

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Návrh metodického postupu účtování a vykazování
technického zhodnocení a oprav majetku**

Bc. Lucie Holečková, DiS.

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Lucie Holečková, DiS.

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Návrh metodického postupu účtování a vykazování technického zhodnocení a oprav majetku

Název anglicky

Proposal of Methodological Guidelines for the Accounting and Reporting of Technical Appreciation and Repairs

Cíle práce

Cílem diplomové práce je návrh metodiky klasifikace, účtování a vykazování technického zhodnocení a oprav majetku, identifikace nejvýznamnějších rozdílů a problémových oblastí, vypracování návrhů řešení a určení dopadu na výsledek hospodaření, daň z příjmů a účetní výkazy.

Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Dlouhodobý majetek, technické zhodnocení, modernizace, rekonstrukce, oprava, daň z příjmů, výsledek hospodaření, účetní výkazy

Doporučené zdroje informací

BRAGG, M.S. Fixed asset accounting. Centennial, USA : AccountingTools, Inc., 251 s., ISBN-13: 978-1938910-79-1

Česko. Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav

Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav

DUŠEK, J. Zatřídování majetku a služeb. Praha: Grada Publishing, 2017, 262 s. Účetnictví a daň. ISBN 978-80-271-0406-2.

KOUT, P., LÍBAL, T. Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady. Praha: VOX, 2015, Účetnictví (VOX), 344 s. ISBN 978-80-87480-33-5

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2019. Praha: Grada, 2019, 288 s., ISBN 978-80-271-2274-5

MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada, 2016, 208 s., ISBN 978-80-247-5806-0

SKÁLA, M. Technické zhodnocení a opravy. Ostrava: Sagit, 2008, 351 s., ISBN 978-80-7208-707-5

VYCHOPEŘÍ, J. Nemovité věci v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 247 s., ISBN 978-80-7598-004-5.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 29. 3. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 30. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.


Děkan

V Praze dne 31. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci “Návrh metodického postupu účtování a vykazování technického zhodnocení a oprav majetku“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze 06.04.2020



Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Martě Stárové, Ph.D. a Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D. za jejich odborné vedení, cenné rady a věcné připomínky při zpracování této práce.

Návrh metodického postupu účtování a vykazování technického zhodnocení a oprav majetku

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá odlišnostmi technického zhodnocení a nákladů na opravu či údržbu z pohledu jak účetního, tak daňového, neboť v praxi je mezi těmito dvěma pojmy velmi tenká hranice.

Teoretická část je zaměřena na charakteristiku nehmotného a hmotného majetku, na způsob oceňování dlouhodobého majetku a na účetní i daňové odpisy a jejich náležitosti. Další částí teoretických východisek je analýza technického zhodnocení a nákladů na opravy s uvedenými dopady do účetní a daňové oblasti.

V praktické části je na konkrétních příkladech ukázáno technické zhodnocení respektive oprava nebo údržba, včetně nezbytných postupů pro každou účetní jednotku v oblasti daňové a účetní. Praktická část diplomové práce se také zaměřuje na souběh technického zhodnocení a opravy i s dalšími postupy.

Veškeré účetní náležitosti jsou v této diplomové práci posuzovány v rámci Českých účetních standardů.

Klíčová slova: České účetní standardy, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, odpisy, oprava, pořizovací cena, technické zhodnocení.

Proposal of Methodological Guidelines for the Accounting and Reporting of Technical Appreciation and Repairs

Abstract

The graduation thesis deals with differences of technical appreciation and costs of repair or maintenance from the point of view of both accounting and tax, because in practice there is a very thin line between these two concepts.

The theoretical part is focused on the characteristics of intangible and tangible assets, on the way of valuation of fixed assets and on accounting and tax depreciation and their requisites. Another part of the theory is devoted to the analysis of technical appreciation and costs of repair with the impacts on accounting and tax area.

In the practical part, there is a specific example of technical appreciation or repair and maintenance, including the necessary procedures for each entity in the tax and accounting area. The practical part of the thesis is also focused on the concurrence of technical appreciation and repair with other procedures.

In this thesis, all accounting requisites are assessed under Czech Accounting Standards.

Keywords: Czech Accounting Standards, tangible fixed assets, intangible fixed assets, depreciation, repair, purchase price, technical appreciation.

Obsah

1	ÚVOD	12
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	13
2.1	Cíl práce	13
2.2	Metodika práce	13
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	15
3.1	Právní rámec účetní a daňové evidence dlouhodobého majetku	15
3.2	Majetek z účetního pohledu	18
3.2.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	19
3.2.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	21
3.2.3	Pořizovací cena dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku	22
3.2.4	Náklady nevstupující do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	23
3.2.5	Účetní odpisy	24
3.3	Majetek z daňového pohledu	24
3.3.1	Nehmotný majetek.....	24
3.3.2	Hmotný majetek	25
3.3.3	Vstupní cena nehmotného a hmotného majetku.....	27
3.3.4	Daňové odpisy	28
3.4	Technické zhodnocení	32
3.4.1	Technické zhodnocení z účetního hlediska.....	32
3.4.2	Technické zhodnocení z daňového hlediska.....	34

3.5	Náklady na opravu a údržbu	39
3.6	Technické zhodnocení souběžně s opravou	40
3.6.1	Správnost vykázaní technického zhodnocení nebo opravy a údržby	41
4	VLASTNÍ PRÁCE	42
4.1	Technické zhodnocení	42
4.1.1	Technické zhodnocení nehmotného majetku v prvním roce užívání	43
4.1.2	Technické zhodnocení nehmotného majetku v následujících letech užívání	48
4.1.3	Technické zhodnocení hmotného majetku v prvním roce užívání	53
4.1.4	Technické zhodnocení hmotného majetku v následujících letech užívání	57
4.1.5	Technické zhodnocení cizího majetku	66
4.1.6	Technické zhodnocení jiného majetku	70
4.2	Náklady na opravu	71
4.2.1	Příklady oprav a údržby na nehmotném majetku.....	72
4.2.2	Příklady oprav a údržby na hmotném majetku.....	73
5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ	77
5.1	Shrnutí návrhu klasifikace a rozdílů TZ oprav	78
6	ZÁVĚR	81
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	82
7.1	Zákony a vyhlášky	83
7.2	Elektronické zdroje.....	84
8	PŘÍLOHY.....	85

Seznam tabulek

TABULKA Č. 1 - ODPISOVÉ SKUPINY S DOBOU ODPISOVÁNÍ	28
TABULKA Č. 2 – ODPISOVÉ SKUPINY S ROČNÍ ODPISOVOU SAZBOU PRO ROVNOMĚRNÉ ODPISY	30
TABULKA Č. 3 – ODPISOVÉ SKUPINY S KOEFICIENTEM V PRVNÍM ROCE PRO ZRYCHLENÉ ODPISY	31
TABULKA Č. 4 – ODPISOVÉ SKUPINY S KOEFICIENTEM V DALŠÍCH LETECH PRO ZRYCHLENÉ ODPISY	31
TABULKA Č. 5 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ O POŘÍZENÍ MAJETKU OD DODAVATELE VČETNĚ TZ	33
TABULKA Č. 6 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ O POŘÍZENÍ MAJETKU VLASTNÍ ČINNOSTÍ VČETNĚ TZ	33
TABULKA Č. 7 – SAZBA PRO TZ U ROVNOMĚRNÝCH ODPISŮ	34
TABULKA Č. 8 – KOEFICIENT PRO TZ U ZRYCHLENÝCH ODPISŮ	35
TABULKA Č. 9 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ POŘÍZENÍ SOFTWARE OD DODAVATELE VČETNĚ TZ V PRVNÍM ROCE UŽÍVÁNÍ	44
TABULKA Č. 10 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ SOFTWARE	45
TABULKA Č. 11 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ SOFTWARE	45
TABULKA Č. 12 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ POŘÍZENÍ SOFTWARE OD DODAVATELE VČETNĚ TZ V PRVNÍM ROCE UŽÍVÁNÍ	47
TABULKA Č. 13 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ SOFTWARE	47
TABULKA Č. 14 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ SOFTWARE	48
TABULKA Č. 15 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ TZ SOFTWARE POŘÍZENÉHO OD DODAVATELE – ÚČTOVÁNÍ V ROCE 2019	49
TABULKA Č. 16 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ SOFTWARE	49
TABULKA Č. 17 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ SOFTWARE	50
TABULKA Č. 18 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ TZ SOFTWARE POŘÍZENÉHO OD DODAVATELE – ÚČTOVÁNÍ V ROCE 2019	51
TABULKA Č. 19 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ SOFTWARE	51
TABULKA Č. 20 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ SOFTWARE	52
TABULKA Č. 21 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ AUTOKLÁVY	54
TABULKA Č. 22 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ AUTOKLÁVY	54
TABULKA Č. 23 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ AUTOMOBILU	56
TABULKA Č. 24 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ AUTOMOBILU	56
TABULKA Č. 25 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ AUTOMATICKÉ LINKY BALENÍ	58
TABULKA Č. 26 – VÝPOČET DAŇOVÝCH ODPISŮ AUTOMATICKÉ LINKY BALENÍ	58
TABULKA Č. 27 – VÝPOČET ÚČETNÍCH ODPISŮ MÍSTNÍ KOMUNIKACE	60
TABULKA Č. 28 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ TZ A NÁJMU U NÁJEMCE S ODKUPEM ZŮSTATKOVÉ CENY TZ	67
TABULKA Č. 29 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ TZ A NÁJMU U NÁJEMCE – NÁJEMNÉ JE HRAZENO TZ	68
TABULKA Č. 30 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ POŘÍZENÍ A TZ DROBNÉHO MAJETKU	70
TABULKA Č. 31 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘI FAKTUŘE OD DODAVATELE	72
TABULKA Č. 32 – POSTUP ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘI VLASTNÍM POŘÍZENÍ ZBOŽÍ	72
TABULKA Č. 33 – PŘEHLED TZ A OPRAV	79

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČÚS	České účetní standardy
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
GFŘ	Generální finanční ředitelství
např.	například
odst.	odstavec
písm.	písmeno
Sb.	sbírka
TZ	technické zhodnocení

1 Úvod

Každá účetní jednotka (podnikající osoba fyzická i právnická, zapsaná v obchodním rejstříku) má povinnost vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V této právní úpravě jsou vymezena nejen práva, ale také povinnosti při vedení účetnictví. Dalším důležitým zdrojem účetních jednotek při vedení účetnictví je vyhláška č. 500/2002 Sb, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a také zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Přístupy k majetku společnosti podle těchto právních norem se liší, proto se tato práce zabývá účetním a daňovým pohledem zvlášť.

Nezanedbatelnou část aktiv většiny společností tvoří dlouhodobý majetek, jehož životní cyklus trvá i desítky let. V rámci této doby může společnost tento majetek opravovat nebo technicky zhodnocovat a to i velmi významnými částkami. Pro správné určení technického zhodnocení slouží pouze obecná definice, která je uvedena v zákoně o daních z příjmů. Proto se často stává, že na jeden konkrétní případ existují různé názory řešení.

Pro splnění zásady správnosti účetnictví je účetní jednotka povinna správně určit, zda se jedná o technické zhodnocení nebo náklady. Chybné rozlišení může mít fatální následky v podobě chybné účetní závěrky, tedy nesprávných výkazů společnosti, dále chybně vypočítané a následně odvedené daně z příjmů, za což hrozí sankce ze strany finančního úřadu a v neposlední řadě i nevhodný podklad pro rozhodnutí o budoucnosti společnosti.

Diplomová práce je zaměřena na problematiku správného posouzení technického zhodnocení a oprav majetku z hlediska účetního a daňového a je vytvořena jako metodický pokyn pro nově vzniklé společnosti, které se s touto oblastí potřebují dokonale seznámit. První část práce je věnována analýze pojmů a platným legislativním předpisům, podle kterých musí být postupováno při posuzování jednotlivých činností a při účtování.

V praktické části práce jsou uvedeny modelové situace, které jsou rozděleny do tematických celků tak, aby nově začínající společnosti měly k dispozici ucelený přehled zahrnující široké spektrum situací, se kterými se v průběhu svého fungování mohou setkat. Příklady jsou včetně účetních předpisů, ale také odpisů účetních i daňových. Právě odpisy mají velký vliv na chování a fungování společnosti, ale i státu, protože státní příjmy ovlivňují celou českou ekonomiku.

2 Cíl práce a metodika

Pro danou diplomovou práci jsou definovány následující cíle a byly použity postupy a metody popsané níže.

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření návrhu metodického pokynu správné klasifikace a účetního zobrazení technického zhodnocení a oprav a údržby dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku dle právních předpisů České republiky. Záměrem je sestavit ucelený přehled dané problematiky s praktickými příklady k využití ve společnostech, které s danou problematikou přicházejí do styku poprvé (např. nově založené, začínající společnosti), ale i ve společnostech, které se s danou problematikou již setkali a potřebují si určité pasáže ověřit.

Dílčí cíle vedoucí ke splnění cíle hlavního jsou především tyto: vytvořit ucelený teoretický přehled problematiky technického zhodnocení a nákladů na opravy či údržbu včetně pojmového aparátu, zaměřit se na aspekty účetní i daňové a zpracovat metodické postupy s modelovými situacemi.

2.2 Metodika práce

K dosažení výše uvedených cílů je stanovena metodika, která bude aplikována při tvorbě této práce.

Pro teoretickou část bude vypracována literární rešerše o majetku, konkrétně o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku z účetního pohledu a z pohledu daňového. Relevantní informace pro identifikaci pojmů a také pro specifikaci jednotlivých oblastí budou získány ze zákonů platného znění (v oblasti účetnictví se jedná především o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a o prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb. a v oblasti daňové je to zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a také z odborné literatury. Jednotlivé pojmy budou vybrány metodou dedukce tak, aby vedly ke splnění stanovených cílů. Získané informace budou zařazeny do logických celků, tedy kapitol.

Praktická část bude vytvořena pomocí aplikace poznatků z části teoretické do praxe. Pro rozbor situací v modelových příkladech bude použita metoda analýzy. Modelové příklady budou, kromě již uvedeného rozboru situace, obsahovat účetní postupy, výpočet účetních i daňových odpisů (včetně volby odpisové metody) a závěry, hodnotící ekonomický vliv na společnost. Analýza a následná syntéza získaných poznatků bude využita pro správnou klasifikaci majetku (případně nákladů), jeho účtování stejně jako odpisování a následné zhodnocení.

V závěrečném hodnocení bude použita metoda indukce a především metoda syntézy pro shrnutí všech získaných informací.

Vypracované modelové situace budou vlastní prací autorky a na základě její dosavadní praxe.

3 Teoretická východiska

Problematikou řešenou v této práci je rozpoznání technického zhodnocení majetku a oprav majetku, které se provádí na dlouhodobém majetku. Správné zařazení má vliv na daňovou povinnost, výkazy společnosti i rozhodnutí o budoucnosti společnosti. Technické zhodnocení je vždy investicí, a pro podnik to znamená dlouhodobé rozhodnutí, které ovlivňuje provozní výsledky hospodaření v horizontu několika let. V následujících kapitolách jsou specifikovány právní normy, důležité pojmy a jejich účetní i daňové náležitosti.

3.1 Právní rámec účetní a daňové evidence dlouhodobého majetku

Účetní jednotka v České republice se v otázkách majetku, technického zhodnocení a oprav musí řídit těmito zákonnými normami:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., se kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Číselník Klasifikace stavebních děl (CZ-CC) vydaný Českým statistickým úřadem,
- Číselník Klasifikace produkce (CZ-CPA) vydaný Českým statistickým úřadem,
- Vnitřní předpisy účetní jednotky.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Právní norma upravující práva a povinnosti účetní jednotky. Zákon specifikuje účetní jednotky, stanoví předmět účetnictví, definuje povinnosti vedení účetnictví a dodržování směrné osnovy i rozvrhu, věnuje se účetní závěrce a také způsobu oceňování majetku a závazků – podle tohoto zákona postupuje účetní jednotka při účetním posuzování majetku tak, aby se jednalo o ucelený systém informací o činnosti a především o hodnotě

podniku. Zaznamenávání těchto činností musí být úplné a ucelené, nepřetržité s trvalostí účetních záznamů, přehledné a srozumitelné a v neposlední řadě také průkazné (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., se kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

V prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. je upraven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, dále jsou zde stanoveny přehledy o finančních tocích, metody oceňování a také upraveny povinnosti obchodních korporací. Součástí této vyhlášky je také směrná účtová osnova (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Velmi důležitou kapitolou pro vymezení pojmů uvedených v této práci je čtvrtá část vyhlášky č. 500/2002 Sb., která se zabývá účetními metodami. Ocenění dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku (dále DNM a DHM) a technické zhodnocení (dále TZ) včetně vymezení je specifikováno v § 47 této vyhlášky. Účetní odpisy jsou upraveny v § 56. Účetní jednotky si sestavují odpisový plán, který v průběhu používání aktualizují podle skutečného opotřebení majetku, aby dodržely zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

V zákoně č. 586/1992 Sb. jsou stanoveny daňové povinnosti daňových poplatníků. V jeho Třetí části – Společné ustanovení – jsou specifikovány náležitosti hmotného a nehmotného majetku včetně vstupní ceny, jejich odpisování a doby odpisů podle zvoleného typu odpisování s koeficienty platnými pro danou odpisovou skupinu z hlediska daňového (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Výčet odpisových skupin se nachází v příloze č. 1 této právní normy (Zákon č. 563/1991 Sb.). V číselníku statistického úřadu Klasifikace produkce (Český statistický úřad, 2019), pokud se jedná o produkt, nebo Klasifikace stavebních děl (Český statistický úřad, 2019), pokud se jedná o stavbu, vyhledá účetní jednotka správný kód zařazení CZ-CPA respektive CZ-CC, který následně použije pro správné určení odpisové skupiny.

