcej *Tabuľke č.21*.

Tabuľka č.21 Vplyv zmien na vykázanie budovy

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Priradenie nákladov na zamestnancov do obstarávacej ceny	80 000	Budovy	Nerozdelený zisk
Vylúčenie pôvodných oprávok	413 949	Oprávky	Nerozdelený zisk
Vykázanie nových oprávok	435 282	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Stroj – Žeriav

Pri zostavovaní počiatočnej rozvahy podľa IFRS boli uskutočnené niektoré zmeny, ktoré je nutné zohľadniť aj teraz. Opäť musíme prihliadať ma priradenie úrokov k obstarávacej cene aktíva a zachovať komponentný spôsob odpisovania dielov, z ktorých sa stroj skladá. Novou operáciou bude zohľadnenie odpisov uplatnených za rok 2013 a vylúčenie pôvodných oprávok za roky 2008 až 2013. Operácie k oprávkám zobrazuje *Tabuľka č.22* na str. 74.

Tabuľka č.22 Nové a pôvodné oprávky k stroju

Oprávky	Hodnota v Kč
Pôvodné oprávky	436 814
Oprávky - žeriav	306 679
Oprávky - konštrukcia	162 670
Suma nových oprávok	**469 349**

Zdroj: vlastná tvorba

Samotné vykázanie v konečnej rozvahe v súlade s IFRS bude totožné ako pri zostavovaní počiatočnej rozvahy. Úroky budú zobrazené na strane MD účtu Zariadenia a súvzťažne na strane D účtu Nerozdelený zisk. Pôvodné oprávky znížia účet Oprávky na strane MD a zvýšia účet Nerozdeleného zisku na strane D. Následne sa uznajú nové oprávky zrkadlovo k predchádzajúcej operácií, tak ako je uvedené v *Tabuľke č.23*.

Tabuľka č.23 Vplyv zmien na vykázanie žeriavu

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Uznanie úrokov do OC	58 300	Zariadenia	Nerozdelený zisk
Vylúčenie oprávok	436 814	Oprávky	Nerozdelený zisk
Uznanie nových oprávok	469 349	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Stroj – hydraulické tabuľové nožnice

Podnik vykáže tento stroj v konečnej rozvahe zostavenej v súlade s IFRS v hodnote obstarávacej ceny, ktorú musí znížiť o odpisy za rok 2013. V tomto roku dôjde k plnému odpísaniu elektrických komponentov a preto je nutné ich vylúčiť z majetku podniku. V roku nasledujúcom jednotka zaúčtuje nakúpenie nových komponentov, ktoré sa budú opäť samostatne odpisovať.

Tabuľka č.24 Zmeny vo vykázaní hydraulických nožníc podľa IFRS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Vylúčenie el. komponentov	157 917	Oprávky	Zariadenia
Vylúčenie oprávok	364 068	Oprávky	Nerozdelený zisk
Uznanie nových oprávok	499 083	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Ohraňovací lis

Podnik pri prevádzaní ohraňovacieho listu do počiatočnej rozvahy zostavovanej podľa IFRS zvažoval možnosti zmeny odpisovania pre vernejšie zobrazenie hodnoty majetku. Z dôvodu nevýzamých dielov nemoholi pristúpiť na komponentné odpisovanie. Druhou možosťou bolo zvážiť metódu odpisovania na základe výkonov, ktorá však po uskutočnení výpočtov nevykázala markantnejšie rozdiely oproti pôvodnej lineárnej metóde odpisovania,ktorú podnik doposiaľ používal, preto sa rozhodol zostať pri nej. Preto sa pri vykázaní tohto majetku nič nezmení, opäť je ale nutné zúčtovať odpisy za rok 2013 vhodnote 35 000 Kč na stranu MD účtu *Nerozdelený zisk* a na streanu D účtu *Oprávky*.

Automobil – Dacia Dokker Van

Pri vykázaní automobilu sa podnik rozhodol pre komponentné odpisovanie, nakoľko jeho súčasťou je významný diel – čerpadlo, ktoré ho doba životnosti bola stanovená na 6 rokov. V tomto roku bude teda plne odpísané a jeho zostatková hodnota bude nulová. Spoločnosť ho musí vyradiť z evidencie v obstarávacej cene a to zaúčtovaním na stranu D účtu *Zariadenia – náhradný diel* a súvzťažne na stranu MD účtu *Oprávky*. V nasledujúcom roku zaobstará nový diel, ktorý začne opäť samostatne odpisovať. Zároveň sa opäť musia zohľadniť odpisy automobilu za rok 2013.

Tabuľka č.25 Pôvodné a nové oprávky k automobilu

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Vyradenie náhradného dielu	41 000	Oprávky	Zriadenia
Vylúčenie pôvodných oprávok	176 667	Oprávky	Nerozdelený zisk
Zúčtovanie nových oprávok	190 333	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Vykázanie majetku zaobstaraného v priebehu roku 2013

Po tom ako spoločnosť uskutočnila príslušné operácie spojené so zaradením už identifikovaného majetku do konečnej rozvahy zostavovanej v súlade s IFRS k 31.12.2013, musí následne analyzovať a vykázať majetok, ktorý nadobudla počas roku 2013. Do dlhodobého majetku spoločnosti tak pribudol pozemok, ktorý spoločnosť plánuje prenajímať a dva automobily zaobstarané formou finančného leasingu, ktoré ČÚS ako aktívum neuznáva, ale z hľadiska IFRS je nutné ho do dlhodobého hmotného majetku zaradiť.

Prevod pozemku na investíciu do nehnuteľností

Podnik ABC s.r.o. kúpil v roku 2013 pozemok v hodnote 185 000 Kč, ktorý ešte v tomto roku plánuje prenajímať. Podľa ČÚS bude pozemok evidovaný v rozvahe ako dlhodobý hmotný majetok, no v IFRS existuje špeciálna skupina, upravená štandardom *IAS 40 – Investície do nehnuteľností*, kde sa zaraďuje dlhodobý hmotný majetok, ktorý je držaný za účelom dosiahnutia kapitálových výnosov z jeho zhodnotenia alebo za účelom získania výnosov z nájmu. Prvotné ocenenie sa uskutočňuje na základe obstarávacích nákladov. Nakoľko bol pozemok nakúpený za cenu 185 000 Kč bez akýchkoľvek vedľajších nákladov, nie je potrebné preskúmavať ich uznanie podľa IFRS a pozemok môže byť vykázaný ako investícia do nehnuteľnosti v hodnote obstarávacej ceny. Vykázanie pozemku v rozvahách podľa ČÚS a IFRS zobrazuje *Tabuľka č.26.*

Tabuľka č.26 Pozemok v rozvahe podľa ČÚS a IFRS k 31.12.2013

ČÚS				IFRS	
v tis. Kč	**Brutto**	**Korekcie**	**Netto**	**V tis. Kč**	**Netto**
AKTÍVA	185	0	185	**Investície do nehnuteľností**	185
DHM	185	0	185	**AKTÍVA**	185
Pozemok	185	0	185		

Zdroj: vlastná tvorba

Podnik sa domnieval, že pozemok kúpil podhodnotený, a preto pre správne stanovenie výšky nájomnej ceny si nechal tento pozemok oceniť znalcom na základne aktuálnej tržnej hodnoty. Odhadovaná reálna cena bola stanovená na 230 000 Kč. Kladný rozdiel medzi pôvodnou obstarávacou cenou a novou reálnou hodnotou je 45 000 Kč, ktorý predstavuje prírastok z precenenia a stáva sa súčasťou vlastného kapitálu v položke *Nerozdeleného zisku*.

Tabuľka č.27 Vykázanie zmien v súvislosti s nákupom investície do nehnuteľnosti

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Nákup pozemku	185 000	Investície do nehnuteľností	Záväzky
Prírastok z precenenia	45 000	Investície do nehnuteľností	Nerozdelený zisk

Zdroj: vlastná tvorba

V konečnej rozvahe zostavenej v súlade s IFRS bude tento pozemok evidovaný na strane MD účtu *Investície do nehnuteľností* v hodnote 230 000 Kč, ktorej súčasťou je a prírastok z precenenia v hodnote 45 000 Kč, ktorý sa súvzťažne zaúčtuje na strane D účtu *Nerozdelený*

zisk. V českom účtovníctve nie je preceňovanie na fair value povolené, preto sa tu prírastok z precenenia neprejaví.

Finančný leasing automobilu

Rozdiely vo finančnom leasingu podľa IFRS a českej legislatívy boli podrobne popísané v teoretickej časti tejto práce, preto budú ďalej v súvislosti s vykazovaním a účtovaním len stručne zhrnuté. Spoločnosť nakúpila k 1.1. 2013 osobný automobil Chevrolet Orlando za cenu 900 645 Kč, ktorý bol zaobstaraný formou finančného leasingu na konci ktorého má dôjsť k prevodu automobilov do vlastníctva firmy. Doba splácania leasingu je stanovená na 5 rokov. Hneď po uzatvorení zmluvy, spoločnosť zaplatila akontáciu prevodom z bankového účtu v hodnote 215 131 Kč. Po nasledujúce obdobie piatich rokov bude na základe splátkového kalendára splácať splátky 150 541 Kč ročne. Nakoľko boli naplnené podmienky uvedené na strane 45 v kapitole 4, môže spoločnosť uznať tento leasing ako finančného v súlade s IFRS. Pri prechode na vykazovanie finančného leasingu podľa IFRS musí podnik zohľadniť a vylúčiť všetky operácie, ktoré boli zaúčtované v súvislosti s leasingom podľa ČÚS. Nasledujúca *Tabuľka č.28* uvádza prehľad operácií súvisiacich s účtovaním finančného leasingu od uzatvorenia leasingovej zmluvy do konca účtovného obdobia, teda od 1.1.2013 do 31.12.2013.

