



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



Vykazování a evidence dlouhodobého hmotného majetku

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208R085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Jakub Novák**

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.





Zadání bakalářské práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jakub Novák**
Osobní číslo: E15000708
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: B6208R085 – Podniková ekonomika
Zadávající katedra: katedra financí a účetnictví
Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Konzultant práce: Ing. Eva Nováková
ÚČTO N+N, s.r.o., jednatelka společnosti

Název práce: **Vykazování a evidence dlouhodobého majetku**

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Teoretická východiska - regulace finančního účetnictví z národního a mezinárodního pohledu.
3. Komparativní deskripce vymezení, evidence, oceňování a vykazování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a dle standardů IFRS.
4. Případová studie k vybraným oblastem evidence a vykazování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a dle standardů IFRS.
5. Formulace závěrů a zhodnocení výzkumných otázek.

Seznam odborné literatury:

- VAŠEK, Libor. 2016. *Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-80-87985-09-0.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.
- COLLINGS, Steve. 2013. *Frequently asked questions in IFRS*. New Jersey: John Wiley. ISBN 978-111-9998-976.
- BOKŠOVÁ, Jiřina. 2013. *Účetní výkazy pod lupou. I.: Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde. ISBN 978-80-7357-521-2.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0149-2.
- PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2017-09-28]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce:	30 normostran
Forma zpracování:	tištěná / elektronická
Datum zadání práce:	31. října 2017
Datum odevzdání práce:	31. srpna 2019



prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty

L.S.



Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2017

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

2.5.2018

Podpis:



Anotace

Cílem této bakalářské práce je komparativní deskripce vymezení, oceňování, odpisů, vyřazení a leasingu dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a teoretická východiska aplikovat na několika praktických příkladech. Na začátku se práce věnuje vymezení pojmů dle české legislativy a mezinárodních standardů, pokračuje pořízením, odepisováním a vyřazením dle obou legislativ. Závěr teoretické části je věnován leasingu a shrnutí rozdílů mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy. Praktická část práce je věnována řešení ilustrativních příkladů, které jsou založeny na datech účetní společnosti, oběma přístupy.

Klíčová slova

česká účetní legislativa, dlouhodobý majetek, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, nehmotný majetek, odpisy, účetní jednotka, vykazování majetku

Annotation

Reporting and recording of long-lived assets

The aim of this bachelor thesis is to provide a comparative description of delimitation, valuation, depreciation, decommissioning and leasing according to Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards for long-lived tangible and intangible assets and to apply the theoretical basis on several practical examples. At the beginning, the thesis deals with the definition of terms according to Czech legislation and international standards, continues with acquisition, depreciation and disposal according to both legislations. The conclusion of the theoretical part is devoted to leasing and a summary of differences between Czech accounting legislation and international accounting standards. The practical part is devoted to solving illustrative examples based on data of the accounting company, both approaches.

Keywords

Czech accounting legislation, long-lived assets, international financial reporting standards, intangible assets, depreciation, accounting unit, asset reporting

Poděkování

Rád bych poděkoval Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za trpělivost a cenné rady při vypracování této bakalářské práce a společnosti ÚČTO N+N, s.r.o. a jejím jednatelům za poskytnuté odborné konzultace.

Obsah

Seznam ilustrací	10
Seznam tabulek	11
Seznam použitých zkratk, značek a symbolů	12
Úvod	13
1 Vymezení a oceňování dlouhodobého majetku	15
1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku dle České účetní legislativy.....	15
1.2 Charakteristika dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS.....	17
1.3 Oceňování.....	19
1.3.1 Oceňování dlouhodobého majetku dle České legislativy.....	19
1.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS	22
1.3.2.1 Ocenění při pořízení	23
1.3.2.2 Oceňování v průběhu držení.....	24
2 Pořízení, odpisy a vyřazení dlouhodobého majetku	26
2.1 Pořízení dlouhodobého majetku.....	26
2.2 Odepisování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy.....	26
2.2.1 Časová metoda odpisování	27
2.3 Odpisování dle IAS/IFRS.....	29
2.4 Vyřazení majetku	32
2.4.1 Vyřazení dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy.....	32
2.4.2 Vyřazení dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS.....	33
3 Leasing.....	34
3.1 Leasing dle české účetní legislativy	34
3.2 Leasing dle IAS/IFRS	35
4 Shrnutí české účetní legislativy a mezinárodních standardů IAS/IFRS	36
5 Praktické příklady	38
5.1 Pořízení automobilu na fakturu	38
5.2 Pořízení automobilu formou finančního leasingu	41
5.3 Snížení hodnoty výrobního zařízení.....	45
5.4 Pořízení nakladače.....	47
5.5 Pořízení softwaru vlastní činností	50
5.6 Pořízení vlastní administrativní budovy.....	53
Závěr.....	60
Citované zdroje	63

Příloha A – Vzorový účtový rozvrh	65
---	----

Seznam ilustrací

Obrázek 1 - Vyřazení DHM formou prodeje	33
Obrázek 2 – Vyřazení automobilu prodejem dle ČÚL	40
Obrázek 3 – Vyřazení automobilu prodejem dle IFRS/IAS	41
Obrázek 4 – Přehled zaúčtování leasingu dle IFRS/IAS.....	44
Obrázek 5 – Tvorba opravných položek dle ČÚL	45
Obrázek 6 – Zaúčtování přecenění majetku dle IFRS/IAS	46
Obrázek 7 – Zaúčtování mzdových nákladů a nákladů na software.....	52
Obrázek 8 – Zařazení budovy do majetku	54
Obrázek 9 – Zaúčtování použití rezervy na opravu DM.....	56

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Minimální doba nájmu majetku pro finanční leasing	34
Tabulka 2 – Účtování pořízení osobního automobilu	38
Tabulka 3 – Srovnání odpisů dle české legislativy a IFRS	39
Tabulka 4 – Zaúčtování plateb za finanční leasing	42
Tabulka 5 – Přehled úroku a úmoru ze splátek	43
Tabulka 6 – Výpočet komponentních odpisů dle ČÚL	48
Tabulka 7 – Výpočet komponentních odpisů dle IFRS/IAS	49
Tabulka 8 – Přehled mzdových nákladů IT oddělení	50
Tabulka 9 – Souhrn mzdových nákladů na software.....	51
Tabulka 10 – Odpisy softwaru metodou DDB	53
Tabulka 11 – Náklady na administrativní budovu	53
Tabulka 12 – Lineární odpisy budovy a odvody na rezervní fond.....	55
Tabulka 13 – Náklady na administrativní budovu a doba použitelnosti komponent	57
Tabulka 14 – Odpisy jednotlivých komponent budovy	58

Seznam použitých zkratk, značek a symbolů

ČÚL	Česká účetní legislativa
D	Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
MD	Má dáti
MTH	Motohodina

Úvod

Vedení účetnictví je důležité pro každou společnost nejen ze zákonných důvodů, ale i pro poskytnutí důležitých údajů o společnosti vlastníkům, manažerům, zaměstnancům a dalším uživatelům účetnictví. Aby tyto informace účetnictví poskytovalo správně, je nutné dodržovat zásady o věrném a poctivém zobrazení skutečností v podniku.

V dnešním globalizovaném světě rostou snahy o harmonizaci účetnictví zejména z důvodu potřeby srovnatelnosti a srozumitelnosti informací. Porovnání podniků napříč zeměmi je stále důležitější například z důvodu srovnatelnosti společností při udílení dotací nebo grantů.

V současnosti je více přístupů snažících se o harmonizaci účetnictví. S ohledem na umístění České republiky v srdci Evropské unie se bude tato práce věnovat standardům, které používá i EU. Ta se dříve snažila o harmonizaci účetnictví napříč členskými zeměmi prostřednictvím vydávání vlastních účetních směrnic, ale v posledních letech v rámci své strategie používá Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Česká legislativní úprava je evropskou snahou o harmonizaci účetnictví ovlivněna, u standardů IFRS se inspirované postupně se jim začíná přibližovat.

Cílem této bakalářské práce je komparativní deskripce vymezení, oceňování, odpisů, vyřazení a leasingu dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a teoretická východiska aplikovat na několika praktických příkladech.

V první části jsou vymezeny pojmy dle české účetní legislativy a dle IFRS a je zde věnována krátká část pořízení majetku. V další části je dle obou přístupů charakterizováno oceňování majetku, práce pokračuje odpisy majetku dle obou přístupů až k vyřazení majetku. Po vyřazení majetku následuje část věnovaná leasingu.

Závěr teoretické části práce je věnován shrnutí rozdílů mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

V praktické části práce je několik ilustrativních příkladů řešených s ohledem na česká účetní pravidla a IFRS, výsledek dle obou přístupů je následně porovnán. Příklady vycházejí ze situací klientů účetní společnosti ÚČTO N+N, s.r.o., která poskytla potřebné údaje.

Při zpracování této bakalářské práce byly využity metody analýzy, syntézy a komparace. V teoretické části se jednalo především o metodu analýzy jednotlivých účetních systémů. Poté byla provedena jejich vzájemná komparace. V praktické části byla uplatněna zejména

metoda syntézy, s jejíž pomocí byly uvedené poznatky sjednoceny a aplikovány na ilustrativních příkladech, kde byly zjištěné skutečnosti vzájemně srovnány. V závěru této aplikace byla opět použita metoda komparace, která porovnála vykázaná data.

1 Vymezení a oceňování dlouhodobého majetku majetku

Harmonizace účetnictví

Globalizace světové ekonomiky vyvolala potřebu určité standardizace informačních systémů, zvýšení spolehlivosti, srozumitelnosti a porovnatelnosti ekonomických informací. Linií, po kterých běží mezinárodní harmonizace účetnictví, je více. V rámci evropského kontinentu byl a stále je jedním z motorů harmonizace Evropská unie. Tlak Evropské unie vyvíjený na harmonizaci účetnictví je pochopitelný především v souvislosti s udílením dotací a grantů. Vzhledem k umístění České republiky v srdci Evropy a jejímu členství v Evropské unii bude se tato práce soustředit na mezinárodní harmonizaci účetnictví právě v souvislosti se snahami Evropské unie.

V minulosti bylo vydáno několik směrnic regulujících a upravujících účetnictví, které musely členské státy implementovat do své legislativy. Jednou z takových směrnic je Sedmá směrnice Evropského hospodářského společenství vydaná v roce 1983, a která se zabývala konsolidovanou účetní závěrkou. Nařízení je samozřejmě více, nicméně z pohledu aktuálního stavu je přelomový rok 2000, kdy se Evropská komise rozhodla nevytvářet vlastní harmonizační standardy, ale využít hotového systému mezinárodních účetních standardů IFRS.

V současnosti tak všechny společnosti registrované na evropských burzách cenných papírů musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (Dvořáková, 2014).

1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku dle České účetní legislativy

Zákon o účetnictví charakterizuje dlouhodobý majetek, jako majetek, jehož použitelnost je delší než jeden rok a jeho pořizovací cena je vyšší než hodnotová hranice, kterou si určila účetní jednotka. Majetek s kratší dobou použitelnosti nebo nižší cenou je považován za majetek krátkodobý.

Dlouhodobý nehmotný majetek dle české účetní legislativy

Dlouhodobý nehmotný majetek je majetkem nemateriální povahy. Aby mohl být majetek nemateriální povahy zařazen mezi dlouhodobý nehmotný majetek, musí být doba jeho použitelnosti delší než jeden rok a jeho hodnota musí být vyšší, než je hodnotová hranice určená účetní jednotkou (Blecha, Pejšková, 2014). Dle vyhlášky č.500/2002 Sb. §6, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, mezi dlouhodobý nehmotný majetek patří nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti

delší než jeden rok, dále také emisní povolenky a preferenční limity. Za dlouhodobý nehmotný majetek je považováno i technické zhodnocení, při splnění povinností uvedených v odst. 1 vyhlášky č.500/2002 Sb.

Dlouhodobý hmotný majetek dle české účetní legislativy

Jedná se o aktiva, která představují nejméně likvidní aktiva a jejich charakter je dlouhodobý. Ve společnosti je udržován v relativně nezměněné podobě celou dobu použitelnosti. Má fyzickou, hmatatelnou podobu, jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok a hodnota je vyšší než hodnotová hranice, kterou si určila účetní jednotka (Sedláček, 2017). Výjimku tvoří dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., §7, odstavec 2 stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů; právo stavby, pokud není zbožím (§ 9 odst. 5); otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť; technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak; byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky. Tyto jsou zařazeny mezi dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti.

Odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek

V průběhu užívání dlouhodobých aktiv dochází k jejich postupnému opotřebení, tyto jsou vyjádřeny odpisy. Odpisovaným DHM, je tak majetek, který podléhá postupnému opotřebení (Kropáčková, Vácha, 2014). Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 56, odst. 2 se odpisuje dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyла právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje; technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet; technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku; ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část (dále jen "ložisko") na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997; soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění; preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

Neodepisovaný dlouhodobý hmotný majetek

Jak napovídá označení tohoto majetku, jde o majetek, na němž nejsou odpisy uplatňovány, protože je předpoklad, že nedochází k úbytku jeho hodnoty. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 56, se neodepisují pozemky; umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité

kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy; nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání; finanční majetek; zásoby; najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak; pohledávky; preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

1.2 Charakteristika dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS

Dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví je dlouhodobý majetek dlouhodobým aktivem. Aktivum je charakterizováno jako zdroj využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch (Ficbauer, 2016). Dle Dvořákové (2014) není podle IAS/IFRS povinnost členit na krátkodobé a dlouhodobé, nicméně za dlouhodobé aktivum lze považovat takové aktivum, které nesplňuje definici krátkodobého aktiva. Strouhal (2014, s. 66) uvádí, že krátkodobé aktivum je: „*jakékoliv aktivum, které splňuje alespoň jedno z následujících kritérií:*

- *jeho realizace je očekávána, nebo je určeno pro prodej nebo spotřebu, v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky,*
- *je drženo primárně pro obchodování,*
- *jeho realizace je očekávána během dvanácti měsíců po rozvahovém datu, nebo*
- *je penězi nebo peněžními ekvivalenty, pokud nejsou omezeny jeho směna nebo použití na úhradu dluhu po dobu alespoň dvanácti měsíců po rozvahovém dni.“*

Aktiva, která neodpovídají výše uvedeným kritériím, jsou klasifikována, jako dlouhodobá. Dle IAS/IFRS sem řadíme např. nehmotná aktiva; pozemky, budovy a zařízení; investice do nemovitostí; finanční leasingy a finanční aktiva, u kterých do vypořádání zbývá více než jedno účetní období.

Dlouhodobý nehmotný majetek dle IAS/IFRS

Dlouhodobý nehmotný majetek, který je dle mezinárodních účetních standardů nazýván dlouhodobým nehmotným aktivem je definován jako nepeněžní aktivum, jež nemá hmotnou podstatu (Dvořáková, 2014).

Nehmotná aktiva jsou velice širokým pojmem. Mohou být výsledkem vývoje a výzkumu, ale také se může jednat o výsledky běžných činností, které přinášejí zlepšení konkrétních

stránek postavení podniku na trhu apod. Možností je mnoho, ale podmínky pro rozpoznání a vykazování v rozvaze, definované standardem IAS 38, jsou nastaveny velmi podrobně a s ohledem na specifický charakter těchto položek také velmi striktně (Hinke, 2013).

Dle IAS 38 a koncepčního rámce IFRS identifikujeme nehmotné aktivum, pokud:

- je možné ho od podniku oddělit a například samostatně pronajmout, vyměnit, poskytnout licenci nebo jej prodat,
- jeho existence plyne z práva, které vyplývá ze smlouvy nebo zákona.

Pokud jsou nehmotná aktiva obsažena na hmotném nosiči, je nutné rozhodnout, která ze složek je významnější a rozhodnout, zda bude aktivum vykázáno jako aktivum hmotné nebo nehmotné (Dvořáková, 2014).

Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS

Vzhledem k tomu, že dle IAS/IFRS jsou aktiva dle svého účelu řešena různými standardy, problematikou dlouhodobého hmotného majetku se jich zabývá několik. Jako stěžejní standard zabývající se dlouhodobým hmotným majetkem lze brát IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení a IAS 40 – Investice do nemovitostí. Dalšími standardy dotýkajícími se problematiky dlouhodobého majetku jsou IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti, IFRS 16, který řeší leasingy, a IAS 41, který se věnuje zemědělství. (EC, 2012)

IAS 16 Pozemky, budovy, zařízení

Tomuto standardu podléhají všechny pozemky, budovy a zařízení, které byly pořízeny, aby byly využity při běžné činnosti společnosti. Jsou standardem definovány jako hmotná aktiva, která společnost vlastní z důvodu použití ve výrobě, zásobování zbožím nebo službami, k administrativním účelům, případně k pronájmu dalším subjektům, a u kterých je předpoklad, že budou využívána déle než jedno účetní období (Ficbauer, 2016).

IAS 40 Investice do nemovitostí

Účelem tohoto standardu je zachycení, oceňování a vykazování investic do nemovitostí. Jedná se tedy o nemovitosti, které účetní jednotka drží za účelem příjmu z nájemného. Investice do užívaných nemovitostí je zachycena standardem IAS 16 (Hinke, 2013).

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti

Tento standard stanovuje pravidla účtování pro aktiva dlouhodobá držená k prodeji a platí, jak pro aktiva dlouhodobé povahy, která byla pořízena s úmyslem prodeje, tak pro aktiva dříve používaná. S prodejem se počítá do jednoho roku, pokud neproběhne, mohou být aktiva vykazována dle tohoto standardu pouze za předpokladu, že účetní jednotka nemohla zpoždění prodeje ovlivnit (NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008, 2012).

IAS 41 Zemědělství

IAS 41 řeší biologická aktiva a zemědělskou produkci v okamžiku sklizně a také dotace, které s těmito činnostmi souvisí. Biologickými aktivy jsou živá zvířata a rostliny. Účetní jednotka musí biologická aktiva rozeznat v souladu s Koncepčním rámcem IFRS a musí se tedy jednat o aktivum, které je výsledkem minulých událostí a účetní jednotka ho má pod kontrolu, a u kterého je pravděpodobný budoucí ekonomický přínos. Nutné je, aby bylo možno v souladu s Koncepčním rámcem možno zjistit jeho pořizovací nebo reálnou hodnotu.

1.3 Oceňování

1.3.1 Oceňování dlouhodobého majetku dle České legislativy

Korektně stanovená vstupní cena je jedním z rozhodujících faktorů pro správné uplatňování odpisů.

Dle § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (dále jen ZÚ) je účetní jednotka povinna ocenit majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

Oceňování dlouhodobého majetku při nabytí

Při nabytí dlouhodobého majetku jsou rozlišovány tři základní způsoby ocenění. Pro správné ocenění majetku je důležitý způsob jeho nabytí. Společnost může dlouhodobý majetek získat koupí, vlastní činností nebo jiným způsobem.

Pořizovací cena

V případě nabytí majetku koupí je dle ZÚ jako vstupní cena použita cena pořizovací. Do pořizovací ceny jsou zahrnuty i náklady související s pořízením majetku. Cena pořízení je cena dohodnutá nebo zaplacená dodavateli, tedy cena, za kterou byl majetek skutečně pořízen (Lošťák, Prudký, 2017).

Náklady související s pořízením jsou dle § 47, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zejména náklady na:

a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce;

b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne;

c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy;

d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby;

e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz;

f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu;

g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkov, nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou;

h) úhradu podílu na

1. oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,

2. účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,

3. účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie;

i) úhrady nákladů za přeložky;

j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí

provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání;

k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořízování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořízování majetku zastaveno trvale, odepiše se pořízovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů. (Česko, 2002)

Náklady, které nejsou náklady souvisejícími s pořízením, definuje vyhláška č. 500/2002 Sb. také v § 47, v odstavci 2 a jedná se například o nájem pozemku, na kterém probíhá stavba; kursové rozdíly; smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce ze smluvních vztahů nebo také náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu.

Součástí pořízovací ceny je také příslušenství dodané s majetkem, do vstupní ceny je také započítáno technické zhodnocení provedené na majetku v prvním roce po zaevidování (Lošťák, Prudký, 2017).

Vlastní náklady

U majetku pořízeného vlastní činností jsou jako vstupní cena použity vlastní náklady účetní jednotky a to náklady přímé, jako například materiál, mzdové náklady použité na výrobu nebo jinou činnost související s pořízením majetku, tak přiměřená část nákladů nepřímých, tedy výrobní případně správní režijní náklady (Bokšová, 2013).

Reprodukční pořízovací cena

Reprodukční pořízovací cenou se dle ZÚ, § 25 rozumí cena, za kterou by majetek byl pořízen v době, kdy je o něm účtováno. Tento způsob stanovení vstupní ceny se využije u majetku nabytého bezúplatně, vkladem, u majetku, který byl společností darován a také u inventarizačních rozdílů. Obvykle se stanovuje na základě znaleckého posudku.

Vstupní cena, získaná jednou z výše uvedených metod, může obsahovat daň z přidané hodnoty a to u neplátců DPH. U plátců DPH obsahuje vstupní cena uvedenou daň v případě, že nebylo možné provést odpočet na vstupu, případně odpočet na vstupu nebyl uplatněn (Lošťák, Prudký, 2017). Ostatní daně, jako např. daň z nabytí nemovitosti, daň z příjmu nebo silniční daň, se do vstupní ceny nezapočítávají.

Dlouhodobý nehmotný majetek může být vzhledem k jeho povaze pořízen formou práva k užívání. V takovém případě je vstupní cenou pořízovací cena za práva k užívání a zákon v takovém případě umožňuje uplatňovat daňové odpisy tomu, kdo nabyt právo k užívání.

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Ocenění dlouhodobého majetku ovlivňuje technické zhodnocení. Jak uvádí autoři Lošťák a Prudký (2017, s. 81): „*technickým zhodnocením se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč*“. Za technické zhodnocení jsou považovány i výše uvedené výdaje, které částku 40 000 Kč nepřekročily, ale které společnost neuplatní jako náklad přímo a rozhodne se, že budou uplatňovány formou odpisů.

U nehmotného majetku se jako technické zhodnocení nebere souhrn nákladů za zdaňovací období, ale posuzuje se každé rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti samostatně (Lošťák, Prudký, 2017).

Jak bylo uvedeno dříve, technické zhodnocení provedené v prvním roce odepisování navyšuje vstupní cenu. Technické zhodnocení provedené v dalších letech se podle způsobu odepisování promítne buď do zvýšené vstupní ceny nebo do zvýšené zůstatkové ceny. U nehmotného majetku se hodnota technického zhodnocení promítne do ocenění (Ryneš, 2015).

1.3.2 Oceňování dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS

Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů definuje 4 báze oceňování.

Historické náklady představují ocenění, které vychází z původních nákladů, jež byly vynaloženy při pořízení, ať už se jedná o cenu pořízení nebo náklady výroby. V případě majetku, který byl nabyt bezúplatně, se vychází z částky, kterou by musela společnost vynaložit na jeho získání v době, kdy byl nabyt.

Běžná cena je cenou, kterou by musela účetní jednotka zaplatit v případě, že by stejné nebo obdobné aktivum pořizovala v době ocenění. Lze ji přesněji nazvat reprodukční cenou. Na majetek se v tomto případě pohlíží z pohledu kupce, tedy jako na majetek, který by chtěla účetní jednotka obnovit, znovu pořídit.

Realizovatelná (vypořádací) hodnota tato cena odráží hodnotu majetku z pohledu účetní jednotky, která chce aktivum prodat. Hodnota je tak vyjádřena v částce, kterou by mohla společnost získat prodejem.

Současná hodnota je bázi ocenění aktiv, která zohledňuje faktor času. Jde o ocenění hodnotou, která představuje diskontovaný budoucí příjem, jenž by majetek v budoucnu přinesl účetní jednotce.

1.3.2.1 Ocenění při pořízení

Majetek je při pořízení koupí oceněn z pořizovacích nákladů. Tyto náklady jsou souhrnem nejenom kupní ceny, ale i nákladů, které bylo nutné vynaložit k tomu, aby bylo možné pořízený majetek využívat. Jedná se především o clo, náklady na přípravu místa, náklady na dodání a manipulaci, náklady na instalaci a montáž, odměny specialistům (např. inženýr, architekt apod.) (Vašek, 2016).

Aktiva vyrobená nebo vyráběná jsou oceněna náklady vlastní výroby, jedná se tak o součet aktiv spotřebovaných či opotřebovaných k výrobě. Do ceny majetku mohou být započteny pouze účelně vynaložené výrobní náklady, nelze tak do aktiv vyrobených ve vlastní režii započítat např. náklady na nevytížení výrobní kapacity. Správní režie je do ceny započítána pouze při prokázání vazby konkrétní položky správní režie s pořízením aktiva. S ohledem na mezinárodní účetní standardy nelze do ceny vyráběných aktiv započíst odbytovou režii, tzn. náklady na reklamu, průzkum trhu nebo kontakt se zákazníky (Dvořáková, 2014).