České účetní standardy

Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek Ministerstvo financí České republiky vydává České účetní standardy (dále jen ČÚS). V ČÚS jsou stanoveny zejména bližší popisy účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle ČÚS vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím však zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od ČÚS a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití ČÚS účetními jednotkami se považuje za naplnění nejen účetních metod podle tohoto zákona, ale také věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání ČÚS může Ministerstvo financí stanovit prováděcím právním předpisem, vydání ČÚS oznamuje ve Finančním zpravodaji a vede registr vydaných ČÚS (Zákon č. 563/1991 Sb., § 36).

ČÚS, ve kterých je majetek řešen z pohledu účetního, rozdělují majetek společnosti na DHM a DNM. Dále je zde stanoveno oceňování, odpisování a postupy při účtování tohoto majetku (Český účetní standard pro podnikatele č. 013).

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Metodické doporučení Generálního finančního ředitelství, které stejně jako ČÚS zajišťují soulad v účetní oblasti, přispívá k souladu v oblasti daňové. Účetní jednotka zde nalezne podrobnější informace k vymezení hmotného majetku (k § 26 zákona o dani z příjmů). V pokynu je přesně uvedeno, co je samostatnou movitou věcí i přesto, že je to pevně spojeno s budovou. Dále je zde doporučení k příloze č. 1 zákona o dani z příjmů s výčtem nedílných součástí staveb jako jsou například vnitřní rozvody vody, kanalizace, elektroinstalace, vzduchu, ale i venkovní osvětlení, výtahy osobní i nákladní, vestavný nábytek a mnoho dalších (Pokyn GFŘ D-22).

Číselník Klasifikace produkce (CZ-CPA)

Podkladem pro zavedení Klasifikace CZ-CPA je mezinárodní standard CPA Version 2.1 vydaný Eurostatem. V rámci mezinárodní srovnatelnosti aktualizoval Český statistický úřad klasifikaci a zharmonizoval kódy (Český statistický úřad, 2019).

V současné době má každý produkt nebo práce šestimístný kód (vždy jedna číslice - podle sekce, oddílu, skupiny, třídy, kategorie a subkategorie, do které patří). Účetní jednotka podle tohoto kódu vyhledá v Příloze č. 1 zákona č. 586/199Sb., o daních z příjmů odpisovou skupinu (Český statistický úřad, 2019).

Číselník Klasifikace stavebních děl (CZ-CC)

Podkladem této klasifikace je mezinárodní standard Classification of Type of Constructions vydaný Eurostatem. Český statistický úřad, který Klasifikaci stavebních děl vydává, rozděluje stavby do dvou sekcí, první jsou budovy a druhou inženýrská díla. Tyto sekce se dále dělí na oddíly, skupiny, třídy, kategorie a subkategorie, proto každý typ stavby získá šestimístný klasifikační kód, podle kterého účetní jednotka v Příloze č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zjistí odpisovou skupinu. Většina stavebních děl se nachází ve 4., 5. a 6. odpisové skupině (Český statistický úřad, 2019).

Vnitřní předpisy účetní jednotky

Každá účetní jednotka si vytváří svůj vlastní soubor vnitřních směrnic především podle struktury a vnitřních potřeb organizace, tak aby fungovala co nejefektivněji a zároveň dodržovala legislativu, proto předpisy nesmí být v rozporu s platnými zákony a pokyny. Vytvořený soubor pravidel účetní jednotka pravidelně aktualizuje podle potřeb společnosti a podle změn v legislativě tak, aby se jednalo o účetnictví správné, průkazné, srozumitelné, přehledné, s trvalými účetními záznamy (Stittle a Wearing, 2008).

Dalším důvodem vytvoření souboru práv a povinností je lepší orientace nejen v oblasti účetní, ale také pracovněprávní, mzdové nebo bezpečnosti práce a to jak pro zaměstnavatele a zaměstnance, tak pro okolí. Dodržování směrnic je povinné pro všechny zaměstnance a zaručuje jim správné plnění pracovních činností, proto směrnice schvaluje nejvyšší odpovědný zaměstnanec pro konkrétní pravomoc (Schiffer, 2008).

3.2 Majetek z účetního pohledu

V účetnictví se hovoří o majetku nehmotném a hmotném, který si společnost pořídila za účelem běžného užívání (Bragg, 2017). Obě kategorie se dále dělí na drobný a dlouhodobý a specifika těchto kategorií stanovuje vyhláška č. 500/2002 Sb. DNM a DHM se odpisuje

podle účetních odpisů, kterými účetní jednotka vyčísluje skutečné opotřebení majetku (proto nebývá totožné s daňovým). Za takové opotřebení se považuje koroze, opotřebení součástí, poškození používáním, ale také zastaralost – na trhu jsou modernější a°výkonnější stroje nebo softwary. Existuje ovšem také DHM, který se postupem času neopotřebovává, neztrácí hodnotu, proto se neodpisuje. Tento majetek je specifický tím, že v průběhu let jeho cena spíše roste, než klesá – jedná se o pozemky, umělecká díla (která nejsou součástí stavby) a sbírky (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

DNM je z účetního hlediska vymezen v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Za DNM se považují především: výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. *U všech výše jmenovaných platí, že doba použitelnosti je delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Jelikož je výše ocenění ponechána na účetní jednotce, ta obvykle stanoví hranici pro DNM vyšší než 60 000 Kč a to s ohledem na zákon o daních z příjmů, kde je tato hodnota uvedena. Dále obsahuje povolenky na emise preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků* (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Specifický charakter DNM vede k problémům se správným zařazením majetků v této kategorii, a to i přesto, že vyhláška č. 500/2002 Sb. obsahuje následující upřesnění:

Nehmotné výsledky vývoje a software: *jsou takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob* (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Další specifikace ani zvláštní předpisy se na tento majetek nevztahují, proto do této skupiny patří například vlastní výrobní postupy a receptury, know-how a především software, tedy počítačový program, který je chráněn jako autorské dílo a majitel dle vlastního uvážení může poskytnout, většinou za úplatu, práva s nakládáním a využíváním takového programu, licenci. Podmínky licence se sjednávají ve smlouvě

a mohou se lišit, ale ve většině případů je zakázáno takový software prodat, půjčit či jinak poskytnout třetí osobě (České účetní standardy č. 013).

Velmi častá je situace, kdy si účetní jednotka pořídí počítač se softwarem a je nutné určit, zda se jedná o jeden majetek, tedy zda software je součástí hardwaru nebo se bude jednat o dva samostatné majetky – hmotný a nehmotný. Pokud je software součástí zařízení, které bez něho nemůže fungovat, nebo jde o software pro řízení technologií, je v prováděcí vyhlášce uvedeno, že se nejedná o DNM (Dauc.cz, 2020).

Ocenitelná práva: *zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů⁵⁾ za podmínek stanovených v písmeni a),* tedy které jsou buď vytvořeny vlastní činností s obchodování s nimi, anebo nabyty od jiných osob (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Zvláštními právními předpisy se rozumí, podle odvolávky v prováděcí vyhlášce, například zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, anebo zákon č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů. Z toho vyplývá, že společným jmenovatelem předmětů tohoto DNM je registrace a zajištěná ochrana před zneužitím například pomocí patentů nebo registrace na Úřadě průmyslového vlastnictví. Mezi nejznámější ocenitelná práva patří vynálezy, průmyslové vzory, ochranné známky nebo zeměpisné označení (Zákon č. 137/1995 Sb.).

Goodwill: *pro účely této vyhlášky se jedná o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. Goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů, v případě přeměny obchodní korporace se tento goodwill odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů, v případě přeměny obchodní korporace se tento goodwill odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny. O případnou následnou změnu kupní ceny obchodního závodu se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).*

Povolenky na emise: prováděcí vyhláška stanovuje, že sem patří všechny povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a také jednotky přiděleného množství, všechny bez ohledu na výši ocenění (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

DNM lze také technicky zhodnocovat, ať již vlastní činností společnosti nebo nabytím od jiných osob. Majetek a jeho TZ se stává DNM až po splnění všech zákonných náležitostí – tedy nejen pořízení, ale také zajištěním funkčnosti (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). U DNM se nejčastěji zhodnocuje software a zde je potřeba odlišit update a upgrade softwaru, protože v prvním případě se jedná o aktualizaci programu, tedy pravidelnou (může být roční nebo i častější) údržbu a v druhém případě jde o rozšíření či zdokonalení programu, tedy zlepšení parametrů, a proto se jedná TZ (Dušek, 2017).

3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

DHM je vymezen v § 7, vyhlášky č. 500/2002 Sb. Do této skupiny majetku patří pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a také jiný DHM jinde neuvedený (Český účetní standard č. 013).

Pozemky: pokud se účetní jednotka nezabývá prodejem pozemků (realitní kanceláře apod.), patří sem veškeré pozemky společnosti bez ohledu na jejich hodnotu. Tento DHM je specifický tím, že se neodpisuje, neboť se neopotřebovává, proto neztrácí svou hodnotu (Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 56). Také se technicky nezhodnocuje, protože úpravy v podobě vybudování chodníku, komunikace nebo parkoviště jsou samostatnou stavbou, kterou lze odepsat a technicky zhodnotit, ostatní opravy a úpravy pozemku týkající se vzhledu či provozu jsou posuzovány jako údržba (Český účetní standard č. 013).

Stavby: do této skupiny patří například stavby včetně budov, důlní a vodní díla, byty, nebytové prostory, technická rekultivace, a také právo stavby a to bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti (Březinová, 2016).

Hmotné movité věci a jejich soubory: vymezené dobou použitelnosti delší než jeden rok s hodnotou ocenění určenou účetní jednotkou. Věci, které toto nesplňují, se považují za drobný majetek, a do této skupiny nepatří. Jedinou výjimkou jsou předměty z drahých

kovů, které sem patří i pokud je jejich hodnota nižší, než je stanoveno ve vnitřních předpisech (Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 7). I když je výše ocenění ponechána na účetní jednotce, ta obvykle stanoví hranici pro DHM vyšší než 40 000 Kč a to s ohledem na zákon o daních z příjmů, kde je tato hodnota uvedena (Hruška, 2017).

Pěstitelské celky trvalých porostů: vyhláška stanovuje minimální velikost pozemku na 0,25 hektaru s hustotou nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů vysázených na jeden hektar, nebo jedná-li se o vinice či chmelnice – hovoříme o DHM (Strouhal, 2012).

Dospělá zvířata a jejich skupiny: ocenění si stanovuje opět jednotka sama, povinností je doba použitelnosti delší než jeden rok a zároveň se musí jednat o dospělá zvířata a jejich hejna nebo stáda. Při nesplnění této podmínky se nejedná o DHM, ale o zásoby (Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 7).

Poslední položkou u DHM dle zákona o účetnictví je **jiný DHM**. Zde se nacházejí umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky nebo movité kulturní památky, a která stejně jako pozemky postupem času neztrácejí svou hodnotu, protože se neopotřebovávají, ale naopak časem roste jejich cena. Dále sem patří nerostná ložiska a také věcná břemena k pozemkům a stavbám s výjimkou užívacích práv (Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 7).

Rovněž jakýkoliv DHM (výjimkou jsou pozemky a umělecká díla, která nejsou součástí stavby) lze technicky zhodnocovat a částka za toto zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu majetku.

3.2.3 Pořizovací cena dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku

Vyhláška 500/2002 Sb. v § 47 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících stanovuje, co je součástí pořizovací ceny. Tato částka se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů, neboť zvyšují cenu majetku a zároveň jsou nutné k zajištění funkčnosti, nebo také technicky zhodnocují (zlepšují mu funkčnost, zajišťují mu úspornější využití, atd.) již využívaný majetek a tím mu mohou, ale nemusí, prodlužovat například i životnost.

Součástí pořizovací ceny majetku jsou obvykle náklady na:

- předprojektové a projektové práce,
- průzkumné, geologické a geodetické práce,
- zřízení staveniště a odstranění původního porostu či stavby z důvodu nové výstavby včetně úprav terénu (zůstatková cena původní stavby nebo její části vstoupí do pořizovací hodnoty nové stavby),
- přeložky vedení plynu, páry, elektřiny, vody,
- odměny za poradenské, právní a zprostředkovatelské služby,
- správní poplatky, úroky a poplatky bankám za úvěry a poskytnuté záruky,
- poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské či lesní půdy,
- náhrady za omezení vlastnických nebo jiných majetkových práv,
- licence, patenty a jiná práva, která jsou nutná k pořízení majetku,
- zkoušky způsobilosti k užívání (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47).

Majetek nabytý koupí od jiné osoby je oceňován v pořizovací ceně. Pokud není známa pořizovací cena, protože byl majetek získán například jako dar, musí účetní jednotka buď zajistit kvalifikovanou osobu – odhadce, který stanoví reprodukční cenu, tedy částku, která odpovídá hodnotě oceňovaného majetku v době, kdy o něm začne účetní jednotka účtovat, nebo získat cenovou nabídku od společnosti, která prodává stejný majetek se stejnými parametry (Strouhal, 2012).

Další ocenění specifikované v zákoně o účetnictví se týká vlastních nákladů přímých i nepřímých, které byly vynaloženy na výrobu a další činnost vedoucí k vytvoření hmotného nebo nehmotného majetku. Do těchto nákladů patří například spotřebovaný materiál v pořizovací ceně, další náklady a spotřebované výkony (Kovanicová, 1996).

3.2.4 Náklady nevstupující do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

S pořízením majetku souvisí i náklady, které účetní jednotka již při pořízení zaúčtuje do nákladů (na nákladové účty 5xx) a dále o nich nevede žádnou evidenci, respektive tyto náklady nezvyšují hodnotu nově pořízeného nebo technicky zhodnoceného majetku, proto se postupně neodpisují spolu s takovým majetkem. Mezi tyto náklady patří náklady na

opravu a údržbu – jedná o například o pravidelné servisní prohlídky (pravidelnou údržbu), opravy poškozeného nebo opotřebovaného dílu (i když dojde k použití jiného materiálu, nedojde k zlepšení funkčnosti, tedy zhodnocení), dále sem patří náklady na zaškolení pracovníků na práci s novým strojem či přístrojem, výdaje na zásoby k nově pořízenému DHM, výdaje na reprezentaci nebo například kursové rozdíly (Zákon č. 563/1991 Sb. a Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

3.2.5 Účetní odpisy

Podkladem pro účetní odpisy je vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56 Odpisování majetku. Odpisový plán si sestaví účetní jednotka, tak aby podal co nejvěrnější a nejpoctivější obraz skutečnosti. Účetní odpisy korespondují se skutečnou životností DNM a DHM. Při stanovení délky odpisů vychází účetní jednotka ze zkušeností a podmínek užívání. Tato životnost se může v průběhu používání prodloužit s ohledem na skutečný stav majetku (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). I proto se účetní odpisy počítají měsíčně a daňové pouze ročně. Výše odpisů se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. Souhrn všech doposud provedených odpisů na konkrétním majetku se nazývá oprávka.

Účetní odpisy nemusí být shodné s daňovými, ale účetní odpisy jsou účinné jen do výše daňových (Kout a Líbal, 2015).

3.3 Majetek z daňového pohledu

Daňově se majetek dělí na hmotný majetek a nehmotný majetek a přesné vymezení je uvedeno v zákoně č. 586/1992 Sb. Na rozdíl od účetního pohledu v tomto případě zákon stanoví nejen minimální délku použití, ale zároveň i minimální pořizovací hodnotu takového majetku (Marková, 2016).

3.3.1 Nehmotný majetek

Definice nehmotného majetku dle zákona o dani z příjmů:

Pro účely tohoto zákona se odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud:

a) byl

1. nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo

2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků (Zákon č. 586/1992 Sb, § 32a).

Z výše uvedené citace je zřejmé, že požadavky na nehmotný majetek jsou doba použitelnost delší než jeden rok a vstupní cena vyšší než 60 000 Kč. Pokud nehmotný majetek splňuje zákonné náležitosti, účetní jednotka jeho pořizovací hodnotu „uvolňuje“ do nákladů v podobě daňových odpisů postupně po dobu několika měsíců, podle odpisové skupiny, ve které se konkrétní majetek nachází. A naopak nedosahuje-li celková pořizovací hodnota jednoho majetku výše stanovených 60 000 Kč, majetek se nemusí odpisovat a rovnou ho může účetní jednotka zaúčtovat do nákladů (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Mezi nehmotný majetek patří:

- nehmotné výsledky vývoje,
- software,
- goodwill – dobré jméno firmy, prestiž,
- licence,
- patenty,
- autorská práva,
- obchodní značka,
- povolenky na emise (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6).

3.3.2 Hmotný majetek

Výčet hmotného majetku se nachází v zákoně o dani z příjmů - § 26 Odpisy hmotného majetku a je následující:

- a) *samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,*
- b) *budovy, domy a jednotky,*
- c) *stavby, s výjimkou - provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m a také oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,*
- d) *pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,*
- e) *dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč,*
- f) *jiný majetek vymezený v odstavci 3 (Zákon č. 586/1992 Sb, § 26).*

Pokud jsou splněny výše uvedené podmínky, jedná se o majetek, který se postupně odpisuje lineárně nebo zrychleně – záleží na účetní jednotce, jaký typ odpisování zvolí. Při nesplnění výše uvedených podmínek se jedná o majetek drobný a jeho hodnota se při pořízení zahrnuje do nákladů – jednorázově či postupně podle vnitřních předpisů účetní jednotky (Schiffer, 2008).

Hmotné movité věci – do této kategorie hmotného majetku patří, jak je patrné z názvu, věci – předměty či zařízení, které jsou samostatné. Patří sem ale také výrobní zařízení jako jsou stroje a přístroje, dopravní prostředky, inventář, různá zařízení a předměty používané k provozování služeb a výkonů, které jsou pevně spojeny s budovou nebo jinou stavbou, ale přesto nejsou její součástí – z hlediska účetního a daňového. Přesný výčet nabízí pokyn D-22, který vydalo GFŘ (Pokyn GFŘ D-22).