Tabuľka č.28 Prehľad operácií zúčtovania a vylúčenia finančného leasingu v súlade s ČÚS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D	MD	D
		Zúčtovanie leasingu		Vylúčenie leasingu	
Zaplatená akontácia	215 131	Náklady bud. období	Bankový účet	Bankový účet	Náklady bud. období
Platba splátok	150 541	Nerozdelený zisk	Bankový účet	Bankový účet	Nerozdelený zisk

Zdroj: vlastná tvorba

Spoločnosť zaplatila akontáciu prevodom z bankového účtu, čo sa v účtovníctve prejavilo ako zníženie účtu *Bankový účet* a zvýšením účtu časového rozlíšenia *Náklady budúcich období*. Celková suma splátok za obdobie 2013 je súčinom mesačnej splátky a počtu mesiacov trvania leasingu a to je 180 129 Kč. Teraz musí spoločnosť všetky tieto operácie vylúčiť, aby mohla

správne zúčtovať leasing v súlade s IFRS. Učiní tak preúčtovaním operácií v *Tabuľke č.28* na opačné strany uvedených účtov.

Vo rozvahe sa automobil vykáže ako majetok podniku od začiatku trvania leasingu. Nájomca účtuje o splácaní leasingu znížením záväzku a zároveň platí z tejto splátky úrok. V tomto prípade už musí nájomca zohľadňovať aj odpisy, pretože prenajaté aktívum je od začiatku leasingu jeho majetkom.

Tabuľka č.29 Leasing Chevrolet Orlando

Cena leasingu	**900 645**
Splátka za rok	150 541
Akontácia	215 131
Úroková miera	3,2 %
Doba leasingu	5 rokov

Zdroj: vlastná tvorba

Jedným z dôležitých rozdielov medzi IFRS a ČÚS vo finančnom leasingu je, že podľa IFRS sa záväzok oceňuje nižšou z hodnôt fair value a súčasnej hodnoty minimálnych leasingových splátok. Preto je nutné túto súčasnú hodnotu vypočítať spôsobom uvedeným v nasledujúcej *Tabuľke č.30*.

Tabuľka č.30 Výpočet súčasnej hodnoty leasingu

Rok	**Splátka**	**Výpočet súčasnej hodnoty**	**Súčasná hodnota**
1	150 541	$150\,541/(1{,}032)^1$	145873
2	150 541	$150\,541/(1{,}032)^2$	141 350
3	150 541	$150\,541/(1{,}032)^3$	136 967
4	150 541	$150\,541/(1{,}032)^4$	132 720
5	150 541	$150\,541/(1{,}032)^5$	128 605
Spolu	752 705		685 514 + 215 131 = 900 645

Zdroj: vlastná tvorba na základe leasingových tabuliek spoločnosti ABC, s.r.o.

Tabuľka č. 31 na str. 79 uvádza prehľad splátok po celú dobu trvania leasingu a taktiež výšku úroku a konečný stav záväzku ku koncu každého obdobia.

Tabuľka č.31 Priebeh leasingových splátok pre Chevrolet Orlando podľa IFRS

Rok	Úroková miera	Záväzok	Splátka	Úrok	Zníženie záväzku	Zostatok záväzku
	-	900 645	215 131	-	215 131	685 541
1	3,2%	685 541	150 541	21937	128 605	556 909
2	3,2%	556 909	150 541	17821	132 720	424 190
3	3,2%	424 190	150 541	13574	136 967	287 223
4	3,2%	287 223	150 541	9191	141 350	145 873
5	3,2%	145 873	150 541	4668	145 873	0

Zdroj: vlastná tvorba na základe leasingových tabuliek spoločnosti ABC, s.r.o.

Ako je uvedené vyššie, je nutné vypočítať výšku odpisov, nakoľko je prenajaté aktívum majetkom podniku už počas doby trvania leasingu. Výpočet je analogický s českým účtovníctvom ako podiel celkového záväzku a očakávanej doby životnosti daného aktíva a teda 900 645 / 5 = 180 129 Kč ročne. Vo výkaze o finančnej pozícií bude po prvom roku vykázané aktívum v hodnote 900 645 - 180 129 = 720 516 Kč. Po zaplatení splátky sa znížia peňažné prostriedky o 150 541Kč a nerozdelený zisk sa zníži o hodnotu odpisov a úroku.

Tabuľka č.32 Prehľad operácií leasingu po prvom roku

Operácia	Hodnota	MD	D
Úhrada prvej splátky	150 541	Záväzok	Bankový účet
Zúčtovanie odpisov	180 129	Nerozdelený zisk	Oprávky
Zúčtovanie úroku	21 937	Nerozdelený zisk	Bankový účet

Zdroj: vlastná tvorba

Tabuľka č.33 Zobrazenie automobilu v rozvahe k 31.12.2013

V tisícoch Kč	netto		netto
AKTÍVA	720 516	**ZÁVÄZKY**	685 514
P,B,Z	900 645	**Obchodné záväzky**	900 645 - 215 131
Oprávky	- 180 129	**Nerozdelený zisk**	- 352 607
Peniaze (BÚ)	- 150 541 - 215 131 - 21 937		- 21 937 -180 129 - 150 541
∑ AKTÍV	332 907	**∑ PASÍV**	332 907

Zdroj: vlastná tvorba

Záverečná rozvaha v súlade s IFRS K 31.12.2013

Po tom ako podnik previedol už vykázaný majetok a upravil ho o príslušné zmeny, ktoré sa v jeho súvislosti udiali, musel identifikovať a vykázať majetok, ktorý si zaobstaral počas roku 2013. Na základe týchto úprav, môže podnik zostaviť záverečnú rozvahu s súlade s IFRS k 31.12.2013. Tá bude obsahovať porovnávacie údaje pre záverečnú rozvahu zostavenú k 31.12.2014.

Tabuľka č.34 Záverečná rozvaha spoločnosti ABC s.r.o. v súlade s IFRS k 31.12.2013

ZÁVEREČNÁ ROZVAHA V SÚLADE S IFRS K 31.12.2013 v tis. Kč	
Dlhodobé aktíva	**3 215**
Nehmotné aktíva	47
Pozemky, budovy, zariadenia	4 790
Investície do nehnuteľností	230
Oprávky	-1 852
Krátkodobé aktíva	**14 743**
Zásoby	201
Obchodné a iné pohľadávky	14 060
Peniaze	482
AKTÍVA	**17 958**
Vlastný kapitál	**5 703**
Základný kapitál	100
Rezervné fondy	1 460
Nerozdelené zisky	1 267
VH	2 589
Krátkodobé záväzky	12 255
PASÍVA	**17 958**

Zdroj: vlastná tvorba

7.4 Zostavenie účtovej závierky k 31.12.2014 podľa IFRS

Aj v tomto prípade musí spoločnosť najskôr previesť (po vykonaní príslušných úprav) majetok, ktorý bol už vykázaný v počiatočnej rozvahe a v záverečnej rozvahe z roku 2013. Následne musí identifikovať a v súlade s pravidlami medzinárodných štandardov vykázať

dlhodobý majetok obstaraný počas roka 2014. Takýmto majetkom bol stroj, ktorý spoločnosť drží za účelom predaja a ďalší automobil na finančný leasing.

Vykázanie už identifikovaného majetku v roku 2012

Software

Software sa vykáže v záverečnej rozvahe v hodnote 47 195 Kč ako *Nehmotné aktívum* spolu s príslušnými odpismi za rok 2014, ktoré budú zúčtované vo výške 15 732 a prejavia sa na strane MD účtu *Nerozdelený zisk* a na strane D účtu *Oprávky*.

Tabuľka č.35 Odpisy k software za rok 2014

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Odpisy za 2014	15 732	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Pozemok

Pozemok nie je odpisovaný a počas roku 2014 sa jeho hodnota nijako nemenila preto bude vykázaný tak ako v predchádzajúcich prípadoch v hodnote 167 000 Kč v položke *Pozemky*.

Tabuľka č.36 Vykázanie pozemku v konečnej rozvahe 2014

Operácia	Hodnota	Vykázanie v IFRS
Aktivácia pozemku	167 000	Pozemky

Zdroj: vlastná tvorba

Budova

Budovu vykáže podnik v hodnote jeho obstarávacej ceny a to 1 866 000, ktorú ale musí navýšiť o uznané náklady v hodnote 80 000 Kč. Taktiež musí zúčtovať príslušné oprávky za rok 2014, o ktoré sa hodnota budovy zníži.

Tabuľka č.37 Oprávky k budove za rok 2014

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Vylúčenie pôvodných oprávok	497 600	Oprávky	Nerozdelený zisk
Vykázanie nových oprávok	518 933	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Stroj – Žeriav

Pri vykázaní žeriavu spoločnosť nemusí vykonávať žiadne zmeny, musí však znížiť jeho hodnotu o príslušné oprávky za rok 2014.