Výše uvedené se týká především hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. U nehmotného majetku, který je výsledkem vlastní činností, jsou určité rozdíly. V případě, že nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, naplní podmínku identifikovatelnosti a budoucího ekonomického užitku, je nutné správně stanovit pořizovací cenu. Z těchto důvodů je nutné rozlišit náklady na výzkum a vývoj, tak jak je definuje IAS 38. Jak uvádí Vašek (2016, s. 75):

„Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti, které ale nemusí vést ke vzniku nehmotného aktiva.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nebo konstrukci nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použití. Výsledkem vývoje je tedy vznik nového nehmotného aktiva.“

Pro stanovení pořizovací ceny je tedy nutné, aby podnik tyto dvě fáze účetně oddělil a byl schopen vyčíslit, co je výzkum (takto vydané prostředky vstupují přímo do nákladů) a co je

vývoj (vstupuje do pořizovací ceny nehmotného majetku vzniklého vlastní činností) (Vašek, 2016).

Bezúplatně nabytá aktiva jsou oceněna na základě odhadu tržní hodnoty.

Do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku v mnoha případech vstupují i výpůjční náklady, které souvisejí s účelovým financováním majetku, jehož doba pořizování je významně dlouhá. Mezinárodní účetní standardy tuto dobu nedefinují přesně, je tedy na účetní jednotce, aby dodržela princip přiřazování nákladů souvisejícím výnosům. Výpůjční náklady, kterými jsou úroky a ostatní náklady (např. poplatek za uzavření úvěru), které účetní jednotka vynaložila v souvislosti se zapůjčením finančních prostředků, je potřeba zahrnout do hodnoty způsobilých aktiv (Dvořáková, 2014). Způsobilé aktivum je definováno, jako: „*aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej*“ (Strouhal, 2014, s. 168). Patří sem např. výrobní budovy, zásoby, nehmotná aktiva. Způsobilými aktivy nejsou finanční aktiva a zásoby vyráběné během krátkého časového období; aktiva, které jsou připravena k použití okamžikem pořízení (tamtéž).

1.3.2.2 Oceňování v průběhu držení

Mezinárodní účetní standardy umožňují u jednotlivých aktiv zvolit, zda ocenění bude na bázi historických cen nebo budou pravidelně přeceňována na fair value. Standard IFRS 13 dle Strouhala (2014, s. 111) definuje reálnou hodnotu jako částku „*za kterou by mohlo v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směneno aktivum nebo vyrovnán závazek.*“. Některé mezinárodní standardy tuto metodu oceňování preferují nebo dokonce nařizují (Hinke, 2013).

Od roku 2013 je součástí mezinárodních standardů i standard IFRS 13, který fair value charakterizuje. Definuje fair value, poskytuje pokyny, jak fair value určit, a předepisuje požadované zveřejnění informace o ocenění pomocí fair value (Tesař, 2015). Zda se do ceny, která byla stanovena na bázi reálné hodnoty, započítávají (odečítají) transakční náklady není definováno standardem IFRS 13, ale jednotlivými standardy, které fair value umožňují nebo vyžadují.

Vybrat si mezi metodou ocenění v historických cenách nebo ve fair value je dán ve standardech IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva – v těchto standardech jsou obě metody ocenění srovnatelné (Hinke, 2013). V případě historické ceny

je výhodou jednoduchost jejího stanovení pro účetní jednotku, nevýhodou určité odtržení od reality. Ocenění na bázi historické ceny také neumožňuje navýšení nad tuto cenu, pouze snížení v odůvodněných případech, tím je především tvorba opravných položek. Fair value naopak umožňuje účetní jednotce navyšovat cenu s ohledem na reálný tržní stav, což je užitečné především u budov a pozemků, mezinárodní standardy však vyžadují, aby v případě této metody ocenění bylo přecenění aktiv prováděno pravidelně, nejpozději k bilančnímu dni (Paseková, 2012). Standard IAS 40 – Investice do nemovitostí fair value preferuje. Účetní jednotka si i u investic do nemovitostí může zvolit oceňování na bázi historických cen, v takovém případě musí fair value investic zveřejnit minimálně v komentáři k účetním výkazům (Dvořáková, 2014). Standardem, který se dotýká dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a který je výhradně založen na ocenění na bázi fair value je IAS 41 – Zemědělství. V rámci tohoto standardu není možné ocenění na bázi historické ceny (Collings, 2013).

2 Pořízení, odpisy a vyřazení dlouhodobého majetku

2.1 Pořízení dlouhodobého majetku

V pořízení dlouhodobého majetku nejsou významné odlišnosti mezi Českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy. Dlouhodobý majetek je pořizován zejména těmito způsoby:

- nákupem,
- vytvořen vlastní činností,
- převodem z osobního užívání do podnikání (pouze u fyzických osob podnikajících),
- vkladem společníka,
- bezúplatným nabytím,
- novým zjištěním.

2.2 Odepisování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy

S ohledem na ZÚ § 25 účetní jednotka provádí odpisy hmotného a nehmotného majetku tak, aby zobrazila pokles hodnoty aktiva k rozvahovému dni a to bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta. Jak uvádí Valouch (2012, s. 37) *„účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku.“*

Česká legislativa rozlišuje odpisy účetní a odpisy daňové. Daňové odpisy, na rozdíl od účetních odpisů, nemusí společnost uplatňovat. V současnosti daňová legislativa umožňuje odpisování rovnoměrné a zrychlené. Rozhodnutí, zda snižovat základ daně z příjmu uplatňováním odpisů dlouhodobého majetku, je na každé účetní jednotce (Valouch, 2012). Daňové odpisy nebudou dále v této bakalářské práci řešeny vzhledem k orientaci na problematiku účetního nikoliv daňového zachycení majetku.

Už z podstaty dlouhodobých aktiv, tedy jejich významnosti pro účetní jednotku a dlouhodobosti jejich využití, je pro účetní jednotku žádoucí s ohledem na zásadu objektivitu účetních informací a zásadu opatrnosti zachytit opotřebení dlouhodobých aktiv.

Dlouhodobá aktiva lze odepisovat do výše vstupní ceny, která může být navýšena o technické zhodnocení. Majetek může odepisovat pouze jedna společnost, ve většině případů tak činí vlastník majetku. Odepisovat majetek může účetní jednotka až po jeho uvedení do stavu používání, tedy dokončení a zajištění technických funkcí, které jsou potřeba k užívání

a také splnění všech předepsaných povinností (Lošťák, Prudký, 2017). Dle českého účetního standardu číslo 013, odst. 4 se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Odpisy jsou účtovány na nákladové účty, konkrétně účet č. 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, mají tak negativní vliv na výsledek hospodaření podniku.

Odpisový plán pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek si vytváří sama účetní jednotka, obsahuje zvolený postup odpisování a plánovanou dobu, po kterou je majetek odpisován, a měl by co nejvěrněji odpovídat skutečné době používání a skutečnému opotřebení majetku.

V současnosti jsou užívány tři základní metody účetního odepisování:

- časová metoda,
- výkonová metoda,
- metoda komponentního odepisování.

2.2.1 Časová metoda odpisování

Odpisování dle délky užívání majetku je metodou časovou. Odpisuje se nejčastěji měsíčně, odpisy lze spočítat i na dny. S odpisováním může jednotka začít od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byl majetek uveden do stavu používání. Časová metoda má tři varianty:

Rovnoměrné neboli lineární odpisování

$$O = \frac{VC - Z}{t} \quad (1)$$

kde: O je roční odpis,

VC je vstupní cena,

ZH je zbytková hodnota,

t je doba odpisování. (Valouch, 2012)

V rámci této metody bude přiblížen princip zbytkové hodnoty majetku. Tento byl do českého účetnictví zaveden v roce 2009. Zbytkovou hodnotou se dle § 56, odst. 3, vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí: „účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.“ V praxi to může znamenat, že při odpisování například osobního automobilu, kde účetní jednotka

předpokládá životnost 5 let, počítá s předpokládanou zbytkovou cenou, kterou získá prodejem použitého vozidla.

Zrychlené neboli degressivní účetní odpisy

$$O = \frac{2 \times VC \times (t+1-i)}{t \times (t+1)} \quad (2)$$

kde: O je roční odpis

VC je vstupní cena,

t je doba odpisování,

i je rok odpisování. (Valouch, 2012)

Zpomalené neboli progresivní účetní odpisy:

$$O = \frac{2 \times VC \times i}{t \times (t+1)} \quad (3)$$

kde: O je roční odpis,

VC je vstupní cena,

t je doba odpisování,

i je rok odpisování. (Valouch, 2012)

Konkrétní variantu odpisování volí účetní jednotka sama s ohledem na věrné vyjádření opotřebení majetku, o kterém je účtováno. Rovnoměrné odpisování věcí je uvažováno u majetku, kde je opotřebení v čase stejné, například u kancelářského nábytku. Naopak u výpočetní techniky, kde je největší pokles hodnoty v prvních letech používání je vhodné použít degressivní odpisování, u budov, kde je ztráta hodnoty největší ke konci životnosti, je vhodné užití progresivního odpisování.

2.2.2 Výkonová metoda odpisování

Výkonová metoda odpisování je užívána především u majetku, jehož opotřebení souvisí s uskutečněnými výkony, typicky se jedná o výrobní stroje. Odpisy jsou stanoveny vzorcem:

$$O = \frac{VC}{kapacita} \quad (4)$$

kde: O je roční odpis,

VC je vstupní cena,

kapacita je deklarovaný počet uskutečněných výkonů majetku. (Lošťák, Prudký, 2017)

2.2.3 Metoda komponentního odpisování

Metoda komponentního odepisování se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., konkrétně § 56a a používá se zejména u staveb, budov, souboru majetku. Komponentní odpisování zohledňuje rozdílné opotřebení jednotlivých komponent majetku v případě, že se životnost komponenty významně liší od doby použitelnosti majetku respektive souboru majetku (Valouch, 2012). U majetku, u kterého se účetní jednotka rozhodne využít komponentní metody odpisování, musí pro tento majetek vymezit dobu užívání a způsob určení komponent, které musí jednoznačně ocenit.

2.3 Odpisování dle IAS/IFRS

Dle Dvořákové (2014, s. 106) představují odpisy „*systematickou alokaci pořizovací ceny (eventuálně účetní hodnoty stanovené při přecenění) do nákladů podniku, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv.*“

Podobně, jako v rámci české účetní legislativy, jsou odpisy nástrojem ke korekci hodnoty majetku v návaznosti na jeho dobu použitelnosti. Za dobu použitelnosti se považuje kvalifikovaný odhad odborníkem. V případě, že během doby používání dojde ke změně odhadu, tak v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby nedochází k úpravě odpisů zpětně, ale změna v odpisování se promítne do běžného období, případně do následujících období (Hinke, 2013). Doba použitelnosti se stanovuje jak na základě fyzického opotřebení (odvislé od způsobu používání, údržbě a opravách) tak na základě morálního zastarávání aktiva (s ohledem na možný technologický vývoj), případně mohou do doby použitelnosti promluvit další faktory, například zákonná omezení (Vašek, 2016).

V souladu s mezinárodními standardy je každá část aktiva odepisována samostatně za předpokladu, že pořizovací náklady části aktiva jsou významné v porovnání s cenou celého aktiva (Jílek, Svobodová, 2013).

Metody odpisování si volí účetní jednotka s ohledem na co nejvěrnější zobrazení opotřebení. Kromě metody lineárních odpisů (která byla vysvětlena již v části týkající se odepisování dle české účetní legislativy) se používají v mezinárodních účetních standardech následující metody:

- metoda zmenšujícího se základu,
- metoda DDB (Double declining balance method),
- metoda sumace čísel (SYD – Sum of year digits)),
- výkonová metoda odpisování.

Metoda zmenšujícího se základu

V případě této metody se odpis vypočítá jako násobek aktuální zůstatkové hodnoty a konstantního procenta (Dvořáková, 2014).

$$O = ZC \times s \quad (5)$$

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

kde: O je roční odpis,

ZC je zůstatková cena,

s je roční odpisová sazba,

ZbC je zbytková cena,

PC je pořizovací cena (náklady),

n je doba použitelnosti. (Dvořáková, 2014)

Degrese odpisů je v případě užití této metody prudká, nevýhodou je i nutnost nenulové zbytkové ceny.