Soubor movitých věcí – do této skupiny lze zařadit jednotlivé části výrobního či jiného celku, které na sebe navazují nebo se doplňují. Každá účetní jednotka se může rozhodnout, zda předměty zařadí do své evidence jednotlivě nebo jako celek, protože v mnoha případech mohou jednotlivé části fungovat i samostatně. Pokud se bude jednat o celek, není důležité, jaká je hodnota jednotlivých částí, ale hodnota celku musí být vyšší než 40 000 Kč. Výhodou souboru je to, že pokud je vyměněn například jen jeden díl z celku za stejný, tedy totožný díl nový, nebude se jednat o TZ souboru, ale o pouhou opravu

a nemusí se částka přičíst k pořizovací hodnotě souboru a následně odpisovat několik let, ale účetní jednotka ji může rovnou zahrnout do nákladů společnosti (Skála, 2008).

Budovy, domy, jednotky a stavby – tato skupina je specifická tím, že není důležitá pořizovací hodnota ani doba funkčnosti – vždy se jedná o hmotný majetek. Nedílnou součástí staveb jsou například vnitřní rozvody – elektroinstalace, kanalizace, vytápění, vzduchotechniky, stejně tak jako vestavný nábytek či sociální vybavení pevně spojené se stavbou. Součástí komunikací jsou dopravní značky i značení. Obvykle sem patří také dočasné stavby a stavby ve zkušebním provozu – tyto stavby je nutné zkoumat individuálně, protože záleží na pokynech stavebního úřadu o náležitostech zkušebního provozu (Pokyn GFŘ D-22).

Dospělá zvířata a jejich skupiny – do této skupiny patří veškerá dospělá zvířata a jejich stáda nebo hejna, která mají použitelnost delší než rok. Ostatní zvířata (ve výkrmu nebo zvířata s kratší použitelností) patří do zásob. Tento hmotný majetek je specifický tím, že se nedá TZ a veškeré investice jsou vedené jako náklady (Skála, 2008).

U pronajatého majetku je nezbytné, aby nájemce, který provádí technické zhodnocení na pronajatém nebo přes finanční leasing pořízeném majetku, měl písemný souhlas majitele. Pokud majitel uvede, že souhlasí s TZ a zároveň že neuplatňuje nárok na odpisy, může tuto investici odpisovat nájemce dle zákona o dani z příjmů (Skála, 2008).

3.3.3 Vstupní cena nehmotného a hmotného majetku

Pořizovací cena, za kterou je majetek ať již nehmotný či hmotný pořízen, je definována pouze v oblasti účetní nikoliv daňové, proto účetní jednotka přebírá údaje o pořizovací ceně pouze z vyhlášky č. 500/2002 Sb. a do této částky se zahrnují všechny i vedlejší náklady související s pořízením majetku, protože zvyšují jeho cenu a zároveň jsou nutné k pořízení nebo k zajištění funkčnosti.

Jestliže cena za pořízení majetku včetně výše uvedených pořizovacích nákladů přesáhne částku 60 000 Kč u DNM respektive 40 000 Kč u DHM, je splněna podmínka stanovená v zákoně o dani z příjmů a jedná se o nehmotný nebo hmotný majetek. Hodnota takového

majetku se může i nadále zvyšovat a to pomocí TZ, které může být provedeno již v prvním roce pořízení nebo v letech následujících, a to i opakovaně.

3.3.4 Daňové odpisy

Požizovací hodnota nehmotného a hmotného majetku se musí podle zákona o dani z příjmů postupně uplatňovat v podobě daňově uznatelných nákladů, tedy nemůže se celková hodnota majetku uplatnit v nákladech ihned, ale pomocí daňových odpisů po částech. Odpisy si může uplatnit ten, kdo investoval do majetku, tedy získal ho za úplatu. Z toho vyplývá, že odpisuje vlastník majetku a v určitých případech také nájemce, ale pouze s písemným souhlasem majitele a za předpokladu, že odpisy neuplatňuje vlastník (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Jak dlouho bude konkrétní majetek odpisován, záleží na jeho zařídění do odpisové skupiny viz Tabulka č. 1. Český statistický úřad vydal číselník CZ-CC, který slouží ke klasifikaci budov a inženýrských děl a číselník CZ-CPA pro klasifikaci ostatních majetků včetně práce. Příloha č. 1 k zákonu o daních z příjmů určuje, do které odpisové skupiny položka patří, pro přehlednost a jednoduchost se vyhledává právě podle zařídění CZ-CC respektive CZ-CPA. Tyto kódy jsou pouze pro majetek hmotný (Dušek, 2017).

Stavby a inženýrská díla se zařazují do odpisové skupiny podle hlavního užívání, a pokud v průběhu let dojde ke změně využití díla, účetní jednotka změní zařídění k datu, kdy došlo ke změně. Technické zhodnocení stavby nemění odpisovou skupinu, ale zvyšuje částku k odpisování (Zákon č. 586/1992 Sb., § 30).

Tabulka č. 1 - Odpisové skupiny s dobou odpisování

Odpisová skupina	Minimální doba odpisování v letech
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb, § 30

Odpisové skupiny:

1. Do této skupiny patří například zvířata, kancelářské potřeby a stroje, počítače a periferní zařízení, televizní kamery a přístroje pro telefonní přenos, zařízení na vyvažování pneumatik, stroje pro zemědělství a lesnictví jinde neuvedené.
2. Zde se nachází nákladní a osobní automobily, montované stavby ze dřeva nebo plastů, kování, antény, optické a fotografické přístroje, spotřební elektronika, obráběcí a stavební stroje nebo časoměrné přístroje.
3. V této skupině lze najít věžové zásobníky, kovové nádrže, mosty, věže, kotle, elektromotory, výměníky tepla, pece a hořáky, turbíny, výtahy, eskalátory, ostatní zdvihací a manipulační techniku nebo nakládací a vykládací zařízení.
4. Sem patří stavby a inženýrská díla typu: oplocení, energetická výrobní díla, průmyslové komíny chemických podniků, stožáry, vedení dálková i místní – elektrická, telekomunikační nebo trubní.
5. Do této skupiny zahrnujeme především silnice všech typů, tunely, podjezdy, podchody, akvadukty, vodní díla a většinu budov ať již bytových nebo nebytových.
6. Skupina se stavbami velkého rozsahu – administrativní budovy, hotely, velké obchodní domy, muzea a knihovny (Zákon č. 586/1992 Sb., Příloha č. 1).

Každý daňový subjekt po stanovení doby odpisování má možnost zvolit si odpisování rovnoměrné nebo zrychlené. Volba typu odpisování je dobrovolná, ale zároveň trvalá. Doba odpisování je stanovena v zákoně o daních z příjmů stejně jako způsob výpočtu výše ročního odpisu, který se provádí obvykle jednou ročně na konci kalendářního roku. Daňový odpis je hodnota ročního teoretického opotřebení majetku vycházející z výše uvedené tabulky a je pro všechny účetní jednotky stejný. Skutečné opotřebení majetku není u daňových odpisů bráno v potaz, proto účetní jednotky z důvodu věrného obrazu skutečnosti vedou evidenci skutečného opotřebení v podobě účetních odpisů (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Odpisy rovnoměrné - při rovnoměrném odpisování se stanoví odpisy ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny majetku a přiřazené roční odpisové sazby (viz vzorec níže). Dojde-li k technickému zhodnocení majetku, odpisy se přepočítají ve výši jedné setiny součinu ze zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční sazby pro zvýšenou vstupní cenu. Tento druh odpisu je výhodný pro daňové subjekty, které potřebují konstantní výši výdajů – nákladů.

Rovnoměrné daňové odpisy se také často používají při odpisování staveb, které mají životnost několik desítek let (stavby patří do odpisové skupiny 4 až 6) a zdají se být pro tak velký časový horizont přijatelnější (Zákon č. 586/1992 Sb.). V Tabulce č. 2 je uvedena roční odpisová sazba potřebná pro doplnění do vzorce pro výpočet rovnoměrného odpisu.

Vzorec pro výpočet rovnoměrného odpisu:

$$RO_{rovn} = \frac{VC * sazba}{100} \text{ [Kč]},$$

kde: RO_{rovn} – roční rovnoměrný odpis majetku
 VC – vstupní cena
 sazba – roční odpisová sazba pro 1. rok a následující roky

Tabulka č. 2 – Odpisové skupiny s roční odpisovou sazbou pro rovnoměrné odpisy

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování
1	20,0	40
2	11,0	22,25
3	5,5	10,5
4	2,15	5,15
5	1,4	3,4
6	1,02	2,02

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., § 31

Odpisy zrychlené – výhodné pro daňový subjekt, který potřebuje uplatnit co největší odpisy v prvním roce odpisování, například z důvodu velkých výnosů. Pro zrychlené daňové odpisování je v zákoně o daních z příjmů stanoven koeficient, který je pro první rok odpisování vyšší (viz Tabulka č. 3) než pro roky následující (viz Tabulka č. 4). Dále se u výpočtu tohoto odpisu berou v úvahu roky používání majetku, které se odečítají od koeficientu, čímž postupně klesá hodnota odpisu a v posledním roce je nejnižší – odpisy mají degresivní průběh. Majetek ve zrychleném odpisování může být také technicky zhodnocen a pro tyto případy jsou speciální koeficienty, ale i u nich je průběh degresivní (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Vzorec pro výpočet zrychleného odpisu v prvním roce užívání:

$$RO_{zr} \text{ v 1. roce} = \frac{VC}{K_1} [\text{Kč}],$$

Kde: RO_{zr} roční zrychlený odpis majetku
 VC vstupní cena
 K_1 koeficient roční odpisové sazby pro 1. rok

Tabulka č. 3 – Odpisové skupiny s koeficientem v prvním roce pro zrychlené odpisy

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., § 32

$$RO_{zr} \text{ v násled. letech} = \frac{2 \cdot ZC}{K_n - n} [\text{Kč}],$$

kde: RO_{zr} roční zrychlený odpis majetku
 ZC zůstatková cena
 K_n koeficient roční odpis. sazby pro následující roky
 N počet let, po které se majetek již odpisoval

Tabulka č. 4 – Odpisové skupiny s koeficientem v dalších letech pro zrychlené odpisy

Odpisová skupina	Koeficient v dalších letech odpisování
1	4
2	6
3	11
4	21
5	31
6	51

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., § 32

U rovnoměrných i zrychlených odpisů lze na hmotné majetky uvedené v § 31, respektive § 32 zákona o daních z příjmů uplatnit zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10, 15 anebo 20 % ze vstupní ceny.

Nehmotný majetek s cenou vyšší než 60 000 Kč a použitelností delší než 1 rok se také odpisuje, ale pouze rovnoměrně a v řádech měsíců nikoliv let – audiovizuální dílo se odpisuje 18 měsíců, software a výsledky výzkumu či vývoje 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek výše neuvedený se odpisuje 72 měsíců. U technického zhodnocení se rozlišuje, zda bylo v 1. polovině odpisování, v tom případě se pouze zvýší zbývající odpisy o hodnotu zhodnocení a pokud bylo až ve 2. polovině životnosti, prodlouží se doba odpisů tak, aby se nehmotný majetek odpisoval ještě nejméně polovinu původní doby, tady u audiovizuálního díla se životnost prodlouží na 9 měsíců, u software a výsledků výzkumu či vývoje na 18 měsíců a u ostatního nehmotného majetku na 36 měsíců (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32a).

3.4 Technické zhodnocení

Zhodnocení lze provádět na jakémkoliv majetku vyjma zvířat, pohledávek a cenných papírů, a proto je opět nutné rozdělit je podle účetního a daňového pohledu. Pro obě oblasti je shodné, že za TZ se považuje jakékoliv zlepšení nebo pouhá změna vzhledu, funkčnost, použitelnosti a vybavenosti celé věci nebo její části – tedy výdaje na kvalitativní nebo kvantitativní změnu (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

3.4.1 Technické zhodnocení z účetního hlediska

Technické zhodnocení DNM (není stanovovaná přesná specifikace) i DHM, ať již vlastního či pronajatého (pouze se souhlasem vlastníka), je stanoveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., jako náklady, které dosahují významné hodnoty k hodnotě majetku, který se zhodnocuje. Tyto náklady se sčítají vždy za jedno celé účetní období a o hodnotu TZ se zvýší hodnota odpisovaného DNM nebo odpisovaného DHM.

Účetní jednotka si může dobrovolně zvolit, při jaké hodnotě na zlepšení DNM nebo DHM, bude účtovat o TZ tedy investici.

V Tabulce č. 5 a 6 jsou uvedeny postupy účtování o pořízení majetku a jeho následném TZ, kdy v Tabulce č. 5 je majetek i jeho TZ pořízeno od dodavatele a v Tabulce č. 6 je majetek i jeho TZ zajištěno vlastní činností společnosti.

Tabulka č. 5 – Postup účtování o pořízení majetku od dodavatele včetně TZ

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Pořízení majetku – faktura	04x	321
Úhrada faktury	321	221
Převod DNM nebo DHM do užívání	01x nebo 02x	04x
Odpis DNM nebo DHM	551	07x nebo 08x
Technické zhodnocení – nákup od dodavatele	04x	321
Zařazení technického zhodnocení užívání	01x nebo 02x	04x
Odpis DNM nebo DHM vč. TZ	551	07x nebo 08x
Dodat. odpis ZC majetku v případě prodeje	541	07x nebo 08x
Vyřazení majetku z účetní evidence	07x nebo 08x	01x nebo 02x

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Tabulka č. 6 – Postup účtování o pořízení majetku vlastní činností včetně TZ

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Vlastní činnost (spotřeba materiálu)	501	112
Vlastní činnost (mzdové náklady)	521	331
Převod DNM nebo DHM do užívání	01x nebo 02x	587 nebo 588
Vlastní činnost na technickém zhodnocení	521	331
Zařazení technického zhodnocení do užívání	01x nebo 02x	587 nebo 588
Odpis DNM nebo DHM	551	07x nebo 08x
Vyřazení majetku z evidence	07x nebo 08x	01x nebo 02x

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Drobný nehmotný a hmotný majetek – i tento majetek lze technicky zhodnotit. Protože ale majetek samotný byl při pořízení rovnou naúčtován do nákladů, neboť nepřekročil stanovenou peněžní hodnotu, naúčtuje se na účet pořízení pouze TZ a to se také postupně odpisuje. Odpisová skupina se v tomto případě určí podle majetku, jenž se zhodnocuje.

3.4.2 Technické zhodnocení z daňového hlediska

Pro posouzení, zda se jedná o TZ nebo náklady na opravu v daňové oblasti, je rozhodující, zda částka investovaná do změny nehmotného nebo hmotného majetku překročila hodnotu 40 000 Kč za jeden hospodářský rok. Dochází-li během roku k více zhodnocení stejného majetku, vede si účetní jednotka evidenci, kde zhodnocení prozatím účtuje do nákladů. Na konci zdaňovacího období zjistí, zda nepřekročily částky za TZ jednoho majetku výše uvedenou částku 40 000 Kč. Překročením této hodnoty se automaticky jedná o TZ a je nutné vše přeúčtovat na majetek, na kterém dochází ke zhodnocení. A jelikož se majetek odpisuje již od svého pořízení, respektive zprovoznění, účetní jednotka po zaktivování TZ postupuje následovně (Zákon č. 586/1992 Sb.) :

U rovnoměrných odpisů – v roce, kdy došlo k TZ, se odpisy přepočítají pro rok změny a následující roky tak, že se k původní vstupní ceně připočítá hodnota za změny. Tato zvýšená cena se vynásobí stanovenou sazbou uvedenou v Tabulce č. 7. Majetek se po zbývajících letech odpisuje tímto způsobem. Pokud dojde opakovaně k TZ, vždy se pouze zvýší vstupní cena od roku změny a vynásobí se sazbou uvedenou pro danou odpisovou skupinu (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Vzorec pro výpočet rovnoměrného odpisu u technicky zhodnoceného majetku:

$$RO_{TZ\text{ rovn}} = \frac{ZVC \cdot \text{sazba}}{100} \text{ [Kč]},$$

kde: $RO_{TZ\text{ rovn}}$ roční odpis technicky zhodnoceného majetku
 ZVC zvýšená vstupní cena (původní vstupní cena + hodnota TZ majetku)
sazba roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Tabulka č. 7 – Sazba pro TZ u rovnoměrných odpisů

Odpisová skupina	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	33,3
2	20,0
3	10,0
4	5,0
5	3,4
6	2,0

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., § 31

U zrychlených odpisů – v roce, kdy došlo k TZ, se odpisy přepočítají obdobně jako u rovnoměrných odpisů, jen s tím rozdílem, že pro tento způsob odpisování není podstatná zvýšená vstupní cena, ale zvýšená zůstatková cena. Tato zvýšená zůstatková cena se vynásobí koeficientem uvedeným v Tabulce č. 8 a stanoveným pro zrychlené odpisování opět podle odpisové skupiny (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Vzorec pro výpočet zrychleného odpisu u technicky zhodnoceného majetku:

$$RO_{TZ\ zr\ v\ násled.\ letech} = \frac{2*ZZC}{K-n} [Kč],$$

Kde: $RO_{TZ\ zr}$ roční odpis TZ majetku
 ZZC zvýšená zůstatková cena (zůstatková cena + hodnota TZ majetku)
 K koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
 n počet let, po které se majetek již odpisoval

Tabulka č. 8 – Koeficient pro TZ u zrychlených odpisů

Odpisová skupina	Koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3,0
2	5,0
3	10,0
4	20,0
5	30,0
6	50,0

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., § 32

Technické zhodnocení nehmotného majetku - zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za TZ se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč. Za TZ se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo TZ ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování stanovenou podle odstavce 4, nejméně však

- a) *audiovizuální díla po dobu 9 měsíců,*
- b) *software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců,*
- c) *nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,*
- d) *ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců (Zákon č. 586/1992 Sb., § 32a).*

TZ nehmotného majetku, který je uveden v kapitole 3.3.1 Nehmotný majetek lze provádět u těchto majetků:

Nehmotných výsledků vývoje – navazujícím vývojem a výzkumem, u kterého dojde k rozšíření a zkvalitnění poznatků a výsledků,

Softwaru – dojde-li k rozšíření použitelnosti nebo vylepšení stávající verze – upgradu,

Licencí, patentů, autorských práv – zajištěním větší nebo rozšířenější ochrany.