Tabuľka č.38 Oprávky k žeriavu za rok 2014

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Vylúčenie oprávok	497 600	Oprávky	Nerozdelený zisk
Uznanie nových oprávok	547 573	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Stroj - hydraulické nožnice

V minulom roku došlo k úplnému odpísaniu elektrických komponentov, spoločnosť sa ich rozhodla ku koncu roku 2013 vyradiť z evidencie a v tomto roku nakúpiť nové. Obstarávacia cena zostáva rovnaká a zároveň sa zúčtuje prvý odpis za rok 2014**.**

Tabuľka č.39 Zmeny vo vykázaní hydraulických nožníc podľa IFRS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Nákup nových el. komponentov	189 500	Zariadenia	Peniaze
Vylúčenie oprávok	424 746	Oprávky	Nerozdelený zisk
Uznanie nových oprávok	392 763	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Ohraňovací lis

Keďže sa nezmenila metóda odpisovania, podnik vykáže lis v konečnej rozvahe v hodnote obstarávacej ceny, zníženej o odpisy za rok 2014 v hodnote 35 000 Kč na stranu MD účtu *Nerozdelený zisk* a na streanu D účtu *Oprávky*.

Automobil Dacia Dokker Van

U tohto automobilu došlo v minulom roku k odpisu a vyradeniu čerpadla, ktoré je v súčasnosti nutné obstarať a zaradiť do evidencie podniku. Zároveň sa zúčtujú odpisy za prvý rok jeho životnosti. *Tabuľka č. 40* na str. 83 uvádza prehľad týchto operácií.

Tabuľka č.40 Zmeny vo vykázaní automobilu v roku 2014

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Nákup nového čerpadla	41 000	Zariadenia	Peniaze
Vylúčenie pôvodných oprávok	206 111	Oprávky	Nerozdelený zisk
Zúčtovanie nových oprávok	181 055	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

Vykázanie už identifikovaného majetku v roku 2013

Pozemok – investícia do nehnuteľnosti

V konečnej rozvahe zostavenej pre rok 2014 bude tento pozemok evidovaný na strane MD účtu *Investície do nehnuteľností* v hodnote 230 000 Kč, ktorej súčasťou je a prírastok z precenenia v hodnote 45 000 Kč, ktorý sa súvzťažne zaúčtuje na strane D účtu *Nerozdelený zisk.*

Leasing automobilu Chevrolet Orlando

Pri automobile obstaranom na leasing je nutné vylúčiť zaplatenú splátku za rok 2014 vo výške 150 541 Kč. Podnik bude postupovať tak ako v minulom roku a to preúčtovaním tejto sumy na stranu MD účtu *Bankový účet* a na stranu D účtu *Nerozdelený zisk.*

Tabuľka č.41 Zúčtovanie a vylúčenie splátky finančného leasingu za rok 2014

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D	MD	D
		Zúčtovanie leasingu		Vylúčenie leasingu	
Platba splátok	150 541	Nerozdelený zisk	Bankový účet	Bankový účet	Nerozdelený zisk

Zdroj: vlastná tvorba

Po tom ako sme vylúčili splátku zúčtovanú v súlade s českými predpismi, môže podnik pristúpiť vykázaniu leasingu v súlade s IFRS. Opäť uzná automobil v jeho obstarávacej sume 900 645 Kč v položke *Zariadenia* a súvzťažne na stranu D účtu *Záväzky*. Ďalej zúčtuje splátku za rok 2014 v hodnote 150 541 Kč ako zníženie *Záväzku,* ktorý bol splatený z *Bankového účtu.* Na základe leasingovej tabuľky zúčtuje úrok v hodnote 17 821 Kč na stranu MD účtu *Nerozdelený zisk*, súvzťažne k účtu *Bankový účet.* Keďže je automobil od

začiatku leasingu majetkom podniku, musí zohľadniť aj v tomto roku odpis v hodnote 180 129 Kč.

Tabuľka č.42 Prehľad operácií leasingu po druhom roku

Operácia	Hodnota	MD	D
Úhrada prvej splátky	150 541	Záväzok	Bankový účet
Zúčtovanie odpisov	180 129	Nerozdelený zisk	Oprávky
Zúčtovanie úroku	17 821	Nerozdelený zisk	Bankový účet

Zdroj: vlastná tvorba

Vykázanie nového majetku obstaraného v roku 2014

Leasing Škoda Superb

Ako bolo spomenuté v úvode kapitoly k 1.1. 2014 si spoločnosť obstarala automobil Škoda Superb formou finančného leasingu. Keďže si spoločnosť už v predchádzajúcom roku zadovážila automobil prostredníctvom finančného leasingu, bude pri jeho vykázaní postupovať rovnakým spôsobom. Najskôr vylúči operácie zaúčtované v súvislosti s leasingom v súlade s českými predpismi a následne uskutoční operácie, ktoré sú v súlade s IFRS. Automobil bol zaobstaraný za cenu 1 094 481 Kč a hneď po uzatvorení zmluvy bola splatená akontácia v hodnote 318 806 Kč. Po nasledujúce obdobie piatich rokov bude spoločnosť platiť pravidelné ročné platby v hodnote 168 896 Kč. Nasledujúca tabuľka zobrazuje zaúčtovanie leasingu podľa ČÚS a zároveň jeho vylúčenie pre potreby IFRS.

Tabuľka č.43 Prehľad operácií zúčtovania a vylúčenia finančného leasingu v súlade s ČÚS

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D	MD	D
		Zúčtovanie leasingu		Vylúčenie leasingu	
Zaplatená akontácia	318 806	Náklady bud. období	Bankový účet	Bankový účet	Náklady bud. období
Platba splátok	168 896	Nerozdelený zisk	Bankový účet	Bankový účet	Nerozdelený zisk

Zdroj: vlastná tvorba

Zaplatenie akontácie prevodom z bankového účtu, znížilo položku *Bankový účet* a zvýšil sa účet časového rozlíšenia *Náklady budúcich období*. Celková suma splátok za obdobie 2014 je

súčinom mesačnej splátky a počtu mesiacov trvania leasingu a to je 168 896Kč. Tak ako pri prvom leasingu, musí spoločnosť všetky tieto operácie vylúčiť čo znázorňujú opačné operácie k pôvodnému účtovaniu.

Tabuľka č.44 Leasing Škoda Superb

Cena leasingu	**1 094 481**
Splátka za rok	168 896
Akontácia	318 806
Úroková miera	2,9 %
Doba leasingu	5 rokov

Zdroj: vlastná tvorba

Rovnako ako pri leasingu v minulom roku, aj tu je nutné vypočítať súčasnú hodnotu leasingových splátok a oceniť záväzok nižšou zo súčasnej hodnoty a reálnej hodnoty.

Tabuľka č.45 Výpočet súčasnej hodnoty leasingu

Rok	**Splátka**	**Výpočet súčasnej hodnoty**	**Súčasná hodnota**
1	168 896	$168\,896/(1{,}029)^1$	164 136
2	168 896	$168\,896/(1{,}029)^2$	159 510
3	168 896	$168\,896/(1{,}029)^3$	155 015
4	168 896	$168\,896/(1{,}029)^4$	150 646
5	168 896	$168\,896/(1{,}029)^5$	146 401
Spolu	844 480		775 708 + 318 806 = 1 094 514

Zdroj: vlastná tvorba na základe leasingových tabuliek spoločnosti ABC, s.r.o.

Tabuľka č.46 na str. 86 uvádza priebeh leasingových splátok a prehľadný stav záväzku ku koncu každého roku. Ten sa pred začiatkom leasingového obdobia zníži o zaplatenú akontáciu a po začatí plynutia doby leasingu sa každoročne znižuje o pravidelnú splátku zníženú o príslušný úrok, čo predstavuje tzv. úmor.

Tabuľka č.46 Priebeh leasingových splátok pre Škoda Superb podľa IFRS

Rok	Úroková miera	Záväzok	Splátka	Úrok	Zníženie záväzku	Zostatok záväzku
	-	1 094 514	318 806	-	318 806	775 708
1	2,9%	775 708	168 896	22 496	146 401	629 307
2	2,9%	629 307	168 896	18 250	150 646	478 661
3	2,9%	478 661	168 896	13 881	155 015	323 646
4	2,9%	323 646	168 896	9 386	159 510	164 136
5	2,9%	164 136	168 896	4 760	164 136	0

Zdroj: vlastná tvorba na základe leasingových tabuliek spoločnosti ABC s.r.o.

Automobil je zahrnutý v majetku podniku od začiatku leasingu a tak je opäť nutné spočítať výšku odpisov, ktorá bude 1 094 514/5 = 218 903 Kč za rok. Vo výkaze o finančnej pozícii sa automobil zobrazí v hodnote 1 094 514 – 218 903 = 875 638 Kč. Po zaplatení druhej splátky sa znížia peňažné prostriedky o 168 896 Kč a nerozdelený zisk sa zníži o hodnotu odpisov a úroku.