Metoda DDB

Tato metoda je v podstatě zjednodušenou variantou předchozí metody, odpisové procento je stanoveno jako násobek lineární sazby (Hinke, 2013).

$$RS = \frac{1}{n} \quad (7)$$

$$O = 2 \times RS \times ZC \quad (8)$$

kde: O je roční odpis,

RS je rovnoměrná sazba,

n je doba použitelnosti,

ZC je zůstatková cena na začátku roku. (Hinke, 2013)

Dvojnásobek je v rovnici výše použit z důvodu, že se užívá nejčastěji dvojnásobně zrychlený odpis, v případě, že bychom chtěli dosáhnout trojnásobně zrychleného odpisování, vzorec by byl trojnásobkem RS a ZC.

Metoda sumace čísel (SYD)

Podstatou metody je odpisování proměnlivého procenta ze vstupní ceny pro odpisování.

$$O_i = (PC - ZbC) \times \frac{n+1-i}{\frac{n \times (n+1)}{2}} \quad (9)$$

kde: O_i je odpis v i-tém roce,

PC je pořizovací cena (náklady),

ZbC je zbytková cena,

n je doba použitelnosti,

i je rok odepisování. (Hinke, 2013)

Výkonová odpisová metoda

Metoda preferovaná u majetku, jehož životnost je založena na uskutečněných výkonech, např. u výrobního stroje. Proměnnou je v tomto případě celkový výkon zařízení, který představuje dobu použitelnosti stroje.

$$O = (PC - ZbC) \frac{V}{CV} \quad (10)$$

kde: O je roční odpis,

PC je pořizovací cena (náklady),

ZbC je zbytková cena,

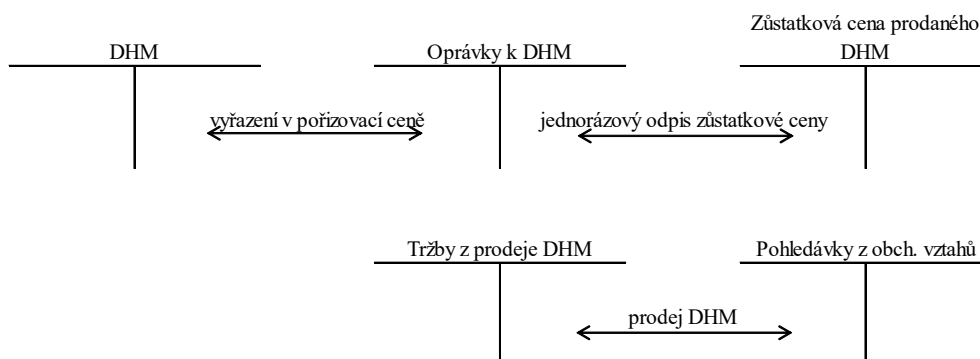
V je výkon v daném roce,

CV je předpokládaný celkový výkon zařízení. (Dvořáková, 2014)

2.4 Vyřazení majetku

2.4.1 Vyřazení dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy

Při vyřazování dlouhodobého majetku je v první řadě nutné provést úbytek na majetkovém účtu tak, že je vstupní cena převedena na příslušný účet opravek. Následně se doúčtuje zůstatková cena, která vyjadřuje rozdíl mezi vstupní cenou a součtem dosavadních odpisů (oprávkami), na příslušný účet odpovídající způsobu vyřazení (Lošťák, Prudký, 2017). V případě neodpisovaného dlouhodobého majetku se pouze zúčtuje z příslušného majetkového účtu na účet odpovídající způsobu vyřazení. Majetek se vyřazuje zejména prodejem (viz obr. 1), likvidací, darováním, v důsledku škody nebo manka, přearazením do osobního užívání (u OSVČ), vkladem do jiné společnosti.



Obrázek 1 - Vyřazení DHM formou prodeje

(Hýblová, Křížová, Sedláček, Valouch, 2012, s. 91)

Na obrázku je vyobrazeno vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem.

2.4.2 Vyřazení dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS

Dle IAS/IFRS se jedná o pozbytí aktiva. Ve chvíli, kdy se podnik rozhodne aktivum prodat a vyřadit, tak ho ocení předpokládaným výnosem z prodeje. Aktivum se v takovém případě řídí dle IFRS 5 – Nepeněžitá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti a není dále odpisováno. Aktivum je odúčtováno i v případě likvidace nebo ve chvíli, kdy účetní jednotka neočekává další užitek z užívání. Účetní jednotka odúčtuje jeho účetní hodnotu.

Výsledek odúčtování majetku se projeví jako zisk nebo ztráta. Je určen rozdílem mezi čistým výnosem z vyřazení a účetní hodnotou aktiva (Jílek, Svobodová, 2013).

3 Leasing

3.1 Leasing dle české účetní legislativy

Leasingem se rozumí pronájem hmotných věcí nebo práv, kdy pronajímatel poskytuje nájemci za úplaty právo věc či práva užívat. Rozlišuje se operativní a finanční leasing.

Finanční leasing je pronájem, kdy po ukončení nájmu dochází k odkupu předmětu leasingu. Pronajímatel obvykle nese po dobu nájmu náklady na údržbu a opravy.

Vše ostatní je považováno za leasing operativní. Dle Valoucha (2012, s. 9) je operativní leasing definován jako „smlouva, podle níž jedna strana s podnikatelským záměrem a za úplaty poskytne druhé straně – tzv. leasingovému nájemci – jím vybraný předmět do užívání za účelem jeho dočasného používání bez:

- a) přenosu většiny rizik a užitků spojených s vlastnictvím předmětu leasingu,
- b) jakéhokoliv smluvního nároku na možný přechod vlastnictví předmětu leasingu na nájemce.“

U smluv uzavřených od 1. 1. 2011 byla novelou zákona č. 346/2010 Sb. zpřesněna doba leasingu při pořízování majetku formou finančního leasingu, na kterou musí být smlouva uzavřena, aby úplata byla uznána jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů (Lošťák, Prudký, 2017). Přehled minimální doby dle odpisové skupiny je uveden níže v tabulce 1.

Tabulka 1 - Minimální doba nájmu majetku pro finanční leasing

Hmotný movitý majetek zařazený do:	doba odpisování (v letech)	minimální doba nájmu (v měsících)
odpisová skupina 1	3	36
odpisová skupina 2	5	54
odpisová skupina 3	10	114
odpisová skupina 4	20	240
odpisová skupina 5	30	360
hmotný nemovitý majetek	20,30,50	360

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Lošťák, Prudký, 2017)

Majetek pořízený formou finančního leasingu odepisuje majitel, tedy pronajímatel, na nájemci jsou především odpisy technického zhodnocení, které na pronajatém majetku provedl na vlastní náklady. Na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části může být oprávněn nájemce takový majetek odpisovat (Kout, Líbal, 2015).

Po odkoupení pokračuje účetní jednotka v odepisování, kdy zůstatková cena předmětu nájmu může být navýšena o tu část technického zhodnocení, které nájemce provedl, pokud toto nebylo odepsáno v průběhu nájmu.

3.2 Leasing dle IAS/IFRS

Leasingu se věnuje standard IAS 17. V tomto standardu je možné nalézt příslušné postupy účtování, rozlišení operativního a finančního leasingu.

Jak uvádí Strouhal (2014, s. 68) „*Leasingem rozumíme smlouvu, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo za řadu plateb.*“

Finanční leasing je standardem definován tak, že podstatná rizika a odměny z vlastnictví jsou převedeny na nájemce. Dalšími znaky finančního leasingu je převod aktiva do majetku nájemce po ukončení smlouvy, možnost odkupu na konci smlouvy za cenu podstatně nižší než je zůstatková hodnota předmětu nájmu a doba nájmu je sjednána na podstatnou dobu životnosti aktiva. U operativního leasingu podstatná rizika a odměny z vlastnictví zůstávají pronajímateli, proto se práce bude věnovat především finančnímu leasingu.

Díky finančnímu leasingu může nájemce získat majetek podobným způsobem jako za pomoci dlouhodobé půjčky. Nájemce takové aktivum dle mezinárodních účetních standardů vykáže ve své rozvaze, i když ještě nemá vlastnická práva. Nájemce obvykle splácí pravidelnými splátkami po celou dobu trvání finančního leasingu, smlouva je většinou ukončena splacením celé pohledávky (Dvořáková, 2014).

4 Shrnutí české účetní legislativy a mezinárodních standardů IAS/IFRS

Česká účetní legislativa (dále také ČÚL) se skládá ze zákonů, vyhlášek, předpisů a směrnic. Tyto se navzájem prolínají, jsou vytvářeny státními institucemi. Naproti tomu IFRS jsou vytvářeny nezávislým Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASB), který se skládá z odborníků v oblasti účetnictví. Vytvořené standardy samostatně podchycují určitou oblast a vytváří komplexní systém. S tím také přímo souvisí, že standardy jsou propracovanější a danou oblast řeší komplexněji.

ČÚL pohlíží na dlouhodobý majetek jednotně bez rozlišování jeho účelu, naopak Mezinárodní standardy účetního výkaznictví majetek rozlišují dle jeho účelu. Rozdělení jednotlivými standardy je přehlednější. Rozdílem je, že česká legislativa vůbec nedefinuje majetek určený k prodeji, který v mezinárodních standardech řeší standard IFRS 5. Podobně není v rámci ČÚL rozlišeno pořízení nemovitosti za účelem výnosu z nájmu tak, jak je definují mezinárodní standardy v IAS 40. Z pohledu České účetní legislativy není u náhradních dílů řešeno, zda je jejich použitelnost delší než 1 rok, jsou vedeny jako zásoba a jsou při vydání ze skladu náhradních dílů účtovány přímo do spotřeby, zatímco u mezinárodních standardů při použitelnosti delší než jeden rok je u náhradních dílů využito odpisování, většinou jsou brány jako dílčí komponenty.

U pořizovacích nákladů je u dlouhodobého majetku velký rozdíl. Česká legislativa využívá historických cen, zatímco IFRS umožňuje přeceňování na reálnou hodnotu, dokonce v některých standardech dotýkajících se dlouhodobého majetku je přecenění vyžadováno (IAS 41 – Zemědělství) nebo alespoň preferuje (IAS 40 – Investice do nemovitostí). Velký rozdíl je ve stanovení vstupní ceny u nehmotného majetku, který byl vytvořen vlastní činností. Zatímco dle mezinárodních standardů jsou náklady na výzkum uplatněny do nákladů průběžně, jak je účetní jednotka vynakládá, náklady na vývoj jsou aktivovány a odpisovány za splnění přísných kritérií (např. identifikovatelnost, budoucí ekonomický užitek), v rámci české legislativy jsou aktivovány náklady na vývoj, pokud se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek určený k obchodování nebo opakovanému prodeji. V případě, že se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek pro vlastní užití (např. software), jsou náklady na vývoj účtovány do nákladů.

Následné investice, jako náklady na modernizaci, rekonstrukci, stavební úpravy apod. jsou v rámci ČÚL definovány jako technické zhodnocení a je o ně vstupní cena navýšena, v rámci

IFRS/IAS lze aktivovat následné výdaje do pořizovací ceny jenom za předpokladu, že povedou k ekonomickému užitku pro podnik, tedy k zlepšení výkonnosti majetku.

Mezinárodní standardy se více věnují definování doby použitelnosti majetku a stanovení správné doby odpisování. V ČR řada podniků používá daňové odpisy, kde je stanovena minimální doba odpisování, bez ohledu na to, zda se jedná o skutečnou dobu použitelnosti majetku. ČÚL komponentní odpisy po vzoru mezinárodních standardů umožňuje, nicméně především IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení přímo vyžaduje komponentní odpisy, pokud jednotlivé části účtovaného majetku mají rozdílnou životnost. Díky tomu se v rámci IAS/IFRS nikdy netvoří rezervy na opravu DHM, zatímco v ČÚL jsou rezervy standardně tvořeny. Netvoří se pouze v případě, že se účetní jednotka rozhodne pro komponentní odpisování.

Vyřazení majetku je v ČÚL a mezinárodních standardech řešeno velmi podobně, rozdíl je, že v rámci IFRS/IAS je účetní jednotka povinná počítat se zbytkovou hodnotu a tuto zohlednit i při odpisování, v rámci české legislativy je toto dobrovolné.