Technické zhodnocení hmotného majetku - *zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a zároveň uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání; přitom poplatník, který samostatně eviduje a odpisuje technické zhodnocení hmotného majetku podle § 26 odst. 3 písm. a) nebo výdaje vymezené v § 26 odst. 3 písm. c) zvyšuje o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Ustanovení předchozí věty se nepoužije u technického zhodnocení v případech uvedených v odstavcích 1, 4 a 6, § 30a odst. 5 a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 6 nebo u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování. Povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na původním majetku se nevztahuje na technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, které se odpisuje podle § 30 odst. 6 vždy samostatně (Zákon č. 586/1992 Sb.).*

TZ hmotného majetku, který je uveden v kapitole 3.3.2 Hmotný majetek lze provádět u těchto majetků:

Hmotné movité věci – jakoukoliv rekonstrukcí, modernizací či jinou úpravou účelu, technických parametrů a použitelnosti,

Souboru movitých věcí – tedy v účetnictví evidovaného jednoho majetku, který se skládá z více na sebe navazujících či doplňujících se částí výrobního nebo jiného celku, lze provádět TZ jednak přidáním dalšího majetku do souboru nebo zhodnocením uvedeným u samostatných movitých věcí,

Budov, domů, jednotek a staveb – při splnění základní podmínky, tedy že technicky lze zhodnotit pouze dokončenou stavbu, a to pomocí nástavby, přístavby a stavební úpravy (Strouhal, 2012).

Nástavbou se rozumí jakékoliv zvýšení původní stavby (minimální rozměr zvýšení není uveden v žádné legislativě) – např. přístavením patra, zvýšením střešní konstrukce nebo komínu, zvednutím mostní konstrukce, atd. a není podstatné, zda jde o rekonstrukci nebo modernizaci.

Přístavba je změna půdorysu stavby z důvodu přidání další části stavby, která musí navazovat na původní stavbu a musí s ní být provozně propojena například dveřmi nebo inženýrskými sítěmi.

Stavební úpravy jsou velmi širokým pojmem jakékoliv změny, kdy nedojde ke změně výšky stavby ani půdorysu stavby. Mezi nejčastější stavební úpravy patří zazdění, vybourání nebo změna parametrů okna či dveří, přestavba prostoru dozděním či vybouráním příček, doplnění betonového základu pro stroj umístěný v budově, doplnění prostupů, atd. Do stavebních úprav patří i úpravy rozvodů – elektřiny, vody, vzduchotechniky, vytápění, které jsou nedílnou součástí stavby (Vychopeň, 2018).

Některé změny stavby podléhají kolaudačnímu rozhodnutí, proto je nelze zařadit do užívání dříve, než nabude právní moci kolaudační rozhodnutí.

Ostatní kategorie hmotného majetku jako jsou zvířata a jejich skupiny, pozemky a umělecká díla nelze technicky zhodnotit.

Technické zhodnocení může být prováděno také na pronajatém majetku, zde je ale nájemce omezen s nakládáním takového majetku a změny může provádět pouze s písemným souhlasem majitele. Pokud TZ zaplatil nájemce a pronajímatel nezvýšil o tuto hodnotu vstupní cenu pronajímaného majetku, může nájemce na základě písemné smlouvy toto TZ odpisovat. Ještě před začátkem odpisování navede účetní jednotka nájemce TZ do užívání jako by se jednalo o hmotný majetek. Odpisovou skupinu stanoví podle zatřídění pronajatého majetku – zjistí u pronajímatele. Jelikož se velká část nájemních vztahů týká pronájmu nemovitostí, které mají dlouhou dobu odpisování, není nikterak výjimečné, že nájemní smlouva skončí dříve, než je TZ plně odepsáno. Smlouvou by tedy mělo být ošetřeno, jakým způsobem bude vypořádáno TZ po skončení nájemního vztahu (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Možnosti vypořádání TZ po skončení nájemního vztahu:

- při uvedení majetku do původního stavu
 - nájemce vykáže zůstatkovou hodnotu TZ jako daňově uznatelný výdaj a pronajímateli v takovém případě neplyne žádný příjem,
- při ponechání TZ
 - nájemce nezíská žádnou náhradu od pronajímatele - zůstatková cena TZ bude pro nájemce nedaňovým výdajem a pronajímateli vznikne zdanitelný nepeněžní příjem, právě ve výši zůstatkové ceny TZ a o tuto částku se zvýší vstupní respektive zůstatková cena stavby,
 - nájemce získá náhradu ve výši zůstatkové ceny a pronajímateli nevznikne nepeněžní příjem,
 - nájemce nezíská náhradu v plné výši zůstatkové ceny, takže zůstatková cena do výše přijaté náhrady je pro nájemce daňově uznatelný výdaj a zbytek zůstatkové ceny je nedaňový výdej. Pronajímateli vznikne nepeněžní příjem ve výši rozdílu mezi zůstatkovou cenou TZ a úhradou nájemci. Vstupní (zůstatková) cena stavby se zvýší o částku zůstatkové ceny TZ (Skála, 2008).

Některé výdaje se mohou jevit jako TZ konkrétní nemovité nebo movité věci, ale ve skutečnosti se jedná o další samostatný majetek. Může se jednat o software, který účetní jednotka pořídila pro konkrétní technologii, ale jeho využitelnost je mnohem širší a existují další technologie, pro které je tento software vhodný a lze ho pro ně použít. U movitých věcí to může být příslušenství, které lze použít i k dalším majetkům, nebo věci sice pevně spojeny s budovou, ale podle pokynu GFŘ D-22 nejsou její součástí a musí se evidovat samostatně.

Jestliže účetní jednotka odpisuje majetek, který se společnost rozhodne prodat v průběhu roku, může být uplatněn odpis v roce prodeje pouze z 1/2, ale pokud dojde k prodeji přesně 31.12.xx odepíše se celá roční hodnota odpisu (Zákon č. 586/1992 Sb.).

3.5 Náklady na opravu a údržbu

Náklady na opravu a údržbu jsou na rozdíl od TZ daňově uznatelné již v roce provedení, protože nezvyšují vstupní nebo zůstatkovou cenu nehmotného či hmotného majetku a nemusí se odpisovat – postupně uvolňovat do daní. Z tohoto důvodu nejsou blíže specifikovány v zákoně o dani z příjmů.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je uvedeno, že součástí ocenění DNM, DHM a TZ nejsou mimo jiné: *Opravy a údržba - opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.*

Opravou, jak vyplývá z výše uvedené definice, je výměna poškozeného nebo úplně zničeného dílu majetku tak, aby došlo k opětovnému uvedení do provozu, tedy uvedení do původního stavu. V tomto případě nesmí dojít ke zlepšení schopností nebo změně parametrů celého zařízení, stejně jako nesmí být poškození fatální, protože výměna celého majetku není opravou, ale pořízením nového majetku a v závislosti na pořizovací hodnotě musí účetní jednotka správně zařadit tento nový majetek do užívání. Materiál použitý při opravě nemusí být stejný jako původní za podmínky, že nedojde k TZ. Vyhláška neurčuje,

jaký je maximální procentuální podíl částečného poškození nebo opotřebení (Burian a Janoušek, 2002). Opravou se rozumí například spravení poškozené střechy nebo komunikace, ale také výměna špatného těsnění nebo skleněné výplně v okně.

Opravovat lze pouze majetek, který je již uveden do užívání a to jednak proto, že se nahrazují části fyzicky opotřebeného majetku a také proto, že náklady vzniklé na nedokončené investici jsou součástí pořizovací ceny DHM (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Údržbou v závislosti na definici se rozumí pravidelná a soustavná činnost, která se snaží zpomalit opotřebení nebo předejít poruchám a následnému vzniku oprav (Skála, 2008). Nejčastěji se jedná například o pravidelný servis strojů a zařízení nebo pravidelné nátěry potrubí či konstrukcí různých typů a různých materiálů.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro daňové subjekty je výhodnější vzhledem ke snížení daňového základu a tedy i k nižšímu odvodu daně v roce vynaložení nákladu, vykazovat některé i sporné činnosti spíše jako opravu nebo údržbu, než jako investici, čehož si je pochopitelně vědoma státní správa. Proto probíhají časté kontroly ze strany finančního úřadu, které mají za cíl posuzovat správnost vykázání daňového výdaje. Jelikož neexistuje žádný taxativní výčet nákladů nebo TZ, je na každé účetní jednotce břímě správného posouzení a sporné položky musí řešit individuálně podle konkrétních okolností.

3.6 Technické zhodnocení souběžně s opravou

V praxi je velmi častý případ, kdy je majetek opravován a zároveň technicky zhodnocován. Daňový subjekt, pokud nechce celou akci posoudit jako TZ, musí prokazatelně oddělit část TZ od části opravy a to již od prvopočátku akce – počínaje veškerou dokumentací, smlouvami s dodavateli přes fakturaci až k zaúčtování jednotlivých prací. V opačném případě může finanční úřad shledat návaznost jednotlivých činností a posoudit celou akci jako TZ s následným doměřením penále za chybné zařazení respektive chybně odvedené daně. A není vůbec podstatné, jak velkou část z celé akce tvoří investice a jak velkou část tvoří oprava.

3.6.1 Správnost vykázání technického zhodnocení nebo opravy a údržby

Důkazní břemeno správného zatřídění potažmo zdanění je na poplatníkovi, který má povinnost poskytnou finanční správě veškeré vyžádané podklady a je ve vlastním zájmu společnosti, aby měla například i fotografické důkazy o stavu majetku a o provedených změnách. Finanční správa také může provádět místní šetření nejen v účtárně, ale i mezi všemi zaměstnanci, vyptávat se a pořizovat si vlastní důkazy. Proto se doporučuje v případě nejasností obrátit se přímo na finanční úřad se žádostí o posouzení, zda je majetek zatříděn správně. Nevýhodou je, že za každé 1 posouzení se platí, vyřízení žádosti trvá dlouho a úřad pouze odpoví, zda je zatřídění správné nebo špatné. Pokud je zatřídění chybné, finanční úřad neporadí, jak správně postupovat. Existují firmy, které se touto problematikou zabývají, za úplatu poradí a navíc za svůj výrok ručí.

Důležité důkazní materiály:

- projektové dokumentace,
- kolaudační rozhodnutí, stavební deníky,
- technické zprávy, odborné posudky,
- certifikáty výrobků,
- prohlášení o shodě,
- videa, fotografie, svědectví.

4 Vlastní práce

Na základě pojmů identifikovaných v teoretické části diplomové práce je praktická část zaměřena na konkrétní příklady TZ a oprav. Práce je vytvořena jako návrh metodického pokynu především pro nově začínající společnosti, proto tato část obsahuje několik ucelených skupin modelových příkladů, ve kterých je nasimulována situace. Následně je rozebrána z účetního hlediska a to včetně postupu účtování, poté jsou propočítány účetní i daňové odpisy. Na závěr je shrnutí popřípadě vysvětlení rozdílu mezi zjištěnými skutečnostmi v oblasti účetní a daňové.

Metodický pokyn je určen pro účetní jednotky, tedy právnické nebo fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku se sídlem na území České republiky, jež mají povinnost vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tomuto širokému spektru účetních jednotek působících v různých oblastech podnikání byl uzpůsoben výběr jednotlivých situací tak, aby nebyl příliš úzce spjat s konkrétním odvětvím. Množství modelových situací mapuje velkou část problematiky TZ a nákladů. A i když v praxi existuje nepřehledné množství příkladů včetně různých kombinací, posouzení musí být vždy individuální s velkým citem pro detail, protože právě ten může být tím rozhodujícím ukazatelem poskytujícím věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, tedy správné zaúčtování.

4.1 Technické zhodnocení

Praxe může přinést účetní jednotce několik případů TZ, které bude muset správně účetně a daňově vyhodnotit. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku.

Technicky zhodnotit lze:

- nehmotný majetek v prvním roce užívání – hodnota TZ se připočítá ke vstupní ceně majetku,
- nehmotný majetek v dalších letech užívání, jelikož se tento majetek odpisuje pouze rovnoměrně, jedná se vždy o zvýšenou vstupní cenu,
- hmotný majetek v prvním roce užívání – hodnota TZ se připočítá ke vstupní ceně majetku,

- hmotný majetek v dalších letech užívání – v případě rovnoměrného odpisování se jedná o zvýšenou vstupní cenu a v případě zrychleného odpisu jde o zvýšenou zůstatkovou cenu,
- cizí majetek – ale pouze při splnění následujících podmínek – TZ provedl nájemce se souhlasem vlastníka, existuje písemná smlouva s vlastníkem, vlastník nezvýší vstupní cenu majetku (Zákon č. 586/1992 Sb.). Nájemce si TZ zavede do užívání jako jiný majetek a zatřídí ho do odpisové skupiny dle původního majetku, na němž je provedeno zhodnocení.
- jiný majetek (specifikovaný v § 26 zákona č. 586/1992 Sb.) – mimo jiné se jedná o TZ drobného majetku, jehož pořizovací hodnota nepřesáhla 40 000 Kč, takže byl při pořízení naúčtován rovnou do nákladů pomocí účtu 501 (spotřeba materiálu). Pokud v dalších účetních obdobích dojde k TZ tohoto majetku, musí být o TZ účtováno zvlášť, a také se musí založit karta nového samostatného majetku TZ s pořizovací hodnotou ve výši TZ. Nový majetek se zatřídí do odpisové skupiny podle původního majetku a účetní jednotka si vybere zrychlené či rovnoměrné odpisování.

4.1.1 Technické zhodnocení nehmotného majetku v prvním roce užívání

Modelová situace č. 1:

Společnost 20.02.2019 zakoupila software na zpracování účetnictví s pořizovací cenou 150 000 Kč a 01.10.2019 byl na software dodavatelskou firmou proveden upgrade v hodnotě 61 000 Kč. Licence k tomuto software není časově omezená.

- Software uvedený v tomto příkladu není nedílnou součástí PC a ani neslouží k řízení technologie, proto se jedná o samostatný nehmotný majetek.
- Pořízení software a následné TZ proběhlo ve stejném roce.
- Hodnota TZ zvýší vstupní cenu majetku.
- Upgrade je typický příklad TZ, protože upgradem se systém zlepšuje nebo rozšiřuje.
- Částka pořízení i TZ překročila zákonem stanovenou hodnotu pro nehmotný majetek, která bývá shodná u většiny účetních jednotek (dobrovolně zvolená vnitřními předpisy) s částkou pro DNM, proto se pořizovací cena povýšená o TZ

musí odpisovat postupně pomocí odpisů, které se počítají od následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání (shodné s datem nákupu).

- Účetní jednotka nemá možnost volby typu odpisování, protože DNM lze odpisovat pouze rovnoměrně a doba odpisování musí být minimálně 36 měsíců. Jelikož licence nemá časové omezení větší než 36 měsíců, daňový subjekt bude tento majetek odpisovat právě uvedených 36 měsíců.
- Odpisy po TZ se počítají ze zvýšené vstupní ceny upravené o předchozí odpisy.

Tabulka č. 9 – Postup účtování pořízení software od dodavatele včetně TZ v prvním roce užívání

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Pořízení majetku – faktura od dodavatele	041	321
Úhrada faktury	321	221
Převod software do užívání	013	041
Technické zhodnocení – nákup od dodavatele	041	321
Úhrada faktury za upgrade software	321	221
Zařazení technického zhodnocení do užívání	013	041
Odpis k software	551	073

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Účetní odpisy – stanovit skutečnou životnost je u software téměř nemožné. U tohoto majetku nelze vycházet ani ze zkušeností. Každý software je velmi specifický stejně jako jeho délka používání, proto ji účetní jednotka nechává stejnou jako pro daňové odpisy.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 03-10/2019

pořizovací cena 150 000 Kč / 36 měsíce = 4 167 Kč měsíčně

2. pro období 11/2019-02/2020

(zvýšená pořizovací cena 211 000 Kč – již uplatněné odpisy 33 336 Kč) / zbývající doba k odpisování 28 měsíců \approx 6 346 Kč měsíčně

3. pro období 03/2020-02/2022

měsíční zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem nahoru zapříčinilo, že od března 2020 dojde ke snížení měsíčního odpisu na 6 345 Kč měsíčně

Tabulka č. 10 – Výpočet účetních odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	46 028 Kč	164 972 Kč
2. rok (2020)	76 142 Kč	88 830 Kč
3. rok (2021)	76 140 Kč	12 690 Kč
4. rok (2022)	12 690 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – minimální doba odpisování je stanovena v zákonu o daních z příjmů. Roční výpočet se zaokrouhlí na celé koruny směrem nahoru.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = 10 měsíců

pořizovací cena 150 000 Kč / 36 měsíců = 4 166,667 Kč * 8 měsíců = 33 333,336 Kč

(zvýšená pořizovací cena 211 000 Kč – již uplatněné odpisy 33 333,336 Kč) / zbývající doba k odpisování 28 měsíců = 2 * 6 345,238 Kč + 33 333,336 Kč = 46 023,812 Kč = 46 024 Kč

2. pro 2. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 211 000 Kč – již uplatněné odpisy 46 024 Kč) / zbývající doba k odpisování 26 měsíců = 6 345,231 Kč * 12 měsíců = 76 142,772 Kč = 76 143 Kč

3. pro 3. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 211 000 Kč – již uplatněné odpisy 122 167 Kč) / zbývající doba k odpisování 14 měsíců = 6 345,215 Kč * 12 měsíců = 76 142,58 Kč = 76 143 Kč

4. pro 4. rok odpisování = 2 měsíce

(zvýšená pořizovací cena 211 000 Kč – již uplatněné odpisy 198 310 Kč) / zbývající doba k odpisování 2 měsíce = 6 345 Kč * 2 měsíce = 12 690 Kč

Tabulka č. 11 – Výpočet daňových odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	46 024 Kč	164 976 Kč
2. rok (2020)	76 143 Kč	88 833 Kč
3. rok (2021)	76 143 Kč	12 690 Kč
4. rok (2022)	12 690 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů stejnou dobu odpisování, proto se tyto odpisy liší pouze nepatrně a to z důvodu zaokrouhlování. Účetní odpisy se vypočítávají měsíčně a každý se zaokrouhlí na celé koruny nahoru, ale daňový odpis se vypočítá za celý rok a teprve tak se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru, proto ten nesoulad.