Tabuľka č.47 Prehľad operácií leasingu po prvom roku

Operácia	Hodnota	MD	D
Úhrada prvej splátky	168 896	Záväzok	Bankový účet
Zúčtovanie odpisov	218 903	Nerozdelený zisk	Oprávky
Zúčtovanie úroku	22 496	Nerozdelený zisk	Bankový účet

Zdroj: vlastná tvorba

Nasledujúca *Tabuľka č. 48* uvádza zobrazenie automobilu vo výkaze o finančnej pozícii. Na strane aktív je evidovaný automobil v brutto hodnote zníženej o oprávky a zníženie peňažných prostriedkov o zaplatenú akontáciu, prvú splátku a úrok. Strana pasív zobrazuje záväzok znížený o akontáciu a nerozdelený zisk znížený o odpis, úrok a prvú splátku.

Tabuľka č.48 Zobrazenie automobilu v rozvahe k 31.12.2014

V tisícoch Kč	netto		netto
AKTÍVA	875 611	**ZÁVÄZKY**	775 708
P,B,Z	1 094 514		1 094 514 - 318 806
Oprávky	- 218 903		- 410 295
Peniaze (BÚ)	- 168 896	**Obchodné záväzky**	- 22 496

	- 318 806 - 22 496		-218 903 - 168 896
∑ **AKTÍV**	365 413	**Nerozdelený zisk**	365 413

Zdroj: vlastná tvorba

Dlhodobé aktívum držané za účelom predaja – diamantová vŕtacia súprava

Spoločnosť ABC s.r.o. má vo svojom majetku zahrnutý stroj, konkrétne ide o diamantovú vŕtaciu súpravu, ktorý bol kúpený začiatkom roka 2014 za cenu 250 322 Kč. Doba odpisovania bola stanovená na 10 rokov. Pre podnikateľské účely bol využívaný pár mesiacov, ale keďže ho spoločnosť používala len zriedka, rozhodla sa ho predať. Predajná zmluva bola uzatvorená v auguste 2014 s dohodou, že platba prebehne o polroka. Týmto okamihom by sa mal tento majetok vykázať ako aktívum držané za účelom predaja, nakoľko spĺňa všetky podmienky pre zaradenie do tejto skupiny aktív: predaj sa stal vysoko pravdepodobný podpisom zmluvy a aktívum je pripravené k okamžitému predaju a neexistujú žiadne pochybnosti, že sa predaj neuskutoční. Následne bola stanovená predajná cena na základe aktuálnej reálnej tržnej hodnoty jemu podobnému čiastočne opotrebovanému stroju a to na sumu 240 900 Kč. Štandard stanovuje ocenenie nižšou z hodnôt účtovnej hodnoty alebo reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj. Keďže žiadne náklady na predaj nevznikli, reálna hodnota je 240 900 Kč. Účtovná hodnota automobilu sa stanoví ako rozdiel jeho obstarávacej ceny a doterajších odpisov za 8 mesiacov, ktoré predstavujú sumu 16 688 Kč. Účtovná hodnota je teda 250 322 – 16 688 = 233 506 Kč a keďže je nižšia ako reálna hodnota, podnik vykáže automobil v tejto sume. Automobil už nebude spoločnosťou používaný, čiže sa už ďalej neodpisuje.

Tabuľka č.49 Preradenie stroja z dlhodobých aktív do skupiny aktív držaných k predaju

Operácia	Hodnota v Kč	MD	D
Preradenie stroja	250 322	Aktíva držané k predaju	Zariadenia
Odpisy	16 688	Nerozdelený zisk	Oprávky

Zdroj: vlastná tvorba

8. ODLOŽENÁ DAŇ

Odložená daň je splatná v budúcich obdobiach, ako dôsledok toho, že účtová jednotka spätne získava alebo vysporiadáva svoje aktíva a záväzky v ich účtovnej hodnote a toho, že daňové dopady nevyužitých daňových strát a úspor sa prevádzajú do budúcnosti.[65] Odložená daň je upravená v štandarde *IAS 12 – Daň zo zisku*, ktorý definuje jej daňový základ ako prechodný rozdiel medzi účtovou hodnotou aktíva a jeho daňovou základňou. Daňovou základňou sa rozumie časť aktíva, ktorá bude odpočítaná pre daňové účely. Výsledkom výpočtu môže byť odložený daňový záväzok alebo odložená daňová pohľadávka. Výpočet odloženej dane je nasledovný:

$$Prechodné\ rozdiely = ÚH - DZ$$

$$Odložená\ daň = PR\ x\ sadzba\ dane$$

ÚH.....účtovná hodnota

DZ.....daňová základňa

PR.....prechodné rozdiely

České predpisy stanovujú povinné účtovanie o odloženej dani len podnikom, ktoré musia mať účtovnú závierku overenú audítorom. Spoločnosť ABC s.r.o. vo svojej účtovnej závierke odloženú daň neuvádza, avšak pre túto prácu bude vypočítaná a uvedená v účtovnej závierke k 31.12.2014. Zároveň musí byť vypočítaná aj pre účtovnú závierku zostavenú k 31.12.2013, aby sme ju mohli porovnať a vykázať rozdiely. Použitá daňová sadzba sa rovná aktuálnej sadzbe dane z príjmu právnických osôb v daných rokoch, čo predstavuje sadzbu 19 %.

Tabuľka č. 50 Odložená daň za rok 2013 v tis. Kč

Aktívum	ÚH	DZ	PR	Sadzba dane	Odložená daň
Software	31	31	0	0,19	0
Budova	1 427	1 682	- 255	0,19	- 49
Ohraňovací lis	175	175	0	0,19	0
Automobil - leasing	721	0	721	0,19	137
Záväzok z leasingu	- 557	0	- 557	0,19	- 106
				∑ Pohľadávka	- 18

Zdroj: vlastná tvorba

[65] KRUPOVÁ, L. *IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. 2009. s.150

V roku 2013 teda vykáže spoločnosť odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 18 000 Kč. O túto čiastku sa spoločnosti v budúcnosti zníži daň z príjmu. V konečnej rozvahe k roku 2013 bude vykázaná ako *Odložená daňová pohľadávka* na strane MD a ako zvýšenie *Nerozdeleného zisku* na strane D.

Tabuľka č. 51 Odložená daň za rok 2014 v tis. Kč

Aktívum	ÚH	DZ	PR	Sadzba dane	Odložená daň
Software	15	15	0	0,19	0
Budova	1 357	1 596	- 239	0,19	- 45
Automobil leasing 2013	540	0	540	0,19	103
Záväzok 2013	- 424	0	- 424	0,19	- 81
Automobil leasing 2014	876	0	876	0,19	166
Záväzok 2014	- 629	0	629	0,19	- 120
				∑ **Záväzok**	23

Zdroj: Vlastná tvorba

V nasledujúcom roku 2014 vykáže spoločnosť odložený daňový záväzok v hodnote 23 000 Kč. V účtovej závierke k 31.12.2014 bude tento záväzok vykázaný ako zníženie *Nerozdeleného zisku* na strane MD a zvýšenie účtu *Odložený daňový záväzok* na strane D.

Účtovná závierka zostavená v súlade s IFRS k 31.12.2014

Po tom ako sme vypočítali odloženú daň, uznali a previedli majetok vykázaný v predchádzajúcich rokoch a previedli všetok dlhodobý majetok vykázaný v roku 2014, môžeme zostaviť účtovnú závierku k 31.12.2014, ktorá je zobrazená v *Tabuľke č. 52*. Všetky zmeny ktoré si tieto prevody vyžadovali sú znázornené vo forme prevodového mostíku v *Prílohe č.2* a *Prílohe č.3* tejto práce.

Tabuľka č.52 Účtovná závierka v súlade s IFRS ku koncu roku 2014 v tis. Kč

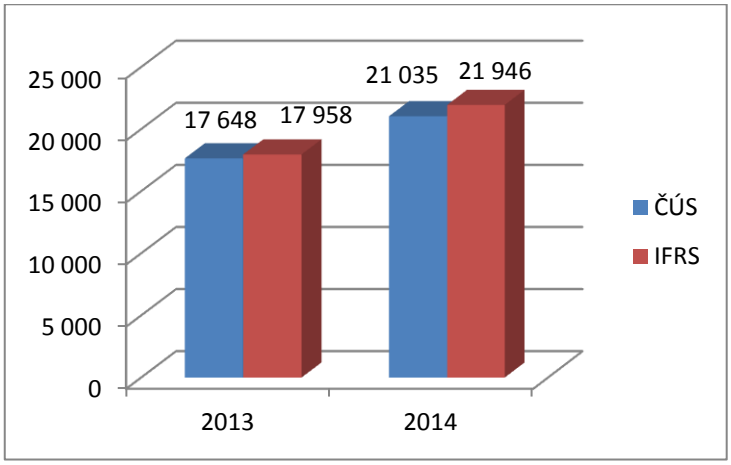
	IFRS k 31.12.2013	IFRS k 31.12.2014
Dlhodobé aktíva	**3 215**	**4 313**
Nehmotné aktíva	47	47
Pozemky, budovy, zariadenia	4 790	6 347
Investície do nehnuteľností	230	230
Aktíva držané k predaju	0	250
Oprávky	-1 852	- 2 561
Krátkodobé aktíva	**14 743**	**17 633**
Zásoby	201	4 196
Obchodné a iné pohľadávky	14 060	13 388
Peniaze	482	49
AKTÍVA SPOLU	**17 958**	**21 946**
Vlastný kapitál	**5 721**	**5 289**
Základný kapitál	100	100
Rezervné fondy	1 450	1 450
Ostatné fondy	10	10
Nerozdelené zisky	1 285	3 579
VH	2 876	150
Dlhodobé záväzky	924	271
Obchodné záväzky	942	248
Odložená daň	- 18	23
Krátkodobé záväzky	11 313	16 386
Obchodné záväzky	7 221	9 719
Zamestnanci	435	656
Ostatné záväzky	3 657	6 011
PASÍVA SPOLU	**17 958**	**21 946**