V rámci leasingů panuje shoda v členění na finanční a operativní leasing, ale u ČÚL převažuje právní forma nad podstatou a tak při splnění minimální délky finančního leasingu pro určitý druh majetku je o obojím účtováno stejně. IFRS ale předepisuje v případě finančního leasingu zobrazení tohoto majetku v rozvaze podniku, který ho užívá, protože ten nese rizika a má z něho ekonomický užitek, takže není rozdíl proti vlastněnému majetku.

5 Praktické příklady

V této části bakalářské práce bude řešeno několik ilustrativních příkladů účtování dlouhodobého majetku dle ČÚL a IFRS/IAS. Všechny příklady vycházejí z dat, které se souhlasem poskytla společnost ÚČTO N+N, s.r.o. Všechny účetní jednotky v příkladech budou plátcí DPH. K účtování bude použita vzorový účtový rozvrh (příloha A), tato osnova bude použita jak pro příklady řešené dle ČÚL tak IFRS/IAS.

5.1 Pořízení automobilu na fakturu

V prvním měsíci roku 20X1 se společnost rozhodla pořídit osobní automobil v pořizovací ceně 371 900 Kč bez DPH. V tomto příkladu si uvedeme, jak bude vozidlo zaúčtováno při pořízení, jakým způsobem bude odepisováno a jak bude odúčtováno při prodeji.

Při pořízení budeme s ohledem na ČÚL i IFRS/IAS postupovat stejně, vše je zobrazeno v tabulce č. 2.

Tabulka 2 – Účtování pořízení osobního automobilu

	účetní případ	částka	MD	D
1	pořízení automobilu	371 900 Kč	042	321
	DPH	78 099 Kč	343	321
2	úhrada pořizovací ceny z BÚ	449 999 Kč	321	221
3	Zařazení vozidla do užívání	371 900 Kč	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Na straně má dáti zaúčtujeme 371 900 Kč na účet 042 Pořízení dlouhodobého majetku a DPH ve výši 78 099 Kč na účet 343 Daň z přidané hodnoty. Obě částky budou na straně dal účtovány na účet 321 Dodavatelé. Tento účet bude vyrovnán platbou z bankovního účtu. Osobní automobil bude uveden do užívání a v částce 371 900 Kč převeden na straně má dáti na účet 022 Hmotné movité věci a jejich soubory.

Pro odpisy se společnost rozhodne využít rovnoměrné odpisy po dobu 5 let. Společnost v souladu s českou legislativou neřeší zůstatkovou cenu vozidla po 5 letech. Při odepisování v souladu s Mezinárodními standardy, konkrétně dle IAS 16, je účetní jednotka povinna zohlednit zbytkovou cenu. Ta byla stanovena na 120 000 Kč bez DPH. Srovnání odpisů v jednotlivých letech ukazuje tabulka č. 3.

Tabulka 3 – Srovnání odpisů dle české legislativy a IFRS

ČÚL				
rok	výpočet odpisu	odpis	kumulované odpisy	
20X1	371 900/5	74 380 Kč	74 380 Kč	
20X2	371 900/5	74 380 Kč	148 760 Kč	
20X3	371 900/5	74 380 Kč	223 140 Kč	
20X4	371 900/5	74 380 Kč	297 520 Kč	
20X5	371 900/5	74 380 Kč	371 900 Kč	
IFRS/IAS				rozdíl ČÚL - IFRS/IAS
rok	výpočet odpisu	odpis	kumulované odpisy	
20X1	(371 900 - 120 000)/5	50 380 Kč	50 380 Kč	24 000 Kč
20X2	(371 900 - 120 000)/5	50 380 Kč	100 760 Kč	48 000 Kč
20X3	(371 900 - 120 000)/5	50 380 Kč	151 140 Kč	72 000 Kč
20X4	(371 900 - 120 000)/5	50 380 Kč	201 520 Kč	96 000 Kč
20X5	(371 900 - 120 000)/5	50 380 Kč	251 900 Kč	120 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět z tabulky číslo 3, při zohlednění zbytkové ceny, je roční odpis nižší o 24 000 Kč, účetní jednotka tak v každém účetním období v případě české účetní legislativy vykáže horší hospodářský výsledek.

Tento odpisový plán však účetní jednotka v našem příkladu nedodrží. V prvním měsíci roku 20X4 se rozhodne vozidlo prodat z důvodu potřeby většího vozidla pro přepravu materiálu. Vozidlo umístí do bazaru za cenu 170 380 Kč bez DPH. Vozidlo se podaří společnosti prodat v druhém měsíci roku 20X4. Obrázek č. 2 ukazuje řešení dle české účetní legislativy.

022 - Hmotné movité věci a jejich soubory		082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům		551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
PS 371 900	4) 371 900	4) 371 900	PS 297 520	1) 6 199	
			1) 6 199	2) 6 199	
			2) 6 199		
			3) 61 982		
641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		311 - Odběratelé		541 - Zůstatková cena dlouhodobého majetku	
	5a) 170 380	5a) 170 380		3) 61 982	
		5b) 35 780			
343 - Daň z přidané hodnoty					
	5b) 35 780				

Obrázek 2 – Vyřazení automobilu prodejem dle ČÚL

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vidíme na obr. 2 nejdříve jsou operací 1) a 2) zaúčtovány řádné odpisy z prvních dvou měsíců roku 20X4 a poté je zaúčtována zůstatková cena vozidla viz operace 3). Poté je vozidlo vyřazeno z evidence v pořizovací ceně. Společnost vozidlo vyfakturuje v částce 206 160 Kč, která se projeví na straně má dáti na účtu 311 - Odběratelé, kdy 170 380 Kč je prodejní částka bez DPH (účet 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) a 35 780 Kč je DPH (účet 343 – Daň z přidané hodnoty).

Na následujícím obrázku č. 3 si ukážeme řešení podle IFRS/IAS.

022 - Hmotné movité věci a jejich soubory		082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům		551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
PS 371 900	2) 371 900	2) 371 900	PS 201 520		
			1) 170 380		
641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		311 - Odběratelé		541 - Zůstatková cena dlouhodobého majetku	
	3a) 170 380	3a) 170 380		1) 170 380	
		3b) 35 780			
343 - Daň z přidané hodnoty					
	3b) 35 780				

Obrázek 3 – Vyřazení automobilu prodejem dle IFRS/IAS

Zdroj: vlastní zpracování

V důsledku zohlednění zbytkové ceny je nižší počáteční stav účtu opravek 082. Protože v tomto případě účetní jednotka postupuje v souladu s IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji, neuplatňuje odpis za první a druhý měsíc roku 20X4. V důsledku věrnějšího odepisování je zůstatková cena bližší reálně utržené částce při prodeji vozidla.

5.2 Pořízení automobilu formou finančního leasingu

Společnost se rozhodla pořídit v prvním měsíci roku 20X1 nákladní automobil do 3,5 tuny formou finančního leasingu. Pořizovací cena je 503 076 Kč bez DPH, leasingová smlouva je uzavřena na 60 měsíců s mimořádnou splátkou ve výši 20 %, měsíční splátkou ve výši 7 793 Kč bez DPH a zůstatkovou cenou 1 000 Kč bez DPH. Leasing splňuje parametry pro uplatnění v nákladech.

Řešení dle ČÚL

V tabulce č. 4 je uveden přehled měsíčních plateb v prvním roce spolu se zaúčtováním v roce 20X1.

Tabulka 4 – Zaučtování plateb za finanční leasing

měsíc	účetní případ	částka	MD	D
1.20X1	Předpis mimořádné splátky	100 615 Kč	381	321
	DPH ke splátce	21 129 Kč	343	321
	Předpis 1. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
2.20X1	Předpis 2. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
3.20X1	Předpis 3. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
4.20X1	Předpis 4. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
5.20X1	Předpis 5. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
6.20X1	Předpis 6. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
7.20X1	Předpis 7. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
8.20X1	Předpis 8. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
9.20X1	Předpis 9. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
10.20X1	Předpis 10. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
11.20X1	Předpis 11. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
12.20X1	Předpis 12. měsíční splátky	7 793 Kč	518	321
	DPH ke splátce	1 636 Kč	343	321
	Podíl mimořádné splátky za 20X5	20 123 Kč	518	381

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z tabulky č. 4 vidět, cena za leasingovou splátku je účtována na účet 518 - Ostatní služby, mimořádná splátka je účtována do nákladů příštích období a poměrná část odpovídající uplynulému účetnímu období, v tomto případě spočítána $100615/60 \times 12$, je účtována opět na účet 518. Celkově jde společnosti do nákladů za dané období 113 619 Kč.

Řešení dle IFRS/IAS

Pokud účetní jednotka bude stejný případ účtovat s ohledem na mezinárodní standardy, musí aktivum zařadit do majetku stejně, jako by bylo vlastní. V tabulce číslo 5 je přehled splátek a dopočítaný úmor a úrok s ohledem na správné zaúčtování celého případu. Pro přehlednost jsou splátky v tomto příkladu očištěny o DPH.

Tabulka 5 – Přehled úroku a úmoru ze splátek

datum splátky	výše splátky	úmor	úrok
akontace	100 615 Kč	100 615 Kč	0 Kč
1.20X5	7 793 Kč	5 759 Kč	2 034 Kč
2.20X5	7 793 Kč	5 788 Kč	2 005 Kč
3.20X5	7 793 Kč	5 817 Kč	1 976 Kč
4.20X5	7 793 Kč	5 847 Kč	1 946 Kč
5.20X5	7 793 Kč	5 876 Kč	1 917 Kč
6.20X5	7 793 Kč	5 906 Kč	1 887 Kč
7.20X5	7 793 Kč	5 936 Kč	1 857 Kč
8.20X5	7 793 Kč	5 966 Kč	1 827 Kč
9.20X5	7 793 Kč	5 996 Kč	1 797 Kč
10.20X5	7 793 Kč	6 026 Kč	1 767 Kč
11.20X5	7 793 Kč	6 057 Kč	1 736 Kč
12.20X5	7 793 Kč	6 087 Kč	1 706 Kč
celkem:	194 131 Kč	171 676 Kč	22 455 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Celkové platby ve sledovaném roce 20X5 dosáhly 194 131 Kč bez DPH. Účetní jednotka o vozidle účtuje jako o vlastním, vstupní cena je s ohledem na fair value stanovena na 503 076 Kč bez DPH, zůstatková cena po 5 letech užívání je odhadnuta na 100 000 Kč bez DPH, roční odpis při rovnoměrném odepisování 80 616 Kč. Na následujícím obrázku č. 4 si ukážeme zaúčtování prvního roku finančního leasingu dle mezinárodních standardů. Úhrada splátek bude probíhat z bankovního účtu.

022 - Hmotné movité věci a jejich soubory		082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům		551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
1) 503 076			15) 80 616	15) 80 616	
221 - Bankovní účty		562 - Úroky		479 - Jiné dlouhodobé závazky	
PS xxxx					1) 503 076
	2) 100 615	3) 2 034		2) 100 615	
	3) 7 793	4) 2 005		3) 5 759	
	4) 7 793	5) 1 976		4) 5 788	
	5) 7 793	6) 1 946		5) 5 817	
	6) 7 793	7) 1 917		6) 5 847	
	7) 7 793	8) 1 887		7) 5 876	
	8) 7 793	9) 1 857		8) 5 906	
	9) 7 793	10) 1 827		9) 5 936	
	10) 7 793	11) 1 797		10) 5 966	
	11) 7 793	12) 1 767		11) 5 996	
	12) 7 793	13) 1 736		12) 6 026	
	13) 7 793	14) 1 706		13) 6 057	
	14) 7 793			14) 6 087	
xxxx- 194131		22 455		331 400	

Obrázek 4 – Přehled zaúčtování leasingu dle IFRS/IAS

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost nejdříve zařadí vozidlo mezi DHM na účet 022 a zároveň pořizovací částku mezi dlouhodobé závazky – operace 1). V kroku 2) je zaúčtována mimořádná splátka, kterou společnost zaplatí při převzetí vozidla a dále v krocích 3) až 14) účtuje jednotlivé měsíční splátky. Na účet dlouhodobých závazků je účtována odpovídající část úmoru, zaplacené úroky jsou účtovány na stranu MD účtu 562. Celkově jde účetní jednotce do nákladů odpis ve výši 80 616 a úroky ve výši 22 455 Kč.