Modelová situace č. 2:

Společnost 25.01.2019 zakoupila antivirový program do svých počítačů s pořizovací cenou 342 000 Kč a licencí na dobu 3 let. Během prvního účetního období byl program 2x TZ. Poprvé to bylo v dubnu a podruhé v září roku 2019. Hodnota prvního TZ byla pouze 25 000 Kč a hodnota druhého byla 41 000 Kč.

- Software uvedený v tomto příkladu není nedílnou součástí PC a ani neslouží k řízení technologie, proto se jedná o samostatný nehmotný majetek.
- Pořízení software a následná TZ proběhla ve stejném roce.
- První TZ bylo pod zákonem stanovenou hranicí 40 000 Kč, takže může být tento výdaj uplatněn rovnou do nákladů, pokud nemá účetní jednotka zvolenou nižší hranici (v tomto příkladě předpokládejme, že účetní jednotka nemá stanovenou nižší hranici). Druhé TZ hranici již splnilo, takže musí zvýšit vstupní cenu majetku a odpisovat postupně. U nehmotného majetku se jednotlivá TZ v rámci jednoho roku nesčítají.
- Účetní jednotka nemá možnost volby typu odpisování, protože DNM lze odpisovat pouze rovnoměrně a doba odpisování musí být minimálně 36 měsíců. Jelikož licence má časové omezení přesně 36 měsíců, daňový subjekt bude tento majetek odpisovat právě uvedených 36 měsíců.
- Odpisy po TZ se počítají ze zvýšené vstupní ceny upravené o předchozí odpisy.

Tabulka č. 12 – Postup účtování pořízení software od dodavatele včetně TZ v prvním roce užívání

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Pořízení majetku – faktura od dodavatele	041	321
Úhrada faktury	321	221
Převod software do užívání	013	041
Technické zhodnocení do 40 000 Kč	518	321
Úhrada faktury za technické zhodnocení	321	221
Technické zhodnocení – nákup od dodavatele	041	321
Úhrada faktury za upgrade software	321	221
Zařazení technického zhodnocení do užívání	013	041
Odpis k software	551	073

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Účetní odpisy – doba odpisování bude stejná jako pro daňové odpisy.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 02-09/2019

pořizovací cena: 342 000 Kč / 36 měsíci = 9 500 Kč měsíčně

2. pro období 11/2019-05/2020

(zvýšená pořizovací cena: 383 000 Kč – již uplatněné odpisy 76 000Kč) / zbývající doba k odpisování 28 měsíců = 10 965 Kč měsíčně

3. pro období 06/2020-01/2022

měsíční zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem nahoru zapříčinilo, že od května 2020 dojde ke snížení měsíčního odpisu na 10 964 Kč měsíčně

Tabulka č. 13 – Výpočet účetních odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	108 895 Kč	274 105 Kč
2. rok (2020)	131 573 Kč	142 532 Kč
3. rok (2021)	131 568 Kč	10 964 Kč
4. rok (2022)	10 964 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – minimální doba odpisování je stanovena v zákonu o daních z příjmů.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = 11 měsíců

pořizovací cena 342 000 Kč / 36 měsíců = 9 500 Kč * 8 měsíců = 76 000 Kč

(zvýšená pořizovací cena 383 000 Kč – již uplatněné odpisy 76 000 Kč) / zbývající doba k odpisování 28 měsíců = 3 * 10 964,29 Kč + 76 000 Kč = 108 892,87 Kč = 108 893 Kč

2. pro 2. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 383 000 Kč – již uplatněné odpisy 108 893 Kč) / zbývající doba k odpisování 25 měsíců = 10 964,28 Kč * 12 měsíců = 131 571,40 Kč = 131 572 Kč

3. pro 3. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 383 000 Kč – již uplatněné odpisy 240 465 Kč) / zbývající doba k odpisování 13 měsíců = 10 964,23 Kč * 12 měsíců = 131 570,80 Kč = 131 571 Kč

4. pro 4. rok odpisování = 1 měsíc

(zvýšená pořizovací cena 383 000 Kč – již uplatněné odpisy 372 036 Kč) / zbývající doba k odpisování 1 měsíc = 10 964 Kč * 1 měsíc = 10 964 Kč

Tabulka č. 14 – Výpočet daňových odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	108 893 Kč	274 107 Kč
2. rok (2020)	131 572 Kč	142 535 Kč
3. rok (2021)	131 571 Kč	10 964 Kč
4. rok (2022)	10 964 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů stejnou dobu odpisování, proto se tyto odpisy liší pouze nepatrně a to z důvodu zaokrouhlování – viz předchozí příklad.

4.1.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku v následujících letech užívání

Modelová situace č. 3:

Společnost eviduje ve svém dlouhodobém majetku software, zakoupený 25.08.2018 v pořizovací hodnotě 174 600 Kč s časově neomezenou licencí. V následujícím roce (30.09.2019) byl proveden upgrade systému v hodnotě 46 000 Kč.

- Software uvedený v tomto příkladu je samostatný nehmotný majetek.

- Technické zhodnocení splnilo zákonem stanovenou hranici omezenou na minimálně 40 000 Kč a proběhlo v 1. polovině životnosti software, takže se nebude celková životnost prodlužovat.
- DNM se odpisuje pouze rovnoměrně a doba odpisování musí být minimálně 36 měsíců. Jelikož licence nemá časové omezení, účetní jednotka bude tento majetek odpisovat právě uvedených 36 měsíců.
- Odpisy po TZ se počítají ze zvýšené vstupní ceny upravené o předchozí odpisy.

Tabulka č. 15 – Postup účtování TZ software pořízeného od dodavatele – účtování v roce 2019

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Technické zhodnocení – nákup od dodavatele	041	321
Úhrada faktury za upgrade software	321	221
Zařazení technického zhodnocení do užívání	013	041
Odpis k software	551	073

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Účetní odpisy – doba odpisování bude stejná jako pro daňové odpisy.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 09/2018-09/2019

pořizovací cena: 174 600 Kč / 36 měsíci = 4 850 Kč měsíčně

2. pro období 10/2019-10/2021

(zvýšená pořizovací cena: 220 600 Kč – již uplatněné odpisy 63 050Kč) / zbývající doba k odpisování 23 měsíců = 6 850Kč měsíčně

Tabulka č. 16 – Výpočet účetních odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2018)	19 400 Kč	155 200 Kč
2. rok (2019)	64 200 Kč	137 000 Kč
3. rok (2020)	82 200Kč	54 800Kč
4. rok (2021)	54 800 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – minimální doba odpisování je stanovena v zákonu o daních z příjmů.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = 4 měsíce

pořizovací cena 174 600 Kč / 36 měsíců = 4 850 Kč * 4 měsíců = 19 400 Kč

2. pro 2. rok odpisování = 12 měsíců

01-09/2019 = 9 měsíců

odpis za prvních 9 měsíců = 4 850 Kč * 9 měsíců = 43 650 Kč

od 10/2019 = 3 měsíce

(zvýšená pořizovací cena 220 600 Kč – již uplatněné odpisy 63 050 Kč) / zbývající doba k odpisování 23 měsíců = 6 850 Kč = 6 850 Kč * 3 = 20 550 Kč

3. pro 3. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 220 600 Kč – již uplatněné odpisy 83 600 Kč) / zbývající doba k odpisování 20 měsíců = 6 850 Kč = 6 850 Kč * 12 = 82 200 Kč

4. pro 4. rok odpisování = 8 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 220 600 Kč – již uplatněné odpisy 165 800 Kč) / zbývající doba k odpisování 8 měsíců = 6 850 Kč = 6 850 Kč * 8 měsíců = 54 800 Kč

Tabulka č. 17 – Výpočet daňových odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2018)	19 400 Kč	155 200 Kč
2. rok (2019)	64 200 Kč	137 000 Kč
3. rok (2020)	82 200Kč	54 800Kč
4. rok (2021)	54 800 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů stejnou dobu odpisování, jelikož hodnota odpisů nepotřebovala zaokrouhlování, neliší se odpisy účetní od daňových.

Modelová situace č. 4:

Účetní jednotka eviduje ve svém dlouhodobém majetku software, který zakoupila 04.01.2018 v pořizovací hodnotě 135 000 Kč s licencí na 36 měsíců. 20.10.2019 byl proveden upgrade systému spočívající v jeho rozšíření v hodnotě 45 500 Kč s prodloužením použitelnosti o dalších 12 měsíců.

- Software uvedený v tomto příkladu je samostatný nehmotný majetek.

- TZ zlepšilo parametry, prodloužilo životnost a proběhlo ve 2. polovině životnosti software.
- DNM se odpisuje rovnoměrně a doba odpisování bude 36 měsíců s 12 měsíčním prodloužením.
- Odpisy po TZ se počítají ze zvýšené vstupní ceny upravené o předchozí odpisy.

Tabulka č. 18 – Postup účtování TZ software pořízeného od dodavatele – účtování v roce 2019

Hospodářská operace	Má dátí	Dal
Technické zhodnocení – nákup od dodavatele	041	321
Úhrada faktury za upgrade software	321	221
Zařazení technického zhodnocení do užívání	013	041
Odpis k software	551	073

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Účetní odpisy – doba odpisování bude stejná jako pro daňové odpisy.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 02/2018-10/2019

pořizovací cena: 135 000 Kč / 36 měsíce = 3 750 Kč měsíčně

2. pro období 11/2019-01/2022

(zvýšená pořizovací cena: 180 500 Kč – již uplatněné odpisy 78 750 Kč) / zbývající částka k odpisování + prodloužená licence ÷ 3 769 Kč měsíčně

kvůli měsíčnímu zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem dojde od ledna 2021 ke snížení měsíčního odpisu na 3 768 Kč měsíčně

Tabulka č. 19 – Výpočet účetních odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2018)	41 250 Kč	93 750 Kč
2. rok (2019)	45 038 Kč	94 212 Kč
3. rok (2020)	45 228 Kč	48 984 Kč
4. rok (2021)	45 216 Kč	3 768 Kč
5. rok (2022)	3 768 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – minimální doba odpisování je stanovena v zákonu o daních z příjmů.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = 11 měsíců

pořizovací cena 135 000 Kč / 36 měsíců = 3 750 Kč * 11 měsíců = 41 250 Kč

2. pro 2. rok odpisování = 12 měsíců

01-10/2019 = 10 měsíců

odpis za prvních 10 měsíců = 3 750 * 10 měsíců = 37 500 Kč

od 11/2019 = 2 měsíce

(zvýšená pořizovací cena 180 500 Kč – již uplatněné odpisy 78 750 Kč) / zbývající doba k odpisování 15 + 12 měsíců = 3 768,52 Kč * 2 měsíce = 7 537,04 Kč = 7 538 Kč

3. pro 3. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 180 500 Kč – již uplatněné odpisy 86 288 Kč) / zbývající doba k odpisování 25 měsíců = 3 768,48 Kč * 12 měsíců = 45 221,76 Kč = 45 222 Kč

4. pro 4. rok odpisování = 12 měsíců

(zvýšená pořizovací cena 180 500 Kč – již uplatněné odpisy 131 510 Kč) / zbývající doba k odpisování 13 měsíců = 3 768,46 Kč * 12 měsíců = 45 221,54 Kč = 45 222 Kč

5. pro 5. rok odpisování = 1 měsíc

(zvýšená pořizovací cena 180 500 Kč – již uplatněné odpisy 176 732 Kč) / zbývající doba k odpisování 1 měsíc = 3 768 Kč * 1 měsíc = 3 768 Kč

Tabulka č. 20 – Výpočet daňových odpisů software

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2018)	41 250 Kč	93 750 Kč
2. rok (2019)	45 038 Kč	94 212 Kč
3. rok (2020)	45 222 Kč	48 990 Kč
4. rok (2021)	45 222 Kč	3 768 Kč
5. rok (2022)	3 768 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů stejnou dobu odpisování, ale i v tomto příkladu došlo ke korunovým rozdílům mezi daňovými a účetními odpisy.

4.1.3 Technické zhodnocení hmotného majetku v prvním roce užívání

Modelová situace č. 5:

Společnost v rámci investiční akce dne 29.04.2019 pořídila autokláv (zařízení skládající se z míchacího zařízení s elektromotorem, mechanickou ucpávkou, potrubním zapojením, tepelnou izolací a elektroinstalací). Celková pořizovací cena 6 319 938 Kč zahrnuje dodávku zařízení a montáž. Majetek byl 2x TZ během prvního roku užívání: nejprve 18.05.2019 doplněním těsnění v hodnotě 11 700 Kč, podruhé 29.07.2019 namontováním zpětné klapky do potrubní trasy v ceně 26 250 Kč. Zatřídění tohoto zařízení dle klasifikace CZ-CPA pro daňové odpisy je 28.29.60 spadající do 2. odpisové skupiny, tedy 5 let odpisování. Účetní jednotka má zkušenosti s obdobným zařízením a ví, že v provozu vydrží 10 let.

- Obě hodnoty TZ zvýší vstupní cenu majetku.
- Daňové odpisy budou rozpočítány podle zatřídění CZ-CPA a odpisové skupiny na 5 let. Účetní odpisy budou rozloženy na dobu 10 let – podle zkušeností, které účetní jednotka s takovýmto majetkem ve stejném provozu má.
- Účetní jednotka má vnitřními směrnici stanoveno, že veškerý movitý majetek odpisuje zrychleně.

Účetní odpisy – doba odpisů stanovena dle zkušeností na 10 let.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 05/2019

pořizovací cena 6 319 938 Kč / 120 měsíci = 52 666,15 Kč měsíčně = 52 667 Kč

2. pro období 06-07/2019

(zvýšená pořizovací cena 6 331 638 Kč – již uplatněné odpisy 52 667 Kč) / zbývající doba k odpisování 119 měsíců = 52 764,46 Kč = 52 765 Kč měsíčně

3. pro období 08/2019-04/2029

(zvýšená pořizovací cena 6 357 888 Kč – již uplatněné odpisy 158 197 Kč) / zbývající doba k odpisování 117 měsíců = 52 988,82Kč = 52 989 Kč měsíčně

měsíčním zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem dojde od července 2027 ke snížení měsíčního odpisu na 52 988 Kč měsíčně

Tabulka č. 21 – Výpočet účetních odpisů autoklávy

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	423 142 Kč	5 934 746 Kč
2. rok (2020)	635 868 Kč	5 298 878 Kč
3. rok (2021)	635 868 Kč	4 663 010 Kč
4. rok (2022)	635 868 Kč	4 027 142 Kč
5. rok (2023)	635 868 Kč	3 391 274 Kč
6. rok (2024)	635 868 Kč	2 755 406 Kč
7. rok (2025)	635 868 Kč	2 119 538 Kč
8. rok (2026)	635 868 Kč	1 483 670 Kč
9. rok (2027)	635 862 Kč	847 808 Kč
10. rok (2028)	635 856 Kč	211 952 Kč
11. rok (2029)	211 952 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – zákonem stanovená doba pro odpisovou skupinu č. 2 je 5 let.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = $VC / \text{koef. } 5 = 6\,357\,888 / 5 = 1\,271\,578 \text{ Kč}$
2. pro 2. rok odpisování = $(2 * ZC) / (k_n - n) = (2 * 5\,086\,310) / (6 - 1) = 2\,034\,524 \text{ Kč}$
3. pro 3. rok odpisování = $(2 * 3\,051\,786) / 4 = 6\,103\,572 / 4 = 1\,525\,893 \text{ Kč}$
4. pro 4. rok odpisování = $(2 * 1\,525\,893) / 3 = 3\,051\,786 / 3 = 1\,017\,262 \text{ Kč}$
5. pro 5. rok odpisování = $(2 * 508\,631) / 2 = 1\,017\,262 / 2 = 508\,631 \text{ Kč}$
6. pro 6. rok odpisování = 508 631 Kč

Tabulka č. 22 – Výpočet daňových odpisů autoklávy

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	1 271 578 Kč	5 086 310 Kč
2. rok (2020)	2 034 524 Kč	3 051 786 Kč
3. rok (2021)	1 525 893 Kč	1 525 893 Kč
4. rok (2022)	1 017 262 Kč	508 631 Kč
5. rok (2023)	508 631 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů velmi odlišnou dobu odpisování, proto se tyto odpisy liší diametrálně. Účetní odpisy se rozložily do 10 let, ale daňové pouze na 5 let (podle zákona), čímž společnosti vznikl odložený daňový závazek (účetní zůstatkové ceny byly po celou dobu vyšší než daňové zůstatkové hodnoty) a účetní jednotka bude muset v budoucnosti zaplatit více na daních z příjmů. Rozdíl vznikl také proto, že účetní odpisy se počítají jako poměr a daňové jako roční částka dle vzorce. Zaúčtování odloženého daňového závazku z minulého roku by bylo pomocí účetního předpisu 426/481 a zaúčtování daňového závazku z roku letošního by bylo 592/481. Odložené daňové pohledávky (v případě vyšších daňových zůstatků oproti účetním), by se účtovalo obráceně (Zákon č. 563/1991 Sb, Vyhláška č. 500/2002 Sb, Český účetní standard č. 003).

Modelová situace č. 6:

Účetní jednotka zakoupila 31.03.2019 služební automobil v hodnotě 410 000 Kč, který ihned po splnění zákonných náležitostí, tedy po získání technického průkazu 05.04.2019, zařadila do užívání – z toho vyplývá, že se začne odpisovat až v květnu 2019. Společnost automobil ještě 2x TZ a to jednak reklamním polepem s logem společnosti v hodnotě 750 Kč, tak montáží hands free sady v hodnotě 4 559 Kč. Obě TZ proběhla v dubnu roku 2019. Zatřídění osobního automobilu na naftové palivo je podle klasifikace CZ-CPA pro daňové odpisy 29.10.23 ve 2. odpisové skupině, 5 let odpisování. Účetní jednotka vlastní několik služebních automobilů účetně odpisuje tyto majetky také 5 let.