Zdroj: vlastná tvorba

9. VYHODNOTENIE ROZDIELOV VO VÝKAZOCH PODĽA IFRS A ČÚS

Potom ako sme zostavili účtovnú závierku k 31.12.2014 v súlade s IFRS, môžeme pristúpiť k vyhodnoteniu relevantných rozdielov, ktoré vznikli pri prevode dlhodobého majetku spoločnosti. Jedným z ukazovateľov, ktorý bol týmto prevodom ovplyvnený je bilančná hodnota. Ide o stavový ukazovateľ celkovej hodnoty aktív a pasív v rozvahe k určitému okamihu, hlavne ku koncu účtovného obdobia. Bilančná hodnota vypovedá o stave celkového majetku a zdrojov jeho financovania a o veľkosti podniku. V *Grafe č.2* vidíme porovnanie bilančných hodnôt v oboch analyzovaných rokoch. V roku 2013 došlo k nárastu oproti ČÚS o 1,8 % a v roku 2014 o 4,2 %.

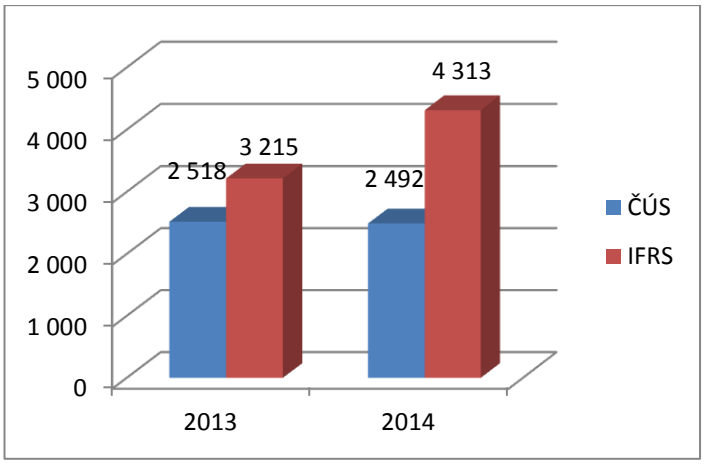
Graf č.2 Porovnanie bilančných hodnôt v tis. Kč



Zdroj: vlastná tvorba

Ďalej sa bližšie pozrieme na položku dlhodobých aktív, ktorá lepšie znázorňuje zmeny v súvislosti s prevodom majetku. Značné rozdiely v IFRS oproti ČÚS sú spojené hlavne s požiadavkou uznania niektorých dodatočných nákladov do obstarávacej ceny majetku a taktiež s uznaním aktív, ktoré česká legislatíva v položke majetku podniku nevykazuje. Takýmto majetkom bol napríklad software vyrobený vlastnou činnosťou a automobily zaobstarané formou finančného leasingu. *Graf č.3* na str. 92 porovnáva tieto zmeny hodnôt aktív v číslach. V roku 2013 narástla hodnota dlhodobých aktív o 21,7 % oproti ČÚS a v roku 2014 bol nárast ešte markantnejší a to o 42,2 %.

Graf č.3 Porovnanie dlhodobých aktív v tis. Kč

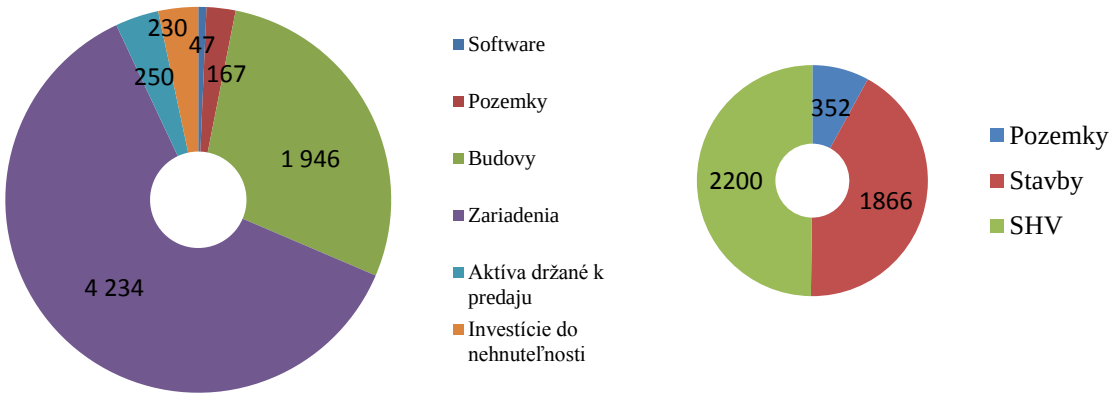


Zdroj: vlastná tvorba

Najlepšie však vidíme rozdiely vo vykázaní dlhodobého majetku pri rozčlenení na jednotlivé položky v rozvahe. Nasledujúci *Graf č.4* zobrazuje na ľavej strane štruktúru dlhodobých aktív vykázaných v súlade s IFRS. Pravá strana predstavuje majetok vykázaný podľa českej legislatívy. Už na prvý pohľad sú v IFRS zrejmé niektoré rozdiely oproti ČÚS, ako napríklad kategorizácia majetku do viacerých položiek a vyššie hodnoty majetku.

Graf č.4 Porovnanie štruktúry dlhodobých aktív v 2014

Štruktúra dlhodobých aktív (IFRS) v tis. Kč **Štruktúra dlhodobých aktív (ČÚS) v tis. Kč**



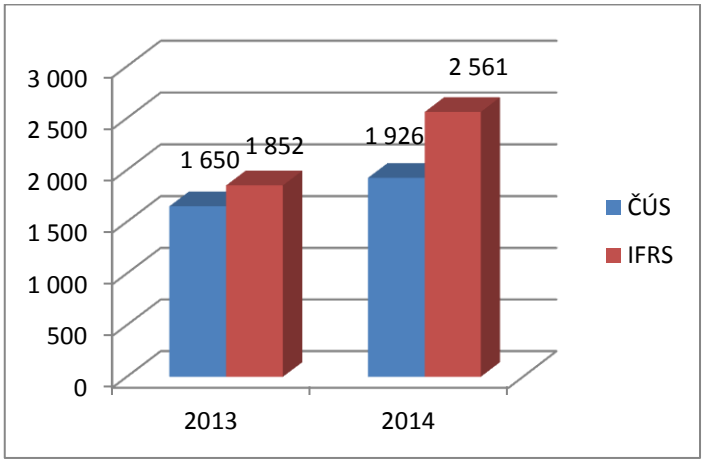
Zdroj: vlastná tvorba

Uznaním interne vytvoreného software sa nehmotné aktíva zvýšili o 1 %, položka pozemkov sa znížila z dôvodu preradenia pozemku do *Investícií do nehnuteľností* o 185 tis. Kč (45 %) a následne bol uznaný prírastok z precenenia v hodnote 45 tis. Kč. Položka *Budovy* sa zvýšila

o uznané náklady do obstarávacej ceny o hodnotu 80 tis. Kč. U samostatných hnuteľných vecí došlo k výraznému zvýšeniu hodnoty o 48 %, čo bolo spôsobené hlavne uznaním automobilu obstaraného na finančný leasing. Taktiež došlo k preradeniu stroja - diamantovej súpravy do položky *Aktíva držané k predaju*, ktorú česká legislatíva nepozná a eviduje ho ako SHV.

Ďalej je vhodné porovnať ako sa vyvíjali oprávky, ktorých zmeny boli preúčtované do položky *Nerozdeleného zisku*, čím bol ovplyvnený celkový výsledok hospodárenia. *Z Grafu č.5* je zrejmé, že hodnota oprávok sa pri prechode na IFRS zvýšila v roku 2013 o 11% a v roku 2014 o 25 %. Toto navýšenie bolo spôsobené hlavne zvýšením hodnoty majetku a zaradením nového majetku do rozvahy spoločnosti.

Graf č.5 Porovnanie oprávok v tis. Kč

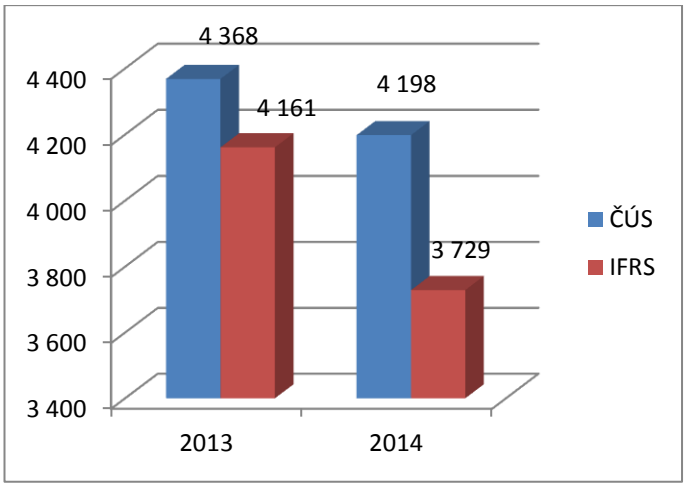


Zdroj: vlastná tvorba

V súvislosti s oprávkami, konkrétne s vylúčením pôvodných odpisov a uznaním nových, bol ovplyvnený aj výsledok hospodárenia a to prostredníctvom položky *Nerozdeleného zisku*. V dôsledku uznania nového majetku a zvýšenia hodnoty pôvodného majetku sa výsledok hospodárenia zvyšoval, no vplyvom odpisov, platením úrokov a splátok leasingu došlo k jeho zníženiu. Celkovo sa výsledok hospodárenia v oboch rokoch znížil, a to o 5 % v roku 2013 a o 11 % v roku 2014.