Z uvedeného porovnání je vidět, že v případě České účetní legislativy jde společnosti do nákladů 113 619 Kč, tato částka se po celou dobu leasingu nebude měnit. V případě účtování dle mezinárodních účetních standardů bude v prvním roce náklad 103 071 Kč, účetní jednotka vykáže o 10 548 Kč nižší náklady. Zároveň s postupným umořováním dlouhodobých závazků a klesající platbě úroků bude v dalších letech náklad na vozidlo klesat. Účetní jednotka, v případě účtování dle IFRS/IAS, bude mít na konci leasingového

kontraktu v majetku vozidlo se zůstatkovou cenou 100 000 Kč bez DPH, kdy tato částka věrněji zobrazuje hodnotu vozidla než případná pořizovací cena ve výši zůstatkové ceny leasingu 1 000 Kč bez DPH dle ČÚL.

5.3 Snížení hodnoty výrobního zařízení

Účetní jednotka vlastní výrobní zařízení, které bylo pořízeno v roce 20X1 za cenu 1 348 000 Kč bez DPH. Předpokládaná životnost je 10 let, roční odpisy stanovené společností jsou 134 800 Kč. Při inventarizaci majetku na konci roku 20X3 je výrobní zařízení mimo provoz, protože došlo k poruše elektromotoru. Posudkem je hodnota zařízení v daném stavu stanovena na 950 000 Kč bez DPH.

Řešení dle ČÚL

V rámci české účetní legislativy je možné dočasné snížení ceny majetku vyřešit tvorbou opravných položek. Účetní jednotka vytvoří opravnou položku k 31.12.20X3 ve výši 128 400 Kč, její zaúčtování je vidět na obrázku č. 5.

022 - Hmotné movité věci a jejich soubory		082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům	
PS 1 348 000			PS 134 800
			1) 134 800
			KS 269 600
559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti a hmotného majetku		092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	
2) 128 400			2) 128 400

Obrázek 5 – Tvorba opravných položek dle ČÚL

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že by podnik zjistil, např. po opravě elektromotoru, že došlo k navýšení ceny výrobního zařízení, opravnou položku zruší k 31.12. roku, ve kterém k opravě došlo.

Analogicky k tvorbě opravné položky by její zrušení bylo provedeno zaúčtováním na stranu dal na účtu 559 a má dáti na účtu 092.

Řešení dle IFRS/IAS

Mezinárodní standardy umožňují přecenění na fair value. V tomto případě je hodnota určena posudkem. V prvním kroku budou zrušeny dosavadní oprávky na účtu 082 ve výši 269 600 Kč zaúčtováním na stranu má dáti účtu 082 a stranu dal na účtu 022. Ve druhém kroku bude na stranu dal účtu 022 zaúčtován rozdíl hodnoty výrobního zařízení ve výši 128 400 Kč. Tento rozdíl bude zaúčtován na stranu má dáti příslušného fondu z přecenění.

022 - Hmotné movité věci a jejich soubory		082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům	
PS 1 348 000	2) 269 600	2) 269 600	PS 134 800
	3) 128 400		1) 134 800
KS = 950 000		KS = 0	
Fond z přecenění			
3) 128 400			

Obrázek 6 – Zaúčtování přecenění majetku dle IFRS/IAS

Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek č. 6 výše shrnuje řešení dle IFRS/IAS.

Tvorba opravných položek dle České účetní legislativy má vždy záporný vliv na hospodářský výsledek podniku. V případě, že se jedná o aktivum, které nepodléhá pravidelnému přecenění, je snížení hodnoty ztrátou a promítne do výsledku hospodaření společnosti stejným způsobem jako opravná položka dle ČÚL. Pokud se jedná o aktivum, které je pravidelně přeceňováno na fair value, je snížení hodnoty ztrátou jen v té výši, v jaké převyšuje fond z přecenění stejného aktiva z předchozích let. V tomto ilustrativním příkladu by tak mělo snížení hodnoty stejný vliv na hospodářský výsledek., protože fond z přecenění nemá žádný počáteční stav na straně dal.

Nárůst hodnoty tohoto aktiva, například po opravě, se promítne na stranu dal fondu z přecenění, který je součástí vlastního kapitálu. Kladný zůstatek fond z přecenění lze rozdělit mezi vlastníky dvěma způsoby. Lze to udělat navýšením nerozděleného zisku při prodeji, případně likvidaci daného aktiva nebo může být do nerozděleného zisku postupně zaúčtován podle poměru původních odpisů a odpisů spočítaných po přecenění majetku.

5.4 Pořízení nakladače

Společnost pořídila v roce 20X1 kolový nakladač pro využití na stavbách. Cena stroje je 1 560 000 Kč bez DPH. Předpokládaná životnost stroje je 15 000 MTH (motohodin). Účetní jednotka vzhledem k nerovnoměrnému použití stroje se rozhodne pro odpis výkonovou metodou. Odpisy jsou stanoveny na základě skutečně ujetých MTH v daném měsíci, které jsou vynásobeny koeficientem za MTH vypočtenou z pořizovací ceny a předpokládané životnosti. V následující části si ukážeme výpočet odpisů za dva roky provozu.

Řešení dle ČÚL

Odpis na jednu MTH se v případě České účetní legislativy stanoví dle vzorce číslo 4, kdy je stanoven podílem vstupní ceny 1 560 000 a předpokládanou životností 15 000 MTH na 104 Kč/MTH. V následující tabulce číslo 6 budou ukázány odpisy dle reálně ujetých MTH.

Tabulka 6 – Výpočet komponentních odpisů dle ČÚL

měsíc	ujeto MTH	odpis za MTH	odpis daný měsíc
1.20X1	12	104	1 248 Kč
2.20X1	19		1 976 Kč
3.20X1	68		7 072 Kč
4.20X1	145		15 080 Kč
5.20X1	190		19 760 Kč
6.20X1	111		11 544 Kč
7.20X1	187		19 448 Kč
8.20X1	201		20 904 Kč
9.20X1	169		17 576 Kč
10.20X1	188		19 552 Kč
11.20X1	75		7 800 Kč
12.20X1	24		2 496 Kč
1. rok celkem	1389		144 456 Kč
1.20X2	11	104	1 144 Kč
2.20X2	46		4 784 Kč
3.20X2	103		10 712 Kč
4.20X2	174		18 096 Kč
5.20X2	136		14 144 Kč
6.20X2	164		17 056 Kč
7.20X2	217		22 568 Kč
8.20X2	209		21 736 Kč
9.20X2	134		13 936 Kč
10.20X2	117		12 168 Kč
11.20X2	39		4 056 Kč
12.20X2	36		3 744 Kč
2. rok celkem	1386		144 144 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět z tabulky č. 6, v prvních dvou letech je nájezd velmi podobný, proto i odpisy jsou podobné. Společnost původně zvažovala, že by jí stroj při jejím obvyklém provozu měl vydržet 10 let, při zvolení rovnoměrných odpisů by roční odpis dosáhl na 156 000 Kč, reálně díky nižšímu počtu najetých MTH bude nakladač sloužit déle než 10 let a odepisování bude probíhat delší dobu.

Řešení dle IFRS/IAS

Dle Mezinárodních účetních standardů se výkonová metoda odepisování spočítá dle vzorce číslo 10. Jak bylo uvedeno i v prvním příkladu, Mezinárodní účetní standardy vyžadují počítat se zbytkovou cenou majetku. Účetní jednotka u tohoto stroje očekává využití po celou dobu jeho životnosti. Při vyřazení majetku z evidence odhaduje jeho cenu na 60 000 Kč bez DPH, která odpovídá hodnotě nefunkčního nakladače určeného na náhradní díly. Přehled odpisů následuje v tabulce číslo 7.

Tabulka 7 – Výpočet komponentních odpisů dle IFRS/IAS

měsíc	ujeto MTH	odpis za MTH	odpis daný měsíc
1.20X1	12	100	1 200 Kč
2.20X1	19		1 900 Kč
3.20X1	68		6 800 Kč
4.20X1	145		14 500 Kč
5.20X1	190		19 000 Kč
6.20X1	111		11 100 Kč
7.20X1	187		18 700 Kč
8.20X1	201		20 100 Kč
9.20X1	169		16 900 Kč
10.20X1	188		18 800 Kč
11.20X1	75		7 500 Kč
12.20X1	24		2 400 Kč
1. rok celkem	1389		138 900 Kč
1.20X2	11	100	1 100 Kč
2.20X2	46		4 600 Kč
3.20X2	103		10 300 Kč
4.20X2	174		17 400 Kč
5.20X2	136		13 600 Kč
6.20X2	164		16 400 Kč
7.20X2	217		21 700 Kč
8.20X2	209		20 900 Kč
9.20X2	134		13 400 Kč
10.20X2	117		11 700 Kč
11.20X2	39		3 900 Kč
12.20X2	36		3 600 Kč
2. rok celkem	1386		138 600 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z tabulky č. 7 vidět zbytková cena se projevila v odpisech jenom s drobným rozdílem. Celkový rozdíl mezi ČÚL a IFRS/IAS je nižší než 10 %, pokud by i při výpočtu dle ČÚL

účetní jednotka uvažovala zbytkovou cenu nakladače (má možnost nikoliv povinnost jako dle Mezinárodních účetních standardů), nelišila by se výkonová metoda odepisování dle jednotlivých standardů vůbec. V tomto případě bylo hlavním cílem ukázat, že v případě pracovních strojů a výrobních zařízení je výkonová metoda odpisů nejvěrnějším zachycením opotřebení majetku.

5.5 Pořízení softwaru vlastní činností

Účetní jednotka v rámci svého provozu zjistí potřebu softwaru na správu dokumentů. Ve společnosti užívaný a dříve zakoupený software toto neumožňuje dle potřeb poboček společnosti. Společnost se rozhodne pro vlastní vývoj softwaru. Jednatel společnosti zadá v polovině 8. měsíce roku 20X1 zaměstnanci IT oddělení programování software. Polovinu 11. měsíce roku 20X1 s vývojem pomáhal druhý zaměstnanec IT oddělení. Software je dokončen na konci roku 20X1, do užívání je zařazen na počátku roku 20X1. V rámci přehlednosti budou za náklady na tento vlastní software považovány pouze mzdové náklady.

Řešení dle ČÚL

Software je vyvíjen pro vlastní potřebu, společnost nemá ambice software prodat. Dle české účetní legislativy není možné software pro vlastní užití zařadit do dlouhodobého nehmotného majetku, tudíž takový software nelze odepisovat. IT oddělení má 3 zaměstnance (AB, CD a EF), kdy zaměstnanec AB je programátor, který dostal vývoj software na starosti, zaměstnanec CD vypomáhal v 11. měsíci a EF se na projektu neúčastnil. Přehled měsíčních mzdových nákladů v roce 20X1 jednotlivých zaměstnanců je uveden v následující tabulce číslo 8.

Tabulka 8 – Přehled mzdových nákladů IT oddělení

zaměstnanec	mzda	odvody
AB	44 000 Kč	15 840 Kč
CD	39 000 Kč	14 040 Kč
EF	41 500 Kč	14 940 Kč
Celkem za měsíc	124 500 Kč	44 820 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 8 je vidět, že mzda je u všech zaměstnanců stanovena pevně za každý měsíc. V následující tabulce č. 9 jsou sečteny mzdové náklady, které byly v roce 20X1 vynaloženy na vývoj softwaru.

Tabulka 9 – Souhrn mzdových nákladů na software

mzdové náklady na vývoj softwaru	
měsíc	částka
8.20X1	29 920 Kč
9.20X1	59 840 Kč
10.20X1	59 840 Kč
11.20X1	86 360 Kč
12.20X1	59 840 Kč
celkem:	295 800 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tato částka jde z pohledu ČÚL přímo do nákladů v roce 20X1, není tak reflektován příbytek DNM a je de facto o tuto částku zhoršen výsledek hospodaření společnosti.

Řešení dle IFRS/IAS

S ohledem na IAS 38 lze i nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností považovat za dlouhodobý nehmotný majetek. Software splňuje podmínku identifikovatelnosti a budoucího ekonomického užitku pro účetní jednotku, protože díky němu dojde k zefektivnění pracovních postupů na pobočkách. IAS 38 dovoluje do pořizovací ceny nákladů zahrnout pouze prokazatelně vynaložené prostředky, proto do pořizovací částky budou započítány pouze vynaložené mzdové náklady, nelze tak do ní zahrnout např. procentuální část režie na provoz kanceláře.

Jak ukazuje tabulka č. 9, bylo do vývoje software investováno 295 800 Kč. Na následujícím obrázku č. 7 bude ukázán způsob účtování vývoje software dle Mezinárodních účetních standardů.