- Aktivace i TZ proběhlo v jednom roce.
- Obě hodnoty TZ zvýší vstupní cenu majetku.
- Daňové i účetní odpisy budou rozpočítány na 5 let užívání majetku.
- Účetní jednotka má vnitřními směrnici stanoveno, že veškerý movitý majetek odpisuje zrychleně.

Účetní odpisy – doba odpisů stanovena dle zkušeností na 5 let.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 05/2019-04/2024

zvýšená pořizovací cena 415 309 Kč / doba k odpisování 60 měsíců \doteq 6 922 Kč měsíčně

měsíčním zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem dojde od června 2023 ke snížení měsíčního odpisu na 6 921 Kč měsíčně

Tabulka č. 23 – Výpočet účetních odpisů automobilu

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	55 376 Kč	359 933 Kč
2. rok (2020)	83 064 Kč	276 869 Kč
3. rok (2021)	83 064 Kč	193 805 Kč
4. rok (2022)	83 064 Kč	110 741 Kč
5. rok (2023)	83 057 Kč	27 684 Kč
6. rok (2024)	27 684 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – zákonem stanovená doba pro odpisovou skupinu č. 2 je 5 let.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = $VC / \text{koef. } 5 = 415\,309 / 5 \doteq 83\,062 \text{ Kč}$
2. pro 2. rok odpisování = $(2 * ZC) / (k_n - n) = (2 * 332\,247) / (6 - 1) \doteq 132\,899 \text{ Kč}$
3. pro 3. rok odpisování = $(2 * 199\,348) / 4 = 398\,696 / 4 = 99\,674 \text{ Kč}$
4. pro 4. rok odpisování = $(2 * 99\,674) / 3 = 199\,348 / 3 \doteq 66\,450 \text{ Kč}$
5. pro 5. rok odpisování = $(2 * 33\,224) / 2 = 66\,448 / 2 = 33\,224 \text{ Kč}$

Tabulka č. 24 – Výpočet daňových odpisů automobilu

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2019)	83 062 Kč	332 247 Kč
2. rok (2020)	132 899 Kč	199 348 Kč
3. rok (2021)	99 674 Kč	99 674 Kč
4. rok (2022)	66 450 Kč	33 224 Kč
5. rok (2023)	33 224 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů stejnou dobu odpisování, rozdíl vznikl z důvodu odlišnosti výpočtu odpisů a opět se jedná o odložený daňový závazek – viz příklad č. 5.

4.1.4 Technické zhodnocení hmotného majetku v následujících letech užívání

Modelová situace č. 7:

Automatická linka balení navedená do užívání dne 10.10.2018 byla TZ doplněním 2 kusů zobrazovačů pro skutečnou váhu plněného vaku a úpravou prostoru pro „vjezd“ materiálu 25.10.2019. Pořizovací hodnota linky byla 6 050 000 Kč a hodnota TZ 269 300 Kč. Majetek byl v roce 2018 zaříděn do 2. daňové skupiny (CZ-CPA 28.29.21 – stroje a zařízení na plnění) s daňovými odpisy na 5 let. Účetní jednotka na základě zkušeností rozdělila účetní odpisy na dobu 7 let.

- TZ zvýší zůstatkovou hodnotu majetku.
- Toto TZ zlepšuje parametry, ale neprodlužuje životnost majetku.
- Rozdílná doba mezi odpisy účetními a daňovými.
- Účetní jednotka odpisuje majetek zrychleným způsobem.

Účetní odpisy – doba odpisů stanovena dle zkušeností na 7 let.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 11/2018-10/2019

pořizovací cena 6 050 000 Kč / 84 měsíců \doteq 72 024 Kč měsíčně

2. pro období 11/2019-10/2025

(zvýšená pořizovací cena 6 319 300 Kč – již uplatněné odpisy 864 288 Kč) / zbývající doba k odpisování 72 měsíců \doteq 75 765 Kč měsíčně

měsíčním zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem dojde od března 2020 ke snížení měsíčního odpisu na 75 764 Kč měsíčně

Tabulka č. 25 – Výpočet účetních odpisů automatické linky balení

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2018)	144 048 Kč	5 905 952 Kč
2. rok (2019)	871 770 Kč	5 303 482 Kč
3. rok (2020)	909 170 Kč	4 394 312 Kč
4. rok (2021)	909 168 Kč	3 485 144 Kč
5. rok (2022)	909 168 Kč	2 575 976 Kč
6. rok (2023)	909 168 Kč	1 666 808 Kč
7. rok (2024)	909 168 Kč	757 640 Kč
8. rok (2025)	757 640 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – zákonem stanovená doba pro odpisovou skupinu č. 2 je 5 let.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = $VC / \text{koef. } 5 = 6\,050\,000 / 5 = 1\,210\,000 \text{ Kč}$
2. pro 2. rok odpisování = $(2 * ZC) / (k_n - n) = (2 * 5\,109\,300) / (6 - 1) \doteq 2\,043\,720 \text{ Kč}$
3. pro 3. rok odpisování = $(2 * 3\,065\,580) / 4 = 6\,131\,160 / 4 = 1\,532\,790 \text{ Kč}$
4. pro 4. rok odpisování = $(2 * 1\,532\,790) / 3 = 3\,065\,580 / 3 = 1\,021\,860 \text{ Kč}$
5. pro 5. rok odpisování = $(2 * 510\,930) / 2 = 1\,021\,860 / 2 = 510\,930 \text{ Kč}$

Tabulka č. 26 – Výpočet daňových odpisů automatické linky balení

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2018)	1 210 000 Kč	4 840 000 Kč
2. rok (2019)	2 043 720 Kč	3 065 580 Kč
3. rok (2020)	1 532 790 Kč	1 532 790 Kč
4. rok (2021)	1 021 860 Kč	510 930 Kč
5. rok (2022)	510 930 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet účetních a daňových odpisů rozdílnou dobu odpisování, čímž vznikl rozdíl mezi odpisy, který byl ještě umocněn odlišným postupem výpočtů odpisů a opět se jedná o odložený daňový závazek – viz příklad č. 5.

Modelová situace č. 8:

Společnost nechala vybudovat v listopadu 2015 místní komunikaci v areálu podniku. V dubnu 2019 došlo k TZ dobudováním části komunikace tak, aby plynule navazovala na jinou místní komunikaci. Pořízení komunikace zahrnující projektovou dokumentaci, materiál, práci, zapůjčení jeřábu, dopravní značení a ohraničení obrubníky vyšlo na 1 100 000 Kč, dopojení stálo 435 000 Kč. Zatřídění majetku podle klasifikace CZ-CC 21.12.19 patří do 5. daňové skupiny s daňovými odpisy na 30 let. Účetní jednotka předpokládala stejně dlouhou dobu pro účetní odpisy. Při TZ došlo k přehodnocení účetní životnosti a prodloužení o 5 let, tedy na 35 let.

- TZ zvýší zůstatkovou hodnotu majetku.
- Toto TZ mění parametry stavby a účetní jednotka přehodnotila životnost prodloužením o 5 let.
- Po TZ vzniká rozdílná doba mezi odpisy účetními a daňovými.
- Účetní jednotka na základě vnitřní směrnice odpisuje nemovitý majetek lineárním způsobem.

Účetní odpisy – doba odpisů stanovena nejprve na 30 let a po TZ prodloužena na 35 let.

Výpočet účetních odpisů:

1. pro období 12/2015-04/2019

pořizovací cena 1 100 000 Kč / 360 měsíců \doteq 3 056 Kč měsíčně

2. pro období 05/2019 – změna životnosti + TZ

(zvýšená pořizovací cena 1 535 000 Kč – již uplatněné odpisy 125 296 Kč) / zbývající doba k odpisování 379 měsíců \doteq 3 720 Kč měsíčně

v květnovém odpisu se promítne změna životnosti a dorovnájí se odpisy za první čtyři měsíce tohoto roku, protože životnost byla o 5 let kratší, proto byly odpisy vyšší (pro minulé roky není možné měnit odpisy)

upravený květnový odpis = 3 720 Kč – (484 Kč * 4 měsíce) = 1 784 Kč

3. pro období 06/2019-11/2050

(zvýšená pořizovací cena 1 535 000 Kč – již uplatněné odpisy 127 080 Kč) / zbývající doba k odpisování 378 měsíců \doteq 3 725 Kč měsíčně

měsíčním zaokrouhlování účetních odpisů na celé koruny směrem dojde od února 2040 ke snížení měsíčního odpisu na 3 724 Kč měsíčně

Tabulka č. 27 – Výpočet účetních odpisů místní komunikace

Rok odpisování	Roční odpis	Zůstatková cena
1. rok (2015)	3 056 Kč	1 096 944 Kč
2. rok (2016)	36 672 Kč	1 060 272 Kč
3. rok (2017)	36 672 Kč	1 023 600 Kč
4. rok (2018)	36 672 Kč	986 928 Kč
5. rok (2019)	40 083 Kč	946 845 Kč
6. rok (2020)	44 700 Kč	942 228 Kč
každý odpis až do roku 2039	44 700 Kč	151 444 Kč na konci roku 2039
26. rok (2040)	44 689 Kč	137 668 Kč
každý odpis až do roku 2049	44 688 Kč	13 764 Kč na konci roku 2049
36. rok (2050)	40 964 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové odpisy – zákonem stanovená doba pro odpisovou skupinu č. 5 je 30 let.

Výpočet daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = $(VC * \text{koef. } 1,4) / 100 = 15\,400 \text{ Kč}$
2. pro 2. – 4. rok odpisování = $(VC * \text{koef. } 3,4) / 100 = 37\,400 \text{ Kč}$
3. pro 5. - 30. rok odpisování = $(ZVC * \text{koef. } 3,4) / 100 = 52\,190 \text{ Kč}$
3. zůstatek pro 31. rok odpisování = $1\,535\,000 \text{ Kč} - \text{odpisy } 1\,484\,540 = 50\,460 \text{ Kč}$

Závěr: Účetní jednotka použila pro výpočet daňových odpisů rovnoměrné odpisování. V prvním roce, v roce kdy společnost vynaložila velké finanční prostředky na investiční akci, bude odpis nejvyšší. V průběhu užívání došlo k prodloužení doby životnosti o 5 let, což mělo vliv na přepočítání účetních odpisů. Rozdíl účetních a daňových odpisů bude vykázán jako odložený daňový závazek – viz příklad č. 5.

Následující příklady budou bez propočtů odpisů, protože všechny možné způsoby odpisování byly popsány výše.

Modelová situace č. 9:

Společnost vlastní administrativní budovu nechala zazdít 2 okna v přízemní. Celková hodnota tohoto TZ byla 21 500 Kč. Ke konci stejného zdaňovacího období nechalo vedení

na zbývající 3 okna v přízemí namontovat kovové mříže. Toto druhé TZ vyšlo společnost na 36 000 Kč.

- První TZ mohla účetní jednotka (pokud nemá vnitřními předpisy stanoveno nižší finanční hranici) naúčtovat přímo do nákladů, protože dle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepřesáhlo uvedených 40 000 Kč.
- Druhé TZ sice samo o sobě také nepřesáhlo výše uvedených 40 000 Kč, jenže částky za TZ se v rámci jednoho daňového období a jednoho majetku sčítají, takže již při tomto druhém zhodnocení, účetní jednotka věděla, že se dostala nad zákonem stanovenou částku pro TZ.
- První TZ muselo být přeúčtováno z nákladů do majetku jako zvýšení pořizovací ceny.
- Účetní jednotka na základě vnitřní směrnice může mít stanovenou nižší hranici pro TZ.
- Zvýšená vstupní cena respektive zvýšená zůstatková cena posloužila k přepočítání rovnoměrných respektive zrychlených odpisů.
- Tento druh TZ neměl velký vliv na změnu životnosti budovy.

Modelová situace č. 10:

Výrobní hala byla během investiční akce TZ tím, že se zbourala boční stěna, která se o několik metrů posunula, čímž se zvětšil prostor haly a změnil půdorys stavby. Budova byla nově osazena bezpečnostními vraty s protipožárním systémem obsahujícím elektromagnetický přídržný systém a kouřové čidlo. Dále došlo ke změně povrchu podlahy. Celá investiční akce vyšla na 1 498 500 Kč. Dne 15.10.2019 byl vydán kolaudační souhlas k užívání zvětšené haly.

- Změna velikosti budovy, zabudovaná vrata, která jsou součástí budovy, i zlepšení vlastností podlahy (větší odolnost a kvalitnější materiály) zvýšily hodnotu budovy, protože se jednalo o její TZ.
- TZ mělo vliv na změnu životnosti stavby – její zvýšení.
- Protipožární systém v hodnotě 46 000 Kč (hodnota zjištěna z položkového rozdělení akce, které bylo součástí nabídky dodavatele) byl naveden jako samostatný movitý majetek nacházející se ve 2. odpisové skupině (zařídění CZ-CPA 26.30.50.). Účetní odpisy byly podle zkušeností rozpočítány na 10 let.

- Kolaudační souhlas vydaný dne 15.10.2019 ukončil celou investiční akci, tedy k tomuto datu se TZ a nový majetek navedl do užívání.

Modelová situace č. 11:

Výrobní budova byla rozšířena o sklad materiálu – nově přistavená část budovy. Stavební změna vyžadovala stavební povolení. K výrobní hale vedla přípojka tepla, která se musela právě z důvodu přístavby skladu přeložit – tuto činnost provedl jiný dodavatel. Kolaudační souhlas k užívání vydal příslušný stavební úřad 30.10.2019.

- Současná dokončená stavba změnila půdorys – jednalo se tedy o TZ nazývané přístavba.
- Veškeré vynaložené prostředky vztahující se k přístavbě jako například zajištění stavebního povolení, projekt, stavební práce a stavební dozor a také materiál zvýšily pořizovací cenu budovy.
- Přeložka přípojky tepla technicky zhodnotila samostatný majetek potrubního rozvodu tepla a to o prostředky vynaložené právě na přeložení potrubí.
- V tomto konkrétním příkladu bylo vyčíslení jednotlivých TZ velmi jednoduché, protože každou část dělal jiný dodavatel.
- Kolaudační souhlas vydaný dne 30.10.2019 ukončil celou investiční akci, tedy k tomuto datu se obě TZ navedla do užívání.

Modelová situace č. 12:

V rámci investiční akce společnost vybrala dodavatele na dodání a montáž nové odstředivky v chemickém provozu. Před samotnou montáží odstředivky musel dodavatel udělat několik stavebních úprav budovy – vybetonovat základ pro usazení technologie, vytvořit protipožární prostupy ve zdech a zapravit prostupy po původní odstředivce. Dodavatel v nabídce položkově ohodnotil jednotlivé činnosti a dodané zboží. Součástí ceny bylo i zaškolení zaměstnanců. Z cenové nabídky vyplynulo, že hodnota odstředivky je 254 845 Kč, stavební úpravy 42 100 Kč a zaškolení zaměstnanců 1 500 Kč.

- Stavební úpravy budovy přesáhly částku 40 000 Kč, takže se jednalo o TZ stavby. Životnost budovy se tímto zhodnocením neprodloužila.
- Pořizovací cenu odstředivky tvořila hodnota samotného zboží, potrubní a elektrické připojení, montážní práce, ale také cena dopravného.

- Součástí pořizovací ceny odstředivky rozhodně nebylo zaškolení zaměstnanců.
- Účetní jednotka odstředivku zařadila do 2. odpisové skupiny (CZ-CPA 28.29.41.) s daňovými odpisy na 5 let. Na základě zkušeností s obdobným majetkem rozpočítá účetní odpisy na dobu 8 let.

Modelová situace č. 13:

Společnost rekonstruovala optickou síť ve svém podniku. Při této investici doplnila optické rozvody v budově v hodnotě 45 165 Kč, v datovém rozvaděči v hodnotě 10 800 Kč, vytvořila novou venkovní optickou trasu za 25 500 Kč a také zakoupila nový datový rozvaděč v ceně 42 631 Kč.

- Optické rozvody v budově jsou součástí budovy. Částka přesáhla hranici 40 000 Kč, takže účetní jednotka zaúčtovala jako TZ a přepočítala odpisy pro TZ. Doba životnosti se neměnila, protože úprava respektive rozšíření sítě neprodloužilo životnost budovy.
- Rozšíření optiky v rozvaděči změnilo jeho parametry, ale částka nepřesáhla zákonem stanovenou hranici, takže účetní jednotka zaúčtovala hodnotu 10 800 Kč do nákladů.
- Nová venkovní optická trasa – inženýrské dílo zatříděné podle klasifikace CZ-CC do skupiny zahrnující vedení místní elektrická a telekomunikační s kódem 22.24.19. patří do 4. odpisové skupiny. Hmotný majetek - stavby jsou specifické tím, že podle zákon o daních z příjmů není podstatná pořizovací cena ani doba použití. Účetní jednotka tento majetek bude daňově odpisovat 20 let zrychleně nebo rovnoměrně. Na stejnou dobu (opět na základě zkušeností) budou i účetní odpisy.
- Poslední položkou je nový datový rozvaděč – samostatný movitý majetek, protože byly splněny náležitosti pořizovací ceny a doby životnosti, byl zařazen do 2. odpisové skupiny (kód klasifikace CZ-CPA 27.12.31.) Majetek bude daňově odpisován 5 let zrychleně nebo lineárně podle vnitřní směrnice firmy. Účetní jednotka stanovila dobu životnosti pro účetní odpisy 6 roků.

Modelová situace č. 14:

Společnost vlastní vodárnu, která jí slouží pouze k vlastnímu využití, v dubnu roku 2019 nechala vyměnit 2 kusy zkorodovaných žebříků v podzemní komoře vodárny v celkové hodnotě 98 500 Kč. Nové žebříky byly vyrobeny z nerez. V červenci stejného roku byl

na tomto objektu zbourán zděný komín a prostup byl zabetonován. Druhá akce vyšla společnost na 10 000 Kč.

- Napevno zabudované železné žebříky, které jsou součástí stavby, byly nahrazeny kvalitnějšími. Jednalo se tedy o TZ budovy.
- Zbourání komínu a zapravení prostupů změnilo vzhled budovy, ale hodnota tohoto druhého TZ byla pod hranicí 40 000 Kč. Jelikož ve stejném roce bylo již jedno TZ s částkou vyšší než 40 000 Kč, každé další TZ bude automaticky účtováno jako TZ a může být v jakékoliv hodnotě.