Ďalšou položkou, ktorá bola prevodom dlhodobého majetku ovplyvnená bol *Nerozdelený zisk* a s ním aj celkový *Výsledok hospodárenia* spoločnosti. Do *Nerozdeleného zisku* boli preúčtovávané všetky rozdiely v ocenení, odpisovaní a vykazovaní majetku, ktoré vznikli v súvislosti s prevodom. *Graf č.6* na str. 94 porovnáva výsledky hospodárenia v oboch rokoch. V roku 2013 došlo k poklesu o 5 % a v roku 2014 k poklesu o 11 %.

Graf č.6 Porovnanie výsledku hospodárenia v tis. Kč



Zdroj: vlastná tvorba

ZÁVER

Táto práca bola zameraná na objasnenie problematiky vykazovania dlhodobého majetku podľa českých účtovných štandardov a IFRS a na praktický prevod dlhodobého majetku spoločnosti ABC s.r.o., ktorá vykazuje majetok v súlade s českou právnou úpravou, na vykazovanie podľa pravidiel IFRS. Ako prvé bolo potrebné ozrejmiť teoretické poznatky týkajúce sa vykazovania dlhodobého majetku u oboch metodík a zároveň porovnať najvýznamnejšie rozdiely medzi nimi. Na základe teoretických poznatkov bolo uskutočnené preklopenie dlhodobého majetku spoločnosti, čo sa prejavilo zmenami v uznaní, ocenení, odpisovaní a kategorizácií niektorých druhov dlhodobého majetku a následnom vykázaní v konečných rozvahách zostavených pre analyzované roky 2013 a 2014. Tento prevod taktiež ovplyvnil výsledok hospodárenia a zohľadnil výpočet a vykázanie odloženej dane.

Pri spracovávaní teoretickej časti boli zistené mnohé podobnosti medzi ČÚS a IFRS týkajúce sa účtovania o dlhodobom majetku, avšak pre túto prácu a pre správne pochopenie problematiky boli zaujímavé hlavne rozdiely, ktoré boli uplatnené pri preklápaní majetku v praktickej časti práce. Z dôvodu obmedzeného rozsahu práce nebolo možné venovať sa podrobne v samostatných kapitolách charakteristike dlhodobého majetku vykazovaného v súlade s českými predpismi, preto bola vzhľadom k zameraniu praktickej časti podrobne popísaná problematika vykazovania tohto majetku v súlade s IFRS a v závere každej kapitoly bola venovaná podkapitola porovnaniu hlavných rozdielov medzi IFRS a ČÚS.

Hlavným cieľom praktickej časti bolo na základe pravidiel stanovených v IFRS upraviť dlhodobý majetok tak, aby mohol byť vykázaný v účtovnej závierke zostavenej k 31.12.2014. V úvode bola v krátkosti analyzovaná spoločnosť predstavená a taktiež boli vytýčené dátumy súvisiace s prevodom. Keďže táto spoločnosť prechádzala na IFRS po prvý krát, bolo nutné upraviť aj majetok vykázaný v dvoch predchádzajúcich obdobiach. Musela tak byť zostavená počiatočná rozvaha v súlade s IFRS k 1.1.2013, na základe relevantných úprav konečnej rozvahy k 31.12.2012 zostavenej v súlade s ČÚS. Následne došlo k preklopeniu majetku vykázaného počas roku 2013, zostaveniu konečnej rozvahy k 31.12.2013 v súlade s IFRS, k preklopeniu majetku vykázaného počas roku 2014 a zostaveniu účtovnej závierky k 31.12.2014 v súlade s IFRS, ktorá obsahovala aj porovnávacie údaje z predchádzajúceho roku.

Tento prevod znamenal pre spoločnosť viaceré zmeny. Ako prvé bol ako dlhodobý nehmotný majetok uznaný software vyrobený vlastnou činnosťou, ktorý predtým spoločnosť ako

aktívum neuznávala. Ďalej došlo k aktivácií dodatočných nákladov u niektorých aktív, ktoré IFRS uznáva ako súčasť obstarávacej ceny a to u budovy a žeriavu, čím bola navýšená ich obstarávacia cena a teda aj celková hodnota aktív v rozvahe. V tejto súvislosti sa zmenila aj výška odpisov. Preto museli byť pôvodné kumulované oprávky vylúčené a zúčtované oprávky nové, čo malo vplyv na výsledok hospodárenia. U niektorých aktív sa z dôvodu vernejšieho a poctivejšieho zobrazenia hodnoty v čase prešlo na metódu komponentného odpisovania. Túto metódu tak bolo možné uplatniť pri žeriave a hydraulických nožniciach, nakoľko pozostávali z významných dielov vzhľadom k celkovej cene aktíva a mali rôznu dobu životnosti. Zmenou metódy došlo k zmene výšky odpisov, preto bolo opäť nutné vylúčiť pôvodné oprávky a zúčtovať nové, čím bol opäť ovplyvnený výsledok hospodárenia. K prechodu na komponentné odpisovanie došlo aj pri automobile značky Dacia, dôvodom bola potrebná výmena čerpadla na ktoré spoločnosť v súlade s ČÚS tvorila rezervu, ktorú však IFRS neuznáva a takúto situáciu rieši práve komponentným odpisom. Ďalšou významnou zmenou bol nákup pozemku, ktorý bol v súlade s pravidlami IFRS zaradený do položky Investície do nehnuteľnosti. V súvislosti s jeho precenením na fair value bol zúčtovaný i prírastok z precenenia. Tento postup česká legislatíva neuznáva, preto je značne skreslená jeho účtovná hodnota a obmedzené verné zobrazenie. Najvýznamnejším rozdielom pri prevode majetku bolo vykázanie automobilov obstaraných na finančný leasing. Keďže oba systémy účtujú o tomto leasingu odlišne, bolo nutné najskôr vylúčiť pôvodne zaúčtované operácie podľa českých štandardov a následne uznať a zúčtovať leasing v súlade s IFRS. Tento prevod sa prejavil výraznejším navýšením celkových aktív nakoľko sa automobil, na rozdiel od ČÚS, stáva majetkom podniku od začiatku trvania leasingu. S touto operáciou je spojená aj povinnosť nájomcu odpisovať tento majetok, čo malo negatívny dopad na výsledok hospodárenia. Novou položkou, ktorá sa zobrazila v účtovnej závierke k 31.12.2014 bola odložená daň. Tú spoločnosť nemá povinnosť vykazovať, preto ju ani neuvádza vo svojich konečných rozvahách. Pre túto prácu však bola pre vernejšie zobrazenie dopočítaná. V roku 2014 sa prejavila v podobe odloženého daňového záväzku, ktorý bol vykázaný v účtovnej závierke.

V poslednej kapitole boli vypočítané a graficky a percentuálne znázornené rozdiely medzi položkami, ktoré boli prevodom ovplyvnené najviac. Z porovnania bilančných hodnôt sa môže zdať dopad prevodu len mierny (v roku 2014 nárast o 4,2 %), avšak pri porovnaní zmien v položke dlhodobých aktív je vidieť výrazný nárast hlavne v roku 2014 až o 42 %. Tento bol spôsobený hlavne spomínaným uznaním automobilov finančného leasingu do majetku podniku a zvýšením hodnôt majetku uznaním dodatočných nákladov do obstarávacej

ceny. Pri porovnaní štruktúry majetku, pribudli oproti českej kategorizácií položky Investícií do nehnuteľností a Aktív držaných k predaju, ktoré české štandardy nepoznajú. Ďalším ukazovateľom dopadu prevodu je hodnota kumulovaných oprávok, ktoré sa v roku zvýšili o 25 %, čo malo opäť súvis so zvýšením hodnoty majetku a vykázaním nového majetku. V časti pasív bola ovplyvnená hlavne položka nerozdeleného zisku, prostredníctvom ktorej boli preúčtovávané zmeny v ocenení, uznaní a odpisovaní dlhodobého majetku, čo v konečnom dôsledku spôsobilo pokles výsledku hospodárenia o 11%.