331 - Zaměstnanci		336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění		521 - Mzdové náklady	
	1) 124 500		1) 44 820	1) 44 820		1) 124 500	
	3) 124 500		3) 44 820	3) 44 820		3) 124 500	
	5) 124 500		5) 44 820	5) 44 820		5) 124 500	
	7) 124 500		7) 44 820	7) 44 820		7) 124 500	
	9) 124 500		9) 44 820	9) 44 820		9) 124 500	
041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku		587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku		013 - Software			
2) 29 920			2) 29 920	11) 295 800			
4) 59 840			4) 59 840				
6) 59 840			6) 59 840				
8) 86 360			8) 86 360				
10) 59 840			10) 59 840				
	11) 295 800						

Obrázek 7 – Zaúčtování mzdových nákladů a nákladů na software dle IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku 7 je vidět v bodech 1), 3), 5), 7) a 9) jak jsou účtovány mzdové náklady zaměstnanců IT oddělení a to na straně dal na účty 331 – Zaměstnanci a 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a na straně má dáti jsou stejné platby účtovány na účty 521 – Mzdové náklady a 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění. Částky odpovídající nákladům na vývoj uvedeného softwaru jsou účtovány průběžně měsíčně operacemi 2), 4), 6), 8) a 10) na stranu dal účtu 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku a na straně má dáti na účet 041 – Pořízení dlouhodobého majetku. Těmito kroky jsou náklady na vývoj softwaru zohledněny na straně dlouhodobého majetku a odpovídající část mzdových nákladů se nepromítne přímo do výsledku hospodaření. Na počátku roku 20X2 je software operací 11) zařazen do užívání a zaúčtován na stranu má dáti účtu 013 – Software. Tím, že má účetní jednotka software zařazen v dlouhodobém majetku, musí se rozhodnout o jeho odpisech. Vzhledem k tomu, že se jedná o software s relativně rychlým morálním zastaráváním, rozhodla se účetní jednotka odpisovat software metodou DDB s předpokládanou dobou použitelnosti 5 let. Výsledné odpisy jsou zobrazeny v tabulce č. 10, výsledky v tabulce č. 10 jsou spočítány pomocí vzorců 7 a 8.

Tabulka 10 – Odpisy softwaru metodou DDB

Rok	Cena na začátku roku	Roční odpis
1.	295 800 Kč	118 320 Kč
2.	177 480 Kč	70 992 Kč
3.	106 488 Kč	42 596 Kč
4.	63 892 Kč	25 557 Kč
5.	38 335 Kč	15 334 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 10 je vidět, že za pomoci této metody bude cena na začátku roku vždy nenulová, proto zbytková cena po 5. roce použití bude odepsána jako součást odpisu v posledním roce.

5.6 Pořízení vlastní administrativní budovy

Projekční společnost se rozhodla pro své potřeby postavit administrativní budovu s kancelářskými prostory a archivem pro své podnikatelské potřeby na pozemku, který měla ve vlastnictví. Pro zjednodušení bude uvažováno, že budova bude dokončena a zařazena na počátku roku 20X1. Přehled nákladů je uveden v tabulce číslo 11.

Tabulka 11 – Náklady na administrativní budovu

část budovy	hodnota
okna	675 000 Kč
střecha	1 351 000 Kč
podlahové krytiny	260 000 Kč
betonové stavební konstrukce	8 108 000 Kč
dokončovací práce (vnější, vnitřní omítky a malby)	656 000 Kč
celkové náklady na stavbu:	11 050 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Celkové náklady spojené s výstavbou administrativní budovy měla společnost ve výši 11 050 000 Kč. K 1. 1. v roce 20X1 společnost zařadila stavbu do dlouhodobého majetku viz obrázek č. 8.

021 - Stavby		042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	
6) 11 050 000		1) 675 000	
		2) 1 351 000	
		3) 260 000	
		4) 8 108 000	
		5) 656 000	
			6) 11 050 000

Obrázek 8 – Zařazení budovy do majetku

Zdroj: vlastní zpracování

Z obrázku vidíme, že budova je na účet 021 zařazena v ceně 11 050 000 Kč. Dále se příklad bude věnovat řešení odpisů u stavby dle obou regulací.

Řešení dle ČÚL

Účetní jednotka se rozhodla nevyužít komponentní odepisování (dle české účetní legislativy tuto možnost má, ale není to povinnost) a bude odepisovat rovnoměrně po dobu předpokládané životnosti budovy jako celku, která je 50 let. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka se rozhodla odepisovat rovnoměrně, je povinna ze zákona tvořit rezervu na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Společnost očekává, že po 15 letech bude muset dojít k výměně podlahových krytin a opravě omítek a maleb, roční odvod na tvorbu rezervy bude odpovídat potřebě našetřit za 15 let na tuto opravu a do budoucna i na opravu dalších částí budovy s delší životností jako okna a střecha. Celková roční částka na tvorbu rezervy daná podnikem bude odpovídat $(675\,000 + 1\,351\,000) / 25 + (260\,000 + 656\,000) / 15$. Celková roční částka odvodu na tvorbu rezervy je 142 107 Kč. Rovnoměrný odpis budovy bude ročně činit 221 000 Kč. V tabulce č. 12 je uveden odpisový plán na 15 let

Tabulka 12 – Lineární odpisy budovy a odvody na rezervní fond

Rok	Cena budovy na začátku roku	Výsledek hospodaření		
		roční odpis	rezerva na opravu DHM	VH celkem
1.	11 050 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
2.	10 829 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
3.	10 608 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
4.	10 387 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
5.	10 166 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
6.	9 945 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
7.	9 724 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
8.	9 503 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
9.	9 282 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
10.	9 061 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
11.	8 840 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
12.	8 619 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
13.	8 398 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
14.	8 177 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
15.	7 956 000 Kč	221 000 Kč	142 107 Kč	363 107 Kč
Celkem:		3 315 000 Kč	2 131 605 Kč	5 446 605 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z tabulky číslo 12 vidět, hodnota administrativní budovy v souladu se zvolenou metodou odepisování klesá lineárně. Na následujícím obrázku č. 9 bude ukázáno, jak budou využity peníze z vytvořené rezervy na opravu omítek a maleb a náhradu podlahových krytin. Pro potřeby příkladu bude částka za provedené opravy rovna původní pořizovací částce a v rámci diagramu nebude řešeno účtování DPH.

451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů			552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů	
	PS 2 131 605			
2) 916 000				2) 916 000
	3) 142 107		3) 142 107	
511 – Opravy a udržování			321 – Dodavatelé	
1) 916 000				1) 916 000

Obrázek 9 – Zaúčtování použití rezervy na opravu DM

Zdroj: vlastní zpracování

Na počátku 16. roku jsou vytvořeny rezervy na opravu budovy ve výši 2 131 605 Kč. Z obrázku je vidět, že konkrétní náklad na údržbu je zaúčtován na stranu má dáti účtu 511 – Opravy a udržování na straně dal je v tomto případě zaúčtováno na účtu 321 – Dodavatelé, protože oprava byla fakturována externím dodavatelem. V operaci 2) vidíme rozpuštění části rezervy, které na straně MD probíhá na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních předpisů a na straně dal na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů. Analogicky k tomu probíhá tvorba rezervy viz operace 3).

Řešení dle IFRS/IAS

Dle IAS 16 má účetní jednotka povinnost využít komponentního odpisování pokud je majetek tvořen částmi (komponentami), které jsou podstatné a mají rozdílnou životnost. V tomto případě si nejdříve doplníme vstupní údaje o ceně komponent o dobu jejich použitelnosti, vše je zobrazeno v tabulce č. 13.

Tabulka 13 – Náklady na administrativní budovu a doba použitelnosti komponent

část budovy	hodnota	doba použitelnosti
okna	675 000 Kč	25 let
střecha	1 351 000 Kč	25 let
podlahové krytiny	260 000 Kč	15 let
betonové stavební konstrukce	8 108 000 Kč	50 let
dokončovací práce (vnější, vnitřní omítky a malby)	656 000 Kč	15 let
celkové náklady na stavbu:	11 050 000 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Podle uvedené doby životnosti budou poté řešeny odpisy jednotlivých komponent. Jednotlivé komponenty budou odpisovány lineárně vzhledem ke své době použitelnosti. V následující tabulce č. 14 je zobrazen odpisový plán na 15 let.

Tabulka 14 – Odpisy jednotlivých komponent budovy

Rok	okna		střecha		podlahové krytiny		betonové stavební konstrukce		dokončovací práce (vnější, vnitřní omítky)		Výsledek hospodaření celkem
	Cena na počátku roku	odpis	Cena na počátku roku	odpis	Cena na počátku roku	odpis	Cena na počátku roku	odpis	Cena na počátku roku	odpis	
1.	675 000 Kč	27 000 Kč	1 351 000 Kč	54 040 Kč	260 000 Kč	17 334 Kč	8 108 000 Kč	162 160 Kč	656 000 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
2.	648 000 Kč	27 000 Kč	1 296 960 Kč	54 040 Kč	242 666 Kč	17 334 Kč	7 945 840 Kč	162 160 Kč	612 266 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
3.	621 000 Kč	27 000 Kč	1 242 920 Kč	54 040 Kč	225 332 Kč	17 334 Kč	7 783 680 Kč	162 160 Kč	568 532 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
4.	594 000 Kč	27 000 Kč	1 188 880 Kč	54 040 Kč	207 998 Kč	17 334 Kč	7 621 520 Kč	162 160 Kč	524 798 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
5.	567 000 Kč	27 000 Kč	1 134 840 Kč	54 040 Kč	190 664 Kč	17 334 Kč	7 459 360 Kč	162 160 Kč	481 064 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
6.	540 000 Kč	27 000 Kč	1 080 800 Kč	54 040 Kč	173 330 Kč	17 334 Kč	7 297 200 Kč	162 160 Kč	437 330 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
7.	513 000 Kč	27 000 Kč	1 026 760 Kč	54 040 Kč	155 996 Kč	17 334 Kč	7 135 040 Kč	162 160 Kč	393 596 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
8.	486 000 Kč	27 000 Kč	972 720 Kč	54 040 Kč	138 662 Kč	17 334 Kč	6 972 880 Kč	162 160 Kč	349 862 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
9.	459 000 Kč	27 000 Kč	918 680 Kč	54 040 Kč	121 328 Kč	17 334 Kč	6 810 720 Kč	162 160 Kč	306 128 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
10.	432 000 Kč	27 000 Kč	864 640 Kč	54 040 Kč	103 994 Kč	17 334 Kč	6 648 560 Kč	162 160 Kč	262 394 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
11.	405 000 Kč	27 000 Kč	810 600 Kč	54 040 Kč	86 660 Kč	17 334 Kč	6 486 400 Kč	162 160 Kč	218 660 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
12.	378 000 Kč	27 000 Kč	756 560 Kč	54 040 Kč	69 326 Kč	17 334 Kč	6 324 240 Kč	162 160 Kč	174 926 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
13.	351 000 Kč	27 000 Kč	702 520 Kč	54 040 Kč	51 992 Kč	17 334 Kč	6 162 080 Kč	162 160 Kč	131 192 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
14.	324 000 Kč	27 000 Kč	648 480 Kč	54 040 Kč	34 658 Kč	17 334 Kč	5 999 920 Kč	162 160 Kč	87 458 Kč	43 734 Kč	304 268 Kč
15.	297 000 Kč	27 000 Kč	594 440 Kč	54 040 Kč	17 324 Kč	17 324 Kč	5 837 760 Kč	162 160 Kč	43 724 Kč	43 724 Kč	304 248 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Celkový vliv na výsledek hospodaření je 304 268 Kč bez DPH ročně. Při odepsání jednotlivé komponenty je v následujícím období odepisován opět od počátku po nahrazení novou komponentou. V praxi by to znamenalo, že pokud by byly v 16. roce pořízeny nové podlahové krytiny v ceně 260 000 Kč, byly by odpisovány opět lineárně z pořizovací ceny po dobu použitelnosti.

V tomto konkrétním příkladu vyšlo, že komponentní odpisování má menší negativní vliv na výsledek hospodaření. Tento výsledek je však ovlivněn konkrétní výší odvodu na tvorbu rezervy na opravy DHM. Pokud by například společnost očekávala výrazný pokles ceny použitých materiálů a odvod na tvorbu rezervy by nastavila na polovinu, byl by negativní vliv na výsledek hospodaření menší než u komponentního odpisování dle IFRS. Z toho vyplývá, že samotný rovnoměrný odpis z celkové částky dle ČÚL, je nižší než součet odpisů za jednotlivé komponenty.