Modelová situace č. 15:

Rekonstrukce míchací kádě spočívala ve výměně motoru a převodovky. Na trhu se dal zakoupit motor i převodovka obdobných parametrů jako byly ty původní, ale na základě požadavku zadavatele byl dodán silnější motor a lepší převodovka. Rekonstrukce vyšla na 185 000 Kč.

- Změna parametrů jednotlivých komponentů změnila parametry celého zařízení, takže se rozhodně jednalo o TZ, které zároveň prodloužilo životnost majetku.

Modelová situace č. 16:

Majitel místní komunikace se rozhodl zainvestovat do dopravních značek a vyznačení dělicích čar a krajnice, které se původně na komunikaci v areálu závodu nenacházely. Celková hodnota značení byla 41 000 Kč.

- Dopravní značky a dopravní značení je podle pokynu GŘ D-22 součástí stavby, v tomto konkrétním případě místní komunikace a jelikož se zde doposud žádné značení nevyskytovalo a částka překročila hranici 40 000 Kč, jedná se o TZ majetku neprodlužující jeho životnost.

Modelová situace č. 17:

Na administrativní budově byla zateplena fasáda, ale ještě předtím byly odstraněny původní drobné fasádní prvky. Zároveň bylo vyměněno venkovní osvětlení u vchodu. Celou akci nazvanou Zateplení budovy zajistil jeden dodavatel a ani v cenové nabídce ani na faktuře není položkové rozdělení prací. Akce vyšla celkem na 685 000 Kč.

- Odstranění (i když jen drobných) prvků bylo TZ. Pokud by se na tomto konkrétním majetku během jednoho období nedělalo žádné jiné TZ a částka za demontáž by nepřesáhla 40 000 Kč, mohla by být zaúčtována do nákladů – to ale není tento případ.
- Zateplení fasády, které dříve budova neměla, bylo jejím TZ.
- Výměna venkovního osvětlení by byla nákladem, kdyby neproběhla v rámci investiční akce, ve které nebyla nikde uvedena ani vyčíslena. Účetní jednotka proto vše zaúčtovala jako TZ budovy. V opačném případě by bylo pro daňový subjekt velmi těžké nebo spíše nemožné předložit při kontrole finanční správy obстойné důkazy.

Modelová situace č. 18:

Společnost nechala vyměnit kotel na tuhá paliva (na uhlí) za kvalitnější a silnější kotel na dřevo. Zároveň s tím byla provedena výměna rozvodů tepla se stejným materiálem použití. Celou akci v hodnotě 385 000 Kč zajistil jeden dodavatel. Z nabídky bylo zřejmé, že cena kotle byla 185 000 Kč a zbytek stála výměna potrubí.

- Podle pokynu GFŘ D-22 je lokální vytápění včetně kotle součástí stavby.
- Celou akci bylo možné za předpokladu, že byla investice a oprava od sebe řádně oddělena pomocí nabídek, smluv a faktur, rozdělit na dvě části:
 - 1. investice – výměna kotle. Jednalo se o TZ, neboť byl pořízen kotel s lepšími parametry jako například použití pro jiný druh paliva nebo vyšší výkon,
 - 2. oprava – výměna rozvodů. Zde se jednalo o opravu, protože nedošlo ke změně potrubních tras a použitý materiál byl stejný jako ten původní.
- Pokud by nedošlo k řádnému rozdělení na část investice a opravy, musela by být celá akce vedena jako TZ a účetní jednotka by nemohla částku 200 000 Kč zaúčtovat přímo do nákladů.
- Precizním oddělením dokumentů na investici a opravu si účetní jednotka zajistila dostatek důkazních prostředků, aby obstála v případě kontroly finančního úřadu.

4.1.5 Technické zhodnocení cizího majetku

Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, může nájemce při splnění legislativních povinností odpisovat TZ provedené na pronajatém majetku. Technicky zhodnotit lze věc nemovitou i movitou. V praxi je častější právě první případ.

Účetní odpisy nájemce stanovuje podle předpokládané délky nájmu tak, aby TZ odepsal během doby používání. Oproti tomu jsou daňové odpisy stanovené podle zařídění zhodnocovaného majetku, takže u nemovitostí se jedná o desítky let daňového odpisování. Nájem ale tak dlouhodobý být nemusí, proto po ukončení nájemního vztahu dochází k vypořádání mezi nájemcem a vlastníkem.

Modelová situace č. 19:

Nájemce na základě písemné smlouvy s pronajímatelem zrekonstruoval zděný pronajatý sklad dobudováním rozvodů vody a elektrické energie v celkové hodnotě 1 100 000 Kč. Majitel měl budovu zaříděnou v 5. odpisové skupině. Nájemní smlouva byla uzavřena na 15 let a pronajímatel nesnížil nájemci nájem a ani nijak jinak se nepodílel na uhrazení TZ. Po ukončení nájemní smlouvy došlo k dohodě o odkupu zůstatkové ceny TZ vlastníkem nemovitosti.

- Rozvody vody a elektrické energie jsou součástí stavby.
- Rozšíření rozvodů bylo TZ nemovitosti.
- Nájemce mohl (na základě souhlasu majitele) odpisovat TZ.
- Daňové odpisy byly rozpočítány na 30 let, protože zhodnocená budova byla zaříděna v odpisové skupině 5. Účetní jednotka se rozhodla pro zrychlené odpisy.
- Nájemní smlouva trvala 15 let, proto účetní odpisy byly odpisovány právě po tuto dobu.
- Pronajímatel si po odkupu zůstatkové ceny TZ zvýšil o tuto částku vstupní cenu budovy, takže mu nevznikl žádný nepeněžní příjem.
- Nájemce ke dni splnění legislativních a technických náležitostí (převzetím funkčního Díla) navedl nový majetek – Technické zhodnocení pronajaté budovy.

Tabulka č. 28 – Postup účtování TZ a nájmu u nájemce s odkupem zůstatkové ceny TZ

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Náklady nájemce na TZ – faktura	042	321
Úhrada faktury	321	221
Aktivace TZ	021	042
Odpis TZ	551	081
Přepis nájemného	518	325
Úhrada nájemného	325	221
Ukončení nájmu – odkup části vlastníkem	378	648
Úhrada částky za TZ vlastníkem	221	378
Vyřazení TZ z evidence nájemce	081	021

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Účetní odpisy – účetní jednotka předpokládala dobu použití TZ 15 let - podle uzavřené nájemní smlouvy, proto byly účetní odpisy rozpočítány právě na tuto dobu.

Daňové odpisy – zákonem stanovená doba pro 5. odpisovou skupinu, kam musela účetní jednotka zatřídit TZ nájemce, je 30 let zrychleného nebo lineárního daňového odpisování. Jelikož byl majetek Technické zhodnocení pronajaté budovy zaktivován u nájemce jako nový majetek, vypočítal se odpis ze vstupní ceny.

V tomto případě nedošlo k prodloužení nájemní smlouvy, proto nájemce nestihl daňově odepsat celou hodnotu provedeného TZ. Vlastník souhlasil s odkupem zůstatkové ceny TZ, takže mu nevzniklo nepeněžní plnění.

Pokud by pronajímatel neuhradil celou hodnotu zůstatkové ceny TZ, ale pouze část, neuhrazený rozdíl by si musel pronajímatel uvést do účetnictví jako zdanitelný nepeněžní příjem. Dále by musel zvýšit vstupní cenu nemovitosti o celou zůstatkovou hodnotu TZ. Nájemce by v takovém případě mohl uplatnit jako daňově uznatelný náklad pouze výši úhrady od pronajímatele, zbývající neuhrazená část se stala daňově neuznatelným nákladem nájemce.

Závěr: Z účetního hlediska je celá hodnota TZ odepsána, ale z hlediska daňového vznikla zůstatková cena, kterou odkoupil majitel stavby.

Modelová situace č. 20:

Společnost si na 5 let pronajala kancelářské prostory v administrativní budově. Nájemce provedl stavební úpravy pronajatých místností (posunutí přičky, položení dlažby, protože zde byl pouze beton a výměna topných těles za výkonnější se zabodovanými tepelnými čidly) a uzavřel s vlastníkem smlouvu o odpisování TZ. Dále se s majitelem domluvili, že nájemné ve výši 8 000 Kč měsíčně bude uhrazeno právě tímto zhodnocením a po ukončení nájemního vztahu dojde k vyrovnání obou stran. Hodnota TZ byla 660 000 Kč.

- Uvedené stavební úpravy byly TZ budovy.
- Dle smlouvy hodnotu TZ odpisoval nájemce.
- Administrativní budovy patří do 6. odpisové skupiny, proto musela účetní jednotka daňové odpisy rozpočítat na 50 let.
- Účetní odpisy byly rozděleny do 5 let, tedy po dobu nájemní smlouvy.
- Celkové nájemné za dobu 5 let činilo 480 000 Kč.
- Pronajímatel po skončení nájemní smlouvy uhradil nájemci zůstatkovou cenu TZ, takže mu nevznikl nepeněžní příjem.

Tabulka č. 29 – Postup účtování TZ a nájmu u nájemce – nájemné je hrazeno TZ

Hospodářská operace	Má dátí	Dal
Náklady nájemce na TZ – faktura	042	321
Úhrada faktury	321	221
Aktivace TZ	021	042
Účetní odpis TZ	551	081
Přepis nájemného	518	321
Ukončení nájmu – odkup části vlastníkem	311	648
Zúčtování závazku a pohledávky za nájemné	321	311
Vyřazení TZ z evidence nájemce	081	021
Úhrada rozdílu zůstatkové ceny vlastníkem	221	311

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Účetní odpisy – účetní jednotka rozpočítala hodnotu TZ na dobu nájemní smlouvy, tedy na dobu 5 let, proto činí měsíční odpis $660\,000\text{ Kč} / 60\text{ měsíce} = 11\,000\text{ Kč}$.

Daňové odpisy – byly promítnuty pouze do 5 let ze zákonem stanovených 50 z důvodu doby nájmu. Účetní jednotka odpisovala zrychleně, takže stihla odepsat 113 520 Kč.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = $660\,000 / 50 = 13\,200$ Kč
2. pro 2. rok odpisování = $(2 * 646\,800) / (51-1) = 25\,872$ Kč
3. pro 3. rok odpisování = $(2 * 620\,928) / (51-2) = 25\,344$ Kč
4. pro 4. rok odpisování = $(2 * 595\,584) / (51-3) = 24\,816$ Kč
5. pro 5. rok odpisování = $(2 * 570\,768) / (51-4) = 24\,288$ Kč

S daňovou zůstatkovou cenou 546 480 Kč bylo započteno nájemné ve výši 480 000 Kč, zbylou hodnotu 66 480 Kč nájemci uhradil pronajímatel. Vlastníkovi nevzniklo žádné nepeněžní plnění a o zůstatkovou hodnotu TZ zvýšil vstupní cenu nemovitosti.

Modelová situace č. 21:

Nájemce dostal souhlas od pronajímatele, že může vyměnit stávající dřevěná ručně ovládaná vrata v budově skladu za nová plechová s elektronickým ovládáním. Hodnota TZ budovy byla 315 000 Kč. Nájemce byl povinen po skončení tříleté nájemní smlouvy uvést vše do původního stavu a po dobu smlouvy musel řádně hradit nájem, protože pronajímatel se nijak nechtěl podílet na této investici.

- Pořízení nových vrat bylo TZ budovy. Změna použitého materiálu vrat sama o sobě neznamenal TZ, ale původní vrata byla technologicky jiná.
- Smlouvou bylo určeno, že TZ odpisoval nájemce.
- Zděný sklad patří dle zařídění CZ-CC do 5. odpisové skupiny, proto byly daňové odpisy rozpočítány na 30 let.
- Účetní odpisy byly rozděleny podle nájemní smlouvy do 3 let.
- Nájemce po skončení nájemní smlouvy musel pronajatý majetek uvést do původního stavu a zůstatkovou cenu TZ přeúčtoval do nákladů (podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů).
- Pronajímateli nevznikl žádný zdanitelný nepeněžní příjem.

Účetní odpisy – hodnota TZ 315 000 Kč byla rozpočítána na dobu nájemní smlouvy, tedy na 3 roky, takže měsíční odpis činil 8 750 Kč.

Daňové odpisy – účetní jednotka použila zrychlené odpisování. TZ mohla odpisovat po dobu tříleté nájemní smlouvy, poté musela vše uvést do původního stavu a zbývající zůstatkovou cenu TZ naúčtovala do daňově uznatelných nákladů.

Výpočet zrychlených daňových odpisů:

1. pro 1. rok odpisování = $315\,000 / 30 = 10\,500$ Kč
2. pro 2. rok odpisování = $(2 * 304\,500) / (31-1) = 20\,300$ Kč
3. pro 3. rok odpisování = $(2 * 284\,200) / (31-2) = 19\,600$ Kč

Nájemce daňovými odpisy odepsal 50 400 Kč z TZ a daňovou zůstatkovou cenu toho TZ ve výši 264 600 Kč naúčtoval do nákladů.

4.1.6 Technické zhodnocení jiného majetku

V této části jsou příklady na TZ majetku, který byl pořízen v hodnotě nižší než 40 000 Kč (respektive 60 000 Kč) a byl při pořízení rovnou naúčtován do nákladů (pokud účetní jednotka nemá ve vnitřní směrnici stanoven nižší finanční limit). Jelikož takový majetek není samostatně evidován, není možné TZ zvýšit jeho vstupní cenu a je nutné evidovat hodnotu TZ (vyšší než 40 000 Kč) samostatně.

Tabulka č. 30 – Postup účtování pořízení a TZ drobného majetku

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
V roce 2018		
Nákup majetku v hodnotě do 40 000 Kč	501	321
Úhrada faktury	321	221
V roce 2019		
Dodavatel provedl TZ v hodnotě 50 000 Kč	042	321
Technické zhodnocení aktivováno do užívání	022	042
Zaplacení dodavateli	321	221
Odpisy TZ	551	082

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Modelová situace č. 22:

Účetní jednotka vloni zakoupila počítač v pořizovací hodnotě 34 000 Kč, který zaúčtovala do nákladů a v následujícím roce zakoupila nový hardware s větší pamětí, kvalitnější grafickou i zvukovou kartou a také s větším pevným diskem v celkové hodnotě 41 000 Kč.

- Pořízení počítače nepřesáhlo zákonem stanovených 40 000 Kč, proto byl zaúčtován na nákladový účet 501.

- Následující rok došlo k TZ pořízením lepšího hardware v hodnotě 41 000 Kč. Tato částka nemohla být zaúčtována jednorázově do nákladů, ale musela být postupně odpisována. Účetní jednotka doposud neevidovala samostatný majetek počítače, proto nyní založila kartu majetku TZ v hodnotě 41 000 Kč.
- Byla založena karta majetku v 1. daňové odpisové skupině s výpočtem odpisů jako u nového majetku.
- Účetní jednotka nechala daňové i účetní odpisy stejné, tedy s odpisy na 3 roky. Daňové odpisy byly vypočítány zrychlenou metodou.

Modelová situace č. 23:

Společnost si pořídila osobní automobil na finanční leasing. Po jeho skončení si vůz odkoupila za kupní cenu 20 000 Kč. V dalším roce došlo k namontování nezávislého topení, které umožňuje vytopit automobil a ohřát motor na provozní teplotu ještě před nastartováním. Cena technologie včetně práce vyšla na 43 500 Kč.

- Pořizovací hodnota automobilu byla nižší než 40 000 Kč a účetní jednotka se rozhodla naučtovat tento majetek jako spotřebu materiálu.
- V následujícím roce došlo k přidání nové technologie ve výši 43 500 Kč do vozu.
- Nová technologie zlepšila parametry vozu, takže se jednalo o TZ.
- Účetní jednotka neevidovala samostatný majetek osobní automobil, proto nyní musela založit kartu majetku TZ v hodnotě 43 500 Kč.
- Odpisová daňová skupina byla stanovena dle původního majetku s výpočtem odpisů jako u nového majetku.
- Daňové odpisy pro 2. odpisovou skupinu kam osobní automobil patří, byly rozpočítány zrychlenou metodou na 5 let.
- Účetní odpisy podle zkušenosti společnosti s přihlédnutím k tomu, že automobil byl již 5 let používán, byly rozděleny do 3 let.

4.2 Náklady na opravu

Kapitola je věnována příkladům nákladů na opravu o údržbu, jež lze provádět na majetku:

- nehmotném i hmotném,
- vlastním či cizím,

- odpisovaném i neodpisovaném.

Účtování takových nákladů není nijak finančně omezeno a bude mít především následující dva účetní předpisy - při zajištění opravy a údržby dodavatelem a při vlastním pořízení či provedení:

Tabulka č. 31 – Postup účtování nákladů při faktuře od dodavatele

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Faktura za opravu nebo údržbu	511	321
Úhrada faktury	321	221

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

Tabulka č. 32 – Postup účtování nákladů při vlastním pořízení zboží

Hospodářská operace	Má dáti	Dal
Vnitropodnikové náklady – materiál	501	112
Vnitropodnikové náklady - energie	502	321
Vnitropodnikové náklady - zaměstnanci	521	331
Aktivace vnitropodnikových služeb	131	586
Úhrada energie dodavateli	321	221

Zdroj: vlastní zpracování dle Českého účetního standardu č. 013 (Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova)

4.2.1 Příklady oprav a údržby na nehmotném majetku

Modelová situace č. 24:

Pořízení software (např. docházkového, stravovacího, účetního, objednávkového) s licencí kratší než 1 rok a pořizovací hodnotou vyšší než 60 000 Kč.

- Software není součástí PC ani se nejedná o technologický software.
- Pořizovací hodnota splňuje hranici ocenění DNM.
- Doba použitelnosti je kratší než 1 rok.

Závěr: Nesplnění podmínky doby použitelnosti delší než 1 rok znamená, že účetní jednotka zaúčtuje pořízení tohoto software do nákladů.