Celkovo môžeme zhodnotiť prechod na IFRS pozitívne, napriek tomu, že ide o veľmi náročnú transformáciu a v prípade, že sa spoločnosť rozhodne k takémuto kroku pristúpiť, je nutné najať profesionálov, ktorí majú odborné znalosti v tejto oblasti. Nejde len o zmenu v účtovných pravidlách, ale o celkovo odlišné meranie výkonnosti podniku. Je nutné zmeniť nie len účtovné metódy, ale aj informačné a účtovné systémy, aby boli schopné evidovať potrebné údaje a taktiež prepojiť vnútorné a vonkajšie výkazníctvo medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami. Ak však tento proces zmien absolvuje, bude mať istotu poctivejšieho a reálnejšieho zobrazenia stavu účtovej jednotky a tým pádom bude podávať dôveryhodné informácie ako pre investorov, tak pre svoju materskú spoločnosť, v prípade, že je súčasťou skupiny.

Celý prevod má samozrejme aj určité obmedzenia. Prvým obmedzením je znížená vypovedacia schopnosť, nakoľko práca bola zameraná len na prevod dlhodobého majetku a nie ja tak možné porovnať a zhodnotiť celkový dopad prechodu na IFRS na účtovnú závierku. Ďalším obmedzením je sústavne meniaca sa legislatíva. Vývoj IFRS je v neustálom procese a ich konečná podoba stále nie je úplná, ak niekedy vôbec bude. Taktiež česká legislatíva sa snaží vo viacerých smeroch približovať k IFRS a zmierňovať stále trvajúce či už menšie alebo markantnejšie rozdiely. Táto práca bola zostavená v súlade s aktuálne platnými českými a medzinárodnými štandardami k dátumu jej vypracovania, čo však napríklad o rok už nemusí platiť z vyššie uvedených dôvodov.

ZOZNAM POUŽITÝCH ZDROJOV

Knižné zdroje:

[1] DiPiazza,S., Eccles, B. *Building public trust: The future of corporate reporting*. 1.edition. New York: John Wiley & Sons, 2002. 192 s. ISBN 978-0471261513

[2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 4. aktual. a rozšír. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7

[3] FICBAUER,J. FICBAUER, D., *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5.aktual. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. 174 s. ISBN: 978-80-7418-143- 6.

[4] HÝBLOVÁ, E. *Účetní výkaznictví pro malé a střední podniky.* 1. vyd. Brno: Masarykova Univerzita, 2010. 91 s. ISBN 978-80-210-5319-9

[5] International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs) :illustrative financial statements, presentation and disclosure checklist. London: International Accounting Standards Board, 2009. 64 s. ISBN 9781907026164.

[6] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3.vyd. Praha: Grada publishing, a.s., 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1

[7] KRUPOVÁ, Lenka. IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi. 1. vydání. Praha: 1.VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

[8] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

[9] RYNEŠ, P. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím.*15.akt. vyd. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2015. 1119 s. ISBN 978-80-7263-924-3

[10] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. aktual. vyd. 2008 Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2

Internetové zdroje:

[11] Ernst&Young. *How the lease accounting proposal might affect your company*. 2013.[online].[cit. 2015-04-28]. Dostupné z: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/How_the_lease_accounting_proposal_might_affect_your_company/$FILE/EY-Applying-Leases-August-2013.pdf>

[12] Ernst&Young. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkazníctví a českou účetní legislaivou*.2013.[online]. [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf>

[13] IFRS. *Financial Instruments (Replacement of IAS 39*).2015. [online].[cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-

projects/financial-instruments-a-replacement-of-ias-39-financial-instruments-recognitio/Pages/Financial-Instruments-Replacement-of-IAS-39.aspx>

[14] KPMG. *New on the Horizon: Leases.2013*. [online].[cit. 2015-04-22]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/New-on-the-Horizon/Documents/NOTH-leases.pdf>

[15] PriceWaterhouseCoopers. *IFRS a české účetní předpisy-podobnosti a rozdíly.* 2009 [online]. [cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

[16] PriceWaterhouseCoopers. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online].[cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

[17] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK.* 2015.[online].[cit. 2015-03-25]. Dostupné z: <//www.kacr.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek>

[18] Deloitte. *IAS 16 — PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT*, [online]. [cit. 2015- 02-04]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>

[19] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 38 INTANGIBLE ASSET [online]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38en.pdf

[20] IAS 20 - *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. 2012. [online].[cit 2015-11-04]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/documents/ias20.pdf>

Legislatíva:

[21] ZÁKON č. 586/1992 Sb. *o daních z příjmů* . In: Ministerstvo financí ČR

[22] ZÁKON č. 563/1991 Sb. *o účetnictví* In: Ministerstvo financí ČR

[23] 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 In: Ministerstvo financí ČR

[24] České účetní standardy pro účetní jednotky, ktoré účtujú podľa Vyhlášky č. 500/2002 Sb. In: Ministerstvo financí ČR

Ďalšie zdroje:

[25] Interné smernice, účtovné závierky, leasingové tabuľky spoločnosti ABC s.r.o.

ZOZNAM SKRATIEK

ČÚS - české účetní standardy
FASB - Financial Accounting Standards Board
IAS - International Accounting Standards
IASB - International Accounting Standards Board
IASC - International Accounting Standards Committee
IFRIC - International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS - International Financial Reporting Standards
IFRS for SME - IFRS for small and medium-sized entities
ROCE - Return on Capital Employed
SHV - samostatné hnuteľné veci
SEC - Securities and Exchange Commission
SIC - Standing Interpretation Committee
US GAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles

ZOZNAM SCHÉM

Schéma č.1 Rozhodovací strom pri oceňovaní nehnuteľností.....33
Schéma č.2 Zachytenie účtovania o leasingu u prenajímateľa.....46
Schéma č.3 Zachytenie účtovania o leasingu u nájomcu.....48
Schéma č.4 Modifikovaný retrospektívny prístup u nájomcu podľa pripravovanej novely.....50
Schéma č.5 Modifikovaný retrospektívny prístup u prenajímateľa podľa pripravovanej novely.....51
Schéma č.6 Prehľad dátumov spojených s prechodom na IFRS.....59

ZOZNAM GRAFOV

Graf č.1 Stĺpcový graf lineárnej a výkonovej metódy odpisovania – zostatková cena.....69
Graf č.2 Porovnanie bilančných súm.....91
Graf č.3 Porovnanie dlhodobých aktív.....92
Graf č.4 Porovnanie dlhodobých hmotných aktív.....92
Graf č.5 Porovnanie oprávok.....93
Graf č.6 Porovnanie výsledku hospodárenia.....94

ZOZNAM TABUĽIEK

Tabuľka č.1 Ukazovatele finančného leasingu.....45
Tabuľka č. 2 Porovnanie rozdielov vo vykazovaní dlhodobého majetku v IFRS a ČÚS.....56
Tabuľka č.3 Prehľad dlhodobého majetku spoločnosti ABC s.r.o.....59
Tabuľka č.4 Rozvahy spoločnosti ABC s.r.o. pre analyzované roky (v tis. Kč).....60
Tabuľka č.5 Náklady na vytvorenie software.....62
Tabuľka č.6 Uznanie nákladov na software vytvorený vlastnou činnosťou v IFRS/ČÚS.....62
Tabuľka č.7 Prehľad operácií spojených s vykázaním budovy podľa IFRS.....64
Tabuľka č.8 Uznanie úrokov do obstarávacej ceny žeriavu.....64
Tabuľka č.9 Rozdelenie žeriavu na komponenty.....65
Tabuľka č.10 Pôvodné a nové oprávky k žeriavu.....65
Tabuľka č.11 Zmeny vo vykázaní žeriavu podľa IFRS.....66
Tabuľka č.12 Komponenty hydraulických tabuľových nožníc.....66
Tabuľka č.13 Pôvodné a nové oprávky k hydraulickým tabuľovým nožniciam.....67
Tabuľka č.14 Zmeny vo vykázaní hydraulických nožníc podľa IFRS.....67
Tabuľka č.15 Odpisový plán pre lineárnu a výkonovú metódu odpisovania lisu.....68
Tabuľka č.16 Pôvodné a nové oprávky k automobilu.....70
Tabuľka č.17 Vplyv zmien na VH.....70
Tabuľka č.18 Počiatočná rozvaha spoločnosti ABC s.r.o. v súlade s IFRS k 1.1.2013.....71
Tabuľka č.19 Vykázanie software v konečnej rozvahe.....72
Tabuľka č.20 Vykázanie pozemku v konečnej rozvahe.....73
Tabuľka č.21 Vplyv zmien na vykázanie budovy.....73
Tabuľka č.22 Nové a pôvodné oprávky k stroju.....74
Tabuľka č.23 Vplyv zmien na vykázanie žeriavu.....74
Tabuľka č.24 Zmeny vo vykázaní hydraulických nožníc podľa IFRS.....74
Tabuľka č.25 Pôvodné a nové oprávky k automobilu.....75
Tabuľka č.26 Pozemok v rozvahe podľa ČÚS a IFRS.....76
Tabuľka č.27 Vykázanie zmien v súvislosti s nákupom investície do nehnuteľnosti.....76
Tabuľka č.28 Prehľad operácií zúčtovania a vylúčenia finančného leasingu v súlade s ČÚS.....77
Tabuľka č.29 Leasing Chevrolet Orlando.....78
Tabuľka č.30 Výpočet súčasnej hodnoty leasingu.....78
Tabuľka č.31 Priebeh leasingových splátok pre Chevrolet Orlando podľa IFRS.....79
Tabuľka č.32 Prehľad operácií leasingu po prvom roku.....79
Tabuľka č.33 Zobrazenie automobilu vo výkaze o finančnej pozícií 2013.....79
Tabuľka č.34 Záverečná rozvaha spoločnosti ABC s.r.o. v súlade s IFRS k 31.12.2013.....80
Tabuľka č.35 Odpisy k software za rok 2014.....81