Závěr

Práce se zabývá dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem s ohledem na českou účetní legislativu a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Jejím cílem bylo dlouhodobý majetek vymezit s ohledem na jednotlivé úpravy, oba přístupy porovnat a teoretické poznatky využít při řešení praktických příkladů.

Teoretická část začíná vymezením pojmů dle české účetní legislativy, především za pomoci pro účetnictví stěžejního zákona o účetnictví a navazujících prováděcích vyhlášek k tomuto zákonu a dalších předpisů. Vymezení pokračuje dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. K vymezení pojmů je v této práci využito Mezinárodních účetních standardů, které se dlouhodobého majetku dotýkají, jde především o IAS 38 – Nehmotná aktiva v případě dlouhodobého nehmotného majetku, IAS 16 – pozemky, budovy, zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a IAS 41 – Zemědělství u dlouhodobého hmotného majetku. Práce se dále věnuje odpisování a vyřazení majetku, v závěru teoretické části také leasingu, který má v případě IFRS vlastní standard IAS 17.

Shrnutí teoretické části, které zdůrazňuje důležité rozdíly, ukazuje, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou v mnoha ohledech konkrétnější a také propracovanější, lze to považovat za jejich výhodu. I když se česká účetní legislativa pomalu přibližuje IFRS, v mnoha ohledech není tolik konkrétní a ponechává účetním jednotkám více volnosti.

V oblasti vymezení pojmů je třeba upozornit na rozdíl v dlouhodobém nehmotném majetku. Mezinárodní standardy totiž umožňují dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností zařadit do majetku, pokud je oddělitelný a má pro společnost budoucí ekonomický užitek, i když ho účetní jednotka neplánuje prodávat. Česká účetní legislativa toto neumožňuje, náklady na vývoj takového majetku jdou přímo do nákladů a neprojeví se v aktivech společnosti.

Přístupy k oceňování se liší především v možnosti přecenit majetek na jeho tržní hodnotu tzv. fair value, které umožňují mezinárodní standardy. Účetní jednotce je tak umožněno věrně zachytit ve svém účetnictví jak pokles, tak i nárůst hodnoty. České účetní legislativa takové přecenění neumožňuje, je zde pouze možnost tvorby opravných položek jako obrazu dočasného poklesu hodnoty majetku. Mezinárodní standardy umožňují zařadit náhradní díly mezi dlouhodobý hmotný majetek, v rámci české legislativy toto možné není. V oblasti

oceňování by se z výše uvedených důvodů bylo dobré přiblížit českou účetní legislativu k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

V oblasti odpisů je blízkost české účetní legislativy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví norem vyšší, přesto zde existují významné rozdíly. Prvním je povinnost zvážit zbytkovou cenu aktiva v případě účtování dle IFRS. Česká účetní legislativa toto umožňuje, ale není to příliš využíváno, protože se společnost jeví jednodušší se zbytkovou cenou nepočítat. Druhým je rozdílnost v přístupu ke komponentnímu odpisování. Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je účetní jednotka povinna odpisovat komponentně, v rámci české účetní legislativy je tento způsob umožněn, ale není vyžadován. Jak zůstatková cena dlouhodobého majetku, tak komponentní odpisování přitom poskytují věrnější obraz o stavu majetku a zpřesnění ročních odpisů.

Při pohledu na leasing se oba přístupy shodnou na rozčlenění na finanční a operativní leasing. Neshodnou se ale ve vykazování majetku v případě finančního leasingu. Zatímco dle české účetní legislativy se jedná o najatý majetek, kdy při splnění zákonné doby nájmu lze splátky zahrnout do nákladů, dle IFRS je vzhledem k tomu, že účetní jednotka nese rizika spojená s majetkem, nutno i majetek najatý formou finančního leasingu vykazovat v rozvaze nájemce. V tomto ohledu by bylo vhodné českou legislativu mezinárodním normám přiblížit.

Praktická část spočívá v aplikaci teoretických poznatků na ilustrativních příkladech. Na prvním je ukázán rozdíl v odepisování, při zohlednění zbytkové ceny, naznačeno zařazení vozidla do majetku společnosti a vyřazení tohoto majetku prodejem. Následující příklad reflektuje rozdílný přístup obou norem k finančnímu leasingu, opět na příkladu pořízení vozidla. Praktická část bakalářské práce pokračuje příkladem na přecenění majetku, kde je zobrazeno i ocenění přístupem fair value. Další příklad se věnuje výkonové metodě odpisování, která je v obou přístupech takřka shodná. Práce pokračuje ilustrativním příkladem, který je věnovaný výše zmiňovanému rozdílu v přístupu k nehmotným aktivům vytvořeným vlastní činností. Závěrečný příklad demonstruje rozdíl mezi komponentním odpisováním dle IFRS a odpisem majetku s tvorbou rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tyto praktické příklady jsou poslední částí této bakalářské práce.

Práce ukazuje rozdíly, ale i podobnosti ve vybraných oblastech účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy dle aktuálně platných pravidel. Aktuálnost je i omezením této práce,

protože každá novela zákona o účetnictví a souvisejících předpisů může způsobit nepravdivost některého zjištění uvedeného v této práci.

Citované zdroje

- BLECHA, Vladimír a Helena PEJŠKOVÁ. 2014. Dlouhodobý nehmotný majetek. In: *Fučík & partneři* [online]. Praha: Fučík & partneři, 10.110.2014, [cit. 2018-04-29]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/dlouhodoby-nehmotny-majetek/>
- BOKŠOVÁ, Jiřina. 2013. *Účetní výkazy pod lupou. I.: Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde. ISBN 978-80-7357-521-2.
- COLLINGS, Steve. 2013. *Frequently asked questions in IFRS*. New Jersey: John Wiley. ISBN 978-111-9998-976.
- ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 sb. ze dne 6. listopadu 2002, 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: Sbírka zákonů České republiky. 2002, částka 174. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- ČESKO. Zákon č. 563/1991 ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0149-2.
- EC. 2008. NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, Praha Zastoupení Evropské komise v České republice. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-301-CS-F1-1.PDF>
- FICBAUER, Jiří. 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-214-5390-6.
- HINKE, Jana. 2013. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: ALFA Nakladatelství. ISBN 978-80-87197-65-3.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. 2013. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4710-1.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. 2015. *Komplikované účetní případy a jejich dopady*. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-87480-33-5.

- KROPÁČKOVÁ, Inka a Jan VÁCHA. 2014. Dlouhodobý hmotný majetek. In: *Fučík & partneři* [online]. Praha: Fučík & partneři, 10.10.2014 [cit. 2018-04-29]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/dlouhodoby-hmotny-majetek/>
- PASEKOVÁ, Marie a kolektiv. 2012. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-866-4.
- PERNICA, Martin a Helena HANOUSOVÁ. 2013. Užití vybraných nástrojů k naplnění zásad oceňování a opatrnosti / The usage of selected instruments for fulfilling the principle of valuation and the principle of prudence. *Trendy Ekonomiky a Managementu*, 7(17), 122-129. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/1511020477?accountid=17116>
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. 2017. *Finanční účetnictví: postupy účtování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-644-6.
- SEDLÁČEK, Jaroslav, Eva HÝBLOVÁ, Zuzana KŘÍŽOVÁ a Petr VALOUCH. 2012. *Finanční účetnictví*. 2. vyd. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-5832-3.
- SLÁDKOVÁ, Eva a Jiří STROUHAL. 2016. *Účetnictví – výkaznictví podle českých účetních předpisů*. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH. ISBN 978-80-87985-08-3.
- STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-545-0.
- SVOBODOVÁ, Jana a kolektiv. 2016. *Účtová osnova, české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-004-1.
- VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4114-7.
- VAŠEK, Libor. 2016. *Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH. ISBN 978-80-87985-09-0.

Příloha A – Vzorový účtový rozvrh

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Povolenky na emise
- 017 – Preferenční limity
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách

- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 – Oprávky k pěstelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku
- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSoby

- 11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu
112 – Materiál na skladě
119 – Materiál na cestě
12 – Zásoby vlastní výroby
121 – Nedokončená výroba
122 – Polotovary
123 – Výrobky
124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
13 – Zboží
131 – Pořízení zboží
132 – Zboží na skladě a v prodejnách
139 – Zboží na cestě
15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
151 – Poskytnuté zálohy na materiál
152 – Poskytnuté zálohy na zvířata
153 – Poskytnuté zálohy na zboží
19 – Opravné položky k zásobám
191 – Opravná položka k materiálu
192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
193 – Opravná položka k polotovarům
194 – Opravná položka k výrobkům
195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
196 – Opravná položka ke zboží
197 – Opravná položka k zálohám na materiál
198 – Opravná položka k zálohám na zvířata
199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně
211 – Pokladna
213 – Ceniny

- 22 – Peněžní prostředky na účtech
- 221 – Bankovní účty
- 23 – Krátkodobé úvěry
- 231 – Krátkodobé úvěry
- 232 – Eskontní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobý finanční majetek
- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 261 – Peníze na cestě
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 311 – Odběratelé
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Ostatní pohledávky
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 321 – Dodavatelé
- 322 – Směnky k úhradě

324 – Přijaté provozní zálohy

325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci

333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 – Pohledávky za zaměstnanci

336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů

342 – Ostatní přímé daně

343 – Daň z přidané hodnoty

345 – Ostatní daně a poplatky

346 – Dotace ze státního rozpočtu

347 – Ostatní dotace

349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společníky

351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba

352 – Pohledávky – podstatný vliv

353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál

354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace

358 – Pohledávky za společníky ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

36 – Závazky ke společníkům

361 – Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba

362 – Závazky – podstatný vliv

364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

365 – Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace

366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

368 – Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 371 – Pohledávky z prodeje závodu
- 372 – Závazky z koupě závodu
- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 – Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 – Nakoupené opce
- 377 – Prodané opce
- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné závazky
- 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv
- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Komplexní náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet při společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity)

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 411 – Základní kapitál
- 412 – Ážio
- 413 – Ostatní kapitálové fondy
- 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací

418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací

419 – Změny základního kapitálu

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 – Rezervní fondy

422 – Nedělitelný fond

423 – Statutární fondy

424 – Ostatní fondy

426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let

428 – Nerozdělený zisk minulých let

429 – Neuhrazená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

432 – Zálohy na podíly na zisku

45 – Rezervy

451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů

453 – Rezerva na daň z příjmů

459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

461 – Dlouhodobé úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba

472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv

473 – Emitované dluhopisy

474 – Závazky z nájmu a pachtu

475 – Dlouhodobé přijaté zálohy

478 – Dlouhodobé směnky k úhradě

479 – Jiné dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 – Individuální podnikatel

491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 – Prodané zboží

51 – Služby

511 – Opravy a udržování

512 – Cestovné

513 – Náklady na reprezentaci

518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti

523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace

524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění

525 – Ostatní sociální pojištění

526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele

527 – Zákonné sociální náklady

528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitých věcí

538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542 – Prodaný materiál

543 – Dary

544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545 – Ostatní pokuty a penále

546 – Odpis pohledávky

547 – Mimořádné provozní náklady

548 – Ostatní provozní náklady

549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů

554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období

557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti

559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 – Finanční náklady

561 – Prodané cenné papíry a podíly

562 – Úroky

563 – Kursové ztráty

564 – Náklady z přecenění cenných papírů

565 – Náklady z finančního majetku

566 – Náklady z derivátových operací

567 – Mimořádné finanční náklady

568 – Ostatní finanční náklady

569 – Manka a škody na finančním majetku

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv

579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

581 – Změna stavu nedokončené výroby

582 – Změna stavu polotovarů

583 – Změna stavu výrobků

- 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat
- 585 – Aktivace materiálu a zboží
- 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená
- 593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům v.o.s. a komplementářům k.s.
- 597 – Převod provozních nákladů
- 598 – Převod finančních nákladů
- 599 – Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 – VÝNOSY

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 – Tržby z prodeje materiálu
- 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 – Mimořádné provozní výnosy
- 648 – Ostatní provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 – Úroky
- 663 – Kursové zisky

664 – Výnosy z přecenění cenných papírů

665 – Výnosy z finančního majetku

666 – Výnosy z derivátových operací

667 – Mimořádné finanční výnosy

668 – Ostatní finanční výnosy

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 – Účty rozvahné

701 – Počáteční účet rozvahný

702 – Konečný účet rozvahný

71 – Účet zisků a ztrát

710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