Modelová situace č. 25:

Společnost vyvinula ve vlastní režii program vyhovující jejich vlastním specifickým požadavkům na objednávkový systém a bude ho využívat pouze ve svém podniku. Náklady na vývoj činily 100 000 Kč.

- Software není součástí PC ani se nejedná o technologický software.
- Pořizovací hodnota splňuje hranici ocenění DNM.
- Software nebyl vytvořen za účelem dalšího obchodování.

Závěr: Nebyl splněn § 26 odst. 4 zákona o daních z příjmů, proto se nejedná o DNM.

Modelová situace č. 26:

Společnost nechává udělat každý rok update svých počítačových programů, aby zajistila bezproblémovou funkčnost pro následující období. Vynaložené každoroční náklady činí 30 000 Kč.

- Pravidelná každoroční aktualizace programu nerozšiřuje ani nezlepšuje jeho parametry, proto se jedná o údržbu.
- Výše nákladů není u údržby nijak ohraničena.

Závěr: Typický příklad nákladů na údržbu.

4.2.2 Příklady oprav a údržby na hmotném majetku

Modelová situace č. 27:

Místní komunikace byla před několika lety osazena dopravními značkami a na silnici bylo namalováno dopravní značení. Při náhodné kontrole bylo zjištěno, že čáry a značení na silnici byly z důvodu bezpečnosti potřeba obnovit. Také některé dopravní značky byly poničeny ať již počasím nebo lidmi a některé chyběly úplně.

- Jednalo se o zajištění původního stavu a značení nebylo nijak rozšířeno.
- Jelikož některé značky úplně chyběly, došlo k jejich doplnění podle fotodokumentace, aby nedošlo k jejich neúmyslnému rozšíření.
- Hodnota opravy není rozhodující.

Závěr: Typický příklad nákladů na opravu.

Modelová situace č. 28:

V budově byly vyměněny dveře a okna. Původně byla okna i dveře dřevěná, nově plastová. Rozměry i vrstvy skel (dvojskla) zůstaly stejné.

- Jedná se o opravu, i přestože byl použit jiný materiál – nejbližší možný s podobnými vlastnostmi a to i přesto, že dřevěná okna se v současnosti také vyrábějí.
- Nebyl změněn celkový vzhled budovy ani parametry oken a dveří.
- Pokud by došlo k zvětšení vrstev skel například na trojskla, jednalo by se o TZ, protože tím by se zlepšily vlastnosti oken – k tomu ale nedošlo, počty skel před i po opravě jsou totožné.
- Hodnota opravy není rozhodující.

Závěr: Typický příklad nákladů na opravu, jelikož nedošlo ke změně stavu stavby. Pozor na změnu počtu skel či rozměrů nebo i členění oken, protože tím se mění vlastnosti respektive vzhled budovy a jedná se o TZ.

Modelová situace č. 29:

Dalším příkladem opravy nemovitosti je výměna vodovodního nebo plynového potrubí, za předpokladu, že nedošlo k rozšíření či naopak zmenšení stávajících rozvodů, ale ani k přemístění potrubí byť jen o několik centimetrů. Také použitý materiál se od toho původního nesmí příliš lišit (například proto, že původně použitý se už nevyrábí) ani parametry ani vlastnostmi.

Modelová situace č. 30:

Membránové čerpadlo, které vede účetní jednotka v evidenci dlouhodobého majetku, bylo při pravidelné prohlídce vyčištěno a seřizeno. Navíc bylo zjištěno, že těsnění čerpadla již není plně funkční, proto bylo vyměněno za nové. Tato údržba vyšla na 18 200 Kč.

- Výměna těsnění byla nezbytná pro správnou funkčnost majetku, nedošlo k TZ.
- Všechny výše uvedené činnosti byly zaúčtovány přímo do nákladů, protože se jednalo o běžnou údržbu a opravu.
- Hodnota údržby není pro zaúčtování nákladů podstatná.

Závěr: Typický příklad údržba a následné opravy, nevykazující žádné známky TZ.

Modelová situace č. 31:

Společnost zjistila, že na venkovní podzemní trase potrubí horkého vzduchu někde zcela chybí a někde je jen poškozená část izolace, proto dochází k velkým ztrátám tepla. Dodavatel pověřený opravou musel nejprve odstranit zeminu, aby se dostal k potrubí. Poté odstranil poškozené části izolace a místo nich připevnil nové. Nakonec potrubí opětovně zahrnul hlínou.

- Oprava izolace zajistila návrat k původnímu stavu.
- Nedošlo k žádnému TZ.
- Odstranění a následné zahrnutí zeminy byly součástí opravy.

Modelová situace č. 32:

Při provozní odstávce byla provedena údržba dopravníku uhlí. Objednaný zámečnick provedl prohlídku, promazal pohyblivé části a vyměnil opotřebovaná ložiska. Původní typ ložisek se již nevyrobí, proto byla zvolena nejbližší možná alternativa ložisek se stejnými parametry.

- Údržba ať již pravidelná či nepravidelná byla účtována do nákladů.
- Dodaná ložiska sice nebyla úplně stejná jako původní, ale v současnosti se ta původní již nevyrobí. Nová ložiska nezměnila parametry dopravníku, takže nedošlo k jeho TZ.

Modelová situace č. 33:

Firemní automobil měl prasklé přední sklo, které bylo ve smluvním servisu vyměněno. Při té příležitosti byla provedena servisní prohlídka.

- Příklad opravy a údržby v jednom. Opravou byla výměna poškozeného skla za nové bez jakéhokoliv zhodnocení a údržbou byl pravidelný servis zabezpečující zpomalené opotřebení vozidla.

Závěrem ještě několik dalších obvyklých nákladů na údržbu a opravu:

Příklady údržby:

- ✓ pravidelná a celoroční péče o trávník zahrnující provzdušnění, hnojení, sekání trávy, hubení plevelů, vyrovnávání terénu, zalévání nebo vápnění,
- ✓ pravidelné nátěry kovových nebo dřevěných konstrukcí,
- ✓ výmalba místností nebo nátěry fasády,

- ✓ čištění, mazání a kontrola technologií,
- ✓ čištění klimatizace, kanalizace, parovodů nebo vodovodů,
- ✓ pravidelný servis výtahů,
- ✓ čištění a kontrola okapů a odvodňovacích kanálů,
- ✓ pravidelný servis všech dopravních prostředků – automobilů osobních i nákladních, vysokozdvížných vozíků a jiných manipulačních prostředků, jeřábů, atd.,
- ✓ revize kotlů a komínů,
- ✓ kontrola elektrorozvodů, atd.

Příklady opravy:

- ✓ výměna střešní krytiny – celá nebo částečná,
- ✓ oprava střešní izolace,
- ✓ výměna dřevěného schodiště za kovové,
- ✓ oprava povrchů komunikací,
- ✓ výměna nefunkčních dílů přístrojů a strojů při zachování stejných parametrů,
- ✓ výměna prasklého či jinak poškozeného těsnění nebo skla.

Oprava i údržba se z pohledu daňového a účetního neliší a při pořízení se tento finanční výdaj zaúčtuje jako daňově uznatelný náklad. Výše uvedené činnosti je potřeba rozlišovat v okamžiku vytváření rezerv, protože ty lze tvořit (podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základ daně z příjmů) pouze na opravy hmotného majetku. Tedy pro daňový subjekt další obtížné posouzení a správné oddělení těchto prací.

5 Zhodnocení výsledků a doporučení

Na modelových situacích simulujících běžnou praxi je ukázáno, jak tenká může být hranice mezi TZ a náklady na opravu a údržbu, stejně tak jako mezi samotnými náklady opravy a údržby. Účetní jednotka musí tuto problematiku zkoumat jednotlivě a uváženě. Bohužel ani pečlivé dodržování legislativy ji nezaručí, že neudělá chybu. Některé obecné definice uvedené v zákonech vyznívají nejednoznačně a na konkrétní případ mají různé státní instituce různé názory. Existuje sice možnost požádat finanční úřad o posouzení správnosti zatřídění, ten ale v případě nesprávného zatřídění, konstatuje pouze nesouhlas se stanoviskem účetní jednotky, bez dalšího vysvětlení nebo postupu.

Ještě problematičtější je kombinace TZ a různých druhů nákladů. V takových případech je nutné oddělit od sebe jednotlivé druhy činností. Bez separace může mít daňový poplatník tendenci posuzovat akci chybně (většinou pro něj výhodněji, tedy zaúčtovat ji jednorázově do nákladů, čímž si sníží daňovou povinnost). Oproti tomu státní orgány mají přístup opačný a hledají jakékoliv náznaky TZ, aby celou akci posoudili jako zhodnocení majetku a náklad musel být odpisován postupně.

Doporučení: Velkou pozornost je potřeba věnovat pořizovací ceně DNM a DHM. Nezřídka dodavatel vyfakturuje celou akci jednou položkou bez vyčíslení hodnoty samotného majetku, poskytnuté práce a dalších nákladů (jako například zaškolení obsluhy nebo zásob k dodanému stroji). A právě výše uvedené náklady nevstupují do pořizovací ceny DNM a DHM a musí se zaúčtovat do nákladů. V opačném případě se jedná o chybu vedoucí ke zkreslování hospodářských výsledků.

Každá účetní jednotka by měla dodržovat základní zásadu účetnictví a účetní odpisy jednotlivých majetků stanovovat individuálně s ohledem na životnost, prostředí používání a intenzitu využití tak, aby poskytovala věrný a poctivý obraz skutečnosti. To znamená, vyvarovat se ponechání účetních odpisů totožných s daňovými. Tento problém nastává častěji v menších společnostech, které se tímto přístupem vyhnou rozdílným odpisům, následné evidenci a účtování odložené daně.

Co se týká daňových odpisů, je více než žádoucí, aby účetní jednotka měla vnitřními předpisy stanoveno, jaký typ odpisu bude používat u konkrétních druhů hmotných majetků

(u nehmotných možnost volby není). Zákon o daních z příjmů sice dovoluje vybrat si druh odpisu vždy individuálně bez ohledu na ostatní majetku, ale za podmínky, že se daný majetek bude takto odpisovat po celou dobu své životnosti, tím ale může docházet k chaosu – především ve firmách s větším množstvím hmotných majetků. Vnitřní směrnice zaručí jednotnost a především „dozor“ vedení, neboť takový předpis schvaluje management společnosti po důkladném prozkoumání, kterému předchází propočty s ohledem na dopady v budoucnosti a také s přihlédnutím na budoucí TZ, která budou zvyšovat hodnoty majetků.

Posledním doporučením je velká obezřetnost při rozlišování TZ a nákladů, protože i přes vynikající znalost předpisů (někdy nejednoznačných) může dojít k chybnému posouzení. Je nezbytné přistupovat ke každému takovému případu individuálně a vše prozkoumat do nejmenších detailů včetně zajištění co největšího množství důkazních materiálů. Jelikož možnost pomoci s posouzením je v této oblasti značně omezená, je lepší (v případě, že si účetní jednotka není 100% jistá) takovou činnost zařadit jako TZ, což je pochopitelně pro daňový subjekt nevýhodné, nikoliv ale pro státní správu.

5.1 Shrnutí návrhu klasifikace a rozdílů TZ oprav

Pro snazší orientaci v problematice určování TZ a oprav respektive údržby je na závěr vytvořena Tabulka č. 33, kde je shrnutí rozdílů na základě modelových situací řešených v praktické části práce.

Tabulka č. 33 – Přehled TZ a oprav

Situace	TZ	Oprava	Účetní hledisko	Daňové hledisko
<i>DNM byl v rámci následujícího roku TZ nebo opraven a to v celkové hodnotě nižší než 40 000 Kč</i>				
Upgrade software	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Nový antivirový program	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Update software	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
<i>DNM byl v rámci následujícího roku TZ nebo opraven a to v celkové hodnotě vyšší než 40 000 Kč</i>				
Upgrade software	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné
Nový antivirový program	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné
Software s licencí kratší než 1 rok	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Software vyvinutý pro vlastní využití	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Update software	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
<i>DHM byl v rámci následujícího roku opraven nebo servisován v libovolné hodnotě</i>				
Výměna prasklého skla	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Výmalba místností	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Kontrola elektrorozvodů	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Servis dopravních prostředků	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Výměna nefunkčního dílu stroje při zachování stávajících parametrů stroje	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
<i>DHM byl v rámci následujícího roku TZ nebo opraven v hodnotě nižší než 40 000 Kč</i>				
Zazdění oken	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
Montáž hand-free	ne	ano	náklad	daňově uznatelné
<i>DHM byl v rámci následujícího roku TZ nebo opraven v hodnotě vyšší než 40 000 Kč</i>				
Výměna nefunkčního dílu stroje - nový díl zlepšil parametry	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné
Zateplení budovy	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné
Zazdění oken	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné
Posunutí zdi – změna půdorysu	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné
Dobudování místní komunikace	ano	ne	zvýšení vstupní ceny	daňově uznatelné

Zdroj: vlastní zpracování

Opravy se účtují na účet 511 (Opravy a udržování). Jelikož v účetnictví, konkrétně v evidenci Výkaz zisků a ztrát, se vykazují opravy na společném řádku s ostatními službami, že možné v některých případech účtovat opravy právě na účet 518 (Ostatní služby).

6 Závěr

Cílem práce bylo vytvořit návrh metodického pokynu správné klasifikace a účetního zobrazení technického zhodnocení a oprav a údržby dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku dle právních předpisů České republiky.

Problematiku dlouhodobého majetku, ať již nehmotného či hmotného, řeší většina účetních jednotek. A nejedná se pouze o pořízení a správné zařídění takového majetku, ale i z toho vyplývající účetní a daňové odpisy, které s ohledem na hodnotu vstupní ceny ovlivní společnost v daném účetním roce a také v letech následujících. Ani tím nekončí starost o tento majetek, protože se do něho investuje po celou dobu jeho životnosti. A zde mohou opět nastat nejasnosti ohledně správného posouzení a zaúčtování takových nákladů respektive investic.

V diplomové práci je identifikován majetek podle zákona o daních z příjmu a podle zákona o účetnictví. Vymezuje platnou legislativu mající vliv na majetek, potažmo na účetní jednotky od pořízení až po vyřazení majetku z evidence. A především analyzuje možnosti daňových a účetních odpisů při pořízení a při TZ takového majetku. Uvádí náležitosti TZ a nákladů na opravu nebo pravidelnou údržbu s možností souběhu TZ a opravy.

Na základě poznatků získaných v teoretické části je na modelových situacích konkrétně ukázána a vysvětlena problematika TZ a nákladů. Provedený rozbor je rozšířen o odpisy účetní i daňové metodou zrychlenou či lineární. Modelové situace jsou sestaveny tak, aby dokázaly co nejlépe popsat jednotlivé oblasti a byly ku prospěchu co největšímu množství účetních jednotek působících v různých podnikatelských sférách. Právě poskytnutí přehledných a ucelených informací k problematice dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného je cílem tohoto metodického pokynu.

V závěru je shrnutí procesu DNM a DHM od pořízení a odpisování po TZ versus náklady zahrnující doporučení pro všechny účetní jednotky.

7 Seznam použitých zdrojů

BRAGG, M. Steven. *Fixed asset accounting*. Centennial, USA: AccountingTools, Inc, 2017, 251 s. ISBN-13: 978-1938910-79-1.

BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 486 s. ISBN 978-80-7552-064-7.

BURIAN, Milan a Lubomír JANOUŠEK. *Daňové a nedaňové náklady a výdaje*. Vyd. 3. Praha: ASPI, 2002, 604 s. ISBN 80-86395-24-3.

DUŠEK, Jiří. *Zatřídování majetku a služeb*. Praha: Grada Publishing, 2017, 262 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0406-2.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2017*. Praha: Grada Publishing, 2017, 232 s. ISBN 978-80-271-0425-3.

KOVANICOVÁ, Hana. *Nová abeceda účetních znalostí pro každého*. 4. vyd. Praha: Polygon, 1996, 301 s. ISBN 80-85967-11-1.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. vyd. Praha: VOX, 2015. Účetnictví (VOX), 344 s. ISBN 978-80-87480-33-5.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2019 – úplná znění platná k 1. 1. 2019*. Praha: Grada, 2019, 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada), 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

PROCHÁZKOVÁ, Dagmar a Pavel VLACH. *Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka*. Ostrava: Sagit, 2019. ÚZ. ISBN 978-80-7488-328-6.

SCHIFFER, Vladimír. *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*. Praha: Linde. 2008, 271 s. ISBN 978-80-7201-721-8.

SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. vyd. Ostrava: Sagit, 2008, 351 s. ISBN 978-80-7208-707-5.

STITTLE, Johna a Robert WEARING. *Financial accounting: velká kniha příkladů*, 1 vyd. Los Angeles: Sage Publication, 2008, 170 p. ISBN 978-1-4129-3502-9.

STROUHAL, Jiří. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2012, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

VYCHOPĚŇ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 247 s. ISBN 978-80-7598-004-5.

7.1 Zákony a vyhlášky

Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň.

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., se kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 1. 1. 2003, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Zákon č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., v platném znění, ze dne 1. 1. 1992, o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., v platném znění, ze dne 1. 1. 1993, o daních z příjmů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

7.2 Elektronické zdroje

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2014. *Klasifikace produkce (CZ-CPA)* [online]. [cit. 2020-01-20]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa>.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2018. *Klasifikace stavebních děl (CZ-CC)* [online]. [cit. 2020-20-01]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_stavebnich_del_-cz_cc-_platna_od_1_10_2009.

DAUC.CZ. *Účetnictví v praxi* [online]. [cit. 2020-20-01]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz>.

8 Přílohy

PŘÍLOHA Č. 1 – SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA	82
---	----

PŘÍLOHA Č. 1 – SMĚRNÁ ÚČTOVÁ OSNOVA

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 – ovládaná a ovládající osoba
- 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
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 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 goodwill
- 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 pěstitelským 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 činnosti

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

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 – Přechnodné 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 (sdružení)

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 ze zisku

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 – Daň 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

Zdroj: vlastní zpracování (Procházková a Vlach, 2019)