Tabuľka č.36 Vykázanie pozemku v konečnej rozvahe 2014.....81
Tabuľka č.37 Oprávky k budove za rok 2014.....81
Tabuľka č.38 Oprávky k žeriavu za rok 2014.....82
Tabuľka č.39 Zmeny vo vykázaní hydraulických nožníc podľa IFRS.....82
Tabuľka č.40 Zmeny vo vykázaní automobilu v roku 2014.....83
Tabuľka č.41 Zúčtovanie a vylúčenie splátky finančného leasingu za rok 2014.....83
Tabuľka č.42 Prehľad operácií leasingu po druhom roku.....84
Tabuľka č.43 Prehľad operácií zúčtovania a vylúčenia finančného leasingu v súlade s ČÚS.....84
Tabuľka č.44 Leasing Škoda Superb.....85
Tabuľka č.45 Výpočet súčasnej hodnoty leasingu.....85
Tabuľka č.46 Priebeh leasingových splátok pre Škoda Superb podľa IFRS.....85
Tabuľka č.47 Prehľad operácií leasingu po prvom roku.....86
Tabuľka č.48 Zobrazenie automobilu vo výkaze o finančnej pozícií 2013.....86
Tabuľka č.49 Preradenie stroja z dlhodobých aktív do skupiny aktív držaných k predaju.....87

ZOZNAM PRÍLOH

Prílohač.1 Prevodový mostík k 31.12.2012

Príloha č.2 Príloha č.2 Prevodový mostík k 31.12.2013

Príloha č.3 Prevodový mostík k 31.12.2014

Príloha č.4 Odpis automobilu a tvorba rezervy náhradného dielu podľa ČÚS

Príloha č.5 Priebeh komponentného odpisovania podľa IFRS

Príloha č.1 Prevodový mostík k 31.12.2012

	ČÚS k 31.12.2012	Zmeny v IFRS							IFRS k 1.1.2013
		Software	Pozemok	Budova	Žeriav	Hydr. nožnice	Ohraň. lis	Automobil	
AKTÍVA	**18 347**	47		61	31	-113		-12	18 362
DM	2 593	47		61	31	-113		-12	2 607
Software	0	47							47
DHM	2 593								2 560
pozemky	167								167
stavby	1 866			80					1 946
SHV	1 950				58				2 008
Oprávky	- 1 390			-19	-27	-113		-12	-1 561
OA	**15 754**								15 754
Zásoby	3 283								3 283
nedokončená výroba	3 283								3 283
Pohľadávky	17 416								17 416
pohľadávky z obch. vzťahov	16 231								16 231
daňové pohľadávky	322								322
Poskytnuté zálohy	863								863
Oprávky	- 5 573								- 5 573
Kr. finančný majetok	562								562
peniaze	4								4
bankové účty	558								558
Časové rozlíšenie	66								66
PASÍVA	**18 347**								18 362
VK	**3 052**								**3 066**
ZK	100								100
Kapitálové fondy	1 450								1 450
Ostatné fondy	10								10
VH minulých období	- 1097	47		61	31	-113		-12	- 1083
VH bežného obdobia	2 589								2 589
Cudzie zdroje	**14 791**								**14 791**
Dlhodobé záväzky	601								601
Krátkodobé záväzky	11 190								11 190
záväzky z obch.vzťahov	8 551								8 551
Zamestnanci	383								383
ZSP	217								217
daňové záväzky	222								222
prijaté zálohy	1 817								1 817
Bankové úvery	3 000								3 000

VBO	504								504

Zdroj: vlastná tvorba

Príloha č.2 Prevodový mostík k 31.12.2013

	ČÚS k 31.12.2013	**Zmeny v IFRS**					**IFRS k 31.12.2013**
		Už uznaný majetok		Nový majetok			
		Majetok 2012	Zmeny v roku 2013	Pozemok	FL	Odlož. daň	
AKTÍVA	**17 648**	185					**17 958**
DM	2 518	69	-137	45	720		3 215
Software	0	47					47
DHM	2 518						3 168
pozemky	352			45			397
stavby	1 866	80					1 946
SHV	1 950	58	- 231		900		2 677
Oprávky	- 1 650	-116	94		-180		-1 852
OA	**15 130**		- 22		-365		**14 743**
Zásoby	201						201
nedokončená výroba	201						201
Pohľadávky	13 845						13 845
pohľadávky z obchodných vzťahov	18 652						18 752
daňové pohľadávky	111						111
Krátkodobé poskytnuté zálohy	655						655
Oprávky	- 5 573						- 5 573
Krátkodobý finančný majetok	869		-22		-365		482
peniaze	65						65
bankové účty	804		-22		-365		417
Časové rozlíšenie	215						215
PASÍVA	**17 648**						**17958**
VK	**5 928**						**5 721**
ZK	100						100
Kapitálové fondy	1 450						1 450
Ostatné fondy	10						10
VH minulých období	1 492	185	-230		-180	18	1285
VH bežného obdobia	2 876						2 876
Cudzie zdroje	**11 720**						**12 237**
Dlhodobé záväzky	786						786
Krátkodobé záväzky	10 778						11 295
záväzky z obch. vzťahov	6 686			-215	750		7 221
Zamestnanci	435						435
ZSP	247						247
daňové záväzky	77					- 18	59
prijaté zálohy	333						333
Bankové úvery	3 000						3 000
VBO	156						156

Zdroj: vlastná tvorba

Príloha č.3 Prevodový mostík k 31.12.2014

	ČÚS k 31.12.2014	Zmeny v IFRS						IFRS k 31.12.2014
		Už uznaný majetok			Nový majetok			
		Majetok 2012	Majetok 2013	Zmeny v roku 2014	FL 2	Diam. vŕtacia súpr.	Odložená daň	
AKTÍVA	**21 035**	185						**21 946**
DM	2 492	-34	765	- 19	876	233		4 313
Software	0	47						47
DHM	2492							4 266
pozemky	352		45					397
stavby	1 866	80						1 946
SHV	2 200	58	900	-19	1095			4234
Aktíva držané k predaju						250		250
Oprávky	- 1926	-219	-180		-219	-17		- 2561
OA	**18 543**							**17 633**
Zásoby	4 196							4 196
nedokončená výroba	4 196							4 196
Pohľadávky	13 069							13 069
pohľadávky z obchodných vzťahov	17 463							17 463
daňové pohľadávky	782							782
Poskytnuté zálohy	397							397
Oprávky	- 5 573							- 5 573
Krátkodobý finančný majetok	959							49
peniaze	520							520
bankové účty	439			- 910				- 471
Časové rozlíšenie	319							319
PASÍVA	**21 035**							**21 946**
VK	**5 758**							**5 289**
ZK	100							100
Kapitálové fondy	1 450							1 450
Ostatné fondy	10							10
VH minulých období	4 048	-34	-153		-242	-17	-23	3 579
VH bežného obdobia	150							150
Cudzie zdroje	**15 277**							**16 657**
Dlhodobé záväzky	- 1							- 1
Krátkodobé záväzky	15 029							16 409
záväzky z obch. vzťahov	8 362		750	- 488	1095			9719
Zamestnanci	656							656

ZSP	381							381
daňové záväzky	121						23	144
prijaté zálohy	1 666							1 666
Bankové úvery	3 843							3 843
VBO	249							249

Zdroj: vlastná tvorba

Príloha č.4 Odpis automobilu a tvorba rezervy náhradného dielu podľa ČÚS

Automobil				Náhradný diel			
Rok	**Obstarávacia cena**	**Odpis**	**Zostat. cena**	**Tvorba rezerv**	**Rozpustenie rezervy**	**Výmena dielu**	**Zmena VH**
2008	265 000	29 444	235 556				-29 444
2009		29 444	206 112				-29 444
2010		29 444	176 668	13 667			-43 111
2011		29 444	147 224	13 667			-43 111
2012		29 444	117 780	13 667			-43 111
2013		29 444	88 336		41 000	41 000	-29 444
2014		29 444	58 892				-29 444
2015		29 444	29 444				- 29 444
2016		29 444	0				- 29 444
VH		**(-)**		**(-)**	**(-)**	**(+)**	

Zdroj: vlastná tvorba

Príloha č.5 Priebeh komponentného odpisovania podľa IFRS

Automobil				Náhradný diel			
Rok	**Obstarávacia cena**	**Odpis**	**Zostat. cena**	**Obstarávacia cena**	**Odpis**	**Zostat. cena**	**Zmena VH**
2013	170 422	18 936	151 486	24 759	4 952	19 807	-23 888
2014		18 936	132 550		4 952	14 855	-23 888
2015		18 936	113 614		4 952	9 903	-23 888
2016		18 936	94 678		4 952	4 952	-23 888
2017		18 936	75 742		4 952	0	-23 888
2018		18 936	56 806	24 759	4 952	19 807	-23 888
2019		18 936	37 870		4 952	14 855	-23 888
2020		18 936	18 936		4 952	9 903	-23 888
2021		18 936	0		4 952	4 952	-23 888
2022					4 952	0	-4 952

Zdroj: vlastná tvorba